

periodico
omologato
DCOER0975
Posteitaliane

Rreview

Periodico di informazione fiscale

TeamSystem Review

Poste Italiane S.p.A.
Spedizione in abbonamento postale D.L. 353/2003 (conv. in L. 27/02/2004 N.46), art. 1, comma 1, DCB Pesaro

n. 176-177

IN QUESTO NUMERO

Pag	
	Sommario
1	Manovra di ferragosto
5	Manovra economica
9	Professionisti – Contributi dovuti dai pensionati che proseguono l'attività
10	Focus 22 Nuovo regime dei contribuenti minimi
20	Focus 23 Spesometro – sintesi adempimenti operativi
28	Focus 24 Riallineamento valori da operazioni straordinarie
35	Focus 25 Chiusura liti pendenti fino a 20.000 euro
37	Focus 26 Ammortamenti
42	Focus 27 Prestazioni di servizi ai fini iva – chiarimenti dell'agenzia delle entrate
51	Focus 28 Linee guida dell'autorità sulla tracciabilità
54	Focus 29 Intermediari entrateI: controlli dell'A.d.E. sul rispetto della Privacy
	Scadenze
56	Ottobre 2011

TeamSystem.
the way ahead for your business

TeamCommunity

La comunità con il Cliente al centro

Entra nella TeamCommunity:

Un servizio gratuito per professionisti e aziende!

Tutte le novità per la tua attività ed un mondo di Vantaggi!

Iscriviti su: www.teamcommunity.it

ARCHIVIA Plus per Studi Commerciali

ARCHIVIA Plus per Studi Commerciali

Archiviazione e conservazione sostitutiva documenti fiscali

Archivia Plus è il software per la conservazione sostitutiva che consente la gestione dell'archivio informatico. Offre la possibilità di inserire in un unico contenitore, opportunamente organizzato, una molteplicità di file di vari formati e di varia natura in grado di rappresentare in maniera completa e inoppugnabile ogni documento emesso, ricevuto, inviato o prodotto.

Archivia Plus nello Studio commerciale

All'interno dello Studio, Archivia Plus aiuta ad affrontare e migliorare la gestione di diverse problematiche operative, dalla produzione dei documenti fiscali fino alla conservazione informatica delle fatture dei clienti:

- conservazione delle stampe fiscali, conformemente alle normative in vigore, grazie al modulo Firm@
- conservazione delle dichiarazioni e delle ricevute di trasmissione
- scansione massiva degli allegati cartacei, grazie al modulo ArchiScan
- conservazione delle ricevute Entratel, grazie al nuovo modulo ArchiTel
- archivio bozze per proteggere i file e consolidare i documenti
- protocollo, notifica e fascicolazione documenti inviati e ricevuti
- fascicolo ditte
- conservazione documenti contabili registrati

www.teamsystem.com

TeamSystem.
the way ahead for your business

TeamSystem
Review

Periodico di informazione fiscale

Editrice TeamSystem
Sede: Via Yuri Gagarin, 205 - 61122 Pesaro
Direttore Responsabile: Anna Maria Della Fera
Reg. Trib. Pesaro n° 426/96

Redazione:

Fabio Bertuccioli, Marco Manganiello,
Domenico Petrucci, Paolo Pieri, Roberto Ranocchi

S.E. o O.

Riproduzione
vietata

Stampa: Bieffe - Recanati (MC)



MANOVRA DI FERRAGOSTO

D.L. 138/2011

Tale provvedimento, volto al risanamento del pesante deficit del nostro paese, sta subendo rilevanti modifiche già nella fase che precede l'iter di conversione in legge (risultano presentati circa 1.300 emendamenti proposti da maggioranza e opposizione) e i cardini della manovra (contributo di solidarietà, stretta sulle pensioni, incremento delle aliquote IVA...) sono oggetto di accesi contrasti all'interno della stessa maggioranza. Al momento è quindi possibile indicare solo alcune disposizioni, di rilevante impatto in campo fiscale, che non dovrebbero subire modifiche nel corso dell'iter di conversione in legge:

- Antiriciclaggio

Dal 13 agosto, data di entrata in vigore del D.L. 138/2011, la soglia dei **trasferimenti di contante** tra soggetti diversi dagli intermediari finanziari è ridotta da 5.000 a **2.500 euro**; giova ricordare che ai fini della norma in questione sono equiparati ai contanti i titoli al portatore e quindi gli assegni "liberi" (cioè privi della clausola di non trasferibilità) ma anche obbligazioni, libretti al portatore, certificati di deposito e altri titoli che nascono non nominativi. E' confermato che il divieto di trasferimento non opera quando una delle parti è un intermediario finanziario e quindi resta perfettamente legittimo depositare in banca o prelevare contanti anche per importi superiori a 2.500 euro. Nell'attuale formulazione la norma prevede, inoltre, che il trasferimento è vietato anche quando è effettuato con più pagamenti inferiori alla soglia che appaiano artificiosamente frazionati. Ciò significa che è vietato ripartire in modo artificioso un'operazione di acquisto di importo superiore alla soglia di 2.500 euro in più pagamenti in contanti, ancorché ciascuno di essi sia inferiore a detto limite, ferma restando la libertà contrattuale e la validità delle prassi commerciali in materia di rateazione. La **violazione delle disposizioni sopra esposte** rende applicabile la **sanzione** amministrativa pecuniaria il cui **importo minimo**, come modificato dal DL n. 78/2010, è pari a **3.000 euro**, a prescindere dalla tipologia di trasferimento in contanti o a mezzo assegni o titoli al portatore. Così, in vigenza della nuova soglia e fermo restando il predetto importo minimo di 3.000 euro: per i trasferimenti di importo compreso **tra 2.500 e 50.000 euro** avvenuti in violazione del disposto di cui all'art. 49 del DLgs. n. 231/2007, la sanzione applicabile sarà compresa:

- **tra l'1 e il 40%** dell'importo trasferito;
- per i trasferimenti di importo **superiore a 50.000 euro** avvenuti in violazione del medesimo art. 49, la sanzione applicabile sarà compresa **tra il 5 e il 40%** dell'importo trasferito.

Il maxi emendamento proposto dal consiglio dei ministri (approfondimento a pag. 3 e seguenti) sul quale il Governo porrà la fiducia introduce una mini-sanatoria in base alla quale non saranno sanzionate le violazioni (comprese fra 2.500 e 5.000 euro), commesse nel periodo dal 13 agosto (data di entrata in vigore del decreto 138/11) al 31 agosto.

- Rendite finanziarie, tassazione al 20%:

Il sistema attuale prevede la tassazione con l'aliquota del 27% per gli interessi su depositi e conti correnti bancari e del 12,5% per tutte le altre rendite finanziarie (compresi dividendi e capital gain da partecipazioni societarie non qualificate): l'articolo 2, commi da 6 a 26 del D.L. 138/2011, con **effetto dal 1° gennaio 2012**, prevede l'**unificazione della tassazione di tutte le rendite finanziarie con**



l'aliquota del 20%. Resta al 12,5% la tassazione dei titoli di stato italiani e di Paesi inclusi nella "white list" e dei titoli di risparmio per l'economia meridionale; resta all'11% la tassazione del risultato della gestione dei fondi pensione e previdenza complementare. Vale la pena sottolineare come la nuova aliquota di tassazione sia applicabile sugli interessi maturati e dividendi incassati dal 1° gennaio 2012; *ciò significa che la distribuzione di dividendo a soci non qualificati se operata entro il corrente anno sconta la tassazione del 12,5%, mentre il pagamento dello stesso dividendo effettuato a gennaio 2012 scontrerà la nuova aliquota del 20%* (nulla cambia in caso di dividendi e capital gains relativi a partecipazioni qualificate)

- Professionisti – mancata emissione delle fatture – sospensione dell'attività.

Il DL n. 138/2011 aggiunge all'art. 12, D.Lgs. n. 471/97 il nuovo comma 2-sexies il quale prevede una sanzione di natura amministrativa nei confronti dei lavoratori autonomi nel caso in cui non emettano regolarmente la fattura. Secondo le nuove disposizioni, infatti, qualora siano contestate a carico di soggetti iscritti in Albi o Ordini professionali **4 distinte violazioni** dell'obbligo di fatturazione dei compensi nel corso di un quinquennio (compiute in giorni diversi) è prevista la **sospensione dell'iscrizione all'Albo/Ordine: per un periodo da 3 giorni ad 1 mese e nei casi di recidiva da 15 giorni a 6 mesi.** La norma dovrebbe trovare applicazione solo per le violazioni commesse successivamente al 13 agosto, data di entrata in vigore del decreto 138/11.

- Studi di settore – franchigia dagli accertamenti per i "congrui"

Il comma 17 dell'articolo unico della legge 296/2006 (Finanziaria 2007) prevede che non possono essere emessi accertamenti di tipo analitico-induttivo nei confronti dei contribuenti congrui (anche a seguito di adeguamento spontaneo in dichiarazione) quando l'ammontare dei redditi non dichiarati, con un massimo di 50 mila euro, sia pari o inferiore al 40% dei ricavi dichiarati: la "manovra di ferragosto aggiunge l'**ulteriore condizione della congruità anche per l'anno precedente a quello interessato** (non è richiesto il rispetto della coerenza agli indicatori economici).

- Riduzione delle agevolazioni fiscali

E' prevista la riduzione di tutte le agevolazioni fiscali, da disciplinare con appositi provvedimenti normativi, nella misura del 5% e del 20% negli anni 2013 e 2014. Nel mirino le agevolazioni sulla casa e (quasi) tutte le deduzioni e detrazioni per oneri e spese da utilizzare in dichiarazione dei redditi.

- Abolito il "SISTRI"

Il decreto abolisce il nuovo sistema di tracciabilità dei rifiuti SISTRI, peraltro oggetto di numerose proroghe, ma mai entrato in funzione: restano in vigore le altre norme in materia di gestione dei rifiuti, in particolare:

- Tenuta dei registri di carico e scarico
- Tenuta del formulario di identificazione di cui agli articoli 190 e 193 del D.Lgs. 152/2006.

Al momento di andare in stampa apprendiamo che la commissione bilancio del Senato ha reintrodotta il SISTRI, con entrata in vigore unificata al 9 febbraio 2012; sono previste deroghe per i gestori di rifiuti non pericolosi a bassa criticità ambientale e semplificazioni per operatori che conferiscono coattivamente i beni a fine vita ai consorzi di recupero.



Per completezza di informazione segnaliamo il contenuto del **maxi-emendamento** elaborato in Consiglio dei ministri sul quale il governo intende porre la fiducia e in corso di presentazione al Senato; alle disposizioni sopra esaminate dovrebbero aggiungersi le seguenti:

- IVA

Aumenta dal 20 al 21% l'aliquota dell'Iva ordinaria; invariate le aliquote ridotte del 4 e 10%

- Contributo di solidarietà

La super-Irpef scatterà oltre i 300 mila euro con una aliquota pari al 3%, e riguarderà circa 34 mila contribuenti. In precedenza la soglia era stata fissata a 500 mila euro con un numero di contribuenti interessati che si sarebbe aggirato intorno agli 11.500.

- Pensioni

Anticipato di due anni l'inizio del percorso di innalzamento dell'età per il conseguimento della pensione di vecchiaia delle donne nel settore privato: si passerà gradualmente dagli attuali 60 ai 65 anni. Il processo inizierà nel 2014 per concludersi nel 2026.

- IRES al 38% per le società di comodo

Dal 2012 è prevista una maggiorazione del 10,5% per l'aliquota IRES delle società di capitali che non superano il test di operatività dei ricavi. La maggiorazione si applica anche alla quota di reddito imputata a società di capitali, socie di società di persone risultate di comodo.

Saranno comunque considerate "di comodo" le società che presentano la dichiarazione dei redditi in perdita fiscale per tre periodi d'imposta consecutivi. Sono escluse le società che nei due esercizi precedenti hanno avuto almeno dieci dipendenti, quelle congrue e coerenti agli studi di settore, , società con almeno 50 soci, e quelle i cui ricavi superano l'ammontare dell'attivo patrimoniale. Resta consentito l'interpello disapplicativo.

- Beni societari in uso ai soci e familiari

Ulteriore giro di vite sul godimento dei beni d'impresa da parte dei soci: viene prevista una nuova ipotesi di reddito, da inquadrare fra i redditi diversi, determinata quale differenza fra il valore di mercato e il corrispettivo annuo previsto per la concessione in uso dei beni d'impresa al socio.

In presenza di corrispettivo per l'uso dei beni nullo o inferiore al valore di mercato i costi relativi ai beni stessi saranno indeducibili ai fini della determinazione del reddito d'impresa.

- Conti bancari in dichiarazione

Introdotta l'obbligo di indicare in dichiarazione gli estremi identificativi degli operatori finanziari (banche, Poste, intermediari finanziari, società di gestione del risparmio...) con i quali si hanno rapporti. Le informazioni potranno essere utilizzate per la formazione di "liste selettive di contribuenti da sottoporre a controllo"

- ON LINE le dichiarazioni dei redditi

E' prevista la possibilità per i Comuni di pubblicare sui propri siti internet le dichiarazioni dei redditi dei residenti (per non incorrere nella violazione della "privacy" si parla di pubblicazione in forma "aggregata")



- Partecipazione dei Comuni alla lotta all'evasione

Nell'ambito della partecipazione dei Comuni al recupero dell'evasione è previsto che gli stessi incasseranno per intero le imposte evase e recuperate grazie alla loro collaborazione.

- Stretta sulle cooperative

E' previsto un aumento dal 30% al 40% della quota di utili delle cooperative e loro consorzi che concorrono alla formazione della base imponibile. Vale la pena ricordare che la legge 904/1977 stabiliva che "non concorrono a formare il reddito delle società cooperative e loro consorzi le somme destinate alle riserve indivisibili" mentre la legge 311/2004 ha limitato tale esclusione prevedendo l'assoggettamento ad imposta di una quota del 30% degli utili netti annuali delle cooperative a mutualità prevalente. L'emendamento in oggetto eleva tale quota dal 30 al 40%.

- Manette agli evasori

E' un vecchio slogan che in passato ha inutilmente intasato i tribunali. Ora viene riproposto con le seguenti previsioni:

- Chi sarà condannato per aver evaso imposte per oltre 3 milioni di euro e ricavi per oltre il 30%, andrà in carcere senza poter beneficiare della sospensione condizionale della pena;
- Abbassamento delle soglie di evasione oltre le quali scattano le pene per i reati fiscali: per l'omessa dichiarazione la sanzione (da uno a tre anni di reclusione) scatta partire da 30 mila euro di imposta evasa (il limite precedente era di 150 milioni di lire);
- I termini di prescrizione per i reati fiscali vengono elevati di un terzo;
- Il patteggiamento sarà ammesso solo se prima dell'apertura del procedimento di primo grado il contribuente avrà saldato interamente il suo debito.

- Scontrini e ricevute fiscali in spiaggia

Prevista l'eliminazione della norma che consente l'esonero dalla emissione di scontrini e ricevute fiscali per le prestazioni di servizi rese sul litorale demaniale dai titolari delle concessioni; oltre alle attività tipiche degli stabilimenti balneari quali l'accesso agli impianti di balneazione, l'uso di spogliatoi, docce e servizi igienici, il noleggio di sdraie, lettini e ombrelloni saranno soggette al rilascio del documento fiscale le altre attività "connesse" quali il noleggio di pattini, canoe...

- Mancato rilascio di scontrini fiscali – anticipata la sospensione dell'attività

Giro di vite sui commercianti che non rilasciano lo scontrino ai clienti; la sospensione dell'attività potrebbe arrivare in anticipo e con un numero di violazioni ridotto a quattro in cinque anni dalle cinque attuali. I nomi dei renitenti potrebbero, inoltre, essere pubblicati sui giornali e anche sui siti internet.

- Sanzioni ridotte per chi rinuncia al contante

I contribuenti con ricavi fino a 5 milioni di euro che rinunciano completamente alle movimentazioni per contanti sia in entrata che in uscita (a favore delle movimentazioni tracciabili: assegni, bonifici e carte di credito...) saranno "premiati" con la riduzione al 50% delle sanzioni amministrative relative ad eventuali violazioni in materia dichiarazioni fiscali e relative registrazioni e documentazioni.



- **Addizionale comunale**

I Comuni potranno stabilire aliquote dell'addizionale comunale sul reddito delle persone fisiche differenziate, ma solo in relazione agli scaglioni di reddito corrispondenti a quelli definiti per l'IRPEF; l'eventuale soglia di esenzione, stabilita in ragione del possesso di specifici requisiti reddituali, va intesa come limite di reddito al di sotto del quale l'addizionale comunale non è dovuta.

MANOVRA ECONOMICA

D.L. 98/2011

Il decreto in oggetto che nel testo definitivo, risultante dalla conversione in legge (L. 111/2011), ha subito alcune modifiche, ha introdotto rilevanti novità in campo tributario, molte delle quali già in vigore, in particolare:

- **Immobili - interventi di ristrutturazione e interventi per il risparmio energetico**

Viene ridotta dal 10 al 4% la ritenuta sui bonifici relativi ai pagamenti di fatture che danno diritto alle agevolazioni fiscali del 36 o del 55 per cento; La semplificazione in oggetto fa seguito a quelle, contenute nel "decreto Sviluppo" (DL 70/2011, convertito in L. 106 del 12.7.2011), che hanno eliminato l'obbligo di comunicazione preventiva all'Agenzia delle Entrate e l'obbligo di indicare in fattura il costo della manodopera (cfr. Sommario del n. 174 di questa rivista).

- **Nuovo regime dei contribuenti minimi**

- Dal 1° gennaio 2012 il regime dei contribuenti minimi potrà essere applicato
- esclusivamente dalle persone fisiche che intraprendono una nuova attività d'impresa o professionale o l'hanno intrapresa successivamente al 31.12.2007;
- il regime potrà essere applicato per il periodo d'imposta in cui l'attività è iniziata e per i quattro successivi (è prevista l'applicazione del regime anche oltre questo termine, ma non oltre il periodo d'imposta di compimento del trentacinquesimo anno di età);
- l'aliquota dell'imposta sostitutiva viene ridotta al 5% del reddito di lavoro autonomo o d'impresa (anche quest'ultimo determinato in base al principio di cassa)

resta confermato che:

- il regime è riservato alle persone fisiche che nell'anno solare precedente hanno conseguito ricavi o compensi in misura non superiore a 30.000 euro
- il contribuente non deve aver esercitato nei tre anni precedenti attività di impresa o professionale;
- la nuova attività non deve costituire mera prosecuzione di altra attività precedentemente svolta dal soggetto, anche sotto forma di lavoro dipendente (fatto salvo il periodo di pratica obbligatoria ai fini dell'esercizio di arti o professioni);
- in caso di prosecuzione di attività d'impresa svolta in precedenza da altro soggetto l'ammontare dei ricavi realizzati nell'anno precedente non deve essere superiore a 30.000 euro;

sono esclusi i soggetti che nell'anno precedente:

- hanno effettuato cessioni all'esportazione;
- hanno sostenuto spese per lavoro dipendente o collaborazioni;
- hanno acquistato anche mediante contratti d'appalto e di locazione, nei tre anni precedenti a quello di entrata nel regime, beni strumentali di valore complessivo superiore a 15.000 euro;

l'adesione al regime dei minimi comporta l'esonero:

- dagli obblighi di dichiarazione, liquidazione e versamento dell'IVA,



- di registrazione dei corrispettivi, degli acquisti e delle fatture emesse (che vanno numerati e conservati);
- di tenuta e conservazione dei registri;
- dell'invio degli elenchi clienti e fornitori (spesometro);
- dall'applicazione di **studi di settore e parametri**;
- dall'applicazione dell'**IRAP**.

Soggetti che fuoriescono dal regime dei minimi

I soggetti in possesso dei requisiti previsti dalla previgente disciplina per l'accesso al regime dei minimi, ma non dei requisiti richiesti dalle nuove disposizioni (es. chi ha iniziato l'attività prima del 2008) saranno automaticamente assoggettati ad un nuovo regime detto degli "ex minimi": i soggetti in questione, che possono comunque optare per il regime ordinario, avranno diritto alle seguenti agevolazioni e semplificazioni:

- esonero dagli obblighi di registrazione e di tenuta delle scritture contabili rilevanti ai fini dell'IVA e delle imposte dirette;
- esonero dalle liquidazioni e dai versamenti periodici dell'IVA (fermo restando il versamento dell'IVA annuale);
- esenzione dall'IRAP.

Restano comunque obbligati alla:

- conservazione dei documenti ricevuti ed emessi;
- certificazione dei corrispettivi ovvero fatturazione delle operazioni, evidenziando l'IVA.

Non essendo esplicitamente previsto dalla norma, deve ritenersi che i soggetti in questione saranno soggetti agli studi di settore e parametri.



Focus

22

- IRAP per banche e assicurazioni

Dal 2011 a banche, enti e società finanziarie si applica l'IRAP con l'aliquota del 4,65% (in sostituzione di quella ordinaria del 3,9%); per le assicurazioni l'IRAP si applica con l'aliquota del 5,9%.

- Spesometro – Sintesi adempimenti operativi

I pagamenti superiori a 3mila euro effettuati con carte di credito restano soggetti al monitoraggio ma dovranno essere gli intermediari (e non i venditori dei beni) a segnalare i dati all'amministrazione finanziaria.

Il Focus sintetizza come va gestita, nell'ambito della procedura TemSystem MULTI, la registrazione delle fatture di acquisto/vendita e dei corrispettivi per adempiere a tale nuovo adempimento.



Focus

23

- Riallineamento valori da operazioni straordinarie

Possibile affrancare fiscalmente avviamento, marchi e altre attività immateriali iscritti in bilancio a seguito di operazioni straordinarie (fusioni, scissioni, e conferimenti d'azienda) pagando l'imposta sostitutiva del 16%.



Focus

24

- Autonoleggio

L'obbligo di emissione della ricevuta fiscale è sostituito dall'obbligo di emissione della fattura.



- Chiusura liti pendenti fino a 20.000 euro

E' prevista la possibilità di definire i contenziosi fiscali sotto i 20mila euro secondo le regole di definizione delle "liti pendenti" previste da condono varato nel 2002.



Focus 25

- Studi di settore – più salate le sanzioni

E' previsto l'inasprimento delle sanzioni e l'accertamento induttivo nelle ipotesi di omessa o errata compilazione del modello di comunicazione dei dati degli studi di settore, qualora il maggior reddito accertato a seguito della corretta applicazione degli studi risulti superiore al 10% del reddito dichiarato.

La pena massima prevista per l'omessa compilazione è elevata a 2.065,83 euro mentre le sanzioni per dichiarazione infedele (dal 100 al 200% della maggiore imposta accertata) sono aumentate del 50%.

- Ammortamenti

Il legislatore, in un quadro ben più ampio ed articolato di disposizioni volte soprattutto a riequilibrare gli obiettivi di finanza pubblica, è intervenuto, per quanto in maniera sintetica, disponendo la **revisione della disciplina degli ammortamenti fiscali** a decorrere dal 2013.



Focus 26

- Perdite fiscali

Per le società di capitali le perdite fiscali diventano riportabili senza limiti di tempo, ma per un importo massimo non superiore all'80% del reddito di ciascun anno (nulla cambia per imprese individuali e società di persone).

- Giustizia tributaria

Viene stabilita l'**incompatibilità dei professionisti** (in particolare commercialisti ed avvocati) a far parte delle commissioni tributarie.

- Chiusura delle partite Iva inattive da almeno tre anni.

L'agenzia delle Entrate gioca d'anticipo e, con la risoluzione 72/E dell'11 luglio 2011, istituisce subito il codice tributo da usare entro il 4 ottobre per pagare il forfait di 129 euro dovuto dai contribuenti che si sono "dimenticati" di chiudere la partita Iva e hanno omesso la presentazione delle dichiarazioni. La definizione potrà avvenire entro il 4 ottobre 2011, pagando il forfait di 129 euro e indicando nel modello F24 il **codice 8110** denominato «Sanzione per l'omessa presentazione della dichiarazione di cessazione attività di cui all'articolo 35, comma 3, del Dpr 633/1972 - sanatoria di cui all'articolo 23, comma 23, decreto legge 98/2011».

Nel modello F24 si dovranno indicare: - nella sezione «contribuente» i dati anagrafici e il codice fiscale del soggetto; - nella sezione «erario ed altro», nel campo «tipo» la lettera «R»; - nel campo «elementi identificativi» la partita Iva da cessare; - nel campo «codice» il codice tributo; - nel campo «anno di riferimento» l'anno di cessazione dell'attività nel formato AAAA.

Prevista anche la cancellazione d'ufficio delle partite IVA inattive da oltre tre anni: la revoca d'Ufficio è disposta quando per tre annualità consecutive il soggetto titolare della partita IVA non abbia esercitato attività d'impresa o di arti e professioni (in pratica in assenza di movimentazioni attive e passive o, se obbligato alla presentazione della dichiarazione IVA, non abbia adempiuto a tale



obbligo; il provvedimento di revoca è impugnabile davanti alle Commissioni tributarie.

- Accertamenti esecutivi

Per gli accertamenti esecutivi, che saranno attivati dopo il 1° ottobre 2012, è prevista la sospensione generalizzata dell'attività di recupero coattivo di 180 giorni dalla data di affidamento del carico tributario all'agente della riscossione (la trasmissione telematica da parte delle Entrate all'agente della riscossione è effettuata decorsi 30 giorni dal termine per il pagamento e cioè dal termine per la proposizione del ricorso). Vale la pena ricordare che la scadenza del termine per la proposizione del ricorso, di norma 60 giorni dalla notifica dell'atto di accertamento, può essere anche sensibilmente allungato. Ad esempio attivando la procedura di accertamento con adesione che allunga il termine in questione a 150 giorni; inoltre se la scadenza cade durante il periodo feriale (1° agosto – 15 settembre) è possibile fruire di un ulteriore allungamento di 46 giorni da aggiungere al precedente.

- Ravvedimento – ora anche “SPRINT”

Dopo il ravvedimento “breve” e quello “lungo”, con l'articolo 23, comma 31, della “Manovra Economica” (D.L. 98/2011), è stato introdotto il ravvedimento “sprint”: Dal 6 luglio 2011, data di pubblicazione in G.U. del decreto 98/2011, è possibile sanare i mancati pagamenti di imposte entro 14 giorni dalla scadenza naturale applicando la sanzione dello 0,2% per ogni giorno di ritardo (in pratica la sanzione potrà variare dallo 0,2% per il ritardo di un giorno al 2,8% per un ritardo di 14 giorni). Dal 15° al 30° giorno di ritardo nel pagamento torna applicabile la sanzione del 3% prevista dal ravvedimento “breve”. Dal 31° giorno e fino al termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale la violazione è commessa resta applicabile la sanzione del 30% (ridotta ad 1/8 in caso di ravvedimento). E' utile ricordare che la sanzione “ridotta” da ravvedimento è applicabile a condizione che la violazione non sia stata già contestata e comunque non siano iniziati accessi, ispezioni o verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati abbiano avuto formale conoscenza. E' prevista l'ulteriore condizione che il pagamento delle sanzioni ridotte sia eseguito contestualmente al pagamento del tributo e degli interessi, questi ultimi al tasso annuo dell' 1,5% .

ESEMPIO:

Un contribuente deve effettuare un versamento Iva di 10mila euro, relativo al mese di giugno 2011, in scadenza il 16 luglio 2011, che slitta a lunedì 18 luglio. Il contribuente, però, esegue il versamento il 22 luglio 2011, cioè con un ritardo di 4 giorni. In questo caso, applicando il “ravvedimento sprint” la sanzione applicabile è dello 0,2% per ogni giorno di ritardo, in totale 0,8 per cento. Il 22 luglio il contribuente verserà:

- *l'importo di 10.000 euro di IVA, con il codice tributo 6006;*
- *l'importo di 80 euro, con il codice tributo 8904, per la mini-sanzione dello 0,8% sui quattro giorni di ritardo;*
- *l'importo di 1,67 euro, per i 4 giorni di interessi legali calcolati con il tasso annuo dell'1,5 per cento, con il codice 1991 “interessi sul ravvedimento Iva”;*
- *per un importo totale di 10.081,67 euro.*

- Imposta di bollo sui depositi titoli

Per il 2011 e 2012 l'imposta di bollo sulle comunicazioni annuali inviate dagli intermediari sarà graduata sul valore nominale o di rimborso complessivo del deposito presso ciascuna banca come segue: fino a 49.999 euro imposta di 34,20



euro; da 50.000 a 149.999 imposta di 70 euro; da 150.000 a 499.999 imposta di 240 euro; oltre 500.000 imposta di 680 euro; dal 2013 a fronte di ciascuno scaglione come sopra individuato l'imposta ammonterà rispettivamente a euro 34.20 – 230 – 780 – 1.100. In presenza di invii delle comunicazioni con cadenza semestrale, trimestrale o mensile gli importi dell'imposta come sopra determinati saranno ridotti rispettivamente ad $\frac{1}{2}$, $\frac{1}{4}$, $\frac{1}{12}$.

INPS

Circ. 99/11

PROFESSIONISTI – CONTRIBUTI DOVUTI DAI PENSIONATI CHE PROSEGUONO L'ATTIVITA'

In caso di prosecuzione dell'attività professionale dopo il pensionamento sono dovuti i contributi alla cassa previdenziale di appartenenza con l'applicazione di una aliquota minima pari al 50% di quella ordinaria.

Lo stabilisce l'articolo 18, comma 12, della legge 111/2011 di conversione del decreto 98/2011 per uniformare il comportamento delle diverse casse professionali che, procedendo in ordine sparso, avevano previsto regole difformi (alcune imponevano la prosecuzione integrale dei versamenti mentre altre consentivano il completo esonero e solo alcune, precorrendo i tempi, hanno già previsto la prosecuzione con riduzione dell'aliquota minima al 50% di quella ordinaria).

Con la circolare indicata a margine l'INPS ricorda, tuttavia, che i professionisti in questione restano obbligati alla iscrizione alla gestione separata INPS qualora abbiano esercitato eventuale opzione di non versamento alla cassa di categoria in base alle previsioni statutarie di quest'ultima; la stessa circolare ricorda alcune delle più ricorrenti fattispecie di possibile esonero dall'iscrizione alle Casse di previdenza dei professionisti: mancanza di un reddito professionale minimo - esercizio di altra attività lavorativa che comporta il versamento di una contribuzione obbligatoria.

Agenzia Entrate

Circ. 29.7.2011
n. 39/E

PRESTAZIONI DI SERVIZI AI FINI IVA – CHIARIMENTI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

La circolare n. 39/E del 29 luglio 2011 esamina i meccanismi applicativi introdotte dalla cd Direttiva servizi recepite dal D.Lgs. n. 18 dell'11 febbraio 2010, tenuto conto del regolamento di esecuzione UE n. 282/2011 del 15 marzo 2011 (entrato in vigore a partire dal 1° luglio 2011).



Focus

27

AVCP

Determinazione
7.7.2011 n. 4

LINEE GUIDA DELL'AUTORITÀ SULLA TRACCIABILITÀ

L'Autorità per la Vigilanza sui Contratti, con determinazione n. 4 del 7 luglio 2011, scioglie i dubbi interpretativi emersi con l'emanazione della legge n. 136 del 13 agosto 2010, che ha disposto la tracciabilità dei flussi finanziari per gli appalti pubblici.



Focus

28

Agenzia Entrate

Comunicato
3.8.2011.

INTERMEDIARI ENTRATEL: CONTROLLI DELL'A.d.E. SUL RISPETTO DELLA PRIVACY

Con un Comunicato, l'Agenzia delle Entrate avvisa gli intermediari Entratel che nel secondo semestre del 2011, avvierà nuovi e più articolati controlli sul rispetto degli adempimenti Privacy, cui sono tenuti gli incaricati della trasmissione delle dichiarazioni.



Focus

29

**22****Focus****NUOVO REGIME DEI CONTRIBUENTI MINIMI**

Rif.: art. 27, DL 6.7.2011 n. 98, conv. dalla legge 15.7.2011 n. 111

VARIE**Premessa**

Dal 1° gennaio 2012 entra in vigore il **nuovo regime per i contribuenti minimi**, introdotto dall'art. 27 del DL n. 98/2011, denominato "**Regime fiscale di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità**". Trattasi in pratica di una variante del vigente regime dei minimi previsto dall'art. 1, co. 96-117, della legge n. 244/2007.

Quindi, dal 1° gennaio 2012, oltre a normali regimi ordinario e semplificato, avremo, salvo conferme ministeriali, i seguenti regimi:

- 1) il nuovo **regime fiscale minimo c.d. "di vantaggio"** (art. 27, co. 1 e 2, DL n. 98/2011);
- 2) il **regime degli ex minimi c.d. "forfettone"** (art. 27, co. 3, 4 e 5, DL n. 98/2011);
- 3) il **regime delle nuove iniziative produttive c.d. "forfettino"** (art. 13, legge n. 388/2000).

NB: l'AdE ha già preannunciato una circolare esplicativa sull'argomento in oggetto, al fine di chiarire alcune perplessità che sussistono sull'applicazione del nuovo regime.

1) NUOVO REGIME DEI MINIMI**PRESUPPOSTI SOGGETTIVI**

Questo nuovo regime è riservato esclusivamente alle persone fisiche che, alternativamente:

- a) intraprendono un'**attività d'impresa, arte o professione**;
- b) hanno intrapreso un'attività d'impresa, arte o professione successivamente al 31 dicembre 2007 ovvero **dal 1° gennaio 2008**.

CONDIZIONI DI ACCESSO

Il comma 1 dell'art. 27 del citato DL n. 98/2011 richiama integralmente la normativa del regime degli ex minimi c.d. "forfettone" ovvero l'art. 1, commi dal 96 al 117 della legge n. 244/2007:

Condizioni di accesso

Art. 1, co. 96, legge n. 244/2007

a) possono accedere al nuovo regime le persone fisiche che nell'anno solare precedente:

- 1) hanno conseguito **ricavi** ovvero hanno percepito **compensi**, ragguagliati ad anno, **non superiori a 30.000 euro**.
I ricavi e i compensi rilevanti sono quelli richiamati rispettivamente agli articoli da 57 a 85 e 54 del Tuir.
In caso di esercizio contemporaneo di **più attività**, il limite va riferito alla somma dei ricavi e compensi relativi alle singole attività;
- 2) **non hanno effettuato cessioni all'esportazione** ovvero **operazioni assimilate** alle cessioni all'esportazione, **servizi internazionali** o connessi agli scambi internazionali, operazioni con lo **Stato della Città del Vaticano o con la Repubblica di San Marino**, trattati ed accordi internazionali (cfr. artt. 8, 8-bis, 9, 71 e 72 del DPR n. 633/1972);



- 3) **non hanno sostenuto spese per lavoratori dipendenti o collaboratori** di cui all'art. 50, co. 1, lett. c) e c-bis), del Tuir, anche assunti secondo la modalità riconducibile a un progetto, programma di lavoro o fase di esso, ai sensi degli artt. 61 e segg. del DLgs n. 276/2003.

Questa fattispecie comprende anche:

- **le spese per prestazioni di lavoro effettuate dall'imprenditore medesimo o dai suoi familiari**, (art. 60 del Tuir), ad eccezione dei compensi corrisposti ai collaboratori dell'impresa familiare;
- le somme erogate sotto forma di **utili di partecipazione agli associati con apporto costituito da solo lavoro** (art. 53, co. 2, lett. c) del Tuir);

- b) **nel triennio solare precedente** non hanno effettuato acquisti di **beni strumentali**, anche mediante contratti di appalto e di locazione, pure finanziaria, per un ammontare complessivo **superiore a 15.000 euro**.

E' stato precisato che:

- il valore dei beni strumentali cui far riferimento è costituito anche dall'ammontare dei corrispettivi relativi alle operazioni di **acquisto effettuate presso soggetti non titolari di partita IVA**;
- i predetti corrispettivi rilevano, ai fini della determinazione del valore complessivo degli acquisti nel triennio, con riguardo ai momenti in cui le operazioni si considerano **effettuate ai fini IVA** (art. 6 del DPR n. 633/1972): in genere, al momento della consegna o spedizione per l'acquisto di beni mobili; al momento di stipula dell'atto per beni immobili;
- i **beni strumentali promiscui** ovvero utilizzati solo in parte nell'ambito dell'attività di impresa o di lavoro autonomo vanno considerati al 50% dei relativi corrispettivi¹.

Inizio attività

Coloro che iniziano l'attività, se prevedono di rispettare tutte le condizioni previste dalla relativa normativa, possono immediatamente applicare il regime in esame, tenendo conto che il **limite dei 30.000 euro** di ricavi o compensi deve essere **ragguagliato all'anno**.

Le persone fisiche che intraprendono l'esercizio di imprese, arti o professioni possono avvalersi del regime dei contribuenti minimi comunicando, nella **dichiarazione di inizio di attività** (art. 35, DPR n. 633/1972), di **presumere la sussistenza di tutti i requisiti**.

Le **cessioni all'esportazione** si considerano effettuate sulla base dei criteri stabiliti dalla normativa IVA (art. 6, DPR n. 633/1972).

¹ La circolare n. 73/E si è espressa in tal senso, mentre il decreto del 2.1.2008 non ne ha fatto cenno.

**Soggetti esclusi**

Art. 1, co. 99
legge n.
244/2007

Soggetti esclusi:

a) le persone fisiche che si avvalgono di **regimi speciali** ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.

In particolare, **non sono compatibili** con il regime dei contribuenti minimi i **regimi speciali IVA** riguardanti le seguenti attività:

- **Agricoltura** e attività connesse e pesca (artt. 34 e 34-bis del DPR n. 633/1972);
- **Vendita sali e tabacchi** (art. 74, co. 1, DPR n. 633/1972);
- **Commercio dei fiammiferi** (art. 74, co. 1, DPR n. 633/1972);
- **Editoria** (art. 74, co. 1, DPR n. 633/1972);
- **Gestione di servizi di telefonia pubblica** (art. 74, co. 1, DPR n. 633/1972);
- **Rivendita di documenti di trasporto pubblico e di sosta** (art. 74, co. 1, DPR n. 633/1972);
- **Intrattenimenti, giochi e altre attività** di cui alla tariffa allegata al DPR n. 640/72 (art. 74, co. 6, DPR n. 633/72);
- **Agenzie di viaggi e turismo** (art. 74-ter, DPR n. 633/1972);
- **Agriturismo** (art. 5, co. 2, legge n. 413/1991);
- **Vendite a domicilio** (art. 25-bis, co. 6, DPR n. 600/1973);
- **Rivendita di beni usati, di oggetti d'arte, d'antiquariato o da collezione** (art. 36, DL n. 41/1995);
- **Agenzie di vendite all'asta di oggetti d'arte, antiquariato o da collezione** (art. 40-bis del DL n. 41/1995);

b) i soggetti **non residenti**;

c) i soggetti che in via esclusiva o prevalente effettuano:

- **cessioni di fabbricati** o porzioni di fabbricato, di terreni edificabili (art. 10, n. 8, DPR n. 633/1972);
- **cessioni di mezzi di trasporto nuovi** (art. 53, co. 1, DL n. 331/1993);

d) gli esercenti attività d'impresa o arti e professioni in forma individuale che contestualmente **partecipano a società di persone o associazioni professionali**, costituite ai sensi dell'art. 5 del Tuir ovvero sotto forma di società a responsabilità limitata con opzione per la trasparenza fiscale (art. 116 del Tuir).

Ulteriori condizioni
(art. 27, co. 2, DL
n. 98/2011)

Per poter accedere al nuovo regime dei minimi sono state previste **ulteriori condizioni**, mutuata dal regime delle nuove iniziative produttive, il c.d. "forfettino":

- 1) il contribuente **non deve aver esercitato, nei tre anni precedenti** l'inizio della nuova attività, **attività artistica, professionale ovvero d'impresa**, anche in forma associata o familiare.

Su questo punto in passato l'AdE è già intervenuta con la circolare n. 1/E del 2001, chiarendo che **non costituisce causa di esclusione la semplice apertura della partita IVA** senza l'effettivo esercizio dell'attività.

Con la successiva circolare n. 59/E del 2001 è stato anche chiarito che **"la qualità di socio in società personali o di**



capitale non è di per sé causa ostativa per l'adozione del regime agevolato. Occorre far riferimento all'effettivo esercizio dell'attività d'impresa o di lavoro autonomo svolta in concreto dal socio. Pertanto, se il soggetto è stato socio accomandante di SAS o socio in Srl, egli può ugualmente fruire del regime agevolato, purchè non abbia svolto, nei tre anni precedenti, attività di gestione all'interno della società, dopo il conferimento di solo capitale”;

- 2) l'attività da esercitare **non costituisca, in nessun modo, mera prosecuzione di altra attività precedentemente svolta sotto forma di lavoro dipendente o autonomo**, escluso il caso in cui l'attività precedentemente svolta consista nel periodo di pratica obbligatoria ai fini dell'esercizio di arti o professioni.

Anche in questo caso può essere ripresa la precedente circolare n. 59/E del 18 giugno 2001, nella quale veniva specificato che “è da ritenersi certamente **mera prosecuzione dell'attività in precedenza esercitata quell'attività che presenta il carattere della novità unicamente sotto l'aspetto formale** ma che viene svolta in sostanziale continuità, utilizzando, ad esempio gli stessi beni dell'attività precedente, nello stesso luogo e nei confronti degli stessi clienti. L'indagine diretta ad **accertare la novità dell'attività intrapresa**, infine, va operata caso per caso, con riguardo al contesto generale in cui la nuova attività viene esercitata”;

- 3) qualora venga **proseguita un'attività d'impresa svolta in precedenza da altro soggetto**, l'ammontare dei relativi ricavi, realizzati nel periodo d'imposta precedente quello di riconoscimento del predetto beneficio, **non sia superiore a 30.000 euro**.

In questa fattispecie rientrano i casi di cessione, conferimento o affitto d'azienda. La soglia di 30.000 euro stabilita per i nuovi minimi si differenzia da quelle previste per il regime delle nuove iniziative produttive, il c.d. “forfettino”: 30.987,41 euro per le prestazioni di servizi e 61.974,83 euro per le altre attività.

Imposta sostitutiva

La percentuale dell'**imposta sostitutiva** stabilita per i nuovi minimi è fissata al **5%** (mentre per il precedente regime dei minimi era del 20%).

Decorrenza e durata

Decorrenza: come già detto all'inizio, il nuovo regime dei minimi **decorre dal 1° gennaio 2012** e riguarda esclusivamente le **persone fisiche** che intraprendono un'attività d'impresa arte o professione, o che l'abbiano iniziata dal **1° gennaio 2008**.

Durata: a differenza del precedente regime dei minimi, per il nuovo regime è stata stabilita una durata temporale:

- a) la durata **non può superare i cinque anni**;



- b) ai giovani viene consentito di arrivare **fino al compimento del 35° anno di età** e, quindi, eventualmente anche di superare il limite dei 5 anni (ai fini IVA questa deroga potrebbe essere censurata a livello UE, in quanto la direttiva n. 112/2006/Ce non consente agli Stati membri di stabilire discriminazioni basate sull'età).

Seguono alcuni **esempi**:

- un contribuente con 29 anni di età che ha iniziato l'attività nel 2008 e utilizzato il vecchio regime dei minimi fino al 2011 con l'imposta sostitutiva al 20%, potrà utilizzare il nuovo regime dei minimi fino al 2017 con l'imposta sostitutiva al 5%;
- un contribuente con 50 anni di età che ha iniziato l'attività nel 2008 e utilizzato il vecchio regime dei minimi fino al 2011 con l'imposta sostitutiva al 20%, potrà utilizzare il nuovo regime dei minimi solo nel 2012 con l'imposta sostitutiva al 5%; dal 2013, avendone i requisiti, potrà utilizzare il regime degli ex minimi (IRPEF con aliquota progressiva, esclusione dall'IRAP, versamento annuale dell'IVA, studi di settore, semplificazioni contabili);
- un contribuente con 32 anni di età che ha iniziato l'attività nel 2008 e utilizzato il regime delle nuove iniziative produttive fino al 2010 con l'imposta sostitutiva al 10%, nel 2011 ha utilizzato il vecchio regime dei minimi, potrà utilizzare il nuovo regime dei minimi solo fino al 2014 con l'imposta sostitutiva al 5%; dal 2015, avendone i requisiti, potrà utilizzare il regime degli ex minimi (IRPEF con aliquota progressiva, esclusione dall'IRAP, versamento annuale dell'IVA, studi di settore, semplificazioni contabili).

Semplificazioni

I soggetti che applicano il nuovo regime sono **esonerati dagli obblighi di liquidazione e versamento dell'IVA e da tutti gli altri obblighi** previsti dal DPR n. 633/1972, ovvero:

- **registrazione delle fatture emesse** (art. 23);
- **registrazione dei corrispettivi** (art. 24);
- **registrazione degli acquisti** (art. 25);
- **tenuta e conservazione dei registri e documenti** (art. 39), ad eccezione per le fatture di acquisto e le bollette doganali di importazione;
- **dichiarazione e comunicazione annuale** (artt. 8 e 8-bis del DPR n. 322/1998).

I soggetti che applicano il nuovo regime devono, comunque, rispettare i seguenti **adempimenti**:

- **obbligo di numerazione e conservazione delle fatture di acquisto e delle bollette doganali**;
- **obbligo di certificazione dei corrispettivi**; sulle **fatture emesse** dovrà annotarsi che trattasi di **“operazione effettuata ai sensi dell'art. 1, co. 100, della legge finanziaria per il 2008”** (più



- marca da bollo in caso di importo superiore a 77,47 euro);
- **obbligo di integrare la fattura per gli acquisti intracomunitari** e per le altre operazioni di cui risultano debitori di imposta (ad esempio, nell'ipotesi di operazioni soggette al regime dell'inversione contabile o **reverse charge**) con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta;
- **obbligo di versare l'imposta di cui al punto precedente** entro il giorno 16 del mese successivo a quello di effettuazione delle operazioni;
- **obbligo di presentare** agli uffici doganali **gli elenchi intrastat** (cfr. art. 50, co. 6, del DL n. 331/1993).

2) REGIME DEGLI EX MINIMI

Regime degli ex minimi
(art. 27, co. 3, 4 e 5, DL n. 98/2011)

In questo regime rientrano tutti coloro che pur rispettando i requisiti del vecchio regime dei minimi, non riescono a rispettare anche gli ulteriori requisiti stabiliti dai commi 1 e 2 dell'art. 27, DL n. 98/2011 (vedi sopra).

Ad **esempio**, non potrà utilizzare il nuovo regime il contribuente che, pur rispettando i requisiti dei vecchi minimi:

- ha **iniziato l'attività prima del 1° gennaio 2008**;
- oppure ha **esercitato, nei tre anni precedenti** l'inizio della nuova attività, **attività artistica, professionale ovvero d'impresa**, anche in forma associata o familiare;
- oppure esercita un'**attività che costituisce una mera prosecuzione di altra attività precedentemente svolta sotto forma di lavoro dipendente o autonomo**, salvo il caso in cui l'attività precedentemente svolta consista nel periodo di pratica obbligatoria ai fini dell'esercizio di arti o professioni;
- oppure **prosegue un'attività d'impresa svolta in precedenza da altro soggetto e** l'ammontare dei relativi **ricavi**, realizzati nel periodo d'imposta precedente quello di riconoscimento del predetto beneficio, **supera 30.000 euro**.

Questi soggetti, che possono comunque optare per il regime ordinario, hanno diritto alle seguenti agevolazioni e semplificazioni:

- esonero dagli obblighi di registrazione e di tenuta delle scritture contabili rilevanti ai fini dell'IVA e delle imposte dirette;
- esonero dalle liquidazioni e dai versamenti periodici dell'IVA (fermo restando il versamento dell'Iva annuale);
- esenti dall'IRAP.

Sono comunque obbligati alla:

- conservazione dei documenti ricevuti ed emessi;
- certificazione dei corrispettivi ovvero fatturazione delle operazioni, evidenziando l'IVA.

Per quanto riguarda gli studi di settore la norma non ne fa cenno,



dovrebbero essere applicabili, salvo i casi di marginalità economica. Anche su questo punto bisogna, comunque, attendere i relativi provvedimenti normativi e gli auspicabili chiarimenti dell'AdE.

PRINCIPALI CARATTERISTICHE DEI REGIMI CONTABILI FORFETTARI in vigore dal 2012

Regime	Imposte	Limite ricavi o compensi	Altre condizioni	Criterio determinazione del reddito
Nuovi minimi "regime di vantaggio"	Imposta sostitutiva del 5% in luogo di Irpef, Irap Iva e addizionali	30.000,00€	<ul style="list-style-type: none"> - Beni strum. <15.000 €² nel triennio precedente; - No dipendenti e collaboratori; - No esportazioni; - No società personali. - Mancato esercizio negli ultimi 3 anni di attività d'impresa o professionale; - Attività che non sia prosecuzione di altra attività svolta prima anche come dipendente o co.co.co.; 	Cassa
Ex minimi "forfettone"	Irpef a scaglioni; Versamento Iva annuale; No Irap	30.000,00€	<ul style="list-style-type: none"> - Beni strum. <15.000 €³ nel triennio precedente; - No dipendenti e collaboratori; - No esportazioni; - No società personali 	Cassa
Nuove iniziative produttive "forfettino"	Imposta sostitutiva del 10% in luogo di Irpef e addizionali, Versamento Iva annuale; Si Irap ⁴	30.987,41€ (servizi) 61.974,83€ (altre attività)	<ul style="list-style-type: none"> - Mancato esercizio negli ultimi 3 anni di attività d'impresa o professionale; - Attività che non sia prosecuzione di altra attività svolta prima anche come dipendente o co.co.co. 	Competenza (cassa per i professionisti)

² I beni utilizzati in forma promiscua rilevano per il 50%.

³ I beni utilizzati in forma promiscua rilevano per il 50%.



TABELLA DEGLI ESONERI CONTABILI

Regime	IVA	II.DD.	Adempimenti	Durata
Nuovi minimi "regime di vantaggio"	Non devono tenere alcun registro e non pagano l'IVA	Si applicano le ritenute d'acconto su compensi lavoro autonomo; Non si applicano gli studi di settore	<ul style="list-style-type: none"> - Fatturare senz'IVA con apposita dicitura⁵ ovvero certificare i corrispettivi; - Conservare i documenti emessi e ricevuti; - Presentare l'UNICO (no IVA, no IRAP); - Versare annualmente l'imposta sostitutiva 5%; - Pagare i contributi INPS 	Max 5 anni (limite superabile, però, fino a 35 anni di età)
Ex minimi "forfettone"	Non devono tenere alcun registro , pagano l'IVA in un'unica soluzione e non sono tenuti al pagamento dell'acconto IVA	Si applicano le ritenute d'acconto su compensi lavoro autonomo; Gli studi di settore si applicano, salvo i casi di marginalità economica.	<ul style="list-style-type: none"> - Numerare e conservare le fatture; - Certificare i corrispettivi oppure fatturare con IVA; - Conservare i documenti emessi e ricevuti; - Integrare le fatture in regime di reverse charge o di acquisto intracomunitario; - Presentare il modello INTRASTAT (in presenza di acquisti intracomunitari) - Presentare l'Unico (si IVA, no IRAP); - Pagare i contributi INPS 	Non ci sono limiti di tempo
Nuove iniziative produttive "forfettino"	Non devono tenere alcun registro e pagano l'IVA in un'unica soluzione, non sono tenuti al pagamento dell'acconto IVA	Non si applicano le ritenute d'acconto su compensi lavoro autonomo; Gli studi di settore si applicano, salvo i casi di marginalità economica.	<ul style="list-style-type: none"> - Fatturare con Iva e certificare i corrispettivi; - Conservare i documenti emessi e ricevuti; - Presentare l'UNICO (dichiarazione dei redditi, Iva e Irap); - Versare annualmente l'Iva, oltre a Irap e imposta sostitutiva 10%; - Pagare i contributi INPS 	Max 3 anni

⁴ Salvo dimostrazione da parte dei lavoratori autonomi di non possedere un'organizzazione autonoma.

⁵ Operazione effettuata ai sensi dell'art. 1, comma 100, legge n. 244/2007.

**Confronto tra regime ordinario, dei minimi, degli ex minimi e nuove iniziative**

Ecco un **esempio** di confronto tra i vari regimi:

Descrizione	Regime ordinario/ semplificato	Nuovo regime dei minimi	Regime ex minimi	Nuove iniziative
Ricavi	26.480	26.480	26.480	26.480
Costi	-8.118	-8.118	-8.118	-8.118
IVA indetraibile	-	-603	-	-
Contributi INPS	-2.842	-2.842	-2.842	-
Imponibile	15.520	14.917	15.520	18.362
IRPEF+addiz./sostit.	⁶ 2.924	(5%) 746	2.924	(10%)1.836
IRAP 3,9% (-9.500)	346	-	-	346
IVA indetraibile	-	603	-	-
Totale imposte	3.270	1.349	2.924	2.182

Da questo esempio emerge che il regime più conveniente è il nuovo regime dei minimi, mentre il peggiore è senz'altro il regime ordinario.

Questo nuovo regime, quindi, è conveniente quando:

- 1) i ricavi sono compresi tra 20.000 e 30.000;
- 2) l'IVA indetraibile è molto bassa (< 500 euro);
- 3) si hanno altri redditi per poter compensare l'eventuale credito derivante dall'applicazione della ritenuta d'acconto e per evitare la tassazione progressiva su più redditi;
- 4) ci sono addizionali IRPEF e IRAP alte;
- 5) si intende acquistare beni strumentali (deduzione integrale e immediata);
- 6) non si è congrui con studi di settore/parametri;
- 7) si sostengono spese parzialmente deducibili (ad esempio le spese per omaggi, vitto e alloggio che, se inerenti, sono interamente deducibili);
- 8) i contributi previdenziali, indeducibili nelle nuove iniziative, sono alti.

⁶ 15.000 x 23% + 520 x 27% - detrazione per altri redditi + addizionali regionale e comunale



Ecco un altro **esempio** di confronto tra i vari regimi:

Descrizione	Regime ordinario/ semplificato	Nuovo regime dei minimi	Regime ex minimi	Nuove iniziative
Ricavi	19.262	19.262	19.262	19.262
Costi	-1.852	-1.852	-1.852	-1.852
IVA indetraibile	-	-268	-	-
Contributi INPS	-1.682	-1.682	-1.682	-
Imponibile	15.728	15.460	15.728	17.410
IRPEF+addiz./sostit.	⁷ 3.025	(5%) 773	3.025	(10%)1.741
IRAP 3,9% (-9.500)	308	-	-	308
IVA indetraibile	-	268	-	-
Totale imposte	3.333	1.041	3.025	2.049

Ancora una volta emerge che il regime più conveniente è il nuovo regime dei minimi, seguito dalle nuove iniziative produttive.

Ecco un altro **esempio** di confronto tra i vari regimi:

Descrizione	Regime ordinario/ semplificato	Nuovo regime dei minimi	Regime ex minimi	Nuove iniziative
Ricavi	24.000	24.000	24.000	24.000
Costi	-2.000	-2.000	-2.000	-2.000
IVA indetraibile	-	-400	-	-
Contributi INPS	-3.000	-3.000	-3.000	-
Imponibile	19.000	18.600	19.000	22.000
IRPEF+addiz./sostit.	⁸ 4.089	(5%) 930	4.089	(10%)2.200
IRAP 3,9% (-9.500)	488	-	-	488
IVA indetraibile	-	400	-	-
Totale imposte	4.577	1.330	4.089	2.688

Ancora una volta emerge che il regime più conveniente è il nuovo regime dei minimi, seguito sempre dalle nuove iniziative produttive.

⁷ 15.000 x 23% + 728 x 27% - detrazione per altri redditi + addizionali regionale e comunale

⁸ 15.000 x 23% + 4.000 x 27% - detrazione per altri redditi + addizionali regionale e comunale



23

Focus

SPESOMETRO – SINTESI ADEMPIMENTI OPERATIVI

Rif.: art. 21, D.L. n. 78/2010; art. 7, co. 1, lett. e), DL 70/2011; Provv. AdE del 22.12.2010 e del 14.04.2011; Circ. AdE n. 24/E del 30.05.2011

IVA

Entro il **31 ottobre 2011** scade il termine per l'invio telematico della "Comunicazione art. 21 DL 78/2010" relativa all'anno 2010, meglio conosciuta come Spesometro. Tale **Comunicazione, per l'anno 2010**, riguarda le **operazioni soggette all'obbligo di fatturazione di importo non inferiore a 25.000 euro** (di imponibile); dal **2011** la soglia è fissata a **3.000 euro** (di imponibile) (3.600 Iva compresa per le operazioni per le quali non è obbligatoria l'emissione della fattura) e la comunicazione dovrà essere inviata **entro il 30 aprile 2012**.

Per gli approfondimenti normativi si rinvia ai precedenti articoli apparsi su questa rivista nel corso dell'anno 2011 (Focus n. 7 e n. 14).

Il presente Focus intende fornire agli addetti contabili una guida operativa che sintetizzi l'aspetto normativo e quello applicativo nell'ambito del gestionale TeamSystem – MULTI (per gli approfondimenti sull'applicativo MULTI si rinvia alle diverse RELEASE inviate dai programmatori in occasione degli aggiornamenti della procedura).

La gestione delle Comunicazioni art. 21 richiede innanzitutto di identificare se l'impresa/professionista è obbligato o escluso a tale incombenza.

La procedura Multi propone con riferimento all'"ANAGRAFICA DELLE DITTE" il seguente campo:

Gestione portafoglio	<input type="checkbox"/> No	<input type="checkbox"/> No	<input type="checkbox"/> No	<input type="checkbox"/> No	Gestione c/c bancario	<input type="checkbox"/> No
Gestione C.ind / Vendite	<input type="checkbox"/> No	<input type="checkbox"/> No			Tipo riepilogo Black List	<input type="checkbox"/> M
Livello protezione	<input type="checkbox"/>				Comunicazione Art. 21	<input checked="" type="checkbox"/> Si
Tributi IVA F24 come enti pubblici	<input type="checkbox"/> No					

Se nell'apposito campo viene indicato "**NO**" vuol dire che la ditta è esclusa dalla presentazione della Comunicazione art. 21.

Soggetti esclusi

Contribuenti minimi

Sono **esonerati** dalla comunicazione in oggetto i c.d. "**contribuenti minimi**" (art. 1, co. 96 – 116, L. 244/2007) in quanto l'adesione a detto regime comporta, sotto il profilo della semplificazione degli adempimenti IVA, **l'esonero da qualunque obbligo**, fatta salva la certificazione dei corrispettivi.

Tale **esclusione** però **non opera**, qualora **in corso d'anno**, il regime in parola **cessi di avere efficacia** (ricavi o compensi superiori a 30.000 euro, effettuazione di esportazione, spese per lavoratori dipendenti, beni strumentali di ammontare complessivo superiore a 15.000 euro); in tal caso il contribuente sarà **obbligato alla comunicazione** per tutte le **operazioni** sopra soglia effettuate a **decorrere dalla data** in cui **vengono meno i requisiti** per l'applicazione del regime fiscale agevolato.

Verificato che la ditta **non è esclusa** dalla presentazione della Comunicazione e, quindi, nell'apposito campo è stato indicato **SI** occorrerà prestare attenzione alla tipologia di operazione oggetto di fatturazione e al relativo importo.

Vi sono alcune **operazioni** che sono **escluse dalla Comunicazione art. 21** a prescindere dall'importo delle stesse.

Operazioni escluse

Sono **escluse** dall'obbligo di comunicazione le seguenti operazioni:

- **fuori campo;**
- **importazioni;**
- **esportazioni** di cui all'art. 8, co. 1, lett. a) e b), DPR 633/72 (oggetto di comunicazione con "bolla doganale");¹
- le **operazioni** (cessioni di beni e prestazioni di servizi) effettuate e ricevute nei confronti di **operatori economici** aventi sede, residenza o domicilio in **paesi Black List** (operazioni già soggette all'obbligo di comunicazione ex art. 1, D.L. n. 40/2010, art. 1, D.M. 30.03.2010);
- operazioni che hanno costituito oggetto di **comunicazione all'Anagrafe tributaria** (ex art. 7, DPR 605/73), ad esempio quelle degli **intermediari finanziari** e quelle degli **amministratori di condomini**.
- **compravendite immobiliari;**
- forniture di energia elettrica, acqua, luce, gas, telefonia mobile e fissa (**utenze**);
- **interessi passivi, premi assicurativi e contributi previdenziali** corrisposti da persone fisiche (banche, assicurazioni, enti previdenziali);
- operazioni **creditizie-finanziarie** (banche, intermediari finanziari, ecc.);
- acquisti di **navi**, unità da diporto (uffici marittimi – uffici motorizzazione);
- **aereomobili** (registro aeronautico nazionale);
- **operazioni** effettuate nei confronti di **privati** (contribuenti non soggetti passivi IVA), qualora il **pagamento** dei corrispettivi sia avvenuto mediante **carte di credito, di debito o prepagate** emesse da operatori finanziari soggetti all'obbligo di comunicazione ex art. 7, co. 6, DPR 605/73;
- **Operazioni indicate nei modelli INTRA;**
- **Passaggi interni di beni** tra rami d'azienda, documentati **con fattura**.

Nella procedura Multi, *dove è possibile*, le **operazioni escluse** dalla Comunicazione vengono selezionate automaticamente dal gestionale sulla base delle **causali contabile** e dei **codici IVA**, dove ciò non è possibile deve intervenire "manualmente" l'addetto contabile.

Tabella di collegamento - Causali contabile ed esclusione dalla Comunicazione

(Di seguito si riportano le causali contabili che al momento della registrazione hanno il campo "art.21" impostato automaticamente a NO)

Causali contabili	Descrizione
9	Cessione INTRA
19	Acquisti INTRA
21	Bolletta doganale

¹ Cessioni a esportatori abituali

Devono essere comunicate le operazioni effettuate nei confronti degli esportatori abituali (c.d. "esportazioni indirette" ex art. 8, 1° co, lett. c), DPR 633/72).

Triangolazioni comunitarie

Devono essere altresì comunicate le c.d. "triangolazioni comunitarie", ex art. 58, DL 331/93, trattandosi, nella sostanza, di operazioni interne assimilate, ai soli fini del trattamento non imponibile IVA, alle esportazioni.

Tabella di collegamento - Codici IVA standard ed esclusione dalla Comunicazione

(Di seguito si riportano i codici IVA che vengono “automaticamente” esclusi dalla Comunicazione)

Codice IVA	Descrizione	Riferimenti normativi
300	Fuori Campo Iva	Fuori campo IVA
301	Acquisti da soggetti minimi legge n. 244/2007 art.1 co.100	L. 244/07 a.1,100
302	Escluso art.2 (cessioni denaro,crediti,aziende)	Escluso art. 2
303	Escluso art.3 (es. diritti d'autore)	Escluso art. 3
304	Escluso art.4 (oper. non comm.li)	Escluso art. 4
305	Escluso art.5 (es. co.co.co., assoc.partec.)	Escluso art. 5
306	Escluso art.7-ter (fatt.vendita servizi a impresa extra UE)	Esc.art7tr noUE
307	Escluso art.7-ter (fatt.vendita servizi a p.iva UE)	Escl.art7ter UE
315	Escluso art.15 (interessi mora, anticipaz. in nome e p/conto, imballaggi a rendere, sconti in natura ...)	Escluso art. 15
330	Escluso art.7-quater (fatt.vendita servizi a p.iva UE)	Esc.art7quatrUE
331	Escluso art.7-quater (fatt.vendita servizi a impresa extra UE)	Esc.art7qtrNOUE
332	Escluso art.7-quinquies (fatt.vendita servizi a p.iva UE)	Esc.art7quinqUE
333	Escluso art.7-quinquies (fatt.vendita servizi a impresa extra UE)	Esc.art7qnq NO UE
340	Escluso art.7-septies/sxies(fatt.vendita servizi a privato non resid.in deroga)	Esc.art.7spt/sx
370	Escluso art.7-bis (no territorialità cessione beni)	Escl.art.7bis
316	Art.10, n. 8 ter, lett. b/d (cessioni fabbricati strumentali)+art.17,co.6,a-bis	Art.10 n.8t l.b
351	Non imp. art.50 bis, co. 4, lett. f, D.L. n. 331/93 (depositi iva)	DL331 a.50b,4-f
341	Non imp.art.41 D.L.331/93 (cessioni intra)	DL331/93 art.41
325	Non imp. art.8,co.1,lett.a (esportaz. diretta fuori UE)	N.l. art.8,1 a
323	Non imp. art.8,co.1,lett.b (esportaz.trasporto cessionario non residente)	N.l. art.8,1 b
313	Non imp. art.8,co.2 (acquisti intra con lettera intento)+art.42,co.2 DL331	N.l.art.8,2 UE
320	Non imp. art.8,co.2 (importazioni con lettera intento)+art.68 lett.a	N.l.a.8,2 no-UE
368	Non imp. art.68 escl. lett. a (importaz.non soggette a IVA)+art.67 lett.a	Imp.n.s. art.68
342	Non imp.art.42 e 40 co. 2 D.L.331/93 (acq. intra beni e servizi)	DL331art42,40c2
374	Non imp.art.74,co.1-2 (tabacchi, quotidiani,...)	N.l.art.74c.1-2

In presenza di **operazioni escluse dalla Comunicazione** ma **non collegabili** ai codici IVA (es: **operazioni effettuate nei confronti di privati con pagamento** eseguito mediante **carte di credito**) l'addetto contabile deve intervenire “manualmente” per escluderle, avendo le seguenti diverse possibilità:

- a. Dall’**ANAGRAFICA GENERALE (ANAGEN)** intervenendo sul campo **“Comunicazione Art. 21”** indicando **N (tutte le operazioni effettuate con quel Cliente/Fornitore verranno escluse dalla Comunicazione)**

Esclusa Black List

No

Comunicazione Art. 21



Si

- b. Dal progressivo clienti/fornitori della ditta (**GEPROF/GEPROC**) indicando, in corrispondenza di **“Comunicazione Art. 21”**, **N** in modo da escludere quel cliente/fornitore dalla Comunicazione.

Comunicazione Art. 21



- c. Dall' **MPRI** e quindi in fase di registrazione della fattura dove l'applicativo propone la seguente videata

The screenshot shows a software interface for invoice registration. It includes the following fields and controls:

- Esigibilita' iva**: A dropdown menu currently set to **0**.
- Iva esigibilita' immediata**: A text input field.
- Black List**: A dropdown menu currently set to **No**.
- Art. 21**: A dropdown menu currently set to **S**, which is circled in red in the image.
- Importo operazione**: A text input field containing the value **824,6**.

Basta indicare **N** in corrispondenza del campo “**Art. 21**” per escludere la **singola** operazione dalla Comunicazione.

Si sottolinea che per le fatture di importo inferiore a 3.000 euro, escluse dalla Comunicazione a seguito del non superamento del limite, il campo “Art. 21” non dovrà essere modificato (deve esserci S). Sarà poi la procedura che le escluderà per effetto del non superamento dell’importo.

Per maggiori informazioni sull’argomento si rinvia alle Release della MULTI inviate in occasione degli aggiornamenti dei programmi.

Individuati i contratti esclusi dalla Comunicazione occorre definire **come deve essere calcolato il limite dei 3.000 euro per l’anno 2011 e il limite di euro 25.000 per l’anno 2010**.

Un primo problema nasce dai cosiddetti **contratti collegati** dove occorre collegare i singoli importi con il relativo contratto.

In dettaglio la normativa prevede:

Contratti collegati

Qualora siano stipulati **più contratti tra loro collegati**, ai fini del calcolo del limite, si considera **l’ammontare complessivo dei corrispettivi previsti** per tutti i predetti contratti.

*Il **collegamento negoziale** (sia che trovi la sua fonte nella legge ovvero nell’**autonomia negoziale** delle parti), è essenzialmente un meccanismo mediante il quale le parti perseguono un **risultato economico unitario e complesso** che viene realizzato non per mezzo di un singolo contratto bensì mediante una **pluralità coordinata di contratti**; tale collegamento può, tra l’altro, riguardare sia l’**elemento oggettivo** che quello **soggettivo**.*

Appalti

Contratti d’appalto

Per i **contratti di appalto**, di fornitura, di somministrazione e gli altri contratti da cui derivano **corrispettivi periodici**, l’operazione è da comunicare qualora i **corrispettivi dovuti** in un **anno solare** siano **complessivamente di importo pari o superiore a euro 3.000 (25.000 euro per l’anno 2010)**.

Corrispettivi periodici – Pagamenti frazionati

Corrispettivi periodici – Contratti collegati – Pagamenti frazionati

In caso di:

- pagamenti frazionati del corrispettivo relativo ad un unico contratto che prevede **corrispettivi periodici**,

- più **contratti** tra loro **collegati** in relazione ai quali sono previsti corrispettivi di importo complessivo superiore, in un anno solare, ai limiti (3.000 euro ovvero 3.600 euro),
- **pagamenti frazionati** relativi ad un unico contratto (ad esempio acconto e saldo),

dovrà essere **comunicato l'importo complessivo** delle operazioni rese e ricevute nell'anno di riferimento (anche se il corrispettivo relativo al singolo contratto è inferiore a detti limiti), compilando **un'unica riga** del tracciato record; in tali casi, nel campo "**data dell'operazione**", va indicata la data di **registrazione dell'ultima operazione** resa e ricevuta nell'anno di riferimento ovvero, in assenza dell'obbligo di registrazione, la data in cui le **operazioni si intendono eseguite** ai fini IVA.

ESEMPIO

In caso di cessioni di beni per euro 10.000 euro, con fatturazione nell'anno di riferimento di un unico acconto di 2.500 euro, nel tracciato record dovrà essere indicata l'unica operazione, pari a 2.500 euro, anche se inferiore alla soglia, indicando nel campo "data dell'operazione" la data di registrazione dell'operazione stessa.

In presenza di **contratti collegati** la procedura Multi consente di collegare le fatture che si riferiscono ad un unico contratto intervenendo in tre differenti modi (come nel caso di esclusione delle operazioni dalla Comunicazione):

- Dall'"**ANAGRAFICA GENERALE (ANAGEN)**"
- Dal progressivo clienti/fornitori della ditta (**GEPROF/GEPROC**)"
- Dall' **MPRI**

Infatti il campo "**Comunicazione Art. 21**" prevede la seguente possibilità:

The image shows a screenshot of a software interface. At the top, there are two input fields: "Comunicazione Art. 21" and "Contratto Art. 21". A small square checkbox is located in the "Comunicazione Art. 21" field and is circled in red. Two black arrows originate from the bottom of the red circle, pointing downwards to a legend at the bottom of the form. The legend text is: "Spazio, N=No, S=Si, C=Contratto, P=Contratto periodico".

I **contratti periodici (P)** sono quelli dove vengono previsti corrispettivi periodici. Un esempio di contratto periodico è quello di fornitura di alimenti ad un ristorante con fatturazione mensile in base alle consegne effettuate nel periodo.

Non sono contratti periodici (C) ad esempio quelli stipulati dalle imprese di costruzione in cui vengono previsti pagamenti in base allo stato di avanzamento lavori.

Compilato il campo “**Comunicazione Art. 21**” con la sigla **P** o **C**, è obbligatorio riportare, nell’apposito campo, **un codice identificativo del contratto**.

Si sottolinea che è importante tenere distinti i contratti periodici (P) dai restanti contratti (C) in quanto, nei contratti periodici il limite di euro 3.000 viene individuato sommando le fatture dell’anno solare mentre per gli altri contratti il limite è quello contrattuale (prescinde dall’importo fatturato nel periodo). Si rammenta che indicando la sigla “C” la procedura MULTI riporta nella Comunicazione tutte le fatture a prescindere dall’importo.



Esempio

Contratto di somministrazione di euro 40.000 stipulato nel corso del 2011 e corrispettivi fatturati nel medesimo periodo euro 2.500 (**Codice P**). Poichè nell’anno 2011 non si supera il limite di euro 3.000 di corrispettivi periodici, le fatture non verranno riassunte nella Comunicazione.



Esempio

Contratto di appalto per opere di manutenzione di un fabbricato di euro 40.000 stipulato nel corso del 2011 (**Codice C**); fattura per acconto nel corso del 2011 di euro 2.500. Tale operazione confluisce nella Comunicazione in quanto non si fa riferimento all’importo fatturato nel periodo ma all’importo del contratto.

Analizzati gli aspetti di carattere generale è opportuno soffermarsi sulla gestione delle seguenti operazioni:

- Registrazione **Nota di credito**

Il limite di euro 3.000 (o 25.000 per l’anno 2010) va individuato al netto delle note di credito. Quindi una fattura di vendita di euro 4.000 (imponibile) successivamente rettificata con nota di credito di euro 2.000 (imponibile) non deve essere indicata nella Comunicazione.

Per una corretta gestione delle note di credito, nella procedura MULTI sono stati inseriti alcuni campi per collegare la nota di credito alla fattura originaria.

Riferimento Fattura	39/00	28/07/2010	05/2011		
Esigibilita' iva	0	Iva esigibilita' immediata		Black List	No
Importo operazione	1000			Art 21	S

Un caso particolare è rappresentato dall’emissione della fattura in un anno e della nota di credito nell’anno successivo (**prima dell’invio della Comunicazione**). Anche in questo caso le due operazioni vanno congiunte.

Quindi, al pari di quanto visto in precedenza, una fattura di vendita di euro 4.000 (imponibile) emessa nel 2011 successivamente rettificata con nota di credito di euro 2.000 (imponibile) emessa nel 2012 non trova collocazione nella Comunicazione anno 2011, in quanto il netto non supera euro 3.000.

- Registrazione di corrispettivi superiori a euro 3.600 che confluiscono nella Comunicazione

Occorre prestare particolare attenzione a quelle attività di commercio al dettaglio di beni con importi di una certa rilevanza (es: gioiellerie) in quanto, dal 1.7.2011, confluiscono nella Comunicazione anche le operazioni certificate con scontrino fiscale o ricevuta fiscale di importo superiore a 3.600 euro **non pagate** con carta di credito, debito o prepagata o bancomat.

Nell'ambito della procedura MULTI all'inserimento del corrispettivo giornaliero, tramite il bottone F4 è possibile inserire il codice fiscale dei clienti che saranno oggetto di Comunicazione.

The image shows two screenshots from a software application. The top screenshot is a receipt entry screen with a table of dates and amounts. The bottom screenshot is a dialog box titled 'Selezione Anagrafiche Art. 21' with a table for selecting clients.

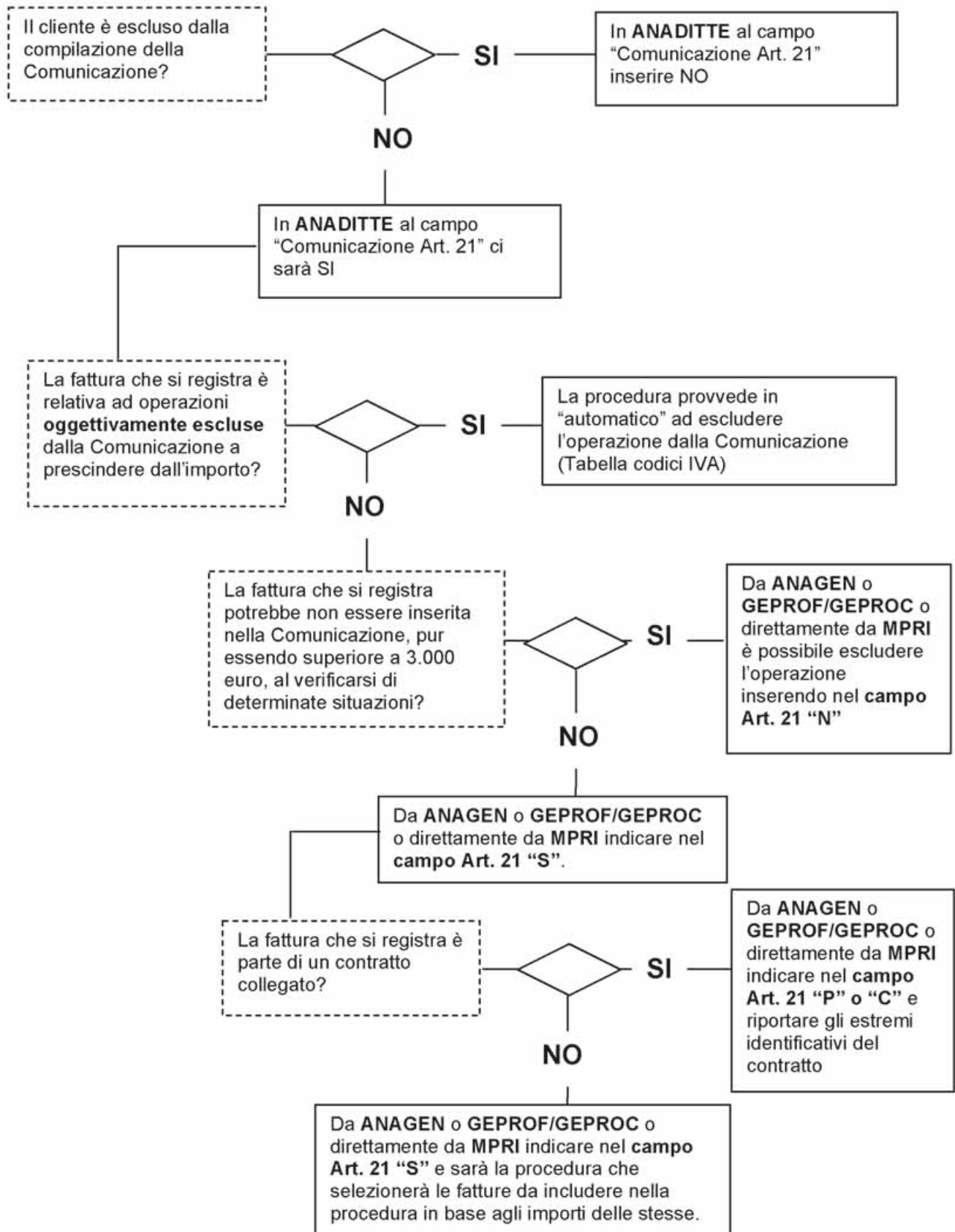
12	Mer				
13	Gio	546,0		158,40	
14	Ven		24,50	4,50	
15	Sab		315,00		
16	Dom				

F3=Distinta ricavi F4=Art.21 F6=Des.agg.

Selezione Anagrafiche Art. 21

Cliente	Descrizione	Codice Fiscale	Importo	Bene	Servizio	Alq	Des.
				<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>		
				<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>		
				<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>		

WORK – FLOW di gestione delle Comunicazioni Art. 21 DL 78/2010



**24****Focus**

RIALLINEAMENTO VALORI DA OPERAZIONI STRAORDINARIE

Rif.: art. 23, co. 12-15, DL n. 98/2011; art. 176, co. 2-ter, Tuir; art. 15, co. 10 e segg. DL 185/2008; Circ. Ag. Entrate n. 41/E del 5.08.2011

IMPOSTE DIRETTE

OPERAZIONI STRAORDINARIE – PRINCIPIO DI NEUTRALITA' FISCALE

Nell'attuale ordinamento tributario italiano in caso di **operazioni straordinarie** è previsto un principio cardine, ossia il c.d. principio di **neutralità fiscale** dell'operazione ex art. 176, Tuir.

Le operazioni interessate dal suddetto principio sono le **fusioni**, le **scissioni** ed i **conferimenti di azienda**; nella sostanza ciò significa che nel caso in cui a seguito di una delle citate operazioni straordinarie emergano in capo alla "avente causa" civilisticamente dei valori diversi (in particolare superiori) degli elementi dell'attivo e del passivo patrimoniale rispetto a quelli a cui erano iscritti (e fiscalmente riconosciuti) in capo alla "dante causa", ai fini fiscali rilevano questi ultimi, ossia i valori fiscalmente riconosciuti (in capo alla "dante causa").

Gli eventuali maggiori valori civilisticamente emersi non sono tassati (più in generale non costituiscono realizzo di plusvalenze o di minusvalenze) ma, allo stesso tempo, non sono fiscalmente riconosciuti in capo all'"avente causa" (**neutralità fiscale**).

RICONOSCIMENTO FISCALE DEI MAGGIORI VALORI (art. 176, co. 2-ter, Tuir)

A fronte di questa generale neutralità delle operazioni straordinarie con la Finanziaria 2008 (L. 244/2007, art. 1, co. 46 e 47) è stato aggiunto all'art. 176, Tuir il comma 2-ter che consente, in via facoltativa (**opzione**), al soggetto "avente causa" di un'operazione straordinaria (in particolare, fusione, scissione e conferimento) di potersi vedere **fiscalmente riconosciuti i maggiori valori** delle **immobilizzazioni materiali e immateriali** che ha iscritto in bilancio a seguito dell'operazione straordinaria.

L'esercizio della suddetta opzione gli consente:

- a) di poter **fiscalmente ammortizzare** i maggiori valori a decorrere dallo **stesso esercizio** in cui procede alla riconoscimento;
- b) di poter **considerare fiscalmente i maggiori valori** in caso di **cessione** dell'immobilizzazione (cioè in sede di determinazione della plusvalenza / minusvalenza) a decorrere **dal IV° periodo d'imposta successivo** a quello di esercizio dell'opzione.

Per ottenere il riconoscimento fiscale in esame il soggetto che intende beneficiarne (che non potrà che essere l'"avente causa") deve corrispondere **un'imposta sostitutiva** dell'**IRES** e dell'**IRAP** che è determinata applicando un sistema a **scaglioni**, sui **maggiori valori** sui quali chiede il riconoscimento:

- **12%** fino a 5 milioni di euro;
- **14%** oltre 5 milioni e fino a 10 milioni di euro;
- **16%** oltre 10 milioni di euro.



Con specifico decreto ministeriale (D.M. 25.07.2008) sono state fornite ulteriori precisazioni operative sull'applicazione della suddetta opzione, in particolare:

- le differenze tra il valore civile ed il valore fiscale può essere "fiscalmente rivalutato" (assoggettandolo ad imposta sostitutiva) anche in **misura parziale**; in ogni caso il riconoscimento dei maggiori valori deve essere richiesto per **categorie omogenee** di immobilizzazioni;
- sono considerate **categorie omogenee**:
 - a) aree fabbricabili aventi la medesima destinazione urbanistica;
 - b) aree non fabbricabili;
 - c) fabbricati strumentali per natura;
 - d) fabbricati strumentali per destinazione;
 - e) immobili non strumentali né merce;
 - f) beni mobili (inclusi impianti e macchinari anche se fissi al suolo) omogenei per anno di acquisizione e coefficiente di ammortamento;
 - g) immobilizzazioni immateriali (avviamento compreso), ciascuna singola immobilizzazione, anche distintamente.
- l'opzione è esercitata distintamente in relazione a ciascuna operazione di conferimento, nel I° o, al più tardi, nel **II° periodo d'imposta successivo** a quello dell'operazione stessa;
- **l'imposta sostitutiva** deve essere **versata in 3 rate annuali** pari rispettivamente al 30% (I[^]), al 40% (II[^]) e al 30% (III[^]).

AVVIAMENTO / MARCHI – RIALLINEAMENTO (art. 15, co. 10, DL 185/2008)

In riferimento alla facoltà di poter "**affrancare**" i **maggiori valori** emersi a seguito di **operazioni straordinarie** sul finire del 2008 (art. 15, co. 10 e segg., DL 185/2008) è stata introdotta una disciplina specifica e particolare per i maggiori valori attribuiti in bilancio riferibili a:

- **avviamento**;
- **marchi** d'impresa;
- altre **attività immateriali**.

Le particolarità sono le seguenti:

- **l'imposta sostitutiva** è del **16%** e deve essere versata in **un'unica soluzione** entro il termine di versamento a saldo delle imposte relative al periodo in cui è stata posta in essere l'operazione straordinaria;
- i **maggiori valori** sono riconosciuti dall'inizio del **periodo d'imposta** nel corso del quale è **versata l'imposta sostitutiva**;
- la **deduzione dell'ammortamento** del maggior valore affrancato di **marchi e avviamento** (quindi sono esclusi gli ammortamenti sui maggiori valori delle "altre immobilizzazioni immateriali") può essere effettuata in misura **non superiore ad 1/10** (1/9 fino al 2010), anziché nella misura ordinaria di 1/18, ed **indipendentemente dall'imputazione a conto economico**;



- la **deduzione dell'ammortamento** del maggior valore affrancato delle "**altre immobilizzazioni immateriali**" può essere effettuata nel limite della **quota imputata a conto economico**;
- qualora i maggiori valori sono relativi a "**crediti**" si applica l'imposta sostitutiva nella misura del **20%**;
- l'opzione può essere esercitata anche con riguardo a **single fattispecie**.

PARTECIPAZIONI DI CONTROLLO – NOVITA' "MANOVRA CORRETTIVA" **(art. 15, co. 10-bis e 10-ter, DL 185/2008 – art. 23, co. 12-15, DL 98/2011)**

Con la recente manovra correttiva (art. 23, co. 12-15, D.L. n. 98 del 06.07.2011, convertito con modifiche con Legge n. 111 del 15.07.2011) il legislatore è intervenuto ampliando la disciplina del "**riallineamento dei valori**" prevista dal DL 185/2008, **allargandola** anche ai casi di disallineamento tra il valore delle **partecipazioni di controllo** acquisite nell'ambito di operazioni straordinarie e la corrispondente quota di patrimonio netto della partecipata; in sostanza, dietro pagamento dell'imposta sostitutiva del 16%, potrà ottenere "riconoscimento fiscale" anche il maggior valore contabile delle "partecipazioni di controllo" corrispondente (aggiunti all'art. 15, DL 185/2008, co. 10-bis, 10-ter):

- all'**avviamento**,
- **marchi** d'impresa,
- ad **altre immobilizzazioni immateriali**,

della società acquisita.

La **ratio** della nuova previsione di possibilità di affrancamento è data dal fatto di **evitare disparità di trattamento** tra "**maggiori valori**" **autonomamente iscritti** a seguito di operazioni straordinarie ed i "**maggiori valori**" **incorporati nel costo della partecipazione** acquisita (ad esempio fusione con una società holding).

Si ribadisce che l'intervento normativo è stato rivolto all'art. 15, DL 185/2008 aggiungendo i commi 10-bis e 10-ter, pertanto la novella trova la sua base nella disciplina prevista dal DL 185/2008 e non nell'art. 176, co. 2-ter, Tuir.

Quindi l'impianto prevede, ai fini del riconoscimento fiscale, la corresponsione **dell'imposta sostitutiva del 16%** (in **un'unica soluzione**) e con riconoscimento dei maggiori valori **dall'inizio del periodo d'imposta** nel corso del quale l'imposta è stata **versata** (stessa disciplina sopra illustrata in riferimento al DL 185/2008).

Anche gli **assets** "affrancabili" sono quelli individuati nel DL 185/2008 (**avviamento e altre immobilizzazioni immateriali**), ma la differenza risiede nell'ampliare la disciplina anche all'ipotersi che i maggiori valori siano riconducibili ad aziende acquisite "indirettamente" tramite **l'acquisizione della partecipazione (di controllo)** che la contiene, in relazione ai maggiori valori emersi in conseguenza di operazioni straordinarie (fusioni, scissioni, conferimenti d'azienda).

In altre parole la **nuova ipotesi di affrancamento** intende consentire l'accesso al regime sostitutivo (ex art. 15, co. 10, DL 185/2008) anche alle operazioni straordinarie che hanno ad oggetto società il cui **attivo di bilancio** sia rappresentato, in tutto o in



parte, da **partecipazioni**, tenuto conto che in tale ipotesi, nel bilancio della società risultante dalla fusione i **valori** relativi all'**avviamento** ed alle **altre attività immateriali** sono inclusi nel valore di carico delle partecipazioni, senza possibilità di autonoma iscrizione.

L'importo assoggettato ad imposta sostitutiva **non rileva** ai fini del **valore fiscale** della **partecipazione** stessa.

A tal proposito la circolare (n. 41/E del 5.08.2011) chiarisce che il riallineamento del valore fiscale al maggior valore civilistico della partecipazione non comporta il conseguente riconoscimento fiscale dei maggiori valori iscritti sulla stessa (cioè sulla partecipazione), ancorché sia stata pagata l'imposta sostitutiva; ne deriva perciò che la **partecipazione di controllo manterrà** inalterato il **valore fiscalmente riconosciuto** che possedeva **prima dell'operazione straordinaria**.

Ai fini dell'applicabilità della nuova disposizione di affrancamento diventa centrale il concetto di "**partecipazione di controllo**" che la norma direttamente differenzia a seconda che la società sia IAS-adopter o meno:

- soggetti **no IAS-adopter** – si intendono partecipazioni di controllo quelle incluse nel consolidamento ex **D.Lgs. 127/1991** (disciplina bilancio consolidato), ossia:
 - **controllo di diritto** (maggioranza assoluta dei diritti di voto esercitabili in assemblea),
 - voti sufficienti per esercitare un'**influenza dominante**,
 - **controllo di fatto** (per vincolo contrattuale, clausola statutaria, ecc.).
- soggetti **IAS-adopter** - si intendono partecipazioni di controllo quelle incluse nel consolidamento in base alle previsioni contenute nei principi contabili internazionali stessi.

Cessioni di azienda / Cessione di partecipazioni (comma 10-ter)

La novella allarga ulteriormente il campo di applicazione della possibilità di affrancamento anche sotto il profilo della **tipologia delle operazioni**, includendo altresì i maggiori valori attribuiti ad **avviamenti, marchi d'impresa e altre attività immateriali** nel **bilancio consolidato** delle **partecipazioni di controllo** acquisite nell'ambito di operazioni **anche fiscalmente realizzative** (comma 10-ter):

- di **cessione d'azienda**;
- di **cessione di partecipazioni**.

Anche in tali ipotesi **possono essere affrancati soltanto** i maggiori valori della partecipazione di controllo che risultino **autonomamente iscritti nel bilancio consolidato** come avviamento, marchi d'impresa ed altre attività immateriali; si ribadisce che **in caso di operazioni realizzative** la possibilità di affrancamento è limitata ai maggiori valori assegnati (agli avviamenti, ai marchi d'impresa, alle altre attività immateriali) nel **bilancio consolidato**.

**Effetti** (art. 23, co. 12, DL 98/2011)

Con l'**esercizio dell'opzione** per il riallineamento vengono **annulate le differenze tra valore civile e valore fiscale** relativi a **partecipazioni di controllo** sia ai fini **IRES** che ai fini **IRAP**.

Gli **effetti del "nuovo" riallineamento** (maggiori valori delle partecipazioni di controllo riferibili a avviamento, marchi e altre immobilizzazioni immateriali) decorrono **dal 2013** (periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2012).

Periodi di riferimento (art. 23, co. 13, DL 98/2011)

Sono affrancabili i maggiori valori iscritti sulle partecipazioni di controllo a seguito di operazioni di:

- fusione,
- scissione,
- conferimento,
- acquisto di azienda,
- acquisto di partecipazioni di controllo,

anche effettuati nel periodo d'imposta **2010** (periodo in corso al 31.12.2010) e in **quelli precedenti**.

Per affrancare i maggiori valori relativi ad operazioni effettuate in **periodi d'imposta anteriori al 2011**, l'imposta deve essere **versata in un'unica soluzione** entro il **30.11.2011**.

RIALLINEAMENTO DI ALTRE ATTIVITA'

Il riallineamento del costo fiscale di attività patrimoniali diverse da quelle previste dal co. 2-ter, art. 176, Tuir, può essere eseguito con applicazione, in via separata, delle imposte sui redditi e dell'IRAP in misura ordinaria e versamento in un'unica soluzione dell'imposta dovuta.

Se i maggiori valori sono riferiti a **crediti** l'aliquota **dell'imposta sostitutiva** è del **20%**.

**SINTESI**

Dopo la disamina di cui sopra sulle diverse regole di affrancamento dei maggiori valori civilistici rispetto a quelli fiscali risultanti da operazioni straordinarie, ed in particolare dopo aver più ampiamente analizzato la novità contenuta nel recente DL 98/2011 che consente l'affrancamento dell'avviamento, dei marchi e delle altre immobilizzazioni immateriali, risulta che ci sono ben tre normative di riferimento (per tre distinte fattispecie) con caratteristiche spesso simili ma in alcuni tratti anche ben diverse; cerchiamo di riepilogare le caratteristiche di ciascuna nella tabella che segue.

AFFRANCAMENTO dei MAGGIORI VALORI dell'ATTIVO scaturenti da OPERAZIONI STRAORDINARIE - DISCIPLINE

Riferimenti normativi	art. 176, co. 2-ter, Tuir	art. 15, co. 10, DL 185/2008	art. 15, co. 10-bis e 10-ter, DL 185/2008 – art. 23, co. 12 – 13 – 14 – 15, DL 98/2011
Affrancamento	Facoltativo (opzione)		
Elementi rivalutabili - maggiori valori di:	Elementi dell'attivo costituenti immobilizzazioni materiali e immateriali L'affrancamento può essere anche parziale (solo alcuni beni) purché riguardi tutti i beni che costituiscono una categoria omogenea .	Avviamento, marchi d'impresa e altre immobilizzazioni immateriali	Partecipazioni di controllo (quelle incluse nel consolidamento) per i maggiori valori riconducibili alla partecipata a titolo di avviamento, marchi d'impresa e altre attività immateriali
Operazioni straordinarie	Conferimento d'azienda Fusioni Scissioni		Conferimento d'azienda, Fusioni, Scissioni (co. 10-bis) Anche (co. 10-ter): - Cessioni di azienda - Cessioni di Partecipazioni (limitatamente ai maggiori valori assegnati nel bilancio consolidato)
Esercizio dell'opzione	L'opzione (esercitata, distintamente per ciascuna operazione straordinaria) è esercitata nel I° o nel II° periodo d'imposta successivo a quello		



	dell'operazione stessa.		
Imposta	Imposta sostitutiva IRES e IRAP		
Aliquota	A scaglioni sui maggiori valori: 12% - fino 5 mln euro 14% - oltre 5 mln e fino a 10 mln 16% oltre 10 mln euro	16%	
Termini versamento imposta sostitutiva	3 rate annuali: I ^a pari al 30% entro termine versamento IRES / IRAP; II ^a pari al 40% (interessi 2,5% annuali); III ^a pari al 30% (interessi 2,5% annuali);.	Unica soluzione entro il termine di versamento IRES / IRAP relative all'esercizio nel corso del quale l'operazione è stata posta in essere l'operazione.	
Decorrenza riconoscimento affrancamento			
a) per ammortamenti	dal periodo d'imposta nel corso del quale è esercitata l'opzione	dall'inizio del periodo nel corso del quale è versata l'imposta sostitutiva	dall'inizio del periodo nel corso del quale è versata l'imposta sostitutiva (dal 2013) (anche operazioni effettuate ante 2011, versamento entro 31.11.2011)
b) per plusvalenze / minusvalenze (realizzo)	dal IV° periodo d'imposta successivo a quello in corso all'esercizio dell'opzione		
Deduzione maggiore valore affrancato	Sul maggiore valore affrancato riferito a: - avviamento – marchi: 10 rate costanti annuali (anche se non imputate a conto economico); - altre attività immateriali: quota imputata a conto economico.		

**25****Focus****CHIUSURA LITI PENDENTI FINO A 20.000 EURO**

Rif.: art. 39, co. 12, DL 6.7.2011 n. 98, conv. in legge 15.7.2011 n. 111

VARIE**Premessa**

La recente manovra economica, di cui al DL n. 98/2011, all'art. 39, co. 12, prevede per i contribuenti la **facoltà di definire le liti fiscali di valore non superiore a 20.000 euro** in cui è parte l'Agenzia delle entrate, **pendenti alla data del 1° maggio 2011** dinanzi alle commissioni tributarie o al giudice ordinario in ogni grado del giudizio e anche a seguito di rinvio.

L'intento del legislatore è chiaramente indirizzato a ridurre il numero delle pendenze giudiziarie e quindi concentrare gli impegni amministrativi e le risorse su altre più proficue operazioni di accertamento.

Di seguito si riporta un breve commento della norma:

Requisiti delle liti oggetto di definizione

- 1) Le liti che possono essere **oggetto di definizione** sono:
- gli **avvisi di accertamento**;
 - i **provvedimenti di irrogazione delle sanzioni**;
 - ogni altro atto di imposizione, come i **ruoli aventi una funzione impositiva** derivanti dalla liquidazione e dal controllo formale della dichiarazione: rettifiche di detrazioni non spettanti, diniego di rimborsi o di agevolazioni, ecc. (artt. 36-bis e 36-ter del DPR n. 600/1973, art. 54-bis del DPR n. 633/1972).

Sono invece **escluse le controversie** riguardanti:

- gli atti di **mera liquidazione o riscossione delle imposte** dovute, come l'avviso di liquidazione, l'ingiunzione o il ruolo, relativi all'omesso versamento dei tributi;
 - gli atti di **diniego o revoca di agevolazioni**, in quanto la controversia non riguarda un tributo preteso con un atto impositivo dell'amministrazioni finanziaria;
 - precedenti forme di definizione delle liti (i vecchi condoni), come ad esempio il **rigetto di una precedente domanda di definizione** per errori non più sanabili (vedi, sentenze della Corte di Cassazione del 6 maggio 2002 n. 6462 e del 7 maggio 2007 n. 3979).
- 2) Un altro elemento essenziale previsto dalla norma è che la **lite** deve risultare **pendente già al 1° maggio 2011**, in pratica a tale data deve essere stato già presentato il ricorso, anche se tardivo, e l'eventuale sentenza non deve essere diventata definitiva.
- 3) **Il valore della lite non deve essere superiore a 20.000 euro.**
Il valore della lite va sempre riferito al singolo atto impositivo (comprendendo tutti i **tributi ivi contenuti: Irpef, Addizionali, Iva e Irap**) e all'atto introduttivo del giudizio di 1° grado, indipendentemente dagli sviluppi successivi della controversia.
Se, ad esempio, l'amministrazione finanziaria ha notificato due



avvisi di accertamento relativi a due diverse annualità, ciascuno di importo inferiore a 20.000 euro, ma complessivamente di importo superiore alla predetta soglia, anche se il giudizio, che il contribuente vuole appellare, è stato riunito davanti alla Commissione tributaria provinciale, è comunque possibile chiudere la controversia con riferimento al valore di ciascuno degli atti originari di accertamento in contestazione.

Se la lite riguarda **solo irrogazione di sanzioni** non collegate a imposte, il valore della controversia è rappresentato solo dall'importo delle sanzioni.

Costo della definizione

Per determinare l'**importo dovuto** per definire le predette liti la norma citata rinvia all'art. 16 della legge n. 289/2002, che prevede quanto segue:

- a) se il valore della lite è di importo **fino a 2.000 euro, 150 euro**;
- b) se il valore della lite è di importo superiore a 2.000 euro:
 - 1) il **10% del valore della lite** in caso di **soccombenza dell'A.F.** nell'ultima o unica pronuncia giurisdizionale non cautelare resa sul merito ovvero sull'ammissibilità dell'atto introduttivo del giudizio, alla data di presentazione della domanda di definizione della lite;
 - 2) il **50% del valore della lite** in caso di **soccombenza del contribuente** nell'ultima o unica pronuncia giurisdizionale non cautelare resa sul merito ovvero sull'ammissibilità dell'atto introduttivo del giudizio, alla predetta data;
 - 3) il **30% del valore della lite** in caso in cui, alla medesima data, la lite penda ancora in primo grado e **non sia stata già resa alcuna pronuncia giurisdizionale** non cautelare resa sul merito ovvero sull'ammissibilità dell'atto introduttivo del giudizio.

La norma ha anche specificato che:

- le **somme** dovute vanno **versate entro il 30 novembre 2011** (**cod. trib. 8082**, istituito con RM n. 82/E del 5 agosto 2011);
- la **domanda di definizione** va presentata **entro il 31 marzo 2012**;
- le liti fiscali che possono essere definite sono **sospese fino al 30 giugno 2012**. Per le stesse sono altresì sospesi, fino al 30 giugno 2012, i termini per la proposizione di ricorsi, appelli, controdeduzioni, ricorsi per Cassazione, controricorsi e ricorsi di riassunzione, compresi i termini per la costituzione in giudizio;
- sono comunque dovute le somme relative al recupero di aiuti di Stato illegittimi.

Comunque, sono previsti **appositi provvedimenti** del Direttore dell'Agenzia delle Entrate **per stabilire le modalità di versamento**, di presentazione della domanda di definizione, ecc.



IMPOSTE DIRETTE

Con la recente manovra correttiva (art. 23, co. 47, D.L. n. 98 del 06.07.2011, convertito con modifiche con Legge n. 111 del 15.07.2011) il legislatore, in un quadro ben più ampio ed articolato di disposizioni volte soprattutto a riequilibrare gli obiettivi di finanza pubblica, è intervenuto, per quanto in maniera sintetica, disponendo la **revisione della disciplina degli ammortamenti fiscali** a decorrere **dal 2013**.

Attualmente, le regole fiscali circa la deducibilità degli ammortamenti, sono contenute negli artt. 102 e 103, Tuir e, per quanto concerne i coefficienti applicabili, all'ormai datato DM 31.12.1988.

Ad onor del vero, c'era già stato un **recente intervento legislativo** (art. 6, DL 78/2010) in base al quale, entro il 31.12.2009, si doveva procedere alla **revisione dei coefficienti fiscali di ammortamento**, revisione che a tutt'oggi non è avvenuta e quindi, è presumibile che tale revisione non avverrà neanche in futuro, essendo tutta la disciplina degli ammortamenti oggetto di revisione in virtù di quanto disposto dal "decreto correttivo" di luglio.

La disposizione in esame, molto stringata come sopra accennato, prevede che in attesa della riforma fiscale, a decorrere **dal 2013** (periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2012), con specifico **regolamento** (ex art. 17, co. 2, L. 400/1988, DPR previa deliberazione Consiglio dei Ministri), verrà rivista la **disciplina del regime fiscale di deducibilità** degli **ammortamenti dei beni materiali e immateriali** con un esplicito obiettivo di **semplificazione**. Tale revisione sarà basata sui seguenti criteri:

- ammortamento di attività in base alla **vita utile** e a **quote costanti**;
- ammortamento di attività **cumulativamente** con **aliquota unica**.

Maggiori informazioni sull'impostazione dei nuovi criteri la si è potuta ottenere dalla Relazione Tecnica al decreto, dalla quale si evince che il nuovo sistema di ammortamento sarà così strutturato:

- **4 categorie** di beni (materiali e immateriali) ammortizzabili;
- **3** (delle 4) categorie saranno "**individuali**" da ammortizzare in base alla **vita utile** e a **quote costanti**;
- **1 "cumulativa"** (paniere) ed **eterogenea** con **una sola aliquota** di ammortamento.

Riassumendo, le categorie e la vita utile dei beni ammortizzabili dovrebbero essere le seguenti:

Categoria	Vita utile	Aliquota
Immobili	40 anni	2,5%
Attività materiali di lunga durata	15 anni	6,67%
Attività immateriali	15 anni	6,67%
Altri beni "paniere"	da fissare	(aliquota unica)



Questa struttura così prevista nella Relazione Tecnica al Decreto, prende a riferimento una **Proposta di Direttiva del Consiglio della Commissione Europea Com (2011) 121**.

Come appena illustrato il **sistema** sarebbe **considerevolmente semplificato** rispetto alla situazione attuale prevedendo solamente 4 categorie di beni ammortizzabili a fronte delle **innumerevoli oggi vigenti**; l'attuale sistema, oltretutto, **differenzia** le aliquote di ammortamento anche in funzione del **settore di attività** in cui il contribuente opera, mentre con tale riforma la differenziazione per settore di attività scomparirà.

Una così drastica riduzione delle aliquote comporterà anche una ben **maggiore difficoltà** nel riuscire a fare **coincidere** le **aliquote fiscali** con quelle **civilistiche**, moltiplicando giocoforza i casi di "**doppio binario**" **civile / fiscale**.

Altra conseguenza del nuovo regime di ammortamento si avrà, di riflesso, sulla **deducibilità dei canoni leasing** che in virtù delle attuali regole fiscali sono ammessi in deduzione a condizione che:

- qualora trattasi di **beni mobili**, la durata del contratto non sia inferiore ai 2/3 del periodo di ordinario di ammortamento;
- qualora trattasi di **beni immobili**, la durata del contratto non sia inferiore ai 2/3 del periodo di ordinario di ammortamento però, se applicando tale regola, ne deriva un risultato inferiore a 11 anni ovvero superiore a 18 anni, la deduzione è ammessa a condizione che la durata del contratto di leasing non sia inferiore a 11 anni ovvero almeno pari a 18 anni.

Proposta di Direttiva del Consiglio della Commissione Europea Com (2011) 121

La Proposta di Direttiva del Consiglio della Commissione Europea Com (2011) 121 ha ad oggetto l'**omogenizzazione** della **base imponibile fiscale** per la tassazione dei **redditi delle società** (*base imponibile consolidata comune per l'imposta sulle società*) e non dovrebbe incidere sulle regole e sui criteri di formazione del bilancio d'esercizio, cioè esula dai criteri civilistici.

Ai fini **dell'ammortamento** (paragrafo VI) fornisce una serie di indicazioni, tra le quali le più interessanti sono:

- **Valore ammortizzabile**: il valore ammortizzabile comprende tutti i costi direttamente connessi all'acquisizione, alla costruzione o al miglioramento di un'attività immobilizzata; non include l'IVA deducibile;
- **Acquisizione gratuite**: il valore ammortizzabile di un'attività ricevuta in dono è il valore di mercato che è stato incluso nei ricavi;
- **Leasing**: nel caso dei contratti di leasing nei quali la proprietà economica e la proprietà giuridica non coincidono, il proprietario economico ha diritto a dedurre dalla sua base imponibile la componente dell'interesse nei pagamenti per il leasing;



- **Costi di miglioramento:** i costi di miglioramento sono ammortizzati conformemente alle regole applicabili all'attività immobilizzata che è stata migliorata come se riguardassero un'attività immobilizzata di nuova acquisizione;
- **Regole temporali:** l'ammortamento di un anno intero è dedotto nell'anno dell'**acquisizione** o della **messa in funzione**, se successivo. Non è dedotto alcun ammortamento nell'anno della cessione.

Di seguito, per completezza dell'analisi condotta, e per avere un quadro generale sugli intendimenti della Commissione in materia di omogeneizzazione dei sistemi tributari, e quindi per cercare di individuare i principi verso i quali anche il nostro sistema fiscale potrebbe presumibilmente tendere, si riporta la parte della citata Proposta di Direttiva relativa **all'ammortamento delle attività immobilizzate**.

Proposta di Direttiva del Consiglio della Commissione Europea Com (2011) 121 COM (2011) 121 - AMMORTAMENTO DELLE ATTIVITÀ IMMOBILIZZATE

32. Registro delle attività immobilizzate

I costi di acquisizione, costruzione o miglioramento, insieme alla data pertinente, sono registrati in un registro delle attività immobilizzate separatamente per ciascuna attività immobilizzata.

33. Valore ammortizzabile

1. *Il valore ammortizzabile comprende tutti i costi direttamente connessi all'acquisizione, alla costruzione o al miglioramento di un'attività immobilizzata. I costi non includono l'imposta sul valore aggiunto deducibile. Nel caso di attività immobilizzate prodotte dal contribuente, anche i costi indiretti sostenuti nella produzione dell'attività sono aggiunti al valore ammortizzabile nella misura in cui non siano altrimenti deducibili.*
2. *Il valore ammortizzabile di un'attività ricevuta in dono è il valore di mercato che è stato incluso nei ricavi.*
3. *Il valore ammortizzabile di un'attività immobilizzata soggetta ad ammortamento è decurtato di eventuali sussidi direttamente connessi all'acquisizione, costruzione o al miglioramento dell'attività di cui all'articolo 11, lettera a).*

34. Diritto all'ammortamento

1. *Fatto salvo il paragrafo 3, l'ammortamento è dedotto dal proprietario economico.*
2. *Nel caso dei contratti di leasing nei quali la proprietà economica e la proprietà giuridica non coincidono, il proprietario economico ha diritto a dedurre dalla sua base imponibile la componente dell'interesse nei pagamenti per il leasing. La componente dell'interesse nei pagamenti di leasing è inclusa nella base imponibile del proprietario giuridico.*
3. *Un'attività immobilizzata non può essere ammortizzata da più di un contribuente alla volta. In caso di impossibilità di identificare il proprietario economico di un'attività, il proprietario giuridico ha diritto a dedurre l'ammortamento. In tal caso la componente dell'interesse nei pagamenti per il leasing non è inclusa nella base imponibile del proprietario giuridico.*
4. *Un contribuente non può astenersi dall'ammortamento.*
5. *La Commissione può adottare atti delegati conformemente all'articolo 127 e fatte salve le condizioni di cui agli articoli 128, 129 e 130, al fine di stabilire regole più dettagliate concernenti:*
 - a) *la definizione della proprietà giuridica ed economica, in relazione in particolare ad attività in leasing;*
 - b) *il calcolo delle componenti del capitale e degli interessi nei pagamenti per il leasing;*
 - c) *il calcolo del valore ammortizzabile di un'attività in leasing.*



35. Ammortamento dei costi di miglioramento

I costi di miglioramento sono ammortizzati conformemente alle regole applicabili all'attività immobilizzata che è stata migliorata come se riguardassero un'attività immobilizzata di nuova acquisizione.

36. Attività ammortizzabili individualmente

1. Fatti salvi il paragrafo 2 e gli articoli 39 e 40, le attività immobilizzate sono ammortizzate individualmente lungo la loro **vita utile** secondo il metodo delle **quote costanti**. La vita utile di un'attività immobilizzata è determinata come segue:

a) edifici: 40 anni;

b) attività materiali di lunga durata diverse dagli edifici: 15 anni;

c) attività immateriali: il periodo per il quale l'attività beneficia di protezione giuridica o per il quale il diritto di uso è concesso o, se tale periodo non può essere determinato, 15 anni.

2. Gli edifici di seconda mano, le attività materiali di lunga durata di seconda mano e le attività immateriali di seconda mano sono ammortizzati conformemente alle regole seguenti:

a) un edificio di seconda mano è ammortizzato nell'arco di 40 anni a meno che il contribuente dimostri che la vita utile residua stimata dell'edificio è inferiore a 40 anni, nel qual caso è ammortizzato nell'arco di tale periodo più breve;

b) un'attività materiale di lunga durata di seconda mano è ammortizzata nell'arco di 15 anni a meno che il contribuente dimostri che la vita utile residua stimata dell'attività è inferiore a 15 anni, nel qual caso è ammortizzata nell'arco di tale periodo più breve;

c) un'attività immateriale di seconda mano è ammortizzata nell'arco di 15 anni a meno che possa essere determinato il periodo residuo per il quale l'attività beneficia di protezione giuridica o per il quale il diritto è concesso, nel qual caso essa è ammortizzata nell'arco di tale periodo.

37. Regole temporali

1. L'ammortamento di un anno intero è dedotto nell'anno dell'acquisizione o della messa in funzione, se successivo. Non è dedotto alcun ammortamento nell'anno della cessione.

2. Qualora un'attività venga ceduta, volontariamente o involontariamente, durante un esercizio fiscale, il suo valore a fini fiscali ed il valore a fini fiscali degli eventuali costi di miglioramento sostenuti in relazione all'attività sono dedotti dalla base imponibile in tale esercizio. Qualora un'attività immobilizzata abbia dato origine ad una deduzione eccezionale a norma dell'articolo 41, la deduzione a norma dell'articolo 20 è decurtata per tenere conto della deduzione eccezionale già ricevuta.

38. Deduzione per le attività di sostituzione

1. Qualora i proventi della cessione di un'attività ammortizzabile individualmente debbano essere reinvestiti, prima della fine del secondo esercizio fiscale dopo l'esercizio fiscale nel quale si è verificata la cessione, in un'attività utilizzata per una finalità identica o analoga, l'importo per il quale tali proventi superano il valore a fini fiscali è dedotto nell'anno della cessione. Il valore ammortizzabile dell'attività di sostituzione è decurtato dello stesso importo.

Un'attività che è ceduta volontariamente deve essere stata posseduta per un periodo minimo di tre anni prima della cessione.

2. L'attività di sostituzione può essere acquistata nell'esercizio fiscale precedente alla cessione.

Se l'attività di sostituzione non è acquistata prima della fine del secondo esercizio fiscale successivo a quello nel quale si è verificata la cessione dell'attività, l'importo dedotto nell'anno della cessione, maggiorato del 10%, è aggiunto alla base imponibile nel secondo esercizio fiscale dopo la cessione.

3. Se il contribuente lascia il gruppo del quale è membro o cessa di applicare il regime previsto



dalla presente direttiva entro il primo anno, senza aver acquistato un'attività di sostituzione, l'importo dedotto nell'anno della cessione è aggiunto alla base imponibile. Se il contribuente lascia il gruppo o cessa di applicare il regime nel secondo anno, tale importo è maggiorato del 10%.

Articolo 39. Paniere di attività

- 1. Le attività immobilizzate diverse da quelle di cui agli articoli 36 e 40 sono ammortizzate insieme in un paniere di attività ad un tasso annuo del 25% del valore ammortizzabile.**
- Il valore ammortizzabile del paniere di attività al termine dell'esercizio fiscale è pari al suo valore a fini fiscali al termine dell'esercizio precedente, aggiustato in funzione delle attività che entrano ed escono dal paniere durante l'esercizio in corso. Gli aggiustamenti riguardano i costi di acquisizione, costruzione o miglioramento delle attività (che sono aggiunti) e i proventi della cessione delle attività ed eventuali indennizzi ricevuti per la perdita o la distruzione di un'attività (che sono dedotti).
- Se il valore ammortizzabile calcolato conformemente al paragrafo 2 è un importo negativo, vi si aggiunge l'importo necessario per arrivare a zero. Lo stesso importo è aggiunto alla base imponibile.

Articolo 40. Attività non soggette ad ammortamento

Le seguenti attività non sono soggette ad ammortamento:

- attività materiali immobilizzate non soggette a deterioramento fisico e obsolescenza quali terreni, oggetti d'arte, pezzi d'antiquariato o gioielli;
- attività finanziarie.

Articolo 41 Ammortamento eccezionale

- Se, in circostanze eccezionali, un contribuente dimostra che il valore di un'attività immobilizzata non soggetta ad ammortamento si è ridotto in modo permanente alla fine di un esercizio fiscale, può dedurre un importo pari alla riduzione del valore.
Questo tipo di deduzione è tuttavia impossibile per le attività i cui proventi di cessione siano esenti.
- Se il valore di un'attività che è stata soggetta a tale ammortamento eccezionale in un esercizio fiscale precedente aumenta successivamente, un importo equivalente a tale aumento è aggiunto alla base imponibile nell'anno in cui si verifica l'incremento.
L'importo aggiunto o gli importi aggiunti, considerati complessivamente, non possono tuttavia superare l'importo della deduzione concessa originariamente.

**27****Focus**

PRESTAZIONI DI SERVIZI AI FINI IVA – CHIARIMENTI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Rif.: Circolare Agenzia delle Entrate del 29.7.2011 n. 39/E

IVA

La circolare n. 39/E del 29 luglio 2011 esamina i meccanismi applicativi introdotte dalla cd Direttiva servizi recepite dal DLgs n. 18 dell'11 febbraio 2010, tenuto conto del regolamento di esecuzione UE n. 282/2011 del 15 marzo 2011 (entrato in vigore a partire dal 1° luglio 2011).

A tal proposito, l'Agenzia ritiene che eventuali comportamenti difforni tenuti dai contribuenti prima dell'emanazione di detta circolare non saranno sanzionabili, purché rispondenti al Decreto n. 18 e alle precedenti pronunce di prassi emanate nel frattempo in materia (Circolare n. 58/E del 31.12.2009).

Analisi preliminare

Preliminarmente, si ritiene opportuno riproporre la distinzione introdotta dalla disciplina della "nuova" territorialità IVA in materia di prestazioni di servizi:

- prestazioni rese nei confronti di committenti soggetti passivi IVA (c.d. "**business to business**" ovvero "**B2B**");
- prestazioni rese nei confronti di committenti non soggetti passivi IVA (c.d. "**business to consumer**" ovvero "**B2C**").

Al fine di verificare se una prestazione di servizi assume o meno rilevanza IVA nel territorio dello Stato occorre verificare:

- lo **status** del committente, vale a dire se lo stesso sia o meno un soggetto passivo IVA;
- la sua **qualità**, vale a dire se il committente agisca in veste di soggetto passivo IVA o in veste "istituzionale", estranea all'esercizio di impresa;
- il **luogo** ove è stabilito il committente.

Non rileva invece il luogo ove è stabilito il prestatore del servizio né il luogo di utilizzazione del servizio stesso.

Di conseguenza, nel caso di **prestazioni c.d. generiche** (per le quali non si rendono applicabili deroghe) effettuate nei rapporti B2B, le stesse:

- si considerano effettuate in Italia, quando vengono rese a committente stabilito in Italia, anche se utilizzate al di fuori del territorio nazionale e comunitario;
- non si considerano effettuate in Italia, quando sono rese a committente stabilito in altro Stato, comunitario o non comunitario, anche se utilizzate nel territorio nazionale.

Analisi dello status del committente

Prima di affrontare lo Status del committente occorre precisare che, affinché una qualunque prestazione abbia rilevanza IVA, occorre che questa sia posta in essere da un **soggetto che agisce nell'esercizio di impresa, arte o professione** ai sensi degli artt. 4 e 5 del DPR 633/1972 e ciò indipendentemente dallo "status" del committente. Pertanto, non avrà nessuna rilevanza Iva una prestazione di servizi eseguita da un **prestatore occasionale**, ancorché la stessa sia eseguita nei confronti di una società stabilita in Italia.

Verificato tale presupposto, occorre verificare lo "status" del committente.

Come chiarito ampiamente dalla norma (art.7-ter comma 2 del DPR 633/1972), per le prestazioni rese nei loro confronti, si considerano soggetti passivi:

a) i soggetti esercenti attività d'impresa, arti o professioni; le persone fisiche

si considerano soggetti passivi limitatamente alle prestazioni ricevute quando agiscono nell'esercizio di tali attività;

b) gli enti, le associazioni e le altre organizzazioni di cui all' art. 4, quarto comma, anche quando agiscono al di fuori delle attività commerciali o agricole;

c) gli enti, le associazioni e le altre organizzazioni, non soggetti passivi, identificati ai fini dell'imposta sul valore aggiunto".

In particolare, sono **sempre** da considerare "**soggetti passivi**" gli **enti**, le **associazioni** e le altre **organizzazioni** che svolgono sia **attività commerciale** sia **attività istituzionale**, indipendentemente dalla riferibilità degli acquisti all'una o all'altra sfera.

In merito alla "**prova**" dello status di soggetto passivo Iva, il committente dovrà **comunicare il numero identificativo IVA** ed il prestatore potrà ottenere la conferma della validità di tale numero attraverso il sistema VIES.¹

A tal proposito, il **regolamento** prevede che lo **status** del committente sia comunque verificato dal prestatore quando quest'ultimo ottenga qualsiasi altra **prova della soggettività passiva** del committente e si adoperi per effettuare una verifica di **ragionevole ampiezza** sull'esattezza delle informazioni che il committente medesimo gli ha fornito circa il proprio status soggettivo, applicando le procedure di sicurezza commerciali normalmente in uso (come, ad esempio, le procedure relative ai controlli di identità o di pagamento).

Quando il prestatore dimostra che il committente non gli ha comunicato il proprio numero di partita Iva, salvo che non disponga di informazioni contrarie, può considerarlo privo della soggettività passiva IVA.

Per le prestazioni rese nei confronti di soggetti non comunitari si potrà procedere attraverso la certificazione rilasciata dallo Stato non comunitario per l'accesso alla forma semplificata di rimborso (art. 38-ter DPR 633/1972), oltre all'attribuzione del numero identificativo attribuito dallo Stato estero o da altre informazioni, come specificato dal regolamento comunitario.

Analisi della qualità del committente

Una volta chiarito che il committente del servizio è un soggetto passivo di imposta, occorre verificare - ai fini della determinazione della territorialità dell'operazione - se lo stesso committente acquisisca i servizi nella veste di soggetto passivo d'imposta.

A tal proposito, l'Agenzia delle entrate precisa come nello stesso regolamento comunitario (art. 19, primo comma) venga chiarito che un soggetto passivo o, in alternativa, un ente non soggetto passivo ma ad esso assimilato, quando riceve un **servizio destinato esclusivamente ad uso privato** (ivi compreso l'uso da parte dei suoi **dipendenti**) è considerato ai fini dell'acquisto dei predetti servizi un soggetto non passivo, conseguentemente per tali operazioni si renderanno valide le regole operanti per i rapporti "**business to consumer**" (B2C).

Qualora invece le prestazioni di servizio siano acquisite per **finalità** che potremmo definire "**promiscue**", sia private che imprenditoriali, professionali o artistiche, per le stesse si renderanno applicabili le regole di territorialità previste per i rapporti "**business to business**" (B2B).

L'art. 7-ter stabilisce, in via **presuntiva**, che nel caso di committente società

¹ Qualora il soggetto passivo non sia ancora incluso nell'archivio VIES (ovvero escluso a seguito di diniego o revoca) le prestazioni intracomunitarie devono ritenersi assoggettate ad IVA in Italia con tutti i riflessi in materia anche sanzionatoria (si veda al proposito la Circolare n. 39/E del 1° agosto 2011).

o ente, associazione o società semplice (**diverso da persona fisica**) la **soggettività passiva sussista sempre** e, pertanto, si presume che le prestazioni di servizio siano acquistate nella veste di soggetto passivo.

L'unica fattispecie in cui tali soggetti non devono essere considerati soggetti passivi è costituita dal fatto che tali servizi siano destinati **esclusivamente** ad un **uso privato** del soggetto committente, ivi compreso l'uso da parte dei suoi dipendenti.

Esplicitando ancor più chiaramente tale specificità, l'Agenzia chiarisce che per "uso privato" e per "**propri dipendenti**" debbano intendersi solo quei servizi destinati "ad un uso privato delle persone facenti parte degli **organi delle società o enti in esame, ovvero dei dipendenti degli stessi**".

Nel caso di committente persona fisica, il prestatore del servizio deve valutare la "**compatibilità complessiva**" del servizio stesso rispetto all'attività imprenditoriale o professionale svolta. Talvolta la destinazione del servizio erogato è **facilmente riconducibile a finalità estranee all'esercizio di impresa** (si pensi ad esempio ad una prestazione resa da un avvocato spagnolo per una consulenza matrimoniale quale una pratica di divorzio per un imprenditore italiano); talvolta, invece, tale destinazione non è poi così agevole, specialmente qualora il committente persona fisica abbia comunicato il numero di partita IVA. In quest'ultimo caso si presuppone che il servizio sia reso nella propria attività di soggetto passivo IVA.

Nei casi di servizi resi nei confronti di **soggetti non comunitari** la cui destinazione sia dubbia, il prestatore potrà richiedere al committente gli elementi di supporto alla non riconducibilità dell'acquisto alla sfera privata, al fine di giustificare l'applicazione del criterio B2B.

La **valutazione dell'inerenza** della prestazione di servizi (se imprenditoriale o privata) deve essere effettuata nel **momento in cui tale operazione si considera effettuata** a norma dell'art. 6 del DPR 633/1972, non rilevando a tal proposito successive mutate destinazioni.

Nel caso di una prestazione di servizi per la quale si procede al **pagamento di un acconto**, se in questa prima fase si prevede di utilizzarla per fini privati, per poi modificarne la destinazione al momento del **pagamento del saldo**, entrambi i momenti rilevano ai fini dell'effettuazione dell'operazione² e, pertanto, sono assoggettati a differenti regimi. Infatti, nell'esempio prospettato, mentre per l'acconto non troverebbe applicazione il criterio previsto per i rapporti B2B, per il saldo valgono i presupposti per l'applicazione del criterio per i rapporti B2B.

Luogo di stabilimento del committente

In base all'art. 7 lett. d) si considerano soggetti stabiliti nel territorio dello Stato:

- i soggetti domiciliati nel territorio dello Stato o ivi residenti che non abbiano stabilito il domicilio all'estero. Per i soggetti diversi dalle persone fisiche, per domicilio si intende il luogo in cui si trova la sede legale e per residenza il luogo in cui si trova la sede effettiva;
- la stabile organizzazione nel territorio dello Stato di soggetti domiciliati o residenti all'estero.

Inoltre, all'art. 10, il regolamento comunitario individua il **luogo** ove il soggetto passivo fissa la **sede della propria attività** in quello in cui vengono svolte le **funzioni dell'amministrazione centrale**, vale a dire il

² Il c.d. "fatto generatore dell'imposta", secondo la locuzione utilizzata dall'articolo 63 della direttiva 2006/112/CE e dall'articolo 25 del regolamento comunitario.

luogo in cui sono prese le decisioni essenziali relative alla gestione dell'impresa o il luogo ove si riunisce la direzione.

Pertanto, nell'ambito dei rapporti **business to business**, per le c.d. **prestazioni generiche** saranno rilevanti ai fini Iva in Italia le prestazioni rese nei confronti di:

- soggetti domiciliati o residenti in Italia che non abbiano stabili organizzazioni all'estero;
- soggetti domiciliati o residenti in Italia che abbiano stabili organizzazioni all'estero, sempreché le prestazioni non siano commissionate da queste ultime;
- stabili organizzazioni in Italia di soggetti domiciliati e residenti all'estero.

Non saranno invece rilevanti ai fini Iva in Italia le prestazioni se rese nei confronti di:

- soggetti domiciliati o residenti all'estero e senza stabile organizzazione in Italia;
- soggetti domiciliati o residenti all'estero e con stabile organizzazione in Italia, sempreché le prestazioni non siano commissionate da queste ultime;
- stabili organizzazioni all'estero di soggetti domiciliati e residenti in Italia.

Inoltre, nella circolare l'Agenzia delle Entrate riprende quanto già previsto dal regolamento comunitario in tema di "stabile organizzazione"³.

Prestazioni di servizi relativi agli immobili

Come nella precedente versione dell'art. 7, **le prestazioni di servizi relativi a beni immobili**, previste ora nell'art. 7-quater, lett. a), si considerano effettuate nel territorio dello Stato in cui è ubicato l'immobile medesimo, indipendentemente da dove sono ubicati committente e prestatore.

Rispetto alla "vecchia" versione dell'art. 7 quarto comma del DPR 633/1972, con la nuova definizione di territorialità delle prestazioni di servizio si prevede che sono considerate effettuate nel territorio dello Stato anche:

- la "**fornitura di alloggio nel settore alberghiero** o in settori con funzioni analoghe, ivi inclusa quella di alloggi in campi di vacanza o in terreni attrezzati per il campeggio";
- la "**concessione di diritti di utilizzazione di beni immobili**".

In riferimento al primo punto, l'Agenzia delle Entrate rileva come siano rilevanti IVA in Italia le prestazioni relative alle strutture alberghiere ubicate nel territorio dello Stato, mentre sono irrilevanti quelle relative alle strutture ubicate negli altri Stati (comunitari e non).

In riferimento al secondo punto, viene precisato che sono ricomprese nella disciplina propria degli immobili anche i diritti di utilizzazione dello stesso come il **contratto di locazione, di concessione (e le relative sub locazioni e sub concessioni)**.

Non rientra invece in tale fattispecie, ma costituisce una cessione di beni regolata dall'art. 7 bis del DPR 633/72, la costituzione e trasferimento di diritti reali di godimento.

³ In particolare per "stabile organizzazione" deve intendersi qualsiasi organizzazione – diversa dalla sede principale dell'attività economica – che sia caratterizzata da un grado sufficiente di permanenza e da una struttura idonea in termini di mezzi umani e tecnici atti a consentire all'organizzazione medesima di:

1) ricevere e utilizzare i servizi che le sono forniti per le proprie esigenze (caso in cui la stabile sia il committente del servizio);

2) fornire i servizi di cui assicura la prestazione (nel caso di servizi prestati a committenti non soggetti passivi d'imposta e nel caso di servizi resi tramite mezzi elettronici).

Relativamente alle altre prestazioni di servizio, quelle **strettamente correlate all'immobile** derogano al trattamento delle cd "prestazioni generiche", ad esempio:

- le **perizie** relative a beni immobili (come nel previgente art. 7);
- le prestazioni inerenti alla preparazione e al coordinamento dell'esecuzione dei lavori immobiliari, rese in particolare da ingegneri, architetti o altri soggetti abilitati, relative alla **progettazione e alla direzione di lavori immobiliari, al collaudo di uno specifico immobile**;
- le prestazioni inerenti alla **progettazione** degli interni e degli arredamenti;
- le prestazioni relative alle **intermediazioni immobiliari** (sia volte alla cessione degli stessi che alla loro concessione a terzi).

Dovendosi interpretare in maniera **restrittiva** ogni trattamento in deroga, l'Agenzia delle Entrate ricorda che non possono rientrare nell'art. 7-quater, **rientrando** nel trattamento generale delle cd **prestazioni generiche**, le prestazioni relative:

- ai **servizi di consulenza** che non afferiscono alla preparazione e al coordinamento dei lavori immobiliari, anche se riferiti a un immobile specificamente individuato, come ad esempio:
- l'attività **dell'avvocato** relativa alla predisposizione dell'atto di **vendita di un immobile**;
- l'attività del **commercialista** relativa alla **valutazione dei profili fiscali dell'operazione**;
- le prestazioni di **intermediazione** relative alle prenotazioni di servizi alberghieri (svolte ad esempio da **agenzie di viaggio**) per le quali, se inserite in un pacchetto turistico, vige il regime speciale disposto dall'art. 74-ter, con conseguente rilevanza IVA nello Stato in cui ha sede l'agenzia viaggio.

Distinzioni fra beni mobili e beni immobili

A seguito delle modifiche intervenute in tema di territorialità delle prestazioni di servizio assume rilievo distinguere se la prestazione è riferita ad un **bene mobile o immobile** in quanto solo in quest'ultimo si configura una prestazione resa nello Stato ove è situato l'immobile.

In ossequio alla disciplina comunitaria, l'Amministrazione finanziaria ritiene che possa considerarsi **"fabbricato"** solamente una **costruzione incorporata al suolo**, avendo riguardo, per gli immobili situati in Italia, anche al suo eventuale accatastamento.

Sono **assimilati** agli stessi anche tutti i beni **mobili stabilmente incorporati negli stessi**, per i quali non è possibile la loro separazione senza alterarne la funzionalità, se non con interventi di adattamento antieconomici (ad esempio, **impianti elettrici, di riscaldamento ecc...**).

Prestazioni di trasporto di passeggeri

Ai sensi dell'art. 7-quater, lett. b), le prestazioni di **trasporto di persone si considerano effettuate in Italia "in proporzione alla distanza percorsa nel territorio dello Stato"**. Tale trattamento è il medesimo sia nei rapporti business to business che nei rapporti business to consumer.

Pertanto, se il trasporto avviene in Italia la prestazione è territorialmente interamente italiana, se il trasporto avviene interamente all'estero, la stessa è esclusa dall'applicazione dell'IVA italiana.

Per i servizi resi sia nel territorio nazionale che estero vengono riconfermate le circolari già impartite in passato:

- per il trasporto marittimo internazionale, la circolare n. 11/420390 del 7 marzo 1980, in base alla quale si fissa forfetariamente - nella misura del 5% di ogni singolo intero trasporto- la quota parte del servizio di trasporto marittimo internazionale che può considerarsi effettuata nel territorio dello Stato, sia pure in regime di non imponibilità ai sensi dell'articolo 9, primo comma, n. 2), del D.P.R. n. 633;
- per il trasporto aereo internazionale, la risoluzione n. 89 del 23 aprile 1997, in base alla quale si è stabilito che le prestazioni di servizi rese nello spazio aereo italiano debbano essere forfetariamente individuate nella misura del 38% dell'intero tragitto del singolo volo internazionale.

Prestazioni di servizi relative ad attività culturali, artistiche e simili

Le prestazioni relative alle attività culturali, artistiche e simili (sportive, scientifiche, educative, ricreative, comprese le fiere ed esposizioni, i servizi degli organizzatori di tali attività, i servizi accessori ai precedenti) sono regolate dall'art. 7-quinquies DPR 633/1972.

L'Agenzia delle Entrate ricorda come, fino al 31.12.2010, tali prestazioni fossero considerate territorialmente svolte in Italia quando le stesse vi erano **materialmente svolte**, indipendentemente dal committente e dal prestatore, e ciò in deroga al criterio generale.

In particolare, per fiere ed esposizioni il trattamento di deroga era applicabile alle seguenti prestazioni di servizi:

- resi dagli **Enti fiera titolari degli spazi espositivi** a favore dei soggetti che organizzano l'evento;
- resi dai **soggetti organizzatori** alle imprese ed ai soggetti che partecipano all'evento espositivo;
- connesse in modo diretto **all'allestimento degli stand fieristici** (compresa, ad esempio, la predisposizione degli impianti elettrici o idraulici nell'ambito dello stand espositivo), i committenti delle quali siano le società che partecipano alla fiera.

Relativamente al **concetto di accessorietà** nell'ambito delle prestazioni oggetto di trattamento in deroga, l'Agenzia delle Entrate ritiene che lo stesso **debba intendersi in senso ampio**, prescindendo dall'identità dei soggetti coinvolti.

A partire dal 1° gennaio 2011 i servizi in oggetto sono assoggettati ad un trattamento differente a seconda che le prestazioni siano rese nei rapporti B2B o B2C.

Se per i rapporti B2C nulla cambia rispetto al 2010, nel primo caso (B2B), solamente per i cd servizi di accesso alle manifestazioni e quelli accessori agli stessi continuerà ad applicarsi il trattamento derogatorio che prevede l'assoggettamento IVA nello Stato in cui la manifestazione viene materialmente svolta.

Per tutti gli altri servizi si applicano le regole valide per i cd servizi generici: il luogo in cui è stabilito il committente.

Riprendendo quanto già previsto dal Regolamento comunitario, nel novero delle **prestazioni di accesso alle manifestazioni** si considerano ricomprese "le prestazioni di servizi le cui caratteristiche essenziali consistono nel concedere un **diritto d'accesso ad una manifestazione in cambio di un biglietto o di un corrispettivo**, ivi compreso un corrispettivo sotto forma di abbonamento, di biglietto stagionale o di quota periodica".

Vi sono inclusi il **diritto d'accesso a spettacoli, rappresentazioni teatrali, fiere, concerti, manifestazioni sportive e manifestazioni educative e**

scientifiche ed i servizi accessori e connessi (utilizzazione degli spogliatoi o impianti sanitari).

In particolare, per **servizi connessi** si dovranno considerare anche i servizi di **ristorazione, pernottamento** e distribuzione di atti forniti nell'ambito dell'organizzazione di una manifestazione.

Sono invece da **escludersi** l'utilizzo degli impianti, sportivi o di altro tipo, a fronte del pagamento di **quote d'iscrizione** ed i servizi di **intermediazione per la vendita di biglietti**.

Prestazioni di servizi di ristorazione e di catering

Le prestazioni di **ristorazione e catering** sono disciplinate nell'art. 7- quater lett. c) e d) del DPR 633/1972.

A differenza del DPR 633 e delle successive direttive comunitarie, che non forniscono una chiara definizione di tali prestazioni, il recente regolamento comunitario del 2011 prospetta utili criteri atti a circoscrivere le stesse: in particolare, l'art. 6 prevede che tali servizi consistono nella **"fornitura di cibi (preparati o non preparati) o di bevande o di entrambi, accompagnati da servizi di supporto sufficienti a permetterne il consumo immediato"**. Nello specifico, il **servizio di ristorazione** è prestato nei **locali del prestatore** – ristoratore-, mentre il servizio di **catering** è prestato in **locali diversi** - committente o terzi soggetti- (Si veda, al riguardo, la recente sentenza della Corte di Giustizia C-497/09 e C-499/09 del 10 marzo 2011).

E' bene evidenziare che, lo stesso regolamento comunitario, all'art. 6 comma 2, chiarisce che, affinché si possa parlare di servizio di ristorazione e di catering, è **necessaria la presenza di servizi di supporto quali, ad esempio, la fornitura di stoviglie e di mobilio** e la messa a disposizione di personale incaricato del servizio: ciò in quanto la semplice fornitura di cibo e bevande configura una semplice cessione di beni e non una prestazione di servizi.

Una volta chiarito quali siano le prestazioni riconducibili a quelle in esame, il dettato normativo prevede che, in deroga al criterio generale, il loro luogo di effettuazione ai fini IVA è il luogo in cui tali servizi sono materialmente svolti, indipendente dal luogo ove è stabilita la sede del soggetto committente.

Nel caso specifico di servizi di **ristorazione e catering resi a bordo di navi, aerei o treni**, nel caso di trasporto di passeggeri nella UE, il luogo territorialmente rilevante ai fini Iva è quello dello **Stato di partenza** del trasporto.

Se il trasporto ha inizio in uno Stato comunitario la prestazione di ristorazione o di catering non si considera effettuata in Italia.

Ai sensi dell'art. 7-quater comma 1, lett. d), non sono considerati servizi di catering quelli forniti **senza il pagamento di alcun corrispettivo** in quanto inclusi nel prezzo del biglietto di trasporto. In tale caso infatti, tale prestazione si considera accessoria a quella di trasporto di passeggeri e come tale disciplinata nell'art. 7-quater, comma 1, lett. b). Inoltre, non rientrano nella citata lett. d) le prestazioni di catering fornite all'interno di un pacchetto turistico venduto da un tour operator, per le quali si renderà valido il regime speciale delle agenzie di viaggio previsto nell'art. 74-ter.

Prestazioni di locazione e noleggio di mezzi di trasporto a breve termine

Tali prestazioni sono disciplinate nell'art. 7-quater lett. e) del DPR 633/72.

Premessa d'obbligo è che per **"mezzi di trasporto"** s'intendono "i veicoli, motorizzati o no, e gli altri dispositivi e attrezzature concepiti per il trasporto di persone od oggetti da un luogo all'altro, che possono essere tirati, trainati o spinti da veicoli e che sono generalmente concepiti ed effettivamente idonei a essere utilizzati per il trasporto".

Ad esempio, automobili, motociclette, biciclette, tricicli e roulotte; rimorchi e semirimorchi; vagoni ferroviari; navi; aeromobili; veicoli specificamente allestiti per il trasporto di malati e feriti; trattori e altri vettori agricoli; veicoli a propulsione meccanica o elettronica per il trasporto di disabili (come da specifica contenuta nell'art. 38 del regolamento comunitario).

Espressamente **esclusi** risultano i **mezzi di trasporto di veicoli immobilizzati in modo permanente ed i container**.

Nella successiva lett. g) dell'art. 7-quater è contenuto il limite di detenzione ininterrotto del mezzo di trasporto affinché possa essere definito "**breve termine**": **30 giorni per i mezzi di trasporto, 90 per i "natanti"**.

Per tali prestazioni, in deroga al luogo di stabilimento del committente o del prestatore, vige il criterio del luogo ove il mezzo di trasporto viene messo a disposizione del committente, **luogo in cui il destinatario prende "fisicamente possesso del mezzo"**, purché il mezzo sia effettivamente utilizzato in tale luogo. Pertanto, tali servizi si considerano effettuati in Italia se il mezzo di trasporto è messo a disposizione del committente in Italia, sempreché la concreta utilizzazione del mezzo di trasporto avvenga nel territorio comunitario: nel caso, infatti, di parziale utilizzo del mezzo di trasporto in tratte al di fuori di tale ambito territoriale, i predetti servizi sono irrilevanti ai fini IVA per la parte corrispondente.

**Chiarimenti
circa gli
adempimenti
del debitore di
imposta**

L'Agenzia delle Entrate chiarisce ulteriormente il corretto comportamento che il debitore d'imposta deve osservare.

In particolare, nel ribadire che il **committente** è tenuto genericamente all'emissione **dell'autofattura** in unico esemplare, nel caso di prestatori soggetti UE i committenti potranno procedere **all'integrazione** del documento ricevuto dal **prestatore comunitario**, in luogo dell'emissione dell'autofattura.

Il termine per l'emissione dell'autofattura non è dato dal momento di ricevimento della fattura estera, bensì dal momento di effettuazione dell'operazione che, per le prestazioni di servizi coincide con il momento del pagamento (in caso di pagamento parziale, limitatamente all'importo pagato).

Altro importante chiarimento riguarda le **prestazioni in esenzione** di imposta (corsi di formazione, servizi di assicurazione, etc...): per tali prestazioni, rileva, l'Agenzia, il contribuente committente non è oggetto agli obblighi di emissione dell'"autofattura" e agli obblighi conseguenti.

**Lavorazioni
eseguite
all'estero le cd
esportazioni
temporanee**

Nella parte conclusiva della circolare in esame, l'Agenzia delle Entrate tratta il particolare caso delle operazioni di **reimportazione** delle **merci** comunitarie inviate al di fuori della UE per essere sottoposte alla **lavorazione, trasformazione o riparazione** (c.d. "regime di perfezionamento passivo" o "**esportazioni temporanee**").

Di norma, tali prestazioni sono considerate cd generiche per cui le loro lavorazioni, trasformazioni e riparazioni, se eseguite al di fuori del territorio comunitario ma commissionate da una impresa italiana, **saranno rilevanti IVA in Italia** con l'assolvimento del tributo attraverso il meccanismo del reverse charge.

Una volta effettuata la prestazione di servizio sul bene, lo stesso viene **reimportato con l'assolvimento dell'IVA in dogana**, ponendo il problema di un'eventuale duplicazione d'imposizione (tramite il pagamento dell'Iva sull'intero valore anche della prestazione di lavorazione o di trasformazione, per la quale il committente ha già assolto).

Al fine di **evitare** tale possibile **effetto discorsivo**, l'Agenzia chiarisce che sia opportuno assoggettare ad Iva la prestazione di lavorazione tramite il meccanismo del reverse charge, per poi **documentare l'avvenuto adempimento** al momento della successiva reimportazione del bene oggetto di lavorazione, al fine di **calcolare l'Iva in dogana solamente sulla differenza**, al netto di quanto già precedentemente assolto.

In tal modo, chiarisce l'Agenzia, viene scongiurata anche la possibilità che, in caso di mancato rientro del bene nel Paese, l'IVA sul servizio in questione non venga assolta.

Qualora **non si fosse in grado di dimostrare l'assolvimento dell'IVA** prima della reimportazione del bene, la stessa dovrà essere **pagata in dogana sull'intero importo**, comprensivo della lavorazione, per la quale non si dovrà procedere all'assolvimento mediante il reverse charge: in tale caso, sul **documento** dovrà essere riportata la **dicitura "IVA assolta in dogana con documento doganale n. XX"**.



VARIE

L'Autorità per la Vigilanza sui Contratti, con determinazione n. 4 del 7 luglio 2011, scioglie i dubbi interpretativi emersi con l'emanazione della legge n. 136 del 13 agosto 2010, che ha disposto la tracciabilità dei flussi finanziari per gli appalti pubblici.

Nelle premesse alla guida l'AVCP sottolinea come la legge n. 136 non si occupa di misurare l'efficienza della spesa pubblica quanto piuttosto di *"stabilire un meccanismo che consenta agli investigatori di seguire il flusso finanziario proveniente da un contratto di appalto, al fine di identificare il soggetto che percepisce il denaro pubblico, con la finalità di evitare, mediante un meccanismo di trasparenza, che finisca nelle mani delle mafie."*

Questa precisazione è importante perché evidenzia la **finalità** della disposizione che deve essere utilizzata nel corso di tutta la lettura del dettato normativo per comprendere appieno i **confini applicativi** della normativa in esame.

Contratti sottoscritti ante 7.9.2010, e loro automatica conversione

Come ben si conosce per i contratti sottoscritti in data antecedente al 7 settembre 2010 è stata introdotta una norma transitoria *ad hoc*, scaduta il 17 giugno 2011.

Successivamente a tale data, i contratti ancora in essere *"si intendono automaticamente integrati con le clausole di tracciabilità"* previste appositamente dalla normativa in esame.

In particolare, tale meccanismo di **"integrazione automatica"** ha lo scopo di **evitare** la grave conseguenza di determinare la **nullità assoluta di contratti sprovvisti** delle clausole richieste dalla tracciabilità.

A tale riguardo è sufficiente che le stazioni appaltanti (P.A. e loro società) inviino agli operatori economici una **comunicazione** con la quale si evidenzia l'avvenuta **integrazione automatica** del contratto principale e dei contratti da esso derivati.

Inoltre, in tale comunicazione, le stazioni appaltanti provvederanno a comunicare il CIG (e l'eventuale CUP) del contratto, laddove non precedentemente previsto.

Ambito di applicazione: concetto di filiera

Venendo ora all'esame normativo, l'AVCP introduce un'importante **precisazione** circa il concetto di **"filiera di impresa"** che sarà utile per comprendere fin dove l'obbligo di tracciabilità si estende. A tal proposito l'Authority ritiene che occorre rifarsi ad un criterio di **ragionevolezza** che permetta di **escludere** dalla filiera i soggetti che sono **lontani dall'appalto principale** in quanto, se è pacifica l'inclusione nella filiera dell'appaltatore e del sub appaltatore molto dubbia è l'inclusione del sub contraente. Il criterio da seguire è quello della stretta **dipendenza funzionale della prestazione** oggetto del sub contratto rispetto a quella dell'appalto principale.

Di conseguenza, ciò che rileva non è tanto il grado dell'affidamento o del sub-affidamento, ma la sua tipologia (subappalto o subcontratto necessario a qualsiasi titolo per l'esecuzione del contratto principale), a prescindere dalla posizione che il subcontraente occupa nella

catena dell'organizzazione imprenditoriale. Si deve trattare, dunque, di subcontratti che presentano un filo di derivazione dal contratto principale, nel senso di essere attinenti all'oggetto di tale contratto.

Pertanto, **l'ultimo rapporto contrattuale** che deve rientrare nella filiera da tracciare dovrebbe essere quello **relativo alla realizzazione del bene oggetto della fornitura principale, escludendo** le forniture delle **componenti e materie prime** per realizzare il prodotto finito finale.

Ad esempio nel caso di appalto per la **fornitura di libri** destinati ad una **biblioteca**, il sub contratto stipulato fra impresa distributrice (grossista) e imprese editoriali deve essere tracciato mentre non deve essere tracciato l'acquisto delle partite di carta o di altri materiali necessari alla fabbricazione del libro.

Nel caso di appalto del **servizio di mensa** ad un ente pubblico dovrà essere tracciato l'acquisto degli **alimenti** e delle **bevande** non dovrà essere tracciato l'acquisto dei contenitori delle bevande medesime, in quanto non funzionalmente collegato all'esecuzione della prestazione principale (servizio di mensa).

Acquisto di scorte di magazzino

Non sono sottoposti alla normativa della tracciabilità dei flussi i contratti finalizzati all'acquisto di beni che confluiscono nelle **scorte di magazzino** dell'operatore economico.

Concessionari di finanziamenti pubblici anche europei

Sono da intendersi **inclusi** nell'obbligo di tracciabilità solamente i soggetti, anche privati, che sono **destinatari** di **finanziamenti** pubblici che **stipulano contratti di appalti** pubblici per la realizzazione dell'oggetto del finanziamento, indipendentemente dall'importo.

Opere a scomputo di oneri urbanizzazione

I soggetti privati che assumono in via diretta l'esecuzione di **opere di urbanizzazione, a scomputo** totale o parziale del contributo previsto per il rilascio del permesso a costruire (art. 16, comma 2 del DPR n. 380/2001 e art. 28, comma 5 della legge n. 1150/1942), sono **soggetti alla norma** sulla tracciabilità.

Soggetti pubblici e società "in house"

Sono **escluse** dalla tracciabilità i soggetti pubblici e le cd società pubbliche "**in house**" cioè quelle società giuridicamente distinte dalle P.A., ma sottoposte ad un controllo analogo a quello che le medesime pubbliche amministrazioni esercitano sulle proprie strutture.

Resta ferma l'osservanza della normativa sulla tracciabilità per la società *in house* quando la stessa affida appalti a terzi, rivestendo in tal caso la qualifica di stazione appaltante.

Contratti con operatori non stabiliti in Italia

In merito all'applicabilità della normativa sulla tracciabilità anche ai contratti di appalto stipulati con soggetti residenti all'estero, l'Authority ritiene che sul piano sanzionatorio, in assenza di appositi accordi con gli Stati esteri, il **soggetto esecutore straniero non possa essere assoggettato alle sanzioni**, sulla base del principio della territorialità. Pertanto, eventuali inadempimenti potranno valere solamente sul piano **contrattuale**.

Contratti di collaborazione, attività professionale e prestazioni di servizi

Se gli **incarichi di collaborazione** (art. 7 Dlgs n. 165/2001) sono chiaramente **fuori** dalla normativa relativa alla tracciabilità in quanto esulano dalle prestazioni di servizi, sono assoggettate alla tracciabilità gli appalti di servizi relativi, ad esempio, ai corsi di formazione per il proprio personale (all. II B, categoria 24 del codice dei contratti).

Nello specifico i **servizi legali** qualora riconducibili a prestazioni d'opera intellettuale di cui all'art. 2230 Cod.Civ. e seguenti (es. vi rientra il cd **patrocinio legale**) sono esclusi dagli obblighi di tracciabilità, mentre le prestazioni di servizi legali in quanto ricompresi nell'allegato II B rientrano nell'assoggettamento della disciplina in esame.

Contratti esclusi

Sono esclusi dagli obblighi di tracciabilità:

- i contratti di **sponsorizzazione** in quanto contratti atipici;
- i contratti di **lavoro dipendente**, inclusi i rapporti a figure ad essi **assimilati**;
- le **erogazioni liberali** effettuate nei confronti di soggetti indigenti o per la realizzazione di progetti educativi (come contributi), sempreché tali ultimi casi non nascondano contratti di appalto;
- gli incarichi conferiti dalle autorità giudiziarie per **perizie**, traduzioni ecc.;
- i **risarcimenti** ed **indennizzi** eventualmente corrisposti dalle imprese assicuratrici appaltatrici ai soggetti danneggiati dalle stazioni appaltanti assicurate.

**VARIE**

In premessa si segnala che il DM 31.7.1998, all'art. 11, richiama gli adempimenti sulla riservatezza dei dati che l'intermediario è tenuto ad applicare. Il DM delega la stessa Amministrazione finanziaria alla verifica periodica del rispetto delle disposizioni contenute nel predetto articolo. In caso di irregolarità la sanzione prevista è la revoca dell'abilitazione.

Con un Comunicato, l'Agenzia delle Entrate, avvisa gli intermediari Entratel che nel secondo semestre del 2011, avvierà nuovi e più articolati controlli sul rispetto degli adempimenti Privacy cui sono tenuti gli incaricati alla trasmissione delle dichiarazioni. Il Comunicato precisa **l'oggetto della verifica** e può rappresentare un "promemoria" degli adempimenti Privacy che l'intermediario deve porre in essere.

SINTESI DEL COMUNICATO**Dati sensibili
presenti
nelle
dichiarazioni
fiscali**

I **dati sensibili** di cui vengono a conoscenza gli intermediari sono ad esempio i dati sullo stato di salute del contribuente o dei propri familiari (certificati medici, fatture, scontrini fiscali, ecc.) che giustificano la detrazione delle spese mediche in Unico PF. Anche la scelta effettuata per la destinazione dell' 8 per mille è un dato sensibile.

**Modalità di
conservazio-
ne delle
dichiarazioni
dei redditi**

Il Comunicato dell'Agenzia delle Entrate riassume anche le modalità di conservazione delle dichiarazioni, così come previsto nel Codice Privacy (D.Lgs. 196/2003). In sintesi:

1. le dichiarazioni devono essere **conservate separatamente dagli altri documenti**. In pratica si dovrà creare un apposito archivio solo per la conservazione delle dichiarazioni (non è possibile predisporre un raccoglitore contenente le dichiarazioni dei redditi, le visure camerali, i contratti, ecc.)
2. i documenti contenenti i dati **sullo stato di salute** devono essere **conservati separatamente** dagli altri dati. E' sufficiente inserire in una **busta chiusa** i documenti contenenti i dati sullo stato di salute archiviandola insieme alla dichiarazione.
3. le dichiarazioni devono essere **archivate in spazi idonei ed accessibili esclusivamente al personale autorizzato**. In pratica occorre fare in modo che le dichiarazioni siano riposte in armadi chiusi a chiave o in locali con accesso limitato alle sole persone autorizzate (non è possibile conservare le dichiarazioni in "scatoloni" collocati in un locale dove non è possibile controllare l'accesso).

**Struttura
organizzativa
a
dell'interme-
diario**

In presenza di una struttura organizzativa che prevede l'intervento di altri soggetti, oltre al titolare, e l'utilizzo di risorse informatiche, il Comunicato richiama i seguenti adempimenti Privacy:

- a. **Formalizzazione** tramite **lettera di nomina** di eventuali **Responsabili** del trattamento dei dati; la lettera di nomina dovrà riportare anche le istruzioni operative così come previsto dall'art. 29 del D.Lgs. 196/03. Generalmente, l'attività di invio telematico delle dichiarazioni non è l'unica mansione affidata al Responsabile, quindi occorre verificare se la lettera di nomina include anche la **banca dati "invii telematici delle dichiarazioni"**.
- b. **Formalizzazione** tramite **lettera di nomina** di eventuali **Responsabili in**

outsourcing. Ad esempio, in presenza di **contratti di manutenzione hardware o software**, dovrà essere specificata la designazione di tale figura.

- c. **Formalizzazione** tramite **lettera di incarico** delle persone fisiche che si occuperanno dell'invio telematico delle dichiarazioni. La lettera di incarico, oltre ad individuare il soggetto preposto all'operazione, definirà l'ambito e le modalità del trattamento (istruzioni operative). Generalmente, tali incaricati si occupano anche della contabilità o della compilazione della dichiarazione dei redditi, quindi occorre verificare che la **lettera di incarico** specifichi come banca dati anche "invii tematici".
- d. Adozione di una **corretta politica di gestione delle password**, che prevede, innanzitutto, l'attribuzione delle credenziali di accesso ai sistemi informatici.
- e. Configurazione delle stazioni di lavoro in modo che si preveda il **blocco automatico** delle stesse dopo un certo tempo di inattività dell'operatore.
- f. Presenza sul sistema informatico di **antivirus e firewall** con aggiornamento periodico.
- g. **Adozione di protocolli di sicurezza** idonei a limitare il rischio di intercettazione dei dati in caso di **utilizzo di reti senza fili** (wireless)
- h. **Adozione di adeguate misure di salvataggio dei dati.**

Documento Programmatico sulla Sicurezza

Si precisa che i soggetti incaricati alla trasmissione delle dichiarazioni devono essere in possesso del cosiddetto DPSS.

Si precisa che non è possibile sostituire il DPSS con l'Autocertificazione di cui all'art. 34, comma 1-bis, del D.Lgs. 196/2003.

Esito dei controlli

Il mancato rispetto dei predetti obblighi costituisce causa di revoca dell'abilitazione al canale Entratel. Si rammenta che l'Agenzia delle Entrate non è fra i soggetti preposti al controllo sugli adempimenti Privacy infatti la sanzione si limita alla sola revoca dell'abilitazione.

SINTESI DEI CONTROLLI RICHIAMATI DAL COMUNICATO DEL 3.8.2011	
1.	Presenza di lettera di nomina dei responsabili agli invii telematici
2.	Presenza di lettera di nomina degli incaricati agli invii telematici
3.	Esistenza del Documento Programmatico sulla Sicurezza aggiornato
4.	Adozione di una corretta politica di gestione delle password
5.	Presenza di lettera di nomina di eventuali responsabili in outsourcing
6.	Configurazione delle stazioni di lavoro in modo che si preveda il blocco automatico delle stesse dopo un certo tempo di inattività dell'operatore
7.	Istallazione di programmi antivirus e firewall
8.	Adozione di protocolli di sicurezza in caso di utilizzo di reti senza fili (wireless)
9.	Conservazione separata delle dichiarazioni dei redditi
10.	Conservazione separata dei documenti contenenti dati sensibili (in particolar modo dati sullo stato di salute)
11.	Conservazione dei documenti cartacei in spazi idonei ed accessibili al solo personale autorizzato
12.	Conservazione dei supporti di back-up in posti sicuri
13.	Esistenza di procedure per l'accesso e la gestione degli archivi (es: presenza di un registro che riporta il nominativo delle persone che accedono all'archivio)



PRINCIPALI SCADENZE OTTOBRE 2011

LUNEDI' 10	I.N.P.S.: versamento contributi colf relativi al 3° trimestre 2011.
LUNEDI' 17 ¹	VERSAMENTO UNITARIO (Modello F24²): 1) IVA: liquidazione e versamento contribuenti mensili. 2) II.DD.: versamento ritenute IRPEF lavoratori autonomi, dipendenti e assimilati, comprese le relative addizionali regionali e comunali, trattenute nel mese di settembre. 3) I.N.P.S.: - versamento contributi lavoratori dipendenti , relativi al mese di settembre; - versamento contributi "gestione separata" ³ sui compensi corrisposti nel mese di settembre per le collaborazioni/associazioni in partecipazione . 4) RATEIZZAZIONE II.DD.: versamento della rata delle imposte per i soggetti titolari di partita IVA che hanno scelto la rateizzazione in sede di dichiarazione dei redditi. DICHIARAZIONI D'INTENTO ricevute da ESPORTATORI ABITUALI: comunicazione telematica all'Agenzia delle Entrate dei dati relativi alle dichiarazioni ricevute nel mese di settembre.
GIOVEDI' 20	CONAI: presentazione al Conai della denuncia mensile, riferita al mese precedente, da parte dei produttori o importatori di imballaggi che nell'anno 2010 erano tenuti al versamento di un contributo ambientale complessivo, per singolo materiale, di importo superiore a Euro 31.000.
MARTEDI' 25	IVA: invio telematico dei mod. INTRASTAT relativi al mese di settembre (mensili) o al 3° trimestre (trimestrali). MOD.730/2011 integrativo: termine di consegna del Mod.730-integrativo al CAF o al professionista abilitato da parte del lavoratore dipendente o pensionato che ha già presentato il Mod.730/2011.
LUNEDI' 31	IVA: invio dell'elenco clienti/fornitori anno 2010 per operazioni con imponibile superiore a 25.000 euro. IMPOSTA DI REGISTRO⁴: versamento dell'imposta di registro sui contratti di locazione ⁵ la cui annualità decorre dal 1° ottobre 2011. IVA: invio telematico della Comunicazione operazioni con paesi "black-list" relativa al mese di settembre (mensili) o al 3° trimestre (trimestrali). I.N.P.S.: presentazione telematica della denuncia (Modello UNIEMENS) relativa ai versamenti dei contributi lavoratori dipendenti e dei compensi relativi ai collaboratori e lavoratori autonomi occasionali (reddito annuo +5.000 Euro) del mese di settembre. RATEIZZAZIONE II.DD.: versamento della rata delle imposte per i soggetti non titolari di partita IVA che hanno scelto la rateizzazione in sede di dichiarazione dei redditi. II.DD.: versamento della 2 ^a rata dell' imposta sostitutiva relativa alla rideterminazione dei valori di acquisto di partecipazioni non negoziate nei mercati regolamentati e di terreni edificabili o con destinazione agricola posseduti alla data del 1° gennaio 2010.

¹ Termine normale non lavorativo (domenica 16 ottobre) prorogato al 1° giorno successivo lavorativo.

² Dall'1.1.2007, tutti i soggetti con partita IVA, sono obbligati ad effettuare i versamenti con "F24 telematico". Il mod. F24 deve essere inviato anche nel caso in cui a seguito di compensazione il saldo sia zero.

³ Anno 2011: per i soggetti iscritti ad altre forme di previdenza obbligatorie o titolari di pensione indiretta o diretta (anzianità, invalidità o vecchiaia) l'aliquota è pari al 17%, mentre per i soggetti non iscritti ad altre forme previdenziali l'aliquota è pari al 26,72%.

⁴ Termine normale non lavorativo (domenica 30 ottobre) prorogato al 1° giorno successivo lavorativo.

⁵ Sono esclusi dall'imposta di registro i contratti per i quali è stata eseguita l'opzione per la cedolare secca.



evolve®

EVOLVE

La Business Intelligence per i Professionisti

Evolve BI si avvale di una tecnologia all'avanguardia che consente di effettuare (in maniera intuitiva, con minori costi e maggiore efficacia) analisi interattive e presentazioni dinamiche di dati aziendali estratti da una o più sorgenti diverse.

Evolve BI è una soluzione di Business Intelligence ritagliata su misura per le esigenze dei professionisti; consente all'utente di beneficiare finalmente di quella autonomia di accesso e libertà di navigazione sui propri dati, prima appannaggio esclusivo della grande impresa.

Evolve BI, sviluppato su tecnologia QlikView™ è nativamente integrato alla Suite Multi di TeamSystem, la linea di prodotti per la gestione dello Studio Commerciale.

www.teamsystem.com

TeamSystem.
the way ahead for your business



UFFICIO OVUNQUE

In ufficio con un click

Ufficio Ovunque è l'innovativa soluzione TeamSystem che, utilizzando un browser Internet e senza necessità di alcuna installazione, consente ai clienti dello Studio un accesso sicuro, semplice ed immediato:

- **ai propri documenti generati dalle procedure gestionali** (situazioni contabili, elaborati fiscali, cedolini, F24, CUD, DM10, pratiche di assunzione, etc.)
- **direttamente agli applicativi** installati presso lo Studio, per compiere attività di compilazione prima nota, di elaborazione della contabilità, di fatturazione, di inserimento delle presenze, etc.
- **ad una serie di utili funzionalità**, quali la bacheca, la rubrica clienti/fornitori, un sistema di messaggistica interna, etc.

Ufficio Ovunque si rivolge agli Studi i cui Clienti desiderino un accesso alle informazioni che risiedono presso lo Studio, o ai clienti di piccole dimensioni che possono iniziare a gestire la propria azienda utilizzando un gestionale installato presso lo Studio, con minore investimento di tempo e denaro.

www.teamsystem.com

TeamSystem.
the way ahead for your business