MANUALE DEL CONSULENTE AZIENDALE

# Impresa e le prime scelte

### Passo dopo passo verso l'attivita' d'impresa

### La scelta della forma d'impresa

### L'inizio e la variazione dell'attività: comunicazioni e procedure

### L'apertura della posizione contributiva e assistenziale

### La scelta del regime contabile

# Passo dopo passo verso l'attivita' d'impresa

### La definizione di impresa

L’individuazione della tipologia delle attività che possono definirsi d’impresa è esposta nell’art. 2195 del codice civile, che elenca semplicemente le seguenti categorie di attività soggette all'obbligo di iscrizione nel registro delle imprese.

### Classificazione delle attività

La classificazione delle attività economiche si desume dai codici attività. La scelta del codice di attività, da indicare in atti e dichiarazioni da presentare all’Agenzia delle Entrate, e in qualsiasi altro adempimento ove richiesto, è effettuata dal contribuente, in relazione all’oggetto dell’attività il cui inizio, variazione o cessazione si denuncia all’Amministrazione Finanziaria.

### L'attività di servizi

E' utile soffermarsi sulla individuazione dell'attività di servizi - nell'ambito di quella d'impresa - andando ad individuare in tal modo, per contrapposizione, coloro che invece svolgono le cosiddette “altre attività di impresa”.

### La procedura per avviare un’attività

Qualunque sia l’attività che si intende intraprendere è opportuno analizzare tutte le problematica che possono sorgere con l’avvio della stessa e le soluzioni più opportune da adottare per ottenere il miglior risultato. E’ usuale che chi intenda avviare un’attività d’impresa abbia le idee abbastanza chiare sulla tipologia di business da gestire, sul target di clientela da soddisfare, sui fornitori a cui rivolgersi, ma altrettanto spesso lo stesso soggetto ha idee confuse sugli adempimenti amministrativi che deve soddisfare prima dell’avvio dell’attività o immediatamente dopo averla iniziata.

### PMI : Le dimensioni dell'impresa

Appare opportuno evidenziare la reale portata di un concetto, quello di Piccola Media Impresa, che nella prassi corrente spesso raggruppa semplicisticamente, a livello dimensionale, tutte le imprese che si contrappongono alla grande industria. L'abbreviazione PMI è diffusa soprattutto nell'Unione Europea e nelle organizzazioni internazionali, quali la Banca mondiale e le Nazioni Unite; inoltre ciascuno stato membro dell'UE ha tradizionalmente utilizzato una propria definizione di PMI.

La definizione di impresa

Le principali disposizioni civilistiche che definiscono l'imprenditore, ossia:

* l’[art. 2082 cod.civ.](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/le-prime-scelte/01-passo-dopo-passo/01_01-definizione-impresa.aspx#norma-1206) che recita :“… *è imprenditore colui che esercita professionalmente un’attività economica organizzata al fine della produzione o dello scambio di beni o di servizi*”.
* l’art. 2135 cod.civ. definisce poi l’imprenditore agricolo come colui*“…che esercita un’attività diretta alla coltivazione del fondo, alla silvicoltura, all’allevamento del bestiame e attività connesse. ….”*

In un'altra disposizione troviamo l'indicazione della tipologia  delle attività che possono definirsi d’impresa : è l’art. 2195 cod.civ., che elenca semplicemente le seguenti categorie di attività soggette all'obbligo di iscrizione nel registro delle imprese:

* quella industriale diretta alla produzione di beni e servizi;
* intermediaria alla circolazione dei beni;
* quella di trasporto per terra, acqua e aria;
* quella bancaria ed assicurativa;
* quelle ausiliarie alle precedenti.

In linea generale possiamo dire di essere in presenza di un’impresa quando questa rispecchia alcuni requisiti:

* professionalità: l’attività è svolta in modo stabile e non occasionale;
* economicità: l’attività è produttiva di ricchezza (o quanto meno volta ad essere economicamente autosufficiente);
* organizzazione: l’attività richiede il coordinamento dei fattori produttivi, capitale e lavoro, proprio ed altrui;
* scopo: l’attività ha quale fine quello della produzione e scambio di beni e servizi, ossia è destinata al mercato, con il fine del conseguimento di un profitto.

Il codice civile introduce inoltre il concetto di azienda, che spesso viene confuso con quello di impresa, ma che in realtà, l’art. 2555 cod.civ., individua nel*“… complesso dei beni organizzati dall’imprenditore per l’esercizio dell’impresa..”*. Se quindi i due termini individuano la stessa entità economica, da un punto di vista giuridico:

* l’azienda individua un complesso di beni,
* l’impresa è l’attività economica esercitata dall’imprenditore.

Su questo schema è poi intervenuta la normativa fiscale che ha voluto porre, in alcuni casi, una serie di presunzioni proprio per definire l’ambito operativo delle norme applicabili al reddito prodotto dall’impresa.

Possiamo quindi parlare di deroghe alla norma civilistica, che si applicano in modo assoluto individuando un reddito d’impresa, quando l’attività è esercitata, ad esempio, da:

* soggetti IRES di cui all[’](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/le-prime-scelte/01-passo-dopo-passo/01_01-definizione-impresa.aspx#norma-1212)art. 73 TUIR (società di capitali, enti  commerciali, ecc..);
* società di persone quali s.a.s. e s.n.c., anche se esercitano attività agricole;
* coloro che esercitano le attività indicate dall’art 2195 cod.civ.

In linea generale la differenza tra l’inquadramento civilistico e quello fiscale è che in questo secondo caso è impresa anche quella che esercita una delle attività predette, anche se non organizzate in forma d’impresa.

Ecco quindi che le attività degli ausiliari, ad esempio gli agenti e rappresentanti, danno luogo a reddito d’impresa, indipendentemente dalla struttura organizzativa.

L’attività che si esercita (o che si ritiene di voler esercitare) viene  dichiarata agli uffici competenti – nel momento della costituzione dell’impresa o nel suo prosieguo in caso di modifiche – riferendola ad uno specifico codice, che ne riassume appunto la natura. La rispondenza tra il codice individuato, l’esercizio effettivo dell’attività e le conseguenze fiscali e civilistiche sono poi oggetto di valutazione e controllo da parte degli Uffici competenti

* l'Agenzia delle Entrate, per il regime del reddito conseguente,
* il Registro delle Imprese per le conseguenze di natura civilistica,
* gli Albi per quanto di loro competenza e così via
* l'INPS e gli altri enti previdenziali per l'inquadramento sia dei soci/imprenditori che dei loro dipendenti/collaboratori.

## Classificazione delle attività

La classificazione delle attività economiche si desume dai codici attività. La scelta del codice di attività, da indicare in atti e dichiarazioni da presentare all’Agenzia delle Entrate, e in qualsiasi altro adempimento ove richiesto, è effettuata dal contribuente, in relazione all’oggetto dell’attività il cui inizio, variazione o cessazione si denuncia all’Amministrazione Finanziaria.

Con **Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 16 novembre 2007** è stata introdotta la nuova tabella di classificazione delle attività economiche - **ATECO 2007** - che a partire dal **1° gennaio 2008** viene utilizzata dai contribuenti negli atti e nelle dichiarazioni da presentare all'Agenzia delle Entrate.

La tabella ATECO 2007 è stata adottata dall’Agenzia delle Entrate in sostituzione della tabella ATECOFIN 2004 che è rimasta in vigore fino al 31 dicembre 2007. E' fornita anche una **tabella di raccordo** tra i codici delle due diverse classificazioni.

Tecnicamente la nuova classificazione si articola in cinque livelli, comprendenti, rispettivamente, le voci identificate da un codice:

1. alfabetico (sezioni);
2. numerico a due cifre (divisioni);
3. numerico a tre cifre (gruppi);
4. numerico a quattro cifre (classi);
5. numerico a cinque cifre (categorie);
6. numerico a sei cifre (sotto categorie).

La struttura di classificazione è ad “albero” e parte dal livello 1 (distinto in 21 sezioni), fino a giungere al livello massimo di dettaglio, punto 6, comprendente **1.226 sotto categorie**. La struttura gerarchica serve per guidare la scelta del contribuente che, per approssimazioni successive, partendo dalle sezioni arriverà a classificarsi nella specifica sotto categoria che meglio descrive la sua attività.

La classificazione è standardizzata a livello europeo fino alla quarta cifra, mentre le categorie e le sotto categorie (rispettivamente livello 5 e 6) possono differire tra i singoli Paesi per meglio cogliere le specificità nazionali.

Una delle conseguenze pratiche della scelta di un codice attività è la classificazione che  ai fini fiscali deriva alla propria attività esercitata:

* norme specifiche possono determinare regimi speciali per singoli attività
* il codice  attività classifica l'impresa ai fini del controllo con vari strumenti, quali studi di settore e altri

***Attività multiple***

E’ frequente trovarsi di fronte a casi in cui considerevoli porzioni delle attività di un’unità ricadono in più categorie ATECO; ciò accade quando c’è integrazione verticale delle attività (per esempio raccolta del grano con annessa macinazione e produzione di pane) oppure integrazione orizzontale delle attività (per esempio produzione di prodotti in legno con utensili in plastica) o da qualsiasi altra combinazione di attività all’interno di un’unità statistica. Nel caso in cui un’unità svolge attività che ricade solamente in due posizioni ATECO, una delle attività inciderà sempre per oltre il 50% del valore aggiunto, tranne il caso eccezionale in cui ambedue le attività producano egualmente il 50%. L’attività che rappresenta più del 50% del valore aggiunto sarà considerata quella principale e determinerà la classificazione dell’unità. Nel caso complesso in cui un’unità svolge più attività classificate in più di due posizioni ATECO, e nessuna delle attività incide per oltre il 50% del valore aggiunto, la classificazione per attività dell’unità dovrà essere stabilita secondo il cosiddetto metodo top-down. Tale metodo segue il principio gerarchico per cui la classificazione di un’unità al livello più basso della classificazione deve essere coerente con la classificazione dell’unità al livello più alto della struttura. Il processo da seguire è così sintetizzabile:

1. identificare la sezione con la percentuale di valore aggiunto più alta;
2. identificare, all’interno della sezione, la divisione con la percentuale di valore aggiunto più alta;
3. identificare, all’interno della divisione, il gruppo con la percentuale di valore aggiunto più alta;
4. identificare, all’interno del gruppo, la classe con la percentuale di valore aggiunto più alta.

##### Norme, Prassi e Giurisprudenza

* Regolamento CE 20 dicembre 2006 n.1893

##### Altri documenti

* Provvedimento Agenzia dell'Entrate adozione ATECO 2007
* Tabella di raccordo tra ATECOFIN 2004 E ATECO 2007 a sei cifre, decorrenza 1° gennaio 2009

## L'attività di servizi

Particolare attenzione va dedicata al riconoscimento dell'attività esercitata distinguendo se si tratta di servizi o meno.

Per l'individuazione delle attività di servizi si fa riferimento al  Decreto Ministeriale 17 gennaio 1992, dedicato appunto ai criteri per l'individuazione delle attività consistenti nella prestazione di servizi.

Tale decreto individua come attività di servizi quelle riguardanti:

1. le prestazioni dipendenti da contratti d'opera, appalto, trasporto, mandato, spedizione, agenzia, mediazione, deposito e in genere da obbligazioni di fare, di non fare e di permettere;
2. le concessioni di beni in locazione, affitto, noleggio e simili;
3. le cessioni, concessioni, licenze e simili relative ai diritti d'autore, quelle relative ad invenzioni industriali, modelli, disegni, processi, formule e simili e quelle relative a marchi e insegne, e le cessioni, cessioni, licenze e simili relative a diritti o beni similari ai precedenti;
4. i prestiti di denaro e di titoli non rappresentativi di merci, comprese le operazioni finanziarie mediante la negoziazione, anche a titolo di cessione pro soluto, di crediti, cambiali o assegni;
5. le somministrazione di alimenti e bevande;
6. le cessioni di contratti di ogni tipo e oggetto;
7. le assegnazioni ai soci fatte a qualsiasi titolo da società di ogni tipo e oggetto nonché le assegnazioni e le analoghe operazioni fatte da altri enti privati o pubblici, compresi i consorzi e le associazioni o altre organizzazioni senza personalità giuridica quando hanno per oggetto cessioni, concessioni o licenze di cui ai numeri 2,3 e 6;
8. le cessioni, concessioni, licenze e simili relative ai diritti d'autore effettuate dagli autori e loro eredi legatari, tranne quelle relative ai disegni e ad altre opere dell'architettura, arte cinematografica e alle opere di ogni genere utilizzate dalle imprese a fini di pubblicità commerciale;
9. le prestiti obbligazionari o le relative prestazioni di mandato e mediazione;
10. le cessioni dei contratti che hanno per oggetto cessioni di denaro o crediti in denaro, aziende o rami di azienda (anche conferiti) e terreni non suscettibili di utilizzazione edificatoria;
11. le prestazioni di mandato e di mediazione relative ai diritti d'autore, tranne i diritti concernenti opere di cui al numero 8, e le prestazioni relative alla protezione dei diritti d'autore di ogni genere, comprese quelle di intermediazione nella riscossione dei proventi;
12. le prestazioni dei commissionari relative ai passaggi dal committente al commissionario;
13. le prestazioni rese o ricevute dai mandatari senza rappresentanza.

**Perché è importante qualificare correttamente l'attività di servizi?**

Perché per le imprese esercenti tali attività l'accesso alla contabilità semplificata e alla possibilità di liquidare l'IVA trimestralmente è ammesso fino a un importo di volume d'affari diverso da quello previsto per le imprese esercenti altre attività (produzione, commercio).

##### Norme, Prassi e Giurisprudenza

* Decreto Ministero delle Finanze 17 gennaio 1992

##### Casi e questioni

* Bar Tabacchi e lotto: qual è attività prevalente?
* Attività di acconciatore: possesso e riconoscimento dei requisiti professionali

## La procedura per avviare un’attività

Qualunque sia l’attività che si intende intraprendere è utile aver presente che le diverse scelte da fare risultano più fluide e meglio indirizzate se rispondono a un approccio per importanza e consequenzialità.

Ad esempio il seguente schema - in sintesi - riassume l'opportuno approccio e sequenza per l'analisi dei vari aspetti e l'assunzione delle varie decisioni:



Nei capitoli e paragrafi seguenti è possibile approfondire i vari aspetti (selezionali a lato).

##### Norme Correlate

* Art. 2083 cod. civile
* Art. 2195 cod. civile
* Art. 2135 cod. civile
* Art. 2250 cod. civile
* Art. 2630 cod. civile

## PMI : Le dimensioni dell'impresa

Cosa significa - in pratica - la definizione PMI (**Piccola e Media Impresa)**?

L'abbreviazione PMI è diffusa soprattutto nell'Unione Europea e nelle organizzazioni internazionali, quali la Banca mondiale e le Nazioni Unite; inoltre ciascuno stato membro dell'UE ha tradizionalmente utilizzato una propria definizione di PMI.

Con l'[art. 2 del Regolamento CE n. 364/2004 del 25 febbraio 2004](http://media.directio.it/portal/norme/20040225_Regolamento_CE.pdf), l'Unione Europea ha uniformato il concetto di PMI dandone una definizione dimensionale che viene applicata in tutti gli Stati membri a partire dal 1° gennaio 2005. Tale definizione risulta particolarmente rilevante poiché individua il significato di micro, piccola e media impresa che è la ripartizione in cui i vari Stati UE raggruppano, dal punto di vista dimensionale, l’impresa per la determinazione della qualifica aziendale ai fini della concessione di aiuti alle attività produttive.

Il Decreto del Ministero delle Attività Produttive del 18 aprile 2005 ha recepito, a livello nazionale, quanto definito dalla Commissione Europea, introducendo nel nostro Paese i nuovi parametri finalizzati alla determinazione della dimensione aziendale ai fini della concessione di aiuti alle attività imprenditoriali, che si applicano alle imprese di tutti i settori produttivi.

L’impresa può quindi essere così definita:

* ***micro impresa*** - 1) meno di 10 occupati e, 2) un fatturato annuo (corrispondente alla voce A.1 del conto economico redatto secondo la vigente norma del codice civile) o, in alternativa, un totale di bilancio annuo (corrispondente al totale dell'attivo patrimoniale) non superiore a 2 milioni di euro;
* ***piccola impresa*** - 1) meno di 50 occupati e, 2) un fatturato annuo, o, in alternativa, un totale di bilancio annuo non superiore a 10 milioni di euro;
* ***media impresa*** - 1) meno di 250 occupati e, 2) un fatturato annuo non superiore a 50 milioni di euro, o, in alternativa, un totale bilancio annuo non superiore a 43 milioni di euro.

Nelle tre tipologie i due requisiti sub 1) e 2) sono cumulativi, nel senso che entrambi devono sussistere.

Se un'impresa, alla data di chiusura dell’esercizio, verifica di aver superato, nell'uno o nell'altro senso e su base annua, le soglie degli effettivi o le soglie finanziarie sopra esposte perde o acquisisce la qualifica di media, piccola o micro-impresa solo se il superamento dei limiti descritti avviene per due esercizi consecutivi. Ove ci si trovi di fronte ad un’impresa di nuova costituzione, ancora in fase di esercizio del primo periodo di attività, i dati in questione sono oggetto di una stima in buona fede ad esercizio in corso.

Gli effettivi occupati nell’impresa

Tale criterio tiene in considerazione il personale impiegato a tempo pieno, a tempo parziale o su base stagionale e comprende le seguenti categorie:

* i dipendenti;
* le persone che lavorano per l’impresa, ne sono dipendenti e, secondo la legislazione nazionale, sono considerati come gli altri dipendenti dell’impresa;
* i proprietari-gestori;
* i soci che svolgono un’attività regolare nell’impresa e beneficiano di vantaggi finanziari da essa forniti.

Gli apprendisti con contratto di apprendistato e gli studenti con contratto di formazione non sono considerati come facenti parte degli effettivi; non viene inoltre presa in considerazione la durata dei congedi di maternità o parentali. Gli effettivi sono espressi in ULA (Unità Lavorative Anno); i dipendenti che hanno lavorato a tempo parziale, i lavoratori stagionali e coloro che non hanno lavorato tutto l’anno devono essere considerati nei conteggi in frazioni di unità.

Fatturato annuo e totale di bilancio

Il fatturato annuo deve essere considerato calcolando quanto l’impresa ha ricavato durante l’anno di riferimento dalla vendita di prodotti e dalla prestazione di servizi e non deve prendere in considerazione l’imposta sul valore aggiunto (IVA) o altre imposte indirette. Il bilancio generale annuo si riferisce al valore degli elementi attivi dell’impresa: immobilizzazioni, magazzino, crediti, ecc...

##### Norme, Prassi e Giurisprudenza

* Regolamento CE 25 febbraio 2004 n.364
* Decreto Ministero delle Attività Produttive 18 aprile 2005

# La scelta della forma d'impresa

### Quale forma d'impresa: come decidere

Bisogna chiarire che non esiste una forma d’impresa a priori più conveniente di un’altra: la valutazione di "convenienza" va fatta di volta in volta in relazione alla tipologia del progetto imprenditoriale e al tipo di scenari che si pensano realizzabili nel corso dell’attività. L'ampia alternativa di scelta richiede quindi un'attenta valutazione dei pro e dei contro di ciascuna soluzione.

### La ditta individuale e l'impresa familiare

Svolgere un’attività sotto forma di impresa individuale è il modo più semplice e meno oneroso. La costituzione della ditta avviene senza particolari formalità (richiedendo un impegno burocratico veramente poco impegnativo), tramite l’attribuzione del numero di partita IVA e l’iscrizione presso il registro delle imprese e presso albi, registri o elenchi richiesti per l’esercizio dell’attività.

### La società semplice

Lo schema della società semplice è riservato a tutte le attività economiche che non siano qualificabili come commerciali e che non trovino corretto inquadramento nell’istituto della comunione, in quanto preordinate al mero godimento dei beni.

### Le società in nome collettivo

### La costituzione della società in nome collettivo (s.n.c.) avviene tramite la stipula di un contratto sociale, che prende il nome di atto costitutivo, il quale deve avere un contenuto minimo stabilito per legge (art. 2295 c.c.), e che ha lo scopo di disciplinare il funzionamento della società. Non è previsto un capitale sociale minimo.

### Le società in accomandita semplice

In questo tipo di società si individuano due figure di soci, i soci accomandatari che rispondono solidalmente e illimitatamente per le obbligazioni sociali e ad essi è riservata l’amministrazione della società, e i soci accomandanti che rispondono limitatamente alla quota conferita e che non possono compiere atti di amministrazione, ma possono prestare la loro opera nell’impresa.

### Le società a responsabilità limitata

La società a responsabilità limitata (S.r.l.) è nel nostro paese il modello societario più diffuso e utilizzato per lo svolgimento di un’attività commerciale. Questo tipo di società rientra giuridicamente tra le società di capitali, pertanto per le obbligazioni sociali risponde soltanto la società con il suo patrimonio, salvo che non si tratti di una società a responsabilità limitata con socio unico.

### Le società a responsabilità limitata semplificata

L’art. 3 del Decreto Legge n. 1/2012 è stato introdotto nel codice civile il nuovo art. 2463-bis (in vigore dal 24 gennaio 2012) che prevede la possibilità di costituire la cosiddetta “società a responsabilità limitata semplificata” composta da soci che abbiamo meno di 35 anni d’età; il tutto con l’evidente intento di aiutare i giovani a creare nuovi posti di lavoro.

### Le società per azioni

La società per azioni (S.p.a.) è caratterizzata: dalla limitazione della responsabilità dei soci (per le obbligazioni assunte della società) entro la misura di quanto da essi conferito, dal fatto che le quote di partecipazione sono rappresentate da azioni: ciò consente al socio di alienare più agevolmente le proprie partecipazioni ed alla società un più ampio e variegato accesso al risparmio.

### Le società in accomandita per azioni

Alcune caratteristiche contraddistinguono la società in accomandita per azioni (S.a.p.a.) dalle altre società di capitali: la previsione normativa sulla responsabilità illimitata degli amministratori, nella loro necessaria qualità di accomandatari, per i debiti della società, la stabilità gestionale che ne deriva è fondata sulla assunzione della responsabilità di amministrazione della società in conseguenza della adesione al contratto sociale e non per nomina assembleare, come invece avviene nella S.p.a.

### La società cooperativa

Tale tipologia di società è regolata dall’art. 2511 e seguenti del codice civile; lo scopo mutualistico può ritenersi contraddistinto dai seguenti aspetti, tutti complementari ed essenziali tra di loro: produzione di beni e servizi per soddisfare immediatamente e direttamente i bisogni dei soci, contrattazione immediata e diretta con i soci, quali utenti dei servizi, ed in relazione ai beni prodotti dalla cooperativa, realizzazione di un profitto d’impresa come fatto eventuale e non essenziale, estensione delle utilità prodotte a chi non è socio come fenomeno marginale.

### Le start-up innovative

Il Decreto Legge 18 ottobre 2012, n. 179 recante "Ulteriori misure urgenti per la crescita del Paese", convertito con modifiche dalla legge 17 dicembre 2012 n. 221, ha introdotto nel panorama legislativo italiano un quadro di riferimento organico per favorire la nascita e la crescita di nuove imprese innovative (le cosiddette “startup”).

Quale forma d'impresa: come decidere

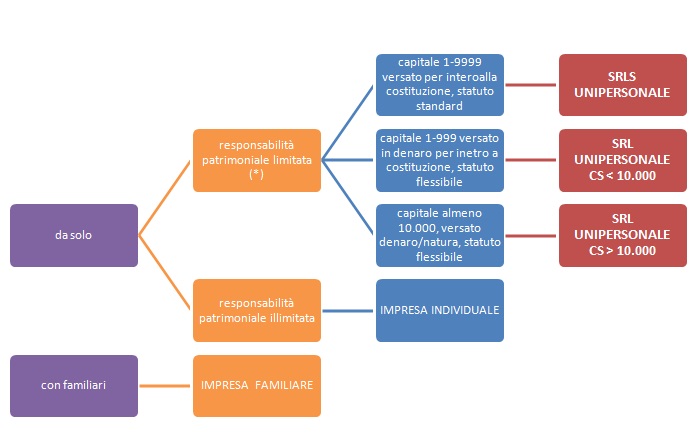
La scelta della forma societaria è la sintesi fatta dai promotori delle condizioni operative, giuridiche, personali che pssono trovare proprio nell'insieme delle norme che prevedono e discendono da una specifica forma d'impresa la loro soddisfazione.

Infatti l'ampia alternativa di scelta richiede quindi un'attenta valutazione dei pro e dei contro di ciascuna soluzione.

Il primo rilevante bivio è se si desidera svolgere la propria attività in autonomia o in gruppo (con soci).

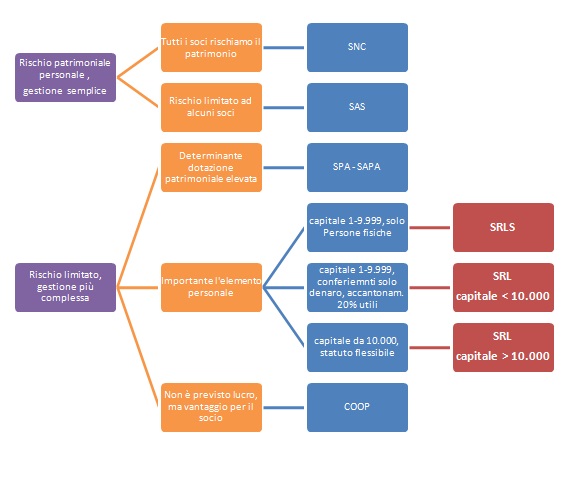
E utile a comprendere la quantità di scelte possibili il seguente schema, da seguire selezionando via via le opzioni possibili (i dettagli delle singole opzioni sono trattati nei paragrafi specifici, indicati a lato).

Nel caso del desiderio di operare in autonomia:



La prima possibilità con cui confrontarsi è generalmente quella delineata dall’impresa individuale, che è la forma più semplice ed è quella che richiede meno impegno dal punto di vista delle procedure amministrative necessarie per la costituzione. I costi infatti sono ridotti e l'imprenditore si trova nella possibilità di prendere con la massima libertà tutte le decisioni che ritiene opportune. Per contro il rischio imprenditoriale rimane in capo interamente al titolare che, specialmente dopo qualche anno di attività, con il conseguente sviluppo sul mercato e la maggiore articolazione della gestione interna a ciò conseguente, può pentirsi di non aver subito scelto lo strumento societario per la creazione della propria attività; uno strumento sicuramente più complesso ma che permette una gestione organizzativa e strutturale che meglio si adatta ad imprese di medio/grandi dimensioni

Nel caso del desiderio di svolgere attività di impresa con altri soci:



L’imprenditore che decide di svolgere l’attività economica in forma associata, può scegliere  il tipo di società nell’ambito dei modelli organizzativi previsti dal legislatore (si parla di “tipicità” delle società), tenendo conto di diversi aspetti, tra cui la responsabilità personale dei soci, le dimensioni dell’impresa, le forme di finanziamento, ecc...

Tutti i diversi tipi societari previsti rientrano nella definizione generale di società dettata dall’art.2247 cod.civ., che delinea i caratteri fondamentali delle società individuandone tre specifici aspetti:

1. i conferimenti;
2. l’esercizio in comune dell’attività economica;
3. lo scopo di lucro.

I conferimenti di beni o servizi che costituiscono le prestazioni patrimoniali eseguite o promesse dai soci in favore della società, diventano il patrimonio della società a tutti gli effetti, con conseguente impossibilità di restituzione ai conferitari se non al momento dello scioglimento della società medesima. I beni conferiti sono assoggettati ad un vincolo di destinazione stabile verso il perseguimento dell’oggetto sociale, da cui consegue che:

* il singolo socio non può servirsi liberamente (salvo consenso dei soci) dei beni che fanno parte del patrimonio societario;
* i creditori personali dei singoli soci non possono aggredire “direttamente” il patrimonio della società;
* il socio non può pretendere la restituzione del bene prima dello scioglimento della società.

È possibile conferire qualsiasi bene suscettibile di valutazione economica (beni in natura, denaro, rapporti giuridici), nonché prestazioni di attività lavorativa, trasferiti in proprietà o anche solo in godimento, alla società, che siano necessari per lo svolgimento in comune dell’attività economica. Vi sono tuttavia alcune limitazioni per i conferimenti nelle società di capitale, come indicato negli specifici paragrafi.

Il patrimonio sociale, che potrà variare in seguito alla gestione sociale, assolve alla funzione di garanzia verso i terzi creditori della società; garanzia esclusiva per le società di capitali, o garanzia principale, se rispondono anche i soci col proprio patrimonio personale (società di persone). Il patrimonio sociale assolve anche alla funzione produttiva, in quanto costituisce la dotazione necessaria per il conseguimento dell’oggetto sociale.

L’esercizio in comune dell’attività economica ( si intende tale una serie coordinata di atti diretta alla realizzazione di un unico fine, che può anche sussistere nell’esercizio di un unico affare) costituisce l’oggetto del contratto di società, e deve essere determinato nell’atto costitutivo. L’attività economica è finalizzata alla produzione o allo scambio di beni e servizi, destinati al mercato. Per questo si distingue la società dalla “Comunione” (art. 1100 cod.civ. e seguenti) la quale ha per oggetto la semplice conservazione e godimento di un determinato patrimonio comune in favore dei soli soci (società di mero godimento).

Lo scopo di lucro consiste nella destinazione ai soci dei vantaggi economici derivanti dall’attività svolta, e dunque nella divisione degli utili (lucro soggettivo). È lo scopo tipico delle società di persone e di capitali, dette appunto società lucrative, distinguendosi così dalle società mutualistiche, ossia quelle finalizzate a perseguire un vantaggio patrimoniale diretto ai propri soci (ad esempio fornire beni e/o servizi ai soci a condizioni più vantaggiose rispetto a quelle rinvenibili sul mercato), senza la distribuzione di utili (società cooperative e società di mutua assicurazione).

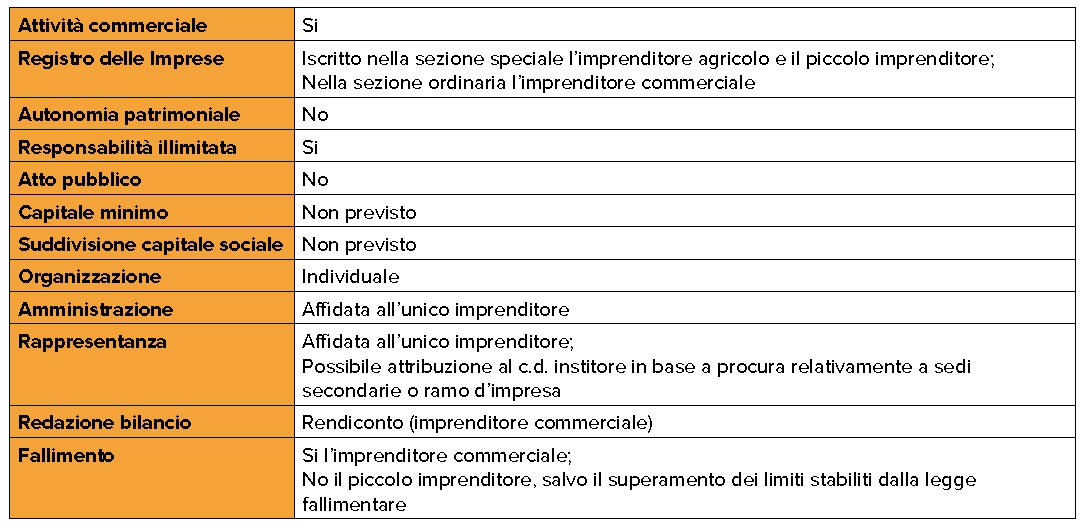
 Le informazioni sulle varie forme societarie sono nei paragrafi indicati a lato.

La ditta individuale e l'impresa familiare

Svolgere un’attività sotto forma di impresa individuale è il modo più semplice e meno oneroso.

La costituzione della ditta avviene senza particolari formalità (tutte le domande vengono riunite nella richiesta di ComUnica), e comporta l’attribuzione del numero di partita IVA e l’iscrizione presso il registro delle imprese e presso albi, registri o elenchi richiesti per l’esercizio dell’attività.

L’imprenditore è l’unico promotore, coordinatore e responsabile dell’attività. Tutte le obbligazioni derivanti, essendo assunte in nome proprio, fanno riferimento alla sua persona, con la conseguenza dell’estensione del rischio di impresa a tutto il patrimonio personale dell’imprenditore.



Nel cao in cui l’imprenditore individuale si avvalga dei propri familiari come collaboratori l'impresa assume la definizione di "familiare" (art. 230 bis cod.civ.): alla stessa possono collaborare i familiari dell’imprenditore come il coniuge, i parenti entro il terzo grado (fino ai nipoti) e gli affini entro il secondo grado (fino ai cognati).

Per la collaborazione prestata in modo continuativo dai familiari sono riconosciuti, entro determinati limiti, dei diritti patrimoniali ed amministrativi. Sul piano patrimoniale il diritto più importante attribuito al familiare che collabora nell’impresa è il riconoscimento di una quota di partecipazione agli utili prodotti, fermo restando che l’impresa familiare rimane sempre un’impresa individuale in cui è solo il titolare, con il proprio patrimonio, a rispondere delle obbligazioni verso i terzi.

Per quanto riguarda l'operatività dei collaboratori familiari, questi possano prendere parte alle decisioni in merito alla gestione straordinaria dell’impresa stessa. Per dimostrare l’esistenza dell’impresa familiare la normativa fiscale richiede che la stessa sia costituita mediante la stipula di un atto costitutivo scritto che può tradursi con la redazione di un atto pubblico o, più semplicemente, attraverso una scrittura privata autenticata.



Per completezza di informazioni si ricorda che non è possibile essere titolare di più imprese individuali.

La società semplice

Lo schema della società semplice è riservato a tutte le attività economiche che non siano qualificabili come commerciali e che non trovino corretto inquadramento nell’istituto della comunione, in quanto preordinate al mero godimento dei beni.

Si ricorda che, ai sensi dell’art. 2159 cod.civ., sono considerate attività commerciali quelle soggette all’obbligo di iscrizione al registro delle imprese che esercitano:

* un’attività industriale, diretta alla produzione di beni o di servizi;
* un’attività intermediaria nella circolazione dei beni;
* un’attività di trasporto per terra, per acqua o per aria;
* un’attività bancaria o assicurativa;
* altre attività ausiliarie delle precedenti.

La società semplice è pertanto limitata a quelle società che hanno per oggetto l’esercizio di un’attività diversa da quella meramente commerciale quali, ad esempio, le attività agricole.

La costituzione della società semplice è improntata sulla massima semplicità formale e sostanziale, infatti il contratto può essere concluso anche verbalmente o può risultare da comportamenti concludenti. L’atto scritto a pena di nullità  è richiesto eventualmente solo in base alla natura dei beni conferiti. La società semplice viene iscritta nella sezione speciale del registro Imprese, unicamente ai fini di  pubblicità-notizia per la opponibilità ai terzi.

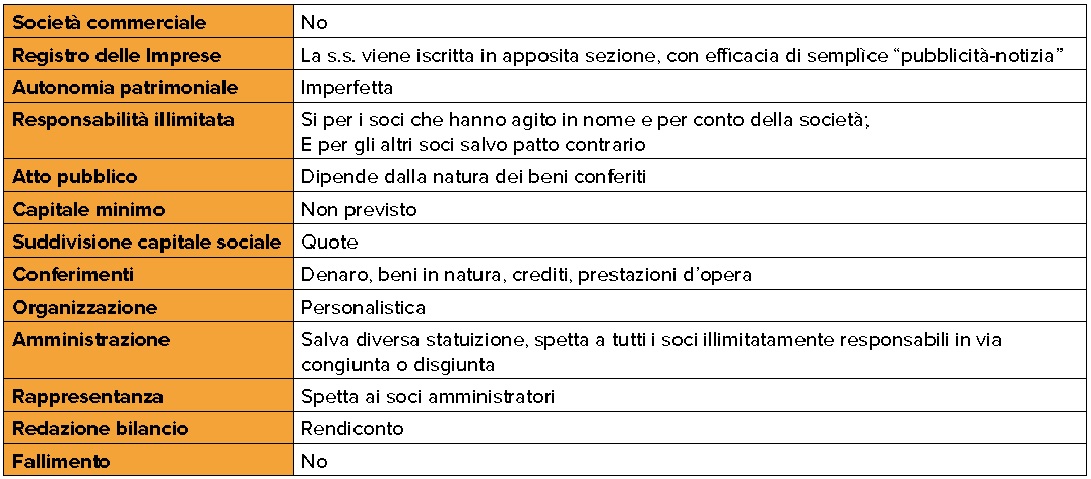
Per la sua costituzione non è richiesto un capitale minimo ed è esonerata dalla tenuta delle scritture contabili e dalla redazione del bilancio annuale. Tuttavia è necessario predisporre l’elaborazione di un rendiconto gestionale.

L’amministrazione è il potere di gestione dell’attività sociale e, salva diversa pattuizione, è attribuita a tutti i soci illimitatamente responsabili.

L’amministrazione della società può essere disgiunta – secondo il modello legale, che si applica in mancanza di diversa disposizione – o congiunta a seconda della diversa volontà espressa dai soci e risultante dai patti sociali al momento della costituzione della società.  Se l’amministrazione spetta:

* congiuntamente a più soci - è necessario il consenso di tutti i soci amministratori, all’unanimità o a maggioranza, per il compimento delle operazioni sociali. Tuttavia in caso di urgenza è possibile operare in via disgiunta onde evitare un danno alla società;
* disgiuntamente a più soci - ciascun socio amministratore può operare liberamente salvo il diritto degli altri soci di opporsi (diritto di veto) all’operazione che un altro voglia compiere, prima che sia compiuta.

In mancanza di diversa pattuizione, il potere di rappresentanza sia negoziale sia processuale, trova perfetta concordanza con il modello di amministrazione adottato.



Nella società semplice i soci che hanno agito in nome e per conto della società, e salvo patto contrario, gli altri soci, sono illimitatamente e solidalmente responsabili delle obbligazioni sociali; il patto di limitazione della responsabilità affinché possa essere opposto ai terzi creditori, deve essere portato a conoscenza dei terzi con mezzi idonei. Il creditore sociale potrà agire indifferentemente  sul patrimonio sociale o su quello del singolo socio; sarà quest’ultimo, per evitare l’azione sul proprio personale patrimonio, a dover invocare il beneficio della preventiva escussione del patrimonio sociale indicando espressamente al creditore i beni sui quali egli possa agevolmente soddisfarsi.  Pertanto, la responsabilità dei soci che hanno agito in nome e per conto della società è:

* illimitata, ossia anche superiore al conferimento apportato;
* personale,  in quanto si estende ai beni personali;
* solidale, per cui il socio può essere chiamato a rispondere anche per gli altri soci, salvo il diritto di regresso ( cioè il diritto di agire contro il debitore principale per ottenere ciò che viene pagato per suo conto);
* diretta, in quanto il creditore sociale potrà agire direttamente sul patrimonio del socio;
* sussidiaria, se il socio invoca la preventiva escussione del patrimonio della società.

Le  regole qui esposte per la società semplice, si applicano anche alla società in nome collettivo “irregolare” ossia quella s.n.c. che non abbia adempiuto all’obbligo di iscrizione nel Registro delle Imprese.

## Le società in nome collettivo

La costituzione della società in nome collettivo (s.n.c.) avviene tramite la stipula di un contratto sociale, che prende il nome di atto costitutivo, il quale deve avere un contenuto minimo stabilito per legge (**art. 2295 cod.civ.**), e che ha lo scopo di disciplinare il funzionamento della società. Non è previsto un capitale sociale minimo.

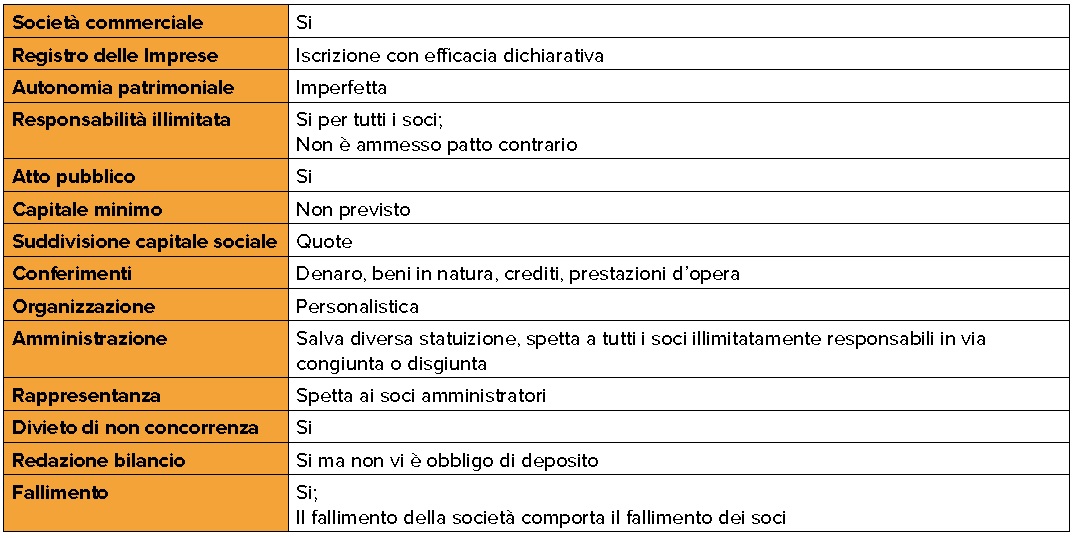
A seguito della iscrizione nel Registro delle Imprese, la società in nome collettivo costituisce un autonomo soggetto di diritto distinto dalla figura dei soci: essa può quindi, mediante i suoi rappresentanti, concludere contratti e contrarre obbligazioni. Questo tipo di società è dotata di un’autonomia patrimonialedefinita“non perfetta” dato che:

* il creditore personale del singolo socio, per vedere soddisfatto il proprio credito, non può ottenere la liquidazione della società ma solo, e a determinate condizioni, la liquidazione della quota del medesimo;
* il patrimonio della società costituisce la garanzia primaria dell'adempimento delle obbligazioni sociali, ed è quindi, a tutti gli effetti, distinto dal patrimonio personale dei soci (non è perciò intaccabile dai loro creditori personali);
* i soci hanno una responsabilità illimitata e solidale per le obbligazioni sociali: ciò significa che il creditore sociale, in via sussidiaria, ove il patrimonio della società risultasse insufficiente, può chiedere il pagamento delle obbligazioni, originariamente assunte dalla società, ad ogni singolo socio che, in questo caso, ne risponde con tutto il proprio patrimonio. È originariamente operativo il beneficio della preventiva escussione del patrimonio della società, vale a dire che il creditore sociale deve obbligatoriamente esperire tutte le azioni dirette al soddisfacimento del proprio credito verso la società e solo qualora tale azione si dimostrasse infruttuosa, potrà rivolgersi al patrimonio personale di uno dei soci.

A differenza della società semplice non è ammesso un patto che limiti la responsabilità del singolo socio, almeno nei rapporti con i terzi. È invece ammesso un patto di limitazione di responsabilità solo nei rapporti interni fra i soci, purchè non in contrasto con il c.d. “divieto di patto leonino” individuato dall’**art. 2265 cod.civ.** ( il “patto leonino” definisce nullo il patto con il quale uno o più soci sono esclusi da ogni partecipazione agli utili o alle perdite).

Quando la società esercita una attività commerciale, al verificarsi di determinate e ben precise situazioni, può essere soggetta alla procedura del fallimento, eventualità che implicherebbe, con quello della società, automaticamenteanche il fallimento di tutti i soci.

Il nuovo socio che entra a far parte della società è illimitatamente e solidalmente responsabile anche per le obbligazioni sociali sorte anteriormente all’acquisto della qualità di socio.  Il socio uscente non è più responsabile per le obbligazioni sociali sorte successivamente allo scioglimento del suo rapporto sociale, purché tale scioglimento venga portato a conoscenza dei terzi con mezzi idonei.



La disciplina codicistica della società in nome collettivo, seppur flessibile, è più articolata rispetto a quella della società semplice. In particolare il legislatore detta misure per assicurare l’integrità del patrimonio sociale, vieta la ripartizione fra i soci di utili non realmente conseguiti e comunque nel caso in cui si realizzi una perdita; è invece previsto l’obbligo della tenuta delle scritture contabili e della redazione del bilancio annuale anche se non sono dettate regole specifiche per i criteri di valutazione delle diverse voci che lo compongono. Non ricorre poi l’obbligo di deposito del bilancio.

Nella società in nome collettivo tutti i soci, in quanto illimitatamente responsabili, sono amministratori(ma l’atto costitutivo può disporre diversamente), e il socio non può, senza il consenso degli altri soci, esercitare per conto proprio o altrui un’attività concorrente con quella della società, né partecipare come socio illimitatamente responsabile ad altra società concorrente.

È opportuno anche evidenziare che, sebbene rivesta primaria importanza la qualità personale del socio, il legislatore ha ammesso l’attribuzione della qualità di socio di una s.n.c. anche ad una società di capitali (che risulterà illimitatamente responsabile con il proprio patrimonio societario e con le regole dettate dall’[**art. 2361 cod.civ**.](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/le-prime-scelte/02-scelta-forma-impresa/02_04-societ%C3%A0-nome-collettivo.aspx#norma-1477)) o di altra società di persone.

##### Norme Correlate

* Art. 2265 cod. civile
* Art. 2295 cod. civile
* Art. 2361 cod. civile

Le società in accomandita semplice

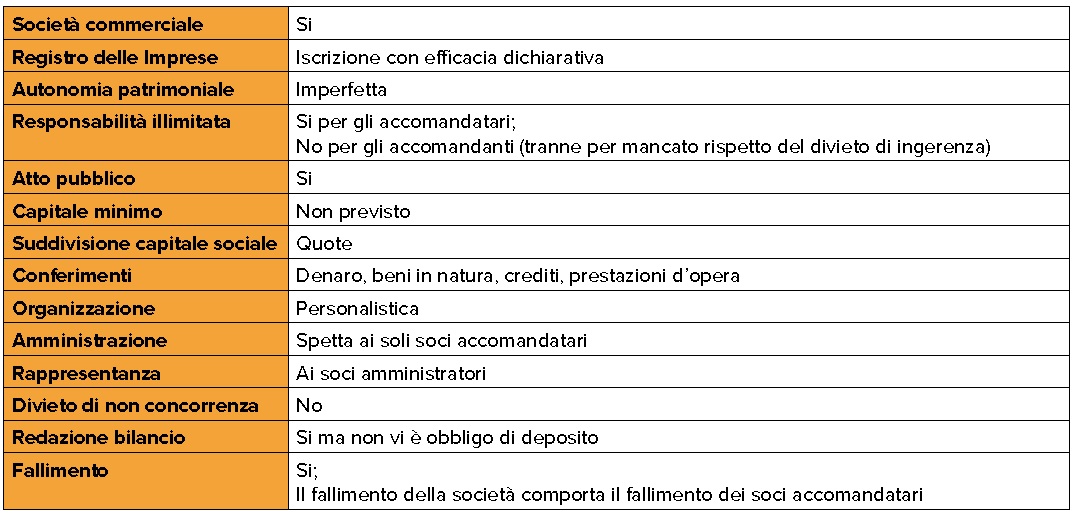
Alla società in accomandita semplice si applicano le norme previste per le società in nome collettivo, con alcune distinzioni in merito:

* alla diversa estensione della responsabilità derivante dalle obbligazioni societarie;
* all’attribuzione di poteri di amministrazione e di controllo sull’attività sociale.

In questo tipo di società si individuano due figure di soci, i soci accomandatari che rispondono solidalmente e illimitatamente per le obbligazioni sociali e ad essi è riservata l’amministrazione della società, e i soci accomandanti che rispondono limitatamente alla quota conferita e che non possono compiere atti di amministrazione, ma possono prestare la loro opera nell’impresa. L’ingerenza nell’amministrazione, come pure l’inserimento del loro nome nella ragione sociale, produce come diretta conseguenza, e solo sotto il profilo dei rapporti con i terzi, la perdita del beneficio della responsabilità limitata per tutte le obbligazioni sociali (anche precedenti).

Generalmente, le ragioni che sono alla base di questo tipo societario si ricollegano alla opportunità offerta, a colui che intende conferire una somma di denaro nella società stessa, di poterlo fare senza assumere la responsabilità solidale e illimitata per le obbligazioni sociali (socio accomandante), pur avvalendosi di una società a base personalistica.

Nel caso venga dichiarato il fallimento della società che svolge attività commerciale, questo si estende ai soli soci accomandatari, mentre non coinvolge i soci accomandanti.



Le società a responsabilità limitata

La società a responsabilità limitata (S.r.l.) è nel nostro paese il modello societario più diffuso e utilizzato per lo svolgimento di un’attività commerciale.

Questo tipo di società rientra giuridicamente tra le società di capitali, pertanto per le obbligazioni sociali risponde - in condizioni normali - soltanto la società con il suo patrimonio.

La struttura organizzativa della S.r.l. è imperniata sulla ripartizione delle competenze tra

* l’organo assembleare, titolare della funzione deliberativa, e
* l’organo amministrativo, cui è devoluta la gestione dell’impresa; è inoltre prevista, sussistendo determinate condizioni, la presenza di un organo di controllo, il collegio sindacale/sindaco unico.

La normativa presenta un modello societario assai flessibile, capace di svolgere un’attività di impresa secondo schemi capitalistici, conservando (a seconda del numero dei soci) i tratti delle società personali.

Capitale sociale

E' suddiviso in quote per ogni socio; quote che a differenza delle azioni non possono essere incorporate in titoli di credito dels eguente ammontare:

* non inferiore a 10.000 euro, versabile in denaro o in natura
* oppure in misura inferiore a 10.000 euro (almeno 1 euro), ma in questo caso versato per intero  in denaro in sede di costituzione, come previsto dall'art. 2463 4 comma cod.civ. .

I soci della S.r.l. possono adattare la struttura societaria alle proprie esigenze, prevedendo elementi organizzativi difformi rispetto allo schema proposto dal codice civile grazie anche alla potestà normativa degli statuti che consentono all’interno della S.r.l. l’adozione di una più diffusa serie di clausole atipiche, tra cui:

* clausole limitative alla circolazione delle quote di partecipazione;
* l’individuazione di qualità personali del socio di S.r.l. che possono così divenire elemento caratterizzante del modello societario;
* la diversa rilevanza di ciascun socio all’interno della società dovuta ad una attribuzione delle quote non necessariamente proporzionale ai conferimenti apportati.

Nella nuova concezione della società a responsabilità limitata, dettata dalla Riforma del Diritto Societario (entrata in vigore nel 2004), i rapporti contrattuali tra i soci sono tutti contemplati nell’atto costitutivo, documento che rappresenta la base attorno alla quale si fonda l’esistenza della società stessa.

Responsabilità dei soci

La responsabilità dei soci è limitata ai conferimenti apportati, e possono partecipare in qualità di socio, sia persone fisiche sia persone giuridiche. Le uniche ipotesi di responsabilità illimitata (in via sussidiaria rispetto al patrimonio societario) riguardano l’unico socio quando i conferimenti siano stati effettuati con modalità difformi da quelle previste dalla legge 8art 2464 cod.civ.) ovvero non sia stata data pubblicità alla presenza dell'unico socio.

L'atto costitutivo

Deve essere redatto per atto pubblico e deve indicare:

1. i soci: cioè indicare il cognome e il nome o la denominazione, la data ed il luogo di nascita, o lo Stato di costituzione, il domicilio o la sede, la cittadinanza di ciascun socio e può prevedere, già in sede di costituzione, che possa essere socio unico anche una persona giuridica
2. la denominazione e l’indirizzo della sede: cioè definire la denominazione della società con l’indicazione che trattasi di società a responsabilità limitata; per l'individuazione delle sedi, principali e secondarie, è sufficiente l'indicazione del solo Comune ove queste sono collocate. L'indirizzo completo andrà obbligatoriamente indicato solo ed esclusivamente nella modulistica presentata alla Camera di Commercio e all’Ufficio IVA; ciò determina che, per una sua variazione all'interno del medesimo Comune, non sarà necessaria quindi una costosa delibera straordinaria dei soci, ma solo una pratica amministrativa presso gli uffici competenti
3. l’oggetto sociale: cioèindicare l’attività che costituisce l’oggetto sociale. Nello statuto devono essere individuate in modo chiaro ed analitico le attività economiche che la società svolge. In altre parole non viene ammesso il generico “oggetto sociale”, bensì la specifica “attività che costituisce l’oggetto sociale”. La principale conseguenza di ciò è che non sono accettate, nell’oggetto, le classiche dizioni tipo “...la società potrà compiere ogni altra attività commerciale...”
4. il capitale sociale:  tale capitale deve essere interamente sottoscritto e deve essere riportato in atto l’ammontare versato
5. i conferimenti: cioè indicare i conferimenti di ciascun socio e il valore attribuito ai crediti e ai beni conferiti in natura. E’ infatti possibile conferire all’interno della S.r.l. qualsiasi bene suscettibile di una valutazione economica. Per tale ragione diventano quindi conferibili anche le prestazioni lavorative o di servizi da parte dei soci. Nell’ipotesi in cui il socio intenda conferire:
   * la propria opera o un servizio a favore della società - è necessaria, a garanzia del conferimento, presentare una polizza assicurativa, o una fideiussione bancaria, per l'importo a esso assegnato
   * un bene in natura - è previsto che il socio presenti una relazione giurata effettuata da un esperto il quale potrà essere nominato direttamente dalla parte interessata
6. le quote di partecipazione: cioè indicare la quota di partecipazione di ciascun socio. Lo statuto può prevedere che le partecipazioni non siano proporzionali ai conferimenti, o che ai soci spettino particolari diritti. E’ il caso, ad esempio, in cui, a fronte dell’attribuzione di uguali quote di partecipazione societarie, un socio sia chiamato ad effettuare un apporto in denaro maggiore rispetto all’altro che in cambio apporta un particolare e personale know-how all’interno nell’azienda
7. le norme di funzionamento: cioè indicare le norme relative al funzionamento della società, indicando quelle concernenti l’amministrazione e la rappresentanza. La normativa vigente consente ai soci un’ampia libertà di scelta , sia per quanto riguarda l’individuazione delle persone cui l’amministrazione medesima è affidata sia con riferimento al metodo secondo il quale agire
8. gli amministratori: cioè indicare le persone cui è affidata l’amministrazione e gli eventuali soggetti incaricati del controllo contabile.

 Amministrazione della società

L’amministrazione della società è affidata a uno o più soci nominati dall’assemblea, anche se è data comunque facoltà di prevedere nell’atto costitutivo forme diverse di nomina tra cui la possibilità di nominare amministratore una persona che non è socio della società. In mancanza di diversa pattuizione pertanto, l’amministrazione è affidata ai soci.

La gestione della società può essere affidata ad un amministratore unico o ad un organo pluripersonale. In quest’ultima ipotesi si ha il consiglio di amministrazione, che opera con metodo collegiale, e che può deliberare  congiuntamente o disgiuntamente. Viene, anche in questo caso lasciata ampia facoltà di prevedere i termini e le modalità di funzionamento del consiglio di amministrazione nell’atto costitutivo; qualora l’atto costitutivo preveda l’amministrazione disgiuntiva, ogni amministratore potrà compiere da solo tutte le operazioni utili per l’attività sociale, salvo il diritto di opporsi esercitato in via preventiva, da parte degli altri amministratori.

Nel modello di amministrazione congiunta il compimento delle operazioni sociali potrà compiersi solo previa deliberazione, adottata a maggioranza, di tutti i componenti del consiglio di amministrazione, fatta salva la possibilità di poter agire anche individualmente in caso di urgenza per evitare un danno alla società. Previa espressa indicazione in atto costitutivo, è poi possibile istituire organi delegati all’interno del consiglio di amministrazione. In tal caso gli altri amministratori non esecutivi avranno il diritto di ottenere tutte le informazioni sul compimento delle operazioni gestionali. A prescindere dal modello di governo societario adottato, la legge attribuisce alcune funzioni esercitabili inderogabilmente da tutti gli amministratori; esempio tipico è la redazione del progetto di bilancio.

Gli amministratori hanno la rappresentanza generale della società e le eventuali limitazioni ai loro poteri che risultino dall’atto costitutivo o dall’atto di nomina, non sono opponibili ai terzi, salvo che si provi che questi hanno agito intenzionalmente a danno della società.

Gli amministratori sono solidalmente responsabili verso la società per i danni causati alla stessa, se non osservano quanto previsto dalla legge e dall'atto costitutivo. Esclusi da tale fattispecie sono unicamente gli amministratori esenti da colpa, o coloro che hanno palesemente manifestato il proprio dissenso circa gli atti che hanno arrecato danno alla società. La sopra citata solidarietà è estesa inoltre ai soci che hanno ratificato o autorizzato l'operato degli amministratori responsabili.

*Assemblea dei soci*

L’assemblea deve essere convocata con mezzi che ne garantiscano l'effettiva e tempestiva informazione ai soci (strumenti anche diversi dalla tradizionale lettera raccomandata: telefax, posta elettronica, ecc.). E’ stata eliminata ogni specifica differenziazione tra l'assemblea ordinaria e quella straordinaria.

E’ necessario ricorrere al tradizionale procedimento assembleare quando lo statuto non prevede forme alternative. L’art. 2479 cod.civ. prevede che siano inderogabilmente riservate alla competenza dell’assemblea dei soci:

1. l’approvazione del bilancio e la distribuzione degli utili
2. la nomina, se prevista nell’atto costitutivo, degli amministratori
3. la nomina dei sindaci e del presidente del collegio sindacale o del revisore, qualora ne ricorrano i presupposti di legge
4. la modificazione dell’atto costitutivo
5. la decisione di compiere operazioni che comportano una sostanziale modificazione dell’oggetto sociale determinato nell’atto costitutivo o una rilevante modificazione dei diritti dei soci.

Ogni socio che partecipa all’assemblea ha diritto di manifestare la propria decisione attraverso il voto il cui valore è proporzionale alla sua quota di sottoscrizione al capitale sociale. Se non è previsto diversamente nell’atto costitutivo, le decisioni dei soci sono prese con il voto favorevole di una maggioranza che rappresenti almeno la metà del capitale sociale.

Finanziamento dei soci

Le disposizioni normative consentono l’effettuazione di apporti da parte dei soci a favore della società, quando questi non siano destinati ad incrementare il patrimonio sociale. In tali casi:

* il rimborso a favore dei soci dovrà essere postergato (art 2467 2 comma cod.civ.) rispetto al rimborso degli altri creditori e, quando avvenuto nell'anno precedente alla dichiarazione di fallimento, dovrà essere restituito
* vengono considerati finanziamenti dei soci quelli, in qualsiasi forma effettuati, che sono stati eseguiti in momenti in cui, anche in considerazione dell'attività svolta, risulti un eccessivo squilibrio tra l'indebitamento e il patrimonio netto, oppure “in una situazione finanziariadella società nella quale sarebbe stato ragionevole effettuare un conferimento”.

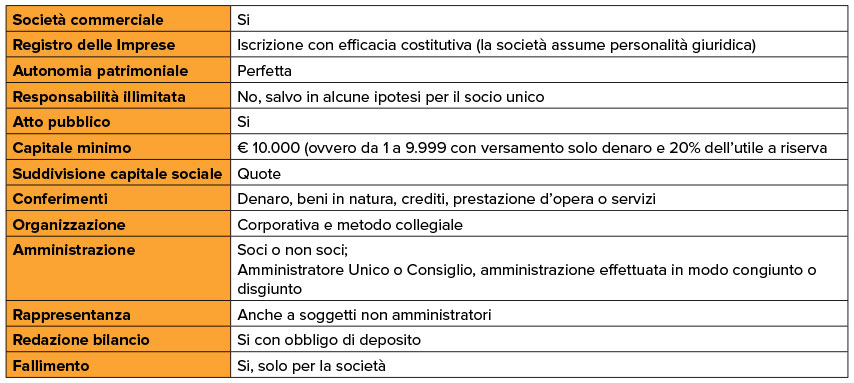
*Società a responsabilità limitata con un unico socio*

Per costituire la S.r.l. unipersonale valgono, sul piano formale, le medesime regole che caratterizzano la costituzione della S.r.l. pluripersonale. Le principali caratteristiche di questo tipo di società sono così riassumibili:

* intero versamento del capitale sociale: affinché sia applicabile il principio della limitazione di responsabilità, deve essere interamente versato il conferimento in denaro relativo al capitale sociale;
* indicazioni negli atti e nella corrispondenza: negli atti e nella corrispondenza deve essere indicato che si tratta di S.r.l. a unico socio;
* trascrizione contratti tra società e unico socio: i contratti tra la società e l’unico socio e le operazioni a favore di quest’ultimo, devono essere trascritti nel libro adunanze del consiglio di amministrazione oppure risultare da atto scritto;
* completo versamento dell’aumento di capitale: in caso di aumento di capitale quando la S.r.l. ha un unico socio, il conferimento in denaro relativo all’aumento deve essere interamente versato;
* integrazione di capitale entro tre mesi se la S.r.l. diventa unipersonale: se una S.r.l. rimane con un unico socio, questi deve effettuare entro tre mesi l’eventuale integrazione affinché il capitale sociale risulti interamente versato.

 A seguito della notevole riduzione della responsabilità dell’unico socio vi sono dei casi specifici in cui il socio stesso perde tale limitazione. In particolare la sua illimitata responsabilità potrà essere ora dichiarata unicamente quando ricorrono le seguenti condizioni:

* la società è insolvente;
* il capitale sociale non è stato versato per intero all’atto della costituzione o in caso di aumento di capitale sociale da parte dell’unico socio;
* non sia stata effettuata la prescritta pubblicità nel registro delle imprese, contenente l’indicazione del cognome e nome o della denominazione, della data e del luogo di nascita o di costituzione, del domicilio o della sede e cittadinanza dell’unico socio.



## Le società a responsabilità limitata semplificata

Il 24 gennaio 2012 è stato introdotta la previsione della  cosiddetta “**società a responsabilità limitata semplificata**” nel codice civile il nuovo **art. 2463-bis cod.civ.**.

Tale forma societaria può essere costituita con contratto o atto unilaterale da persone fisiche. Quindi tale modello può essere adottato anche per dare luogo a una Srl unipersonale; unica condizione posta è che i soci siano in ogni caso esclusivamente persone fisiche e prevede:

* la notevole semplificazione della procedura di costituzione, che avviene tramite atto pubblico (nessun compenso è però dovuto al notaio) e l’utilizzo di uno statuto standard introdotto tramite decreto ministeriale;
* la possibilità di far scendere il capitale sociale minimo da 10.000 euro a un euro;
* che l’iscrizione della società nel registro delle imprese avvenga con una semplice comunicazione esente da imposte di bollo e di segreteria.

L'atto costitutivo deve essere redatto per atto pubblico in conformità al modello standard tipizzato con il Dm 23 giugno 2012.

La denominazione sociale deve contenere l'indicazione di società a responsabilità limitata semplificata, quindi ad esempio la società avrà per denominazione GIOIA Srl società a responsabilità limitata semplificata.

**L'atto costitutivo** deve essere redatto per atto pubblico e deve indicare:

1. il cognome, il nome, la data, il luogo di nascita, il domicilio, la cittadinanza di ciascun socio;
2. la denominazione sociale contenente l'indicazione di società semplificata a responsabilità limitata e il comune ove sono poste la sede della società e le eventuali sedi secondarie;
3. l'ammontare del capitale sociale non inferiore ad un euro sottoscritto e interamente versato alla data della costituzione. Il conferimento deve farsi in denaro;
4. l’attività che costituisce l’oggetto sociale;
5. la quota di partecipazione di ciascun socio;
6. le norme relative al funzionamento della società, indicando quelle concernenti l’amministrazione e la rappresentanza;
7. le persone (che devono essere scelte tra i soci) cui è affidata l’amministrazione e gli eventuali soggetti incaricati del controllo contabile;
8. luogo e data di sottoscrizione.

Negli atti, nella corrispondenza della società e nello spazio elettronico destinato alla comunicazione collegato con la rete telematica ad accesso pubblico devono essere indicati: la denominazione di società semplificata a responsabilità limitata, l'ammontare del capitale sottoscritto e versato, la sede della società e l'ufficio del registro delle imprese presso cui questa è iscritta. In generale, salvo quanto sopra, si applicano alla società semplificata a responsabilità limitata, in quanto compatibili, le disposizioni previste per la società a responsabilità limitata “ordinaria”.

In fase di costituzione della società va tenuto presente che le clausole del modello standard tipizzato sono inderogabili. Da ultimo il Ministero dello Sviluppo economico con parere del 15 gennaio 2014, n. 6404 ha confermato che il modello standard di atto costitutivo/statuto non può essere oggetto di modifiche (salvo quelle indispensabili per renderlo coerente con la legge notarile).

**Capitale sociale**

Il capitale sociale deve essere compreso fra un minimo di un euro e un massimo di 9.999,99 euro e deve essere sottoscritto ed interamente versato in denaro al momento della costituzione.

In fase di costituzione della società va tenuto presente che le clausole del modello standard tipizzato sono inderogabili. Da ultimo il ministero dello  
Sviluppo economico con parere del 15 gennaio 2014, n. 6404 ha confermato che il modello standard di atto costitutivo/statuto non può essere oggetto  
di modifiche (salvo quelle indispensabili per renderlo coerente con la legge notarile). Ovviamente rimane la più ampia libertà di definire l'oggetto  
sociale, posto che la srls può operare in qualsiasi ambito (ad esempio può costituirsi in tale forma una società agricola, così come una società  
commerciale).

**Le agevolazioni della srls**

Le agevolazioni sono l'esenzione dagli onorari notarili, dall'imposta di bollo e dai diritti camerali a fronte, tuttavia, dell'obbligo di versare l'imposta di registro e il diritto annuale della camera di commercio.

Successivamente alla costituzione la Srls non fruisce di particolari benefici, essendo soggetta a normali adempimenti, quali:

1. la tassa di concessione governativa sui libri sociali in misura ordinaria ed ugualmente ai diritti della camera di commercio.
2. l'obbligo di predisposizione e pubblicità del bilancio annuale Ce completo di nota integrativa,
3. la tenuta dei libri sociali previamente vidimati.
4. ai i fini fiscali si applica il normale regime previsto per le altre srl.

##### Norme, Prassi e Giurisprudenza

* D.L. 24 gennaio 2012 n.1, art.3
* D.L. 22 giugno 2012 n.83
* Decreto MEF 23 giugno 2012 n.138

##### Norme Correlate

* Art. 2463 bis cod. civile

## Le società per azioni

La società per azioni (S.p.a.) è caratterizzata:

* dalla limitazione della responsabilità dei soci (per le obbligazioni assunte della società) entro la misura di quanto da essi conferito;
* dal fatto che le quote di partecipazione sono rappresentate da azioni: ciò consente al socio di alienare più agevolmente le proprie partecipazioni ed alla società un più ampio e variegato accesso al risparmio.

La società per azioni può:

* emettere obbligazioni;
* accedere alla quotazione dei titoli emessi nei diversi mercati mobiliari;
* investire, entro determinati limiti, in azioni proprie.

Il codice civile disciplina le società per azioni, **art. 2325 cod.civ.**e seguenti; nel prosieguo ne analizziamo brevemente alcuni elementi caratterizzanti.

**Capitale sociale**

Il capitale minimo è fissato in 120.000 euro e nell’atto costitutivo dovrà essere rilevata la quota sottoscritta e quella versata. La società ha l’obbligo di inserire, negli atti e nella corrispondenza: il capitale sociale sottoscritto (che coincide con l’ammontare dei conferimenti che i soci si sono obbligati a versare) e versato (il totale dei conferimenti effettivamente corrisposti, di cui la società ha già acquisito la titolarità e che sono confluiti nel patrimonio sociale). Oggetto di conferimento possono essere il denaro e tutti i beni in natura, sia mobili che immobili, i crediti (con la dovuta garanzia contro eventuali insolvenze), tuttavia in queste ipotesi le azioni corrispondenti devono essere intermante liberate già al momento della sottoscrizione. A differenza delle società di persone non possono formare oggetto di conferimento le prestazioni d’opera o di servizi, nonché tutti quei beni che non possono essere di immediata liberazione ed attribuzione in proprietà della società e immediatamente a disposizione della medesima (ad esempio i beni futuri o i beni generici o le prestazioni periodiche di beni). Le prestazioni d’opera possono, eventualmente, solo formare oggetto di prestazioni “accessorie” in aggiunta rispetto ai conferimenti promessi dai soci (in tal caso le azioni devono essere nominative e intrasferibili senza il consenso dei soci).

All’atto della sottoscrizione devono essere versati (liberati):

* il 25% dei conferimenti in denaro;
* il 100% dei conferimenti in denaro da parte dell’unico socio;
* il 100% dei conferimenti di beni in natura o di crediti;
* il restante 75% dei conferimenti in denaro, entro il termine di 90 giorni, se viene meno la pluralità dei soci.

Onde assicurare l’integrità del capitale sociale che assolve alla funzione di garanzia dei terzi ed impedire che il capitale sociale sia sovrastimato, il legislatore prevede che chi conferisce beni in natura o crediti in una società per azioni deve presentare la relazione giurata di un esperto designato dal tribunale nel cui circondario ha sede la società, contenente: la descrizione dei beni o dei crediti conferiti, l'attestazione che il loro valore è almeno pari a quello a essi attribuito per determinare il capitale sociale e l'eventuale sovrapprezzo, nonché i criteri di valutazione seguiti. Il **D.Lgs.142/08** ha introdotto una nuova normativa sui conferimenti diversi dal denaro in determinate ipotesi per le quali non si rende più necessaria l’apposita perizia valutativa. E’ cambiata notevolmente, quindi, anche la disciplina dei controlli che gli amministratori devono effettuare a valle del conferimento.

**Azioni**

Nelle società per azioni la partecipazione sociale è rappresentata da azioni e l’atto costitutivo deve indicare il cognome e il nome o la denominazione, la data e il luogo di nascita o lo Stato di costituzione, il domicilio o la sede, la cittadinanza dei soci e degli eventuali promotori, nonché il numero delle azioni assegnate a ciascuno di essi. La S.p.a. può emettere azioni prive di valore nominale; in tal caso, la partecipazione del socio sarà pari al numero delle azioni possedute rapportato al numero totale delle azioni emesse. Lo statuto sociale può prevedere che ad alcuni soci possano essere attribuite azioni in modo non proporzionale rispetto ai conferimenti da questi effettuati. Molto ampia è la possibilità di creare particolari categorie di azioni, corredate, ad esempio, di diritti diversi per quanto riguarda l’incidenza delle perdite, o di diritti correlati ai risultati dell’attività sociale di un particolare settore. L’autonomia statutaria può prevedere clausole alla libera trasferibilità delle azioni ma non può impedirne la totale circolazione.

**Obbligazioni**

La società per azioni, tipicamente rivolta alla raccolta di finanziamenti presso il mercato, può emettere titoli obbligazionari che conferiscono non già il diritto ad essere socio della società, ma rappresentano un prestito con obbligo al rimborso dietro un predeterminato piano di ammortamento e con corresponsione di interessi. Il legislatore prevede una normativa particolareggiata in relazione ai prestiti obbligazionari e ai limiti di emissione.

**Oggetto sociale**

L'atto costitutivo deve indicare dettagliatamente "l'attività che costituisce l'oggetto sociale", mentre la società potrà destinare fino al 10% del proprio capitale ad un affare specifico, al cui rimborso (totale o parziale) possono essere destinati i proventi stessi dell'affare.

**Metodo collegiale**

Nelle S.p.a., diversamente che nelle società di persone e nelle s.r.l., non è possibile prescindere dal metodo collegiale per la formazione delle decisioni che attengono la vita societaria. Sono pertanto necessarie le seguenti fasi:

* la convocazione, affinché i soci siano informati dell’ordine del giorno in discussione
* l’intervento in assemblea, direttamente o per delega
* la discussione
* la deliberazione, con l’espressione dei voti generalmente a maggioranza
* infine la verbalizzazione ad opera del segretario nominato dall’assemblea ordinaria o dal notaio rogante.

**Assemblea dei soci**

L’assemblea è l’organo composto dalle persone dei soci. La sua funzione è quella di formare la volontà della società nelle materie riservate alla sua competenza dalla legge o dall’atto costitutivo. A differenza della S.r.l. in tale tipo di organizzazione vige ancora la differenza tra assemblea ordinaria e straordinaria, la differenza è determinata dal tipo di oggetto alla base della discussione. Le disposizioni normative, prevedono inoltre che siano attribuite competenze diverse all’assemblea ordinaria a seconda che vi sia o meno il consiglio di sorveglianza. Prerogativa  dell’ assemblea straordinaria è quella di avere dei diversi quorum costitutivi e deliberativi. Le competenze alla deliberazione dell’assemblea ordinaria dei soci, ferme restando quelle inderogabilmente attribuite per legge, variano a seconda del tipo di governo societario adottato. Le competenze dell’assemblea straordinaria invece prescindono dal modello di organizzazione adottato (ad esempio le modifiche statutarie).

**L’amministrazione della società**

L’atto costitutivo dovrà riportare il sistemi di amministrazione adottato, il numero degli amministratori e i loro poteri, indicando quali tra essi hanno la rappresentanza della società. Agli amministratori spetta la gestione dell’attività sociale e il compimento di tutte le operazioni necessarie per l’attuazione dell’oggetto sociale.

La S.p.a. è caratterizzata da un’organizzazione corporativa in cui si muovono l’organo amministrativo e l’organo di controllo affinché l’operato degli amministratori sia conforme all’interesse societario. Il legislatore ha previsto differenti modalità di verifica dell’operato discrezionale degli amministratori con controlli interni ed esterni, sia sotto il profilo del rispetto delle norme fissate dalla legge e dall’atto costitutivo, sia il controllo contabile.

Sostanzialmente sono previsti  tre sistemi in cui si affiancano l’amministrazione ed il  controllo:

* il sistema ‘tradizionale’, in cui l’assemblea dei soci nomina l’organo amministrativo al quale affida la gestione societaria, e nomina anche il collegio sindacale con compiti di controllo;
* il sistema 'dualistico', in cui l’assemblea dei soci nomina un consiglio di sorveglianza con funzioni sia di controllo, sia di gestione di talune deliberazioni che tradizionalmente spettano all’assemblea (salvo le attribuzioni inderogabili per legge); il consiglio di sorveglianza nomina un consiglio di gestione con funzioni amministrative;
* il sistema che prevede la presenza di un unico organo o ‘monistico’ in cui l’assemblea dei soci nomina l’organo amministrativo (consiglio di amministrazione), il quale a sua volta istituisce, al suo interno, un comitato per il controllo sulla gestione.

il controllo contabile è affidato ad un organo di revisione esterno. Quest’ultimo non è necessario (nominando un collegio sindacale/sindaco unico) in caso di:

* sistema tradizionale
* mancato ricorso al capitale di rischio
* S.p.a. non tenute alla redazione del bilancio consolidato.

L’amministratore rappresenta la società di fronte ai terzi e deve adempiere ai doveri imposti dalla legge o dallo statuto, l’inosservanza dei quali determina la responsabilità solidale verso la società per i danni ad essa arrecati, a meno che si tratti di attribuzioni proprie del comitato esecutivo o di funzioni attribuite a singoli amministratori. Inoltre la responsabilità degli amministratori, per gli atti o omissioni non si estende a quello tra essi che, essendo immune da colpa, abbia fatto annotare, senza indugio, il suo dissenso nel libro delle adunanze e delle delibere del consiglio di amministrazione.

**Conflitto di interessi**

Indipendentemente dall’esistenza o meno di un possibile conflitto, l'amministratore è tenuto a comunicare agli altri amministratori ed al collegio sindacale ogni interesse che, eventualmente, abbia nella conclusione di qualunque operazione. Gli amministratori, inoltre, se non autorizzati dall’assemblea, non possono assumere la qualità di soci illimitatamente responsabili in società concorrenti, né esercitare un’attività concorrente per conto proprio o di terzi, né essere amministratori o direttori generali in società concorrenti.

**Organo di controllo**

Il **D.L. 9 febbraio 2012 n. 5** ha introdotto, a decorrere dal 10 febbraio 2012, rilevanti novità in tema di “controllo nelle società per azioni”, andando a modificare l’[**art. 2397 cod.civ**.](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/le-prime-scelte/02-scelta-forma-impresa/02_08-spa.aspx#norma-1486) Le nuove disposizioni prevedono che, in linea generale, il collegio sindacale si componga di tre o cinque membri effettivi, soci o non soci, ed abbia due sindaci supplenti. Almeno un membro effettivo ed uno supplente devono essere scelti tra i revisori legali iscritti nell'apposito registro, i restanti membri, se non iscritti in tale registro, devono essere scelti fra gli iscritti negli albi professionali individuati con decreto del Ministro della giustizia, o fra i professori universitari di ruolo, in materie economiche o giuridiche. La principale novità consiste nel fatto che, se lo statuto non dispone diversamente e se ricorrono le condizioni per la redazione del bilancio in forma abbreviata ai sensi dell'**art.2435-bis cod.civ.** (cfr capitolo XIII), le funzioni del collegio sindacale possano esercitate da un “sindaco unico”, che sostituisce quindi l’organo collegiale, (tale possibilità non viene prevista però per le società con le azioni quotate in borsa), scelto tra i revisori legali iscritti nell'apposito registro. Il codice civile prevede poi che, nel caso in cui vengano meno le condizioni per la redazione del bilancio in forma abbreviata ex art. 2435-bis cod.civ., l'assemblea dei soci debba provvedere alla nomina del collegio sindacale entro trenta giorni dall'approvazione del bilancio dal quale risulta che sono venute meno tali condizioni; scaduto tale termine alla nomina del collegio provvede il tribunale su richiesta di qualsiasi soggetto interessato.

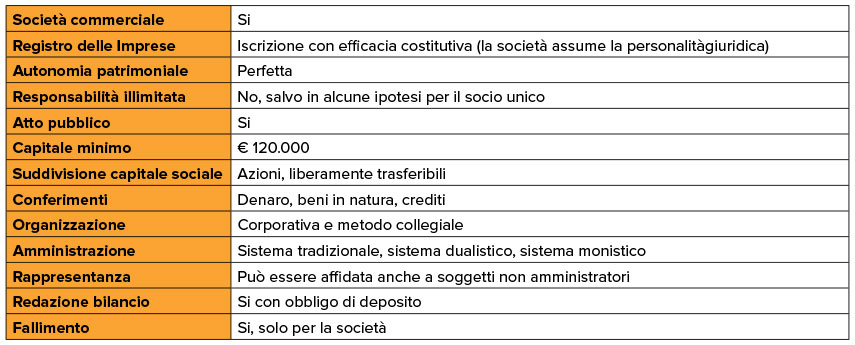
**Patti parasociali**

È possibile stipulare dei patti, definiti parasociali, che hanno il fine di stabilizzare gli assetti proprietari o il governo della società. Per questo tipo di accordi è stato fissato un limite temporale, della durata massima di cinque anni,  ed è prevista la possibilità di rinnovo dell'accordo. Se i soci si sono accordati a tempo indeterminato, ognuno di essi ha il diritto di recedere dal patto con preavviso di centottanta giorni.

**S.p.a. unipersonale**

È ammessa la costituzione o la sopravvenuta sussistenza di un unico socio, al quale si estende il regime della responsabilità limitata, ad eccezione di alcune ipotesi:

* se non ha versato l’intero conferimento
* se non è stata effettuata la prescritta pubblicità legale ( cioè il deposito della dichiarazione attestante l’unicità del socio presso il Registro delle Imprese, ma anche ove sia stata omessa l’evidenziazione, negli atti e nella corrispondenza con i terzi, del fatto che la società è “unipersonale” ).



Sono state approvate le nuove norme di comportamento del Collegio Sindacale in società quotate

Le disposizioni previste dal CNDCEC si applicano a partire dal 30 settembre 2015

##### Norme, Prassi e Giurisprudenza

* D.Lgs 4 agosto 2008 n. 142
* D.L. 9 febbraio 2012 n.5

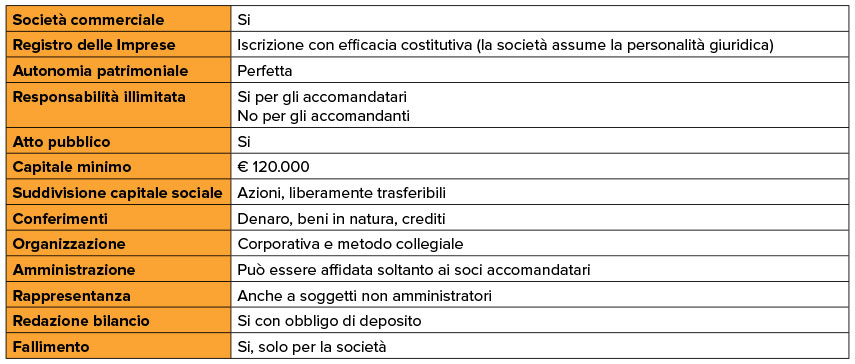
##### Norme Correlate

* Art. 2325 cod. civile
* Art. 2397 cod. civile
* Art. 2435 bis cod. civile

Le società in accomandita per azioni

La società in accomandita per azioni (S.a.p.a.) si contraddistingue dalle altre forme societarie di capitale per le seguenti principali ragioni:

* la previsione normativa sulla responsabilità illimitata degli amministratori, nella loro necessaria qualità di accomandatari, per i debiti della società;
* la stabilità gestionale che ne deriva è fondata sulla assunzione della responsabilità di amministrazione della società in conseguenza della adesione al contratto sociale e non per nomina assembleare, come invece avviene nella S.p.a.;
* gli amministratori restano pertanto tali per tutta la durata della società, salvo specifiche limitazioni (ad esempio per l’età) stabilite dall’atto costitutivo;
* in caso di sostituzione di un amministratore, per qualunque motivo cessato dalla carica, è necessaria la delibera dell’assemblea straordinaria e l’approvazione di tutti gli altri amministratori quali soci accomandatari.



La società cooperativa

Tale tipologia di società è regolata dall’art.2511 cod.civ. e seguenti; lo scopo mutualistico può ritenersi contraddistinto dai seguenti aspetti, tutti complementari ed essenziali tra di loro:

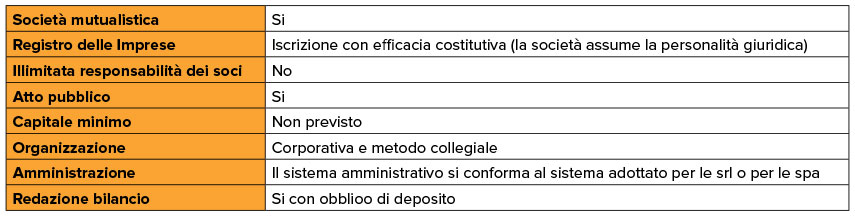
* produzione di beni e servizi per soddisfare immediatamente e direttamente i bisogni dei soci;
* contrattazione immediata e diretta con i soci, quali utenti dei servizi, ed in relazione ai beni prodotti dalla cooperativa;
* realizzazione di un profitto d’impresa come fatto eventuale e non essenziale;
* estensione delle utilità prodotte a chi non è socio come fenomeno marginale.

 La società cooperativa si differenzia dalle società di capitali relativamente:

* ai requisiti dei soci;
* alla funzionalità della società;
* al patrimonio;
* alla vigilanza governativa.

Uno dei caratteri propri della cooperativa è l’omogeneità dei soci rispetto all’oggetto sociale, infatti, tutti i soci necessitano di quei beni o servizi che la società intende fornire alla base sociale. Ecco che, quindi, sono introdotte norme che attuano il principio personalistico come segue:

* i requisiti per l’ammissione dei nuovi soci e la relativa procedura, secondo criteri non discriminatori coerenti con lo scopo mutualistico e l’attività economica svolta, devono essere stabiliti nell’atto costitutivo;
* non possono in ogni caso divenire soci quanti esercitano in proprio imprese identiche o affini con quella della cooperativa;
* l’atto costitutivo può prevedere, determinandone i diritti e gli obblighi, l’ammissione del nuovo socio cooperatore in una categoria speciale in ragione dell’interesse alla sua formazione ovvero del suo inserimento nell’impresa. I soci ammessi alla categoria speciale non possono in ogni caso superare un terzo del numero totale dei soci cooperatori. Al termine di un periodo comunque non superiore a cinque anni il nuovo socio è ammesso a godere i diritti che spettano agli altri soci cooperatori;
* l’ammissione di un nuovo socio è fatta con deliberazione degli amministratori su domanda dell’interessato. La deliberazione di ammissione deve essere comunicata all’interessato e annotata a cura degli amministratori nel libro dei soci. L’ingresso del nuovo socio pertanto, non comporta la modifica dell’atto costitutivo: si parla di società  ”a capitale variabile”;
* il diritto di voto spetta per ogni socio cooperatore, indipendentemente dal valore della quota o il numero delle azioni  possedute



In linea generale il codice civile prevede, che, nei limiti della compatibilità, la disciplina della società cooperativa debba tenere conto delle norme emanate per le società di capitali, ma sempre nel rispetto del perseguimento della funzione sociale a loro spettante e dello scopo mutualistico da parte dei soci cooperatori. Per la costituzione di una società cooperativa sono comunque necessari almeno nove soci; mentre ne bastano solamente tre se la cooperativa adotta le regole previste per la S.r.l. ed i soci sono persone fisiche.

*Mutualità prevalente*

Spicca la distinzione tra le cooperative a mutualità prevalente e le altre. Solo le prime, infatti, possono usufruire dei vantaggi di carattere fiscale previsti per le cooperative, salvo l'obbligo di iscrizione nell'apposito albo predisposto dal Ministero delle Attività Produttive. In particolare vengono definite a mutualità prevalente le società che:

* svolgono la loro attività principalmente in favore dei soci, siano essi consumatori o utenti di beni o servizi;
* nello svolgimento dell’attività si avvalgono prevalentemente delle prestazioni lavorative dei soci;
* nello svolgimento dell’attività si avvalgono prevalentemente degli apporti di beni o servizi effettuati da parte dei soci.

*Soci*

E’ disciplinata la figura dei soci finanziatori che risulteranno possessori di strumenti finanziari emessi dalla cooperativa secondo la disciplina prevista per le società per azioni. A tali soci non potrà comunque essere attribuito più di un terzo dei voti spettanti all'insieme dei soci.

Viene sancito che hanno diritto di voto tutti coloro che risultano iscritti nel libro dei soci da almeno novanta giorni, ciascun socio ha un voto, qualunque sia il valore della quota o il numero delle azioni possedute; inoltre nelle cooperative disciplinate dalle norme sulla società per azioni ciascun socio non può rappresentare in assemblea più di altri dieci soci.

## Le start-up innovative

Un  regime speciale -  anche civilistico e fiscale - è abbinato alle c.d. start up innovative, introdotto nel nostro Paese dal [**D.L. 18 ottobre 2012, n. 179**](http://media.directio.it/portal/norme/20121018_D.L._n.179.pdf) (Legge chiamata "Ulteriori misure urgenti per la crescita del Paese"), convertito con modifiche dalla [**L. 17 dicembre 2012 n. 221**](http://media.directio.it/portal/norme/20121217_L._n.221.pdf), ha proprio  per favorire la nascita e la crescita di nuove imprese innovative (le cosiddette “startup”).

Tali imprese godono ora di una disciplina di favore (detrazioni fiscali per chi investe, maggiore flessibilità nelle assunzioni, ecc..) nel caso soddisfino alcuni requisiti e si iscrivono alla sezione speciale del registro delle imprese. Possono essere startup innovative sia società nuove, sia società costituite da meno di 4 anni; quest’ultime sono chiamate all’iscrizione nell’apposita sezione del registro delle imprese entro 60 giorni dalla entrata in vigore della L. n. 221 del 2012, cioè entro il 17 febbraio 2013.

***Quando una  start up è "innovativa”***

Una «start-up innovativa» è la società di capitali, costituita anche in forma cooperativa, di diritto italiano ovvero una Societas Europaea, residente in Italia ai sensi dell'[**art. 73 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917**](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/le-prime-scelte/02-scelta-forma-impresa/02_11-start-up-innovative.aspx#norma-1212), le cui azioni o quote rappresentative del capitale sociale non sono quotate su un mercato regolamentato o su un sistema multilaterale di negoziazione.  La legge prevede poi una serie di requisiti particolari perché una società con questa forma giuridica possa qualificarsi come start-up innovativa:

1. i soci, persone fisiche, detengono al momento della costituzione e per i successivi 24 mesi, la maggioranza delle quote o azioni rappresentative del capitale sociale e dei diritti di voto nell’assemblea ordinaria dei soci;
2. è costituita e svolge attività d'impresa da non più di quarantotto mesi;
3. ha la sede principale dei propri affari e interessi in Italia;
4. a partire dal secondo anno di attività della start-up innovativa, il totale del valore della produzione annua, così come risultante dall'ultimo bilancio approvato entro sei mesi dalla chiusura dell'esercizio, non è superiore a 5 milioni di euro;
5. non distribuisce, e non ha distribuito, utili;
6. ha, quale oggetto sociale esclusivo o prevalente, lo sviluppo, la produzione e la commercializzazione di prodotti o servizi innovativi ad alto valore tecnologico;
7. non è stata costituita da una fusione, scissione societaria o a seguito di cessione di azienda o di ramo di azienda.

***Il riconoscimento di “start up innovativa”***

Per le società già costituite l’iscrizione alla sezione speciale del Registro imprese segue, nella sostanza,  le modalità previste dalla regolamentazione vigente:

1. La domanda d’iscrizione si presenta in forma telematica con firma digitale tramite una Comunicazione Unica al Registro delle Imprese, all’Agenzia delle Entrate, all’INPS e all’INAIL;
2. La totale esenzione dal pagamento dei diritti di segreteria e dell’imposta di bollo per gli adempimenti nel Registro delle Imprese opera dal momento dell’iscrizione nella sezione speciale e dura non oltre il quarto anno di iscrizione. L’esenzione vale anche per la presentazione della domanda d’iscrizione alla sezione speciale;
3. L’iscrizione nella sezione speciale si aggiunge alla iscrizione già effettuata alla costituzione nella sezione ordinaria del registro delle imprese;
4. l’iscrizione nella sezione speciale prevede anche il deposito dell’autodichiarazione sul possesso dei requisiti quale “start up innovativa”.

La domanda di iscrizione alla sezione speciale si produce utilizzando il modello informatico “S5”, indicando le informazioni richieste per la startup nel quadro dell’attività prevalente dell’impresa.

Per le nuove società l’iscrizione al registro segue le modalità previste per la costituzione delle società, integrate con le nuove previsioni per la sezione speciale; in questo caso l’impresa avvia l’attività contestualmente alla costituzione. Se l’impresa non comunica l’inizio attività contestualmente alla costituzione non può chiedere l’iscrizione nella sezione speciale e quindi si procede alla mera iscrizione dell’atto costitutivo nella sezione ordinaria, con imposta di bollo e diritti di segreteria. Anche per le nuove società nel Modello “S5” vanno inserite le informazioni previste per la startup, limitatamente a quanto possibile al momento della costituzione, indicando nel testo che descrive l’ ”attività prevalente”:

* l'attività svolta, comprese l'attività e le spese in ricerca e sviluppo;
* l'indicazione dei titoli di studio e delle esperienze professionali dei soci e del personale che lavora nella start-up innovativa, esclusi eventuali dati sensibili;
* l'indicazione dell'esistenza di relazioni professionali, di collaborazione o commerciali con incubatori certificati, investitori istituzionali e professionali, università e centri di ricerca;
* l'elenco dei diritti di privativa su proprietà industriale e intellettuale.

E’ previsto l’obbligo di aggiornare tali informazioni con cadenza non superiore a sei mesi. Inoltre l’impresa presenterà una nuova autodichiarazione contestualmente al deposito del bilancio.

***“Start up innovative”: agevolazioni fiscali***

Le agevolazioni fiscali previste per le start up innovative possono essere suddivise in tre gruppi: detassazione della remunerazione tramite strumenti finanziari, agevolazioni fiscali rivolte agli investimenti e deroga alla disciplina delle società di comodo.

Detassazione della remunerazione tramite strumenti finanziari

Le agevolazioni ex [**art. 27 del D.L. n. 179/2012**](http://media.directio.it/portal/norme/20121018_D.L._n.179_art.27.pdf) consistono in una defiscalizzazione, fiscale e contributiva, degli emolumenti riconosciuti sotto forma di piani di stock option ai propri amministratori, ai propri dipendenti anche se a tempo determinato o part-time, ai collaboratori continuativi compresi i lavoratori a progetto il cui reddito viene qualificato come reddito assimilato a quello di lavoro dipendente: in particolare le somme corrisposte sotto forma di strumenti finanziari o diritti di opzione nell’ambito di piani di incentivazione non concorrono alla formazione del reddito imponibile dei soggetti beneficiari sia ai fini fiscali, sia ai fini contributivi.

Si tratta di emolumenti premiali (di cui la relazione illustrativa precisa la necessità al fine di fidelizzare il management) tra cui devono essere ricompresi tutti gli incentivi attribuiti mediante assegnazione a titolo gratuito o oneroso di azioni, quote, strumenti finanziari partecipativi emessi o diritti assegnati dalle start-up innovative inclusi i piani di incentivazione.

L’esenzione in oggetto trova applicazione con riferimento a azioni, quote, strumenti finanziari partecipativi o diritti emessi dalla start up innovativa in cui gli amministratori, i dipendenti e i collaboratori prestano la propria attività , nonché a quelli emessi da società che direttamente sono controllate da start up innovative o da incubatori certificati.

L’esenzione opera con riferimento ai soli strumenti finanziari e diritti attribuiti e assegnati ovvero ai diritti di opzione attribuiti e esercitati dopo l’entrata in vigore della [L. del 17 dicembre 2012, n. 221](http://media.directio.it/portal/norme/20121217_L._n.221.pdf).

Inoltre per favorire l’accesso da parte delle start up a servizi di consulenza altamente qualificati compresi quelli professionali, è stato previsto che le azioni, le quote e gli strumenti finanziari partecipativi emessi a fronte dell’apporto di opere e servizi resi in favore di start up innovative o di incubatori certificati non concorrono alla formazione del reddito complessivo del soggetto che effettua l’apporto al momento della loro emissione. In sostanza si tratta di un regime di non imponibilità degli apporti di opere e servizi.

***Agevolazioni fiscali rivolte agli investimenti***

Le agevolazioni di cui all’[**art. 29 del D.L. n. 179/2012**](http://media.directio.it/portal/norme/20121018_D.L._n.179_art.29.pdf) previste per incoraggiare gli investimenti in start up da parte di privati e aziende. Le agevolazioni sono diverse a seconda che gli investitori siano:

* persone fisiche
* soggetti IRES

e sono riconosciute limitatamente per gli anni 2013, 2014 e 2015.

Per le persone fisiche è prevista una detrazione IRPEF del 19% (25% se l’investimento è in imprese start up in ambito sociale e in quelle che sviluppano e commercializzano esclusivamente prodotti o servizi innovativi ad alto valore tecnologico in ambito energetico) sulla somma investita nel capitale sociale di una o più start up innovative; l’investimento può avvenire direttamente o per il tramite di organismi di investimento collettivo del risparmio o altre società che investono prevalentemente in start up innovative.

L’investimento massimo agevolato è pari a 500.000 euro per periodo di imposta e deve essere mantenuto per almeno due anni. La detrazione non fruita nel corso dell’anno può essere, invece, fruita nei tre anni successivi

Per i soggetti IRES, sempre che siano diverse da start up innovative, è possibile dedurre dal proprio reddito imponibile il 20% (27% se l’investimento è in imprese start up a vocazione sociale e in quelle che sviluppano e commercializzano esclusivamente prodotti o servizi innovativi ad alto valore tecnologico in ambito energetico) delle somme investite nel capitale sociale di una o più start up innovative. L’investimento massimo agevolato è di 1.800.000 milioni di euro per ciascun periodo di imposta e deve essere mantenuto per almeno due anni.

Anche per questo tipo di agevolazioni è stato previsto che non trovino applicazione nei confronti delle imprese start up innovative, né degli organismi di investimento collettivo del risparmio o di altre società che investano prevalentemente in imprese start up innovative; in sintesi le start up innovative possono solo essere destinatarie di fondi ma non possono beneficiare dell’agevolazione quali società investitrici.

Sia per le persone fisiche che per i soggetti IRES, in caso di decadenza dal beneficio, le somme detratte o dedotte, maggiorate degli interessi legali, devono essere recuperate a tassazione.

Deroga alla disciplina delle società di comodo e perdita sistemica

Ai sensi dell’[**art. 26 comma 6 del D.L. n. 179/2012**](http://media.directio.it/portal/norme/20121018_D.L._n.179_art.26.pdf) per le start up innovative è prevista la disapplicazione della disciplina in materia di:

* società di comodo
* società in perdita sistematica

***“Start up innovative”: rapporti di lavoro***

L’[**art. 28 del D.L. 179/2012**](http://media.directio.it/portal/norme/20121018_D.L._n.179_art.28.pdf), come modificato in sede di conversione nella L. 221/2012, prevede alcune semplificazioni in ordine alla possibilità di ricorrere a contratti di lavoro subordinato, o di somministrazione,  a tempo determinato, nonché alla gestione di tali rapporti.

In termini operativi, la disposizione in commento agevola l’utilizzo di rapporti di lavoro a termine (anche in somministrazione) da parte della start-up innovativa. Il **c**omma 2 dell’art. 28 prevede infatti che in relazione ai contratti a termine stipulati « per lo svolgimento di attività inerenti o strumentali all’oggetto sociale » le motivazioni di cui all’[**art. 1, comma 1, D. Lgs. 368/2001**](http://media.directio.it/portal/norme/20010906_D.lgs_n.368_art1.pdf), (il c.d. “causalone” previsto per il contratto di lavoro subordinato a tempo determinato), ovvero quelle di cui all’**art. 20, comma 4, D.Lgs. 276/2003** (previste per la somministrazione a tempo determinato), devono ritenersi sussistenti ex lege.

In tema di successione di contratti a termine, rileviamo la seconda importante agevolazione disposta per le start-up, consistente nel venir meno dell’obbligo di rispettare il c.d. periodo di “stacco” tra un contratto a termine ed il successivo.

Per ciò che attiene alla retribuzione dei lavoratori (a tempo determinato o indeterminato), il comma 7 dell’art. 28 prevede che questa sia composta da una quota fissa ed una variabile:

* la quota fissa non può essere inferiore al minimo tabellare previsto dal contratto collettivo di lavoro di riferimento per il livello specifico di inquadramento
* la quota variabile deve invece essere collegata ad obiettivi di efficienza e di incremento della produttività (dell’impresa, del lavoratore o del gruppo di lavoro) ovvero ad altri parametri di rendimento concordati tra le parti.

***“Start up innovative”: altre agevolazioni***

L’[**art. 26 del D.L. 18 ottobre 2012, n. 179**](http://media.directio.it/portal/norme/20121018_D.L._n.179_art.26.pdf) (Deroga al diritto societario e riduzione degli oneri per l'avvio) prevede una serie di agevolazioni in deroga alla disciplina civilistica per le start up innovative, e gli incubatori d’impresa certificati, costituite in forma di società a responsabilità limitata.

Copertura delle perdite

In virtù della peculiare natura e rischiosità dell’attività esercitata, l’art. 26 del decreto introduce una serie di deroghe al regime civilistico delle perdite (prescindendo dalla forma societaria) disciplinando l’estensione di dodici mesi del periodo di c.d. “rinvio a nuovo” delle perdite, ovvero dalla chiusura dell’esercizio successivo alla chiusura del secondo esercizio successivo così da consentire alla impresa start-up innovativa di completare l’avvio e di rientrare fisiologicamente dalle perdite maturate nelle primissime fasi. Nello specifico:

* Perdite minori di 1/3

Qualora le perdite non siano tali da ridurre il capitale al di sotto del minimo legale, viene disposto un allungamento dei tempi, posticipando la convocazione dell’assemblea per la conseguente riduzione del capitale (in caso non vengano ripianate) al secondo esercizio successivo.

* Perdite maggiori di 1/3

Qualora, invece, le perdite comportino una riduzione del capitale al di sotto del minimo legale, viene disposto che l’assemblea possa rinviare la riduzione del capitale ed il contemporaneo aumento al minimo legale alla data di chiusura dell’esercizio successivo (altrimenti convocata senza indugio, exartt. 2446 cod.civ.**,** comma secondo, e 2482-bis cod.civ**,** comma quarto).

***Quote sociali***

Alla start-up innovativa è consentito, a seguito dell’apporto da parte di soci o di terzi anche di opera o servizi, anche l'istituto (ammesso nelle S.p.A.) dell’emissione di strumenti finanziari partecipativi non imputabili a capitale, forniti di diritti patrimoniali o anche di diritti amministrativi, escluso il voto nelle decisioni dei soci, exartt. 2479e2479-bis cod.civ.:

* diritti partecipativi differenti
* quote senza diritto di voto
* quote con diritto di voto non proporzionale

Si opera una deroga al divieto assoluto di operazioni sulle proprie partecipazioni (**art. 2474 cod.civ.**), consentendo l’attuazione di piani di incentivazione che prevedano l’assegnazione di quote a dipendenti, collaboratori, amministratori o prestatori di opere e servizi, includendovi anche i professionisti. E' una deroga temporanea, in considerazione del limite massimo di 4 anni per l’applicazione del regime delle start-up operative: ne deriverebbe che la società non dovrà più essere proprietaria di proprie quote.

***Oneri costitutivi***

Esonero per le start up e, ugualmente, per gli incubatori d’impresa dal versamento dei diritti di bollo e di segreteria dovuti agli adempimenti per l’iscrizione al Registro delle Imprese.

Esonero stabilito, inoltre, dal pagamento del diritto annuale dovuto in favore delle Camere di commercio.

##### Nota

MISE: L'affitto d'azienda non fa perdere la qualifica di start-up innovativa

L'affitto d'azienda non è equiparabile alla cessione d'azienda e solo in quest'ultimo caso non sarebbe soddisfatto il requisito normativo soggettivo per la definizione di "start-up"

* Parere n.155183 del 3 settembre 2015 - MISE

PMI innovative e certificazione dell'ultimo bilancio

Il MISE fornisce alcuni chiarimenti in merito all'obbligo di certificazione del bilancio ai fini dell'iscrizione nella sezione speciale del Registro Imprese (parere n°155144)

* Parere n°155144 del 3 settembre 2015 - MISE

Riconoscimento dello status di start up innovativa a vocazione sociale

Il Ministero dello sviluppo economico - in una breve circolare - chiarisce come procedere per il riconoscimento formale della "vocazione sociale" della start up innovativa

* Circolare MISE 3677/C del 20 gennaio 2015

Start up: conferimento impresa individuale in srl unipersonale

Il ministero per lo Sviluppo economico interviene sul riconoscimento del requisito soggettivo di start up innovativa nel caso di conferimento dell'impresa individuale nella srl unipersonale

* Parere MISE n°6057 del 19 gennaio 2015

Start up innovative: incentivi anche se le quote sono sottoscritte tramite fiduciarie

L’interposizione della società fiduciaria, tra la start up partecipata ed i soci, di per sé non rappresenta causa ostativa per l’applicazione del regime agevolativo in commento, a condizione che sussistano tutti i presupposti richiesti dalla relativa disciplina

* Risoluzione 9/E Agenzia delle entrate del 22 gennaio 2015

Agevolazioni fiscali in favore delle start-up innovative e degli incubatori certificati: requisiti

Gli stagisti possono essere considerati forza lavoro solo se retribuiti mentre i consulenti esterni titolari di partita Iva non possono essere annoverati tra i dipendenti e i collaboratori rilevanti ai fini del citato rapporto

* Risoluzione 87/E Agenzia delle entrate

Start up: Parere del Ministero sul caso di conferimento di impresa individuale in srl

Se l'impresa conferenda è attiva da meno di 48 mesi la società costituenda può accedere al regime speciale per le start up, in quanto il testo legislativo non cita tra i motivi ostativi al riconoscimento della start up innovativa l'operazione di conferimento.

Start up: Parere del Ministero sul caso di società inattiva anteriormente al 19 dicembre 2012

L'unico parametro da tenere in considerazione è la data di costituzione della società. La disciplina trova applicazione per un periodo di quattro anni dalla data di entrata in vigore del presente decreto, se la start-up innovativa è stata costituita entro i due anni precedenti, di tre anni, se è stata costituita entro i tre anni precedenti, e di due anni, se è stata costituita entro i quattro anni precedenti.

##### Norme, Prassi e Giurisprudenza

* Circolare 3672/C del 29 agosto 2014 - Adempimenti presso il Registro imprese per start-up innovative e incubatori certificati. Conferma del possesso dei requisiti ex commi 14 e 15 del d.l. 179 del 18 novembre 2012
* Circolare 16/E Agenzia delle entrate del 11 giugno 2014
* Dl 179/2012 art.25 - Start-up innovativa e incubatore certificato: finalità, definizione e pubblicità
* D.Lgs. 6 settembre 2001 n. 368, art.1
* D.L. 18 ottobre 2012 n.179
* D.lgs. 10 settembre 2003 n. 276, art.20
* D.L. 18 ottobre 2012 n.179, art. 26
* D.L.18 ottobre 2012 n.179, art. 27
* D.L. 18 ottobre 2012 n.179, art. 29
* L.17 dicembre 2012 n.221

##### Norme Correlate

* Art. 2446 cod. civile
* Art. 2474 cod. civile
* Art. 2479 cod. civile
* Art. 2479 bis cod. civile
* Art. 2482 bis cod. civile
* Art. 73 TUIR DPR 917/86

# L'inizio e la variazione dell'attività: comunicazioni e procedure

### L'inizio dell'attività: la Comunicazione Unica

La “Comunicazione Unica” consente attraverso la presentazione di “un modello unico” di trasmettere una sola domanda di iscrizione/variazione, assolvendo così agli adempimenti amministrativi previsti per l’iscrizione al Registro delle imprese, per l’ottenimento del codice fiscale e della partita IVA, nonché ai fini previdenziali e assistenziali.

### I destinatari di ComUnica

La Comunicazione Unica è nata con l’intento di ridurre il peso della burocrazia sulle imprese al fine di sostenerne la nascita e lo sviluppo. In tal modo il legislatore ha inteso dunque alleggerire l’impresa dalle innumerevoli formalità previste per avviare l’attività, consentendogli la possibilità di espletare i principali adempimenti amministrativi con un unico invio.

### La struttura e la gestione di ComUnica

Per attivare la nuova procedura, a seconda degli adempimenti che si vogliono eseguire, occorre compilare, anzitutto, il modello principale cioè, il modello ComUnica, che funge da copertina al fascicolo elettronico destinato al Registro Imprese, al quale sono allegati tutti gli altri modelli destinati alle singole Amministrazioni destinatarie.

### Gli adempimenti assolti da ComUnica

Gli adempimenti assolti dalla Comunicazione Unica sono stati raggruppati in 6 categorie, in base alle quali verranno compilati esclusivamente i modelli ed i quadri necessari alla comunicazione di riferimento, al fine di facilitare l'imprenditore nella predisposizione del modello

### La dichiarazione fiscale di inizio attività

Per aprire la partita Iva è necessario compilare il modello di inizio attività, diverso per persone fisiche e giuridiche e messo a disposizione dall'Agenzia delle entrate

### Partita IVA: controlli e soggetti non residenti

I soggetti non residenti nel territorio dello Stato, nell’esercitare i diritti e i doveri derivanti dall’effettuazione di operazioni rilevanti ai fini IVA e in presenza di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato, possono nominare un rappresentante fiscale o, in alternativa, identificarsi direttamente (art. 35-ter del DPR n. 633/1972).

### L'indirizzo PEC

Con l’art.16 del DL 185/2008 convertito nella Legge 228/1/2009 è stato introdotto un nuovo adempimento in capo alle imprese che si costituiscono in forma societaria. Il provvedimento, volto alla riduzione dei costi amministrativi a carico delle imprese stesse, ha previsto l’attivazione dell’indirizzo di Posta Elettronica Certificata (PEC), preventivamente all’iscrizione della società stessa nel registro delle imprese.

### La SCIA

Negli ultimi anni diversi interventi normativi, volti a semplificare l’inizio attività nel settore delle attività commerciali, hanno portato diverse innovazioni che hanno facilitato non poco l’inizio dell’attività stessa, specialmente dopo l’introduzione della Segnalazione Certificata di Inizio Attività (la cosiddetta SCIA)

### Avvio di attività commerciali

La riforma del commercio, introdotta dal DLgs 114/1998 (Legge Bersani) ha liberalizzato il settore adeguando la normativa italiana a quella europea.

### Registro Imprese e REA

Con la Legge 340/2000 – entrata in vigore il 9 dicembre 2000 – sono state previste numerose semplificazioni amministrative relative agli atti societari. Sono state in particolare abolite le disposizioni civilistiche riguardanti l’omologazione degli atti societari e la pubblicità di alcuni atti relativi ad operazioni straordinarie.

### Diritti Camerali

Il diritto annuale rappresenta il tributo che ogni impresa iscritta o annotata nel registro imprese al primo gennaio dell'anno di riferimento è tenuta a versare alla Camera di commercio di competenza.

L'inizio dell'attività: la Comunicazione Unica

L’inizio dell’attività economica imprenditoriale è subordinato all’adempimento di una serie di atti formali, indispensabili affinché si possa intraprendere correttamente l’attività prescelta.

La “Comunicazione Unica”, introdotta dal DL 7/2007, art. 9, al fine di semplificare le procedure di iscrizione, modifica e cancellazione delle attività economiche, consente di assolvere agli adempimenti richiesti dai vari enti con un’unica trasmissione, necessaria:

* ai fini amministrativi, per l’iscrizione al Registro delle imprese;
* ai fini assistenziali e previdenziali;
* ai fini fiscali per l’ottenimento del codice fiscale e della partita IVA.

L'utilizzo, da parte dei soggetti interessati, del modello di Comunicazione Unica è diventato obbligatorio a decorrere dal 1° aprile 2010,data a partire da cui si hanno i seguenti effetti:

* non è più possibile presentare alle singole Amministrazioni interessate le domande/denunce/dichiarazioni secondo le previgenti modalità;
* è possibile presentare ComUnica presso tutte le Camere di commercio;
* devono presentare ComUnica tutti gli utenti, quindi la generalità delle imprese;
* è possibile presentare ComUnica sia per via telematica, sia agli sportelli camerali su supporto informatico;
* ComUnica deve essere presentata per eseguire tutti gli adempimenti connessi all’avvio dell’attività di impresa, previsti dalla legge ai fini assistenziali, previdenziali, fiscali e pubblicitari, ed anche quelli connessi alle successive domande/dichiarazioni/denunce di modifica e di cessazione.

Organo preposto all’accoglimento della comunicazione è lo sportello delle Camere di commercio, che provvede, contestualmente al ricevimento di una ComUnica, a rilasciare la ricevuta costituente titolo per l’immediato avvio dell’attività imprenditoriale. Attraverso il sistema informativo delle Camere di commercio, i dati sono inviati all’Agenzia delle Entrate, ma anche, per le informazioni di loro spettanza, all’INPS e all’INAIL.

L’Agenzia delle Entrate provvede immediatamente (esperiti gli eventuali controlli) a comunicare per via telematica, all’interessato e all’ufficio del Registro delle imprese, il codice fiscale e la partita IVA. Entro sette giorni le competenti Amministrazioni comunicheranno gli ulteriori dati definitivi relativi alle posizioni registrate.

Un requisito obbligatorio per poter inviare ComUnica, è possedere un indirizzo di Posta Elettronica Certificata necessario per ricevere le comunicazioni dai vari Enti. In particolare la nuova procedura telematica prevede l’utilizzo di un software gratuito denominato “ComUnica Impresa”, scaricabile dal sito www.registroimprese.it.

Per potere utilizzare il software, occorre essere in possesso di altri due requisiti fondamentali:

* la firma digitale, per firmare la pratica dandogli lo stesso valore legale della firma autografa;
* le credenziali di accesso a Telemaco, per spedire la propria pratica al Registro Imprese.

La firma digitale si ottiene presso la Camera di commercio di propria competenza, dove è possibile farne richiesta, mentre per ottenere le credenziali per Telemaco occorre registrarsi sul sito del Registro Imprese, attivando un fondo da alimentare con carta di credito o altri sistemi di pagamento bancari.

Con l’avvio del sistema previsto nel DL 7/2007, viene a ribaltarsi l’impostazione originaria dettata dall’art. 2196 c.c., secondo la quale l’obbligo di iscrizione nel Registro delle Imprese deve essere attuata entro trenta giorni dall’avvio dell’attività. In sostanza, al Registro delle Imprese, presso la Camera di commercio, viene ora attribuito un ruolo preponderante e prodromico per l’avvio dell’attività.

Si precisa che, i soggetti tenuti alla presentazione della dichiarazione fiscale di inizio attività, i quali svolgano un’attività che non debba essere iscritta nel Registro delle Imprese o nel Registro delle notizie economiche e amministrative (REA), trasmettono esclusivamente il modello apposito all’Agenzia delle entrate. Per tutte le altre imprese, soggette all’obbligo di iscrizione nel registro delle Imprese o nel REA, invece, tale dichiarazione diviene parte integrante del nuovo modello “ComUnica – Comunicazione Unica per la nascita dell’impresa [(DL 7/2007, art.9](http://media.directio.it/portale/norme/20070131-DL_n_7_art_9.pdf)), come sopra anticipato.

## I destinatari di ComUnica

La Comunicazione Unica è nata con l’intento di ridurre il peso della burocrazia sulle imprese al fine di sostenerne la nascita e lo sviluppo. In tal modo il legislatore ha inteso, dunque, alleggerire l’impresa dalle innumerevoli formalità previste per avviare l’attività, consentendogli la possibilità di espletare i principali adempimenti amministrativi con un unico invio. Al momento, però, la Comunicazione Unica non è ancora un modello elettronico unificato, a causa delle diverse normative poste a disciplina di ogni singolo adempimento: si tratta, infatti, di un insieme di file contenenti i vari modelli elettronici destinati alle singole Amministrazioni coinvolte.

Ciò che oggi sicuramente è unico, per il momento, è il canale di trasmissione: il Registro delle Imprese.

***I destinatari***

L’[art. 4 DPCM, del 6 maggio 2009](http://media.directio.it/portal/norme/20090506_DPCM_art4.pdf), elenca le Amministrazioni destinatarie della Comunicazione Unica:

* l’Agenzia delle Entrate;
* il Registro delle imprese delle Camere di Commercio Industria e Agricoltura;
* l’Inps;
* l’Inail;
* l’Albo imprese artigiane, se ancora previsto dalla normativa regionale di riferimento;
* il Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali

L’[articolo 5 del DPR 7 settembre 2010, n°160](http://media.directio.it/portale/norme/20100907-DPR_n_160_art_5.pdf) ha introdotto un nuovo eventuale destinatario:

* il SUAP (Sportello Unico delle Attività Produttive) per le ipotesi in cui l’impresa avvii l’attività economica contestualmente alla presentazione della SCIA (per le attività soggette a SCIA)

Il Ministero del Lavoro non ha fatto ancora conoscere i dati che devono essere ad esso trasmessi e le modalità attraverso le quali devono essergli comunicati. Parrebbe trattarsi più di un Ente deputato a ricevere i dati destinati alle altre Amministrazioni, piuttosto che di un Ente destinatario di propri adempimenti amministrativi; è chiaro, che a tale riguardo, l’attuale normativa sulla Comunicazione Unica si presenta lacunosa e conseguentemente dovrà essere completata.

Le modalità di presentazione

La [Legge n. 340/2000](http://media.directio.it/portale/norme/20001124-Legge_n_340.pdf) ha reso obbligatorio l’utilizzo degli strumenti informatici e telematici per la presentazione delle domande e delle denunce al Registro Imprese e al REA da parte delle imprese aventi forma giuridica societaria, con esclusione quindi delle imprese individuali.

Con la disciplina della Comunicazione Unica, la modalità telematica o informatica diventa per tutte le imprese, comprese quelle individuali, oltre che obbligatoria, l’unica modalità di trasmissione possibile per eseguire tutti gli adempimenti connessi alla fase costitutiva, modificativa ed estintiva dell’impresa, oltre che ai fini della pubblicità legale nel Registro imprese anche ai fini fiscali, previdenziali ed assistenziali. La Comunicazione Unica deve, infatti, essere sempre firmata digitalmente e presentata obbligatoriamente in una delle due seguenti modalità:

* per via telematica
* su “supporto informatico” (CD o chiave USB).

Nel primo caso (invio telematico), la Comunicazione Unica deve essere inviata al Registro Imprese tramite l’applicativo di ComUnica.

Nel secondo caso (supporto informatico), la presentazione della Comunicazione Unica avviene esclusivamente tramite consegna diretta del supporto informatico allo sportello del competente Ufficio del Registro delle Imprese: è esclusa la possibilità di invio tramite posta. Non è ammesso l’uso di altre modalità, né consentito l’uso di altri canali di presentazione.

La procura

Ai fini dell’avvio dell’attività d’impresa, il legislatore non individua chiaramente il soggetto legittimato alla presentazione della Comunicazione Unica, limitandosi a fare generico riferimento al “soggetto interessato”. Soggetto interessato è sicuramente l’impresa alla quale la Comunicazione Unica si riferisce e, per essa, chi la rappresenta:

* il titolare nel caso dell’impresa individuale;
* il legale rappresentante/amministratore, nel caso della società.

L’imprenditore che non possiede un dispositivo di firma digitale e gli altri strumenti tecnici necessari può conferire ad altro soggetto l’incarico di presentare, in sua vece, la Comunicazione Unica, sottoscrivendo con firma autografa il modello procura, sul quale per il procuratore, verrà indicata la qualifica di “delegato”.

 A tal fine il Ministero dello Sviluppo Economico ha predisposto il modello fac-simile della procura speciale.

Quando l’imprenditore conferisce ad altro soggetto la procura speciale, copia informatica della stessa, sottoscritta autografamente dall’imprenditore e digitalmente dal procuratore, deve essere allegata in formato PDF alla pratica Comunica. In un file a parte, deve inoltre essere allegata alla comunicazione anche copia semplice e valida del documento di identità del soggetto che ha conferito la procura.

Si evidenzia che è necessario per l’imprenditore conferire apposita procura speciale soltanto laddove il soggetto al quale viene conferita, non sia già titolare di una propria e specifica legittimazione, riconosciuta per legge, alla presentazione di uno o più degli adempimenti oggetto della comunicazione. Si tratta in questo caso di soggetti quali notaio, consulente o professionista.

In pratica, si ritiene che la procura debba essere conferita dall’imprenditore soltanto laddove questo risulti essere l’unico soggetto legittimato all’esecuzione degli adempimenti contenuti nella Comunicazione Unica.

##### Novità sul tema

Nuove modalità per comunicare con la Camera di Commercio

Cittadini, imprese e altre pubbliche amministrazioni comunicheranno con l'Ente in modo telematico e non più con modalità cartacee

##### Norme, Prassi e Giurisprudenza

* DPCM 6 maggio 2009 art.4
* DPCM 6 maggio 2009
* DPR n°160 del 7 settembre 2010 art.5

La struttura e la gestione di ComUnica

*Gli strumenti necessari alla ComUnica*

Prima di predisporre una pratica di Comunicazione Unica è necessario procurarsi tutti gli strumenti tecnici necessari alla compilazione e alla sottoscrizione delle diverse modulistiche che la costituiscono.

Occorre dotarsi innanzitutto di:

* un dispositivo di firma digitale per firmare i vari file in essa contenuti con lo stesso valore legale della firma autografa;
* un lettore di smart-card, non necessario se il dispositivo di firma digitale è una Business-Key;
* un applicativo di firma digitale, non necessario se il dispositivo di firma digitale è una Business-Key;
* una PEC (Posta Elettronica Certificata);
* una connessione ad Internet;
* credenziali di accesso al sito di registroimprese, per l’invio telematico della Comunicazione Unica al Registro Imprese.

Per poter leggere i file in formato PDF A (unico formato standard riconosciuto dalla procedura) contenenti le distinte dei vari modelli componenti la pratica ComUnica é necessario installare Adobe Reader, scaricabile sul sito Adobe ([www. Adobe.it](http://www.adobe.com/it/) nella sezione Prodotti).

*ComunicaStarweb*

La modalità più semplice per predisporre e spedire le pratiche di ComUnica è ComunicaStarweb, servizio online che non richiede l'istallazione di software e prevede la compilazione guidata della pratica. Il rischio di errori viene, dunque, limitato, anche grazie alla precompilazione di alcuni quadri o modelli in relazione ai dati già presenti nei registri camerali.

ComunicaStarweb permette di svolgere qualsiasi pratica di Comunicazione Unica relativa a imprese individuali, ma non consente la compilazione di pratiche che comportino un atto notarile, quali:

* costituzione società
* variazione dati costitutivi di società: denominazione, forma giuridica, indirizzo sede (fatta eccezione per il trasferimento nell'ambito dello stesso Comune), capitale sociale, oggetto sociale, azioni...
* fusione, scissione e trasformazione di società
* cancellazione dal Registro Imprese di società (ad eccezione dello scioglimento e liquidazione volontaria)
* altri casi particolari

*ComunicaFedra*

Nei casi di cui sopra, in cui ComunicaStarweb non è utilizzabile, va adottata la seconda modalità, ossia ComunicaFedra, la quale richiede l'istallazione dei seguenti programmi:

* Fedra Plus: compilazione modulistica Registro Imprese, Agenzia delle Entrate, INPS artigiani, commercianti e imprese con dipendenti
* Comunica Impresa: compilazione del modello di Comunicazione Unica, modulistica INAIL e INPS agricoltura, completamento e spedizione della pratica

*La struttura del Modello*

Per attivare la nuova procedura, a seconda degli adempimenti che si vogliono eseguire, occorre compilare, anzitutto, il modello principale cioè, il modello ComUnica, che funge da copertina al fascicolo elettronico destinato al Registro Imprese, al quale sono allegati tutti gli altri modelli destinati alle singole Amministrazioni destinatarie.

In data 23 settembre 2014 è stata pubblicata sul sito del MISE la Circolare 3674/C, in materia di "Modifica dei modelli di certificati tipo inerenti il Registro delle imprese e per il rilascio di certificati camerali in lingua inglese".

La circolare in oggetto chiarisce le disposizioni previste dal Decreto MISE del 18 settembre 2014, il quale ha apportato le seguenti novità:

* nuovi modelli di certificato (allegati A, B e C del decreto), rilasciati dagli uffici del Registro delle imprese;
* nascita del certificato in lingua inglese (allegato D), rilasciato dagli uffici del Registro delle imprese;
* nuovo modello di ricevuta di accettazione di ComUnica (allegato E), relativa alla nascita d'impresa e rilasciata dagli uffici del Registro delle imprese.

Sebbene non si riscontrino rilevanti modifiche rispetto al precedente modello di ricevuta di accettazione della Comunicazione Unica, si sottolinea che il documento, previsto dall'art.9, comma 7 del Dl 40/2007, riassume gli elementi costitutivi della pratica, quali:

* numero e data di protocollo e codice pratica
* informazioni anagrafiche dell'impresa
* oggetto della comunicazione
* estremi del dichiarante
* domicilio elettronico dell'impresa
* elenco delle distinte informatiche presenti nella comunicazione
* il responsabile del procedimento (estremi della firma digitale)

A seconda degli adempimenti da eseguire saranno poi da gestire uno o più degli altri modelli elettronici riguardanti:

* la modulistica per le domande di iscrizione e deposito destinate al Registro Imprese e le denunce al REA (Fedra Plus o programmi compatibili, Starweb), integrata con la modulistica INPS relativa all’assicurazione obbligatoria dei titolari e dei soci di imprese commerciali e artigiane;
* la modulistica per le domande destinate all’Albo imprese artigiane;
* la modulistica dell’Agenzia delle Entrate;
* la modulistica INPS per le domande di iscrizione, variazione e cessazione relative alle imprese con dipendenti (DM68), compilabile direttamente tramite l’applicativo ComUnica;
* la modulistica INPS per le domande di iscrizione, variazione e cessazione relative alle imprese agricole (DA), compilabile direttamente tramite l’applicativo ComUnica;
* la modulistica INAIL per le domande di iscrizione, variazione e cessazione relative alle imprese, compilabile direttamente tramite l’applicativo ComUnica.

Tutti i file della Comunicazione Unica, componenti la stessa pratica, sono identificati dallo stesso “codice pratica” (o nome file), costituito da 8 caratteri, rappresentanti la data-time in cui la pratica (registro imprese) è stata costituita, definito secondo un’apposita convenzione. Tutti i file fisici componenti la pratica ComUnica sono registrati nel file di riepilogo della domanda presentata al Registro delle Imprese e non nel modello ComUnica, dove invece é registrato soltanto l’elenco dei “file distinta” allegati alla stessa in formato PDF/A.

Gli adempimenti assolti da ComUnica

Gli adempimenti assolti con la ComUnica sono chiaramente elencati dall’[art. 5 DPCM del 6 maggio 2009](http://media.directio.it/portale/norme/20090506-DPCM_art_5.pdf) e così sintetizzabili:

* dichiarazione di inizio attività, variazione dati e cessazione attività ai fini IVA;
* domanda di iscrizione di nuove imprese, modifica, cessazione nel Registro delle imprese e nel REA, con esclusione del deposito dei bilanci;
* domanda d’iscrizione, variazione, cessazione dell’impresa ai fini INAIL;
* domanda di iscrizione , variazione, cessazione al Registro delle Imprese con effetto per l’INPS relativamente alle imprese artigiane e commerciali;
* domanda di iscrizione e cessazione di impresa con dipendenti ai fini INPS;
* variazione dei dati di impresa con dipendenti ai fini INPS in relazione a :
  + attività esercitata
  + cessazione attività
  + modifica denominazione impresa individuale
  + modifica ragione sociale
  + riattivazione attività
  + sospensione attività
  + modifica della sede legale
  + modifica della sede operativa
* domanda di iscrizione, variazione e cessazione di impresa agricola ai fini INPS;
* domanda di iscrizione, variazione e cessazione di impresa artigiana nell’albo delle imprese artigiane.

In particolare, al fine di facilitare l’utente, i vari adempimenti indirizzati ai diversi enti, sono stati raggruppati nel modello in sei categorie omogenee.

*1. Nuova impresa con immediato inizio attività economica*

Si procede all’iscrizione di una società o una ditta individuale al Registro delle Imprese; oltre all’iscrizione si comunica il contestuale inizio dell’attività economica e quindi l’attivazione immediata dell’oggetto sociale. La data di inizio attività deve coincidere con la data dell’invio della pratica di comunicazione unica.

Modulistica obbligatoria:

* Registro imprese: si dovrà allegare il modello I1 (individuale) oppure S1 ed intercalare S5 (società) compilati negli appositi quadri;
* Agenzia delle Entrate: si dovrà compilare la relativa modulistica per richiedere la partita iva e dichiarare l’inizio attività ai fini IVA (AA7 per le società o AA9 per le persone fisiche). Nel caso si sia già in possesso di una partita iva, si dovrà inserire un modulo di variazione;
* INPS gestione commercianti/artigiani: compilare la relativa modulistica per comunicare l'iscrizione (o la non iscrizione) del titolare e degli eventuali collaboratori familiari alla gestione previdenziale commercianti oppure alla gestione previdenziale artigiana.

*2. Costituzione nuova impresa senza immediato inizio attività economica*

Tramite questo adempimento si procede all’iscrizione di una società o una ditta individuale al Registro delle Imprese, ma l'impresa viene iscritta come "inattiva" e sarà necessaria una successiva pratica per attivare l'oggetto sociale. Siccome l'attività economica non viene svolta, non è prevista la compilazione della modulistica INPS/INAIL; tale modulistica verrà compilata al momento dell'inizio dell'attività economica.

Modulistica obbligatoria:

* Registro Imprese: si dovrà allegare il modello I1 (individuale) oppure S1 (società) compilati negli appositi quadri, senza indicare la data di inizio attività;
* Agenzia delle Entrate: compilare la relativa modulistica per richiedere la partita iva e dichiarare l’inizio attività ai fini IVA. Nel caso si sia già in possesso di una partita iva, si dovrà inserire un modulo di variazione.

*3. Inizio attività per impresa già iscritta nel Registro delle imprese*

Questo adempimento è strettamente legato a quello precedente (costituzione impresa senza immediato inizio attività) in quanto si procede all’attivazione dell’oggetto sociale: la data di inizio attività deve coincidere con la data dell’invio della pratica di comunicazione unica. Così facendo l'azienda passa quindi da inattiva ad attiva. L'adempimento va comunicato solo una volta nella vita dell'azienda. Non deve essere utilizzato per comunicare l'inizio di nuove attività (sia nelle sede, sia in sede secondarie/UL) successive alla prima; per questi adempimenti deve essere utilizzato un modello di variazione.

Modulistica obbligatoria:

* Registro Imprese: si dovrà allegare il modello I2 (individuale) oppure S5/R (società) indicando l'inizio della prima attività al Registro delle Imprese;
* INPS gestione commercianti/artigiani: compilare la relativa modulistica per comunicare l'iscrizione (o la non iscrizione) del titolare e degli eventuali collaboratori familiari alla gestione previdenziale commercianti oppure alla gestione previdenziale artigiana.

*4. Variazione*

Nel corso della propria attività, un’impresa può avere la necessità di modificare i propri dati. La modifica può riguardare uno o più enti, attraverso le varie modulistiche si possono comunicare tutte le variazioni richieste. E' possibile inoltre inviare una pratica solo per variazioni che non riguardano direttamente il registro delle imprese (ad esempio pratiche inviate solo ai fini Agenzia Entrate o INAIL): in questo caso il software precompila automaticamente la pratica Registro Imprese e si dovranno inserire esclusivamente le informazioni relative agli altri enti. Queste pratiche sono gratuite (0 Euro di diritti di segreteria ed esenti dall'imposta di bollo).

Modulistica obbligatoria:

* Registro Imprese: l'unica modulistica obbligatoria è quella del registro delle imprese e si dovrà, quindi, scegliere il modello base appropriato sulla base delle informazioni da comunicare.

*5. Cessazione*

Tramite questo adempimento si cessa tutta l'attività al registro delle imprese, all’agenzia dell’entrate ed eventualmente anche all’INPS e all'INAIL. Così facendo l’impresa risulterà ancora iscritta al registro imprese, ma con posizione INATTIVA. Al momento dell'effettiva cancellazione dal Registro delle Imprese si dovrà compilare un'ulteriore pratica, scegliendo l'omonimo adempimento.

Modulistica obbligatoria:

* Registro Imprese: la modulistica obbligatoria del registro delle imprese sarà formato dal modello I2 (individuale) oppure S5/R (società) all'interno della quale dovrà essere specificata la chiusura di tutte le attività dell'azienda

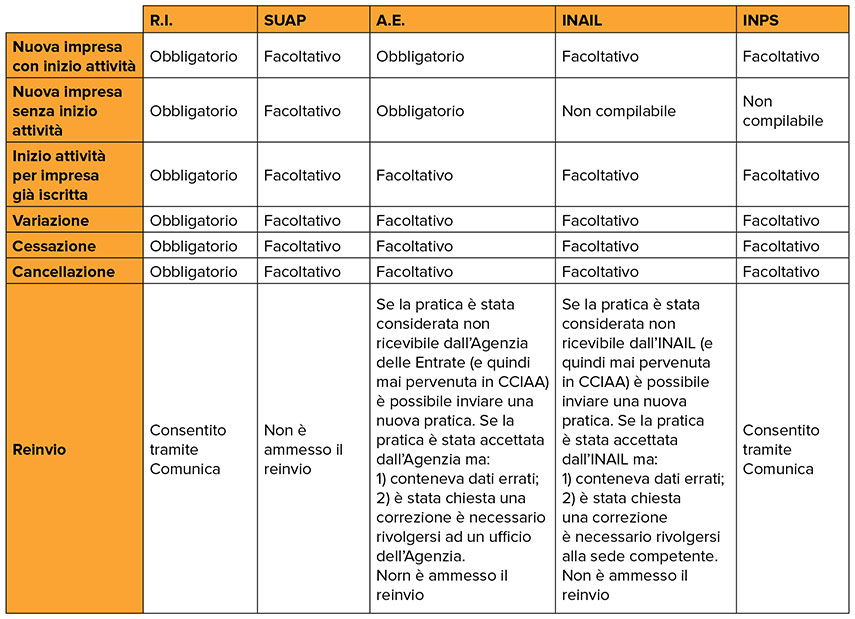
*6. Cancellazione dal Registro Imprese*

Tramite questo adempimento si può cancellare una società/impresa individuale dal registro delle imprese, chiudere la partita IVA all’agenzia dell’entrate ed eventualmente cancellare le posizioni previdenziali ed assicurative all’INPS e all'INAIL.

Modulistica obbligatoria:

* Registro imprese: la modulistica obbligatoria del registro delle imprese sarà formato dal modello I2 (individuale) oppure S3 (società) all'interno della quale dovrà essere specificata la cancellazione dal Registro delle Imprese ed eventualmente dall'Albo Artigiani.

Ogni volta che si utilizza ComUnica, dovrà essere selezionato uno di questi punti, ossia, quello corrispondente all’oggetto della pratica. Il dettaglio degli adempimenti, che con quella pratica ComUnica si devono effettuare, è naturalmente contenuto nelle singole modulistiche, di competenza delle diverse Amministrazioni interessate, nell’ambito delle quali devono essere rese le specifiche istanze e dichiarazioni.



## La dichiarazione fiscale di inizio attività

Ai sensi dell’art. 35 del DPR 633/1972, il soggetto che voglia intraprendere attività d’impresa è tenuto a trasmettere telematicamente, entro trenta giorni dall’inizio dell’attività, la dichiarazione fiscale di inizio attività all’Agenzia delle Entrate. L’Amministrazione finanziaria, una volta ricevuta la dichiarazione, provvederà a trasmettere al soggetto interessato o suo intermediario il numero di partita Iva.

Come anticipato nei precedenti paragrafi, la trasmissione della dichiarazione avviene tramite la Comunicazione Unica, nel caso in cui il soggetto sia tenuto all’iscrizione al REA ed al Registro delle Imprese; diversamente il contribuente dovrà trasmettere la dichiarazione in via autonoma.

Dalla dichiarazione fiscale di inizio attività devono risultare:

* per le persone fisiche: cognome, nome, luogo di nascita, codice fiscale, residenza, domicilio fiscale ed eventuale denominazione della ditta;
* per i soggetti diversi dalle persone fisiche: natura giuridica, denominazione, ragione sociale o ditta, sede legale o in mancanza quella amministrativa, domicilio fiscale e codice fiscale per almeno una delle persone che ne hanno la rappresentanza;
* per i soggetti residenti all’estero: oltre alle informazioni di cui sopra, l’ubicazione della stabile organizzazione;
* il tipo e l’oggetto di attività e il luogo o i luoghi in cui viene esercitata anche a mezzo di sedi secondarie, filiali, stabilimenti, succursali, negozi, depositi e simili, il luogo o i luoghi in cui sono tenuti e conservati i libri, i registri, le scritture e i documenti prescritti dalla normativa sull’Imposta sul Valore Aggiunto e da altre disposizioni;
* l’eventuale opzione per i regimi fiscali agevolati;
* per i soggetti che svolgono attività di commercio elettronico: l’indirizzo del sito web e i dati identificativi dell’internet service provider;
* ogni altro elemento richiesto dal modello ad esclusione dei dati che l’Agenzia delle Entrate è in grado di acquisire autonomamente.

A queste informazioni se ne aggiungono altre, sulla base del provvedimento del 21/12/2006 del Direttore dell’Agenzia delle Entrate così come modificato ed integrato dal provvedimento del 14 gennaio 2008:

* il numero di telefono, il numero di fax, l’indirizzo di posta elettronica e dell’eventuale sito web;
* gli estremi catastali degli immobili destinati all’esercizio dell’attività, indicandone il possesso o la detenzione;
* gli estremi di registrazione dell’eventuale contratto di locazione o comodato;
* l’ammontare annuo degli acquisti e delle cessioni che si prevede di effettuare nell’ambito dell’Unione Europea;
* nel caso in cui l’attività svolta rientri in uno dei codici di attività ricompresi nei gruppi 46.49.90 (Commercio all’ingrosso di vari prodotti di consumo non alimentare n.c.a.), 46.76.90 (Commercio all’ingrosso di altri prodotti intermedi), 46.90.00 (Commercio all’ingrosso non specializzato), 47.59.99 (Commercio al dettaglio di altri articoli diversi per uso domestico n.c.a.), 47.78.99 (Commercio al dettaglio di altri prodotti non alimentari n.c.a.), 63.99.00 (Altre attività dei servizi di informazione n.c.a.), 74.90.99 (Altre attività professionali n.c.a.), 82.99.99 (Altri servizi di supporto alle imprese n.c.a.) occorre indicare anche: la tipologia della  clientela prevalente, la presenza o meno di un luogo di esercizio aperto al pubblico, nonché l’ammontare di investimenti previsti nel primo esercizio dell’attività;
* nel caso in cui l’attività sia compresa nel macrosettore delle Costruzioni e sia gestita in forma societaria, il valore complessivo degli investimenti in beni strumentali già effettuati

I Modelli AA7/10 – AA9/11

I modelli di dichiarazione di inizio attività sono disponibili gratuitamente sul sito dell’Agenzia delle Entrate www.agenziaentrate.gov.it o sul sito del Ministero delle Finanze www.finanze.it e sono i seguenti:

1. modello AA9/11 per le persone fisiche (lavoratori autonomi ed imprese individuali)
2. modello AA7/10 per i soggetti diversi dalle persone fisiche

La trasmissione dei modelli, se non avviene tramite la Comunicazione Unica, può essere effettuata:

* in duplice esemplare direttamente (o tramite persona delegata) a un qualsiasi ufficio dell’Agenzia delle Entrate;
* in unico esemplare a mezzo servizio postale, mediante raccomandata, allegando copia fotostatica di un documento di identificazione del dichiarante, da inviare a un qualsiasi ufficio dell’Agenzia delle Entrate. Le dichiarazioni si considerano presentate nel giorno in cui risultano spedite;
* in via telematica direttamente dal contribuente (scaricando l’apposito software dal sito dell’Agenzia delle entrate) o tramite i soggetti incaricati della trasmissione telematica. Le dichiarazioni si considerano presentate nel giorno in cui si conclude la ricezione dei dati da parte dell’Agenzia delle Entrate.

Con provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate del 18 maggio 2012 è stato confermato il modello AA7/10 (per i soggetti diversi dalle persone fisiche) e introdotto il nuovo modello AA9/11 (L’acronimo AA indica “allegato anagrafico”; i numeri 7 e 9 distinguono i modelli in funzione della natura del contribuente tenuto alla presentazione; i numeri 10 e 11 indicano i numeri di aggiornamenti apportati nel tempo) per le persone fisiche-imprese individuali, da utilizzare a decorrere dal 22 maggio 2012 per le dichiarazioni di:

* inizio attività;
* variazione dati;
* cessazione attività

Il termine di trenta giorni previsto per la dichiarazione di inizio attività, è previsto anche per la dichiarazione di variazione o cessazione dell’attività, a partire dalla data del suo verificarsi.

Il modello AA9/11 è stato introdotto al fine di gestire le novità introdotte dal nuovo regime fiscale di vantaggio per l’imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità (art. 27 DL 6 luglio 2011). Pertanto, al fine di adeguare alla vigente normativa la struttura e il contenuto del modello da utilizzare per la presentazione delle dichiarazioni previste dall’art. 35 del D.P.R. n. 633 del 1972 da parte delle persone fisiche, approvato da ultimo con provvedimento del 29 dicembre 2009, e di semplificarne la compilazione, si è proceduto all’introduzione di alcune modifiche nel Modello.

Nei moduli predetti sono presenti diverse sezioni ed in particolare:

1) il mod. AA7/10 è composta da:

* **Quadro A** – Tipo di dichiarazione: va segnalata la motivazione della trasmissione della dichiarazione (per inizio attività, variazione dei dati precedentemente comunicati oppure per cessazione dell’attività, ecc…) e la decorrenza della medesima;
* **Quadro B** – Dati relativi al soggetto d’imposta: accoglie informazioni sul soggetto d’imposta, sia di natura anagrafica che sull’attività esercitata e sul luogo di esercizio dell’attività prevalente. In questa sezione deve essere indicato il volume d’affari presunto, nel caso di inizio attività, mentre per le società esistenti andrà indicato soltanto se viene intrapresa una nuova attività prevalente e nel  caso in cui la realizzazione  di tale volume d’affari comporti l’applicazione, quale regime naturale, di disposizioni speciali in merito agli adempimenti o a criteri speciali di determinazione dell’imposta (ad esempio agricoltori esonerati, soggetti che effettuano spettacoli viaggianti..);
* **Quadro C** – Dati relativi al rappresentante legale o, in mancanza, di uno dei soci amministratori;
* **Quadro D** – Dati necessari qualora siano intervenute operazioni straordinarie o trasformazioni sostanziali soggettive che comportino o meno l’estinzione del soggetto trasformato;
* **Quadro E** – Dati relativi al soggetto depositario delle scritture contabili nonché i dati relativi ai luoghi di conservazione delle scritture contabili;
* **Quadro F** – Dati relativi ad altri rappresentanti o soci;
* **Quadro G** – Dati relativi all’indicazione delle altre attività esercitate oltre a quella principale – altri luoghi in cui vengono esercitate le attività e/o conservate le scritture contabili;
* **Quadro H** – Dati relativi al  rapporto di rappresentanza nel caso di passaggio di beni (in base a quanto previsto dall’art. 1 c. 1 e 4 del DPR 441/97, si tratta di fornire gli elementi necessari al fine di vincere la presunzione di cessione delle merci non presenti nei locali/magazzini dell’impresa. Si  presumono infatti  ceduti  i beni acquistati, importati o prodotti che non si  trovano nei luoghi in cui il contribuente svolge le proprie operazioni, né in  quelli dei   suoi   rappresentanti. Il   rapporto   di   rappresentanza  deve risultare da atto pubblico, da scrittura  privata registrata,  da lettera annotata, in data anteriore a quella in cui è  avvenuto il  passaggio  dei  beni, in apposito registro presso l'ufficio IVA  competente in relazione al domicilio fiscale del rappresentante o del  rappresentato, ovvero da   comunicazione   effettuata all'ufficio IVA sempre che di data anteriore al passaggio dei beni);
* **Quadro I** – Dati relativi alle ulteriori informazioni previste dai provvedimenti del Direttore dell’Agenzia delle Entrate (menzionati nel paragrafo precedente) in particolare è in questo quadro che devono essere riepilogati i dati relativi ai rapporti Intracomunitari che si intendono porre in essere, anche al fine di essere inseriti nell’elenco VIES; questo quadro va compilato esclusivamente in caso di inizio attività;
* **Allegati** - Devono essere indicati, nel presente riquadro, tutti i documenti richiesti dall'ufficio e presentati, unitamente alla dichiarazione, al fine di attestare la sussistenza degli elementi soggettivi ed oggettivi indicati nel modello;
* **Quadri compilati e firma della dichiarazione** – Devono essere indicati tutti i quadri compilati e il codice fiscale del rappresentante legale che deve, in caso di presentazione cartacea, anche firmare la dichiarazione;
* **Delega** – Questo quadro deve essere compilato, qualora la presentazione non sia effettuata direttamente dal legale rappresentante ma tramite un terzo delegato;
* **Impegno alla trasmissione telematica** – Deve essere compilato dall’intermediario che si impegna a trasmettere la dichiarazione all’Agenzia delle Entrate

2) il mod. AA9/11 è composto da:

* **Quadro A** – Tipo di dichiarazione: va segnalata la motivazione della trasmissione della dichiarazione (se per inizio attività, modifica, cessazione …) e la decorrenza della medesima;
* **Quadro B** – Dati relativi al soggetto d’imposta: accoglie informazioni sul soggetto d’imposta, sia di natura anagrafica che sull’attività esercitata e sul luogo di esercizio dell’attività prevalente. È in questa sezione che viene indicato il volume d’affari presunto, nel caso di inizio attività, soltanto nel caso in cui la realizzazione  di tale volume d’affari comporti l’applicazione, quale regime naturale, di disposizioni speciali in merito agli adempimenti o a criteri speciali di determinazione dell’imposta (ad esempio agricoltori esonerati, soggetti che effettuano spettacoli viaggianti, ecc...). Nel quadro sono inserite due sezioni, una da compilare nel caso in cui ci si avvalga di regimi fiscali agevolati (contribuenti minimi o nuove iniziative imprenditoriali e di lavoro autonomo) e l’altra per la dichiarazione di inizio, o di cessazione, dell’attività di commercio elettronico;
* **Quadro C** – Dati relativi al titolare;
* **Quadro D** – Dati relativi al rappresentante, se è un soggetto diverso dal contribuente;
* **Quadro E** – Dati necessari qualora siano intervenute operazioni straordinarie o trasformazioni sostanziali soggettive che comportino o meno l’estinzione del soggetto trasformato;
* **Quadro F** – Dati relativi al soggetto depositario delle scritture contabili nonché i dati relativi ai luoghi di conservazione delle scritture contabili;
* **Quadro G** – Dati relativi all’indicazione delle altre attività esercitate oltre a quella principale – altri luoghi in cui vengono esercitate le attività e/o conservate le scritture contabili;
* **Quadro H** – Dati relativi al  rapporto di rappresentanza nel caso di passaggio di beni (in base a quanto previsto dall’art. 1 c. 1 e 4 del DPR 441/97);
* **Quadro I** – Dati relativi alle ulteriori informazioni previste dai provvedimenti del Direttore dell’Agenzia delle Entrate (menzionati nel paragrafo precedente), in particolare è in questo quadro che devono essere riepilogati i dati relativi ai rapporti Intracomunitari che si intendono porre in essere, anche al fine di essere inseriti nell’elenco VIES; questo quadro va compilato esclusivamente in caso di inizio attività;
* **Allegati** - Devono essere indicati, nel presente riquadro, tutti i documenti richiesti dall'ufficio e presentati, unitamente alla dichiarazione, attestanti la sussistenza degli elementi soggettivi ed oggettivi indicati;
* **Quadri compilati e firma della dichiarazione** – Devono essere indicati tutti i quadri compilati e il codice fiscale del contribuente o di chi ne ha la rappresentanza, in caso di presentazione cartacea, anche firmare la dichiarazione;
* **Delega** – Questo quadro deve essere compilato, qualora la presentazione non sia effettuata direttamente dal contribuente o da chi ne ha la rappresentanza ma tramite un terzo delegato;
* **Impegno alla trasmissione telematica** – Deve essere compilato dall’intermediario che si impegna a trasmettere la dichiarazione all’Agenzia delle Entrate.

Regime fiscale forfettario e regime dei minimi: approvato il nuovo modello AA9/12

Dal 4 giugno 2015, richiesto il modello AA9/12 per dichiarazioni di inizio attività, variazione dati o cessazione attività ai fini IVA delle persone fisiche

* Provvedimento n. 75295 del 3 giugno 2015 - Agenzia delle Entrate

##### Norme, Prassi e Giurisprudenza

* DPR 10 novembre 1997 n.441, art.1
* DL 6 luglio 2011 n.98 art.27
* Provv. Direttore Agenzia Entrate 21 dicembre 2006
* Provv. Direttore Agenzia Entrate 14 gennaio 2008
* Provv. Direttore Agenzia Entrate 18 maggio 2012

##### Altri documenti

* Modello AA9/11
* Istruzioni Modello AA9/11
* Modello AA7/10
* Istruzioni Modello AA7/10

##### Norme Correlate

* Art. 35 DPR IVA 633/72

## Partita IVA: controlli e soggetti non residenti

***I controlli***

A decorrere dal 1° novembre 2006 i controlli dell’Agenzia delle entrate sulla procedura di rilascio di partita Iva si sono fatti più incisivi.

Ai sensi dell’art. 37, c. da 18 a 20, del DL 4 luglio 2006 n. 223, infatti, vengono espletati una serie di verifiche volte alla individuazione di eventuali elementi di rischio connessi all’inizio della nuova attività. Gli uffici locali dell’Agenzia delle Entrate e della Guardia di Finanza, anche attraverso le informazioni in loro possesso e ai nuovi dati previsti dal provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate del 21/12/2006, programmano specifici controlli mirati ad un riscontro automatizzato dei dati, al fine di fare emergere tali eventuali elementi di rischio. Ai riscontri automatizzati si associa la possibilità di effettuare un accesso preventivo nei luoghi deputati allo svolgimento dell’attività imprenditoriale. Gli uffici locali, pertanto, sono tenuti ad individuare e selezionare, all’interno degli elenchi delle nuove partite IVA attivate sul loro territorio, quei soggetti – attraverso controlli in Anagrafe tributaria- per i quali si possano evincere degli elementi di criticità, ad esempio:

* frequenti attivazioni e chiusure di partite IVA;
* frequenti cambi di residenza in breve lasso di tempo;
* soggetti con età superiore ai 60 o inferiore ai 20 anni;
* presenza di accertamenti notificati al soggetto e alle società rappresentate;
* mancanza di dichiarazioni dei redditi, dichiarazione e comunicazione IVA, negli ultimi tre anni;
* richieste di rimborsi IVA.

La finalità della previsione normativa è chiaramente anti-elusiva connotandosi come strumento deterrente volto a contrastare il fenomeno delle frodi all’IVA, in modo particolare le c.d. “frodi carosello” che coinvolgono operatori appartenenti a diversi Stati membri dell’Unione Europea.

Il DL 223/06 ha, inoltre, previsto che, i soggetti che intendono effettuare acquisti intracomunitari dei beni indicati nei decreti del Ministero dell’Economia e delle Finanze emanati in attuazione dell’art. 60-bis del DPR 633/72 (autoveicoli, prodotti di telefonia, computer, carni..), debbano presentare una polizza fideiussoria, rilasciata da imprese di assicurazione autorizzate all’esercizio del ramo cauzioni, o di una fideiussione bancaria. La fideiussione, di durata minima di tre anni e un importo rapportato al volume d’affari annuo presunto, da indicare nella garanzia stessa, e comunque non inferiore a euro 50.000, deve essere intestata al Direttore del competente ufficio delle entrate, e deve essere altresì presentata all’ufficio prima di effettuare gli acquisti cui la stessa fa riferimento.

I dati e le notizie dei contribuenti in possesso dell’Anagrafe tributaria sono raccolti su scala nazionale al fine di valutare la capacità contributiva, nel rispetto del diritto alla riservatezza e protezione dei medesimi contribuenti. E’ garantita, inoltre, la sicurezza dei dati in caso di invio telematico, mediante un meccanismo di autorizzazione a doppio fattore, che si avvale di un duplice codice personale.

I soggetti non residenti

I soggetti non residenti nel territorio dello Stato, nell’esercitare i diritti e i doveri derivanti dall’effettuazione di operazioni rilevanti ai fini IVA e in mancanza di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato, possono nominare un rappresentante fiscale o, in alternativa, identificarsi direttamente (art. 35-ter DPR n. 633/1972).

Sia i non residenti, che si avvalgono di una stabile organizzazione in Italia, sia i rappresentanti fiscali dagli stessi, nominati ai sensi dell’art. 17 DPR n. 633/1972, c.2, devono provvedere all’apertura di una posizione IVA utilizzando uno dei predetti modelli (AA7/10 o AA9/11). Quelli che intendono identificarsi direttamente, invece, devono redigere la dichiarazione di inizio attività sul **modello ANR/3**, approvato con provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate del 29 dicembre 2009  (disponibile anch’esso sul sito dell’Agenzia) e presentarla, direttamente o tramite servizio postale, esclusivamente all’Agenzia delle Entrate Centro Operativo di Pescara, competente a gestire i rapporti con tali contribuenti. Non è previsto, per questo tipo di dichiarazione, l’invio telematico che è invece possibile per le dichiarazioni di variazione dati o cessazione attività.

Anche il suddetto modulo è diviso in varie sezioni, così articolate:

* **Quadro A** – Tipo di dichiarazione: va segnalata la ragione dell’invio della dichiarazione (per inizio attività, variazione dei dati precedentemente comunicati oppure per cessazione dell’attività, ecc...) e la decorrenza;
* Impegno alla trasmissione telematica – Deve essere compilato dall’intermediario che si impegna a trasmettere la dichiarazione all’Agenzia delle Entrate;
* **Quadro B** – Soggetto d’imposta: è diviso in due sezioni di cui una per le persone fisiche e una per i soggetti diversi dalle persone fisiche. Devono essere segnalate le informazioni sia di natura anagrafica, sia sul luogo dell’attività svolta;
* **Quadro C** – Attività esercitata: deve essere indicato il codice e la descrizione dell’attività svolta;
* **Allegati**: vanno indicati tutti i documenti richiesti dall’ufficio e presentati insieme alla pratica;
* **Firma della dichiarazione**: deve esserci la sottoscrizione da parte del contribuente o di chi ne ha la rappresentanza;
* **Delega**: deve essere compilato se il modello viene presentato da un terzo incaricato.

##### Norme, Prassi e Giurisprudenza

* DL 4 luglio 2006 n.223 art.37
* Provv. Direttore Ag.Entrate 21 dicembre 2006
* Provv.Direttore Ag.Entrate 29 dicembre 2009

##### Altri documenti

* Modello ANR/3
* Istruzioni modello ANR/3

##### Norme Correlate

* Art. 17 DPR IVA 633/72
* Art. 35 DPR IVA 633/72
* Art. 35 ter DPR IVA 633/72
* Art. 60-bis DPR IVA 633/72

L'indirizzo PEC

*Soggetti obbligati*

L’[art.16 del DL 185/2008](http://media.directio.it/portale/norme/20081129-DL_n_185_art_16.pdf), convertito nella Legge n°2/2009, ha introdotto un nuovo adempimento in capo alle imprese che si costituiscono in forma societaria. Il provvedimento, volto alla riduzione dei costi amministrativi a carico delle imprese stesse, ha previsto l’attivazione dell’indirizzo di Posta Elettronica Certificata (PEC), preventivamente all’iscrizione della società stessa nel registro delle imprese. Con il DL 18 ottobre 2012 n. 179 l’obbligo di attivazione di un indirizzo di posta elettronica certificata, già previsto per le imprese costituite in forma societaria, è stato esteso anche alle ditte individuali. Le imprese individuali già iscritte alla data del 20 ottobre 2012  - nonché le imprese individuali iscritte dopo tale data ma con domanda di iscrizione presentata prima del 20 ottobre 2012 - sono state chiamate a comunicare il loro indirizzo PEC con successiva domanda di iscrizione, da presentare entro il 30 giugno 2013.

Tale obbligo vige se l'impresa individuale è attiva e se non è soggetta a procedure concorsuali, come precisato dalla [Circolare 3664/C del MISE del 2 dicembre 2013.](http://media.directio.it/portale/prassi/20131202-Circ_3664_PEC-MSE.pdf)

La domanda di iscrizione del solo indirizzo PEC non è soggetta ad imposta di bollo (sia per le imprese societarie, sia per quelle individuali) e al pagamento di diritti di segreteria. Nel caso in cui si utilizzi il software Starweb, l'informazione della PEC va indicata nel campo 'variazione sede dell'impresa'. Nel caso in cui si utilizzino altri software, va tenuto presente che l'adempimento si compie con il modello I2 e compilando il riquadro 5.

Le imprese individuali che non comunicano l'indirizzo PEC entro il 30 giugno 2013, subiscono la “sanzione” della sospensione, fino a 45 giorni, di qualunque successiva ed ulteriore domanda anagrafica di variazione, presentata dal 1° luglio 2013 in poi. Trascorso tale periodo, in mancanza di regolarizzazione, la domanda si intende come non presentata.

In particolare, come precisato dal MISE con il parere n°141955 del 29 agosto 2013, nel caso in cui la comunicazione dell’indirizzo PEC non sia presentata entro il termine della sospensione stessa (3 mesi per le società, 45 giorni per le imprese individuali) la Camera di Commercio invita la società a ripresentare, entro breve termine, la domanda di modifica completa di PEC. Non sono, inoltre, previste eccezioni o specificazioni circa le tipologie di "iscrizione": qualunque la tipologia di atto o fattispecie di cui l'iscrizione è richiesta, la stessa dovrà essere sospesa per il termine di legge fino a comunicazione dell'indirizzo PEC.

L'art. 1, comma 19, n. 3 della Legge 24 dicembre 2012, n. 228 (Legge di stabilità 2013), ha introdotto, all'art. 17 del Decreto Legge 18 ottobre 2012, n. 179 (convertito dalla Legge 17 dicembre 2012, n. 221), il comma 2-bis nel quale si stabilisce l'obbligo della comunicazione della PEC entro dieci giorni dalla nomina al Registro delle Imprese per :

* *il curatore (nel fallimento)*
* *il commissario giudiziale (nel concordato preventivo)*
* *il commissario liquidatore*
* *il commissario giudiziale (nell'amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi)*

L’obbligo è in vigore dal 1° gennaio 2013, pertanto le domande presentate oltre i 10 giorni dalla nomina comporteranno l’applicazione della sanzione ai sensi dell’art. 2194 c.c. e, dunque, il pagamento liberatorio è pari a € 20,00. Si precisa che la violazione è prevista solo per i soggetti nominati dal 1° gennaio 2013 e, pertanto, la sanzione non si applica ai curatori o ai commissari nominati prima di tale data che comunicano la pec, pur in assenza di obbligo.

*Utilità*

La posta elettronica certificata è un sistema di comunicazione simile alla posta elettronica ordinaria, ma con l’aggiunta di sicurezza e di certificazione della trasmissione, in modo da poter essere opponibili ai terzi. La trasmissione viene considerata posta certificata solo se entrambe le caselle di posta del mittente e del destinatario sono certificate.

La PEC consente di:

* inviare e-mail con valore legale,in sostituzione delle posta cartacea (raccomandate, fax);
* inviare ordini, contratti, fatture;
* convocare Consigli, Assemblee, Giunte;
* inoltrare circolari e direttive;
* gestire delle comunicazioni ufficiali all'interno di organizzazioni articolate o a "rete" (franchising, agenti, eccetera);
* integrare delle trasmissioni certificate in altri prodotti come ERP, paghe e stipendi, protocollo, gestori documentali, workflow;
* attestare il momento di invio e di consegna del messaggio;
* attestare il contenuto del messaggio inviato;
* identificare in maniera sicura il mittente;
* garantire l’integrità e la confidenzialità del messaggio inviato.

Tramite PEC è anche possibile verificare in tempo reale i documenti inviati da Equitalia e di conoscere con esattezza giorno e ora della notifica. Il [Comunicato del 26 agosto 2014](http://media.directio.it/portale/altridoc/20140826-Comunicato_PEC_ditte_individuali-equ.pdf)dell'ente di riscossione ha informato che per semplificare il rapporto con i contribuenti la notifica delle cartelle di pagamento attraverso PEC è stata estesa anche alle persone fisiche titolari di partita Iva (ditte individuali).

Le caselle di posta certificata sono consultabili gratuitamente da chiunque in forma telematica, presso albi e registri pubblici; in tal modo la presenza di un vero e proprio "domicilio elettronico” disponibile a tutti, permette a professionisti, aziende e Pubblica Amministrazione di comunicare reciprocamente in maniera veloce e sicura.

Il DL 18 ottobre 2012 n. 179, ha inoltre istituito l’indice nazionale degli indirizzi PEC delle imprese e professionisti (INI-PEC) accessibile a chiunque ne abbia interesse tramite sito web senza necessità di autenticazione.

L'indice nazionale INI-PEC - realizzato e gestito in modalità informatica dal Ministero dello Sviluppo Economico che si avvale di Infocamere - è composto da due sezioni, denominate Sezione Imprese e Sezione Professionisti, ognuna delle quali riporta specifiche informazioni:

* la Sezione Imprese: provincia, codice fiscale, ragione sociale/denominazione, indirizzo PEC;
* la Sezione Professionisti: provincia, ordine o collegio professionale, codice fiscale, nominativo, indirizzo PEC.

In fase di prima costituzione, la Sezione Imprese è realizzata attraverso l'estrazione massiva, dal Registro delle Imprese, delle informazioni che riguardano le imprese attive che hanno depositato il proprio indirizzo PEC. Infocamere, ogni 30 giorni, aggiorna le informazioni contenute nella Sezione

La SCIA

*La SCIA*

La Segnalazione Certificata di Inizio Attività è stata introdotta dal DL 78/2010, convertito, con modificazioni dalla Legge 30 luglio 2010 n.122, il quale ha riformulato l’art.19 della Legge 241/1990, in tema di semplificazione dell’attività amministrativa.

La Segnalazione Certificata di Inizio Attività (la cosiddetta SCIA)  ha preso il posto della “dichiarazione di inizio attività” e sostituisce il rilascio di un'autorizzazione da parte dell'Amministrazione comunale ai soggetti che intendano iniziare l'esercizio di alcune categorie di attività economiche e costituisce titolo necessario per intraprendere con decorrenza immediata l'esercizio dell'attività (autocertificazione/dichiarazione sostitutiva di certificazione e/o atto di notorietà).

La SCIA deve essere presentata prima dell’inizio (o della modifica, sospensione, ripresa, cessazione) dell’attività; trattandosi di dichiarare consapevolmente e responsabilmente il possesso di requisiti soggettivi e oggettivi, è evidente che la tempistica di presentazione della SCIA è rapportata alla concreta configurazione dell’attività. Sarebbe chiaramente priva di senso la segnalazione riguardante l’avvio di un’attività non ancora strutturata, che ad esempio ancora non dispone di un assetto societario costituito in forma definitiva, oppure non utilizza propri locali o attrezzature.

*Chi è tenuto a presentare la SCIA?*

A titolo esemplificativo, si elencano le principali attività produttive sottoposte a presentazione della SCIA:

* commercio al dettaglio in sede fissa;
* commercio al dettaglio svolto tramite forme speciali (quali internet, corrispondenza, etc.);
* attività ricettive (alberghi, residenze turistico-alberghiere, affittacamere, bed & breakfast, case per ferie, etc.)
* attività di agriturismo;
* attività di deposito;
* commercio all’ingrosso nel settore alimentare;
* attività di trasporto di prodotti alimentari;
* commercio di prodotti agricoli e zootecnici, mangimi, prodotti di origine minerale e chimico industriali destinati all’alimentazione animale;
* commercio di additivi e premiscele destinate all’alimentazione animale;
* stabilimenti industriali;
* attività artigianali in genere, compresi i laboratori di produzione, di trasformazione e/o confezionamento con/senza attività di vendita diretta al consumatore finale;
* attività di acconciatore, estetista, esecutore di tatuaggi o piercing;
* vendita e somministrazione temporanea in aree private, da svolgere in occasione di eventi, iniziative;
* apertura, subingresso e trasferimento dei locali di somministrazione al pubblico di alimenti e bevande in esercizi quali bar, ristoranti;
* somministrazione di alimenti e bevande tramite mense, ristorazione collettiva nell’ambito di case di riposo, ospedali, scuole, caserme, comunità religiose;
* somministrazione di alimenti e bevande nell’ambito di altre attività quali sale giochi, sale scommesse autorizzate ai sensi del TULPS (Testo Unico Leggi di Pubblica Sicurezza);
* somministrazione di alimenti e bevande nell’ambito di musei, teatri, sale da concerti;
* somministrazione di alimenti e bevande al domicilio del consumatore;
* somministrazione di alimenti e bevande nell’ambito di altre attività quali sale da ballo, locali notturni, stabilimenti balneari, impianti sportivi;
* variazione della superficie degli esercizi pubblici di somministrazione alimenti e bevande;
* sospensione/riapertura/cessazione degli esercizi pubblici di somministrazione alimenti e bevande;
* modifica dei soggetti titolari dei requisiti professionali;
* modifica dei locali o degli impianti;
* modifica degli aspetti merceologici;
* modifica del ciclo produttivo

Eventuali pareri di organi o enti appositi, o l’esecuzione di verifiche preventive, ove previsti dalla legge, sono sostituiti dalle dichiarazioni sostitutive, dalle attestazioni, dalle asseverazioni e dalle dichiarazioni di conformità di cui sopra.

La nuova normativa prevede che l’attività oggetto della segnalazione possa essere iniziata dal giorno della presentazione della segnalazione stessa. L’amministrazione competente ha poi 60 giorni di tempo per procedere alla verifica della segnalazione e delle dichiarazioni e certificazioni poste a suo corredo e, in caso di verificata assenza dei requisiti e dei presupposti di legge, per inibire la prosecuzione dell’attività, salva la regolarizzazione della stessa entro un termine fissato dall’amministrazione medesima. Decorso detto termine di 60 giorni, l’Amministrazione competente può eventualmente modificare il provvedimento consolidatosi, solo:

a)  mediante provvedimenti in autotutela ai sensi degli [artt. 21-quinquies e 21-octies L. n. 241 del 1990](http://media.directio.it/portale/norme/19900807-Legge_241_artt_21quinquies_21_octies.pdf)

b) mediante la procedura interdittiva, purché sia verificato che siano state rese, in sede di SCIA, dichiarazioni sostitutive di certificazione e dell’atto di notorietà false e mendaci

c) mediante la procedura interdittiva, nel caso in cui sussista pericolo di un danno per il patrimonio artistico e culturale, per l’ambiente, per la salute, per la sicurezza pubblica o la difesa nazionale e previo motivato accertamento dell’impossibilità di tutelare comunque tali interessi mediante conformazione dell’attività dei privati alla normativa vigente.

La segnalazione, dunque, dovrà:

* essere corredata, per quanto riguarda gli stati, le qualità personali e i fatti previsti dagli artt. 46 e 47 del D.P.R. n. 445 del 2000, dalle dichiarazioni sostitutive dell’interessato (attestanti i dati fiscali, la residenza, il titolo di studio, stati o qualità professionali, ecc....)
* essere, ove necessario, accompagnata dalle eventuali attestazioni e asseverazioni di tecnici abilitati, ovvero dalle dichiarazioni di conformità da parte di un’agenzia per le imprese di cui all’art. 38, c. 4, DL n. 112 del 2008, attestante la sussistenza dei requisiti e dei presupposti richiesti dalla legge.

La segnalazione certificata di inizio attività (SCIA) può essere presentata contestualmente alla Comunicazione Unica e, come precisato dalla Risoluzione 24/E dell'8 aprile 2013, non è soggetta ad imposta di bollo, purché, a seguito della sua presentazione, non sia previsto il rilascio di un provvedimento o di certificazioni da parte dell’amministrazione ricevente.

*Chi è esonerato dal presentare la SCIA?*

Non sono tenuti a presentare la SCIA i piccoli laboratori artigianali che impiegano fino a 3 addetti adibiti a prestazioni lavorative e che:

* non producano, con impianti o macchine, emissioni in atmosfera ai sensi del Decreto Legislativo 3 aprile 2006, n. 152;
* non abbiano scarichi idrici di tipo produttivo;
* non producano rifiuti speciali pericolosi;
* non abbiano un significativo impatto rumoroso con l’ambiente.

A titolo esemplificativo, possono rientrare in questi casi l’elettricista, il riparatore TV, il calzolaio, il sarto e assimilabili.

Va tuttavia evidenziato che SONO in ogni caso ASSOGGETTATE all’obbligo di presentazione della SCIA le attività che, pur con meno di 3 dipendenti, siano:

* industrie insalubri quali officine per lavorazione di metalli, falegnamerie, tipografie, friggitorie, lavanderie a secco (vedi elenchi delle attività riportati nel Decreto Ministero della Sanità 5 settembre 1994) precedentemente soggette al cd. “NOE” - nulla osta esercizio;
* attività quali autolavaggio, autofficina, elettrauto, stoccaggio e trasporto rifiuti;
* attività di deposito/movimentazione merci e automezzi diversi dai depositi;
* deposito mezzi adibiti al trasporto collettivo passeggeri.

Avvio di attività commerciali

Per l'avvio, il trasferimento di sede o l'ampliamento di un'attività commerciale è necessaria la presentazione della Segnalazione Certificata di Inizio Attività al Comune, nel caso in cui la superficie dell'esercizio sia minore o uguale a:

* 150 metri quadrati, nei comuni con meno di 10.000 abitanti;
* 250 metri quadrati nei comuni con più di 10.000 abitanti.

Il modello della SCIA, facilmente recuperabile sul sito del comune di interesse o sul sito della provincia, richiede, tra l’altro, l’indicazione dei seguenti dati:

1. *dati anagrafici del titolare della ditta individuale o del rappresentante legale della società;*
2. *dati dell’impresa (partita Iva, sede legale, numero di iscrizione al registro imprese);*
3. *luogo in cui sarà ubicata l’attività commerciale;*
4. *settore commerciale (alimentare/non alimentare/misto);*
5. *attività svolta e l’eventuale appartenenza a tabelle speciali dei prodotti commercializzati (generi di monopolio, carburanti, ecc...);*
6. *metri quadri di vendita.*

E’ importante fare attenzione al conteggio dei metri quadri di vendita verificando le modalità della loro determinazione sul piano regolatore del comune di interesse; normalmente non vengono considerati nel conteggio dei metri quadri di vendita le superfici relative ai magazzini, agli uffici e ai laboratori.

Sono invece subordinate ad un'autorizzazione, rilasciata dal Comune competente per territorio, l'apertura, il trasferimento di sede e l'ampliamento di strutture di vendita con superficie superiore alle precedenti, fino a:

* 1.500 metri quadrati, nei comuni con meno di 10.000 abitanti;
* 2.500 metri quadrati nei comuni con più di 10.000 abitanti.

All’autorizzazione, oltre alle informazioni sopra già evidenziate per gli esercizi di piccole dimensioni, deve essere allegata la planimetria dell’immobile con separata indicazione della zona vendita, magazzino e uffici, nonché la carta tecnica della città dove va evidenziata la collocazione dell’immobile ed aggiunta una relazione tecnica dove è indicato, in sintesi:

* *la tipologia di offerta commerciale;*
* *la tipologia distributiva;*
* *la descrizione dell’ubicazione commerciale;*
* *la destinazione d’uso attuale degli immobili;*
* *gli estremi dell’eventuale certificato di agibilità;*
* *l’impatto ambientale dell’attività, l’impatto acustico per superfici di vendita superiori a 900mq, la distribuzione e dimensione dei parcheggi (necessari per i supermercati), l’impegno a corrispondere un onere aggiuntivo compreso tra 30% o 50% degli oneri di urbanizzazione primaria o secondaria.*

*Requisiti di onorabilità*

Il D. Lgs. 31 marzo 1998 n. 114 ha abolito l’obbligo di iscrizione al REC (Registro Esercenti il Commercio) della Camera di Commercio per chi vuole intraprendere un’attività commerciale. In particolare l’imprenditore che vuole iniziare un’attività di vendita (non alimentare) è chiamato, dal punto di vista soggettivo, unicamente a possedere i cosiddetti requisiti di onorabilità; per quanto sopra quindi non possono esercitare l’attività commerciale, salvo che abbiano ottenuto la riabilitazione:

a) coloro che hanno riportato una condanna con sentenza passata in giudicato, per delitto non colposo, per il quale è prevista una pena detentiva non inferiore nel minimo a tre anni, sempre che sia stata applicata, in concreto, una pena superiore al minimo edittale;

b) coloro che hanno riportato una condanna a pena detentiva, accertata con sentenza passata in giudicato, per uno dei delitti di cui al titolo II e VIII del libro II del Codice Penale, ovvero di ricettazione, riciclaggio, emissione di assegni a vuoto, insolvenza fraudolenta, bancarotta fraudolenta, usura, sequestro di persona a scopo di estorsione, rapina.

c) coloro che hanno riportato due o più condanne a pena detentiva o a pena pecuniaria, nel quinquennio precedente all’inizio dell’esercizio dell’attività, accertate con sentenza passata in giudicato, per uno dei delitti previsti dagli artt. 442,[444](http://media.directio.it/portale/norme/19301019-Codice_Penale_art_444.pdf), [513](http://media.directio.it/portale/norme/19301019-Codice_Penale_art_513.pdf), [513Bis](http://media.directio.it/portale/norme/19301019-Codice_Penale_art_513_bis.pdf), [515](http://media.directio.it/portale/norme/19301019-Codice_Penale_art_515.pdf), [516](http://media.directio.it/portale/norme/19301019-Codice_Penale_art_516.pdf) e 517 del Cod.Pen. o per delitti di frode nella preparazione o nel commercio degli alimenti, previsti da leggi speciali

d) coloro che sono sottoposti a una delle misure di prevenzione di cui alla Legge del 27 dicembre 1956 n°1423, o nei cui confronti sia stata applicata una delle misure previste dalla Legge del 31 maggio 1965, n° 575, ovvero siano stati dichiarati delinquenti abituali, professionali o per tendenza.

Registro Imprese e REA

*Il Registro Imprese*

Il Registro delle imprese  rappresenta e costituisce nell’ambito del nostro ordinamento giuridico “l’anagrafe generale delle imprese”, nella quale sono iscritti tutti gli imprenditori, pubblici e privati, singoli o collettivi, commerciali o artigiani, piccoli o grandi, indipendentemente dall’attività esercitata, oltre che tutti gli atti e i fatti che agli stessi si riferiscono.

Il DPR 14/12/99 n. 558, emanato in attuazione della L. 15/03/97 n. 59 (c.d. “Legge Bassanini 1”) ha semplificato i procedimenti amministrativi di iscrizione e denuncia di inizio attività presso il Registro delle imprese e il Repertorio delle notizie Economiche e Amministrative (REA). In particolare è stata prevista:

* l’unificazione delle quattro sezioni speciali del Registro delle imprese;
* la presentazione delle domande in via telematica o su supporto informatico;
* la proroga di diritto al primo giorno lavorativo successivo dei termini che scadono di sabato o di giorno festivo.

Attualmente, pur essendo “unico”, il registro si suddivide principalmente in due sezioni: ordinaria e speciale.

*Sezione ordinaria*

* gli imprenditori individuali commerciali (non piccoli)
* le società di persone (tranne la società semplice)
* le società di capitali
* i consorzi fra imprenditori con attività esterna
* i gruppi europei di interesse economico con sede in Italia
* gli enti pubblici che hanno per oggetto esclusivo o principale un'attività commerciale
* le società estere che hanno in Italia la sede dell'amministrazione, ovvero l'oggetto principale della loro attività
* associazioni e altri enti o organismi che esercitano in via esclusiva o principale attività economica in forma di impresa
* aziende speciali o consorzi fra gli enti locali previsti dal D.Lgs n. 267/2000
* società europee
* cooperative europee

*Sezione speciale*

* gli imprenditori agricoli (persone fisiche e società) con la qualifica di imprenditore agricolo o coltivatore diretto
* i piccoli imprenditori
* le società semplici
* le società tra avvocati e le società tra professionisti
* le società o gli enti che esercitano attività di direzione, controllo e coordinamento ed anche quelli che vi sono soggetti
* le imprese sociali e le società di mutuo soccorso
* gli atti delle società costituite secondo uno dei tipi regolati nei capi V, VI e VII del Titolo V, per i quali è obbligatoria l’iscrizione o il deposito nel Registro imprese, pubblicati in altra lingua ufficiale delle Comunità europee, con traduzione giurata di un esperto
* le start-up innovative e gli incubatori certificati di start-up

L’iscrizione della società nel Registro delle imprese è richiesta contestualmente al deposito dell’atto costitutivo (art. 32 c. 2 della L. n. 340/2000,  art. 2330 c. 3 c.c.).

Il controllo degli atti societari avviene in due momenti:

* controllo preventivo di legittimità da parte del notaio: il controllo notarile assolve alla funzione di verificare la conformità alla legge del contratto sociale, a tutela dell’interesse pubblico sul regolare funzionamento delle società di capitali, in quanto organismi istituzionalmente deputati allo svolgimento di attività imprenditoriali in regime di responsabilità limitata;
* controllo di regolarità formale da parte dell’ufficio del Registro delle imprese: il controllo dell’ufficio del Registro delle imprese adempie alla funzione di verificare la regolarità formale della documentazione presentata e la veridicità di quanto dichiarato nella domanda di iscrizione della società.

Il registro è uno strumento di pubblicità legale, costitutiva o dichiarativa, ma anche di mera pubblicità-notizia. Di regola, gli effetti della pubblicità si attuano nel momento in cui avviene l’iscrizione dell’atto o del fatto nel Registro delle imprese: la sola presentazione della domanda di iscrizione all’Ufficio del Registro delle imprese e la sua protocollazione non determinano ancora gli effetti dell’iscrizione.

Tuttavia, l'art.20 del Dl 91/2014., come chiarito dalla Circolare 3673/C MISE del 19 settembre 2014, introduce una rilevante novità in materia di iscrizione degli atti presso il Registro Imprese: quando l'iscrizione è richiesta sulla base di un atto pubblico o di una scrittura privata autenticata, l'iscrizione dell'atto è immediata.

Si tratta della fattispecie degli atti notarili e di tutti gli atti provenienti da un'autorità pubblica (le sentenze). Sarà il pubblico ufficiale ad accertare successivamente che siano rispettate le condizioni richieste dalla normativa in vigore e, in caso contrario, a procedere alla cancellazione d'ufficio dell'atto iscritto.

Le nuove disposizioni riguardano qualsiasi tipo di atto, fatta esclusione per quelli che riguardano le società per azioni e si applicano a partire dagli atti presentati a partire dal 1°settembre 2014, primo giorno del mese successivo alla data di entrata in vigore della legge di conversione del decreto legge.

I controlli che la disposizione ha posticipato all'iscrizione nel RI e che, fino al 31 agosto 2014, erano propedeutici all'iscrizione stessa, sono quelli previsti dall'art.11, comma 6, del d.P.R. 581/95, (formato allegati, illegibilità, modulistica, etc.). Il MISE ha chiarito che il controllo antecedente all'iscrizione si riduce alla competenza territoriale della Camera ed all’autenticità della sottoscrizione della domanda. La ratio alla base della disciplina è quella di accelerare le procedure burocratiche e rafforzare il grado di conoscibilità delle vicende relative all'attività d'impresa.

Si sottolinea, infine che, la nuova disciplina è derogabile nel caso in cui l’istanza di iscrizione dell'atto pervenga da parte di un’impresa che non ha provveduto alla comunicazione dell’indirizzo di posta elettronica certificata a norma di legge, come ribadito dal comunicato del Consiglio nazionale del Notariato del 25 settembre 2014.

A decorrere dal 6/12/2000, il numero di iscrizione degli imprenditori nel Registro delle imprese o nella sezione speciale dello stesso e quello dei soggetti obbligati alla denuncia al Repertorio delle notizie Economiche e Amministrative (REA), coincide con il numero di codice fiscale (art. 3 c. 1 del DPR  n. 558/99).

Le sanzioni relative al Registro Imprese, invece, vengono applicate in caso di domanda di iscrizione o di deposito nel Registro delle imprese oltre il termine previsto dalla legge, ossia per le imprese individuali entro 30 giorni dal momento della nascita, mentre per le società entro i termini e le modalità previste dal Codice Civile in base alla forma giuridica.

La domanda di iscrizione al Registro delle imprese priva di indirizzo PEC della società comporta la sospensione dell'iscrizione per 3 mesi, periodo entro il quale la società può integrare la domanda. Nel caso in cui la comunicazione non venga integrata, la società viene comunque iscritta al RI, ma ciascun soggetto tenuto all'adempimento, è assoggettato al pagamento della sanzione pecuniaria prevista dall'art. 2630 c.c., ossia da 103 euro a 1.032 euro.



*Il REA*

Il REA, ovvero il repertorio delle notizie economiche ed amministrative, integra le informazioni contenute nel Registro delle imprese. Attraverso il REA, infatti, è acquisita dall’Ufficio del Registro delle imprese anche ogni altra notizia di carattere economico, statistico ed amministrativo non prevista ai fini dell’iscrizione nel Registro delle imprese.

Nel REA sono iscritti:

* tutti i soggetti collettivi (associazioni, consorzi, fondazioni, etc.) che, pur esercitando un'attività economica commerciale e/o agricola, non abbiano tuttavia per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di un'impresa;
* gli imprenditori con sede principale all’estero che aprono nel territorio nazionale delle unità locali.

A decorrere dal 12 maggio 2012, ad integrazione dell’originaria struttura del REA, è stata istituita anche un’apposita Sezione Speciale, in cui si iscrivono:

* i soggetti, “persone fisiche”, iscritti nei soppressi Ruoli degli agenti e rappresentanti di commercio e degli agenti di affari in mediazione che, alla data del 12 maggio 2012, non svolgono l’attività presso alcuna impresa (entro il 30 settembre 2013). Sono esclusi gli spedizionieri, i mediatori marittimi e le persone fisiche che, alla data del 12 maggio 2012, non erano iscritti nei soppressi Ruoli degli agenti e rappresentanti di commercio e degli agenti di affari in mediazione;
* i soggetti che, all’interno di un’impresa, cessano di svolgere l’attività di agente di affari in mediazione, agente o rappresentante di commercio e mediatore marittimo, entro il termine di 90 giorni dalla cessazione dell’attività, pena la decadenza. Sono esclusi gli spedizionieri.

Con Decreto direttoriale del 18 ottobre 2013, il Ministero dello Sviluppo Economico ha approvato le specifiche tecniche della nuova modulistica informatica per la compilazione delle domande e delle denunce da presentare all’ufficio del Registro delle imprese e al REA, in vigore dal 1° febbraio 2014.

In particolare la nuova modulistica, le cui istruzioni sono contenute nella circolare del MISE  n. 3668/C del 27 febbraio 2014, ha previsto:

* l’obbligo del codice fiscale per tutte le persone fisiche che a qualsiasi titolo si iscrivono nel Registro Imprese o nel REA, compresi i soggetti con cittadinanza straniera anche se residenti all’estero;
* l’abolizione del modello C17 (Albo Cooperative) sostituito da apposito riquadro inserito nella modulistica;
* nuove modalità di compilazione delle domande relative alle società Start-up innovative/Incubatori certificati e ai contratti di rete.

Ai sensi dell'[art. 9 D.P.R. n. 581/95](http://media.directio.it/portale/norme/19951207-Dpr_581_art_9_REA.pdf), le sanzioni REA vengono applicate in caso di:

* denuncia tardiva di dati economici e/o amministrativi (oltre il termine di 30 giorni, come previsto dall’art.1 della Legge n. 630/1981)
* denuncia a rettifica di precedenti comunicazioni
* denuncia omessa



## Diritti Camerali

Il diritto annuale rappresenta il tributo che ogni impresa iscritta o annotata nel registro imprese, è tenuta a versare alla Camera di commercio di riferimento. Sono tenute al pagamento del diritto annuale le imprese che al 1° gennaio di ogni anno sono: iscritte o annotate nel registro (anche se lo saranno solo per una frazione dell'anno di riferimento), le imprese che risultano in liquidazione alla data del 1° gennaio e le imprese che, pur avendo cessato l’attività nell’anno precedente, vengono cancellate dal registro dopo il 30 gennaio.

Il MISE, con il Decreto dell'8 gennaio 2015 (GU n. 44 del 23/­2/­2015), rende nota la rimodulazione delle misure del diritto annuale dovuto ad ogni singola camera di commercio a decorrere dal 2015.

In particolare, vengono confermate le misure dei diritti previste a partire dal 2011 dal decreto interministeriale 21 aprile 2011 articoli da 2 a 6 (aliquote, fasce di fatturato, nonchè importi del diritto in cifra fissa), a cui, tuttavia, si applica una **riduzione dall'importo da versare pari al**(art. 28, co. 1 del DL 90/2014, convertito in Legge n. 114 dell'11 agosto 2014):

* **35% a decorrere dall'anno 2015;**
* 40% a decorrere dall'anno 2016;
* 50% a decorrere dall'anno 2017.

***Misure fisse e transitorie***

In base alla vigente normativa le imprese pagano il diritto annuale secondo il loro inquadramento giuridico:

* **i soggetti iscritti al Repertorio delle notizie Economiche e Amministrative (REA) e le imprese individuali iscritte o annotate nel Registro delle imprese** sono tenute al versamento del diritto annuale in **misura fissa;**
* **gli altri soggetti** iscritti nel Registro delle imprese sono tenuti al versamento del diritto **commisurato al fatturato dell'esercizio precedente.**

Fino al 2014 le misure fisse erano così stabilite:

* Imprese individuali iscritte o annotate nella sezione speciale del Registro delle imprese:  € 88,00;
* Imprese individuali iscritte nella sezione ordinaria del Registro delle imprese:  € 200,00.

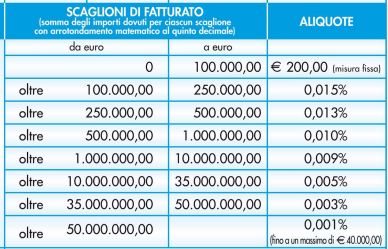
Le disposizioni del decreto di cui sopra aggiornano di fatto gli **importi del diritto annuale dovuto nella misura fissa**, di cui all'art. 2 del Decreto Interministeriale del 21 aprile 2011, che **nel 2015 risultano pari a:**

* **57,20€**(arrotondato per difetto a 57€) **per imprese individuali iscritte o annotate nella sezione speciale** del R.I. (piccoli imprenditori, artigiani, coltivatori diretti e imprenditori agricoli), non più 88,00€;
* **130,00 € per imprese individuali (imprenditori commerciali) iscritte o annotate nella sezione ordinaria** del Registro, non più 200€;
* **19,50€**(arrotondato per eccesso a 20€) **per i soggetti che in via transitoria pagano in misura fissa.**
* **130,00 €** per le imprese con ragione sociale di **società semplice non agricola** e le società di cui al comma 2  dell’articolo 16 del decreto legislativo 2 febbraio 2001, n. 96;
* **65,00 €** per le imprese con ragione sociale di **società semplice agricola;**
* **19,50 €** (arrotondato per eccesso a 20€) per i soggetti iscritti solo al REA (associazioni, fondazioni)

Il D.L. n. 179/2012 ha disposto l'esonero dal pagamento del diritto annuale per le imprese che chiedono l'iscrizione nella sezione speciale del Registro Imprese delle start-up innovative; l'esenzione, determinata dall'anno di costituzione, è dipendente dal mantenimento dei requisiti previsti dalla legge e dura non oltre il quarto anno dall'iscrizione.

***Fasce di fatturato e aliquote***

Le altre imprese iscritte nel Registro delle imprese versano  un diritto annuale, con riferimento alla sede legale, applicando al fatturato dell’esercizio 2014 le seguenti misure fisse o aliquote per scaglioni di fatturato:



***Unità locali e sedi secondarie***

**Le imprese sono inoltre tenute al pagamento di un diritto pari al 20% di quanto dovuto per la sede, per ciascuna unità locale/sede secondaria iscritta nel Registro delle imprese al 1° gennaio.**Al fine di un corretto calcolo del numero delle unità locali, si consiglia di seguire le indicazioni contenute nella scheda impresa allegata alla lettera informativa o, in assenza, di verificare i dati contenuti nel Registro delle imprese. Non è dovuto il diritto annuale per l'anno 2015 relativamente alle unità locali/sedi secondarie chiuse entro il 31 dicembre 2014 la cui domanda di cessazione sia stata presentata al Registro delle imprese entro il 30 gennaio 2015.

Diritto annuale per i soggetti che si iscrivono nel Registro delle imprese e nel REA a decorrere dal 1° gennaio 2015

Con circolare n. 227775 del 29 dicembre 2014, il Ministero dello Sviluppo economico ha fornito indicazioni in merito all'applicazione del diritto annuale per i soggetti che si iscrivono nel Registro delle imprese e nel REA a decorrere dal 1°gennaio 2015.

**Anche per tali contribuenti l'importo del diritto annuale è ridotto per l'anno 2015 del 35%**. Per le imprese di nuova iscrizione il diritto è versato al momento di tale iscrizione o con F24 entro 30 giorni dalla stessa.

**Imprenditori individuali e gli altri soggetti che versano le misure fisse del diritto annuale**, in sede di prima iscrizione versano:



Tali misure sono state indicate nel loro importo esatto, mentra ai fini del versamento dell'importo complessivo a ciascuna camera di commercio occorre provvedere all'arrotondamento all'unità di euro per eccesso se la frazione decimale è uguale o superiore a 50 centesimi e per difetto, negli altri casi, sull'intero importo dovuto dall'impresa.

**Le imprese tenute al versamento del diritto annuale commisurato al fatturato, in sede di pirma iscrizione versano per l'anno 2015 la misura fissa prevista per la prima fascia di fatturato (200 €) ridotta del 35%**:versano, dunque, **un diritto annuale 2015 pari a 130€.**

***Modalità di versamento***

Il versamento del diritto deve essere eseguito, **in unica soluzione esclusivamente tramite il modello di pagamento F24 con modalità telematica** (salvo casi particolari indicati nella pagina dedicata al Modello F24), **entro il 16 giugno;** la scadenza del versamento che coincide con il sabato o un giorno festivo, è prorogata al primo giorno lavorativo successivo.

Il versamento eseguito entro il trentesimo giorno successivo al termine previsto deve essere maggiorato dello 0,4% a titolo di interesse corrispettivo. In questo caso sarà sufficiente compilare un unico rigo sommando l'importo del diritto e della maggiorazione.  
  
**Le società di capitali devono pagare il diritto entro il termine previsto per il versamento del primo acconto delle imposte sui redditi** (art.37 D.L. 223/2006 convertito in L. 248/2006).

***Esempio di calcolo***

Presa in considerazione la categoria delle imprese individuali iscritte nella sezione speciale, le modalità di calcolo da applicare sono desumibili dal seguente schema:

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  | Solo Sede | Sede + 1UL | Solo 1UL | Sede + "n"UL | Solo "n"UL |
| Dovuto | 88,00 | 88,00 + 20% di 88 | 17,60 | 88,00 + (17,60 x "n"UL) | 17,60 x "n"UL |
| Riduzione 35% | 57,20 | 68,64 | 11,44 | -35% | -35% |
| **Da versare** | **57,00** | **69,00** | **11** | **Tot. arrotondato all'euro** | **Tot. arrotondato all'euro** |

##### Novità sul tema

Diritto annuale e novità in materia di ravvedimento operoso

Le modifiche apportate all'art.13 del DLgs 472/1997 dal comma 637 della Legge 190/2014 non si applicano al diritto annuale, il cui versamento è ravvedibile entro un anno dalla violazione

* Nota n°16919 del 6 febbraio 2015 - MISE
* Art.13 DLgs 475/1997 - Ravvedimento operoso

Istanze di cancellazione al Registro delle imprese e diritto annuale

La CCIAA di Torino ha comunicato che non sono tenute al pagamento del tributo del diritto annuale 2015, previa domanda di cancellazione dal Registro delle imprese entro il 30 Gennaio 2015: imprese individuali e i soggetti REA che abbiano cessato l'attività entro il 31 dicembre 2014, società di persone e consorzi risultanti sciolti senza messa in liquidazione entro il 31 dicembre 2014, le società e gli altri soggetti collettivi che abbiano approvato il bilancio finale o piano di riparto entro il 31 dicembre 2014

##### Altri documenti

* Regolamento sanzionatorio CCIAA

##### Norme Correlate

* Art. 2214 cod. civile

# L'apertura della posizione contributiva e assistenziale

### L'iscrizione alla gestione INPS

Le domande di iscrizione di un’impresa con dipendenti presentate tramite la procedura telematica ComUnica vengono trasmesse all’INPS quando le Camere di Commercio hanno verificato le informazioni ricevute dall’azienda o dagli intermediari autorizzati.

### L'INPS per i commercianti

L'obbligo per i commercianti di assicurarsi all’INPS è sorto nel 1960, inizialmente contro la malattia, e dal 1965 è divenuto obbligatorio anche per la pensione. Dalla stessa data è stata quindi istituita, presso l'INPS, la gestione speciale per l'assicurazione obbligatoria per l’invalidità, la vecchiaia e i superstiti.

### L'INPS per gli artigiani

L'assicurazione obbligatoria per gli artigiani è nata nel 1956 contro la malattia, e dal 1959 si è estesa ai fini pensionistici. Dalla stessa data è stata quindi istituita, presso l'INPS, la gestione speciale per l'assicurazione obbligatoria invalidità, vecchiaia e superstiti. Da ultimo, l’attività artigiana è stata regolamentata con l’approvazione della legge 443 del 1985 (legge-quadro per l’artigianato).

### Modalità di versamento dei contributi

L'importo dei contributi da versare, sia per gli iscritti alla gestione previdenziale dei commercianti che degli artigiani, si calcola in relazione alla totalità dei redditi di impresa dichiarati ai fini IRPEF, prodotti nello stesso anno al quale i contributi si riferiscono.

### Le aliquote contributive del 2015

Le aliquote contributive, così come i minimali e i massimali di reddito, variano annualmente e si differenziano in base ai seguenti caratteri distintivi: artigiani/commercianti, titolari/soci/coadiuvanti di età superiore a 21 anni, coadiuvanti con età inferiore o pari a 21 anni, anzianità di iscrizione nella gestione, fasce di reddito d’impresa.

### Esercizio di più attività

I commercianti e gli artigiani che esercitino contemporaneamente, anche in un’unica impresa, più attività assoggettabili a diverse forme di assicurazione obbligatoria (IVS) devono essere iscritti nell’assicurazione che, a giudizio dell’INPS, corrisponda all’attività alla quale dedicano personalmente la loro intera opera in misura prevalente (art.1, co.208, L.662/1996).

### Apertura posizione INAIL

Iscrizione e premi inail

### Il Durc

Il Durc

L'iscrizione alla gestione INPS

Attraverso il sistema di Comunicazione Unica è possibile eseguire tutti i principali adempimenti verso la Camera di Commercio, l'INPS, l'INAIL, l'Agenzia delle Entrate e il SUAP (Sportello Unico Attività Produttive), organi regionali deputati alla tenuta dell’Albo delle Imprese Artigiane, previsti per l'avvio dell'attività d'impresa e per tutte le successive modificazioni e/o cessazioni.

Tale sistema interessa:

* le imprese che hanno rapporti con lavoratori dipendenti;
* le imprese agricole con lavoratori dipendenti;
* i titolari, soci e collaboratori delle Imprese Artigiane ed esercenti attività commerciali.

Le domande di iscrizione di un’impresa con dipendenti presentate tramite la procedura telematica ComUnica vengono trasmesse all’INPS quando le Camere di commercio hanno verificato le informazioni ricevute dall’azienda o dagli intermediari autorizzati.

Al termine delle operazioni di validazione dei dati ricevuti, l’istanza di iscrizione viene trasmessa all’Istituto di Previdenza, che attribuisce il numero di matricola e associa tale matricola alla direzione INPS di riferimento. Viene quindi emessa una ricevuta di iscrizione che riporta le principali informazioni trasmesse, il protocollo di sede e il numero della pratica CUI (Comunicazione Unica d’Impresa), al quale occorre far riferimento per la consultazione degli allegati. La ricevuta viene trasmessa con posta elettronica certificata all’indirizzo PEC indicato nell’istanza ComUnica.

Si ricorda che l’utilizzo del sistema di comunicazione in oggetto è obbligatorio per tutte le notizie che hanno rilievo al fine di un aggiornamento delle informazioni contenute negli archivi del Registro delle imprese:

* iscrizione e dichiarazione di inizio attività;
* cessazione dell’impresa;
* variazione dell’indirizzo dell’impresa;
* variazione dell’indirizzo di residenza del titolare o del socio;
* variazione dei dati anagrafici del titolare o del socio;
* iscrizione della società con contestuale inizio attività del socio ai fini previdenziali;
* cessazione della società;
* cessazione dalla carica di socio;
* variazione di forma giuridica;
* variazione dell’attività svolta

Le richieste di variazione sono presenti nell’apposita funzione “Variazione da ComUnica”, le richieste di modifica dell’indirizzo della sede legale e/o operativa, le sospensioni, le riattivazioni e le cessazioni verranno automaticamente accolte e validate negli archivi centrali dell’INPS.

È, inoltre, possibile richiedere la sospensione della posizione aziendale per assenza temporanea di personale dipendente, nonché la successiva ripresa dei versamenti contributivi per effetto di nuove assunzioni.

Le norme in materia di ComUnica prevedono un termine massimo di sette giorni entro cui le Amministrazioni competenti debbono comunicare all’interessato e all’Ufficio del Registro delle Imprese, per via telematica, i dati definitivi relativi alle posizioni registrate.

*Iscrizione dell’imprenditore artigiano*

Con l’iscrizione al Registro delle Imprese l’artigiano assolve anche all’obbligo di iscrizione all’INPS ai fini pensionistici. La decisione sull’iscrivibilità del titolare e dei familiari coadiutori dell’impresa artigiana spetta alla Commissione provinciale per l’artigianato istituita presso la Camera di Commercio, la quale provvede poi a trasmetterla all’INPS per l’inserimento nella gestione speciale artigiani. Tramite ComUnica l’artigiano si iscrive all’INPS compilando la modulistica informatica di competenza.

*Iscrizione del commerciante*

La comunicazione al Registro delle Imprese, come per l’imprenditore artigiano, anche per il commerciante ha effetto ai fini dell’iscrizione all’INPS e del pagamento dei contributi e premi dovuti ai sensi dell’art. 44 del D.L. 269/2003

Tramite ComUnica il commerciante si iscrive all’INPS compilando la modulistica informatica di competenza dell’ente previdenziale. La domanda si presenta sia per il titolare sia per gli eventuali coadiutori familiari. La Camera di commercio trasmette all’INPS i dati dei soggetti da iscrivere nella sezione speciale dei commercianti e l’ente notificherà agli interessati l’avvenuta iscrizione e richiederà il pagamento dei contributi dovuti.

L'INPS per i commercianti

*Il commerciante e l’attività commerciale*

L'imprenditore commerciale è il titolare di un'impresa che opera nel settore del commercio, terziario e turismo e che, a prescindere dal numero dei dipendenti, sia organizzata prevalentemente con lavoro proprio ed eventualmente dei componenti la famiglia.

Più precisamente l’art. 2195 cod.civ definisce l’imprenditore commerciale come colui che esercita professionalmente:

* un’attività industriale diretta alla produzione di beni o di servizi;
* un’attività intermediaria nella circolazione dei beni;
* un’attività di trasporto per terra, per acqua o per aria;
* un’attività bancaria;
* altre attività ausiliarie alle precedenti.

Sono commercianti coloro che svolgono le seguenti attività:

* commerciali in senso proprio ([art. 29 Legge 160/75](http://media.directio.it/portale/norme/19750603-Legge_n_160_art_29.pdf));
* turistiche (Legge 135/2001);
* ausiliarie del commercio (art. 29 Legge 160/75);
* di servizi (art. 1, comma 202, Legge n.662/1996);
* di promozione finanziaria (art. 1, comma 202, Legge n.662/1996);
* produttori assicurativi di III e IV gruppo (art. 44 comma 2 D.L. 269/2003 conv. In Legge 326/2003)

I commercianti devono partecipare personalmente al lavoro aziendale con carattere di abitualità e prevalenza, avere la piena responsabilità dell'impresa con assunzione di rischi e oneri connessi alla gestione, requisito non richiesto per i familiari coadiutori preposti al punto di vendita e per i soci di società a responsabilità limitata.

L’attività deve essere prevalente rispetto alle altre attività lavorative esercitate contemporaneamente. La prevalenza sarà valutata in base al tempo dedicato personalmente a ciascuna attività (Circolare INPS n. 25/1997).

La riforma della disciplina relativa al settore del commercio ha previsto (Decreto Legislativo n. 114 del 31 marzo 1998, integrato e modificato dal D. Lgs 59/2010):

- la liberalizzazione delle licenze;

- la semplificazione delle procedure burocratiche;

- la riduzione delle tabelle merceologiche in due settori: alimentari e non alimentari;

- il decentramento dei poteri burocratici alle Regioni e ai Comuni.

Iscrizione INPS

L'obbligo per i commercianti di assicurarsi all’INPS è sorto nel 1960, inizialmente contro la malattia, e dal 1965 è divenuto obbligatorio anche per la pensione. Dalla stessa data è stata quindi istituita, presso l'INPS, la gestione speciale per l'assicurazione obbligatoria per l’invalidità, la vecchiaia e i superstiti.

Ai fini pensionistici, devono iscriversi alla gestione speciale le seguenti tipologie di soggetti:

* i titolari e i contitolari delle imprese familiari, nonché i familiari coadiutori;
* i soci di società di persone, ed in particolare:

- per le società in accomandita semplice i soci accomandatari, mentre gli accomandanti sono iscrivibili se esiste un rapporto di parentela ovvero di affinità entro il terzo grado con il socio accomandatario e se l’attività della Società viene svolta con carattere di abitualità e di prevalenza (Circolare INPS n.12/2008)

- per le società in nome collettivo solo i soci che partecipino al lavoro con carattere di abitualità e di prevalenza:

* i soci di società a responsabilità limitata (l’obbligo per tali soggetti decorre dal 1° gennaio 1997, a condizione che partecipino al lavoro con carattere di abitualità e prevalenza: l'attività deve quindi essere organizzata con il lavoro dei soci ed eventualmente dei loro familiari);
* i promotori finanziari (coloro che operano in veste di agenti o di mandatari). Anche per tali soggetti, a decorrere dal 1° gennaio 1997,  è stato introdotto l'obbligo assicurativo presso la gestione degli esercenti attività commerciali, con le seguenti decorrenze.

- dal 1° gennaio 1997 per coloro che erano, a tale data, iscritti all'albo CONSOB;

- dalla data di iscrizione all'albo per coloro che abbiano iniziato l'attività dopo il 1° gennaio 1997.

* i soci di società semplici che gestiscono immobili, quando l’attività immobiliare comprenda, oltre alla gestione di immobili, anche l’attività di compravendita e/o costruzione (Circolare INPS n.171/2003);
* gli agenti di spettacolo, la cui figura è caratterizzata dallo svolgimento di attività di rappresentanza, tutela ed assistenza e consulenza degli artisti tramite la stipula di clausole contrattuali, nella ricerca e selezione delle occasioni di lavoro nell’interesse dall’artista rappresentato (Circolare INPS n.171/2003);
* i soggetti che svolgono attività di guida turistica in forma imprenditoriale, mentre se l’attività è professionale, i soggetti devono essere iscritti alla gestione separata INPS (Circolare INPS n.12/2008).

I familiari coadiutori - Tra i soggetti individuati precedentemente, rientrano anche i familiari coadiutori il cui obbligo all’iscrizione sorge quando lavorino abitualmente e prevalentemente nell'azienda ed abbiano compiuto il 15° anno di età.

A decorrere dal 1° gennaio 1997 devono essere assicurati tutti i parenti e gli affini entro il 3° grado che prestino la loro opera con carattere di abitualità e prevalenza nell’impresa commerciale (Circolare INPS n.171/2003).

Per coadiutori si intende:

* il coniuge;
* i figli legittimi, legittimati, adottivi ed affiliati;
* i figli naturali legalmente e giudizialmente riconosciuti;
* i figli nati da precedente matrimonio dell'altro coniuge;
* i minori regolarmente affidati;
* i nipoti in linea diretta e in linea collaterale (figli di fratelli e sorelle);
* i fratelli e le sorelle;
* gli ascendenti (genitori, nonni, bisnonni) e gli  equiparati ai genitori (adottanti, affilianti naturali  di figli legalmente riconosciuti, ecc.);
* gli affini entro il 3° grado.

Condizioni per l’iscrizione

I requisiti necessari ai fini dell’obbligo assicurativo, per le attività svolte sia in forma individuale che in forma societaria, per quanto riguarda i commercianti sono i seguenti:

* titolarità o gestione in proprio di imprese che, indipendentemente dal numero dei dipendenti, siano organizzate e/o dirette prevalentemente con il lavoro proprio e con quello dei familiari coadiutori, nel caso in cui collaborino all’interno dell’impresa;
* partecipazione personale al lavoro aziendale con abitualità e prevalenza;
* partecipazione, in qualità di coadiutore, al lavoro aziendale (ex preposto al punto vendita);
* piena responsabilità dell’impresa e assunzione di tutti gli oneri e dei relativi rischi di gestione (requisito non richiesto per familiari coadiutori e per i soci di società a responsabilità limitata);
* possesso delle autorizzazioni o licenze eventualmente previste dalla legge per esercitare l’attività.

L’importo dei contributi dovuti si calcola applicando le aliquote vigenti sul reddito di impresa, denunciato ai fini delle imposte sul reddito, dell’anno al quale i contributi si riferiscono (art. 1, c. 1, Legge 233/1990).

Per reddito di impresa si intende la somma dei redditi di ogni categoria al netto delle perdite, al netto delle eventuali perdite dei periodi di imposta precedenti scomputate dal reddito dell’anno, conseguiti nell’anno di riferimento, derivanti dall’esercizio di imprese commerciali ammesse al regime di contabilità semplificata.

Non essendo possibile conoscere in anticipo i redditi effettivamente realizzati nel corso dell'anno, i contributi dovranno essere versati a titolo di acconto delle somme dovute sulla base dei redditi denunciati nella dichiarazione dei redditi relativa all'anno al quale i contributi si riferiscono (art. 3 bis

D.L. n. 384/1992).

Le eventuali somme a saldo saranno versate in unica soluzione entro il termine previsto per il versamento delle imposte risultanti dalla dichiarazione dei redditi.

La contribuzione IVS a saldo deve essere:

-      calcolata sulla totalità dei redditi di impresa dichiarati ai fini delle imposte sui redditi;

-      rapportata ai redditi di impresa prodotti nello stesso anno al quale il contributo si riferisce.

A decorrere dal 1994 i commercianti sono tenuti ad indicare nella dichiarazione dei redditi dell’anno al quale il contributo previdenziale si riferisce:

-      i dati relativi alla base imponibile

-      i dati relativi al contributo dovuto

-      i versamenti effettuati a titolo di acconto e saldo

I contributi sono costituiti da una quota fissa e una quota calcolata come percentuale del reddito nei limiti di un minimale ed un massimale.

Le aliquote contributive variano in base alla tipologia di soggetti obbligati al versamento e all’entità del reddito di impresa.

I soggetti iscritti alla gestione commercianti saranno tenuti al pagamento dei contributi sui minimali di reddito per sé, per i coadiuvanti e coadiutori in quattro scadenze:

-      16 maggio

-      16 agosto

-      16 novembre

-      16 febbraio dell’anno successivo

L'INPS per gli artigiani

*L’imprenditore artigiano*

L’inquadrabilità di un' impresa tra quelle “artigiane” discende dalla verifica della sussistenza di taluni requisiti fissati dall’art. 2 della Legge 443/85. Tale norma delega alle Regioni, in base a quanto previsto dall’art. 117, primo comma, della Costituzione, l’emanazione di provvedimenti finalizzati alla tutela, sviluppo e valorizzazione delle produzioni artigiane, con particolare riferimento alle agevolazioni di accesso al credito, ricerca applicata e formazione professionale.

È considerato titolare di impresa artigiana colui che:

* eserciti abitualmente e professionalmente l’impresa con piena responsabilità;
* apporti in misura prevalente il proprio lavoro, anche manuale, nel processo produttivo;
* eserciti un’attività diretta alla produzione di beni e servizi con esclusione di quelle agricole e commerciali.

L’attività per essere considerata “artigiana” deve essere quindi anche manuale: non può limitarsi alla sola organizzazione del lavoro e all’amministrazione dell’impresa.

L’impresa artigiana

E’ considerata artigiana l’impresa, esercitata dall’imprenditore artigiano, avente per scopo prevalente la produzione di beni, anche semilavorati, o di servizi (art. 3, comma 1, Legge 443/85).

Forme di impresa possibili

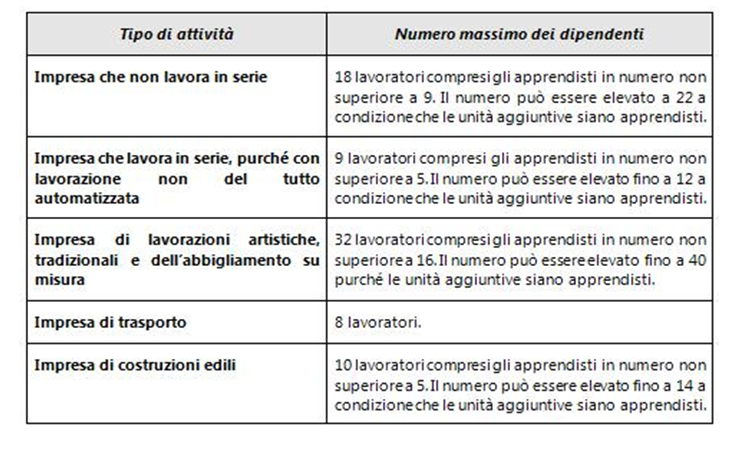
-      società, anche cooperativa, a  condizione che la maggioranza dei soci svolga prevalentemente lavoro personale, anche manuale, nel processo produttivo e che nell’impresa il lavoro prevalga sul capitale (art. 3, comma 2, Legge 443/85 modificato dall’art. 13, Legge 57/2001)

-      società a responsabilità limitata con unico socio a condizione che il socio abbia i requisiti dell’imprenditore artigiano e non sia unico socio di altra società a responsabilità liitata o socio di una società in accomandita semplice;

-      società in accomandita semplice, a condizione che ciascun socio accomandatario abbia i requisiti dell’imprenditore artigiano e non sia unico socio di una società a responsabilità limitata o socio di altra società in accomandita semplice.

L’imprenditore artigiano può essere titolare di una sola impresa artigiana.

L’attività dell’impresa può anche essere svolta con la prestazione d’opera di lavoratori dipendenti, diretti personalmente dall’imprenditore artigiano o dai soci, purché non vengano superati i limiti di seguito indicati (art. 4 Legge 443/85):



Ai fini del rispetto dei limiti dimensionali si fa presente che:

NON SONO COMPUTATI

-      Per un periodo di due anni gli apprendisti che abbiano conseguito la qualifica e siano mantenuti in servizio dalla stessa impresa artigiana;

-      I lavoratori a domicilio, a condizione che non superino un terzo dei dipendenti non apprendisti occupati presso l’impresa artigiana;

-      I portatori di handicap.

SONO COMPUTATI

-      I familiari dell’imprenditore, sebbene partecipanti all’impresa familiare, a condizione che svolgano la loro attività lavorativa prevalentemente e professionalmente nell’ambito dell’impresa artigiana;

-      I soci, tranne uno, che svolgono il lavoro prevalentemente personale nell’impresa artigiana;

-      I lavoratori dipendenti qualunque sia la mansione svolta.

Forme di impresa escluse

-      società per azioni;

-      società in accomandita per azioni;

-      società che svolgano attività agricola, di intermediazione, di somministrazione, di alimenti e bevande, di prestazioni di servizi commerciali ed attività ausiliarie, a meno che non sano solo strumentali e accessorie all’esercizio dell’impresa.

Iscrizione INPS

L'assicurazione obbligatoria per gli artigiani è nata nel 1956, inizialmente contro la malattia, e dal 1959 si è estesa ai fini pensionistici. Dalla stessa data è stata quindi istituita, presso l'INPS, la gestione speciale per l'assicurazione obbligatoria invalidità, vecchiaia e superstiti (art. 3Legge 463/59).

Devono iscriversi, ai fini pensionistici, alla gestione speciale, le seguenti tipologie di soggetti:

* i titolari delle imprese artigiane;
* i contitolari delle imprese familiari;
* i familiari coadiuvanti;
* i soci accomandatari di S.A.S. (Legge 20 maggio 1997 n.133);
* il socio unico di società a responsabilità limitata (Legge 20 maggio 1997, n. 133);
* i soci di società a responsabilità limitata che hanno richiesto l’iscrizione della società all’Albo delle Imprese Artigiane con l’apposita domanda presentata alla Commissione Provinciale per l’Artigianato. In questo caso la maggioranza dei soci svolge in forma prevalente lavoro personale, anche manuale, nel processo produttivo, e  la maggioranza dei soci prestatori d’opera detiene la maggioranza del capitale sociale e negli organi deliberanti (obbligo introdotto con la [Legge 5 marzo 2001, n. 57](http://media.directio.it/portale/norme/20010305-Legge_57.pdf)).

Gli artigiani sono tenuti a pagare i contributi alle gestioni assicurative di categoria sul reddito d’impresa dichiarato ai fini delle imposte sui redditi, relativo all’anno precedente, determinato sommando i redditi di ogni categoria e sottraendo le perdite derivanti dall’esercizio di imprese commerciali ammesse al regime di contabilità semplificata.

Non essendo possibile conoscere anticipatamente i redditi conseguiti effettivamente nel corso dell’anno, i versamenti da effettuare saranno computati a titolo di acconto delle somme dovute sulla base dei redditi dichiarati nella dichiarazione relativa all’anno al quale i contributi si riferiscono. Le eventuali somme dovute a saldo saranno versate in unica soluzione entro il termine previsto per il versamento delle imposte risultanti dalla dichiarazione dei redditi.

La contribuzione IVS a saldo deve essere:

-      calcolata sulla totalità dei redditi di impresa dichiarati ai fini delle imposte sui redditi;

-      rapportata ai redditi di impresa prodotti nello stesso anno al quale il contributo si riferisce.

A decorrere dal 1994 i soggetti iscritti alla gestione speciale degli artigiani sono tenuti ad indicare nella dichiarazione dei redditi dell’anno al quale il contributo previdenziale si riferisce:

-      i dati relativi alla base imponibile

-      i dati relativi al contributo dovuto

-      i versamenti effettuati a titolo di acconto e saldo

I contributi sono costituiti da una quota fissa e una quota calcolata come percentuale del reddito nei limiti di un minimale ed un massimale.

Le modalità di determinazione della base imponibile per i periodi di iscrizione inferiori all’anno hanno formato oggetto di numerose disposizioni da parte dell’ente. A tale proposito è necessario distinguere tra:

a)       Soggetti con anzianità contributiva in una qualsiasi gestione pensionistica obbligatoria alla data del 31 dicembre 1995: ai sensi dell’art. 1, c. 7 della L. 233/1990, in caso di assicurazione per periodi inferiori all’anno solare, i contributi IVS debbono essere pagati solamente per i periodi di effettivo lavoro. Pertanto, ad esempio, nell’ipotesi di cessazione dell’attività nel corso dell’anno 2015, il saldo deve essere calcolato sulla somma totale dei redditi di impresa prodotti nel 2015, mentre il massimale imponibile da prendere a riferimento viene riproporzionato in base al periodo di svolgimento dell’attività d’impresa

b)      Soggetti privi di anzianità contributiva in una qualsiasi gestione pensionistica obbligatoria alla data del 31 dicembre 1995, iscritti a decorrere dal 1° gennaio 1996 o successivamente a tale data: per questi soggetti il massimale contributivo, di cui all’art.2, c. 18, della L. n. 335/1995, non è frazionabile a mese. Nei casi di attività svolta per una parte soltanto dell’anno vi è l’obbligo di far riferimento all’intero ammontare del reddito prodotto nei 12 mesi, applicando le previste aliquote sul reddito complessivamente considerato e sino al massimale annuo prestabilito. In ogni caso deve essere garantito il pagamento dei contributi calcolati sul minimale di reddito per i mesi di attività (Circolare INPS 12 giugno 2003, n. 102).

Le aliquote contributive variano in base alla tipologia di soggetti obbligati al versamento e all’entità del reddito di impresa.

Il titolare di impresa artigiana sarà tenuto al pagamento dei contributi sui minimali di reddito per sé, per i coadiuvanti e coadiutori in quattro scadenze:

-      16 maggio

-      16 agosto

-      16 novembre

-      16 febbraio dell’anno successivo

Modalità di versamento dei contributi

I commercianti e gli artigiani sono tenuti a versare la contribuzione utile all'erogazione delle prestazioni pensionistiche e dei trattamenti di maternità.

É  possibile realizzare una copertura assicurativa ai fini pensionistici dei periodi di assenza dal lavoro o privi di attività per diversi motivi, mediante l'accredito di contribuzione  figurativa, il versamento di contribuzione volontaria e il riscatto contributivo. É infine prevista la ricongiunzione presso un solo ente dei periodi e delle posizioni assicurative  maturati presso enti o fondi di previdenza diversi.

L'importo dei contributi da versare, sia per gli iscritti alla gestione previdenziale dei commercianti che degli artigiani, si calcola in relazione alla totalità dei redditi di impresa dichiarati ai fini IRPEF, prodotti nello stesso anno al quale i contributi si riferiscono.

I contributi in argomento sono, dunque, dovuti non solo sul reddito derivante dall’attività che ha dato luogo all’iscrizione, ma anche su tutti gli ulteriori eventuali redditi d’impresa conseguiti dal contribuente nel periodo di riferimento (quali ad esempio, tra gli altri, i redditi da partecipazione).

In particolare, è opportuno precisare che costituiscono redditi d’impresa non solo quelli derivanti dall’esercizio, per professione abituale, delle attività di cui all’art.2195 cod.civ., ma anche quelli che derivano dall’esercizio di attività organizzate in forma di impresa dirette alla prestazione di servizi che non rientrano nell’ambito di cui all’art.2195 cod.civ. citato. I redditi delle società in nome collettivo ed in accomandita semplice, da qualsiasi fonte provengano e quale che sia l’oggetto sociale, sono considerati in ogni caso redditi di impresa e come tali attribuiti ai singoli soci in ragione della loro partecipazione agli utili. Anche l’attività di gestione, conduzione, locazione ed affitto di beni immobili produce redditi d’impresa se esercitata da società di persone o di capitali (S.r.l.).

A tale conclusione non può pervenirsi, invece, allorché detta attività costituisca l’oggetto sociale dell’attività svolta da una società semplice (in tal senso si esprime l’INPS nella Circolare 12 giugno 2003, n. 102).

La base imponibile

In relazione ai soci di società a responsabilità limitata, la base imponibile è costituita dalla quota parte del reddito d’impresa dichiarato dalla società ai fini fiscali ed  attribuita al socio in ragione della quota di partecipazione agli utili, prescindendo dagli eventuali accantonamenti a riserva o dalla effettiva distribuzione degli utili stessi. La base imponibile rileva, comunque, non oltre il limite del massimale contributivo.

L’INPS richiede in ogni caso il versamento dei cosiddetti “contributi fissi (o minimi)”  conteggiati su un limite minimo di imponibile ai fini contributivi, variabile di anno in anno.

Cassetto previdenziale

L'INPS con messaggio n. 801 del 15 gennaio 2014 ha ricordato agli iscritti in corso d’anno alla gestione artigiani e commercianti che non sono più inviate:

* lettere, in modalità cartacea, di avviso dei contributi in scadenza;
* avvertenze per la compilazione del modello F24.

Pertanto è possibile reperire la lettera informativa contenente i dati relativi agli importi da pagare accedendo via internet al Cassetto nella sezione comunicazione bidirezionale.

I contribuenti sono, dunque, chiamati ad abilitarsi all’applicazione “Cassetto previdenziale artigiani e commercianti” dal sito dell’INPS attraverso un codice PIN che può essere ottenuto sostanzialmente in due distinti modi:

* recandosi all’ufficio INPS competente con documento di riconoscimento e chiedendo il proprio PIN che verrà rilasciato seduta stante;
* richiedendo il proprio codice PIN direttamente dal sito dell’Ente, cliccando su “il pin online” e poi su “richiedi Pin”; una volta predisposta la richiesta on-line il sistema invierà all’indirizzo mail indicato la prima parte del codice, mentre la seconda parte verrà spedita via posta all’indirizzo di residenza indicato.

Ottenuto il codice PIN ogni contribuente potrà accedere alla propria posizione (cassetto previdenziale) e visualizzare la propria posizione contributiva, ed i relativi versamenti dovuti, attraverso il sito www.INPS.it.

I contributi dovuti sulla base della quota di reddito d'impresa superiore al minimale devono essere versati, a titolo di saldo per l’anno precedente e a titolo di primo e secondo acconto in relazione all’anno in corso, entro i termini previsti per il pagamento delle imposte sui redditi delle persone fisiche.

Qualora il reddito dell’anno precedente sia di ammontare superiore al minimale, è necessario pertanto versare – entro i termini previsti per il pagamento delle imposte sui redditi delle persone fisiche – i contributi dovuti a titolo di saldo e primo acconto (a giugno), nonché il secondo acconto (a novembre).

Il reddito da prendere in considerazione, ai fini del versamento degli acconti, è ovviamente quello dell’anno precedente.

Il versamento sul minimale di reddito sarà considerato come acconto della somma da corrispondere in base alla totalità dei redditi d’impresa effettivamente prodotti nell’anno in corso.

Nel caso in cui il titolare si avvalga anche dell’attività di familiari collaboratori, i contributi eccedenti il minimale vanno determinati nella seguente maniera:

* imprese familiari legalmente costituite: sia i contributi per il titolare, sia quelli per i collaboratori devono essere calcolati tenendo conto della quota di reddito denunciata da ciascuno ai fini fiscali;
* aziende non costituite in imprese familiari: il titolare può attribuire a ciascun collaboratore una quota del reddito denunciato ai fini fiscali. In nessun caso il totale dei redditi attribuiti ai collaboratori può superare il 49% del reddito globale di impresa.

Cassetto previdenziale Artigiani e Commercianti: nuove funzionalità nell’ottica della bidirezionalità

L'INPS con messaggio n. 4211 del 18 aprile 2014 informa che il Cassetto Previdenziale per Artigiani e Commercianti è stato integrato con le seguenti funzionalità:

* Alert per segnalare la necessità di inserire i propri recapiti (e-mail, ovvero PEC) al fine di consentire all'Istituto di potenziare al massimo le possibilità di fruizione di tutti i servizitelematici presenti nel Cassetto.
* Visualizzazione dell'esito delle istanze presentate attraverso il canale dei ServiziOnline (c.d. istanze telematizzate): esito domande telematizzate
* Possibilità di riprodurre le informazioni inserite in fase di presentazione delle istanze telematizzate: Domande telematizzate - esito lavorazioni - dettaglio
* Possibilità di effettuare il download della ricevuta in formato pdf delle istanzetelematizzate presentate
* Visualizzazione in anagrafica aziendale, dei periodi di attività legati ad ogni singolaposizione previdenziale intestata al codice fiscale del titolare, al fine di fornire unprimo e immediato dato indicativo e sintetico dei propri periodi contributivi imposti: Anagrafica aziendale - Periodi di attività
* Possibilità di inviare, visualizzare e scaricare le ricevute di versamento (delega modello F24 quietanzate) in formato pdf: Comunicazione bidirezionale – Inviocomunicazioni, Lista comunicazioni
* Consultazione delle c.d. “News”, ossia di tutte le segnalazioni di carattere esclusivamente tecnico – applicativo di cui si intende fornire un’immediata visibilità: Comunicazione bidirezionale - News e archivio news.
* Consultazione delle Circolari e dei Messaggi di diretta competenza dell’area Artigiani e Commercianti e aventi rilevanza esterna: Comunicazione bidirezionale –Circolari e Messaggi

F24 precompilati sul sito dell'INPS

A partire dal 24 aprile 2014 artigiani e commercianti hanno a disposizione sul sito dell'Istituto il prospetto e i modelli F24 precompilati per il versamento dei contributi dovuti per l’anno 2014.

Gli F24 sono accessibili dal Cassetto Previdenziale degli Artigiani e dei Commercianti nella sezione Posizione assicurativa – Dati del modello F24. Per accedere al Cassetto Previdenziale è necessario dotarsi di PIN rilasciato dall’Istituto.

Successivamente viene resa disponibile anche la lettera in formato PDF nella sezione Comunicazione bidirezionale – Modelli F24. Contestualmente è inviata una email di alert agli iscritti e ai loro delegati di cui risulta l’indirizzo di posta elettronica.

E’ comunque possibile delegare una persona di propria fiducia, o una associazione di categoria, per accedere al Cassetto e per presentare eventuali domande relative alla propria posizione. La delega può essere effettuata tramite il Cassetto Previdenziale degli artigiani e commercianti, accedendo alla funzionalità “gestione deleghe”.

Le aliquote contributive del 2015

Dal 1° gennaio 2012, le aliquote contributive pensionistiche di finanziamento e di computo delle gestioni pensionistiche dei lavoratori artigiani e commercianti iscritti alle gestioni autonome dell’Inps, sono incrementate di 1,3 punti percentuali e successivamente di 0,45 punti percentuali ogni anno fino a raggiungere il livello del 24% (art. 24, co. 22 DL n. 201/2011).

Le aliquote contributive, così come i minimali e i massimali di reddito, variano annualmente e si differenziano in base ai seguenti caratteri distintivi:

* artigiani/commercianti;
* titolari/soci/coadiuvanti di età superiore a 21 anni;
* coadiuvanti con età inferiore o pari a 21 anni;
* anzianità di iscrizione nella gestione;
* fasce di reddito d’impresa.

L'INPS con Circolare n. 26 del 4 febbraio 2015 ha fornito indicazioni riguardanti la contribuzione per l'anno 2015 per artigiani ed esercenti attività commerciali

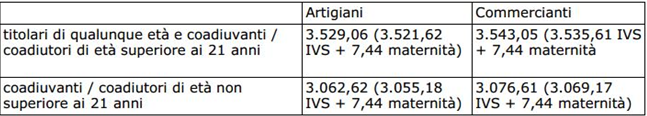
Le aliquote contributive per il finanziamento delle gestioni pensionistiche dei lavoratori artigiani e commercianti, per l’anno 2015, sono pari alla misura del 22,65%. Continuano ad applicarsi, anche per l’anno 2015, le disposizioni relative alla riduzione del 50% dei contributi dovuti dagli artigiani e dagli esercenti attività commerciali con più di sessantacinque anni di età, già pensionati presso le gestioni dell’Istituto.

Contribuzione IVS sul minimale di reddito

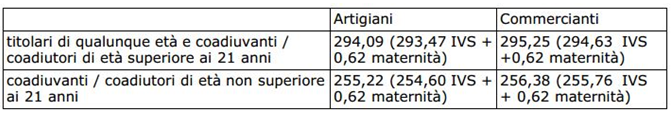
Per l'anno 2015, il reddito minimo annuo da prendere in considerazione ai fini del calcolo del contributo IVS dovuto dagli artigiani e dagli esercenti attività commerciali è pari ad Euro 15.548,00. Pertanto le aliquote per il corrente anno risultano come segue:

* Titolari di qualunque età e coadiuvanti/ coadiutori di età superiore a 21 anni: artigiani (22,65%) ecommercianti (22,74%);
* coadiuvanti / coadiutori di età non superiore ai 21 anni: artigiani (19,65%) e commercianti (19,74%);

In conseguenza di quanto sopra, il contributo calcolato sul reddito “minimale” risulta così suddiviso:



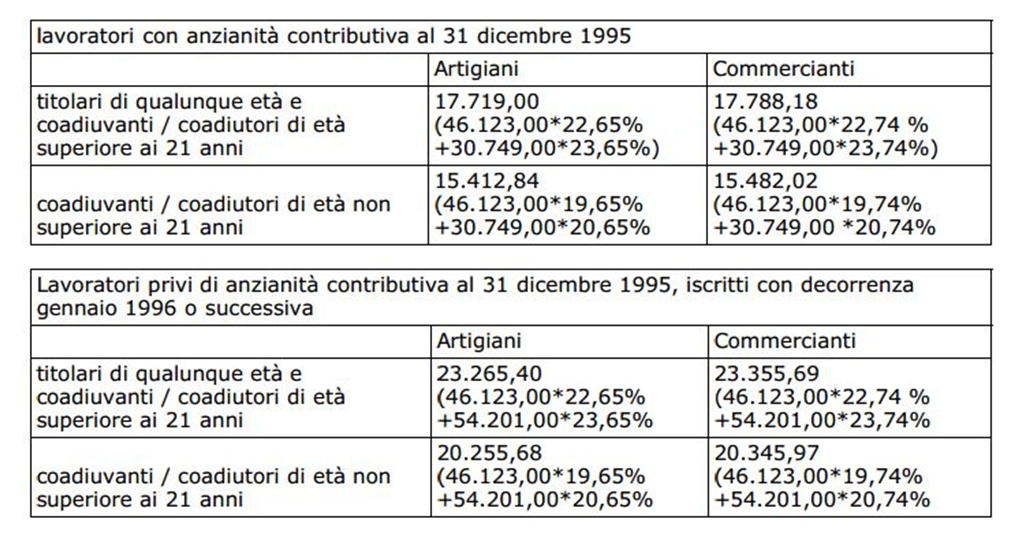
Per i periodi inferiori all'anno solare, il contributo sul “minimale” rapportato a mese risulta pari a:



Si precisa che il minimale di reddito ed il relativo contributo annuo devono essere riferiti al reddito attribuito ad ogni singolo soggetto operante nell'impresa.

Massimale imponibile di reddito annuo

Per l'anno 2015 il massimale di reddito annuo entro il quale sono dovuti i contributi IVS è pari ad Euro 76.872,00. Per quanto precede, il contributo previdenziale massimo dovuto per l’IVS risulta come segue:



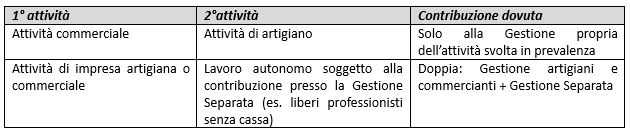
Contribuzione a saldo

Il contributo IVS dovuto da artigiani e commercianti è calcolato sulla totalità dei redditi d'impresa denunciati ai fini IRPEF ed è rapportato ai redditi d'impresa prodotti nello stesso anno al quale il contributo si riferisce (quindi, per i contributi dell'anno 2014, ai redditi 2014, da denunciare al fisco nel 2015).

Qualora la somma dei contributi sul minimale e di quelli a conguaglio versati alle previste scadenze sia inferiore a quanto dovuto sulla totalità dei redditi d'impresa realizzati nel 2014, è dovuto un ulteriore contributo a saldo da corrispondere entro i termini di pagamento delle imposte sui redditi delle persone fisiche.

Termini e modalità di versamento

I contributi devono essere versati  tramite i modelli di pagamento unificato F24 alle scadenze che seguono:

* 16 maggio, 20 agosto, 17 novembre e 16 febbraio dell’anno successivo per il versamento delle quattro rate dei contributi dovuti sul minimale di reddito;
* entro i termini previsti per il pagamento delle imposte sui redditi delle persone fisiche in riferimento ai contributi dovuti sulla quota di reddito eccedente il minimale, a titolo di saldo, primo e secondo acconto.
* Esercizio di più attività
* I commercianti e gli artigiani che esercitino contemporaneamente, anche in un’unica impresa, più attività assoggettabili a diverse forme di assicurazione obbligatoria (IVS) devono essere iscritti nell’assicurazione che, a giudizio dell’INPS, corrisponda all’attività alla quale dedicano personalmente la loro intera opera in misura prevalente (art.1, co.208, L.662/1996).
* Tale principio, tuttavia, è applicabile alle attività autonome esercitate in forma di impresa dai commercianti, dagli artigiani e dai coltivatori diretti, i quali vengono iscritti in una delle corrispondenti gestioni INPS. Restano, invece, esclusi dall’applicazione di detto principio i rapporti di lavoro per i quali è obbligatoriamente prevista l’iscrizione alla Gestione Separata INPS (art.2, c.26, L.335/1995; [art.12, c.11, DL 78/2010](http://media.directio.it/portale/norme/20130531-DL_n_78_art_12.pdf) conv. In L.122/2010).
* Pertanto, in caso di esercizio di attività in forma di impresa ad opera di commercianti o artigiani  contemporaneamente all’esercizio di attività autonoma per la quale è obbligatoriamente prevista l’iscrizione alla Gestione Separata, non opera l’unificazione della contribuzione sulla base del parametro dell’attività prevalente, ma il lavoratore è tenuto alla doppia contribuzione come esemplifica la tabella che segue:
* 

Apertura posizione INAIL

ISCRIZIONE INAIL

Contestualmente all’inizio dell’attività il datore di lavoro è tenuto a darne comunicazione all’Inail. In caso di lavori di particolare natura o da avviare con urgenza, puoi farlo, motivando il ritardo, entro i cinque giorni dall’inizio delle attività.

La mancata o tardiva denuncia di avvio attività all’Inail può comportare l’applicazione di sanzioni civili.  
L’obbligo di denuncia è assolto dal datore di lavoro imprenditore tramite la Comunicazione Unica (ComUnica), il servizio telematico che permette di registrare una nuova attività al Registro delle imprese in modo da  trasmettere i dati a Camere di Commercio, Inps, Inail e Agenzia delle Entrate con una procedura unica di iscrizione.  
  
L’utilizzo della Comunicazione Unica non è previsto per i soggetti che non sono imprese e per i soggetti con polizze speciali. In tali casi è necessario effettuare la denuncia di iscrizione con modalità telematica (dal 1° luglio 2013). Gli intermediari devono utilizzare la denuncia di iscrizione telematica nella sezione dei Servizi online disponibili sul sito Inail.   
  
Per ogni richiesta di apertura di una posizione assicurativa l’Inail rilascerà un certificato d'iscrizione che contiene le seguenti informazioni:

• l’attribuzione del Codice ditta, il numero di Posizione assicurativa territoriale ed il codice Pin utile per l’accesso ai servizi Inail, telematici e telefonici;

• tutti gli elementi utili al calcolo del premio, derivante dalle specifiche attività denunciate, dai soggetti assicurati (es. artigiani) e dalle retribuzioni indicate;

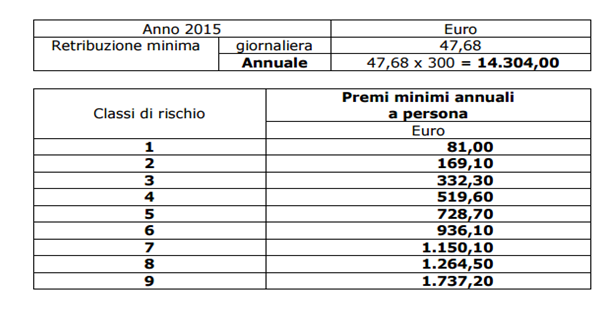
* l’importo del premio dovuto e la relativa data di scadenza

PREMIO INAIL ARTIGIANI E COMMERCIANTI

L’assicurazione inail è obbligatoria per gli artigiani mentre per i commercianti limitatamente a coloro che operano in società, agli associati in partecipazione e ai collaboratori dell’impresa familiare.

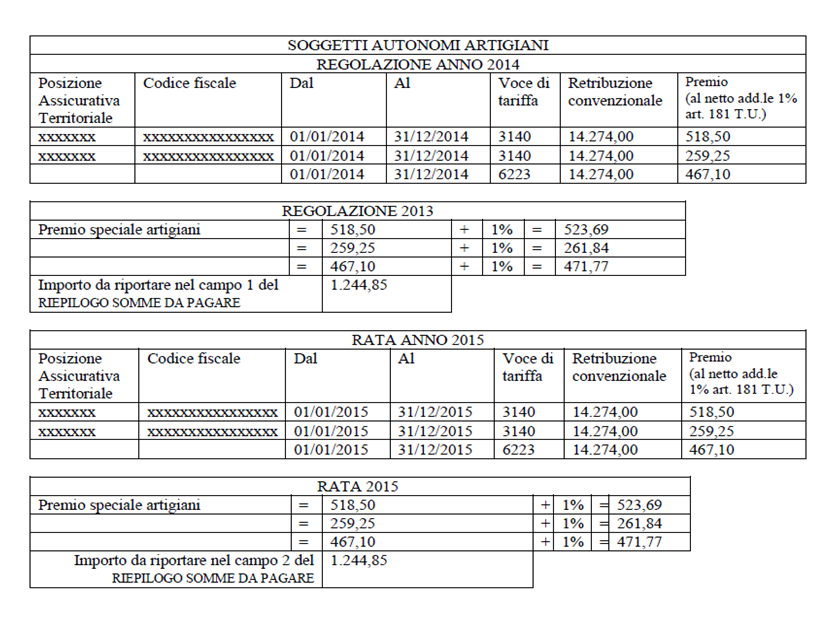
Per i lavoratori autonomi artigiani si applica una speciale tariffa dei premi composta da nove classi di rischio. Le voci di tariffa sono le stesse applicabili anche ai lavoratori dipendenti all’interno del settore “artigianato”.

Gli importi dei premi sono determinati su una retribuzione minima annuale e, per ogni incremento retributivo deve essere versata un’aliquota aggiuntiva predeterminata.



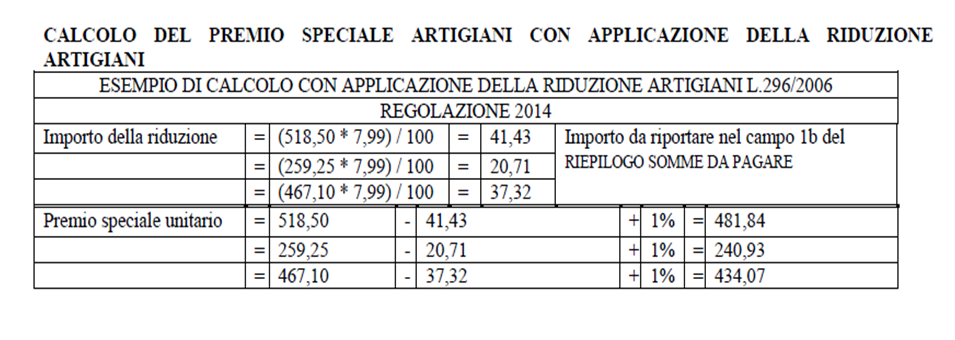
Il premio speciale unitario per l’assicurazione dei lavoratori autonomi artigiani varia in funzione della forma assicurativa, base retributiva annua prescelta e lavorazione svolta. Esso è indicato nelle basi di calcolo dei premi, inviate ogni anno dall'INAIL. Per ogni voce di tariffa relativa alla lavorazione svolta dal singolo soggetto autonomo artigiano è indicata la quota di premio corrispondente. Pertanto, nel caso in cui l’attività svolta dall’artigiano sia classificata a più voci di tariffa, il premio speciale unitario è dato dalla somma delle quote di premio corrispondenti a ciascuna voce.

Il premio di autoliquidazione è dato dalla somma dei singoli premi speciali unitari, ciascuno maggiorato dell'addizionale ex ANMIL dell’1% (art. 181 T.U., DPR n. 1124/1965).



Riduzione premio artigiani - (art. 1, c. 780-781, legge n. 296/2006; DetPres n. 287/2014)

Con effetto dal 1° gennaio 2008, è prevista in favore delle imprese iscritte alla gestione Artigianato una riduzione del premio, da determinarsi con decreti ministeriali. La riduzione si applica solo al premio dovuto a titolo di regolazione.



SOCI E FAMILIARI NON ARTIGIANI

Per i soci e i familiari non artigiani il calcolo del premio viene effettuato applicando i tassi alle retribuzioni convenzionali.

AUTOLIQUIDAZIONE INAIL E PAGAMENTO DEI PREMI

Con la pubblicazione in GU n. 51 del 03 marzo 2015 del Decreto del 09 febbraio 2015 si approva la determina del Presidente dell'INAIL n. 330 del 05 novembre 2014 la quale fissa al 28 febbraio di ciascun anno (29 in caso di anno bisestile) il nuovo termine di presentazione delle denunce retributive annuali di cui all'art. 28, comma 4, del D.P.R. 30 giugno 1965 n. 1124.

Attenzione: Il termine per il pagamento dei premi non cambia

Resta fermo il termine previsto per il pagamento dei premi di assicurazione, fissato al 16 febbraio di ciascun anno per il pagamento in unica soluzione.

Per il pagamento rateale si ricordano le scadenze:



REGISTRO INFORTUNI

Tutti i datori di lavoro sono tenuti ad istituire il registro infortuni. In tale registro vanno annotati cronologicamente tutti gli infortuni che comportano l’assenza dal lavoro di almeno un giorno (escluso quello dell’evento).

Prima di essere utilizzato il registro deve essere vidimato dall’ASL competente per territorio. Le singole Regioni possono abolire l’obbligo di vidimazione:

Regione Piemonte – abolizione vidimazione registro infortuni

Dal 27 marzo 2015 non sarà più obbligatorio vidimare il registro infortuni presso l'Asl competente. Lo ha previsto la Regione Basilicata con Legge Regionale:

*" (Abolizione dell'obbligo di vidimazione del registro infortuni)*

*1. Il registro infortuni, di cui al decreto del Ministero del lavoro e della previdenza sociale del 12 settembre 1958, non è soggetto a vidimazione da parte dell'organo di vigilanza territorialmente competente.*  
*2. L'abolizione dell'obbligo di vidimazione del registro infortuni non comporta l'eliminazione degli obblighi connessi alla sua tenuta."*

Il Registro deve essere tenuto a disposizione degli ispettori del lavoro sul luogo di lavoro e deve essere costantemente aggiornato senza spazi bianchi e le scritturazioni devono essere fatte con inchiostro indelebile.

Non sono consentite abrasioni ma eventuali rettifiche e correzioni devono eseguirsi in modo che il testo da sostituire sia leggibile.

Il registro deve essere conservato per almeno quattro anni dall’ultima registrazione e, se non usato, dalla data della sua vidimazione.

## Il Durc

Così come previsto dall’art. 1 del D.M. 24 ottobre 2007, per poter fruire dei benefici normativi e contributivi in materia di lavoro e legislazione sociale previsti dall’ordinamento, nonché dei benefici normativi e sovvenzioni previsti dalla disciplina comunitaria per la realizzazione di investimenti, le imprese di tutti i settori devono essere in possesso del Documento Unico di regolarità Contributiva (DURC).

Il DURC è richiesto anche ai datori di lavoro ed ai lavoratori autonomi per l'assegnazione di appalti pubblici o per l'abilitazione (permesso di costruire, DIA, SCIA) all’esecuzione di appalti privati nel settore dell'edilizia, nonché ai fini dell’attestazione SOA, per l'iscrizione all'Albo Fornitori e per tutti gli altri casi specificatamente indicati dalla normativa nazionale o regionale.

Il DURC attesta la regolarità dei versamenti dovuti agli Istituti previdenziali e assicurativi e, per i datori di lavoro dell’edilizia, anche la regolarità dei versamenti dovuti alle Casse edili.

A decorrere dal 1° gennaio 2008, trova piena applicazione la normativa del cd. "DURC INTERNO" (art. 1, commi 1175 e 1176, della L. 27 dicembre 2006, n. 296) nei confronti delle imprese di tutti i settori e di tutti i datori di lavoro.

È operativa, dal 2 febbraio 2015, la piattaforma Asse.Co. che permette ai consulenti del lavoro di "asseverare" la regolarità contributiva e retributiva delle imprese nella gestione dei rapporti di lavoro, semplificando gli adempimenti e promuovendo al tempo stesso la cultura della legalità (Circolare della Fondazione Studi CDL del 3 febbraio 2015, n. 3).

La regolarità è attestata laddove i versamenti coincidano con gli importi dichiarati e non vi siano inadempienze. Essa inoltre sussiste laddove vi siano rateizzazioni  in atto, sospensioni dei pagamenti a seguito di disposizioni legislative e istanze di compensazione con credito comprovato.

L’accertamento della regolarità contributiva è riferito alla data indicata nella richiesta e, ove questa manchi, alla data in cui si effettua la verifica, purché nei termini stabiliti per il rilascio del certificato o per la formazione del silenzio assenso.

Il rilascio del DURC vale ad attestare la regolarità della contribuzione, per il periodo di validità del documento stesso, con riguardo alla correttezza delle denunce periodiche e dei relativi versamenti.

Il controllo della posizione contributiva, oltre quella dei lavoratori dipendenti e dei collaboratori iscritti alla gestione separata, va esteso alla gestione previdenziale in cui è iscritto il titolare ed eventuali suoi coadiutori.

Ai fini del rilascio del DURC, l’interessato è tenuto ad autocertificare l’inesistenza a suo carico di provvedimenti, amministrativi o giurisdizionali, definitivi in ordine alla commissione delle violazioni (Allegato A, D.M. 24 ottobre 2007) ovvero il decorso del periodo indicato, relativo a ciascun illecito.

Le violazioni in materia di tutela delle condizioni di lavoro ostative al rilascio del DURC sono comprese nell’Allegato A, Decreto ministeriale 24 ottobre 2007 e, a decorrere dal 15 maggio 2008, rilevano le violazioni di cui al Decreto Legislativo n. 81/2008.

L’ambito di efficacia delle cause ostative connesse alla violazione della disciplina in materia di tutela delle condizioni di lavoro si ritiene limitato al DURC finalizzato alla fruizione dei benefici normativi e contributivi (art. 1, co. 1175, L. n. 296/2006; Ministero del lavoro, circolare 30 gennaio 2008, n. 5) e non anche al DURC rilasciato in occasione di appalti pubblici e privati.

Il DURC è richiesto obbligatoriamente con le modalità telematiche:

- dalle Amministrazioni pubbliche o dai soggetti privati a rilevanza pubblica appaltanti e dalle Società di Attestazione e Qualificazione delle Aziende (SOA);

- dai consulenti del lavoro;

- da coloro che siano iscritti negli albi degli avvocati e procuratori legali, dei dottori commercialisti, dei ragionieri e periti commerciali (art. 1, L. 11 gennaio 1979, n. 12).

Il DURC deve contenere (art. 4, D.M. 24 ottobre 2007):

- la denominazione o ragione sociale, la sede legale e unità operativa, il codice fiscale del datore di lavoro;

- l’iscrizione agli Istituti previdenziali e, ove previsto, alle Casse edili.

- la dichiarazione di regolarità ovvero non regolarità contributiva con indicazione della motivazione o della specifica scopertura;

- la data di effettuazione della verifica di regolarità contributiva;

- la data di rilascia del documento;

- il nominativo del responsabile del procedimento.

 Nell’ambito delle procedure di acquisizione in economia di beni, servizi e lavori previste e disciplinate dal Codice dei contratti pubblici relativi ai lavori, servizi e forniture (D.Lgs. n. 163/2006; D.P.R. n. 207/2010), il DURC deve essere richiesto, senza alcuna eccezione, per ogni contratto pubblico e, dunque, anche nel caso degli acquisti in economia o di modesta entità.

Il DURC ha l’obiettivo di garantire la trasparenza degli affidamenti, nonché di verificare che le imprese che operano con il settore pubblico rispettino la normativa previdenziale, a prescindere dall’importo del contratto e dalla procedura di selezione adottata (Ministero del lavoro, interpello 20 febbraio 2009, n. 10).

Gli Istituti previdenziali rilasciavano il DURC entro il termine massimo previsto per la formazione del silenzio assenso relativo alla certificazione di regolarità contributiva rilasciata dagli stessi Istituti, fissato in 30 giorni dai rispettivi atti regolamentari, mentre le Casse Edili e gli Enti Bilaterali rilasciano il DURC nei termini previsti dalla convenzione (art. 6, D.M. 24 ottobre 2007).

Come cambia il DURC:  Durc on line

In seguito all’entrata in vigore del

Decreto interministeriale 30 gennaio 2015, la verifica della regolarità contributiva nei confronti dell’INPS, dell’INAIL e delle Casse Edili, avviene con modalità esclusivamente telematiche ed in tempo reale indicando esclusivamente il codice fiscale del soggetto da verificare.

Con la [circolare n. 19 dell’8 giugno 2015](http://media.directio.it/portale/norme/ML%20circ.%20n.%2019-2015%20-%20DURC%20ON-LINE.pdf), il Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali ha provveduto ad illustrare i contenuti del Decreto e a fornire i primi chiarimenti di carattere interpretativo necessari alla sua corretta applicazione. Nel rinviare integralmente ai contenuti della predetta circolare, L’inps, con la circolare 126 fornisce le opportune indicazioni operative a seguito della realizzazione da parte dell’INPS e dell’INAIL del nuovo servizio “DURC On Line”. Il servizio, che presenta uguali funzionalità nei portali dei due Istituti (www.inps.it e www.inail.it) è operativo dal 1° luglio 2015.

L’art. 3, comma 1, del DM, come espressamente già indicato dall’art. 4, comma 2, lettera a) del d.l. n.34/2014, provvede a definire l’ambito oggettivo della verifica costituito dai pagamenti scaduti sino all’ultimo giorno del secondo mese  antecedente a quello in cui la medesima verifica è effettuata, a condizione che sia scaduto anche il termine di presentazione delle relative denunce retributive

La verifica automatizzata interesserà gli archivi delle seguenti Gestioni INPS: Datori di lavoro con dipendenti; Committenti di co.co.co e co.co.pro.; Datori di lavoro agricolo con dipendenti; Lavoratori autonomi artigiani e commercianti; Lavoratori autonomi agricoli; Lavoratori dello spettacolo e dello sport professionistico.

La procedura fornirà un esito di regolarità laddove non siano rilevate evidenze di esposizioni debitorie per contributi e/o sanzioni civili. In caso contrario, ove l’esito di regolarità non sia possibile, la procedura fornirà a video l’informazione che sono in corso verifiche e che la disponibilità dell’esito sarà comunicata all’indirizzo PEC registrato dal richiedente nel sistema nella fase di accesso alla Procedura DURC On Line. L'invito a regolarizzare riporta l’indicazione analitica delle cause che hanno determinato l'irregolarità che l'interessato, entro un termine non superiore a 15 giorni dalla notifica dell'invito, deve regolarizzare provvedendo al versamento delle somme indicate o alla sistemazione delle omissioni contestate. Qualora la regolarizzazione avvenga oltre tale termine ma comunque prima della definizione dell’esito della verifica, gli Istituti non potranno dichiarare l’irregolarità tenuto conto che a quel momento, ove venisse attestata l’irregolarità a seguito della regolarizzazione tardiva, l’esito sarebbe riferito ad una situazione di omissione non corrispondente alla realtà.

In ogni caso l’intero procedimento di regolarizzazione dovrà concludersi prima di 30 giorni dalla richiesta che ha determinato l’esito di irregolarità.

Ipotesi di esclusione del DURC On Line

Il Decreto ministeriale ha stabilito che, in via transitoria e comunque non oltre il 1° gennaio 2017, restano assoggettate alle previgenti modalità di rilascio del DURC alcune tipologie di richieste, per le quali non è possibile effettuare le verifiche con modalità automatizzate.

Nelle ipotesi di seguito riportate, pertanto, la richiesta di regolarità continuerà ad avvenire attraverso il servizio dello Sportello Unico Previdenziale (www.sportellounicoprevidenziale.it):

- DURC in presenza di certificazione dei crediti rilasciati ai sensi dell’art. 13-bis, comma 5, d.l. 52/2012 convertito, con modificazioni, dalla legge 94/2012;

- DURC per pagamenti dei debiti della Pubblica Amministrazione maturati al 31 dicembre 2012;

- DURC richiesti ai sensi dell’art. 5, comma 2, lettera a) del DM 29.8.2012;

- DURC in applicazione dell’art. 10 del DPCM 4 febbraio 2013;

Flusso Operativo della “procedura DURC On Line”

1. L’utente in possesso delle credenziali accede al portale INPS o al portale INAIL e seleziona il servizio “DURC On Line”;

2. L’utente può scegliere una delle seguenti funzionalità:

-Consultazione Regolarità

-Lista Richieste

-Richiesta Regolarità

3. L’utente seleziona “Consultazione regolarità”, inserisce il codice fiscale del soggetto di cui deve verificare la regolarità contributiva e seleziona il bottone “Consulta regolarità”; Se è presente un documento di regolarità in corso di validità, il sistema propone all’utente il documento e la possibilità di visualizzarlo e scaricarlo in formato pdf. In caso contrario il sistema segnala per il codice fiscale indicato non è disponibile un DURC On Line in corso di validità e che la richiesta deve essere effettuata tramite la funzione "Richiesta Regolarità";

4. L’utente seleziona la funzione “Richiesta Regolarità” e inserisce il codice fiscale da sottoporre a verifica e la casella PEC alla quale sarà comunicato l’esito della verifica stessa;

5. Il sistema verifica se è già pervenuta una richiesta di verifica della regolarità ed in tal caso fornisce il numero di protocollo ad essa già attribuito che nella struttura indica il portale “owner” della richiesta, altrimenti prende in carico la richiesta e attribuisce ad essa il relativo numero di protocollo;

6. A questo punto i sistemi sono allineati e attivano i controlli per la verifica di regolarità;

7. Il sistema comunica all'utente che l'elaborazione della richiesta è in corso e che durante questa fase è possibile rimanere in attesa oppure controllare successivamente lo stato della richiesta inoltrata utilizzando le funzioni di Ricerca ‘Lista Richieste’. La richiesta rimane in elaborazione per un massimo di 6 ore, scadute le quali, se i sistemi non si sono allineati viene annullata per cause tecniche e deve essere riproposta;

8. Se è possibile attestare subito la regolarità, il sistema consente la visualizzazione del Documento in formato pdf non modificabile, altrimenti comunica con un messaggio che l’interrogazione non ha fornito un esito automatico e che è stata attivata la verifica da parte degli Enti. Con una PEC spedita all’indirizzo indicato al momento dell’accesso dal richiedente sarà data comunicazione che l'esito può essere visualizzato ed acquisito;

9. Per acquisire l’esito della richiesta, l’utente deve selezionare la funzione “Lista Richieste” che può essere:

a. Regolare

b. In verifica

c. Non Regolare

d. Elaborazione in corso

10. Una volta acquisiti gli esiti da ciascun ente il portale “owner” definisce l’esito della richiesta.

In caso di esito Regolare crea il Documento in formato pdf non modificabile denominato "DURC On Line”.

In caso di esito Non Regolare crea un Documento con le stesse caratteristiche del precedente denominato "verifica di regolarità contributiva".

L’utente riceve tramite PEC l’avviso che è disponibile l’esito della verifica della regolarità contributiva per il Codice Fiscale per il quale è stata effettuata la richiesta che riporta i dati relativi al codice fiscale, alla denominazione del datore di lavoro/lavoratore autonomo e al numero di protocollo nel seguente formato OWNER\_Numeroprotocollo.

DURC on line - Requisiti per la regolarità

La verifica della regolarità riguarda i pagamenti dovuti dall'impresa in relazione a tutte le tipologie di lavoratori subordinati e a quelli impiegati con contratto di collaborazione coordinata e continuativa, operanti nell'impresa stessa nonché, i pagamenti dovuti dai lavoratori autonomi, scaduti sino all'ultimo giorno del secondo mese antecedente a quello in cui la verifica è effettuata, a condizione che sia scaduto anche il termine di presentazione delle relative denunce retributive.

 In ogni caso, la regolarità sussiste in caso di:

a) rateizzazioni concesse dall'Inps, dall'Inail, dalle Casse edili ovvero dagli Agenti della riscossione;

b) sospensione dei pagamenti in forza di disposizioni legislative;

c) crediti in fase amministrativa oggetto di compensazione per la quale sia stato verificato il credito dagli Enti preposti alla verifica e che sia stata accettata dai medesimi Enti;

d) crediti in fase amministrativa in pendenza di contenzioso amministrativo sino alla decisione che respinge il ricorso;

e) crediti in fase amministrativa in pendenza di contenzioso giudiziario sino al passaggio in giudicato della sentenza, salva l'ipotesi di iscrizione a ruolo eseguita in presenza di provvedimento esecutivo del giudice;

f) crediti affidati per il recupero agli Agenti della riscossione per i quali sia stata disposta la sospensione della cartella di pagamento o dell'avviso di addebito a seguito di ricorso giudiziario.

La regolarità sussiste, inoltre, in presenza di uno scostamento non grave tra le somme dovute e quelle versate, con riferimento a ciascun Istituto previdenziale ed a ciascuna Cassa edile. Non si considera grave lo scostamento tra le somme dovute e quelle versate con riferimento a ciascuna Gestione nella quale l'omissione si è determinata che risulti pari o inferiore ad Euro 150,00, comprensivi di eventuali accessori di legge (art. 3, D.M. 30 gennaio 2015).

Il documento generato dall'esito positivo della verifica, in formato "pdf" non modificabile, sostituisce ad ogni effetto il Documento Unico di Regolarità Contributiva (DURC) previsto:

- per l'erogazione di sovvenzioni, contributi, sussidi, ausili finanziari e vantaggi economici, di qualunque genere, compresi i benefici e le sovvenzioni comunitarie per la realizzazione di investimenti (art. 1, co. 553, L. n. 266/2005);

- nell'ambito delle procedure di appalto di opere, servizi e forniture pubblici;

- nei lavori privati dell'edilizia;

- per il rilascio dell'attestazione SOA.

Il Documento ha i seguenti contenuti minimi:

- la denominazione o ragione sociale, la sede legale e il codice fiscale del soggetto nei cui confronti è effettuata la verifica;

- l'iscrizione all'Inps, all'Inail e, ove previsto, alle Casse edili;

- la dichiarazione di regolarità;

- il numero identificativo, la data di effettuazione della verifica e quella di scadenza di validità del Documento.

Il Documento ha validità di 120 giorni dalla data effettuazione della verifica ed è liberamente consultabile tramite le applicazioni predisposte dall'Inps, dall'Inail e dalla Commissione Nazionale Paritetica per le Casse Edili (CNCE) nei rispettivi siti internet.

# La scelta del regime contabile

### Il regime ordinario

Il regime fiscale ordinario, obbligatorio per le società di capitali, è anche adottato da imprese individuali e società di persone, per opzione o per superamento dei limiti validi per il regime semplificato. La determinazione del reddito di impresa in regime ordinario presuppone la tenuta della contabilità ordinaria e la redazione del bilancio di esercizio.

### Il regime semplificato

Per le imprese di nuova costituzione il regime contabile è semplificato se, all’atto della richiesta di attribuzione del numero di partita IVA, si indica un volume d’affari presunto, nell’anno o nella frazione d’anno, non superiore ai limiti sopra riportati. A partire dal periodo successivo, per determinare il tipo di contabilità da adottare, si terrà conto dell’ammontare dei ricavi relativi all’anno precedente.

### Regime agevolato per le nuove iniziative imprenditoriali

Il regime per le nuove iniziative imprenditoriali è un regime fiscale agevolato utilizzabile da persone fisiche e titolari di imprese familiari per i primi tre periodi d’imposta: può essere scelto dal contribuente in sede di presentazione della dichiarazione di inizio attività, nella quale il soggetto interessato attesta di possedere i requisiti soggettivi.

### Il regime dei nuovi contribuenti minimi

Il nuovo regime dei minimi, introdotto dal 1 gennaio 2012 (art. 27 del Dl 98/2011), ha ripreso e modificato il vecchio regime dei minimi, previsto dalla Finanziaria 2008, introducendo delle limitazioni in termini di durata dello stesso e in termini di maggiori requisiti.

### Il regime degli "ex minimi"

I contribuenti che dal 1 gennaio 2012 non potranno più applicare il regime dei minimi a seguito dei nuovi requisiti introdotti dal Dl 98/2011, entreranno in un regime residuale che prevede semplificazioni contabili ma tassazione ordinaria ai fini IRPEF e IVA.

### Regime premiale per la trasparenza fiscale

Istituendo il regime premiale per favorire la trasparenza, il legislatore ha manifestato l'intento di premiare, con semplificazioni degli adempimenti amministrativi e con l'assistenza fiscale da parte dell'Agenzia delle Entrate, i soggetti che adottavano comportamenti trasparenti nei confronti dell'Amministrazione finanziaria

### Regime forfetario

La Legge di Stabilità (Legge 190/2014) ha abrogato i precedenti regimi agevolati ed introdotto un nuovo regime forfetario i cui requisiti di adesione variano in base all'attività esercitata. L'imposta sostitutiva è del 15%

### Tenuta di libri e registri in formato digitale

Tutti i libri contabili anche di rilevanza fiscale potranno essere gestiti informaticamente grazie alla firma digitale e alla marcatura temporale.

Il regime ordinario

Il regime di contabilità ordinario costituisce regime “naturale” obbligatorio, a prescindere dal volume di ricavi conseguito ([art. 13 del D.P.R. 600/73](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/le-prime-scelte/05-la-scelta-del-regime-contabile/05_01-regime-ordinario.aspx#norma-2013)), per:

* le società di capitali e gli enti equiparati;
* gli enti pubblici e privati, diversi dalle società, nonché i trust (a decorrere dal 1° gennaio 2007 in base al disposto normativo della[L.296/06, art. 1, c. 76 cod.civ](http://media.directio.it/portale/norme/20061227-Legge_n_296_art_1.pdf)).

Sono inoltre obbligate al regime di contabilità ordinario:

* le imprese individuali;
* le società di persone;
* gli enti non commerciali.

nel caso in cui esercitino un’attività di impresa con ricavi superiori a:

* euro  400.000,00 se svolgono attività di servizi;
* euro  700.000,00 se svolgono altre attività.

Ricordiamo che i limiti di cui sopra (precedentemente pari rispettivamente ad euro 309.874,14 ed euro 516.456,90) sono stati così elevati, con decorrenza da maggio 2011, dalla[L. 106/2011](http://media.directio.it/portale/norme/20110712-Legge_n_106.pdf).

Inoltre i contribuenti che normalmente adotterebbero il regime contabile semplificato possono optare di adottare il regime ordinario.

Chi adotta il regime di contabilità ordinaria deve compilare i seguenti libri e registri contabili obbligatori:

*Libro giornale*

Il libro giornale deve indicare giorno per giorno le operazioni relative all’esercizio dell’impresa ([art. 2216 cod.civ](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/le-prime-scelte/05-la-scelta-del-regime-contabile/05_01-regime-ordinario.aspx#norma-1785))

La norma fiscale ([art. 22 D.P.R. 600/73](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/le-prime-scelte/05-la-scelta-del-regime-contabile/05_01-regime-ordinario.aspx#norma-2043)) stabilisce un termine di 60 giorni dal verificarsi dell’operazione per la relativa registrazione sul libro (se il registro è tenuto a mezzo di sistemi informatici e meccanografici è ritenuta regolare anche quando i dati sono aggiornati entro 60 giorni su supporto magnetico, a condizione che la mancata trascrizione riguardi l’esercizio per il quale non siano scaduti da oltre tre mesi i termini per la presentazione delle relative dichiarazioni annuali e sia possibile, in qualsiasi momento, trascrivere su supporti cartacei i dati memorizzati nell’elaboratore).

I libri contabili obbligatori devono essere conservati per dieci anni dalla data dell’ultima annotazione. Il termine può essere prorogato se alla scadenza non sono stati ancora definiti gli eventuali accertamenti tributari precedentemente iniziati. La conservazione può essere effettuata anche su supporti ottici o magnetici in modo tale da garantire sia la certezza della data, sia la non modificabilità dei dati.

*Libro inventari*

Il libro degli inventari deve essere redatto (ai sensi dell’[art. 15 DPR 600/1973](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/le-prime-scelte/05-la-scelta-del-regime-contabile/05_01-regime-ordinario.aspx#norma-2021)) entro tre mesi dal termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi e deve riportare ([art. 2217 cod.civ.](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/le-prime-scelte/05-la-scelta-del-regime-contabile/05_01-regime-ordinario.aspx#norma-1742).):

* l’inventario iniziale
* i successivi inventari annuali
* l’indicazione e la valutazione delle attività e passività relative all’impresa e delle attività e passività dell’imprenditore estranee all’impresa
* lo stato patrimoniale ed il conto economico
* la sottoscrizione dell’imprenditore.

I piccoli imprenditori sono esonerati dall’obbligo.

Con la [L. n. 383 del 18/10/2001](http://media.directio.it/portale/norme/20011018-Legge_n_383.pdf) è stato soppresso l’obbligo di bollatura iniziale del libro giornale e del libro degli inventari, confermando quello della numerazione progressiva delle pagine, prima della loro utilizzazione e per ciascun periodo, con l’indicazione, pagina per pagina, dell’anno cui si riferisce. L’Agenzia delle Entrate ha precisato che la numerazione non deve effettuarsi sin dall’inizio per l’intero libro e neanche per l’intero periodo di imposta, ma può essere eseguita nel momento in cui si utilizza effettivamente la pagina. Si fa presente che l’anno da indicare sul libro è l’anno della contabilità e non quello in cui viene materialmente effettuata la stampa delle pagine. È stato anche chiarito che le scritture di rettifica e assestamento concernenti operazioni dell’esercizio già chiuso, generalmente rilevate nel corso dell’esercizio successivo a quello di riferimento, possono prendere il numero dell’esercizio in cui sono annotate e la data della loro effettiva rilevazione, avendo cura di specificare che si tratta di un’operazione riferita alla chiusura dell’esercizio precedente (esempio: le scritture di rettifica del bilancio al 31/12/2011 che vengono registrate nel corso del 2012).

Per entrambi i libri sopracitati è comunque rimasto l’obbligo di versare l'imposta di bollo prima che il registro sia posto in uso, quindi antecedentemente alle registrazioni sulla prima pagina:

* per i contribuenti non tenuti al versamento forfetario della tassa di concessione governativa (imprese individuali e società di persone) l’imposta di bollo deve essere corrisposta nella misura di euro 32 per ogni cento pagine o frazioni di cento pagine;
* per le società di capitali, che versano annualmente (entro il 16 marzo) le concessioni governative nella misura di euro 309,87 (o euro 516,46 per quelle con capitale superiore a euro 516.456,90) l'imposta di bollo da versare per ogni cento pagine, o frazioni di cento, è invece di euro 16.

L’imposta può essere versata alternativamente:

* tramite contrassegno;
* mediante versamento (presso banche, poste o concessionari della riscossione) eseguito tramite modello F23, con codice tributo 458T, i cui estremi della ricevuta di pagamento devono essere riportati sulla prima pagina di ciascun libro o registro.

A partire dal 1° gennaio 2007 i contrassegni telematici (in vigore già dal 2005) hanno sostituito definitivamente le marche da bollo cartacee. Il pagamento dell’imposta di bollo avviene, quindi, presso gli intermediari (tabaccai, ufficiali giudiziari e altri distributori già autorizzati alla vendita di valori bollati) convenzionati con l’Agenzia delle Entrate, che rilasciano i relativi contrassegni telematici.

*Le scritture ausiliarie*

Sono regolamentate ai sensi dell’[art. 14 DPR 600/73:](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/le-prime-scelte/05-la-scelta-del-regime-contabile/05_01-regime-ordinario.aspx#norma-2017)

* il libro mastro: in esso vengono registrati gli elementi patrimoniali e reddituali raggruppati in categorie omogenee in modo da consentire di desumere chiaramente e distintamente i componenti positivi e negativi che concorrono alla formazione del reddito.
* le scritture di magazzino: sono obbligatorie solo per le imprese in contabilità ordinaria che per due esercizi consecutivi presentano ricavi superiori a euro 5.164.568,99 e il valore complessivo delle rimanenze finali superiore a euro 1.032.913,80. In particolare l’obbligo decorre dal secondo anno successivo al verificarsi delle condizioni descritte. Così, ad esempio, se i limiti sono superati sia nell’anno 2011 che nell’anno 2012, l’obbligo decorre dall’esercizio 2014 indipendentemente dai valori di ricavi e rimanenze fatti registrare nel 2013. L’obbligo cessa a partire dal primo periodo di imposta successivo a quello in cui, per la seconda volta consecutiva, l’ammontare dei ricavi o il valore delle rimanenze è inferiore a tale limite. Queste scritture consentono di valutare le movimentazioni e le giacenze di merci, nonché di assicurare il regolare flusso degli approvvigionamenti. Nelle scritture di magazzino devono registrarsi, entro sessanta giorni dal verificarsi, le quantità entrate ed uscite di merci destinate alla vendita, semilavorati, prodotti finiti, materie prime e  imballaggi.

Le scritture ausiliarie non sono sottoposte ad alcuna formalità, non essendone richiesta né la numerazione né la bollatura iniziale.

*Registro dei beni ammortizzabili*

Il  registro dei beni ammortizzabili (disciplinato dall’[art. 16 DPR 600/73](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/le-prime-scelte/05-la-scelta-del-regime-contabile/05_01-regime-ordinario.aspx#norma-2026)) deve essere compilato entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi, con le seguenti indicazioni:

* per i beni immobili e i beni mobili iscritti in pubblici registri devono essere indicati l'anno di acquisizione, il costo originario, eventuali                 rivalutazioni e svalutazioni, il fondo di ammortamento al termine del periodo d'imposta precedente, il coefficiente di ammortamento effettivamente applicato, la quota annua di ammortamento e  le eliminazioni dal processo produttivo
* per tutti gli altri beni, le indicazioni richieste possono essere effettuate con riferimento a categorie omogenee di beni per anno di acquisizione e coefficiente di ammortamento.

I costi di manutenzione, riparazione e ammodernamento, che vanno ad incrementare il valore del bene, devono essere indicati separatamente a seconda dell'anno di formazione.

I soggetti in contabilità ordinaria possono anche non istituire il registro dei beni ammortizzabili se le annotazioni sono effettuate nel libro degli inventari.

Il registro dei beni ammortizzabili, come tutti gli altri registri (o libri o scritture) assoggettati alla disciplina dell’[art. 2219, cod.civ.](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/le-prime-scelte/05-la-scelta-del-regime-contabile/05_01-regime-ordinario.aspx#norma-1791), deve essere tenuto senza spazi in bianco; tuttavia, poiché potrebbe verificarsi la necessità di lasciare dei fogli in bianco, per permettere lo sviluppo degli ammortamenti, il Ministero delle Finanze con la Circolare 30/04/1977 n. 7/1496 ha chiarito che dette pagine devono essere espressamente intitolate al bene o categoria di beni cui sono riservati e devono recare esplicita indicazione che trattasi di continuazione dello sviluppo dell’ammortamento del bene o categoria di beni, con un richiamo della pagina in cui è inizialmente iscritto il bene o la categoria di beni.

Nel caso in cui il registro in esame sia conservato presso un soggetto diverso dal contribuente (esempio il commercialista), questi dovrà conservare un’attestazione ex [art. 52, D.P.R. 633/1972](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/le-prime-scelte/05-la-scelta-del-regime-contabile/05_01-regime-ordinario.aspx#norma-2000) e [art. 33, D.P.R. n. 600/1973](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/le-prime-scelte/05-la-scelta-del-regime-contabile/05_01-regime-ordinario.aspx#norma-2035) sottoscritta dal soggetto effettivamente in possesso del registro.

Anche per il libro dei beni ammortizzabili con la [L. n. 383 del 18/10/2001](http://media.directio.it/portale/norme/20011018-Legge_n_383.pdf) è stato soppresso l’obbligo della bollatura; rimane ancora in essere, invece, la numerazione progressiva delle pagine, che è ora eseguita direttamente dal soggetto obbligato alla tenuta delle scritture.

*I Libri sociali*

Le società di capitale possono inoltre essere obbligate alla tenuta dei seguenti libri sociali:

* Il libro dei soci, che riporta il numero delle azioni, il nome e cognome dei titolari, i trasferimenti ed i vincoli ad esse relativi ed i versamenti eseguiti;
* il libro delle obbligazioni, che riporta l’ammontare delle obbligazioni emesse e quelle estinte, il cognome e il nome dei titolari delle obbligazioni nominative, i trasferimenti e i vincoli ad esse relativi;
* il libro delle assemblee dei soci, che riporta i verbali delle assemblee ordinarie e straordinarie dei soci;
* il libro del Consiglio di Amministrazione, che riporta i verbali delle riunioni del Consiglio di Amministrazione;
* il libro del Collegio sindacale, che riporta i verbali relativi alle riunioni del collegio, compresa la relazione al bilancio annuale, o del consiglio di sorveglianza o del comitato per il controllo sulla gestione;
* il libro del comitato esecutivo, che riporta i verbali dello stesso comitato esecutivo;
* il libro degli obbligazionisti, che riporta gli eventuali verbali delle assemblee da questi tenute;
* il libro degli strumenti finanziari emessi ai sensi dell’[art. 2447-sexies cod.civ.](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/le-prime-scelte/05-la-scelta-del-regime-contabile/05_01-regime-ordinario.aspx#norma-1801)

Tutti questi libri, prima di essere messi in uso, devono essere numerati progressivamente in ogni pagina e bollati in ogni foglio(’[art. 2215 cod.civ.](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/le-prime-scelte/05-la-scelta-del-regime-contabile/05_01-regime-ordinario.aspx#norma-1803)). La bollatura obbligatoria dei registri, a seguito del venir meno di tale compito da parte degli Uffici delle Entrate, deve ora ritenersi attribuita unicamente al competente Ufficio presso il Registro delle Imprese o al notaio.

 A questi libri si aggiungono:

* le scritture previste dalla normativa del lavoro (che saranno esaminate nel capitolo XV);
* i registri IVA;
* i registri previsti da leggi speciali (ad esempio, di pubblica sicurezza, sanitarie, ecc...).

La seguente tabella riassume i principali adempimenti in merito ai registri e libri che l’imprenditore deve tenere:

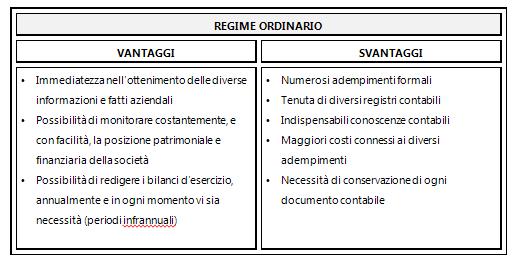


*Abrogazione del libro soci di S.r.l.*

A decorrere dal 30 marzo 2009 ([L. n. 2/2009](http://media.directio.it/portale/norme/20090128-Legge_n_2.pdf), di conversione del [D.L. n. 185/2008](http://media.directio.it/portale/norme/20081129-Decreto_Legge_n_185.pdf)), è stato abrogato il libro soci per le S.r.l. e le società consortili a responsabilità limitata, mentre ne è rimasta  inalterata l’esistenza per le S.p.A. e le S.a.p.a..

Le modifiche o trasferimenti di quote sociali hanno efficacia nei confronti della società con il deposito delle variazione presso il Registro imprese e non più al momento dell'iscrizione sul libro soci. A riguardo, l’Unioncamere nella nota 2453 dell’ 11 febbraio 2009, ha precisato il significato del termine “deposito” inteso come il momento dell’iscrizione presso il Registro imprese, dato che risulterà essere l’unico momento in cui si verrà a conoscenza delle modifiche avvenute.

La norma si propone, nelle intenzione del Legislatore, di ridurre i costi amministrativi a carico delle imprese; in tal senso va anche intesa la soppressione della comunicazione fatta ogni anno al Registro Imprese circa le risultanze del libro soci in sede di deposito del Bilancio.



## Il regime semplificato

Le imprese individuali e le società di persone e assimilate i cui ricavi non abbiano superato, nell’arco di un intero anno solare, i seguenti limiti:

* euro 400.000,00 se hanno per oggetto prestazioni di servizi
* euro 700.000,00 se hanno per oggetto altre attività diverse dalla prestazione di servizi

adottano il regime della **contabilità** **semplificata**come **regime contabile “naturale”**.

Il contribuente ha comunque la facoltà di optare per il regime ordinario; in tal caso questo resta valido fino a revoca. L’opzione e la revoca per il regime ordinario si desumono dal comportamento concludente esercitato, a cui deve seguire la comunicazione espressa nella prima dichiarazione IVA da presentare successivamente alla scelta.

Per le imprese di nuova costituzione il regime contabile è semplificato se, all’atto della richiesta di attribuzione del numero di partita IVA, si indica un volume d’affari presunto che comporti nell’anno o nella frazione d’anno dei valori non superiori ai limiti sopra riportati. A partire dal periodo successivo, per determinare il tipo di contabilità da adottare, si terrà conto dell’ammontare dei ricavi relativi all’anno precedente.

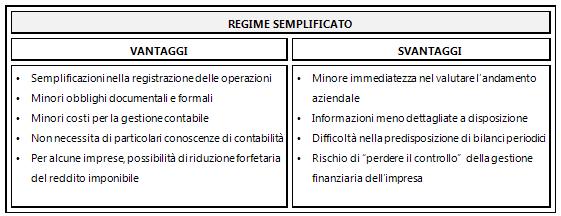
Nel caso in cui un’impresa eserciti contemporaneamente attività di servizi e altre attività, si deve fare riferimento all’attività prevalente, vale a dire quella che produce i maggiori ricavi. In mancanza di annotazione separata dei ricavi, si considerano prevalenti le altre attività diverse dalle prestazioni di servizi, per le quali il limite per il passaggio a regime “naturale” di contabilità semplificata, ricordiamo, è pari ad un ammontare dei ricavi non superiore ad euro 700.000,00.

I soggetti che adottano il regime della contabilità semplificata non sono obbligate a redigere il bilancio e sono esonerate dalla tenuta di scritture contabili quali il libro giornale, il libro inventari, le scritture ausiliarie. Devono, al contrario, tenere:

* i registri IVA, nei quali vanno riportate anche le annotazioni non rilevanti ai fini dell’imposta in oggetto, ma che siano comunque rilevanti per la determinazione del reddito (ciò in considerazione del fatto che non vi è il libro giornale)
* il registro dei beni ammortizzabili, sebbene sia possibile non istituire tale registro se l’imprenditore è in grado di fornire all’Amministrazione finanziaria gli stessi dati che risulterebbero dal registro stesso
* libri previsti dalla normativa sul lavoro (es. Libro Unico del Lavoro)
* registri previsti da leggi speciali.

La[**L. n. 383 del 18/10/2001**](http://media.directio.it/portale/norme/20011018-Legge_n_383.pdf) ha soppresso l’obbligo di bollatura del registro dei beni ammortizzabili e dei registri IVA. L’unico adempimento da porre in essere rimane pertanto la numerazione progressiva delle pagine, che è ora eseguita direttamente dal soggetto obbligato alla tenuta delle scritture.

I contribuenti in contabilità semplificata possono annotare le spese per prestazioni di lavoro dipendente cumulativamente nel registro IVA acquisti entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi, a condizione che le spese risultino correttamente annotate nei libri prescritti dalla legislazione sul lavoro.



##### Norme, Prassi e Giurisprudenza

* [L. 18 ottobre 2001 n.383](http://media.directio.it/portale/norme/20011018-Legge_n_383.pdf)
* [DL 2 marzo 2012 n. 16](http://media.directio.it/portale/norme/20120302-Decreto_Legge_n_16.pdf)

##### Norme Correlate

* [Art. 66 TUIR DPR 917/86](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/le-prime-scelte/05-la-scelta-del-regime-contabile/05_02-regime-semplificato.aspx#modal-norma-1829)
* [Art. 109 TUIR DPR 917/86](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/le-prime-scelte/05-la-scelta-del-regime-contabile/05_02-regime-semplificato.aspx#modal-norma-1813)

## Regime agevolato per le nuove iniziative imprenditoriali

**Regime abrogato all'**[art.1 comma 85 della Legge di Stabilità 2015 (Legge 190/2014)](http://media.directio.it/portale/norme/20141223-Legge_190_art_1_commi_1_100.pdf)**.** I contribuenti che entro il 31 dicembre 2014 si sono avvalsi di tale regime agevolato applicano a partire dal periodo d'imposta 2015 il nuovo regime forfetario introdotto dalla Legge di Stabilità 2015 ([art.1 commi da 54 a 89](http://media.directio.it/portale/norme/20141223-Legge_190_art_1_commi_1_100.pdf)), se sono in possesso dei requisiti richiesti, diversamente applicano i regimi ordinari ai fini Iva e delle imposte sul reddito.

**Come funzionava il Regime fiscale agevolato perle nuove iniziative imprenditoriali e di lavoro autonomo?**

Le persone fisiche che iniziano un’attività di impresa o di lavoro autonomo e i titolari di imprese familiari, possono avvalersi, per il periodo d'imposta d'inizio dell'attività e per i due successivi, di un regime fiscale agevolato che prevede l'assoggettamento del reddito d'impresa ad un'aliquota sostitutiva dell'IRPEF pari al 10% ([**art. 13 L. n. 388 del 23/12/2000**](http://media.directio.it/portale/norme/20001223-Legge_n_388_art_13.pdf)). Quindi, per i primi tre anni di attività, l’imposta sul reddito d’impresa non viene pagata utilizzando le ordinarie aliquote progressive IRPEF, ma applicando a tale reddito l’aliquota proporzionale del 10%.

Il reddito su cui applicare l'imposta sostitutiva del 10% è pari alla differenza tra l'ammontare dei ricavi e compensi effettivi e i costi e le spese deducibili secondo le regole previste per il lavoro autonomo o per il reddito di impresa in contabilità semplificata.

L'opzione per il regime agevolato va comunicata con il modello AA9/11 (Dichiarazione di inizio attività, variazione dati o cessazione attività ai fini Iva - imprese individuali e lavoratori autonomi), barrando la casella "A" (quadro B, “Regimi fiscali agevolati”).

L’Agenzia delle Entrate ha comunque chiarito che l'opzione o la revoca dei regimi di determinazione dell'imposta, o dei regimi contabili, si desumono anche  da comportamenti concludenti del contribuente o dalle modalità di tenuta delle scritture contabili. L’Agenzia ha anche specificato che, salvo il caso in cui la ritardata comunicazione sia stata di ostacolo all’esercizio delle azioni di controllo, a tale fattispecie non vadano applicate le sanzioni dettate dell’articolo 11, 1° comma lettera a) del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, che prevede una multa da 258 euro a 2.065 euro per le omesse, inesatte o incomplete comunicazioni prescritte dalle leggi tributarie.

E' previsto una durata massima di permanenza in questo regime agevolato pari a tre anni, ma anche prima di tale termine il contribuente ha la facoltà di comunicare all'Agenzia delle Entrate la rinuncia al regime.

Le condizioni alle quali è subordinata la fruizione di questo regime, in particolare, sono:

* il contribuente non deve aver esercitato negli ultimi tre anni attività d'impresa, anche in forma associata o familiare. Quindi, l'eventuale apertura di una partita IVA, non impedisce l'adesione al regime agevolato nel caso in cui la posizione sia stata chiusa da più di tre anni, o nel caso in cui, pur avendo aperto la partita IVA, il titolare non abbia svolto l'attività. La qualità di socio in società di persone o di capitali non costituisce a priori una causa ostativa per l’adozione del regime agevolato ma occorre che non abbia svolto in concreto alcuna attività di impresa o lavoro autonomo; così, ad esempio, il socio accomandante di una S.a.s. può fruire del regime agevolato purché, nei tre anni precedenti, non abbia svolto attività di gestione ma si sia limitato a conferire il capitale nella società
* la nuova attività non deve costituire mera prosecuzione di altra precedentemente svolta sotto forma di lavoro dipendente o autonomo, anche sotto forma di collaborazione coordinata continuativa È stata considerata mera prosecuzione dell’attività quella che presenta il carattere della novità soltanto sotto l’aspetto formale, ma che viene svolta in sostanziale continuità utilizzando, per esempio, gli stessi beni o lo stesso luogo della precedente attività ([**Circ. 59/E del 18/06/2001**](http://media.directio.it/portale/prassi/20010618-Circolare_n_59.pdf)), mentre sono esclusi i periodi di pratica obbligatoria per l'esercizio di arti o professioni.
* l’ammontare dei compensi di lavoro autonomo o di ricavi per le imprese aventi per oggetto prestazioni di servizi non deve essere superiore a euro 30.987,41 ovvero ad euro 61.974,83 per le imprese aventi per oggetto altre attività. In caso di prosecuzione di un'attività d'impresa svolta da altro soggetto (es. acquisto d’azienda), i limiti dei ricavi vanno verificati prendendo in considerazione quelli realizzati dal cedente nell’anno precedente e nel caso in cui siano esercitate contemporaneamente più attività si fa riferimento all'attività prevalentemente esercitata, vale a dire quella con la quale sono stati conseguiti maggiori compensi nel periodo d'imposta. La somma dei compensi riguardanti le singole attività non può comunque superare detti limiti.
* devono essere adempiuti regolarmente gli obblighi previdenziali assicurativi e amministrativi.

Con la previsione dell'imposta sostitutiva, il relativo reddito d’impresa non partecipa alla determinazione dell’imponibile complessivo del contribuente ai fini dell'IRPEF, e neanche per l'applicazione delle imposte addizionali all'IRPEF (viceversa nulla cambia per quanto riguarda la determinazione dell'Imposta sul Valore Aggiunto e dell'Imposta Regionale sulle Attività Produttive).

Inoltre, la circostanza che si tratti di imposta sostitutiva determina anche l'impossibilità che sui redditi in questione possa essere operata la ritenuta in acconto: è necessario però che il contribuente "agevolato" rilasci al sostituto d'imposta un'apposita dichiarazione con la quale si attesta la fruizione del particolare regime che evita, così, la tassazione in acconto altrimenti prevista. Inoltre le fatture emesse devono riportare la descrizione dei motivi che esonerano il committente dal fungere da sostituto.

L’utile d’impresa dunque non concorre alla formazione dell’imponibile IRPEF e quindi non si "cumula" con altri redditi eventualmente conseguiti dal contribuente; la legge prevede però che lo stesso reddito assuma rilevanza ai fini contributivi, previdenziali ed extratributari nonché ai fini del riconoscimento delle detrazioni per carichi familiari (ossia per quanto riguarda il limite soglia per essere considerati fiscalmente a carico).

Alla riduzione del carico impositivo si accompagnano anche altre agevolazioni che consistono in una serie di semplificazioni contabili. In particolare, per i nuovi imprenditori la legge prevede l'esonero:

* dagli obblighi di registrazione e tenuta delle scritture contabili ai fini delle imposte dirette, dell'IRAP e dell'IVA
* dagli obblighi di liquidazione e versamento periodico dell'IVA.

Restano invece fermi gli obblighi in materia di conservazione dei documenti ricevuti ed emessi e, laddove la legge lo preveda, gli obblighi in materia di fatturazione e certificazione dei corrispettivi.

Si ricorda che il regime sostitutivo cessa di avere efficacia, oltre al caso di rinuncia da parte del contribuente, quando:

* i ricavi o compensi conseguiti superano il limite fissato, a decorrere dal periodo di imposta successivo
* i ricavi o compensi conseguiti superano il limite fissato di oltre il 50% del limite stesso, a decorrere dallo stesso periodo di imposta in cui il limte è stato superato

Ai soggetti che si avvalgono della disposizione agevolativa per le nuove iniziative imprenditoriali, ai fini accertativi si applicano regolarmente le disposizioni in materia di studi di settore (GERICO). Pertanto, nel caso in cui nei periodi d'imposta successivi al primo il risultato degli studi di settore sia superiore ai limiti dei ricavi e dei corrispettivi fissati per avvalersi di questo regime, si decade dall'agevolazione in commento.

I soggetti in possesso dei requisiti per usufruire del regime agevolato in esame possono farsi assistere dall'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate,  competente in ragione del domicilio fiscale del contribuente, nell'adempimento degli obblighi tributari semplificati (compilazione della dichiarazione unificata, liquidazione dei tributi, ecc.) a seguito di richiesta da parte del contribuente medesimo, da effettuarsi al momento dell’apertura della partita IVA.

Tale assistenza fiscale è fornita attraverso collegamenti telematici tra il contribuente e il sistema informativo dell’Agenzia delle Entrate, per connettersi al quale è necessario il possesso di un computer e modem.

A tal proposito si ricorda che tra le agevolazioni a favore delle nuove attività rientra la concessione di un credito d’imposta, utilizzabile in compensazione, per l’acquisto della suddetta apparecchiatura informatica e degli accessori necessari per la connessione con il sistema informativo dell’Agenzia delle Entrate. Il credito, pari al 40% del prezzo di acquisto delle apparecchiature, ma comunque non superiore a 309,97 euro, spetta anche per gli acquisti dei beni in locazione finanziaria.

Attenzione che a decorrere dall'1 gennaio 2014 l'agevolazione è rideterminata, in modo da ridurre del 15% l'importo agevolato (L. 147/2013, articolo 1, comma 577 - Dpcm 20 febbraio 2014). La disposizione si applica con riferimento ai crediti d'imposta i cui presupposti si realizzano a decorrere dall'1 gennaio 2014 e agli utilizzi degli stessi effettuati successivamente alla data di pubblicazione del Dpcm (21 marzo 2014).

##### Norme, Prassi e Giurisprudenza

* [D.Lgs 9 luglio 1997 n. 241 art.17](http://media.directio.it/portale/norme/19970709-Decreto_Legislativo_n_241_art_17.pdf)
* [L. 23 dicembre 2000 n.388 art.13](http://media.directio.it/portale/norme/20001223-Legge_n_388_art_13.pdf)
* [Circolare Agenzia Entrate 9 marzo 2001 n.23](http://media.directio.it/portale/prassi/20010309-Circolare_n_23.pdf)

##### Norme Correlate

* [Art. 66 TUIR DPR 917/86](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/le-prime-scelte/05-la-scelta-del-regime-contabile/05_03-regime-agevolato-nuove-iniziative-imprenditoriali.aspx#modal-norma-1829)

Il regime dei nuovi contribuenti minimi

Si tratta del regime agevolato cd "Nuovo regime  fiscale di vantaggio per l’imprenditoria giovanile e i lavoratori in mobilità", introdotto dalla Legge 244/2007 ed in vigore fino al 31 dicembre 2015.

Possono aderirivi esclusivamente le persone fisiche residenti in Italia, in particolare:

* i lavoratori autonomi
* gli imprenditori individuali

che presentino i seguenti requisiti (così come modificati a partire dal 1°gennaio 2012 dall’[art. 27 DL n.98,c.2, 6/07/2011](http://media.directio.it/portale/norme/20110706-Decreto_Legge_n_98_art_27.pdf)):

1. nell'anno solare precedente non abbiano conseguito ricavi o percepito compensi, ragguagliati ad anno, superiori ad euro 30.000 con la precisazione che ai fini della determinazione del limite di ricavi non rilevano i ricavi derivanti dall’adeguamento agli studi di settore, mentre nell’ipotesi in cui siano esercitate più attività il limite va riferito alla somma dei ricavi delle singole attività
2. nell'anno solare precedente non abbiano effettuato cessioni all’esportazione e operazioni assimilate, comprese operazioni con lo Stato della Città del Vaticano e con la Repubblica di San Marino
3. nell'anno solare precedente non abbiano sostenuto spese per lavoro dipendente o di collaborazione, anche a progetto, ad eccezione dei compensi corrisposti ai collaboratori dell’impresa familiare
4. nell'anno solare precedente non abbiano erogato somme sotto forma di utili agli associati in partecipazione con apporto di solo lavoro
5. nel triennio precedente non abbiano acquistato complessivamente beni strumentali, anche in leasing, per un ammontare superiore ad euro 15.000 (si ricorda che i beni strumentali ad utilizzo promiscuo rilevano per il 50% del loro valore e che il limite va riferito all’intero triennio e non va ragguagliato ad anno, anche nell’eventualità che l’attività sia iniziata da meno di tre anni)
6. non aver esercitato, nei tre anni precedenti l’inizio dell’attività intrapresa dopo il 31/12/2007, attività artistica, professionale ovvero d’impresa, anche in forma associata o familiare, ciò anche nel caso si tratti di un’impresa di nuova costituzione

l’attività da esercitare non deve costituire 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 e qualora il contribuente non dia prova di aver perso il lavoro o di essere in mobilità per cause indipendenti dalla propria volontà

1. nel caso in cui 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 accesso al nuovo regime, non deve essere superiore a 30.000 euro.

Il regime si applica per il primo periodo di imposta e per i quattro successivi, con la possibilità di prorogare detto periodo fino al compimento del 35° anno di età.

Dal 1°gennaio 2015 il contribuente che decide di avvalersi di tale regime deve esercitarne espressa opzione in sede di compilazione della dichiarazione di inzio attività con il [nuovo modello AA9/12](http://media.directio.it/portale/altridoc/Modello_istruzioni_AA9_12.pdf) (fino al 2014 non erano richiesti adempimenti preventivi).

La legge di Stabilità 2015 aveva inizialmente abrogato il regime in oggetto, in quanto dal 1°gennaio 2015 è entrato in vigore il nuovo regime agevolato cd "forfetario"([vedi paragrafo "Regime forfetario"](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/le-prime-scelte/05-la-scelta-del-regime-contabile/05_07-regime-forfetario.aspx)). La legge concedeva una deroga per i contribuenti che si erano avvalsi fino al 31 dicembre 2014 del regime fiscale di vantaggio per l’imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità e che potevano continuare ad avvalersene per il periodo che residuava al completamento del quinquennio agevolato e comunque fino al compimento del trentacinquesimo anno di età.

Tuttavia, il [decreto 192/2014](http://media.directio.it/portale/norme/20141231-Dl_192_milleproroghe_convertito.pdf), così come modificato dalla legge di conversione (Legge 11/2015), ha prorogato la validità delle disposizioni previste per il Regime fiscale di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità per tutto l'anno 2015.

*Le semplificazioni fiscali e contabili*

Rilevanti sono le agevolazioni ai fini IVA, ad iniziare da tutti gli esoneri connessi alle liquidazioni e versamenti dell’imposta e da tutti gli altri obblighi previsti dal D.P.R. 633/72, pertanto il contribuente minimo:

* emette fattura senza IVA (con la dicitura “operazione effettuata ai sensi dell’[art.1, comma 100, L. n. 244/2007](http://media.directio.it/portale/norme/20071224-Legge_n_244.pdf)come modificata dal [DL 98/2011](http://media.directio.it/portale/norme/20110706-Decreto_Legge_n_98.pdf)) e non è tenuto alla registrazione delle stesse; viceversa si ritiene corretto che il soggetto in contabilità ordinaria acquirente indichi, nei propri registri IVA, che l’acquisto è stato effettuato da un contribuente minimo, registrando la corrispondente fattura con l’annotazione che trattasi di “operazione effettuata ai sensi dell’articolo 1, comma 100, della legge finanziaria per il 2008 come modificata dal [DL 98/2011](http://media.directio.it/portale/norme/20110706-Decreto_Legge_n_98.pdf)”.
* non è tenuto alla registrazione dei corrispettivi
* non registra le fatture di acquisto
* è esonerato dalla presentazione della dichiarazione IVA e della comunicazione dati IVA.

Permangono tuttavia i seguenti adempimenti:

* obbligo di numerazione e conservazione delle fatture di acquisto e delle bollette doganali
* obbligo di certificazione dei corrispettivi
* obbligo di integrare la fattura per gli acquisti intracomunitari e per tutte quelle operazioni che prevedono il meccanismo dell’inversione contabile (reverse charge), con conseguente obbligo di versare l’imposta entro il giorno 16 del mese successivo
* obbligo di presentare gli elenchi Intrastat.

In corrispondenza all’esonero delle operazioni attive dal campo di applicazione dell’IVA, è prevista, di converso, l’impossibilità di rivalsa con addebito sui propri clienti, ed una indetraibilità soggettiva assoluta dell’imposta pagata sugli acquisti, anche intracomunitari e sulle importazioni (in tal modo l’IVA pagata si trasforma in un costo deducibile dal reddito).

L’indetraibilià soggettiva dell’imposta sugli acquisti comporta che, nonostante il contribuente minimo sia esonerato dagli obblighi di versamento dell’IVA nei confronti dell’Erario, in caso di operazioni soggette ad inversione contabile (cosiddetto “reverse charge”), in cui il debitore d’imposta è il cessionario in luogo del cedente, egli debba comunque integrare e versare l’IVA relativa. Il diritto di rivalsa non è ammesso neanche sulle cessioni intracomunitarie, venendosi così a modificare l’[art. 41 del D.L. 331/1993](http://media.directio.it/portale/norme/19930830-Decreto_Legge_n_331_art_41.pdf): infatti le cessioni di beni operate verso un soggetto residente in altro Stato membro dell’Unione Europea, sono considerate non come cessioni intracomunitarie, bensì cessioni interne senza il diritto alla rivalsa (la relativa indicazione in fattura sarà: “non costituisce cessione intracomunitaria ai sensi dell’[art. 41, c. 2-bis, D.L. 331/1993](http://media.directio.it/portale/norme/19930830-Decreto_Legge_n_331_art_41.pdf)”)

E’ importante rimarcare che, in relazione all’attività svolta, i contribuenti minimi sono comunque soggetti passivi ai fini IVA anche se non hanno l’obbligo di addebitare l’imposta in fattura, e sono tenuti a richiedere l’attribuzione del numero di partita IVA all’inizio dell’attività e al rispetto di determinati obblighi formali, seppure limitati alla certificazione dei corrispettivi ed alla conservazione dei documenti di spesa.

Non essendo soggette all’imposta sul valore aggiunto, le fatture dei minimi devono essere integrate dall’imposta di bollo, qualora l’importo delle stesse sia superiore ad euro 77,47.

I vantaggi ai fini delle imposte sul reddito sono i seguenti:

* assoggettamento ad una imposta sostitutiva del 5% sul reddito determinato secondo il principio di cassa, in luogo delle ordinarie aliquote di imposta per IRPEF, e per addizionali regionali e comunali
* esonero dalla tenuta delle scritture contabili anche ai fini delle imposte sul reddito
* esclusione dagli studi di settore e dai parametri
* esonero dalla presentazione dello Spesometro
* esonero dal pagamento e determinazione dell’IRAP, e conseguente esonero dall’obbligo di dichiarazione IRAP

Permangono invece i seguenti obblighi:

* conservazione dei documenti ricevuti ed emessi (ex [art. 22 D.P.R. 600/73](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/le-prime-scelte/05-la-scelta-del-regime-contabile/05_04-regime-dei-nuovi-contribuenti-minimi.aspx#norma-2043))
* presentazione della dichiarazione dei redditi con compilazione del relativo quadro LM.

La determinazione del reddito di impresa su cui applicare l’imposta sostitutiva è ispirata al principio di cassa (essendo rilevante la manifestazione finanziaria rispetto alla competenza economica), ed è pertanto costituito dalla differenza tra l’ammontare dei ricavi o compensi effettivamente percepiti nel periodo di imposta e quello delle spese sostenute nel periodo stesso; concorrono altresì le intere plusvalenze e sopravvenienze attive e le minusvalenze e sopravvenienze passive derivanti dalla cessione dei beni strumentali relativi all’impresa. Le rimanenze di merci acquistate nel corso di applicazione del regime non assumono alcuna rilevanza in quanto il costo sostenuto per l’acquisto delle stesse deve essere imputato per cassa al periodo di imposta in cui avviene il relativo pagamento; viceversa le rimanenze finali dell’esercizio precedente si scomputano dai componenti positivi prodotti nel corso dell’anno. Il costo di acquisto dei beni strumentali è interamente deducibile nel periodo di imposta in cui è avvenuto il pagamento; se si tratta di beni ad uso promiscuo sono deducibili nella misura del 50% a prescindere da specifiche regole previste nel TUIR (Per i contribuenti minimi si presumono sempre ad uso promiscuo autovetture, autocaravan, ciclomotori e telefonia).  Le spese sostenute per vitto e omaggi, o le spese per alberghi e ristoranti sono deducibili interamente se strettamente inerenti all’attività. Tra i componenti negativi rientrano, per espressa previsione normativa, i contributi previdenziali ed assistenziali versati in ottemperanza a disposizioni di legge, compresi quelli corrisposti dal titolare dell’impresa familiare per conto dei propri collaboratori fiscalmente a carico del titolare stesso (ai sensi dell’[art. 12 TUIR](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/le-prime-scelte/05-la-scelta-del-regime-contabile/05_04-regime-dei-nuovi-contribuenti-minimi.aspx#norma-2213)).

La norma attuativa [D.M. 2/1/2008, art. 5, c. 1](http://media.directio.it/portale/norme/20100531-Decreto_Legge_n_78.pdf), ha previsto che il reddito prodotto in costanza di applicazione del regime, rilevi ai fini della determinazione della base imponibile per il calcolo della contribuzione previdenziale ed assistenziale (del medesimo tenore anche la[Circolare dell’Agenzia delle Entrate n. 13/E/2008, punto 3.12](http://media.directio.it/portale/prassi/20130509-Circolare_n_13-ade.pdf)).

Con il [Provvedimento n. 185820/2011 del Direttore dell’Agenzia delle Entrate](http://media.directio.it/portale/prassi/20111222-Provvedimento_n_185820-ade.pdf) emanato il 22/12/2011 è stato chiarito che i ricavi e i compensi relativi al reddito oggetto del regime, non sono assoggettati a ritenuta d’acconto da parte del sostituto d’imposta.

Il reddito d’impresa determinato, essendo assoggettato ad un’imposta sostitutiva, non concorre alla formazione del reddito complessivo del contribuente. Tuttavia esso diventa rilevante, in aggiunta al reddito complessivo, ai fini del riconoscimento dei carichi di famiglia.

Soggetti esclusi dal regime

* coloro che si avvalgono di regimi speciali IVA (es. editoria, agenzie di viaggi e turismo, agricoltura e attività connesse e pesca, agriturismo, rivendita di beni usati e oggetti d’arte o d’antiquariato, agenzie di vendita all’asta di oggetti d’arte o d’antiquariato, vendite a domicilio, ecc...)
* i soggetti non residenti che svolgono attività nel territorio dello Stato
* coloro che, in via esclusiva o prevalente, effettuano operazioni di cessione di fabbricati o porzioni di fabbricato e terreni edificabili ovvero di mezzi di trasporto nuovi
* gli imprenditori individuali ed i professionisti che possiedono quote di partecipazione in società di persone o in associazioni, o in S.r.l. in regime di trasparenza fiscale.

In particolare l’Agenzia delle Entrate, con la [Risoluzione 146 del 9 giugno 2009](http://media.directio.it/portale/prassi/20090609-Risoluzione_146-ade.pdf), ha specificato che la fattispecie di esclusione dal regime dei contribuenti minimi, opera in tutti i casi in cui il contribuente, nello stesso periodo d’imposta, esercita in forma individuale un’attività d’impresa, artistica o professionale e partecipa a società di persone o associazioni di cui all’articolo 5 del TUIR (società in nome collettivo, in accomandita semplice, ecc...), anche se nel corso di tale periodo d’imposta la partecipazione viene dimessa.

E’ importante prestare attenzione alla corretta applicazione di questo regime, in quanto se a seguito di un accertamento il contribuente risultasse privo dei requisiti necessari per averne diritto, le conseguenze sarebbero gravose: verrebbe ricollocato d’ufficio nel regime degli ex-minimi con l’applicazione delle aliquote ordinarie Irpef sul reddito. Verrebbe inoltre applicata l’Iva sui ricavi annui dichiarati con il versamento dell’importo a debito su base annuale più sanzioni e interessi. I redditi dichiarati verrebbero assoggettati agli studi di settore.

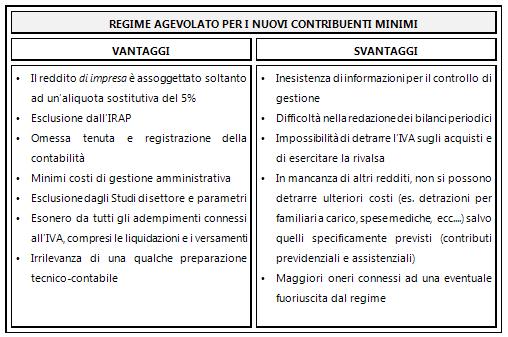
*La decadenza dal regime*

La decadenza dal regime dei minimi si verifica:

* per opzione, a decorrere dall’anno in corso nel quale viene operata la scelta per l’applicazione dell’imposta nei modi ordinari
* per obbligo di legge, al venir meno di anche uno solo dei requisiti o al verificarsi di una delle cause di esclusione normativamente previsti. In questi casi il regime cessa di avere efficacia a decorrere dall’anno solare successivo a quello in cui  è superato uno dei limiti. Se, tuttavia, vengono, nel corso dell’anno, conseguiti ricavi o compensi, per un importo che va oltre il 50% dei 30.000 euro previsti (quindi se superano i 45.000 euro), il regime agevolato cessa già dallo stesso anno in corso.

A seguito del verificarsi di una delle causa di decadenza, occorre istituire i Registri IVA e adempiere a tutte le formalità connesse all’imposta sul valore aggiunto (es. presentare la comunicazione dati IVA e la dichiarazione IVA nei termini ordinari previsti), nonché adempiere tutti gli obblighi agli effetti dell’imposta sul reddito delle persone fisiche e dell’IRAP (es. versamento delle imposte nei termini ordinari, presentare gli studi di settore ecc...). Il contribuente, tuttavia, non è tenuto ad effettuare e a versare le liquidazioni dei periodi precedenti ma deve solo tener conto dell’imposta, a debito o a credito, derivante in sede di determinazione dell’imposta a saldo risultante dalla dichiarazione annuale, senza applicazione di sanzioni o interessi.

I contribuenti che, per scelta o al verificarsi di un motivo di esclusione, cessano di applicare questo  regime, non possono più avvalersene anche nell’ipotesi in cui, nel corso del quinquennio e non oltre il 35° anno di età, tornino in possesso dei requisiti di accesso, di cui all’[art. 1, c.96-99 L. 244/2007](http://media.directio.it/portale/norme/20071224-Legge_n_244.pdf) e [art. 27 commi 1-2 L. 98/2011](http://media.directio.it/portale/norme/20110706-Decreto_Legge_n_98_art_27.pdf).



## Il regime degli "ex minimi"

**Regime abrogato all'**[art.1 comma 85 della Legge di Stabilità 2015 (Legge 190/2014)](http://media.directio.it/portale/norme/20141223-Legge_190_art_1_commi_1_100.pdf)**.** I contribuenti che entro il 31 dicembre 2014 si sono avvalsi di tale regime agevolato applicano a partire dal periodo d'imposta 2015 il nuovo regime forfetario introdotto dalla Legge di Stabilità 2015 ([art.1 commi da 54 a 89](http://media.directio.it/portale/norme/20141223-Legge_190_art_1_commi_1_100.pdf)), se sono in possesso dei requisiti richiesti, diversamente applicano i regimi ordinari ai fini IVA e delle imposte sul reddito.

**Come funzionava il Regime fiscale agevolato per i contribuenti cd "Ex minimi"?**

Per i contribuenti che, per effetto delle nuove norme (mancanza del requisito di novità o decorrenza dei termini), non possono più applicare dal 2012 il regime dei minimi, pur possedendo i requisiti in precedenza richiesti, è stata comunque prevista la possibilità ([**art. 27 c. 3  D.L. 98/2011**](http://media.directio.it/portale/norme/20110706-Decreto_Legge_n_98_art_27.pdf) e successivo[Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate del 22.12.2011 n. 185825](http://media.directio.it/portale/prassi/20111222-Provvedimento_n_185825-ade.pdf)**)** di mantenere alcune semplificazioni contabili e l'esenzione da adempimento e pagamento dell'IRAP,  a fronte di una tassazione ordinaria IRPEF ed IVA.

I requisiti per così dire “base” per l’accesso al regime sono tutti quelli, già citati in precedenza in sede di trattazione del regime dei “nuovi minimi”, previsti dall**’**[art. 1, c. da 96 a 99, L. 244/2007](http://media.directio.it/portale/norme/20071224-Legge_n_244.pdf), e cioè:

* nell’anno solare precedente all’adesione:

- aver conseguito ricavi ovvero anno percepito compensi, ragguagliati ad anno, non superiori ad euro 30.000

- non aver effettuato cessioni all’esportazione

- non aver sostenuto spese per lavoratori dipendenti o collaboratori, anche assunti secondo la modalità riconducibile a un progetto, programma di lavoro o fase di esso, né erogato somme sotto forma di utili da partecipazione agli associati

* nel triennio solare precedente non aver effettuato acquisti di beni strumentali, anche mediante contratti di appalto e di locazione, pure finanziaria, per un ammontare complessivo superiore ad euro 15.000
* non avvalersi di regimi speciali ai fini dell’imposta sul valore aggiunto
* essere soggetti residenti
* non effettuare in via esclusiva o prevalente cessioni di fabbricati o porzioni di fabbricato, di terreni edificabili e di mezzi di trasporto nuovi
* non partecipare a società di persone o associazioni, ovvero a società di responsabilità limitata

I soggetti che possiedono tutti i requisiti di cui sopra, possono accedere al regime di cui all’[**art. 27, c. 3, D.L. 98/2011**](http://media.directio.it/portale/norme/20110706-Decreto_Legge_n_98_art_27.pdf) a seguito:

* della mancata possibilità di adesione al regime dei nuovi contribuenti “minimi”, non essendo in possesso degli ulteriori requisiti introdotti dall'[**art. 27, c. 1 e 2, D.L. 98/2011**](http://media.directio.it/portale/norme/20110706-Decreto_Legge_n_98_art_27.pdf)
* della fuoriuscita dal regime agevolato dei nuovi contribuenti “minimi” per decorrenza dei termini di applicabilità del regime (5 anni), secondo le disposizioni introdotte dall’[**art. 27, c. 1, D.L. 98/2011**.](http://media.directio.it/portale/norme/20110706-Decreto_Legge_n_98_art_27.pdf)

Inoltre, possono aderire al regime contabile agevolato anche i contribuenti che:

* pur avendo i requisiti richiesti per l’adesione al “vecchio” regime dei “minimi” (ex[**art. 1, c. da 96 a 99, L. 244/2007**](http://media.directio.it/portale/norme/20071224-Legge_n_244.pdf)), abbiano optato ad origine per un regime ordinario ovvero per il regime agevolato per le “nuove iniziative imprenditoriali e di lavoro autonomo” ex art. 13, L. 23/12/2000, n. 388 (meglio conosciuto come “forfettino”)
* pur avendo tutti i requisiti richiesti per aderire al "nuovo" regime dei “minimi” (ex [**art. 27, c. 1 e 2, D.L. 98/2011**](http://media.directio.it/portale/norme/20110706-Decreto_Legge_n_98_art_27.pdf)), abbiano optato per un regime ordinario ovvero per il regime agevolato per le “nuove iniziative imprenditoriali e di lavoro autonomo” ex [**art. 13, L. 23/12/2000, n. 388**](http://media.directio.it/portale/norme/20001223-Legge_n_388_art_13.pdf)(meglio conosciuto come “forfettino”).

Resta ovviamente fermo il vincolo di permanenza almeno triennale conseguente all’opzione per il regime ordinario, così come ribadito dal[**Provvedimento 185825/2011 del Direttore dell’Agenzia delle Entrate**.](http://media.directio.it/portale/prassi/20111222-Provvedimento_n_185825-ade.pdf)

***Semplificazioni ed adempimenti obbligatori***

I contribuenti che si avvalgono di tale regime contabile sono esonerati dai seguenti obblighi:

* registrazione e tenuta delle scritture contabili rilevanti ai fini delle imposte sui redditi, dell’imposta regionale sulle attività produttive e dell’imposta sul valore aggiunto
* tenuta del registro dei beni ammortizzabili qualora, a seguito di richiesta dell’Amministrazione Finanziaria, forniscano, ordinati in forma sistematica, gli stessi dati previsti dall’[**art. 16,  D.P.R. 29/09/1973, n. 600**](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/le-prime-scelte/05-la-scelta-del-regime-contabile/05_05-regime-degli-ex-minimi.aspx#norma-2026)
* liquidazioni e versamenti periodici dell’imposta sul valore aggiunto
* versamento dell’acconto annuale dell’imposta sul valore aggiunto
* presentazione della dichiarazione ai fini dell’imposta regionale sulle attività produttive, di cui all’[**art. 19, D.Lgs. 15/12/1997, n. 446**,](http://media.directio.it/portale/norme/19971215-Decreto_Legislativo_n_446_art_19.pdf) e versamento della relativa imposta.

Per i contribuenti che applicano il regime agevolato rimangono invece comunque fermi i seguenti adempimenti:

* conservazione dei documenti ricevuti ed emessi, ai sensi dell’[**art. 22, D.P.R. 600/1973.**](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/le-prime-scelte/05-la-scelta-del-regime-contabile/05_05-regime-degli-ex-minimi.aspx#norma-2043)
* fatturazione e certificazione dei corrispettivi, qualora non ricorrano le condizioni di esonero previste per le attività di cui all’[**art. 2, D.P.R. 21/12/1996, n. 696**](http://media.directio.it/portale/norme/19961221-Decreto_Presidente_Repubblica_n_696_art_2.pdf)
* comunicazione annuale dei dati IVA di cui all’[**art. 8-bis, D.P.R. 22/07/1998, n. 322**](http://media.directio.it/portale/norme/19980722-Decreto_Presidente_Repubblica_n_322_art_8_bis.pdf), qualora il volume d’affari sia uguale o superiore ad euro 25.822,84
* presentazione delle dichiarazioni annuali ai fini delle imposte dirette e dell’imposta sul valore aggiunto
* versamento annuale dell’imposta sul valore aggiunto
* versamento dell’acconto e del saldo dell’imposta sul reddito delle persone fisiche
* versamento dell’acconto e del saldo delle addizionali comunali e regionali all’’imposta sul reddito delle persone fisiche
* adempimenti dei sostituti d’imposta previsti dall’[**art. 25, D.P.R. 29/09/1973, n. 600**](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/le-prime-scelte/05-la-scelta-del-regime-contabile/05_05-regime-degli-ex-minimi.aspx#norma-2289) e dall[’**art. 5, D.P.R. 22/07/1998, n. 322**](http://media.directio.it/portale/norme/19980722-Decreto_Presidente_Repubblica_n_322-art-5.pdf)
* comunicazione telematica delle operazioni rilevanti ai fini dell’imposta sul valore aggiunto prevista all’[**art. 21, c. 1, D.L. 31/05/2010, n. 78** (“Spesometro”)](http://media.directio.it/portale/norme/20100531-Decreto_Legge_n_78_%20art_21.pdf)
* comunicazione all’Agenzia delle Entrate, ai sensi dell’[**art. 1, D.L. 25/03/2010, n. 40**](http://media.directio.it/portale/norme/20100325-Decreto_Legge_n_40.pdf) , convertito dalla[**L. 22/05/2010, n. 73**](http://media.directio.it/portale/norme/20100522-Legge_n_73.pdf), dei dati relativi alle operazioni effettuate nei confronti di operatori economici aventi sede, residenza o domicilio in Paesi a fiscalità privilegiata di cui al [**D**. **MEF 4 maggio 1999**,](http://media.directio.it/portale/norme/19990504-Decreto_Ministeriale-mef.pdf) e dal [**D. MEF 21/11/2001**](http://media.directio.it/portale/norme/20011121-Decreto_mef.pdf) (“Comunicazioni Black list”).

Gli aderenti al regime  saranno soggetti all’applicazione degli Studi di Settore o dei Parametri; si renderà quindi necessaria la compilazione dei relativi modelli per la comunicazione dei dati. Ai fini del rispetto del limite normativo di componenti positive per la permanenza nel regime, non rileverà l’eventuale adeguamento ai ricavi/compensi richiesti per il raggiungimento della congruità dagli Studi di Settore o Parametri.

Il [**provvedimento dell’Agenzie delle Entrate 185825/2011**](http://media.directio.it/portale/prassi/20111222-Provvedimento_n_185825-ade.pdf) ha chiarito come i contribuenti che aderiscono al regime non debbano determinare il proprio reddito imponibile con l’esclusivo “criterio di cassa” (così come avviene per i contribuenti “minimi”), ma debbano invece applicare le consuete regole previste in ambito del reddito d’impresa previste dall'[**art.66 TUIR**](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/le-prime-scelte/05-la-scelta-del-regime-contabile/05_05-regime-degli-ex-minimi.aspx#norma-1829)(imprese in contabilità semplificata).

Il regime contabile agevolato in esame cessa di avere applicazione:

* dall’anno successivo a quello in cui viene meno una delle condizioni per l’adesione o si verifica una delle cause di esclusione
* in seguito all’esercizio dell’opzione per l’adesione ad un regime contabile ordinario.

Non risulta però mai inibita la possibilità di tornare ad applicare tale regime “semplificato” nel caso di riacquisto delle condizioni necessarie. In tal caso i contribuenti potranno applicare nuovamente il regime a partire dall’esercizio successivo a quello in cui si riacquistano le condizioni di cui ai [**c. 96 e 99, art. 1, L. 244/2007**](http://media.directio.it/portale/norme/20071224-Legge_n_244.pdf), ovvero a seguito di revoca del regime contabile ordinario.



##### Norme, Prassi e Giurisprudenza

* [DL 30 agosto 1993 n.331 art.53](http://media.directio.it/portale/norme/19930810-Decreto_Legge_n_331_art_53.pdf)
* [L. 29 ottobre 1993 n.427](http://media.directio.it/portale/norme/19931029-Legge_n_427.pdf)
* [DPR 21 dicembre 1996 n.696](http://media.directio.it/portale/norme/19961221-Decreto_Presidente_Repubblica_n_696_art_2.pdf)
* [D.Lgs. 15 dicembre 1997 n. 446 art.19](http://media.directio.it/portale/norme/19971215-Decreto_Legislativo_n_446_art_19.pdf)
* [DPR 22 luglio 1998 n.322 art.5](http://media.directio.it/portale/norme/19980722-Decreto_Presidente_Repubblica_n_322-art-5.pdf)
* [DPR 22 luglio 1998 n. 322 art.8 bis](http://media.directio.it/portale/norme/19980722-Decreto_Presidente_Repubblica_n_322_art_8_bis.pdf)
* [D.MEF 4 maggio 1999](http://media.directio.it/portale/norme/19990504-Decreto_Ministeriale-mef.pdf)
* [L. 23 dicembre 2000 n,388 art.13](http://media.directio.it/portale/norme/20001223-Legge_n_388_art_13.pdf)
* [D.MEF.21 novembre 2001](http://media.directio.it/portale/norme/20011121-Decreto_mef.pdf)
* [D.Lgs. 10 settembre 2003 n.276 art.61](http://media.directio.it/portale/norme/20030910-Decreto_Legislativo_n_276_art_61.pdf)
* [L. 24 dicembre 2007 n.244](http://media.directio.it/portale/norme/20071224-Legge_n_244.pdf)
* [DL 25 marzo 2010 n.40 art 1](http://media.directio.it/portale/norme/20100325-Decreto_Legge_n_40.pdf)
* [L. 22 maggio 2010 n.73](http://media.directio.it/portale/norme/20100522-Legge_n_73.pdf)
* [DL 31 maggio 2010 n.78 art.21](http://media.directio.it/portale/norme/20100531-Decreto_Legge_n_78_%20art_21.pdf)
* [DL 6 luglio 2011 n.98 art.27](http://media.directio.it/portale/norme/20110706-Decreto_Legge_n_98_art_27.pdf)
* [Provv.Agenzia Entrate 22 dicembre 2011 n.185825](http://media.directio.it/portale/prassi/20111222-Provvedimento_n_185825-ade.pdf)

##### Norme Correlate

* [Art. 10 DPR IVA 633/72](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/le-prime-scelte/05-la-scelta-del-regime-contabile/05_05-regime-degli-ex-minimi.aspx#modal-norma-2295)
* [Art. 5 TUIR DPR 917/86](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/le-prime-scelte/05-la-scelta-del-regime-contabile/05_05-regime-degli-ex-minimi.aspx#modal-norma-2279)
* [Art. 53 TUIR DPR 917/86](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/le-prime-scelte/05-la-scelta-del-regime-contabile/05_05-regime-degli-ex-minimi.aspx#modal-norma-2273)
* [Art. 66 TUIR DPR 917/86](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/le-prime-scelte/05-la-scelta-del-regime-contabile/05_05-regime-degli-ex-minimi.aspx#modal-norma-1829)
* [Art. 116 TUIR DPR 917/86](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/le-prime-scelte/05-la-scelta-del-regime-contabile/05_05-regime-degli-ex-minimi.aspx#modal-norma-2285)
* [Art. 16 Accertamento DPR 600/73](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/le-prime-scelte/05-la-scelta-del-regime-contabile/05_05-regime-degli-ex-minimi.aspx#modal-norma-2026)
* [Art. 22 Accertamento DPR 600/73](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/le-prime-scelte/05-la-scelta-del-regime-contabile/05_05-regime-degli-ex-minimi.aspx#modal-norma-2043)
* [Art. 25 Accertamento DPR 600/73](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/le-prime-scelte/05-la-scelta-del-regime-contabile/05_05-regime-degli-ex-minimi.aspx#modal-norma-2289)

Regime premiale per la trasparenza fiscale

A decorrere dal 1° gennaio 2013 per i soggetti che svolgono attività d’impresa in forma individuale o con le forme associate di cui all’[art.5 TUIR](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/le-prime-scelte/05-la-scelta-del-regime-contabile/05_06-regime-premiale-per-la-trasparenza-fiscale.aspx#norma-2279) (società di persone, in accomandita semplice, ecc..), al fine di promuovere la trasparenza e l’emersione di base imponibile da assoggettare a tassazione, sono state introdotte rilevanti semplificazioni fiscali ([art.10 del DL del 6 dicembre 2011 n. 201](http://media.directio.it/portale/norme/20111206-Decreto_Legge_201_art_10.pdf)).

In sintesi le agevolazioni riguardano:

* semplificazione degli adempimenti amministrativi
* assistenza negli adempimenti amministrativi da parte dell’amministrazione finanziaria
* accelerazione del rimborso o della compensazione dei crediti Iva
* per i contribuenti non soggetti agli studi di settore, esclusione degli accertamenti basati sulle presunzioni semplici di cui all’[art.39, c. 1 lett.d) secondo periodo del DPR 600/73](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/le-prime-scelte/05-la-scelta-del-regime-contabile/05_06-regime-premiale-per-la-trasparenza-fiscale.aspx#norma-2303) e all’[art.54, c. 2 ultimo periodo del DPR 633/72](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/le-prime-scelte/05-la-scelta-del-regime-contabile/05_06-regime-premiale-per-la-trasparenza-fiscale.aspx#norma-2307)
* riduzione di un anno dei termini di decadenza per l’attività di accertamento previsti dall’[art.43 c. 1 DPR 600/73](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/le-prime-scelte/05-la-scelta-del-regime-contabile/05_06-regime-premiale-per-la-trasparenza-fiscale.aspx#norma-2298) e dall[’art. 57 c. 1  DPR 633/72](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/le-prime-scelte/05-la-scelta-del-regime-contabile/05_06-regime-premiale-per-la-trasparenza-fiscale.aspx#norma-2315)sia ai fini delle imposte sul reddito che ai fini IVA, salvo che per il contribuente non sia in corso uno dei reati penali tributari di cui al [D.Lgs. 74/2000](http://media.directio.it/portale/norme/20000310-Decreto_legislativo_n_74.pdf).

 Il regime presuppone che i contribuenti :

* provvedano all’invio telematico all’amministrazione finanziaria, direttamente o tramite intermediario: dei corrispettivi, delle fatture emesse e ricevute e delle risultanze degli acquisti e delle cessioni non soggette a fattura
* istituiscano un conto corrente dedicato ai movimenti finanziari relativi all’attività artistica, professionale o di impresa esercitata.

Per contro viene prevista una serie di agevolazioni e semplificazioni degli adempimenti amministrativi, fiscali e contabili, differenziati a seconda che si tratti di soggetto in contabilità ordinaria o semplificata:

* predisposizione automatica da parte dell’Agenzia delle Entrate delle liquidazioni periodiche IVA, dei modelli di versamento e della dichiarazione IVA, eventualmente previo invio telematico da parte del contribuente di ulteriori informazioni necessarie
* predisposizione automatica da parte dell’Agenzia delle Entrate del modello 770 semplificato, del modello CUD e dei modelli di versamento periodico delle ritenute, nonché gestione degli esiti dell’assistenza fiscale, eventualmente previo invio telematico da parte del sostituto o del contribuente delle ulteriori informazioni necessarie
* soppressione dell’obbligo di certificazione dei corrispettivi mediante scontrino o ricevuta fiscale
* anticipazione del termine di compensazione del credito IVA, abolizione del visto di conformità per compensazioni superiori a 15.000 euro ed esonero della prestazione della garanzia per i rimborsi IVA

Ai contribuenti che rispettano le condizioni previste dall’[art.10 D.L. 201/2011](http://media.directio.it/portale/norme/20111206-Decreto_Legge_201_art_10.pdf) (trasmissione dei dati all’amministrazione finanziaria e istituzione di un conto dedicato) e che non sono  in regime di contabilità ordinaria sono concesse ulteriori agevolazioni:

* determinazione dell’IRPEF secondo il criterio di cassa e predisposizione in forma automatica da parte dell’Agenzia delle entrate delle dichiarazioni IRPEF ed IRAP
* esonero dalla tenuta delle scritture contabili rilevanti ai fini delle imposte sui redditi e dell’IRAP e dalla tenuta del registro dei beni ammortizzabili
* esonero dalle liquidazioni, dai versamenti periodici e dal versamento dell’acconto ai fini IVA, che sarà versata in un'unica soluzione.

La scelta del regime premiale verrà operata preventivamente con opzione da esercitare nella dichiarazione dei redditi presentata nel periodo d’imposta precedente a quello di applicazione delle agevolazioni.

I soggetti che intendono pertanto avvalersi del regime dal 2015 devono esercitare l'opzione:

* nel modello UNICO 2014 PF barrando la casella del rigo RS36
* nel modello UNICO 2014 SP barrando la casella del rigo RS44

La norma riconosce le agevolazioni di cui sopra a decorrere dal 1 gennaio 2013, ma, per la sua attuazione avrebbero dovuto essere emanati alcuni provvedimenti attuativi: l'[art. 10, c. 5 del D.L. 201/2011](http://media.directio.it/portale/norme/20111206-Decreto_Legge_201_art_10.pdf) ne prevedeva l'emanazione entro il termine di 180 giorni dall'entrata in vigore del [D.L. 201/2011](http://media.directio.it/portale/norme/20111206-Decreto_legge_n_201.pdf), il cui termine risulta scaduto il 03 giugno 2012.

L'assenza di tali provvedimenti attuativi determina l'inapplicabilità del regime; peraltro l'Agenzia delle Entrate ha ravvisato alcune criticità nella norma e pertanto si attendono modifiche normative.

In conclusione l'opzione per il regime premiale per la trasparenza, permanendo l'assenza delle disposizioni attuative,  è priva di effetti.



Regime forfetario

La[Legge di Stabilità 2015](http://media.directio.it/portale/norme/20141223-Legge_n_190_stabilita_2015.pdf) (con l'art.1 commi da 54 a 89) ha introdotto un nuovo regime, in vigore dal 1°gennaio 2015, per i contribuenti esercenti attività d'impresa, arti o professioni che abbiano rispettato nell'anno precedente determinati requisiti previsti dalla legge.

Requisiti

* Ricavi/Compensi: non superiori ai limiti indicati nell'[allegato 4 della Legge 190/2014](http://media.directio.it/portale/norme/20141223-Legge_190_allegato_4_minimi.pdf), diversi in base all'attività ATECO esercitata (non rilevano i ricavi da adeguamento a studi di settore)
* Costi per lavoratori/dipendenti: non superiori a 5.000 € lordi
* Costi per beni strumentali: non superiori a 20.000 € al lordo degli ammortamenti (i beni utilizzati promiscuamente per l'esercizio di impresa, arte o professione concorrono per il 50%, non rilevano i beni immobili e per i beni in leasing rileva il costo sostenuto dal concedente)
* Prevalenza dei redditi da lavoro autonomo: rispetto ad eventuali redditi da lavoro dipendente o assimilati (non rileva se il rapporto di lavoro dipendente è cessato o se la somma dei due diversi tipi di reddito non eccede complessivamente i 20.000€).

Casi particolari per la verifica dell’ammontare dei ricavi ragguagliato ad anno conseguito nell’anno precedente (requisito per l’accesso)

La Legge di stabilità per il 2015 prevede che sono esclusi dall’accesso al nuovo regime forfettario coloro che hanno superato un determinato ammontare di ricavi o di compensi (indicati nell'allegato 4 della Legge 190/2014, diversi in base all'attività ATECO esercitata) nell’anno precedente l’ingresso.

L’ammontare dei ricavi e dei compensi deve essere calcolato in base al regime applicato in quel periodo di imposta; se il contribuente, dunque, ha applicato il regime ordinario di determinazione del reddito d’impresa dovrà calcolare questo tetto con il criterio di competenza, diversamente se il contribuente ha applicato il regime fiscale di vantaggio dovrà considerare i ricavi conseguiti secondo il criterio di cassa.

La Legge di stabilità prevede che non rientrano nel calcolo del limite massimo dei ricavi esclusivamente quelli derivanti dall’applicazione degli studi di settore o dei parametri e quindi rientrano i ricavi derivanti dalle operazioni poste in essere nei confronti della Città del Vaticano e San Marino.

Tassazione

I contribuenti che scelgono di aderire al nuovo regime forfetario versano un'imposta sostitutiva di Irpef, addizionale regionale e comunale all'Irpef ed Irap pari al 15% del reddito percepito nel periodo d'imposta e calcolato forfetariamente in base all'attività esercitata ai fini ATECO. I coefficienti di redditività su cui calcolare l'aliquota d'imposta del 15% sono stabiliti dal medesimo [allegato n°4 della legge di stabilità.](http://media.directio.it/portale/norme/20141223-Legge_190_allegato_4_minimi.pdf)

Si applicano al regime le detrazioni previste per i carichi di famiglia ma non le altre detrazioni disciplinate dall'[art.13 del TUIR](http://media.directio.it/portale/norme/19861222-DPR_917_art_13_altre_detrazioni.pdf).

Si sottolinea però che, per i primi tre anni di attività il reddito imponibile calcolato forfetariamente viene ulteriormente ridotto di un terzo se vengono rispettate le seguenti condizioni:

* il contribuente non abbia esercitato nei tre anni precedenti attività d'impresa, artisctica o professionale;
* il contribuente non abbia intrapreso un'attività che costituisca prosecuzione di quella precedentemente esercitata sotto forma di lavoro dipendente o autonomo, fatta esclusione per le pratiche professionali obbligatorie;
* il contribuente non prosegua l'attività svolta da un soggetto terzo che nell'anno precedente ha realizzato redditi superiori a quelli riconosciuti per l'adesione al nuovo regime (in riferimento ovviamente all'attività ATECO di riferimento).

Per quanto riguarda l'IVA, essa non viene esercitata in rivalsa per le operazione nazionali, né quella sugli acquisti può essere portata in detrazione.

Obblighi contabili e ritenute

Il contribuente minimo è dunque esonerato dal versamento di Iva, Irap, Irpef e relative addizionali, nonchè alla registrazione delle fatture ed alla tenuta delle scritture contabili. Non si applicano studi di settore e parametri.

Gli obblighi contabili si limitano alla numerazione e conservazione delle fatture emesse e ricevute.

Egli non applica le ritenute alla fonte, nè i propri compensi sono assoggettati a ritenute da parte del sostituto d'imposta. Il contribuente è comunque tenuto a rilasciare a quest'ultimo una dichiarazione in cui attesta l'adesione al regime agevolato ed all'imposta sostitutiva. In dichiarazione dei redditi indica i codici fiscali dei soggetti cui ha pagato delle prestazioni di lavoro, di cui al [Titolo III del DPR 600/1973](http://media.directio.it/portale/norme/19730929-DPR_600_titolo_III.pdf)(ossia i redditi a lavoratori dipendenti e assimilati e lavoratori autonomi) senza effettuare la ritenuta alla fonte.

Regime contributivo

I contribuenti che aderiscono al nuovo regime forfetario possono scegliere di aderire al regime contributivo agevolato secondo cui non trova applicazione il livello minimo imponibile per il versamento dei contributi previdenziali. I contributi si versano in questo caso solo sul reddito dichiarato. Si applicano le disposizioni dell'[art.2 comma 29 della legge 335/1995](http://media.directio.it/portale/norme/19950808-Legge_335_art_2.pdf) per l'accredito della contribuzione in tema di gestione separata INPS.

Le scadenze per i versamenti in acconto e a saldo dei contributi sono le stesse per le somme dovute in base alla dichiarazione dei redditi.

Vecchi regimi

Si ricorda che, i contribuenti che nel 2014 si sono avvalsi dei seguenti regimi agevolati (abrogati dal 2015):

* Nuove iniziative imprenditoriali e di lavoro autonomo ([art.13 della Legge 388/2000](http://media.directio.it/portale/norme/20001223-Legge_n_388_art_13.pdf));
* Regime fiscale di vantaggio per l’imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità ([art. 27 commi 1 e 2 del Dl 98/2011](http://media.directio.it/portale/norme/20110706-Decreto_Legge_n_98_art_27.pdf));
* Regime contabile agevolato ([art.27 comma 3 del Dl 98/2011](http://media.directio.it/portale/norme/20110706-Decreto_Legge_n_98_art_27.pdf))

applicano il nuovo regime (nonché la prevista riduzione di un terzo al reddito forfetario per i soli periodi d'imposta che residuano al completamento del triennio agevolato) se sono in possesso dei requisiti richiesti; diversamente applicano i regimi ordinari ai fini IVA e delle imposte sul reddito.

Il decreto “Milleproroghe” ha prolungato la validità delle disposizioni previste per il Regime fiscale di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità ([art. 27 commi 1 e 2 del Dl 98/2011](http://media.directio.it/portale/norme/20110706-Decreto_Legge_n_98_art_27.pdf) e art.1 commi da 96 a 115 e 117 della Legge 244/2007) per tutto l'anno 2015.

Viene dunque derogata parte della disposizione secondo cui il nuovo regime forfetario abrogava dall’1 gennaio 2015  i regimi preesistenti previsti per i contribuenti "minimi".

I contribuenti che aderiscono nel 2015 al regime fiscale di vantaggio per l’imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità (basta il comportamento concludente) possono continuare ad avvalersene per il periodo che residua al completamento del quinquennio agevolato e comunque fino al compimento del trentacinquesimo anno di età.

## Tenuta di libri e registri in formato digitale

Il termine dematerializzazione ha fatto la sua prima apparizione durante gli anni ’80 nel settore finanziario, con particolare riferimento ai titoli di credito, al fine di superarne la fisicità e consentire forme di circolazione virtuale. Da allora è entrato a far parte del lessico giuridico soprattutto nella pubblica amministrazione, fino ad arrivare ad oggi dove rappresenta uno degli elementi di rilievo all’interno dei processi di riforma della gestione dell’attività amministrativa in ambito digitale.

L’art. 16 L. 28 gennaio 2009 n. 2 ha introdotto un nuovo articolo dopo il 2215 cod.civ., ossia l’[**art. 2215-bis cod.civ**](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/le-prime-scelte/05-la-scelta-del-regime-contabile/tenuta-di-libri-e-registri-in-formato-digitale.aspx#norma-2320) in materia di documentazione informatica; in esso si legge: ” i libri, i repertori, le scritture e la documentazione la cui tenuta è obbligatoria per disposizione di legge o di regolamento o che sono richiesti dalla natura o dalle dimensioni dell'impresa possono essere formati e tenuti con strumenti informatici”. La nuova disposizione del Codice Civile, oltre a prevedere la possibile informatizzazione della tenuta di libri e scritture obbligatorie, determina anche che queste debbono essere rese consultabili in ogni momento con i mezzi messi a disposizione dal soggetto tenutario e costituiscono informazione primaria e originale da cui è possibile effettuare, su diversi tipi di supporto, riproduzioni e copie per gli usi consentiti dalla legge.

La formulazione estremamente ampia dell’[**art. 2215-bis cod.civ.**](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/le-prime-scelte/05-la-scelta-del-regime-contabile/tenuta-di-libri-e-registri-in-formato-digitale.aspx#norma-2320) implica che il regime di dematerializzazione possa trovare applicazione con riferimento:

* alle scritture contabili obbligatorie ai fini civilistici, di cui all’[**art. 2214 cod.civ**.](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/le-prime-scelte/05-la-scelta-del-regime-contabile/tenuta-di-libri-e-registri-in-formato-digitale.aspx#norma-1787) (libro giornale, libro degli inventari, ecc…)
* alle scritture contabili richieste dalla normativa tributaria (registri IVA, registro dei beni ammortizzabili, ecc…)
* ai libri sociali obbligatori di cui all’[art. 2421 cod.civ](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/le-prime-scelte/05-la-scelta-del-regime-contabile/tenuta-di-libri-e-registri-in-formato-digitale.aspx#norma-2327)**.** (libro dei soci, libro delle adunanze e delle delibere delle assemblee, del consiglio di amministrazione, del collegio sindacale o dei revisori, ecc…).

Gli obblighi di numerazione progressiva, vidimazione e gli altri adempimenti previsti dalle disposizioni di legge o di regolamento per la tenuta dei libri, repertori e scritture, ivi compreso quello di regolare tenuta dei medesimi, sono assolti, in caso di tenuta con strumenti informatici, mediante apposizione, almeno una volta all’anno (termine così allungato, rispetto agli originari 3 mesi, dalla[**L. 12 luglio 2011 n. 106**](http://media.directio.it/portale/norme/20110712-Legge_n_106.pdf)) a far data dalla messa in opera, della marcatura temporale e della firma digitale dell'imprenditore (o di altro soggetto dal medesimo delegato) con riferimento ai documenti contenenti le relative registrazioni. Qualora per un anno non siano state eseguite registrazioni, la firma digitale e la marcatura temporale devono essere apposte all'atto di una nuova registrazione e da tale apposizione decorre il periodo annuale di cui sopra.

Vale la pena ricordare che la cosiddetta firma digitale è basata sulla “tecnologia della crittografia a chiave pubblica”  ed individua quel tipo di firma che può essere apposta ai documenti informatici alla stessa stregua di come la firma autografa viene apposta ai documenti cartacei. Essa garantisce la riservatezza del contenuto dei documenti, rendendoli incomprensibili a chi non sia in possesso di una "apposita chiave" per interpretarli. Per apporre la firma digitale occorre dotarsi di una smart card, ovvero di una carta elettronica (del tutto simile ad una carta bancomat) dotata di un microprocessore, contenente al suo interno il certificato digitale di sottoscrizione; il tutto può essere ottenuto rivolgendosi ai certificatori accreditati: soggetti pubblici e privati che hanno ottenuto l’autorizzazione a svolgere tale attività (ad esempio la smart card può essere facilmente ottenuta recandosi presso il competente ufficio istituito presso le sedi della CCIAA).

Il servizio di marcatura temporale di un documento informatico, consiste invece nella generazione, da parte di Enti appositamente autorizzati, di una firma digitale del documento cui è associata l'informazione relativa ad una data e ad un'ora certa. Un file marcato temporalmente ha estensione “.m7m”; al suo interno contiene il documento del quale si è chiesta la validazione temporale e la marca emessa dall'Ente Certificatore.

L’obbligo periodico di firma digitale e marcatura temporale è volto a perseguire molteplici finalità, essenzialmente riassumibili nell’intento:

* di rendere immodificabili i dati contenuti nei documenti digitali
* di assicurare l’autenticità degli stessi, intesa come riconducibilità ad uno specifico soggetto
* di attribuire data certa, ed opponibile ai terzi, alla formazione dei documenti ed al relativo contenuto
* di scongiurare l’eventualità che vengano tenuti una pluralità di “libri paralleli” con contenuti difformi.

L’attivazione di libri e scritture in formato digitale implica la cessazione di quelli in formato cartaceo precedentemente in uso, sui quali sarà necessario operare una formale annotazione, con l’annullamento delle pagine già vidimate o numerate ed ancora in bianco.

***La conservazione digitale dei documenti***

Quando si parla di dematerializzazione si intende anche quel processo di conservazione sostitutiva dei documenti analogici (documenti cartacei), su supporti informatici utilizzando determinati strumenti digitali.

Conservare digitalmente il documento analogico vuol dire, dunque, sostituire quest’ultimo con il medesimo documento in formato digitale   
e garantirne la validità nel tempo, impedendo - attraverso particolari accorgimenti tecnico/giuridici, tra i quali la firma digitale - che il suo contenuto o la sua forma vengano in qualche modo modificati o alterati.

Preliminarmente occorre tenere ben distinto il processo di archiviazione elettronica, il quale risulta essere il passaggio propedeutico alla conservazione sostitutiva. Infatti non sono previste particolari procedure operative, l’adempimento viene lasciato all’iniziativa del soggetto interessato, il quale potrà utilizzare qualsiasi supporto informatico e qualsiasi metodologia di archiviazione, al fine di una più facile accessibilità.

La [**circolare dell’Agenzia delle Entrate n. 36/2006**](http://media.directio.it/portale/prassi/20061206-Circolare_n_36-ade.pdf) evidenzia quali documenti siano rilevanti al fine dell’applicazione del[**DM 23 gennaio 2004**](http://media.directio.it/portale/norme/20040123-Decreto-MEF.pdf)in materia di dematerializzazione dei documenti fiscali, in particolare:

* libro giornale e inventari
* scritture ausiliarie nelle quali devono essere registrati gli elementi patrimoniali e reddituali
* scritture ausiliari di magazzino
* registro dei beni ammortizzabili
* bilancio d’esercizio, composto da stato patrimoniale, conto economico e nota integrativa
* registri prescritti ai fini dell’imposta sul valore aggiunto
* dichiarazioni fiscali
* modulistica relativa ai paramenti, alle fatture e documenti simili
* libro soci
* libro delle obbligazioni
* libro delle adunanze e delle deliberazioni del consiglio di amministrazione, delle deliberazioni delle assemblee, ecc.....

Il Centro Nazionale per Informatica nella Pubblica Amministrazione, con la deliberazione del 19 febbraio del 2004, ha esplicitato le regole e i comportamenti da seguire per una corretta conservazione sostitutiva. Tale processo prevede l’adozione di regole tecniche comuni e supporti di memorizzazione autorizzati.

Il procedimento si attiva trasponendo il documento cartaceo su un supporto di memorizzazione, mantenendo la conformità dell’originale garantita dal responsabile della conservazione. E’ opportuno, inizialmente, procedere alla “cartellinatura”, ossia preparare i documenti cartacei in appositi fascicoli rendendo possibili eventuali altre aggregazioni, utili per future ricerche, eventuali duplicazioni o esibizioni.

Al termine del processo, sull’insieme dei documenti verrà apposta il riferimento temporale e la firma digitale. L’apposizione del riferimento temporale prima della firma digitale trova motivazione nella necessità di bloccare ad una data certa il contenuto dei documenti memorizzati e conservati, realizzando quindi il cosiddetto “file di chiusura”. Il legislatore ha previsto che i documenti digitali debbano possedere determinate caratteristiche:

* non devono essere modificabili nel tempo ([**art 1, c. 2, lettera a, Dm 23 gennaio 2004**)](http://media.directio.it/portale/norme/20040123-Decreto-MEF.pdf)
* non devono contenere né macroistruzioni né codici eseguibili, come ad esempio l’aggiornamento automatico ogni volta che si apre il documento.

Le note esplicative alla delibera Cnipa ( ora DigitPA – Ente Nazionale per la digitalizzazione della Pubblica Amministrazione) hanno ammesso l’utilizzo, come supporti di memorizzazione, di dischi WORM, CD-R e DVD, accettando qualsiasi altro tipo di supporto, dato il continuo evolversi tecnologico, purché vengano mantenuti integri i dati originali, oltre alla leggibilità nel tempo.

La [**circolare 36/2006**](http://media.directio.it/portale/prassi/20061206-Circolare_n_36-ade.pdf) precisa che si possa procedere alla dematerializzazione dei documenti, anche solo di una parte di essi, come ad esempio solo uno dei registri fiscali obbligatori. Ovviamente deve essere eseguita un’unica modalità di conservazione per l’intero periodo di imposta. Si pensi ad esempio all’archivio del registro acquisti, ogni fornitore dovrà avere una medesima archiviazione per l’intero esercizio, per garantire una corretta consultazione ed eventuale esibizione.

 La procedura di conservazione termina con l’apposizione, da parte del responsabile della conservazione della firma elettronica qualificata e della marca temporale sull’insieme dei documenti. Il responsabile della conservazione di norma si identificazione con il contribuente, salva la facoltà di quest’ultimo di designare un terzo. Nel caso di contribuenti diversi dalle persone fisiche, spetta agli stessi il potere di nominare il responsabile della conservazione che potrà essere sia un soggetto legato da un rapporto qualificato sia un terzo esterno alla società.

Il responsabile potrà delegare a sua volta, in tutto o in parte le sue funzioni a persone, che per competenza o esperienza, garantiscono la corretta esecuzione delle operazioni ad esso delegate:

* attestare il corretto svolgimento del processo di conservazione
* gestire il sistema nel suo complesso e garantire l’accesso alle informazioni
* verificare la corretta funzionalità del sistema e dei programmi utilizzati
* predisporre le misure di sicurezza del sistema al fine di garantire la sua continua integrità
* richiedere la presenza di un pubblico ufficiale nei casi in cui è previsto il suo intervento
* definire e documentare le procedure da rispettare per l’apposizione della marca temporale
* verificare con periodicità non superiore ai cinque anni che i documenti conservati siano leggibili provvedendo al riversamento diretto o sostitutivo.

Al fine di mantenere inalterati nel tempo i documenti archiviati in formato digitale, si può procedere al riversamento diretto o sostitutivo.

Il riversamento diretto consiste nel trasferimento di un documento, già conservato, da un supporto di memorizzazione ad un altro, senza alterarne la rappresentazione digitale, cioè farne delle semplici copie di sicurezza.

Il riversamento sostitutivo consiste nel trasferire un documento da un supporto ad un altro modificandone il contenuto digitale, cioè aggiornando la sua rappresentazione informativa, a seguito dell’aggiornamento tecnologico.

Questo tipo di riversamento consente l’aggiornamento tecnologico dell’archivio quando non sia possibile o conveniente mantenere nel tempo il formato della rappresentazione informatica originaria dei vari documenti.

***Impronta degli archivi informatici: comunicazione all'Agenzia delle Entrate***

Il [**DM 23 gennaio 2004**](http://media.directio.it/portale/norme/20040123-Decreto-MEF.pdf) quindi ha dettato le disposizioni relative all’emissione, conservazione ed esibizione dei documenti informatici, agli obblighi da osservare ai fini delle norme tributarie, nonché alle modalità di conservazione digitale delle scritture contabili e dei documenti analogici rilevanti ai fini fiscali. L’art. 5 rinviava ad un successivo provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate l’individuazione delle modalità di trasmissione all’Amministrazione Finanziaria dell’impronta dei documenti informatici oggetto di conservazione. Si tratta sostanzialmente di un “timbro virtuale” apposto sui documenti che consente di attribuire rilevanza fiscale e permette all’Amministrazione Finanziaria di conoscere i contribuenti che hanno adottato il sistema di conservazione elettronica e poterne confrontare l'impronta in caso di verifica

Con il[Provvedimento  del 25 ottobre 2010](http://media.directio.it/portale/prassi/20101025-Provvedimento-ade.pdf) è stata data attuazione a tale previsione normativa ed, infine, con la[**circolare n. 5 del 29 febbraio 2012**](http://media.directio.it/portale/prassi/20120229-Circolare_n_5-ade.pdf) vengono chiariti i profili applicativi:

è stato dettagliato il processo di formazione di tale impronta; il file contenente l’archivio deve essere innanzitutto firmato digitalmente, così da ottenere un nuovo file con estensione .p7m; a quest’ultimo, poi, viene applicato un procedimento di hashing, sulla base di un algoritmo matematico (hash), solitamente in standard SHA-256, ottenendo, quindi, l’impronta dell’archivio; infine, al file firmato digitalmente deve essere applicata la marca temporale. La comunicazione da effettuare all’Agenzia delle Entrate in formato .xml deve recare sia i dati dell’impronta che quelli della marcatura temporale.

Sebbene sia opportuna la creazione di un unico archivio informatico per ogni periodo d’imposta, qualora ne siano stati creati di più, ad esempio uno per il registro IVA vendite ed uno per gli acquisti, può essere trasmessa comunque un’unica impronta (con più archivi compressi in uno) ovvero possono essere effettuate più comunicazioni aventi ad oggetto i singoli archivi. In ogni caso, devono essere sempre inviati congiuntamente sia l’impronta, firmata digitalmente da un contribuente o da un terzo nominato o delegato, sia la marca temporale (nel formato .tsr o .tst).

Il Libro Unico del Lavoro, invece, è soggetto a diversi criteri di conservazione elettronica (cfr. [**DM 9 luglio 2008**](http://media.directio.it/portale/norme/20080709-Decreto-Ministeriale.pdf) e [**circ. 36/2006**](http://media.directio.it/portale/prassi/20061206-Circolare_n_36-ade.pdf)).

La trasmissione dell’impronta può essere effettuata direttamente dal contribuente, utilizzando i canali Entratel o Fisconline, oppure dal responsabile della conservazione – persona fisica o gestore incaricato da un ente – oppure da un intermediario abilitato alla trasmissione delle dichiarazioni dei redditi.

Deve sempre essere indicato il responsabile della conservazione incaricato per l’anno d’imposta oggetto di comunicazione e, nel caso di più responsabili per diversi archivi, occorre trasmettere impronte distinte con diversi responsabili.

Si ricorda che il termine dell’invio dell’impronta , sia per coloro che abbiano un esercizio fiscale solare  o a “cavallo”, è sempre entro il quarto mese successivo alla scadenza del termine di presentazione della dichiarazione dei redditi; pertanto, entro tale termine, devono essere trasmessi tutti gli archivi afferenti ad un intero periodo d’imposta, anche se a cavallo di due anni. Nel caso, invece, di progressiva sostituzione degli archivi cartacei relativi ai periodi pregressi, la scadenza per la trasmissione coincide con quella della prima comunicazione ordinaria ancora da effettuare, a meno che si tratti di periodi d’imposta per cui sono già decaduti i termini per l’accertamento, nel qual caso non sussiste l’obbligo di trasmissione dell’impronta (salvo, ovviamente, situazioni non ancora definite, come i contenziosi pendenti). La comunicazione, peraltro, può essere corretta soltanto una volta, entro trenta giorni dal termine di trasmissione dei dati da sostituire.

Per quanto riguarda la conservazione dei documenti analogici, non vi è un termine obbligatorio di ultimazione, basta  mantenere il cartaceo fino a che non si conclude il processo di conservazione sostitutiva. Per cui se ad esempio entro il 2011 si è  completata la scansione delle fatture cartacee ricevute nel 2010, si sarà provveduto a  trasmettere l’impronta entro gennaio 2012.

Se entro il 2011 l’azienda ha completa  la conservazione  degli anni 2009 o 2008 2007 , essa avrà inviato l’impronta relativa a questi anni (sempre a gennaio 2012).

Tuttavia si potrà ultimare  la scansione degli anni pregressi anche successivamente.  Ad esempio se si completa la sostituzione dei documenti 2009 a gennaio 2012, l’impronta verrà inviata a gennaio 2013 e così via.

Nella Circolare  è stato ricordato che, ai sensi dell’[**art. 2 DPR 642/1972**](http://media.directio.it/portale/norme/19721026-Decreto_Presidente_Repubblica_n_642_art_2.pdf), l’imposta di bollosui documenti informatici è dovuta prima della messa in uso e, quindi, della prima registrazione.

L'imposta di bollo deve essere assolta secondo le modalità stabilite dall’[**art. 7 del DM 23 gennaio 2004**](http://media.directio.it/portale/norme/20040123-Decreto_art_7-MEF.pdf), che prevede una comunicazione preventiva del numero di documenti che si andranno ad utilizzare nell’anno solare, con il versamento della relativa imposta, ed una a consuntivo entro il 31 gennaio dell’anno successivo, con versamento o rimborso a conguaglio. A regime, tuttavia, potrà essere effettuata una sola comunicazione per anno solare.

Infine, solo le fatture elettroniche possono essere conservate su server esteri, mentre tutti gli altri documenti fiscali devono essere conservati su supporti magnetici, ottici o server collocati in Italia.

##### Norme, Prassi e Giurisprudenza

* [DPR 26 ottobre 1972 n.642 art.2](http://media.directio.it/portale/norme/19721026-Decreto_Presidente_Repubblica_n_642_art_2.pdf)
* [D.MEF 23 gennaio 2004](http://media.directio.it/portale/norme/20040123-Decreto-MEF.pdf)
* [Circ.Ag.Entrate 6 dicembre 2006 n.36](http://media.directio.it/portale/prassi/20061206-Circolare_n_36-ade.pdf)
* [D.MEF. 9 luglio 2008](http://media.directio.it/portale/norme/20080709-Decreto-Ministeriale.pdf)
* [Provv.Ag.Entrate 25 ottobre 2010](http://media.directio.it/portale/prassi/20101025-Provvedimento-ade.pdf)
* [L. 12 luglio 2011 n.106](http://media.directio.it/portale/norme/20110712-Legge_n_106.pdf)
* [Circ.Ag.Entrate 29 febbrio 2012 n.5](http://media.directio.it/portale/prassi/20120229-Circolare_n_5-ade.pdf)

##### Norme Correlate

* [Art. 2214 cod. civile](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/le-prime-scelte/05-la-scelta-del-regime-contabile/tenuta-di-libri-e-registri-in-formato-digitale.aspx#modal-norma-1787)
* [Art. 2215 bis cod. civile](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/le-prime-scelte/05-la-scelta-del-regime-contabile/tenuta-di-libri-e-registri-in-formato-digitale.aspx#modal-norma-2320)
* [Art. 2421 cod. civile](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/le-prime-scelte/05-la-scelta-del-regime-contabile/tenuta-di-libri-e-registri-in-formato-digitale.aspx#modal-norma-2327)
* PARTE II

Gli adempimenti periodici dell'impresa

### La gestione degli adempimenti fiscali

### Le operazioni con l'estero

### I modelli per il versamento delle imposte

### Gli altri adempimenti continui

# La gestione degli adempimenti fiscali

### Le operazioni attive: la fattura

L’adempimento dell’emissione della fattura, anche sotto forma di nota, parcella e simili purché contengano gli elementi obbligatori della fattura, spetta all’imprenditore che effettua la cessione del bene o la prestazione del servizio

### Le diverse tipologie di fatture ed il DDT

Nell’operatività giornaliera dell’impresa possono essere individuate diverse tipologie di fatture: fattura immediata, fattura differita, fattura semplificata, accompagnatoria

### La fattura elettronica: FatturaPA

Si tratta di un documento obbligatorio ogni qualvolta si effettui un'operazione rilevante ai fini Iva nei confronti delle pubbliche amministrazioni. La fattura Pa ha formato digitale, redatto in modo tale da garantirne l’integrità dei dati contenuti e l’attribuzione univoca al soggetto emittente.

### La ricevuta e lo scontrino fiscale

La scelta tra lo scontrino fiscale e la ricevuta fiscale è totalmente discrezionale e non è subordinata all’espletamento di specifiche formalità. Il contribuente può, indifferentemente, avvalersi sia della ricevuta, sia dello scontrino ovvero di uno dei due documenti per una o più operazioni e dell’altro documento per le ulteriori operazioni.

### La scheda carburante

La scheda carburante, con periodicità mensile o trimestrale, deve essere istituita per ogni veicolo impiegato nell’esercizio dell’attività

### Registrazioni obbligatorie ai fini IVA

I documenti emessi per certificare le operazioni attive (es. fatture, ricevute fiscali, ecc.) e i documenti ricevuti a fronte delle spese sostenute devono essere annotati con modalità e termini prestabiliti su appositi registri IVA.

### I registri IVA obbligatori

Registro delle fatture emesse, registro dei corrispettivi e registro degli acquisti. La Legge 383/2001 ha soppresso l’obbligo di bollatura iniziale dei registri IVA, che quindi possono ritenersi regolarmente tenuti se numerati progressivamente in ogni pagina.

### Le liquidazioni IVA periodiche

Con riferimento alle operazioni attive effettuate e a quelle passive gli imprenditori devono periodicamente rilevare la propria posizione IVA (a debito o a credito).

### Reverse Charge

L’applicazione del meccanismo dell’inversione contabile comporta che il destinatario della prestazione e della cessione di beni, soggetto passivo d’imposta nel territorio dello Stato, sia obbligato all’assolvimento dell’imposta, in luogo del cedente o prestatore.

### L'IVA per cassa

Al fine di agevolare gli operatori che, nel caso in cui l’incasso delle fatture emesse avvenga in periodi sensibilmente differiti rispetto all’emissione delle fatture stesse, si trovano a dover anticipare il versamento dell’IVA nella liquidazione periodica dell’imposta, sono stati introdotte alcune casistiche che permettono all’impresa di versare l’IVA solo dopo l’incasso della fattura emessa.

### Rimborso del credito IVA infrannuale

Il credito IVA maturato in ciascuno dei primi 3 trimestri dell’anno può essere chiesto a rimborso o compensato quando sia di importo superiore a 2.582,28 euro e si verifica almeno una delle condizioni previste dall'art. 38 bis DPR 633/72

### L'acconto IVA annuale

I soggetti obbligati agli adempimenti di liquidazione e versamento periodico, devono provvedere, entro il 27 dicembre di ciascun anno, al versamento di un acconto relativo all’ultima liquidazione dell’anno.

### Lo split payment

Nel caso di prestazioni di servizi e cessioni di beni ad enti pubblici l'Iva è versata direttamente dall'ente stesso. Il regime si applica alla fatture emesse dal 1°gennaio 2015

### Operazioni rilevanti IVA: lo Spesometro

L’art. 21, D.L. 78/2010 ha introdotto il monitoraggio delle operazioni soggette ad IVA per importi superiori ad euro 3.000, prevedendo l’obbligo di effettuare una comunicazione annuale all’Agenzia delle Entrate delle predette operazioni. Tale limite viene elevato ad euro 3.600 per le operazioni non soggette ad obbligo di fatturazione.

Le operazioni attive: la fattura

I titolari di Partita IVA, al fine di una corretta applicazione della normativa sull’IVA. devono obbligatoriamente documentare le operazioni effettuate, in relazione all’attività esercitata, emettendo fattura.

I documenti che interessano gli imprenditori sono:

* la fattura
* la ricevuta fiscale
* lo scontrino fiscale
* i documenti di consegna o di trasporto.

*Soggetti obbligati*

L’adempimento dell’emissione della fattura, anche sotto forma di nota, conto, parcella e simili purché contengano gli elementi obbligatori della fattura, ricade sul titolare di partita IVA che effettua la cessione del bene o la prestazione del servizio ([art. 21 D.P.R. 633/1972](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/adempimenti-periodici/08-gestione-adempimenti-fiscali/08_01-la-documentazione-delle-operazioni-attive.aspx#norma-1842)).

L’obbligo di fatturazione risponde alle esigenze di documentazione e di controllo delle operazioni rilevanti ai fini IVA (imponibili, non imponibili, esenti) e legittima il cedente, o il prestatore, ad esercitare la rivalsa e l’acquirente, od il committente, ad operare la detrazione di imposta addebitata  in fattura.

Tale obbligo, principalmente, ha carattere generale ed è previsto per ogni operazione soggetta ad IVA.

Sono previste alcune eccezioni, ad esempio, per le attività di commercio al minuto e le attività artigianali,  per le quali è prevista la certificazione dei corrispettivi, mediante rilascio di scontrino fiscale o ricevuta fiscale; l’emissione della fattura, è comunque dovuta, qualora il cliente la richieda esplicitamente al momento dell’acquisto, qualunque sia l’importo del medesimo.

Infine, la regola di carattere generale che vede come soggetto obbligato ad emettere la fattura il cedente o prestatore, subisce delle eccezioni in particolari circostanze riconducibili alla c.d. “inversione contabile” o “reverse-charge”. Al verificarsi di queste ipotesi, l’obbligo di certificare l’operazione o di liquidare l’imposta nei confronti dell’Erario spetta al cessionario o committente, che dovrà emettere nei confronti di se stesso, sostituendosi al fornitore, una autofattura (è il caso, ad esempio, della cessione di omaggi senza rivalsa dell’IVA da parte dell’impresa produttrice dei beni oggetto dell’omaggio, oppure il caso di acquisto intracomunitario di beni o servizi da un soggetto non residente nel territorio dello Stato e che non abbia nemmeno provveduto a nominare un rappresentante fiscale o una rappresentanza stabile in Italia).

*Numerazione delle fatture*

In tema di numerazione della fatture l’Agenzia delle Entrate si è pronunciata con la [Risoluzione n. 1 del  10 gennaio 2013](http://media.directio.it/portal/Prassi/20130110_Risoluzione_Ag.Entrate_n.1.pdf) in riferimento al fatto che per le operazioni effettuate a partire dal 1° gennaio 2013, la fattura (in base a quanto previsto dall[’art. 1, c. 325, lettera d), della L. 24 dicembre 2012, n. 228](http://media.directio.it/portal/norme/20121224_Legge228_art1_commi301_400.pdf)) deve contenere un “numero progressivo che la identifichi in modo univoco”. In particolare viene evidenziato che, a decorrere dal 1° gennaio 2013:

* può essere adottata una numerazione progressiva che parta dal numero 1 e prosegua ininterrottamente per tutti gli anni solari di attività del contribuente. Questa tipologia di numerazione progressiva è, di per sé, idonea ad identificare in modo univoco la fattura, in considerazione della irripetibilità del numero di volta in volta attribuito al documento fiscale;
* la numerazione progressiva può però anche iniziare dal numero successivo a quello dell’ultima fattura emessa nel 2012. Anche in tal caso la tipologia di numerazione progressiva adottata consente l’identificazione in modo univoco della fattura, ancorché la numerazione non inizi da 1
* il contribuente può continuare ad adottare il sistema di numerazione progressiva per anno solare (ogni anno si rinizia da 1), in quanto l’identificazione univoca della fattura è, anche in tal caso, comunque garantita dalla contestuale presenza nel documento della data che costituisce un elemento obbligatorio della fattura.

*Contenuto*

La fattura prodotta in formato cartaceo deve essere emessa in duplice esemplare, con l’obbligo di consegnare o spedire uno degli esemplari all’altra parte.

La fattura deve obbligatoriamente contenere le seguenti indicazioni, stabilite dall’[art. 21 c. 2 del DPR 633/72](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/adempimenti-periodici/08-gestione-adempimenti-fiscali/08_01-la-documentazione-delle-operazioni-attive.aspx#norma-1842):

* data di emissione;
* numero progressivo che la identifichi in modo univoco;
* dati identificativi dell’imprenditore che emette la fattura (ditta/ragione sociale, sede legale, numero di partita IVA e codice fiscale);
* dati identificativi del cliente:
  + se soggetto passivo ai fini Iva: nome e cognome ovvero

denominazione o ragione sociale, residenza o domicilio del soggetto cessionario o committente, del rappresentante fiscale nonchè ubicazione della stabile organizzazione per i soggetti non residenti,

 numero di partita IVA. In caso di soggetto passivo stabilito in un altro Stato membro dell'Unione europea, numero di identificazione IVA attribuito dallo Stato membro di stabilimento;

* + se soggetto non passivo ai fini Iva (cessionario o committente residente o domiciliato nel territorio dello Stato che non agisce nell'esercizio d'impresa, arte o professione): nome e cognome, residenza o domicilio, codice fiscale;
* natura, qualità e quantità dei beni ceduti e dei servizi formanti oggetto dell’operazione;
* il corrispettivo o il valore normale dei beni ceduti a titolo di sconto, premio o abbuono;
* l’ammontare imponibile IVA;
* l’aliquota IVA e l’ammontare dell’imposta (nell’ipotesi di fatturazione di più beni soggetti ad aliquote diverse, occorre indicare, per ciascuno di essi, i corrispettivi e le singole aliquote applicabili).

Ulteriori indicazioni sono richieste quando si verificano le seguenti ipotesi:

* per le operazioni non imponibili IVA, esenti, soggette al regime del margine o per le operazioni effettuate dalle agenzie di viaggio e turismo, bisogna indicare, anziché l’aliquota e l’imposta, il titolo di inapplicabilità e la relativa norma (es. esente[art. 10 n. 2, DPR 633/72](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/adempimenti-periodici/08-gestione-adempimenti-fiscali/08_01-la-documentazione-delle-operazioni-attive.aspx#norma-2295));
* in caso di fatture differite bisogna indicare data e numero del documento di trasporto;
* la trascrizione del numero di partita IVA del cessionario del bene o del committente del servizio nel caso in cui sia debitore dell’imposta in luogo del cedente o del prestatore, con l’indicazione della relativa  norma;
* la data della prima immatricolazione o iscrizione in pubblici registri e numero dei chilometri percorsi, delle ore navigate o delle ore volate, se trattasi di cessione intracomunitaria di mezzi di trasporto nuovi;
* gli estremi della dichiarazione d’intento ricevuta in caso di cessioni ad esportatori abituali.

Vale la pena sottolineare, infine, che l’[art. 21, c. 3 del DPR 633/72](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/adempimenti-periodici/08-gestione-adempimenti-fiscali/08_01-la-documentazione-delle-operazioni-attive.aspx#norma-1842) dispone che la fattura possa essere emessa in qualsiasi valuta purché l’eventuale imposta sia indicata in euro e che, in generale, a richiesta da parte dell’Amministrazione finanziaria, si garantisca la traduzione in lingua nazionale del documento.

Occorre ricordare che ai sensi dell’[art. 2250 del cod.civ](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/adempimenti-periodici/08-gestione-adempimenti-fiscali/08_01-la-documentazione-delle-operazioni-attive.aspx#norma-1254)., le società iscritte al registro imprese hanno l’obbligo di indicare sui propri documenti (tra cui le fatture):

-         l’ufficio del registro imprese presso il quale è avvenuta l’iscrizione;

-         il numero di iscrizione al registro;

-         il capitale sociale delle società di capitali;

-         l’eventuale socio unico per le società a responsabilità limitata;

-         l’eventuale stato di messa in liquidazione della società.

Il [Decreto Legge Salva-Infrazioni ( 11 dicembre 2012 , n. 216](http://media.directio.it/portal/norme/20121211_DL_n.216.pdf)) ha modificato la disciplina in materia di fatturazione ai fini IVA ponendosi al riparo dalle procedure di infrazione aperte dalla UE nei confronti dell'Italia. La variazioni, attuata in seguito alla ricezione della [Direttiva 2010/45/UE](http://media.directio.it/portal/norme/20100713_UE_Direttiva_n.45.pdf), riguardano, tra l’altro:

* I termini di fatturazione: le fatture relative alle operazioni intracomunitarie (cessioni di beni intra UE e prestazioni di servizi generiche verso soggetti passivi UE) potranno essere emesse entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione. Viene così risolto il problema dell'obbligo di fatturazione istantanea delle prestazioni di servizi il cui momento di effettuazione, in base alle modifiche apportate dalla [L. 217/11](http://media.directio.it/portal/norme/20111215_L_n.217.pdf), si identifica con l'ultimazione del servizio.
* L’inversione contabile con fornitori UE: Il sistema dell'integrazione della fattura del fornitore, ai fini dell'applicazione dell'imposta con il meccanismo dell'inversione contabile da parte del soggetto passivo nazionale, sarà esteso a tutte le operazioni poste in essere con controparti stabilite in altri Paesi UE (cessioni di beni e prestazioni di servizi) attualmente consentito solo per i servizi generici e per gli acquisti intracomunitari.
* L’estensione dell'obbligo di fatturazione e volume d'affari: le operazioni non soggette a IVA ai sensi degli art. da 7-bis a 7-septies del DPR 633/72 saranno soggette anche all'obbligo di registrazione e concorreranno, pertanto, alla determinazione del volume d'affari.

Le diverse tipologie di fatture ed il DDT

*Fattura immediata*

La fattura deve essere emessa al momento di effettuazione dell’operazione, ossia:

* all'atto della consegna o spedizione per i beni mobili;
* al momento della stipulazione dell'atto notarile per i beni immobili;
* al momento del pagamento del corrispettivo per le prestazioni di servizi

La fattura si considera emessa all’atto della consegna o spedizione al cliente ovvero all’atto della sua trasmissione elettronica (non assume alcuna rilevanza il momento di compilazione del documento).

*Fattura differita*

La fattura differita può essere emessa, in alternativa a quella immediata, solamente con riferimento alle cessioni di beni mobili la cui consegna risulti da un documento di trasporto o da altro documento idoneo a identificare i soggetti tra i quali è effettuata l’operazione.

La fattura differita può essere emessa entro il giorno 15 del mese successivo a quello della consegna spedizione e consente quindi di raggruppare in un’unica fattura tutte le consegne fatte allo stesso cliente nel corso dello stesso mese solare.

La fattura differita deve contenere, oltre agli elementi indicati in precedenza, anche la data e il numero dei documenti di trasporto a cui si riferisce.

Se anteriormente all’emissione dei documenti di trasporto, il cedente/prestatore riceve il pagamento parziale o totale del corrispettivo, egli deve emettere la relativa fattura immediata nel giorno in cui è avvenuto il pagamento. Se il pagamento ha luogo contestualmente o successivamente all’emissione del documento di trasporto, resta la facoltà per il cedente di emettere fattura differita.

*Fattura accompagnatoria*

La fattura accompagnatoria deve riportare sia gli elementi della fattura che le informazioni sul trasporto dei beni venduti; pertanto, come il DDT, accompagna la merce durante il viaggio.

*Fattura semplificata*

Dal 1° gennaio 2013 è entrato in vigore il nuovo testo dell’[art 21 bis del DPR 633/72 IVA](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/adempimenti-periodici/08-gestione-adempimenti-fiscali/08_02-le-diverse-tipologie-di-fatture-ed-il-ddt.aspx#norma-1902) che introduce la fattura semplificata, che potrà essere emessa per:

* le operazioni di ammontare complessivo non superiore a € 100;
* le note di variazione ex[art. 26, DPR n. 633/72](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/adempimenti-periodici/08-gestione-adempimenti-fiscali/08_02-le-diverse-tipologie-di-fatture-ed-il-ddt.aspx#norma-2332) (per le quali non scatta il limite dell'importo massimo di euro 100)

La fattura semplificata deve contenere (almeno) i seguenti dati:

1. data di emissione;
2. numero progressivo che la identifichi in modo univoco (vedi nuove regole di numerazione commentate prima);
3. ditta, denominazione o ragione sociale, nome e cognome, residenza o domicilio del soggetto cedente o prestatore, del rappresentante fiscale nonché ubicazione della stabile organizzazione per i soggetti non residenti; in alternativa, in caso di soggetto stabilito in Italia può essere indicato il codice fiscale o il numero di partita IVA, ovvero, in caso di soggetto passivo UE, numero di identificazione IVA attribuito dallo Stato di stabilimento;
4. numero di partita IVA del cedente o prestatore;
5. dati identificativi del cessionario/committente, descrizione dei beni ceduti e dei servizi resi;
6. descrizione dei beni o dei servizi ceduti, senza necessità di indicare natura e qualità;
7. ammontare del corrispettivo complessivo e dell’imposta incorporata oppure i dati che permettono di calcolarla;
8. per le fatture emesse ai sensi dell'[art. 26 DPR 633/72](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/adempimenti-periodici/08-gestione-adempimenti-fiscali/08_02-le-diverse-tipologie-di-fatture-ed-il-ddt.aspx#norma-2332), il riferimento alla fattura rettificata e le indicazioni specifiche che vengono modificate.

La fattura semplificata non può essere emessa per le seguenti tipologie di operazioni:

* cessioni intracomunitarie di cui all'[art. 41 DL 30 agosto 1993, n. 331](http://media.directio.it/portal/norme/19930830_DL331_art41.pdf), convertito, con modificazioni, dalla [L. 29 ottobre 1993, n. 427](http://media.directio.it/portal/norme/19931029_L_n.427.pdf);
* operazioni di cui all'art. 21, c. 6-bis, lettera a), ovvero cessioni di beni / prestazioni di servizi diverse da quelle di cui all'art. 10, c. 1, nn. da 1 a 4 e numero 9, effettuate da un soggetto passivo italiano ad un soggetto passivo UE, per le quali l'IVA non va applicata in Italia ex artt. da 7 a 7-septies).

La fattura, anche nella modalità semplificata, può essere emessa tramite gli apparecchi misuratori fiscali.

*Documento di trasporto (D.D.T.)*

Il [DPR 472/96](http://media.directio.it/portal/norme/19960814_DPR_n472.pdf) ha introdotto il cosiddetto Documento di Trasporto (DDT) in sostituzione della precedente Bolla di Accompagnamento; il DDT certifica il trasferimento di merci dal cedente (venditore) al cessionario (acquirente).

I beni viaggianti non devono quindi più essere scortati obbligatoriamente da un documento durante il trasporto.

Non occorre emettere il documento di trasporto, cosiddetto DDT, per le consegne di beni ceduti con fatturazione immediata. L’obbligo di emissione permane, invece, nel caso in cui si voglia utilizzare la fatturazione differita; esso non deve necessariamente accompagnare i beni ceduti, ma può anche essere spedito o inviato per corriere o per fax. Il DDT è inoltre utilizzabile per la movimentazione dei beni a titolo non traslativo della proprietà (in lavorazione, deposito, comodato, ecc.).

Il DDT deve essere emesso in almeno 2 copie, in forma libera, e deve contenere:

1) la data di effettuazione dell'operazione (consegna o spedizione)

2) le generalità del cedente, del cessionario nonché dell'eventuale impresa incaricata del trasporto;

3) la descrizione della natura, qualità e quantità dei beni ceduti.

E' il caso di far presente che oltre ai citati elementi occorre anche numerare progressivamente il DDT dato che ai fini dell'emissione della fattura differita, è necessario che in quest'ultima vi sia l'indicazione della data e del numero dei documenti di trasporto o di consegna.

Qualora il trasporto dei beni richieda la presenza di più vettori nell'ambito dell'intera tratta, il contribuente deve utilizzare i documenti di trasporto indicando almeno le generalità del primo incaricato del trasporto.

Ricordiamo infine che in base a quanto previsto dall['art. 53,  c. 1 e 3 del D.P.R. n. 633 del 1972](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/adempimenti-periodici/08-gestione-adempimenti-fiscali/08_02-le-diverse-tipologie-di-fatture-ed-il-ddt.aspx#norma-2338) in tema di superamento della presunzione di acquisto, la consegna dei beni dati "…. in lavorazione, deposito o comodato o in dipendenza di contratti estimatori o di contratti d'opera, appalto, trasporto, mandato, commissione o altro titolo non traslativo della proprietà…” può risultare, oltre che dal libro giornale o da altro libro tenuto a norma del codice civile in conformità dell'art. 39 dello stesso decreto, anche da altro documento conservato a norma dello stesso articolo. A tal fine il DDT deve contenere l'espressa indicazione della causale non traslativa del trasporto (deposito, lavorazione, passaggi interni etc.) con l'obbligo di conservazione sia da parte dell'emittente che del soggetto destinatario dei beni.

## La fattura elettronica: FatturaPA

La norma IVA ([**art. 21 DPR 633/72**](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/adempimenti-periodici/08-gestione-adempimenti-fiscali/08_03-fattura-elettronica-pa.aspx#norma-1842) come modificato dal [**D.Lgs. 52/2004**](http://media.directio.it/portal/norme/20040220_D.Lgs_n52.pdf)) dispone che la fattura è emessa in forma cartacea o in forma elettronica. In quest’ultimo caso si tratta di un documento in formato digitale, redatto in modo tale da garantirne l’integrità dei dati contenuti e l’attribuzione univoca al soggetto emittente.

Fattura cartacea ed elettronica sono quindi ora equiparate. Agli operatori viene data massima libertà nell’individuare le procedure gestionali ritenute più idonee a garantire autenticità e integrità della fattura. Non sono richiesti accordi scritti o verbali.

Ma diversa è la situazione dei vincoli e adempimenti nel caso in cui il cliente sia un ente riconducibile alla **Pubblica Amministrazione.**

**Dal 31 marzo 2015**, infatti, si conclude il processo graduale di passaggio alla fatturazione elettronica nei confronti della pubblica amministrazione. Tale obbligo è stato introdotto nell'ordinamento italiano dalla [Legge 244/2007](http://media.directio.it/portale/norme/20071224-Legge_244.pdf). Le tappe precedenti sono state il 6 dicembre 2013 (avvio volontario in seguito ad accordo tra pa e fornitori) ed il 6 giugno 2014 (fatturazione elettronica obbligatoria nei confronti di Ministeri, Agenzie Fiscali, Enti Previdenziali, individuati dall'elenco Istat).

Inizialmente, la data di estensione a tutte le altre amministrazioni pubbliche dell'obbligo di fatturazione elettronica era stata stabilita nel giorno 6 giugno 2015 dall'art.6 del [DM 55/2013](http://media.directio.it/portale/norme/20130403-Decreto_55.pdf) con esclusione delle amministrazioni locali. Tuttavia, l'[art.25 del DL 66/2014](http://media.directio.it/portale/norme/20140424-DL_66_art_25.pdf) ha anticipato la decorrenza al 31 marzo 2015 ed esteso l'obbligo dalla medesima data anche alle amministrazioni locali.

Il nuovo obbligo  comporta l’emissione, la trasmissione e la conservazione elettronica dei documenti e costituisce per i fornitori della PA l’unico strumento per far valere i propri crediti e per farsi pagare.

La fattura elettronica è anche, però, portatrice di notevoli risparmi e di notevoli vantaggi. In effetti la sua introduzione vorrebbe: ridurre i costi della PA; monitorare in modo tempestivo la spesa pubblica; ridurre i tempi di pagamento dei fornitori, consentire l’introduzione di semplificazioni fiscali e amministrative.

Passo dopo passo, cosa deve fare l'impresa verso la PA

La FatturaPA

La FatturaPA, da trasmettere elettronicamente attraverso il Sistema di Interscambio, è un documento informatico in formato strutturato **Xml (eXtensible Markup Language)**, sottoscritto con firma elettronica qualificata o digitale.

Riepiloghiamo quali informazioni, oltre quelle fiscali, vanno ricomprese nella fatturaPA:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 1 | data di emissione | Già richiesto dal DPR 633/72 |
| 2 | numero progressivo che identifichi la fattura in modo univoco | Già richiesto dal DPR 633/72 |
| 3 | ditta, denominazione o ragione sociale, nome e cognome, residenza o  domicilio dei soggetti fra cui è effettuata l'operazione (cedente/prestatore e cessionario/committente) e dell’eventuale rappresentante fiscale, nonché ubicazione della stabile organizzazione per i soggetti non residenti | Già richiesto dal DPR 633/72 |
| 4 | numero di partita IVA del cedente/prestatore | Già richiesto dal DPR 633/72 |
| 5 | numero di partita IVA del cessionario/committente (o numero di identificazione  IVA attribuito dallo Stato membro di stabilimento per i soggetti stabiliti in altro Stato membro dell’UE) oppure numero di codice fiscale se non agisce  nell’esercizio di impresa, arte o professione | Già richiesto dal DPR 633/72 |
| 6 | natura, qualità e quantità dei beni e dei servizi formanti oggetto  dell'operazione | Già richiesto dal DPR 633/72 |
| 7 | corrispettivi ed altri dati necessari per la determinazione della base imponibile, compresi quelli relativi ai beni ceduti a titolo di sconto, premio o abbuono di cui all'art. 15, primo comma, n. 2 | Già richiesto dal DPR 633/72 |
| 8 | corrispettivi relativi agli altri beni ceduti a titolo di sconto, premio o abbuono | Già richiesto dal DPR 633/72 |
| 9 | aliquota, ammontare dell'imposta e dell'imponibile con arrotondamento al centesimo di euro | Già richiesto dal DPR 633/72 |
| 10 | data della prima immatricolazione o iscrizione in pubblici registri e numero dei chilometri percorsi, delle ore navigate o delle ore volate, se trattasi di cessione intracomunitaria di mezzi di trasporto nuovi, di cui all'art. 38, comma 4, del DL  30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla Legge 29 ottobre 1993, n. 427 | Già richiesto dal DPR 633/72 |
| 11 | annotazione che la stessa e' emessa per conto del cedente/prestatore, dal cessionario/committente ovvero da un terzo | Già richiesto dal DPR 633/72 |
| 12 | informazioni necessarie ai fini di una corretta trasmissione della fattura al Sistema di Interscambio e da questi alla Pubblica Amministrazione destinataria; | Richieste dal DM 55 del 03/04/2013 (Allegato A) |
| 13 | informazioni necessarie a consentire una completa dematerializzazione del processo di ciclo passivo attraverso l’integrazione del documento con i processi ed i sistemi gestionali e di pagamento | Richieste dal DM 55 del 03/04/2013 (Allegato A) |
| 14 | ulteriori eventuali informazioni che possono risultare utili sulla base delle tipologie di beni/servizi ceduti/prestati e delle esigenze informative intercorrenti tra singolo fornitore e singola amministrazione | Richieste dal DM 55 del 03/04/2013 (Allegato A) |
| 15 | Codice identificativo di gara (CIG) | Richiesto dal DL 66/2014 |
| 16 | Codice unico di Progetto (CUP) | Richiesto dal DL 66/2014 |

La Trasmisione della FatturaPA

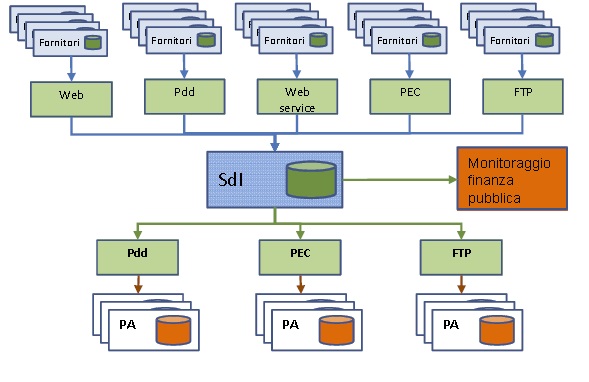
La trasmissione di FatturaPA al SdI può essere effettuata

* direttamente dal prestatore
* da un intermediario autorizzato.

Anche la PA committente può utilizzare un intermediario  autorizzato a ricevere le fatture per proprio conto.

Ogni **intermediario** può definire autonomamente con specifici accordi le modalità per la ricezione delle fatture dal prestatore o, secondo i casi, per l'invio alla PA committente destinataria.

L'intermediario gestisce tre tipologie di file, in ingresso dal mittente (prestatore o suo intermediario) e in uscita verso il destinatario (PA committente o suo intermediario):

1. il file FatturaPA, conforme alle specifiche del formato FatturaPA e firmato, che può essere costituito da una fattura singola (un solo corpo fattura) o un lotto di fatture (più corpi fattura con la stessa testata);
2. un file archivio in formato zip contenente uno o più file FatturaPA (ciascuno firmato e trattato come se trasmesso singolarmente);
3. file messaggio, in  XML conforme allo schema pubblicato sul sito del SdI, riguardante una delle notifiche gestite dal sistema.

Il SdI prevede  un insieme predefinito di canali di trasmissione che sono:

* la Posta Elettronica Certificata (PEC),
* il file transfer (SDIFTP),
* la cooperazione applicativa (SDICoop per le imprese e  SPCoop per le PA),
* un'interfaccia Web.

##### Novità

Fatturazione elettronica al GSE: dal 3 novembre 2015 è attivo il servizio anche per lo scambio sul posto

Il GSE avvisa, con comunicato pubblicato sul proprio sito, che dal 3 novembre 2015 dovrà essere emessa la fattura in formato elettronico anche per le operazioni di “scambio sul posto”

Fattura elettronica: la Circolare 1/DF fornisce chiarimenti sull'ambito soggettivo

Oltre ai soggetti individuati dall'elenco annuale Istat delle amministrazioni pubbliche, sono soggetti all'obbligo di fattura elettronica i soggetti di cui all'art.1 del Dlgs 165/2001, nonchè le amministrazioni autonome

* [Circolare 1/DF del 9 marzo 2015](http://media.directio.it/portale/prassi/20150309-Circolare_1-DEF.pdf)

Split payment e fatturazione elettronica: modifiche al formato della fattura PA

In data 2 febbraio 2015 è stato pubblicato sul sito www.fatturapa.gov.it il nuovo formato per la FatturaPA, esecutivo dal 3 febbraio 2015, al fine di adeguare il sistema di interscambio alle novità in materia di split payment, introdotte dal Decreto MEF del 23 gennaio 2015.

Fatturazione elettronica e conservazione: online il servizio gratuito per le PMI

Dal 22 ottobre 2014 Unioncamere ha messo a disposizione delle piccole e medie imprese all'indirizzo https://fattura-pa.infocamere.it un nuovo servizio gratuito per la compilazione, la trasmissione e la conservazione delle fatture elettroniche verso la PA

* [Comunicato stampa Unioncamere del 22 ottobre 2014](http://media.directio.it/portale/prassi/20141022-comunicato_stampa-UNC.pdf)

##### Norme, Prassi e Giurisprudenza

* D.MEF 23 gennaio 2004
* D.Lgs 20 febbraio 2004 n.52
* L. 24 dicembre 2007 n.244
* D.MEF 3 aprile 2013 n.55
* Circolare 18/E Agenzia delle entrate - IVA. Ulteriori istruzioni in tema di fatturazione
* Messaggio INPS n°7842 - Fatturazione elettronica - compensi ai medici iscritti nelle liste speciali dell’Istituto per l’esecuzione delle visite mediche di controllo.

##### Norme Correlate

* Art. 21 DPR IVA 633/72

La ricevuta e lo scontrino fiscale

I soggetti di cui all'[art.22 del DPR 633/1972](http://media.directio.it/portale/norme/19721026-DPR_633_art_22.pdf), ossia i soggetti che si occupano di commercio al minuto ed attività assimilate (cessioni di beni in locali aperti al pubblico, in spacci interni, mediante apparecchi di distribuzione automatica, per corrispondenza, a domicilio o in forma ambulante ovvero prestazionei di servizi in locali aperti al pubblico, quali alberghi, ristoranti, bar, parrucchieri, nonchè falegnami ed altre categorie di artigiani che si pongono in rapporto immediato e diretto con il privato) non devono emettere fattura, a meno che questa non sia richiesta dal cliente; essi sono invece obbligati a documentare i corrispettivi percepiti nell’esercizio della propria attività attraverso due diversi documenti: lo scontrino fiscale e la ricevuta fiscale.

La scelta tra lo scontrino fiscale e la ricevuta fiscale è totalmente discrezionale e non è subordinata all’espletamento di specifiche formalità. In sostanza, il contribuente può, indifferentemente, avvalersi sia della ricevuta, sia dello scontrino ovvero di uno dei due documenti per una o più operazioni e dell’altro documento per le ulteriori operazioni.

Le modalità di emissione e le caratteristiche di scontrino e ricevuta fiscale sono state definite dal [Decreto MEF del 30 marzo 1992](http://media.directio.it/portale/norme/19920330-Decreto_ricevuta_fiscale_scontrino-MEF.pdf).

Entrambi i documenti sono predisposti dalle tipografie autorizzate dal Ministero delle finanze a norma dell'art. 11 del decreto ministeriale 29 novembre 1978 ed utilizzabili da tutti i contribuenti interessati.

*La ricevuta fiscale*

La ricevuta fiscale è utilizzabile anche come fattura. Se il documento assume la forma di fattura-ricevuta fiscale, è necessario indicare anche il numero progressivo attribuito ai fini IVA, gli estremi identificativi del cliente, l'aliquota dell'imposta, l'importo imponibile e l'ammontare dell'IVA. La fattura-ricevuta fiscale deve essere rilasciata a richiesta del cliente ed assolve le medesime funzioni della fattura.

La ricevuta fiscale può, però, essere stampata in dimensioni e forme diverse e, in aggiunta ai dati obbligatori per legge, può contenere anche altri dati che rispondano ad esigenze gestionali dell’impresa (es. numero di telefono, fax, ecc.).

I dati obbligatori sono i seguenti:

* numerazione progressiva prestampata per anno solare attribuita dalla tipografia (è facoltativa invece, la numerazione da parte del contribuente);
* data di emissione;
* dati identificativi dell’impresa emittente (ditta/ragione sociale, partita IVA, indirizzo del luogo di esercizio dell’attività e indirizzo del luogo in cui sono conservate le ricevute fiscali);
* natura, qualità e quantità dei beni venduti e dei servizi prestati;
* ammontare dei corrispettivi dovuti comprensivi di IVA.

La ricevuta deve essere emessa in duplice copia al momento della ultimazione della prestazione, anche se il corrispettivo non viene pagato in tutto o in parte. Il mancato pagamento del corrispettivo deve risultare dalla ricevuta fiscale.

Nel caso di acconti incassati prima dell’ultimazione della prestazione (es. acconti incassati dal falegname prima della consegna del lavoro finito), deve essere rilasciata nel momento dell’incasso una ricevuta fiscale pari all’anticipo.

Nel caso di prestazioni ultimate ma non ancora determinate nel corrispettivo e comunque quando il pagamento non è ancora avvenuto, va rilasciata una ricevuta o scontrino provvisori con l'indicazione "corrispettivo non pagato". In sede di versamento del saldo verrà emesso un nuovo documento che riporti gli estremi del documento precedentemente rilasciato.

*Lo scontrino fiscale*

Diversamente dalla ricevuta fiscale esistono diverse forme di scontrino fiscale a seconda del soggetto che lo emette:

* Scontrino per il commercio in locali aperti al pubblico o spacci interni;
* Scontrini per il commercio ambulante;
* Biglietto di trasporto.

Scontrino per il commercio in locali aperti al pubblico o spacci interni- Lo scontrino fiscale deve contenere:

* data, ora di emissione e numero progressivo;
* ditta, denominazione o ragione sociale ovvero cognome e nome del soggetto che lo emette;
* partita IVA dell’esercente e ubicazione dell’esercizio;
* dati contabili (corrispettivo comprensivo di IVA, eventuali sub-totali, eventuali sconti o rettifiche, totale dovuto);
* numero di matricola dell’apparecchio e logotipo fiscale.

Scontrini per il commercio ambulante - Lo scontrino per il commercio ambulante emesso tramite “registratore di cassa” deve contenere i dati previsti per il commercio in sede fissa, ma invece dell’ubicazione dell’esercizio devono essere riportati: il numero di iscrizione dell’emittente nel registro degli esercenti il commercio per le attività di somministrazione al pubblico di alimenti e bevande e per le attività ricettive ([D.Lgs. n. 114/1998](http://media.directio.it/portal/norme/19980331_DLGS_n.114.pdf)), mentre per le altre attività il numero e il luogo di iscrizione nel Registro delle imprese ([L. n. 112/1991](http://media.directio.it/portal/norme/19910328_L_112.pdf)).

In alternativa è possibile emettere uno scontrino fiscale manuale o prestampato a tagli fissi.

Biglietto di trasporto - Per le prestazioni di trasporto pubblico collettivo di persone (anche con bagagli o veicoli al seguito) il biglietto di trasporto sostituisce lo scontrino fiscale. Il biglietto deve contenere:

* ditta, denominazione o ragione sociale ovvero cognome e nome del soggetto che lo emette;
* partita IVA dell’esercente e ubicazione dell’esercizio;
* descrizione del trasporto e indicazione del corrispettivo (anche in codice alfanumerico preventivamente comunicato al competente Ufficio delle entrate ovvero con legenda stampata sul titolo);
* dati contabili (corrispettivo comprensivo di IVA, eventuali sub-totali, eventuali sconti o rettifiche, totale dovuto);
* data di emissione e numero progressivo.

Il biglietto di trasporto può essere costituito da un supporto con banda magnetica o microprocessore, anche programmabile ([DM 30.6.1992](http://media.directio.it/portal/norme/19920630_D.MEF.pdf)).

Lo scontrino deve essere emesso al momento del pagamento del corrispettivo, ovvero al momento della consegna del bene o della ultimazione della prestazione, se anteriori al pagamento.

Al termine della giornata (entro le ore 24 anche per quelle attività con chiusura dopo tale orario) l’utente deve stampare, con apposito comando, lo scontrino di chiusura giornaliera, che riporta il totale dei corrispettivi del giorno nonché il totale cumulativo degli ammontari dei corrispettivi giornalieri. I dati dello scontrino di chiusura vengono memorizzati in maniera indelebile nella “memoria fiscale” dell’apparecchio misuratore.

Lo scontrino fiscale, non manuale, deve essere emesso esclusivamente utilizzando gli speciali apparecchi misuratori fiscali previsti dalla legge la cui installazione fiscale  deve essere effettuata da un tecnico autorizzato.

L'Agenzia delle entrate con [Provvedimento del 17 dicembre 2013](http://media.directio.it/portal/norme/20131217_AE_Provvedimento%20Direttore%20misuratori%20fiscali.pdf) ha semplificato alcuni adempimenti posti a carico dell’utente a partire dal 1 gennaio 2014:

* la comunicazione relativa alla messa in servizio, variazione e disinstallazione dell’apparecchio misuratore fiscale, di cui all'art. 8 del decreto del Ministro delle finanze 23 marzo 1983 e all'art. 7, comma 1, lettera a), del decreto del Ministro delle finanze 4 aprile 1990, è soppressa;
* la prima verificazione periodica dell’apparecchio misuratore fiscale viene effettuata esclusivamente all’atto della messa in servizio dal laboratorio abilitato o dal fabbricante abilitato titolare del relativo provvedimento di approvazione, realizzando in tal modo l’uniformità del processo: messa in servizio del misuratore fiscale, prima verificazione periodica e comunicazione telematica dei dati. In precedenza la verificazione periodica poteva essere effettuata dal fabbricante abilitato, contestualmente al controllo di conformità, quindi anche prima della messa in servizio del misuratore fiscale.

*Casi di esonero*

Non è obbligatoria l'emissione dello scontrino in presenza di documenti di trasporto o di consegna e di fattura immediata purchè emessa contestualmente all'effettuazione dell'operazione.

Esistono, poi, delle operazioni per le quali è previsto l'esonero dell'emissione dello scontrino o della ricevuta fiscale, quali, per esempio, le cessioni di tabacchi, di carburanti per l'autotrazione, di giornali e beni mediante distributori automatici funzionanti a gettone o a moneta.

Altri casi di esonero del rilascio dello scontrino o della ricevuta sono previsti per i conducenti di taxi (i quali, tuttavia, in caso di specifica richiesta del cliente, sono tenuti al rilascio della fattura) e per altre attività considerate minori (ad esempio, ciabattini, ombrellai ed arrotini).

Gli operatori della grande distribuzione sono esonerati dall'emissione dello scontrino, se scelgono di trasmettere telematicamente e con cadenza giornaliera i corrispettivi conseguiti all'Agenzia delle Entrate.

Scontrino parlante – Dal 1° luglio 2007 tutti gli scontrini che vengono rilasciati dai farmacisti riportano anche il codice fiscale dell’assistito. La Finanziaria 2007 ha infatti stabilito che la detrazione dei medicinali sia subordinata al possesso del cosiddetto scontrino parlante, in cui dovranno essere specificati non solo la natura, qualità  e quantità del bene, ma anche il codice fiscale del destinatario. In realtà non si tratta di una nuova tipologia di scontrino, ma in aderenza alle disposizioni normative della[L. 269/2007](http://media.directio.it/portal/norme/20071212_D_n269.pdf), è data la possibilità di detrazione delle spese sostenute per i medicinali, esclusivamente se lo scontrino attestante tali spese, riporti anche il codice fiscale dell’assistito.

Una novità da segnalare è stata prevista dalla Finanziaria per il 2008, in base alla quale, con decorrenza 1° gennaio 2008, gli esercizi commerciali possono essere chiusi, quale pena accessoria, dopo l’accertamento della mancata emissione dello scontrino e ricevuta fiscale. In particolare il[D.Lgs. 471/1997](http://media.directio.it/portal/norme/19971218_D.LGS_n471.pdf), dopo le modifiche apportate, determina che, qualora  siano  state contestate, nel corso di un quinquennio, quattro distinte violazioni dell'obbligo  di  emettere  la  ricevuta  fiscale  o  lo scontrino fiscale,  compiute  in  giorni  diversi,  anche  se  non  sono state irrogate sanzioni  accessorie, venga  disposta  la  sospensione  della licenza o dell'autorizzazione    all'esercizio    dell'attività ovvero dell'esercizio dell'attività  medesima  per  un  periodo  da tre giorni ad un mese. Il  provvedimento  di  sospensione  è  immediatamente esecutivo. Se l'importo complessivo dei corrispettivi oggetto di contestazione eccede  la  somma  di euro 50.000 la sospensione è disposta per un periodo da un mese a sei mesi. Tale sospensione  è disposta  dalla direzione regionale dell'Agenzia  delle  Entrate  competente per territorio in relazione al domicilio  fiscale  del contribuente. Gli atti di sospensione devono essere notificati,  a pena di decadenza,  entro  sei  mesi  da  quando  è stata contestata la quarta violazione.

La scheda carburante

*La Scheda carburante*

I distributori di carburante per autotrazione sono soggetti a divieto di emissione di fattura per gli acquisti effettuati da imprese e professionisti. La scheda carburante, dunque, è il documento sostitutivo alla fattura, di cui imprenditori e professionisti devono avvalersi ai fini della detrazione dell'Iva e della deducibilità del costo ai fini delle imposte dirette. Ai sensi dell’[art. 1, c. 2, DPR n. 444 del 10/11/1997](http://media.directio.it/portal/norme/19971110_DPR_n444_art1.pdf), infatti, le annotazioni effettuate sulle schede carburante sono sostitutive della fattura di cui all’[art. 22 DPR 633/72](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/adempimenti-periodici/08-gestione-adempimenti-fiscali/08_05-la-scheda-carburante.aspx#norma-1843).

Con l’entrata in vigore della [L. 23.12.2005 n. 266](http://media.directio.it/portal/norme/20051223_L_n266.pdf)(Legge Finanziaria 2006) il divieto di fatturazione per gli acquisti di carburante effettuati presso gli impianti stradali di distribuzione è stato abolito per gli autotrasportatori di cose per conto terzi.

La scheda carburante, con periodicità mensile o trimestrale, deve essere istituita per ogni veicolo impiegato nell’esercizio dell’attività. È necessario inoltre che i veicoli siano intestati all’imprenditore ovvero da questi posseduti a titolo, regolarmente documentato, di leasing, noleggio, comodato e simili.

E’ importante sottolineare che la scelta della periodicità dello stesso documento non è collegata a specifiche opzioni né al volume d’affari, infatti, l’unico scopo della cadenza trimestrale è quello di semplificare gli adempimenti a carico dei contribuenti.

Sulla scheda carburante l’imprenditore deve indicare:

* ditta (denominazione o ragione sociale) ovvero nome e cognome
* domicilio fiscale
* numero di partita IVA
* estremi di individuazione del veicolo (tipo e targa)
* mese o trimestre di riferimento.

L’addetto all’impianto di distribuzione, dopo aver verificato la corrispondenza della scheda al veicolo da rifornire, deve indicare per ciascun rifornimento:

* data
* prezzo complessivo al lordo dell’IVA
* denominazione
* ubicazione del distributore
* firma e timbro di convalida.

L'imprenditore intestatario del mezzo di trasporto utilizzato nell’esercizio dell’impresa, deve inoltre indicare sulla scheda i km risultanti dal contachilometri alla fine del mese o del trimestre di riferimento.

In base a quanto stabilito dal comma 3-bis, art.1 del [DL 70/2011](http://media.directio.it/portal/norme/20110613_DL70.pdf) è prevista l'opportunità di tenere un sistema documentale alternativo alla scheda carburante, quando per il pagamento vengano utilizzate carte di credito, di debito o prepagate e ne venga conservata la relativa ricevuta, non perdendo in questo modo il beneficio della deducibilità del costo. L’Agenzia delle Entrate con la [circolare n. 1 del 15 febbraio 2013](http://media.directio.it/portal/Prassi/20130215_Circolare1E.pdf) ha specificato che il contribuente che, per le operazioni di acquisto di carburanti per autotrazione, intenda passare dalla certificazione “cartacea” (scheda carburante) alla modalità di certificazione mediante strumenti di pagamento elettronico, può essere esentato dall’obbligo della scheda carburante anche nel corso del periodo d’imposta. L’esenzione si ammette purché, da quel momento in avanti, le operazioni di acquisto di carburante vengano documentate “esclusivamente” mediante carte di credito, di debito o prepagate. Il passaggio dalla scheda carburante al sistema elettronico è quindi ammissibile anche in corso d’anno purché quest’ultima modalità diventi l’unica utilizzata per la contabilizzazione dei rifornimenti.

Registrazioni obbligatorie ai fini IVA

I documenti emessi per certificare le operazioni attive (fatture, ricevute fiscali, ecc.) e i documenti relativi a qualsiasi tipo di spesa sostenutaper l’esercizio dell’attività (es. fatture d’acquisto, buste paga dipendenti, estratti c/c bancari in cui si evidenziano gli interessi passivi, quietanze di pagamento dei premi assicurativi, ecc...) devono essere conservati dall'imprenditore, pena la non ammissibilità alla deduzione delle spese dal reddito d’impresa. Le modalità di registrazione e di conservazione variano in funzione del tipo di regime contabile scelto.

In particolare, le fatture attive e passive vanno annotate con modalità e termini prestabiliti su appositi registri IVA: registro delle fatture emesse, registro dei corrispettivi e registro degli acquisti.

Con la [L. 383/2001](http://media.directio.it/portal/norme/20011018_L_n.383.pdf) è stato soppresso l’obbligo di bollatura iniziale dei registri IVA: è sufficinete siano numerati progressivamente in ogni pagina.

*Operazioni imponibili IVA e relative aliquote*

L'IVA è un'imposta generale sui consumi che “colpisce” l'incremento di valore che un bene o un servizio acquista ad ogni passaggio economico, a partire dalla produzione fino ad arrivare al consumo finale del bene o del servizio.

Le condizioni che, in generale, devono essere rispettatate affinchè un'operazione sia assoggettata all’imposta sono le seguenti:

* presupposto soggettivo: le operazioni devono essere effettuate nell'esercizio di imprese, arti e professioni (non è quindi applicabile nelle operazioni effettuate tra privati);
* presupposto oggettivo: deve trattarsi di una cessione di beni o di una prestazione di servizi;
* presupposto territoriale: le operazioni devono essere effettuate all'interno dello Stato italiano

Al fine della determinazione del momento impositivo dell’imposta (e quindi della sua applicazione) le operazioni si considerano effettuate:

a) per le cessioni di immobili, quando viene stipulato l'atto o al più tardi al verificarsi del trasferimento della proprietà o di altro diritto  reale del bene

b) per le cessioni dei beni mobili, quando avviene la consegna o la spedizione del bene o al più tardi quando si verifica l'effetto traslativo del diritto di proprietà

c) per i servizi, all'atto del pagamento; nel caso di pagamento anticipato l'operazione si considera già effettuata al momento del pagamento in relazione all'importo pagato

d)  in generale si considerano comunque effettuate, a prescindere da quanto sopra, le operazioni per le quali è stata emessa la fattura.

        Le operazioni passive e attive,  in base alla loro imponibilità, o meno, all'IVA possono essere così classificate:

* Imponibili: quando soddisfano tutte le condizioni di cui sopra e quindi sono assoggettate all'imposta;
* Fuori campo IVA: quando mancano uno o più requisiti per l’applicazione dell'imposta di cui sopra oppure quando vi è una espressa disposizione di legge. Nel primo caso l'imposta non ha i requisiti per l'applicazione del tributo; nel secondo caso, l'imposta pur avendo tutti i requisiti è esclusa dal legislatore dall'applicazione del tributo. Le operazioni fuori campo IVA (tra cui si ricordano le cessioni che hanno per oggetto denaro, le cessioni ed i conferimenti in società, ecc..) non sono, di regola, soggette alla disciplina e agli adempimenti previsti quali fatturazione e dichiarazione annuale;
* Non imponibili: costituiscono tipico esempio di tale casistica le cessioni all'esportazione. Non sono soggette all'imposta ma devono rispettare gli altri obblighi formali e di registrazione imposti dalla normativa IVA;
* Esenti: quando soddisfano i tre requisiti di cui sopra, ma sono escluse per espressa previsione normativa, così, ad esempio: le prestazioni mediche, odontoiatriche, le operazioni di assicurazione, ecc..., si tratta comunque di operazioni soggette ad obblighi di fatturazione e registrazione.

L’articolo 40, comma 1-ter del decreto legge 6 luglio 2011 n. 98 (come da ultimo modificato dall’art. 11, comma 1, lett. a) del decreto legge 28 giugno 2013, n. 76) ha disposto l’aumento dell’aliquota Iva ordinaria dal 21 al 22% a decorrere dal 1° ottobre 2013, cui si affiancano due aliquote ridotte (4% e 10%).

Le aliquote del 4% e del 10% sono, di regola, aliquote applicabili solo in presenza delle condizioni poste dalle varie norme, in funzione della tipologia dell’opera o dei requisiti del committente. L’applicazione di queste aliquote deve pertanto essere formalmente richiesta (*dall’acquirente o committente*) sotto la sua responsabilità, o comunque riscontrabile e fondata su situazioni legislative oggettive.

In estrema sintesi riportiamo un breve e parziale elenco delle operazioni di beni e servizi imponibili a cui è possibile applicare l’aliquota IVA ridotta:

* aliquota 4%: costruzioni di fabbricati non di lusso aventi le caratteristiche della legge Tupini, in cui i committenti siano imprese di costruzione, comprese le cooperative edilizie e consorzi; costruzione di interi fabbricati nei confronti di committenti con i requisiti "prima casa" purchè si tratti di edifici aventi le caratteristiche della legge Tupini; realizzazione di opere direttamente finalizzate al superamento o alla eliminazione delle barriere architettoniche; acquisto di apparecchi di ortopedia, protesi, etc;
* aliquota 10%: acquisto di energia elettrica ad uso domestico; energia elettrica e gas per uso di imprese estrattive, agricole e manifatturiere; costruzione di case di abitazione non di lusso verso committenti che non godono dei requisiti "prima casa"; somministrazione di alimenti e bevande, etc.

I registri IVA obbligatori

*Registro delle vendite*

Il registro delle fatture emesse ([art.23 del DPR 633/1972](http://media.directio.it/portale/norme/19721026-Dpr_633_art_23.pdf)) è obbligatorio per tutti i soggetti, salvo alcune eccezioni (es. i commercianti al minuto, nel caso in cui tengano il registro dei corrispettivi).

In questo registro le fatture emesse devono essere annotate nell’ordine della loro numerazione e con riferimento alla loro data di emissione, inoltre per ciascuna fattura occorre indicare:

* il numero progressivo;
* la data di emissione;
* le generalità del cliente (nome e cognome se non si tratta di società o ente), ovvero del cedente o prestatore in caso di autofatture, di cui all'art.17 del DPR 633/1972;
* l’ammontare imponibile dell’operazione o delle operazioni;
* l’IVA divisa per aliquote e in mancanza la norma di esclusione/esenzione.

L’obbligo di annotare le fatture emesse con riferimento alla data di emissione assume rilevanza ai fini della liquidazione periodica dell’IVA, infatti la data del documento è prevalente rispetto alla registrazione che può avvenire anche in data  successiva.

Il termine di registrazione varia in base al sistema di fatturazione adottato:

* le fatture immediate devono essere annotate entro 15 giorni dalla data di emissione (per es. una fattura datata 25 gennaio 2015 deve essere registrata entro il 9 febbraio 2015, ma il documento rientra nella liquidazione IVA del mese di gennaio);
* le fatture differite devono essere annotate entro  il giorno 15 del mese successivo a quello di consegna dei beni. In questo caso l’IVA a debito partecipa però alla liquidazione del mese nel quale  è avvenuta la consegna dei beni (es. una fattura differita datata 12 febbraio 2015 - relativa alle consegne effettuate nel mese di gennaio - può essere registrata entro il 15 di febbraio, ma deve essere conteggiata ai fini della liquidazione IVA del mese di gennaio, mese della consegna dei beni). Per evitare errori, è consigliabile quindi emettere le fatture differite sempre entro l’ultimo giorno del mese.

E' comunque valida la disposizione di carattere generale secondo cui, quando la registrazione è effettuata con sistemi informatici, è considerata regolare se avviene su supporto magnetico entro 60 giorni dall’operazione (mantenendo però l’inclusione delle fatture nella liquidazione relativa alla loro data di emissione).

*Registro dei corrispettivi*

Il registro dei corrispettivi ([art.24 del DPR 633/1972](http://media.directio.it/portale/norme/19721026-DPR_633_art_24.pdf)) deve essere tenuto dai commercianti al minuto e dagli altri soggetti ad essi assimilati che certificano i corrispettivi con ricevute fiscali e scontrini fiscali e non emettono fattura, se non a richiesta del cliente, non oltre il momento di effettuazione dell’operazione.

Nel registro deve essere indicato l’ammontare globale dei corrispettivi relativi a tutte le operazioni effettuate in ciascun giorno (il totale degli scontrini del giorno è rilevabile dallo scontrino di chiusura giornaliera e il totale delle ricevute fiscali del giorno deve essere conteggiato rilevando i dati dalle copie dei documenti emessi) entro il giorno successivo non festivo.

Qualora il registro dei corrispettivi sia tenuto in un luogo diverso da quello di svolgimento dell’attività di vendita, i commercianti al minuto devono riportare le indicazioni previste per il registro stesso in un registro prima nota corrispettivi tenuto presso il punto o i punti vendita.

È sempre richiesta l’indicazione distinta dei seguenti dati:

* importi imponibili (comprensivi dell’imposta e  suddivisi per aliquota applicabile);
* importi non imponibili;
* importi esenti.

Per completezza ricordiamo che l’[art. 16 DL 185/2008](http://media.directio.it/portal/norme/20081129_DL_n.185_art.16.pdf) ha previsto l’abrogazione dell’[art. 37 DL n. 223/2006](http://media.directio.it/portal/norme/20060704_DL_n.223_%20art37.pdf) (commi da 33 a 37-ter) che avevano previsto l’obbligo di trasmissione telematica dei corrispettivi per tutti i soggetti che esercitano attività commerciale al minuto, e assimilate.

L’[art. 15 DPR 435/2001](http://media.directio.it/portal/norme/20011207_DPR_n435_art15.pdf), inoltre, ha eliminato l’obbligo di allegare al registro dei corrispettivi gli scontrini riepilogativi giornalieri.

*Registro degli acquisti*

Sul registro degli acquisti ([art.25 del DPR 633/1972](http://media.directio.it/portale/norme/19721026-Dpr_633_art_25.pdf)) vanno annotate, dopo averle numerate progressivamente (per anno solare), le fatture e le bollette doganali ricevute relative ai beni e ai servizi acquistati o importati nell’esercizio dell’impresa.

L'annotazione deve avvenire anteriormente alla liquidazione periodica, ovvero alla dichiarazione annuale, nella quale è esercitato il diritto alla detrazione della relativa imposta.

L’imprenditore, dunque, una volta ricevuta la fattura di acquisto, può liberamente decidere in quale mese effettuare la registrazione del documento per poi portarsi in detrazione l’imposta nella corrispondente liquidazione periodica IVA  (è ovvio che è interesse dell’imprenditore registrare con tempestività le fatture d’acquisto per poter usufruire della detrazione dell’IVA).

Attenzione che, il diritto alla detrazione dell’imposta relativa ai beni e servizi acquistati o importati nasce nel momento in cui l’imposta diviene esigibile e termina alla data di presentazione della dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto.

Sul registro degli acquisti, per ciascun documento, occorre indicare:

* la data della fattura;
* il numero progressivo attribuito;
* le generalità del fornitore;
* l’ammontare dell’operazione, distinguendo gli importi imponibili soggetti ad aliquote Iva diverse ovvero non imponibili o esenti;
* l’IVA secondo l’aliquota applicabile, ovvero il titolo di inapplicabilità e la relativa norma.

Le liquidazioni IVA periodiche

Periodicamente l'imprenditore deve determinare la propria posizione IVA nei confronti dell'Erario (a debito o a credito).

La liquidazione periodica può essere effettuata con cadenza mensile o trimestrale.

La periodicità mensile è quella prevista per la generalità dei soggetti passivi: entro il giorno 16 di ciascun mese il contribuente determina la differenza tra l’ammontare complessivo dell’imposta sul valore aggiunto esigibile nel mese precedente (risultante dal registro Iva vendite) e quello dell’imposta detraibile nel mese precedente (risultante dai registri Iva acquisti) ed entro tale data deve effettuare il versamento (se a debito); per es. il versamento dell’IVA  per il mese di gennaio 2014 deve essere effettuato entro il 16 febbraio 2014.  Quando il termine di versamento cade in giorno festivo o di sabato, il versamento può essere effettuato entro il giorno lavorativo immediatamente successivo.

La periodicità trimestrale è prevista per i contribuenti, il cui volume d’affari nell’anno precedente non abbia superato i limiti di 400.000,00 euro per le attività di servizi o 700.000,00 euro per le altre attività (così come previsto dalla [Risoluzione dell’Agenzia delle Entrate n. 15/E del 13 febbraio 2012](http://media.directio.it/portal/Prassi/20120213_Risoluzione_15E.pdf)); l’opzione deve essere espressa a consuntivo, cioè in sede di dichiarazione IVA annuale, anche nel caso di inizio dell’attività nel corso dell’anno.

Nel caso di soggetti trimestrali, la liquidazione avviene entro il giorno 16 del secondo mese successivo al trimestre di riferimento con una maggiorazione dell’1% a titolo di interessi; es. il versamento dell’IVA del trimestre gennaio–febbraio-marzo deve avvenire entro il 16 maggio. Il quarto trimestre, tuttavia, verrà liquidato entro il 16 marzo (per i soggetti solari) ovvero in sede di presentazione della dichiarazione Iva annuale.

*Esempio:*

Totale fatture emesse = imponibile 6.000,00 + IVA (22%) 1.320,00;

Totale fatture acquisti: imponibile 5.000,00 + IVA (22%) 1.100,00;

IVA da versare = 1.320-1.100=220 Euro.

Qualora, invece, l’IVA a debito sia inferiore alla somma dell’IVA a credito, la differenza può essere utilizzata per compensare le posizioni debitorie dei periodi successivi.

*Detrazione*

In linea generale, il contribuente ha  diritto a portare in detrazione (cioè a sottrarre dall’IVA dovuta) l’IVA relativa agli acquisti effettuati, purché siano soddisfatte determinate condizioni:

* è necessario che i beni o i servizi acquistati siano pertinenti o rilevanti rispetto all’attività esercitata dal contribuente;
* è necessario che l’IVA sia esposta distintamente in fattura e che la stessa fattura sia stata registrata;
* l’acquisto non deve rientrare nei casi di indetraibilità totale o parziale ai fini IVA stabiliti dalla legge (es. spese auto, telefonia, vitto e alloggio - vedi singoli paragrafi)

I versamenti dell’IVA vanno eseguiti utilizzando l’apposito modulo “F24” (che è scaricabile gratuitamente dal sito dell’Agenzia delle Entrate).

Infine, il versamento dell’IVA non è dovuto se l’importo calcolato a debito nelle liquidazioni mensili o trimestrali non è superiore a 25,82 euro, in tal caso, il debito deve essere portato in avanti e computato nella liquidazione successiva. In sede di dichiarazione annuale, tale importo si riduce, infatti non è dovuto alcun versamento se l’importo a debito è inferiore a 10,33 euro (per effetto degli arrotondamenti effettuati in dichiarazione diventa 10,00 euro).

Il [DPR 435/2001](http://media.directio.it/portal/norme/20011207_DPR_n435.pdf) (regolamento sulle semplificazioni) ha previsto che i contribuenti, a decorrere dalle liquidazioni del 2002 (siano mensili o trimestrali), non sono più tenuti ad annotare gli elementi necessari per il calcolo dell’imposta in una apposita sezione dei registri delle fatture o dei corrispettivi. Il contribuente dovrà però comunque essere in grado di fornire, in caso di controllo da parte dell’Amministrazione Finanziaria, gli elementi in base ai quali ha effettuato la liquidazione periodica. Viene anche meno:

* l’obbligo di riportare nel registro degli acquisti il credito IVA risultante dalla dichiarazione annuale e portato in detrazione per l’anno successivo;
* l’obbligo di effettuare l’annotazione degli estremi del versamento dell’imposta, relativa ai singoli periodi di liquidazione, sul registro delle fatture.

Reverse Charge

Con la finalità di contrastare i fenomeni di evasione che si manifestano nel comparto dell’edilizia, a decorrere dal 1° gennaio 2007, si è reso applicabile il meccanismo dell’inversione contabile (c.d. reverse charge) delle prestazioni di servizi effettuate nel settore edile dai subappaltatori ([c. 6 all’art 17 D.P.R.633/1972](http://guide.directio.it/#norma-1946)).

L’applicazione del meccanismo dell’inversione contabile, in sostanza, comporta che il destinatario della prestazione e della cessione di beni, soggetto passivo d’imposta nel territorio dello Stato, sia obbligato all’assolvimento dell’imposta, in luogo del cedente o prestatore. In deroga quindi alle generali regole applicative dell’IVA, si invertono i ruoli tra subappaltatore e committente:

* i prestatori dei servizi (subappaltatori) sono tenuti ad emettere fattura senza addebito d’imposta, con l’osservanza delle disposizioni di cui agli[artt. 21 e ss., D.P.R. 633](http://guide.directio.it/#norma-1842) e con l’indicazione della norma che prevede l’applicazione del reverse-charge ([art. 17, c. 6](http://guide.directio.it/#norma-1946))
* il committente dovrà:

a) integrare la fattura con l’indicazione dell’aliquota e della relativa imposta;

b) annotarla nel registro delle fatture emesse o in quello dei corrispettivi entro il mese di ricevimento ovvero anche successivamente, ma comunque entro quindici giorni dal ricevimento e con riferimento al relativo mese;

c) annotare lo stesso documento, ai fini della detrazione, anche nel registro degli acquisti.

L’applicazione di tale meccanismo determina una naturale fisiologica formazione di credito IVA in capo ai subappaltatori. Per far fronte a ciò è stata resa possibile la facoltà di:

* chiedere il rimborso dell’eccedenza detraibile risultante dalla dichiarazione annuale IVA anche nelle ipotesi in cui, nel settore edile, siano rese le prestazioni di servizi assoggettate al regime del reverse charge. L’eccedenza annuale d’imposta detraibile, può essere chiesta a rimborso ai sensi dell’[art. 30, c. 3, lett. a), D.P.R. 633/1972](http://guide.directio.it/#norma-2376), qualora l’aliquota mediamente applicata sugli acquisti e sulle importazioni superi quella mediamente applicata su tutte le operazioni attive effettuate, comprese le operazioni in esame, da conteggiare ad aliquota zero, maggiorate del 10%
* chiedere il rimborso del credito IVA in relazione a periodi inferiori all’anno ([art. 38-bis, c. 2, D.P.R. 633/1972](http://guide.directio.it/#norma-2382)) per i contribuenti che abbiano effettuato esclusivamente o prevalentemente operazioni attive ad aliquote più basse rispetto a quelle gravanti sugli acquisti e sulle importazioni. Parimenti è possibile, in alternativa, richiedere la compensazione infrannuale del credito IVA con altri tributi e contributi. L’istituto della compensazione costituisce una modalità per il recupero del credito IVA (che emerge in corso d’anno) alternativa rispetto alla richiesta di rimborso infrannuale. In tutti e due i casi, la richiesta di rimborso/compensazione infrannuale deve essere presentata all’ufficio dell’Agenzia delle Entrate competente entro l’ultimo giorno del mese successivo al trimestre di riferimento.

In conclusione riteniamo utile evidenziare quanto ribadito dalla[Risoluzione 255/E del 20 giugno 2008](http://media.directio.it/portal/Prassi/20080620_Ris_E_n255.pdf) dove l’Agenzia delle Entrate indica come il meccanismo dell'inversione contabile si applichi nel solo caso in cui i soggetti subappaltatori rendano prestazioni di servizi, compresa la manodopera, a imprese del comparto  dell'edilizia che si pongono quali appaltatori o, a loro volta, subappaltatori, in relazione alla realizzazione dell'intervento edilizio. Restano, invece, escluse dal predetto meccanismo le forniture di beni con posa in opera,  in  quanto la  posa in opera assume una funzione accessoria rispetto alla cessione del bene.

Quanto sopra porta a dire che ove la società Alfa sottoscriva un contratto di fornitura con posa in  opera e successivo affidi a terzi  dei lavori per la posa in opera mediante contratto di subappalto, il meccanismo dell'inversione  contabile  non trova applicazione, in quanto la società Alfa non può qualificarsi appaltatore posto che la stessa stipula con il committente un contratto di fornitura con posa in opera, le cui prestazioni sono espressamente escluse dal sistema del reverse charge, stante la loro equiparazione alle cessioni di beni. Pertanto, per  le  prestazioni effettuate direttamente nei confronti del committente, la società Alfa emetterà fattura con IVA esposta secondo le regole  ordinarie previste dall'[art.  17  D.P.R. n. 633 del 1972](http://guide.directio.it/#norma-1946) ed  anche l'impresa cui è stata affidata la posa in opera emetterà fattura secondo le regole ordinarie.

Discorso analogo vale per il caso in cui la società Alfa stipuli un contratto di appalto direttamente con il committente e successivamente venga conferita in subappalto ad altra impresa di lavori la posa in opera di alcuni beni. Le medesime   argomentazioni   varrebbero  ad  escludere  il  meccanismo  del reverse charge  anche  in questo secondo caso,  in  cui  la società stipula  con  il  committente  un  contratto  di appalto ed affida l'esecuzione  dei  lavori  di  posa  in  opera  a  terzi sulla base di  contratti di subappalto. Infatti, anche  in  tal  caso,  a  prescindere dalla qualificazione giuridica data al  contratto  dalle  parti,  lo  stesso si sostanzia in un contratto di fornitura con  posa  in opera se e nei limiti in cui le prestazioni, relative alla posa  in  opera medesima, assumono una funzione accessoria rispetto alla cessione dei beni prodotti dalla società Alfa.

*Reverse charge telefonia*

Con Decisione di esecuzione del Consiglio del 22 novembre 2010, n. 2010/710/UE, pubblicata nella Gazzetta Ufficiale dell’Unione Europea del 25 novembre 2010,  ed in accordo con quanto previsto dalla [L. 296/2006](http://media.directio.it/portal/norme/20061227_Legge296.pdf), l’Italia è stata autorizzata, in deroga al principio di carattere generale secondo cui debitore d’imposta nei confronti dell’Erario, ai fini IVA, è il soggetto che effettua la cessione di beni o la prestazione di servizi, a designare quale debitore dell’IVA il soggetto passivo destinatario della cessione dei seguenti beni:

 -  telefoni cellulari (compresi gli smartphone), concepiti come dispositivi fabbricati o adattati per essere connessi a una rete munita di licenza e funzionanti a frequenze specifiche, con o senza altro utilizzo;

 -  dispositivi a circuito integrato quali microprocessori e unità centrali di elaborazione prima della loro installazione in prodotti destinati al consumatore finali.

Rimangono quindi esclusi dalla novità sia i computer che gli accessori della telefonia salvo che, questi ultimi, non siano venduti nella stessa confezione del telefono.  
Il nuovo obbligo ha trovato applicazione dalle cessioni effettuate dal 1° aprile 2011; è stato inoltre previsto che l’applicazione del meccanismo dell’inversione contabile, ai sensi del citato [art. 17, c. 6, del DPR n. 633 del 1972](http://guide.directio.it/#norma-1946), trovi applicazione per le sole cessioni dei beni effettuate nella fase distributiva che precede il commercio al dettaglio.

L’applicazione del meccanismo dell’inversione contabile comporta che il destinatario della cessione, se soggetto passivo d’imposta nel territorio dello Stato, è obbligato all’assolvimento dell’imposta, in luogo del cedente. Pertanto, i cedenti dei beni in argomento sono tenuti ad emettere fattura senza addebito d’imposta, con l’osservanza delle disposizioni di cui agli [artt. 21 e ss. del D.P.R. n. 633 del 1972](http://guide.directio.it/#norma-1842) e con l’indicazione della norma che prevede l’applicazione del reverse charge ([art. 17, c. 6, lett. c](http://guide.directio.it/#norma-1946)). Il committente è chiamato ad integrare la fattura con l’indicazione dell'aliquota e della relativa imposta e annotarla nel registro delle fatture emesse o in quello dei corrispettivi, di cui agli[artt. 23](http://guide.directio.it/#norma-2363) e[24 del D.P.R. n. 633 del 1972](http://media.directio.it/portale/norme/19721026-Decreto_presidente_repubblica_n_633.pdf), entro il mese di ricevimento ovvero anche successivamente, ma comunque entro quindici giorni dal ricevimento e con riferimento al relativo mese; lo stesso documento, ai fini della detrazione, è annotato anche nel registro degli acquisti di cui all’[art. 25 del D.P.R. n. 633 del 1972.](http://guide.directio.it/#norma-2369)

Si evidenzia che il meccanismo del reverse charge non trova applicazione per le cessioni di beni effettuate da soggetti che operano nel regime dei c.d. “contribuenti minimi”. È previsto, tuttavia, l’obbligo di certificazione del corrispettivo, che dovrà essere eseguito dal cedente senza recare l’addebito dell’imposta. Qualora il contribuente minimo assuma la veste di cessionario dei beni in esame, la fattura emessa nei suoi confronti in regime di reverse charge comporta l’obbligo di integrazione del documento e di versamento dell’imposta entro il giorno 16 del mese successivo a quello di effettuazione dell’operazione.

*Le novità della Legge di Stabilità 2015*

La[Legge di Stabilità 2015 (Legge 190/2014)](http://media.directio.it/portale/norme/20141223-Legge_n_190_stabilita_2015.pdf), pubblicata con GU n°300 del 29 dicembre 2014, ha apportato alcune modifiche all'[art.17 sesto comma del DPR 633/1972](http://media.directio.it/portale/norme/19721026-Dpr_633_art_17_modificato_legge_stabilit%C3%A0.pdf).

[L'art.1 comma 629 lettera a) della legge](http://media.directio.it/portale/norme/20141223-Legge_190_art_1_commi_601_700.pdf), infatti, ha esteso l'applicazione dell'inversione contabile, alle seguenti prestazioni di servizi e cessioni di beni a partire dal 1°gennaio 2015:

* (quando relativi ad edifici) i servizi di pulizia, i servizi di demolizione ed i servizi di installazione di impianti;
* trasferimenti di quote di emissione di gas ad effetto serra di cui all'[art.3 della Direttiva 2003/87/CE](http://media.directio.it/portale/norme/20031025-direttiva_2003_87-CE.pdf);
* trasferimenti di certificati relativi al gas e all'energia elettrica e di altre unità che possono essere utilizzate dai gestori per conformarsi alla citata direttiva 2003/87/CE;
* cessioni di gas ed energia elettrica a soggetti passivi-rivenditori ai sensi dell'[art.7-bis comma 3 lettera a) del DPR 633/1972](http://media.directio.it/portale/norme/19721026-Dpr_633_art_7_bis.pdf), ossia quei soggetti la cui attività principale è costituita dalla rivendita di gas, energia elettrica, calore o freddo (il cui consumo personale è trascurabile);
* cessioni di beni effettuate a supermercati (codice ATECO 47.11.2), ipermercati (codice ATECO 47.11.1) e discount alimentari (codice ATECO 47.11.3).

L'IVA per cassa

Al fine di agevolare gli operatori che, nel caso in cui l’incasso delle fatture emesse avvenga in periodi sensibilmente differiti rispetto all’emissione delle fatture stesse, si trovano a dover anticipare il versamento dell’IVA, sono stati introdotte alcune casistiche che permettono all’impresa di versare l’IVA solo dopo l’incasso della fattura emessa.

*Operazioni con enti pubblici*

Il differimento dell’esigibilità dell’IVA al momento dell’incasso è previsto dall’[art. 6, c.5, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/adempimenti-periodici/08-gestione-adempimenti-fiscali/08_10-liva-per-cassa.aspx#norma-2395), limitatamente alle operazioni effettuate nei confronti di alcune specifiche tipologie di soggetti, aventi in genere natura pubblica (Stato, enti pubblici territoriali, unità sanitarie locali, camere di commercio, etc.), che per loro natura provvedono ai pagamenti delle fatture con tempistiche piuttosto lunghe.

In questi casi il momento impositivo segue le stesse regole generali e cioè il momento dal quale decorre l’obbligo di documentazione mentre il momento in cui l’Iva diviene esigibile è differita al momento del pagamento del corrispettivo da parte dell’ente pubblico.

Nella pratica si avrà pertanto la fatturazione e contabilizzazione dell’operazione secondo le regole ordinarie, restando sospesa la liquidazione dell’imposta.

Di conseguenza il soggetto cedente beni o servizi ai predetti enti dovrà porre in essere le seguenti operazioni contabili:

1. Emissione di fattura recante la dicitura “Iva ad esigibilità differita”, indicazione facoltativa, in quanto il destinatario non può operare alcuna detrazione finché non abbia provveduto al pagamento del corrispettivo;
2. Registrazione della fattura;
3. l'imposta relativa a detta fattura non dovrà confluire nella liquidazione del periodo (mese o trimestre), ma sarà sospesa fino al momento del pagamento da parte dell’Ente;
4. All’atto del pagamento del corrispettivo l’imposta rimasta sospesa dovrà essere liquidata insieme a quella delle altre operazioni.

*Il regime dell’IVA per cassa*

L’[art. 32 bis  DL 22 giugno 2012 n. 83](http://media.directio.it/portal/norme/20120622_DL83_art32bis.pdf) ha previsto la possibilità di differire, al momento dell’incasso del corrispettivo, il versamento dell’IVA relativa alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi poste in essere nei confronti dei cessionari e committenti che agiscono nell’esercizio d’impresa o di arte o professione (la cosiddetta “IVA per cassa”).

La normativa in esame si può applicare nei casi in cui:

- ai fini dell’esigibilità differita, tanto il cedente/prestatore quanto il cessionario/committente agiscono in veste di soggetti passivi (sono escluse, quindi, le operazioni effettuate verso privati);

- per il cedente/prestatore è, inoltre, richiesto che il volume d’affari annuo non sia superiore a 2.000.000 di euro.

Per i medesimi soggetti l'esercizio del diritto alla detrazione dell'imposta relativa agli acquisti dei beni o dei servizi sorge al momento del pagamento dei relativi corrispettivi.

L’adozione dell’”IVA per cassa” da parte del cedente/prestatore non ha effetti sul cessionario/committente, il quale può esercitare il diritto alla detrazione dal momento in cui l’operazione deve ritenersi effettuata ai sensi dello stesso articolo [6 del DPR n. 633 del 1972](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/adempimenti-periodici/08-gestione-adempimenti-fiscali/08_10-liva-per-cassa.aspx#norma-2395). Resta inteso che laddove il cessionario o committente dell’operazione abbia, a sua volta, esercitato l’opzione per la liquidazione dell’IVA per cassa, il suo diritto alla detrazione sorgerà secondo le regole di tale regime. Il sistema dell’IVA per cassa è opzionale, ma una volta espressa l’opzione, il soggetto passivo non può scegliere con riguardo a ciascuna operazione se assoggettarla ad esigibilità immediata o differita - anche perché, come già chiarito, l’esercizio di tale opzione ha effetti anche sul diritto alla detrazione dei suoi acquisti – ma è obbligato ad applicare il regime a tutte le operazioni attive e passive effettuate.

L’opzione dell’IVA per cassa

L’opzione per la liquidazione dell’IVA per cassa si desume dal comportamento concludente del contribuente ed è comunicata nella prima dichiarazione annuale ai fini dell’imposta sul valore aggiunto da presentare successivamente alla scelta effettuata.

L’opzione ha effetto a partire dal 1° gennaio dell’anno in cui è esercitata ovvero, in caso di inizio dell’attività nel corso dell’anno, dalla data di inizio dell’attività.

L’opzione vincola il contribuente all’applicazione dell’IVA per cassa almeno per un triennio, salvi i casi di superamento della soglia dei due milioni di euro di volume d’affari, che comportano la cessazione del regime.

Trascorso il periodo minimo di permanenza nel regime prescelto, l’opzione resta valida per ciascun anno successivo, salva la possibilità di revoca espressa, da esercitarsi, con le stesse modalità di esercizio dell’opzione, mediante comunicazione nella prima dichiarazione annuale ai fini dell’imposta sul valore aggiunto presentata successivamente alla scelta effettuata.

Limite temporale al differimento dell’esigibilità

Con riguardo alla singola operazione per la quale sia stata esercitata l’opzione, “l’imposta diviene, comunque, esigibile dopo il decorso di un anno dal momento di effettuazione dell’operazione”. Il predetto termine di un anno, trascorso il quale l’imposta diviene esigibile anche se il corrispettivo non è stato pagato, decorre dal “momento di effettuazione dell’operazione” da determinare secondo le regole generali previste dall’[art. 6  D.P.R. n. 633 del 1972](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/adempimenti-periodici/08-gestione-adempimenti-fiscali/08_10-liva-per-cassa.aspx#norma-2395). Ai sensi del citato articolo 6 le cessioni di beni si considerano effettuate nel momento della stipula dell’atto se riguardano i beni immobili e nel momento della consegna o spedizione se riguardano beni mobili. Quindi è da tale momento che decorre l’anno di differimento dell’esigibilità dell’IVA. Se prima del verificarsi dei predetti eventi viene emessa fattura, l’operazione si considera effettuata, limitatamente all’importo fatturato, alla data della fattura stessa; da tale data decorre l’anno di differimento dell’esigibilità. Nel caso di fattura emessa entro il giorno 15 del mese successivo a quello di consegna o spedizione con riguardo alle cessioni effettuate nel corso del mese solare precedente, la cui consegna o spedizione risulti da documento di trasporto (cosiddetta fattura differita), si ritiene che il termine di un anno decorra comunque dalla data di effettuazione delle singole operazioni riepilogate nella fattura differita. Il limite annuale in esame non si applica con riguardo alle operazioni effettuate nei confronti di cessionari o committenti che, prima del decorso di un anno, siano stati assoggettati a procedure concorsuali o esecutive. A tal fine è necessario che la procedura sia stata avviata prima del decorso di un anno.

Casi di esclusione

Come espressamente previsto dall’[art. 32 bis c. 1 DL n. 83/2012](http://media.directio.it/portal/norme/20120622%20Decreto%20legge%2083_2012%20art%2032-bis.pdf), il differimento dell’esigibilità dell’imposta non è consentito per le operazioni effettuate dai soggetti che si avvalgono di regimi speciali di applicazione dell’imposta, le cui disposizioni siano evidentemente incompatibili con il predetto differimento. In particolare, la facoltà del differimento non può essere esercitata in relazione alle operazioni soggette ai seguenti regimi speciali:

* regime “monofase” ([art. 74, c.1, D.P.R. 633 del 1972](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/adempimenti-periodici/08-gestione-adempimenti-fiscali/08_10-liva-per-cassa.aspx#norma-2430));
* regime per l'agricoltura e attività connesse ([articoli 34](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/adempimenti-periodici/08-gestione-adempimenti-fiscali/08_10-liva-per-cassa.aspx#norma-2407)e [34-bis del DPR n. 633 del 1972](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/adempimenti-periodici/08-gestione-adempimenti-fiscali/08_10-liva-per-cassa.aspx#norma-2420));
* regime del margine per beni usati [(art. 36 DL n. 41 del 1995](http://media.directio.it/portal/norme/19950223_DL41_art36.pdf));
* regime delle agenzie di viaggi e turismo ([art. 74-ter, D.P.R. n. 633 del 1972](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/adempimenti-periodici/08-gestione-adempimenti-fiscali/08_10-liva-per-cassa.aspx#norma-2343));
* regime dell'agriturismo ([art. 5, c. 2, L. n. 413 del 1991](http://media.directio.it/portal/norme/19911230_Legge413_art5.pdf)).

La possibilità di applicare l’IVA differita è altresì esclusa per alcuni tipi di operazioni tra cui le operazioni di acquisto e vendita intracomunitarie e quelle effettuate nei confronti di cessionari o committenti che assolvono l’imposta con il meccanismo dell’inversione contabile.

Gli adempimenti del cedente o prestatore

Il cedente o prestatore manifesta la volontà di differire l’esigibilità dell’imposta mediante apposita annotazione in fattura per evidenziare che si tratta di una operazione con "imposta ad esigibilità differita ai sensi dell[’art. 32 bis DL 83/2012](http://media.directio.it/portal/norme/20120622_DL83_art32bis.pdf)". In mancanza di tale annotazione, l’imposta si considera esigibile secondo le regole ordinarie.

Il regime dell’IVA per cassa incide sul momento in cui l’imposta diviene esigibile, ma non riguarda gli altri adempimenti procedurali. Resta fermo, pertanto, l’obbligo di emettere fattura e di procedere alla registrazione della medesima, avendo presente che l’imponibile indicato nelle fatture emesse, ancorché l’IVA non sia immediatamente esigibile, rileva anche ai fini della determinazione del volume di affari. Le medesime operazioni, quindi, concorrono a formare il volume d’affari del cedente o prestatore e partecipano alla determinazione della percentuale di detrazione di cui all’[art. 19-bis D.P.R. n. 633 del 1972](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/adempimenti-periodici/08-gestione-adempimenti-fiscali/08_10-liva-per-cassa.aspx#norma-2404), con riferimento all’anno in cui l’operazione si intende effettuata. Il cedente o prestatore deve computare l’imposta, relativa alle operazioni per le quali ha esercitato l’opzione, nella liquidazione periodica relativa al mese o trimestre nel corso del quale è incassato il corrispettivo ovvero nel corso del quale scade il termine di un anno dal momento di effettuazione dell’operazione, salvo il caso in cui il cessionario o committente sia stato precedentemente assoggettato a procedure concorsuali o esecutive. Nel caso in cui il corrispettivo sia incassato solo in parte, l’imposta diventa esigibile ed è computata nella liquidazione periodica per un importo corrispondente al rapporto tra la somma incassata ed il corrispettivo complessivo dell’operazione.

Ricade sul contribuente, qualora non sia espressamente escluso, per mancanza dei requisiti soggettivi, dall’accesso al regime dell’IVA ad esigibilità differita e sempre che decida di avvalersene anche solo per alcune operazioni e non per altre, l’obbligo di individuare con esattezza il momento nel quale la cessione di beni ovvero la prestazione di servizi va considerata conclusa, oltre a quello nel quale si verifica di fatto il pagamento, parziale o totale, della fattura che espone l’imposta sul valore aggiunto ai fini del puntuale assolvimento dell’imposta in concomitanza della liquidazione periodica (mensile o trimestrale) o della dichiarazione annuale. A tal fine, si ricorda che il pagamento avviene di consueto a mezzo banca (assegno, bonifico o giroconto o con strumenti elettronici di pagamento) e, quindi, il contribuente cedente o cessionario (ovvero, il consulente, se il contribuente si avvale, anche sotto tale profilo, dell’assistenza contabile e tributaria di un professionista) deve nell’ordine provvedere all’espletamento dei seguenti adempimenti, che diventano imperativi e più stringenti rispetto a quelli connessi alla liquidazione immediata dell’IVA per effetto dell’entrata in vigore della nuova disposizione:

* verificare con sistematicità gli accrediti o addebiti risultanti dal proprio estratto conto bancario e richiedere la prova documentale dell’avvenuto pagamento della fattura da parte del proprio cliente;
* controllare, mediante l’utilizzo di un apposito scadenziario, che non sia stato superato l’anno dal momento in cui l’operazione oggetto di fatturazione è stata portata a termine, tranne nel caso di assoggettamento a procedure concorsuali od esecutive.

È evidente che verrà notevolmente intensificato il lavoro amministrativo-contabile posto a carico dei contribuenti interessati dalla fruizione del regime in esame.

Un esempio pratico

Un’impresa (Alfa), che liquida l’IVA trimestralmente, emette nei confronti di un imprenditore, che, al contrario, liquida l’IVA mensilmente, in data 2/05/2014, una fattura con IVA ad esigibilità differita ex[D.L. 83/2012](http://media.directio.it/portal/norme/20120622Dl83.pdf), per un ammontare pari a euro 30.000 + IVA 22% (euro 6.600). La fattura è saldata totalmente in data 5/08/2014. Alfa deve registrare la fattura in sede di liquidazione periodica IVA relativa al secondo trimestre, sospendendo il debito d’imposta relativo a tale fattura dalla liquidazione del trimestre stesso. L’imposta di € 6.600 diventa esigibile nel terzo trimestre e deve rientrare nella liquidazione di tale periodo con obbligo di effettuazione del relativo versamento. A sua volta, il cliente imprenditore (che non applica il regime "per cassa") deve registrare la fattura ricevuta da Alfa nel mese di maggio 2014,  potendo subito usufruire della detrazione dell’imposta per euro 6.600 dalla corrispondente liquidazione.

Rimborso del credito IVA infrannuale

Il credito IVA maturato in ciascuno dei primi 3 trimestri dell’anno può essere chiesto a rimborso o compensato quando sia di importo superiore a 2.582,28 euro e si verifica almeno una delle seguenti condizioni ([art. 38 bis DPR 633/72](http://media.directio.it/portale/norme/19721026-DPR_633_art_38_bis.pdf)):

* si esercitano esclusivamente o prevalentemente attività che comportano l’effettuazione di operazioni soggette ad imposta con aliquote inferiori a quelle dell’imposta relativa agli acquisti e alle importazioni, tale possibilità è stata estesa anche ai subappaltatori in seguito all’introduzione del regime del reverse-charge;
* si effettuano operazioni non imponibili per un valore superiore al 25% del volume d’affari;
* si effettuano acquisti ed importazioni di beni ammortizzabili per un ammontare superiore ai due terzi dell’ammontare complessivo degli acquisti e delle importazioni di beni e servizi imponibili ai fini dell’imposta sul valore aggiunto. Al riguardo si precisa che tra i beni ammortizzabili non si considerano i canoni di leasing di beni strumentali; in tal caso il diritto al rimborso dell’IVA viene riconosciuto solo alla società concedente in quanto proprietaria dei beni (Ris. n. 392/E del 23/12/2007);
* soggetti non residenti che si avvalgono di un rappresentante fiscale ovvero identificati direttamente;
* dal 17 marzo 2012 ([Legge Comunitaria n. 217 del 15 febbraio 2011](http://media.directio.it/portal/norme/20111215_Legge217.pdf)) il rimborso Iva infrannuale può essere richiesto anche dai soggetti che effettuano in un trimestre solare, nei confronti di soggetti passivi non stabiliti in Italia, operazioni attive per un importo superiore al 50% di tutte le operazioni effettuate, riferite alle seguenti attività: prestazioni di lavorazione relative a beni mobili materiali; prestazioni di trasporto di beni e relative prestazioni di intermediazione; prestazioni di servizi accessori ai trasporti di beni e relative prestazioni di intermediazione; prestazioni indicate nell’[art.19, c.3, lettera a-bis del Dpr n. 633/1972.](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/adempimenti-periodici/08-gestione-adempimenti-fiscali/08_11-rimborso-del-credito-iva-infrannuale.aspx#norma-2443)

In presenza di un credito IVA maturato nel trimestre il contribuente potrà quindi:

1. se non rientra nelle casistiche sopra descritte, portare il credito in detrazione per il periodo successivo;
2. se rientra in almeno una delle casistiche sopra esposte:
   * chiederne il rimborso o comunicare la richiesta di compensazione presentando, entro il mese successivo al trimestre in cui è maturato il credito e per via telematica, l’apposito modello (Modello IVA TR) approvato dall’Agenzia delle Entrate
   * conseguentemente, utilizzare il credito chiesto in compensazione direttamente sui modelli di pagamento F24

I crediti IVA trimestrali sono soggetti al limite di euro 516.456,90 (aumentato ad euro 1.000.000,00 per i subappaltatori in edilizia che nell’anno solare precedente hanno realizzato un volume d’affari costituito per almeno l’80% da prestazioni in subappalto sottoposte a reverse charge) solo se utilizzati in compensazione, mentre non vi sono limiti se chiesti a rimborso.

Rimborsi in via prioritaria

La[L. 296/2006](http://media.directio.it/portal/norme/20061227_Legge296.pdf) ha previsto la possibilità di individuare, con decreti del Ministro dell'economia e delle finanze, categorie di contribuenti per i quali i rimborsi annuali ed infrannuali sono eseguiti in via prioritaria entro tre mesi dalla richiesta.

Al riguardo, il [D. del 18 luglio 2007](http://media.directio.it/portal/norme/20070718_D.Mef.pdf), pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 195 del 23 agosto 2007, ha individuato quale categoria che può usufruire del “rimborso accelerato” quella degli operatori economici che svolgono le attività rientranti nella classificazione delle attività economiche ATECO2007 24.43.00 (produzione di zinco, piombo e stagno e semilavorati), per i quali sussistano i presupposti di cui all'[art. 30 D.P.R. n. 633 del 1972.](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/adempimenti-periodici/08-gestione-adempimenti-fiscali/08_11-rimborso-del-credito-iva-infrannuale.aspx#norma-2376)

Ricordiamo che i primi soggetti a poter beneficiare della nuova corsia preferenziale sono stati i subappaltatori che operano nel settore edile e che effettuano prevalentemente prestazioni di servizi con applicazione del meccanismo dell'inversione contabile (reverse charge). Il [D. 25 maggio 2007](http://media.directio.it/portal/norme/20070525_D_MEF.pdf) ha poi esteso ulteriormente l'ambito di applicazione della normativa, ai contribuenti che effettuano l'attività di recupero e preparazione per il riciclaggio di cascami e rottami metallici, individuati dal codice di classificazione delle attività economiche ATECO 38.31.10 e 38.32.10 (cosiddetti "ferrosi").

In linea di massima, per tutte le categorie di soggetti interessati al “rimborso accelerato” vale quanto previsto dal [D.MEF. del 22 marzo 2007](http://media.directio.it/portal/norme/20070322_D.MEF.pdf) , che prevede come i contribuenti possano usufruire del nuovo canale privilegiato nell’ottenimento dei rimborsi unicamente quando soddisfano, al momento della richiesta, tutte le seguenti condizioni:

* esercizio dell'attività da almeno tre anni;
* eccedenza detraibile richiesta a rimborso d'importo pari o superiore a 10.000 euro, in caso di rimborso annuale, e a 3.000 euro, in caso di rimborso trimestrale;
* eccedenza detraibile richiesta a rimborso di importo pari o superiore al 10% dell'importo complessivo dell'imposta assolta sugli acquisti e sulle importazioni effettuati nell'anno o nel trimestre a cui si riferisce il rimborso richiesto.

I soggetti passivi che effettuano operazioni soggette a "scissione dei pagamenti" (cd. split payment) rientrano nei casi di erogazione dei rimborsi Iva in via prioritaria ([art.38-bis, comma 10 DPR 633/1972](http://media.directio.it/portale/norme/19721026-DPR_633_art_38_bis.pdf)), a partire dalla richiesta relativa al primo trimestre 2015 per un ammontare non superiore all'Iva applicata in regime di split payment ([Decreto MEF del 23 gennaio 2015](http://media.directio.it/portale/norme/20150130-decreto_attuativo_split_payment-MEF.PDF)). Tuttavia per tali soggetti non è necessario il rispetto delle condizioni elencate sopra ai fini del rimborso accelerato, come previsto dal [Decreto MEF del 20 febbraio 2015](http://media.directio.it/portale/norme/20150220-Decreto-MEF.pdf).

In particolare, la [Circolare 15/E](http://media.directio.it/portale/prassi/20150413-Circolare_15-ADE.pdf) del 13 aprile 2015 ha chiarito che le operazioni soggette a split payment rientrano nel caso a) dell'[art.30 del DPR 633/1972](http://media.directio.it/portale/norme/19721026-Dpr_633_art_30.pdf), ossia tra i casi di diritto al rimborso Iva in seguito a calcolo dell'aliquota media. In sostanza, il fornitore avrà diritto al rimborso Iva annuale o infrannuale (eccedenza di importo superiore a 2.582 Euro) quando l'aliquota media delle operazioni attive effettuate nel periodo di riferimento è inferiore a quella dell'Iva sugli acquisti ed importazioni. Nella fattispecie le operazioni da split payment si considerano ad aliquota 0. Di per sè, dunque, l'effettuazione delle operazioni in oggetto non costituisce un presupposto sufficiente e autonomo per la richiesta dell'Iva a rimborso. Il rimborso prioritario non può comunque eccedere l'ammontare dell'Iva applicata in rivalsa nelle operazioni da split payment effettuate nel periodo in cui si è formata l'eccedenza d'imposta detraibile e di cui viene richiesto il rimborso. E' possibile, dunque, che solo una parte dell'Iva richiesta a rimborso sia soggetta ad esecuzione prioritaria.

Le novità del Decreto Semplificazioni (DLgs 175/2014)

[L'articolo 13 del decreto n° 175 del 2014 (Decreto Semplificazioni](http://media.directio.it/portale/norme/20141121-D.Lgs_175-Semplificazioni_dichiarazione_precompilata.pdf)), pubblicato in data 27 novembre 2014 su Gazzetta ufficiale n° 277 in materia di rimborsi IVA  ha modificato l'articolo 38-bis del Dpr 633 del 1972.

Le modifica apportate sono le seguenti:

* Il rimborso deve essere effettuato nel termine massimo di 3 mesi dalla presentazione della dichiarazione e non più entro 3 mesi dalla scadenza del termine di presentazione della dichiarazione;
* Per i rimborsi inferiori ai 15.000 euro è stata eliminato l'obbligo di presentazione delle garanzie;
* Per i rimborsi di ammontare superiore ai 15 mila euro non vi è l'obbligo di presentare garanzie qualora:
  + un professionista apponga il visto di conformità sulla dichiarazione o istanza di rimborso trimestrale;
  + oppure, nel caso in cui la società sia sottoposta a controllo contabile, il revisore contabile sottoscriva una dichiarazione ai sensi dell'art. 10 comma 7 del Dl 78/2009. In questo caso è anche necessario allegare una "*dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà*" con si attesta:
    - patrimonio netto non diminuito di oltre il 40% rispetto a quanto emerso dall’ultimo periodo d’imposta; la consistenza degli immobili non si è ridotta rispetto alle risultanze dell'ultimo periodo di imposta di oltre il 40% per cessioni non effettuate nella norma gestione dell’attività esercitata; l’attività non si è cessata ne si è ridotta per effetto di cessioni di aziende o rami di aziende;
    - non risultino cedute, nell’anno precedente alla richiesta, azioni o quote della società per un ammontare superiore al 50% del capitale sociale;
    - versamenti previdenziali e assicurativi versati correttamente.

Resta comunque necessaria la presentazione delle garanzie per alcune tipologie di contribuenti:

* soggetti passivi che esercitano attività d’impresa da meno di 2 anni, diversi dalle start-up innovative;
* soggetti passivi che nei 2 anni precedenti la richiesta di rimborso, hanno ricevuto notifica di avvisi di accertamento o di rettifica da cui risulti, per ciascun anno, una differenza tra gli importi accertati e quelli dell'imposta dovuta o del credito dichiarato superiore
  + al 10% degli importi dichiarati se questi non superano 150.000 €;
  + al 5% degli importi dichiarati se questi sono compresi tra 150.000 € e 1.500.000 €;
  + al 1% degli importi dichiarati, se gli importi superano i 1.500.000 €.
* soggetti che presentano la dichiarazione da cui emerge il credito priva del visto di conformità o della sottoscrizione alternativa, o non presentano la dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà;
* soggetti che chiedono il rimborso dell’eccedenza detraibile risultante all’atto della cessazione dell’attività.

La garanzia:

La garanzia deve essere prestata per 3 anni dall’esecuzione del rimborso, o se inferiore, "*al periodo mancante al termine di decadenza dell'accertamento, sotto forma di cauzione in titoli di Stato o garantiti dallo Stato, al valore di borsa, ovvero di fideiussione rilasciata da una banca o da una impresa commerciale che a giudizio dell'Amministrazione finanziaria offra adeguate garanzie di solvibilita' ovvero di polizza fideiussoria rilasciata da un'impresa di assicurazione".*

Con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate sono definite le ulteriori modalità e termini per l'esecuzione dei rimborsi inclusi quelli per la richiesta dei rimborsi relativi a periodi inferiori all'anno e per la loro esecuzione.

L'acconto IVA annuale

I soggetti obbligati agli adempimenti di liquidazione e versamento periodico, devono provvedere, entro il 27 dicembre di ciascun anno, al versamento  di un acconto relativo all’ultima liquidazione dell’anno.

Per i contribuenti che adottano la liquidazione IVA mensile l’acconto è pari, in via generale, all’88% del versamento eseguito per il mese di dicembre dell’anno precedente (es. liquidazione dicembre 2011: IVA a debito pari a 5.000,00; acconto IVA dicembre 2012: 5.000,00 x 88%= 4.400,00).

Per i contribuenti trimestrali l’acconto IVA è pari all’88% del versamento eseguito per il quarto trimestre dell’anno precedente.

E’ comunque previsto che il contribuente possa, se ritiene che l’importo da versare sia inferiore rispetto a quanto versato nello stesso periodo dell’anno precedente:

* pagare l’88% di questo minor valore (metodo previsionale);
* considerare l’imposta calcolata sulle operazioni (attive e passive) effettuate fino al 20 dicembre e versare il 100% di questa particolare liquidazione IVA anticipata (metodo della pre-liquidazione).

Occorre però tener presente che qualora l’acconto Iva versato risulti incapiente, non sarà possibile regolarizzarlo in sede di dichiarazione Iva, ma occorrerà conteggiare interessi e sanzioni fino alla data in cui si provvederà al versamento.

Sono esclusi dall'obbligo di versamento:

* i contribuenti che hanno iniziato l'attività nel corso del 2015;
* i contribuenti che devono versare un acconto inferiore ai 103,29 €;
* i contribuenti che hanno cessato o cesseranno l'attività nel corso del 2015, ma in ogni caso anteriormente all'1/12/2015 (se contribuenti mensili), o all'1/10/2015 (se contribuenti trimestrali);
* i contribuenti mensili che nel mese di dicembre dell'anno precedente, hanno evidenziato un credito IVA (indipendentemente dal fatto che che possono aver chiesto o meno il rimborso di tale credito);
* i contribuenti trimestrali se dalla liquidazione relativa al quarto trimestre dell'anno precedente, risultava un credito IVA;
* i contribuenti che prevedono di chiudere l'ultima liquidazione dell'anno precedente con un'eccedenza detraibile d'imposta;
* i contribuenti in regime agricolo di esonero ex art. 74 comma 6 del DPR 633/72;
* le società e le associazioni sportive dilettantistiche e le associazioni in genere che applicano il regime forfetario di cui alla L 398 del 1991;
* i contribuenti che aderiscono al regime di vantaggio per l'imprenditoria giovanile;
* i contribuenti che fruiscono del regime forfetario ex art. 1 comma 54-89 della L 190 del 2014;
* i contribuenti che hanno effettuato esclusivamente operazioni esenti o non imponibili ai fini IVA.

Illustriamo ora i diversi metodi per procedere al calcolo del versamento dell'accono IVA:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| METODO | MODALITA' CALCOLO | BASE IMPONIBILE |
| Metodo storico | 88% di quanto versato in base all'ultima liquidazione periodica dell'anno precedente | il contribuente mensile farà riferimento alla liquidazione IVA del mese di dicembre dell'anno precedente;   il contribuente trimestrale dovrà guardare la liquidazione IVA relativa al quarto trimestre dell'anno precedente;   il contribuente trimestrale per "opzione" dovrà guardare la dichiarazione annuale relativa all'anno precedente |
| Metodo previsionale | 88% di quanto si prevede di dover versare con l'ultima liquidazione periodica dell'anno | il contribuente dovrà fare una stima delle fatture attive da emettere e di quelle passive da ricevere entro il 31 dicembre |
| Metodo analitico | 100% del dato effettivo, cioè l'intero importo che risulta dalla liquidazione dell'imposta al 20 dicembre | il contribuente trimestrale dovrà guardare il periodo 1/10 - 20/12;   il contribuente mensile invece dovrà guardare il periodo 1/12- 20/12.   entrambi i contribuenti devono prendere in considerazione non solo le operazioni già registrate ma anche le operazioni per le quali si siano verificati i presupposti che integrano il momento impositivo |

L'importo che i contribuenti versano a titolo di acconto per l'anno deve essere scomputato:

* dalla liquidazione relativa al mese di dicembre (per i contribuenti mensili);
* dalla liquidazione relativa all'ultimo trimestre (per i contribuenti trimestrali);
* dal saldo relativo all'anno (per i contribuenti trimestrali per "opzione")

L'acconto versato deve essere indicato nel modello IVA utilizzando i seguenti codici tributo:

* 6013 per i contribuenti mensili;
* 6035 per i contribuenti trimestrali.

Non è possibile rateizzare il versamento dell'acconto e non è possibile compensare crediti IVA con debiti relativi ad IVA ed ad altre imposte, contributi o premi in misura superiore ad € 700.000 per ciascun anno solare.

Se l'acconto è di ammontare pari o superiore a € 103,29 deve essere versato in un unica soluzione, in via telematica utilizzando il modello F24. .

Si ricorda che per le somme non versate oppure versate in misura minore rispetto al dovuto si applica la sanzione amministrativa nella misura del 30% dell'imposta non versata.

Gli omessi o insufficienti versamenti dell'acconto potranno essere regolarizzati ai sensi dell'art. 13 D.lgs 472/1197 (ravvedimento operoso). In questo caso durante la compilazione del modello F24 oltre ad utilizzare i codici tributo sopra indicati, bisogna anche utilizzare i seguenti codici tributo:

* 8904 per la sanzione;
* 1991 per gli interessi

Lo split payment

La[Legge di Stabilità 2015 (Legge 190/2014)](http://media.directio.it/portale/norme/20141223-Legge_n_190_stabilita_2015.pdf), pubblicata con GU n°300 del 29 dicembre 2014, ha introdotto un nuovo regime Iva denominato "split payment" da utilizzarsi a partire dal 1°gennaio 2015 in caso di cessioni di beni o prestazioni di servizi nei confronti di enti pubblici. In data 30 gennaio 2015 è stato firmato il [Decreto MEF del 23 gennaio 2015](http://media.directio.it/portale/norme/20150130-decreto_attuativo_split_payment-MEF.PDF), con cui viene data attuazione a tali disposizioni.

In particolare, il nuovo [art.17-ter del DPR 633/1972](http://media.directio.it/portale/norme/19721026-DPR_633_art_17_ter.pdf), introdotto dal [comma 629 lettera b) della Legge di Stabilità 2015](http://media.directio.it/portale/norme/20141223-Legge_190_art_1_commi_601_700.pdf) ed intitolato "*Operazioni effettuate nei confronti di enti pubblici*" fa riferimento a cessioni di beni e prestazioni di servizi nei confronti di:

* Stato e altri soggetti qualificabili come organi dlelo Stato, anche se dotati di autonomia giuridica (es. AFAM);
* enti pubblici territoriali e loro consorzi, comprese le Comunità Montane, isolane e le Unioni di Comuni;
* Camere di Commercio, Artigianato ed Agricoltura (CCIAA);
* istituti universitari;
* aziende sanitarie locali;
* enti ospedalieri (fatta esclusione per gli enti ecclesiastici che esercitano assistenza ospedaliera, in quanto operano in regime di diritto privato);
* enti pubblici di ricovero e cura aventi prevalente carattere scientifico (IRCCS);
* enti pubblici di assistenza e beneficienza (IPAB, ASP);
* enti pubblici di previdenza (INPS).

sia che agiscano nelle loro vesti istituzionali sia in qualità di enti commerciali. Eccezione espressa nella legge si ha nel caso di compensi per prestazioni di servizi in cui l'ente pubblico, in qualità di sostituto d'imposta, effettua ritenute alla fonte.

Come chiarito dalla [Circolare 1/E](http://media.directio.it/portale/prassi/201510209-Circolare_1-ADE.pdf) il fornitore può, inoltre, consultare l'[Indice delle Pubbliche Amministrazioni (IPA)](http://indicepa.gov.it/documentale/ricerca.php) per verificare la categoria di appartenenza del singolo ente pubblico; la Circolare riconduce all'applicazione della norma i seguenti codici: L8, L34, L7, L35, L45, L6, L12, C11, L33, L43, C2, C1, L5, L4, L18, L17. Essendo requisito imprescindibile per l'applicazione dello split payment la natura pubblica, restano esclusi dalla norma gli enti privati o privatizzati, anche se agiscono nell'interesse della collettività.

Come funziona?

Con il regime dello split payment, il prestatore o cedente emette fattura con l'annotazione "scissione dei pagamenti" e nelle modalità ordinarie, quindi con la rivalsa dell'Iva; quest'ultima, tuttavia, non verrà incassata dal fornitore bensì versata direttamente dall'ente pubblico.

In sede di registrazione della fattura, dunque, l'Iva verrà annotata nel registro Iva vendite ma non ricadrà nella liquidazione periodica. Lo storno dell'Iva può essere effettuato con una scrittura successiva alla registrazione della fattura, ovvero con apposita scrittura che indichi contestualemente alla registrazione della fattura l'ammontare dell'Iva sia in dare sia in avere.

Le operazioni interessate sono esclusivamente quelle documentate tramite fattura emessa dai fornitori; sono pertanto escluse quelle certificate tramite scontrino fiscale, ricevuta fiscale ovvero altri meccanismi semplificati di certificazione dei corrispettivi.

*Casi di esclusione*

1) acquisti per i quali la pa è debitore d'imposta: si tratta delle operazioni soggette a reverse charge, in cui l'obbligo di applicare l'imposta ricade sul committente/cessionario e non sul prestatore/cedente.

In merito, la circolare chiarisce che l'esclusione di cui sopra si applica soltanto in riferimento agli acquisti in cui la pa si qualifica come debitore d'imposta, ossia gli acquisti destinati alla sfera ommerciale dell'ente. Nel caso in cui l'operazione riguardi sia la sfera commerciale sia la sfera istituzionale, la pa dovrà comunicare al fornitore la quota parte del bene o servizio destinata alla sfera commerciale, in relazione alla quale è applicabile il meccanismo del reverse charge. Alla restante quota si applica il meccanismo dello split payment.

2) prestazioni di servizi alla pa i cui compensi siano assoggettati a ritenute alla fonte a titolo di imposta sul reddito ovvero a ritenute a titolo di acconto, di cui all'[art.25 del DPR 600/1973.](http://media.directio.it/portale/norme/19730929-DPR_600_art_25.pdf)

3) operazioni certificate da ricevute fiscali, scontrini o altri meccanismi semplificati di certificazione dei corrispettivi;

4) operazioni assoggettate a regimi "speciali" ai fini Iva, ossia quei regimi che non prevedono l'evidenza dell'imposta in fattura ovvero prevedono l'addebito dell'imposta ma determinano la detrazione in modo forfetario (es. agenzie di viaggio art.74-ter, regimi monofase art.74 DPR 633/1972, regime del margine art.36 DL 41/1995, art.34 e 34-bis DPR 633/1972).

I fornitori in questione rientrano nei casi di erogazione dei rimborsi Iva in via prioritaria ([art.38-bis, comma 10 DPR 633/1972](http://media.directio.it/portale/norme/19721026-DPR_633_art_38_bis.pdf)), a partire dalla richiesta relativa al primo trimestre 2015. Il rimborso prioritario non può comunque eccedere l'ammontare dell'Iva applicata in rivalsa nelle operazioni in questione effettuate nel periodo in cui si è formata l'eccedenza d'imposta detraibile di cui viene richiesto il rimborso.

Regime transitorio (fatture emesse nel 2014 ad esigibilità differita e non ancora incassate al 1°gennaio 2015)

Il regime dello split payment ha effetto dalle fatture emesse a partire dal 1°gennaio 2015, la cui esigibilità si verifica successivamente a tale data. Le fatture emesse nel 2014 ma non ancora incassate al 1°gennaio 2015 seguono ancora il vecchio regime (l'Iva a debito viene incassata dal fornitore e ricade nella liquidazione periodica).

Pubbliche amministrazioni

Sebbene l'imposta divenga esigibile dal momento in cui il corrispettivo della fattura viene pagato al fornitore, le pa possono optare per l'esigibilità anticipata al momento in cui ricevono la fattura.

Il versamento dell'Iva deve essere effettutato entro il 16 del mese successivo alla data in cui scatta l'esigibilità della stessa; quindi la pa può scegliere di versare l'imposta:

* il 16 di ogni mese in relazione all'ammontare dell'Iva divenuta esigibile nel mese precedente;
* in ciascun giorno del mese in relazione alle fatture la cui imposta è divenuta esigibile in tale giorno;
* per singola fattura la cui imposta è divenuta esigibile.

L'Iva da split payment non è compensabile e si versa utilizzando l'apposito codice tributo in una delle tre modalità:

1. le pa titolari di conto corrente presso Banca d'Italia versano l'Iva con il modello F24 Enti Pubblici;
2. le pa titolari di conto corrente presso banche convenzionate o Poste Italiane versano l'Iva, ai sensi dell'art.17 del DLgs 241/1997 (versamento unitario);
3. le altre pa versano l'Iva direttamente al nuovo articolo del capitolo 1203 del bilancio dello Stato.

Nel caso in cui, le amministrazioni pubbliche adottino il meccanismo dello split payment nell'ambito della loro attività commerciale, le relative fatture di acquisto sono annotate nei registri Iva acquisti entro il 15 del mese successivo alla data in cui l'Iva diviene esigibile e, quest'ultima, rientra nella liquidazione periodica di riferimento.

Infine, le pa possono accantonare l'Iva da versare ai sensi del nuovo meccanismo fino al 31 marzo 2015, per poi effettuare il versamento entro e non oltre il 16 aprile 2015 ([comunicato MEF n°7 del 9 gennaio 2015](http://media.directio.it/portale/altridoc/20150109-comunicato_split_payment-MEF.pdf)).

Sanzioni

La [Circolare 1/E](http://media.directio.it/portale/prassi/201510209-Circolare_1-ADE.pdf) afferma che non verranno applicate sanzioni alle violazioni, relative alle modalità di versamento dell'IVA connesse alle operazioni oggetto della nuova norma, effettuate dai contribuenti fino al 9 febbraio 2015, data di pubblicazione della circolare stessa.

L'IVA versata erroneamente al fornitore da parte della PA, in relazione a fatture emesse dal 2015, e portata dal fornitore in liquidazione periodica non comporta la necessità di correzioni/variazioni.

L'emissione di una fattura dal 1° gennaio 2015 con l'applicazione erronea dello split payment, comporta la correzione della fattura stessa con esercizio e l'incasso della rivalsa nei metodi ordinari.

In caso di omissione dell'indicazione "scissione dei pagamenti" o "split payment" sulla fattura, il fornitore è sottoposto a sanzione amministrativa di cui all'[art.9, comma 1 del DLgs 471/1997](http://media.directio.it/portale/norme/19971218-DLgs_471_art_9.pdf). Le sanzioni non si applicano alle violazioni commesse entro il 13 aprile (data di pubblicazione della [Circolare 15/E](http://media.directio.it/portale/prassi/20150413-Circolare_15-ADE.pdf)), sempre che l'imposta sia stata assolta.

Note di variazione

In caso di nota di variazione in aumento emessa dal fornitore alla pa dal 1°gennaio 2015, si applica sempre il meccanismo dello split payment. In caso di nota di variazione in diminuzione riferita ad una fattura emessa con scissione dei pagamenti, il fornitore non avrà diritto a portare in detrazione l’imposta corrispondente alla variazione: questi emetterà la nota di variazione con scissione dei pagamenti ed annoterà la rettifica nel registro Iva vendite, senza effetti nella liquidazione Iva ([Circolare 15/E](http://media.directio.it/portale/prassi/20150413-Circolare_15-ADE.pdf)).

La pa, in caso di acquisto effettuato nella propria sfera commerciale, registrerà la nota di variazione nel registro Iva vendite e nel registro Iva acquisti. In caso di acquisto effettuato nella propria sfera istituzionale, la pa, in caso di nota di variazione in diminuzione, imputerà la maggior imposta versata a scomputo dei successivi versamenti Iva relativi ad operazioni sottoposte a split payment, e in caso di nota di variazione in aumento, la P.A. dovrà provvedere al versamento dell’IVA, così come avvenuto in precedenza per l’IVA afferente alla fattura che è stata rettificata.

Se la nota di variazione in diminuzione si riferisce a fatture emesse prima dell'entrata in vigore del nuovo meccanismo, il fornitore può scegliere di non applicarvi il meccanismo dello split payment al fine di potersi portare in detrazione l'imposta corrispondente alla variazione. La pa registra la nota di variazione se riferita alla propria attività commerciale, fatta salva la possibilità di restituire l'importo pagato al cedente/prestatore. Non registra alcuna variazione, se l'acquisto era destinato alla propria attività istituzionale, fatta comunque salva la possibilità di restituire l'importo pagato al cedente/prestatore.

La circolare, inoltre, precisa che, nel caso in cui il fornitore, dopo il 1° gennaio 2015, abbia emesso fattura senza applicare il meccanismo della scissione dei pagamenti, erroneamente, e, conseguentemente, la PA abbia corrisposto il corrispettivo senza relativa imposta, e detta imposta non sia stata ancora liquidata dal fornitore, lo stesso provvede a regolarizzare la propria posizione con l’emissione di apposita nota di variazione e l’emissione di una nuova fattura sottoposta a split payment. "*In alternativa, si ritiene possibile l’emissione di un'unica nota di variazione che, facendo riferimento puntuale a tutte le fatture erroneamente emesse senza l’indicazione “ scissione dei pagamenti”, le integri al fine di rappresentare alla Pubblica Amministrazione che, al momento del pagamento dei corrispettivi documentati con le fatture ivi elencate, l’IVA ad essi relativa andrà trattenuta e versata con le regole dello split payment*."

Split payment e reverse charge

Le differenze tra split payment e reverse charge si possono così riassumere:



Operazioni rilevanti IVA: lo Spesometro

L’[art. 21, D.L. 78/2010](http://media.directio.it/portal/norme/20100531%20Decreto%20Legge%20n.%2078%20art.%2021.pdf)ha introdotto il monitoraggio delle operazioni soggette ad IVA per importi superiori ad euro 3.000,00 (al netto dell’imposta), prevedendo l’obbligo di effettuare una comunicazione annuale all’Agenzie delle Entrate delle predette operazioni. Tale limite viene elevato ad euro 3.600,00 (comprensivo d’IVA) per le operazioni non soggette ad obbligo di fatturazione (quindi, ad esempio, le operazioni documentate a mezzo ricevuta fiscale o scontrino fiscale). Vengono escluse dalla comunicazione:

* le importazioni;
* le esportazioni di cui all’[art. 8, c. 1, lett. a) e b), D.P.R. 633/1972](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/adempimenti-periodici/08-gestione-adempimenti-fiscali/08_14-operazioni-rilevanti-iva-lo-spesometro.aspx#norma-2450), poiché soggette all’obbligo di emissione della bolletta doganale e, quindi, già conosciute dall’Amministrazione Finanziaria;
* le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate o ricevute nei confronti dei paesi black-list;
* le operazioni che hanno costituito oggetto di comunicazione all’Anagrafe tributaria;
* le operazioni effettuate nei confronti di soggetti privati (quindi senza partita IVA) qualora il pagamento dei corrispettivi avvenga mediante carta di credito, di debito o prepagata emesse da operatori finanziari soggetti all’obbligo di comunicazione di cui all’[art. 7, D.P.R. 605/1973](http://media.directio.it/portal/norme/19730929_DPR605_art7.pdf) (le banche, la società Poste italiane spa, gli intermediari finanziari, ecc…).

Sono obbligati ad effettuare la comunicazione tutti i soggetti passivi IVA che effettuano operazioni rilevanti ai fini dell’imposta; vengono ricompresi in tale obbligo anche:

* i soggetti in contabilità semplificata;
* gli enti non commerciali quando effettuino attività commerciali o agricole;
* i soggetti non residenti con stabile organizzazione in Italia, quelli che operano con un rappresentante fiscale o quelli identificati direttamente;
* i curatori fallimentari o i commissari liquidatori per conto della società fallita o in liquidazione coatta amministrativa;
* i soggetti che si avvalgono della dispensa dalle operazioni esenti ex [art. 36-bis, D.P.R. 633/1972](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/adempimenti-periodici/08-gestione-adempimenti-fiscali/08_14-operazioni-rilevanti-iva-lo-spesometro.aspx#norma-1996);
* i soggetti che aderiscono al regime delle nuove iniziative produttive.

Non sono invece tenuti all’adempimento i soggetti cosiddetti minimi, in quanto non tenuti all’emissione di fatture che rilevano ai fini dell’IVA in ragione dell’agevolazione propria del loro regime. Rileviamo che i soggetti che applicano il regime agevolato delle “nuove iniziative produttive” sono comunque tenuti all’adempimento nonostante le ridotte dimensioni; per loro infatti è comunque prevista l’applicazione dell’IVA in fattura.

Come sopra evidenziato, dal 1° luglio 2011, sono interessate all’obbligo di comunicazione anche le operazioni effettuate a privati (con scontrino fiscale o ricevuta) per importi superiori a 3.600,00 euro al lordo dell’IVA. Per tale ragione il negoziante, da tale data, deve procedere alla rilevazione dei dati fiscali dei clienti (nome cognome, codice fiscale, residenza anagrafica) necessari per effettuare l’adempimento. La Comunicazione deve essere trasmessa all’Agenzia delle Entrate entro il 30 aprile dell’anno successivo a quello di riferimento.

L’[art. 2, c. 6,  D.L. 2 marzo 2012 n.16](http://media.directio.it/portal/norme/20120301_DL16_art2.pdf)ha eliminato, a decorrere dal periodo d’imposta 2012, la soglia dei 3.000 euro per le operazioni per le quali ricorre l’obbligo di emissione della fattura, operazioni che dovranno quindi essere tutte comprese nella comunicazione indipendentemente dal loro importo. Resta quindi esclusivamente in vigore la soglia di euro 3.600 per le operazioni per le quali non ricorre tale obbligo, quelle effettuate cioè verso consumatori finali.

Il [provvedimento del direttore dell’Agenzia delle Entrate del 2 agosto 2013](http://media.directio.it/portal/Prassi/20130802_ProvvSpesometro.pdf) ha definito le modalità tecniche e i termini relativi alla comunicazione delle operazioni rilevanti effettuate a partire dal 2012.

In un’ottica di semplificazione, il provvedimento stabilisce che la comunicazione delle operazioni documentate da fattura può essere effettuata in forma analitica (per le singole operazioni, indipendentemente dall’importo) o in forma aggregata (per l’ammontare complessivo dell’imponibile e dell’imposta relativa all’anno di riferimento per ciascuna controparte), a eccezione dei casi espressamente indicati.

Con la pubblicazione del [nuovo modello polivalente del 10 ottobre 2013](http://media.directio.it/portal/Prassi/20131011_ModelloPolivalenteSpesometro.pdf), l’Agenzia delle Entrate rende disponibili i materiali utili alla comunicazione unificata nel nuovo Spesometro, chiarendo quanto segue:

* a decorrere dal 1° gennaio 2012 per le operazioni per le quali viene rilasciata fattura occorre comunicare per ciascun cliente e fornitore tutte le operazioni effettuate, indipendentemente dall’importo.
* costituiscono eccezione le operazioni documentate con fattura delle attività di cui agli[artt.22](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/adempimenti-periodici/08-gestione-adempimenti-fiscali/08_14-operazioni-rilevanti-iva-lo-spesometro.aspx#norma-1843) e [74ter](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/adempimenti-periodici/08-gestione-adempimenti-fiscali/08_14-operazioni-rilevanti-iva-lo-spesometro.aspx#norma-2343) del decreto IVA che si sono avvalse della facoltà prevista dall’[art.24](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/adempimenti-periodici/08-gestione-adempimenti-fiscali/08_14-operazioni-rilevanti-iva-lo-spesometro.aspx#norma-2357) co. 2. Tali operazioni, per gli anni 2012 e 2013, sono da comunicare se di importo unitario non inferiore ai 3.600 euro, e saranno comunicate senza limiti di importo a decorrere dalla comunicazione relativa all’anno 2014.
* per le operazioni per le quali non viene emessa fattura (operazioni cosiddette business to consumer), invece, rimane ferma la comunicazione delle singole operazioni di importo non inferiore a 3.600 euro al lordo dell’IVA.

Allo scopo di semplificare gli adempimenti richiesti, le informazioni da comunicare, oltre al codice fiscale o, in alternativa, per i soggetti non residenti nel territorio dello Stato, privi di codice fiscale, i dati di cui all’[art.4 del DPR 29 settembre 1973, n. 605](http://media.directio.it/portal/norme/19730929_DPR605_art4.pdf), sono quelle indispensabili per l’individuazione dei soggetti e delle operazioni.

Nella modalità aggregata vengono riportati i totali delle operazioni attive e delle operazioni passive effettuate con una stessa controparte, distinte per tipologia, con la sola eccezione delle operazioni di noleggio e leasing.

Secondo quanto previsto dal provvedimento del 2 agosto 2013 dell’Agenzia delle Entrate lo stesso modello utilizzato per la comunicazione del nuovo spesometro sarà anche utilizzato per la comunicazione:

1. delle operazioni in contanti legate al turismo, di importo pari o superiore a 1.000 euro e fino a 15.000 euro, effettuate con persone fisiche di cittadinanza diversa da quella italiana (e comunque diversa da quella di uno dei paesi dell'Unione europea ovvero dello Spazio economico europeo) secondo quanto previsto dall’[art. 3, co.1 del D.L. 2 marzo 2012 n. 16](http://media.directio.it/portal/norme/20120302_DL16_art3.pdf). Tali operazioni sono da comunicarsi esclusivamente in forma analitica nel quadro TU del modello.
2. dei dati relativi ai contratti di noleggio e leasing (a decorrere dalle operazioni relative all’anno 2012) degli operatori commerciali che svolgono attività di leasing finanziario e operativo, di locazione e/o di noleggio di autovetture, caravan, altri veicoli, unità da diporto e aeromobili, al posto possono del tracciato record allegato al provvedimento del direttore dell’Agenzia del 21 novembre 2011.
3. delle operazioni di acquisto da operatori sammarinesi, relativamente a quelle annotate dal 1° ottobre 2013 trasformando di fatto una comunicazione prevista ancora in modalità cartacea in un invio dei dati con il canale telematico. La comunicazione è trasmessa in modalità analitica entro l’ultimo giorno del mese successivo a quello di annotazione. Gli acquisti da San Marino vanno comunicati autonomamente.
4. dei dati relativi alle operazioni, effettuate a decorrere dal 1° ottobre 2013, nei confronti di operatori residenti o domiciliati in Paesi Black List. Per tale comunicazione è prevista la trasposizione in questo modello del prospetto già approvato con provvedimento dedicato da compilare secondo termini e periodicità già stabiliti.

# Le operazioni con l'estero

### Le operazioni con l'estero

I possessori di Partita IVA possono acquistare o vendere beni o servizi sia con Paesi appartenenti all’Unione Europea sia con Paesi extra UE. Le operazioni che si effettuano con l’estero sono particolari sia per quanto riguarda il regime IVA sia, in alcuni casi, per quanto riguarda il riconoscimento di deducibilità dei costi.

### Le operazioni intracomunitarie

Particolare attenzione va posta alle operazioni intracomunitarie che possono interessare sia la movimentazione delle merci che le prestazioni di servizi effettuate in ambito comunitario

### Gli elenchi INTRASTAT

Se si effettuano operazioni con i Paesi dell’Unione Europea si ha l’obbligo di presentare, con trasmissione telematica, agli uffici dell’Agenzia delle Dogane gli elenchi riepilogativi (modelli INTRASTAT) con riferimento sia alle cessioni e agli acquisti intracomunitari, sia alle prestazioni di servizi rese o ricevute in ambito comunitario.

### Le importazioni

Le merci che provengono da Paesi extra Unione Europea per essere immesse in consumo all’interno del territorio dell’Unione doganale europea devono essere importate.

### Le esportazioni

Il certificato d’origine delle merci è il documento che consente all’esportatore di ottenere l’applicazione di alcuni regimi tariffari preferenziali in relazione ad accordi stipulati dall’Unione Europea con i singoli Paesi terzi.

### Le operazioni con paesi black-list

Con il termine Black-list è ormai usuale definire l’elenco dei cosiddetti "paradisi fiscali", vale a dire dei Paesi aventi un regime fiscale privilegiato con i quali non è consentito un adeguato scambio di informazioni con l'Amministrazione italiana.

### Paesi black-list: la comunicazione periodica

### L’adempimento in esame ha ad oggetto tutte le operazioni effettuate con operatori economici localizzati in Paesi black-list, siano esse soggette (imponibili, non imponibili, esenti) o non soggette ad imposta sul valore aggiunto (in quest’ultimo caso si ritiene che l’adempimento interessi le sole operazioni rispetto alle quali risulti carente il requisito territoriale di applicazione del tributo).

Le operazioni con l'estero

I possessori di Partita IVA possono effettuare operazioni internazionali, e cioè acquistare o vendere beni o servizi sia con Paesi appartenenti all’Unione Europea che con Paesi extra UE. Le operazioni che si effettuano con l’estero sono particolari sia per quanto riguarda il regime IVA sia, in alcuni casi, per quanto riguarda il riconoscimento di deducibilità dei costi. In linea generale si può sostenere che le cessioni di beni spediti o trasportati fuori dal territorio dello Stato e i servizi effettuati in ambito internazionale, sono non imponibili ai fini IVA in Italia, mentre l’introduzione a titolo di acquisto di beni nel territorio dello Stato costituisce un’operazione soggetta ad imposta in Italia.

La normativa italiana ha recepito le direttive comunitarie di armonizzazione delle operazioni tra i Paesi membri dell’Unione Europea; ha così emanato delle norme specifiche che regolano i rapporti economici con gli altri Stati membri.

In particolare, l’[art. 27 D.L. 78/2010](http://media.directio.it/portal/norme/20100531_DL_n.78_art_27.pdf), in linea con le raccomandazioni espresse dalla Commissione europea in materia di contrasto alle frodi IVA, ha subordinato la possibilità di effettuare operazioni intracomunitarie alla preventiva autorizzazione da parte dell’Amministrazione finanziaria. E’ stato così previsto l’obbligatorio inserimento nell'archivio informatico dei soggetti autorizzati agli scambi Intracomunitari (il cosiddetto VIES - VAT Information Exchange System) così tutti i soggetti che operano in ambito comunitario potranno essere facilmente verificati dai committenti, attraverso la consultazione della banca dati VIES dal sito dell’Agenzia delle entrate, al fine di accertarne la soggettività passiva IVA e poter porre in essere operazioni Intra-Ue.

Al fine di garantire una maggiore conformità della disciplina IVA nazionale al dettato comunitario e nell’intento di rendere più celere la procedura d’iscrizione nell’archivio VIES, l’art. 22 del D.Lgs. 175/2014 ha disposto l’immediata inclusione nella banca dati delle partite IVA comunitarie, laddove il contribuente ne faccia richiesta.

I soggetti che intraprendono l'esercizio di un'impresa, arte o professione nel territorio dello Stato, devono ora, ai sensi dell’[art. 35 D.P.R. n. 633 del 1972](http://media.directio.it/portale/norme/19721026-DPR_633_art_35.pdf), nella dichiarazione di inizio attività ai fini IVA, indicare l’espressa volontà di porre in essere operazioni attive / passive in ambito comunitario. Tale volontà viene espressa compilando il campo "Operazioni Intracomunitarie" del Quadro I dei modelli AA7 (soggetti diversi dalle persone fisiche) o AA9 (imprese individuali e lavoratori autonomi). Vale come manifestazione di volontà di porre in essere operazioni intracomunitarie la selezione della casella "C" del Quadro A del modello AA7 da parte degli enti non commerciali non soggetti passivi d'imposta.

I soggetti già titolari di partita Iva, che non hanno richiesto l’inclusione nel Vies all’avvio dell’attività, possono farlo attraverso i servizi telematici dell’Agenzia delle Entrate, direttamente (se in possesso delle credenziali di accesso ai servizi dell’Agenzia) o tramite intermediari incaricati. I soggetti incaricati della trasmissione telematica hanno l’obbligo di consegnare al dichiarante copia della ricevuta rilasciata dall’Agenzia.

Con le stesse modalità previste per l’inclusione nel Vies va comunicata, eventualmente, la volontà di essere cancellati dalla banca dati. Tale esclusione può avvenire anche d’Ufficio, previo invio di apposita comunicazione all’interessato, nel caso in cui il contribuente non abbia presentato alcun elenco riepilogativo delle operazioni intracomunitarie per quattro trimestri consecutivi.

Parlando di operazioni con l’estero è opportuno quindi distinguere tra:

* operazioni intracomunitarie;
* importazioni;
* esportazioni.

Le operazioni intracomunitarie

Particolare attenzione va posta alle operazioni intracomunitarie che possono interessare sia la movimentazione delle merci che le prestazioni di servizi effettuate in ambito comunitario .

Perché si possa parlare di operazioni intracomunitarie, relativamente alle merci, occorre essere in presenza dei  seguenti elementi:

* *soggettivo*: i due operatori che intervengono nella transazione devono essere due soggetti identificati ai fini IVA in due territori comunitari (iscrizione nella banca dati Vies);
* *oggettivo*: l’operazione deve comportare il passaggio della proprietà del bene dal cedente al cessionario, con trasferimento a titolo oneroso;
* *territoriale*: la transazione deve comportare la movimentazione fisica dei beni da un territorio comunitario ad altro territorio intra-Ue.

Occorre prestare molta attenzione a quest’ultimo aspetto poiché, l’Amministrazione finanziaria si è espressa numerose volte circa l’obbligo di fornire, in caso di controllo, prova della consegna dei beni nel territorio del cliente UE; il documento ritenuto idoneo a dimostrare l’uscita del bene dal territorio italiano è il CMR, firmato per presa in carico dal corriere e controfirmato a destinazione dal cliente. E’ importante ricordare che, l’onere della prova dell’uscita dei beni dal territorio italiano grava sul cedente il quale, in caso di controllo e in assenza di documentazione probatoria, rischia il mancato riconoscimento della “non imponibilità” dell’operazione con relativo recupero dell’imposta.

In mancanza di uno dei presupposti sopra evidenziati, verrebbero a mancare le condizioni per applicare la non imponibilità dettata dall’art. 41 del DL 331/93, con conseguente applicazione dell'IVA nazionale.

Tali operazioni si considerano cessioni intracomunitarie di beni e pertanto, non imponibili in Italia ai sensi dell'art. 41 del DL 331/1993, quando:

* sono compravendite a titolo oneroso e le merci vengono trasportate o spedite nel territorio di altro Stato membro dal cedente o dall’acquirente, o da terzi per loro conto;
* trattasi di cessioni in base a cataloghi, per corrispondenza e simili, di beni diversi da quelli soggetti ad accisa, spediti o trasportati dal cedente o per suo conto nel territorio di altro Stato membro nei confronti di cessionari ivi non tenuti ad applicare l’imposta sugli acquisti intracomunitari, e che non hanno optato per l’applicazione della stessa;
* sono cessioni, con spedizione o trasporto dal territorio dello Stato, in altro Stato membro di beni destinati ad essere ivi installati, montati o assiemati da parte del fornitore o per suo conto.

Chi ha effettuato un’operazione intracomunitaria non imponibile deve emettere una fattura senza imposta, con l’indicazione:

* della dicitura "non imponibile" e l'eventuale annotazione della relativa norma comunitaria o nazionale;
* del numero di identificazione IVA attribuito al committente UE;

Dal 01/01/2013, la fattura relativa alle cessioni intracomunitarie di beni, emessa ai sensi dell'art. 41 D.L. 331/93, deve essere emessa entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione (art. 46, comma 2, D.L. 331/93) e andrà annotata distintamente nel registro delle fatture emesse con riferimento al mese di effettuazione dell'operazione (art. 47, comma 4, D.L. 331/93).

Si considerano invece acquisti intracomunitari di beni assoggettati al regime IVA italiano (imponibilità IVA, esenzione, ecc..), le operazioni che:

* avvengono a titolo oneroso, tra un cedente soggetto passivo in altro Stato membro e un acquirente soggetto passivo in Italia (entrambi iscritti al Vies), con l'introduzione fisica dei beni nel territorio nazionale;

Pur in presenza dei presupposti su individuati non si può parlare di acquisti intracomunitari nei seguenti casi specifici:

* introduzione di beni nel territorio dello Stato, in un deposito IVA;
* introduzione nel territorio dello Stato di beni per lavorazione o riparazioni o manipolazioni usuali, nel caso in cui gli stessi al termine della lavorazione siano spediti fuori dal territorio in cui è avvenuta la lavorazione;
* utilizzo temporaneo dei beni per l’esecuzione di prestazioni di servizi in Italia da parte dello stesso soggetto che li ha introdotti nel territorio dello stato;
* acquisto di impianti o macchinari con installazione in Italia di beni da parte del fornitore o per suo conto;
* l’introduzione nel territorio dello Stato di gas mediante sistemi di gas naturale o di energia;
* acquisto di beni se il cedente beneficia nel proprio Stato dell’esonero quale piccola impresa.

Per gli acquisti intracomunitari imponibili in Italia e per le prestazioni di servizio ricevute, la relativa fattura senza imposta, emessa dal cedente o prestatore UE, deve essere numerata e integrata dal committente italiano, indicando gli elementi che concorrono a formare la base imponibile, nonché l’ammontare dell’imposta.

Le fatture emesse dal fornitore intra-Ue, ricevute dal cessionario residente senza aggravio d'imposta, devono essere numerate, integrate e annotate distintamente nel registro delle vendite e, contestualmente, nel registro degli acquisti, entro il giorno 15 del mese successivo a quello di ricezione, con riferimento al mese precedente (ai sensi degli artt. 46 e 47 del D.L. 331/93).

Con riferimento alle prestazioni di servizi la normativa italiana di recepimento della [Direttiva Comunitaria 2008/8/CE](http://media.directio.it/portal/norme/20080212_Direttiva_CE%20n.8.pdf) ha chiarito, ai fini  dell’applicazione dell’IVA, il concetto di territorialità; infatti al fine di determinare la tassazione occorre fare riferimento ai soggetti che intervengono nell’operazione e alla committenza, viene pertanto superato il criterio collegato al luogo di effettivo svolgimento della prestazione. A decorrere dal 1° gennaio 2010, le prestazioni di servizi cosiddette generiche, per le quali, cioè, non sono previste specifiche deroghe ai criteri di territorialità, rese a soggetti passivi (comunemente detti rapporti Business to Business o B2B) si considerano territorialmente rilevanti nel territorio dello Stato se rese a soggetti passivi stabiliti in Italia (c.d. criterio del luogo del committente previsto dall’art. 44  Direttiva IVA).

Di contro, i servizi generici prestati a persone fisiche o resi a soggetti passivi per il proprio uso personale o per quello dei propri dipendenti (comunemente detti rapporti Business to Consumer o B2C), continuano ad essere assoggettati ad imposizione nel territorio dello Stato se forniti da soggetti passivi stabiliti in Italia (c.d. criterio del luogo del prestatore previsto dall’art. 45  Direttiva IVA).

Le prestazioni di servizio intracomunitarie si considerano effettuate all'atto dell'ultimazione del servizio o, se precedente, al pagamento del corrispettivo/emissione della fattura; le prestazioni effettuate in modo continuativo nell'arco di un periodo superiore ad un anno, e che non comportano versamenti di acconti o pagamenti anche parziali nel medesimo periodo, si considerano effettuate al termine di ciascun anno solare fino alla conclusione delle prestazioni medesime.

Il prestatore/cedente nazionale ha l'onere di verificare l'esattezza del numero d'identificazione IVA e dei dati comunicati dalla sua controparte, tramite consultazione della banca dati Vies: per fa ciò è possibile accedere al sito dell'Agenzia delle entrate e, tra i servizi offerti senza registrazione, scegliere la verifica delle partite Iva comunitarie. La fattura emessa dal prestatore nazionale di un servizio c.d. generico, dovrà essere emessa senza applicazione dell'imposta ai sensi dell'art. 7-ter del DPR 633/1972.

Esistono infine alcuni servizi c.d. in deroga, per i quali occorre applicare l'IVA del Paese nel quale la prestazione viene svolta, ai sensi dell'art. 7-quater del DPR 633/1972 (ad esempio prestazioni di servizio relativi a beni immobili, servizi di ristorazione, fornitura di alloggi nel settore alberghiero, etc.).

## Gli elenchi INTRASTAT



Chi effettua operazioni con i Paesi dell’Unione Europea ha l’obbligo di presentare, con trasmissione telematica,  agli uffici dell’Agenzia delle Dogane gli elenchi riepilogativi (modelli INTRASTAT) con riferimento sia alle cessioni e agli acquisti intracomunitari, che alle prestazioni di servizi rese o ricevute in ambito comunitario.

È necessario prestare particolare attenzione al fatto che la [**Direttiva Comunitaria 2008/8/CE**](http://media.directio.it/portal/norme/20080212_Direttiva_CE%20n.8.pdf) ha modificato il luogo di imposizione delle prestazioni di servizi mentre la [**Direttiva 2008/117/CE**](http://media.directio.it/portal/norme/20081206_Direttiva_CE_n.117.pdf) ha stabilito l’obbligo generalizzato di comunicare attraverso la presentazione dei modelli INTRASTAT tutte le prestazioni di servizi effettuate o ricevute in ambito comunitario.

Pertanto, gli elenchi riepilogativi, dovranno essere presentati anche dai soggetti passivi che, ad esempio, ricevono prestazioni di servizi comunitarie per le quali l’IVA sia dovuta dal committente stabilito in altro Paese UE (come l’impresa italiana che si avvale delle prestazioni di un avvocato francese).

Le fatture emesse prima della spedizione, o consegna, delle merci non devono essere indicate negli elenchi relativi al periodo di riferimento in cui la fattura è stata registrata nei libri IVA, ma in quelli riguardanti il periodo in cui le merci sono state effettivamente trasportate o spedite.

Gli elenchi INTRASTAT contengono anche la richiesta di informazioni di natura statistica, utilizzate dall'’ISTAT per studiare gli scambi tra paesi UE.

In sostanza gli elenchi INTRASTAT sono di due tipi:

**Modello INTRA-1** relativo alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi resi in ambito comunitario, composto da:

-          un frontespizio – modello INTRA-1;

-          il riepilogo delle cessioni di beni intracomunitarie – modello INTRA-1 Bis;

-          il riepilogo per le rettifiche a cessioni di beni di precedenti periodi – modello INTRA-1 Ter;

-          il riepilogo dei servizi intracomunitari resi – modello INTRA-1 Quater;

-          il riepilogo per le rettifiche a servizi resi di periodi precedenti – modello INTRA-1 Quinquies;

**Modello INTRA-2** relativo agli acquisti intracomunitari e ai servizi ricevuti in ambito comunitario, composto da:

-          un frontespizio – modello INTRA-2;

-          il riepilogo degli acquisti di beni intracomunitari – modello INTRA-2 Bis;

-          il riepilogo per le rettifiche agli acquisti di beni di precedenti periodi – modello INTRA-2 Ter;

-          il riepilogo dei servizi intracomunitari ricevuti – modello INTRA-2 Quater;

-          il riepilogo per le rettifiche a servizi ricevuti di periodi precedenti – modello INTRA-2 Quinquies.

I modelli INTRASTAT devono essere presentati esclusivamente per via telematica, entro il giorno 25 del mese successivo al periodo (mensile o trimestrale) di riferimento.

Il periodo di riferimento per la presentazione dei modelli varia a seconda dell’ammontare delle cessioni e dei servizi resi e degli acquisti e dei servizi ricevuti effettuati nei  quattro trimestri precedenti rispetto a quello di riferimento o che si presume di effettuare se si è nell’anno di inizio attività.

In particolare:

Sia in caso di cessioni (Modello INTRA 1) che in caso di acquisti (Modello INTRA 2):

-      la presentazione è trimestrale, se il volume degli scambi o dei servizi resi  non ha superato il valore di € 50.000 in nessuno dei  4 trimestri rispetto a quello di riferimento e dovrà avvenire entro il 25 del mese successivo alla scadenza del trimestre di riferimento

-      la presentazione è mensile, se il volume degli scambi o dei servizi resi è superiore a € 50.000 anche in uno solo dei 4 trimestri precedenti e dovrà avvenireentro il 25 del mese successivo a quello di riferimento.

In particolare per determinare la soglia (euro 50.000) e quindi verificare se l’adempimento è mensile o trimestrale, è necessario aver riguardo al mancato superamento del limite nei quattro trimestri che precedono quello interessato alla presentazione dei modelli sia con riferimento ai beni che ai servizi.

 Nel caso in cui le cessioni/acquisti (sia di beni che di servizi) non superino i 50.000 euro in nessuno dei quattro trimestri precedenti, è quindi possibile presentare gli elenchi trimestralmente (ad esempio cessioni di beni per 40.000 euro, cessione di servizi per 30.000 euro, l’operatore è trimestrale per Intra 1).

Si precisa inoltre che ai fini della verifica della periodicità della presentazione di ciascun elenco, il limite dei 50.000 euro si assume per ciascuna categoria di operazioni; perciò, ad esempio, il superamento della soglia per le cessioni di beni obbliga alla frequenza mensile anche per i servizi resi.

Il meccanismo di verifica dei limiti prevede il cambio di periodicità obbligatorio per quanti superano il valore soglia di euro 50.000 nel corso del trimestre, a partire dal mese successivo al superamento stesso; ciò  implica quindi la necessità di monitorare costantemente l’andamento delle operazioni intracomunitarie nel corso di periodi differenti. Volendo esemplificare, se la soglia di euro 50.000 è superata nel corso del 3° trimestre, ad esempio in agosto 2014, ciò significa che la nuova cadenza di presentazione mensile degli elenchi decorrerà dal mese di settembre 2014, con presentazione telematica entro il giorno 25 ottobre dei riepiloghi mensili sia di agosto che di settembre 2014. Adempimenti del tutto analoghi a quelli sopra descritti devono poi essere rispettati anche dagli operatori che effettuano acquisti o prestazioni di servizi intracomunitari e superano nel corso del trimestre la soglia dei 50.000 euro.

**Periodicità cessioni e acquisti beni/servizi intracomunitari**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Ammontare delle operazioni | Periodo  di riferimento | Termine  di presentazione |
| Da 0 a 50.000 euro nei 4 trimestri precedenti | Trimestrale | Telematico entro il 25 del mese successivo a ciascun trimestre di riferimento. |
| Oltre 50.000 euro in almeno uno dei quattro trimestri precedenti | Mensile | Telematico entro il 25 del mese successivo a quello di riferimento |

Riduzione del contenuto informativo del modello Intrastat dei servizi

Il Decreto Semplificazioni fiscali ([art. 23 del D.Lgs. 175/2014](http://media.directio.it/portale/norme/20141121-DLgs_175_art_23.pdf)) ha ridotto il contenuto informativo degli elenchi Intrastat dei servizi (resi e ricevuti), introducendo l'obbligo di comunicare le sole informazioni relative al numero di partita IVA della controparte, il valore totale della transazioni in euro, il codice identificativo del tipo di prestazione resa o ricevuta e il Paese di pagamento.

A tal proposito l'Agenzia delle dogane, con la determinazione [prot. n. 18978/RU](http://media.directio.it/portale/altridoc/20150219-Protocollo_n_18978RU-DOG.pdf) del 19 febbraio 2015, ha modificato le istruzioni alla compilazione degli elenchi riepilogativi Intrastat, chiarendo che le disposizioni contenute nell'art. 23 del D.Lgs. 175/2014 vengono attuate rendendo facoltativa, per gli elenchi con periodo di riferimento decorrente dal 01/01/2015, la compilazione dei campi numero e data fattura, modalità di erogazione del servizio e modalità d'incasso.

##### Novità

Nuove istruzioni per il modello Intrastat dei servizi resi e ricevuti

A seguito della semplificazione degli elenchi Intrastat dei servizi, introdotta dall'art. 23 del D.Lgs. 175/2014, vengono modificate le istruzioni alla compilazione dei modelli riepilogativi relativi ai servizi ricevuti dai soggetti passivi intracomunitari e, a questi ultimi resi.

* Protocollo n. 18978/RU del 19 febbraio 2015 - Agenzia delle Dogane

Modelli Intrastat 2015: semplificazione del contenuto informativo e modifiche al carico sanzionatorio

La Circolare 31/E fornisce chiarimenti sulle novità introdotte dal Decreto semplificazioni in merito ai modelli Intrastat: i modelli riepilogativi relativi ai servizi ricevuti dai soggetti passivi intracomunitari e, a questi ultimi resi, accoglieranno numeri di partita Iva delle controparti, valore totale delle transazioni, codice identificativo del tipo di prestazione resa o ricevuta, Paese di pagamento.

* Circolare 31/E Agenzia delle entrate

Semplificazione degli elenchi Intrastat dei servizi e revisione del regime sanzionatorio

Gli artt. 23 e 25 del decreto legislativo n. 175 sulla semplificazione fiscale introducono novità sul modello Intrastat per le prestazioni intracomunitarie di servizi

* Art.23 DLgs 175/2014
* Art.25 DLgs 175/2014

##### Norme, Prassi e Giurisprudenza

* Direttiva CE 12 febbraio 2008 n.8
* Direttiva CE 16 dicembre 2008 n.117

Le importazioni

Le merci che provengono da Paesi extra Unione Europea per essere immesse in consumo all’interno del territorio dell’Unione doganale europea devono essere importate.

Le regole che disciplinano le operazioni che vengono realizzate tra l’Unione Europea (UE) e i Paesi terzi sono stabilite, in modo uniforme, su tutto il territorio comunitario dai [Regolamenti 2913/92/CEE](http://media.directio.it/portal/norme/19921012_RegolamentoCEE_n.2913.pdf) (recante il “codice doganale Comunitario”) e [2454/93/CE](http://media.directio.it/portal/norme/19930702_Regolamento_CE_n.2454.pdf) (recante le disposizioni di attuazione del codice).

L’importazione di un bene comporta, da una parte, la presentazione della merce in dogana e dall’altra il pagamento dei diritti di confine e dell’imposta sul valore aggiunto. Si definiscono pertanto “importazioni” i beni introdotti in Italia, da qualunque soggetto (imprenditore, privato, professionista ecc...) e provenienti da Paesi o Territori extra Unione Europea. L’introduzione nel territorio nazionale di questi beni costituisce una operazione imponibile in Italia, secondo le regole applicabili alle operazioni imponibili interne; tali beni dopo essere stati importati vengono detti “nazionalizzati”.

Dal punto di vista operativo, in linea generale, l’operatore che intende importare un bene deve presentare alla dogana una dichiarazione su apposito modello denominato DAU (Documento Amministrativo Unico).

Al DAU di regola bisogna allegare:

* la fattura commerciale (che indica la natura, la qualità e la quantità della merce che si vuole importare, nonché il corrispettivo dovuto dal compratore);
* i documenti di trasporto;
* le eventuali licenze, garanzie e autorizzazioni;
* documenti o i certificati speciali richiesti da apposite legislazioni.

Tra le operazioni che costituiscono importazioni possiamo annoverare:

* le operazioni di *immissione in libera pratica*;
* le operazioni di *perfezionamento attivo*;
* le operazioni di *ammissione temporanea* su suolo nazionale, di beni indicati nel codice doganale comunitario, destinati ad essere riesportati senza aver subito alcuna modifica;
* le operazioni di *reimportazione* di beni a scarico di un'esportazione temporanea di merci comunitarie;
* le operazioni di *immissione in consumo* dei beni provenienti da Monte Athos, dalle Isole Canarie e dai Dipartimenti francesi d'oltremare;
* le operazioni di *reintroduzione* di beni esportati in precedenza fuori dall'Unione Europea.

Le esportazioni

Le cessioni all'esportazione sono non imponibili in Italia ai sensi dell'art. 8 del DPR 633/1972; tali operazioni di esportazione di beni fuori dal territorio comunitario, possono essere così distinte:

1. esportazioni dirette;
2. esportazioni improprie;
3. esportazioni indirette.

Si ha esportazione diretta quando un operatore soggetto passivo d'imposta identificato in Italia, provvede a trasportare o spedire fuori dal territorio dell’Unione Europea i beni ceduti al proprio cliente extra-Ue, utilizzando mezzi propri o incaricando un terzo del trasporto: in tal caso, l'esportazione verrà dichiarata in dogana a nome del soggetto passivo italiano.

L'esportazione diretta, disciplinata all'art. 8, 1° comma, lett. a), del DPR 633/1972, richiede la presenza delle seguenti condizioni:

* *prova dell'uscita dei beni* dal territorio comunitario (MRN - Movement Reference Number);
* *il trasferimento della proprietà dei beni*(non necessariamente a titolo oneroso);
* il trasporto o la spedizione dei beni *a cura o a nome dei cedenti*;

Per effettuare un'esportazione definitiva l’operatore nazionale deve presentare alla dogana di partenza e alla dogana di destinazione una serie di documenti contenenti specifiche informazioni sulle merci, sul mittente e sul destinatario delle stesse. Il contenuto e la tipologia dei documenti da produrre varia da Paese a Paese e da prodotto a prodotto.

Fattura commerciale

Deve contenere il destinatario, la data di emissione e il numero progressivo, la descrizione della merce, l’esatta voce di tariffa, il valore delle merci, il numero dei colli, la massa netta, il peso lordo, il porto di destinazione. In relazione al valore dato in dogana, il prezzo effettivo di transazione deve essere distinto da eventuali spese aggiuntive estranee alla merce quali spese di trasporto, spese di assicurazione, diritti pagati per eventuali concessioni, ecc...

La fattura è richiesta solitamente in 3 copie e nella lingua del Paese o in una lingua internazionale (ad esempio l’inglese o il francese), con l'annotazione della dicitura "*non imponibile*" e l'eventuale annotazione della relativa norma comunitaria o nazionale di riferimento.

Certificato d’origine

Il certificato d’origine delle merci è un documento che attesta l'origine delle merci destinate all’esportazione ed accompagna le merci esportate in via definitiva.

Documento di trasporto

Per la circolazione dei prodotti si richiedono i normali documenti di viaggio a seconda del mezzo di trasporto utilizzato (nave - polizza di carico, aereo – lettera di vettura aerea).

Documenti speciali

Con riferimento ad alcuni specifici prodotti, in relazione a determinati Stati, è necessaria la predisposizione o l’ottenimento di particolari documenti da parte di autorità nazionali o appartenenti ai Paesi terzi. In particolare, a titolo esemplificativo, molti Paesi richiedono un certificato sanitario per i prodotti alimentari.

Nel caso invece di operazioni di cessione di beni, con trasporto o spedizione fuori dal territorio intra-Ue *a cura o a nome* *del cessionario non residente*, siamo in presenza di una cosiddetta esportazione impropria, disciplinata dall'art. 8, comma 1, lettera b), del DPR 633/1972; in tale ipotesi l'esportazione viene dichiarata in dogana a nome del soggetto passivo non residente. Il cedente italiano della suddetta operazione dovrà reperire la prova dell'avvenuta esportazione entro 90 giorni dalla consegna o spedizione dei beni al cessionario non residente.

Si è in presenza di esportazioni indirette quando la consegna dei beni ceduti è effettuata in Italia a soggetti (cosiddetti esportatori abituali) che si avvalgono della facoltà di acquistare senza pagamento dell’imposta. Sono considerati esportatori abituali coloro che effettuano con frequenza operazioni di esportazione diretta, operazioni assimilate alle esportazioni, servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali, operazioni connesse a trattati e accordi internazionali, operazioni con lo Stato della Città del Vaticano e con la Repubblica di San Marino e cessioni intracomunitarie. Gli esportatori abituali possono infatti acquistare beni e servizi senza dover corrispondere l’IVA nel limite delle suddette operazioni "*non imponibili*" effettuate nell’anno solare precedente (plafond fisso), o nei dodici mese precedenti (plafond mobile), entro un ammontare definito che costituisce il cosiddetto "plafond"; tale possibilità è concessa a coloro i quali nell’anno solare precedente o nei dodici mesi precedenti hanno registrato esportazioni e altre operazioni ad esse assimilate per un ammontare superiore al 10% del volume d’affari conseguito nello stesso periodo.

Per usufruire dell’agevolazione, i soggetti che si trovano nella condizione di esportatori abituali, devono inviare ai propri fornitori prima dell'effettuazione dell'operazione, una dichiarazione d’intento redatta su modello conforme a quello approvato con decreto ministeriale.

Il nuovo [modello](http://media.directio.it/portale/altridoc/20141212-nuovo_modello_dichiarazione_intento-ADE.pdf) della dichiarazione d'intento si compone di:

* un frontespizio in cui indicare i dati del dichiarante, quelli del fornitore/dogana, nonché se la dichiarazione stessa ha valore per una singola operazione o per le operazioni che saranno effettuate in un determinato periodo (es. 6 mesi, tutto l’anno, ecc…) oppure per operazioni effettuate nell’anno fino a concorrenza di un determinato ammontare (es. operazioni effettuate fino ad euro 50.000);
* il quadro A, in cui l'interessato indicherà il tipo di plafond (fisso o mobile) e le operazioni che concorrono alla sua formazione (tale quadro non deve essere obbligatoriamente trasmesso al fornitore).

La dichiarazione d’intento deve essere:

* consegnata o inviata al fornitore/prestatore prima dell’effettuazione dell'operazione;
* numerata progressivamente in riferimento all’anno solare;
* annotata entro i 15 giorni successivi a quello di emissione nell’apposito registro (registro delle dichiarazioni d’intento), tenuto secondo quanto previsto dall'art. 39 del D.P.R. 633/1972.

I soggetti che ricevono le dichiarazioni d’intento devono emettere le fatture senza applicazione dell’IVA, riportando sul documento i seguenti elementi:

* operazione non imponibile art. 8, 1° comma, lettera c del D.P.R. 633/72;
* numero attribuito dal compratore e data della dichiarazione d’intento ricevuta;
* numero assegnato alla dichiarazione d’intento ricevuta;
* marca da bollo da euro 2,00 se trattasi di operazione superiore a euro 77,47.

Dichiarazioni d'intento: procedura in vigore fino al 31 dicembre 2014

La comunicazione, redatta su apposito modello, doveva essere necessariamente trasmessa dal fornitore dell'esportatore abituale in via telematica (direttamente dal contribuente o tramite intermediari abilitati), entro il termine di effettuazione della prima liquidazione periodica IVA, mensile o trimestrale, nella quale confluivano le operazioni realizzate senza applicazione dell’imposta. Per quanto sopra l’obbligo di comunicazione non decorreva quindi dalla data in cui la dichiarazione d’intento veniva ricevuta, ma dal momento in cui il soggetto (fornitore) poneva in essere operazioni senza applicazione dell’imposta. Quando l’operazione veniva posta in essere, la comunicazione doveva essere inviata entro il termine previsto per la liquidazione dell’IVA, riferita al mese o trimestre di effettuazione delle operazioni non imponibili; per quanto detto, ove il fornitore riceveva la dichiarazione d’intento, ma non avesse effettuato alcuna operazione senza applicazione dell’imposta ad essa riconducibile, non sussisteva alcun obbligo di comunicazione.

Dichiarazioni d'intento: procedura in vigore dal 1° gennaio 2015

In data 27 novembre 2014 con GU n° 277 è stato pubblicato il [decreto n° 175/2014 o "Decreto Semplificazioni"](http://media.directio.it/portale/norme/20141121-D.Lgs_175-Semplificazioni_dichiarazione_precompilata.pdf), recante disposizioni in materia di semplificazione fiscale e dichiarazione dei redditi precompilata.

In particolare, l['art.20](http://media.directio.it/portale/norme/20141121-decreto_legislativo_175_art_20.pdf) apporta alcune modifiche all'[art.1, comma 1, lettera c) del Decreto legge 746/1983](http://media.directio.it/portale/norme/19831229-DL_746_art_1.pdf), in materia di presentazione delle lettere d'intento da parte dell'esportatore abituale, di cui all'[art.8, primo comma, lettera c) del DPR 633/1972](http://media.directio.it/portale/norme/19721026-Dpr_633_art_8.pdf).

A partire dalle operazioni senza applicazione d'imposta da effettuare dal 1°gennaio 2015, i soggetti di cui sopra sono tenuti a trasmettere telematicamente all'Agenzia delle entrate apposita dichiarazione (lettera d'intento). Copia di quest'ultima, unitamente alla ricevuta d'invio rilasciata dall'Agenzia, dovrà essere consegnata ai fornitori dei beni o prestatori di servizi, affinchè fatturino loro senza applicazione dell'IVA. Tale dichiarazione va presentata prima dell'effettuazione dell'operazione.

L'obbligo di informare l'Amministrazione, dunque, viene ribaltato sull'esportatore abituale che intende acquistare beni e servizi in sospensione d'imposta, mentre al fornitore o prestatore di servizi rimangono due obblighi da ottemperare:

* controllare che il committente abbia trasmesso all'Agenzia la lettera d'intento tramite riscontro telematico (la ricezione della ricevuta non basta per liberarlo da eventuali sanzioni);
* riepilogare nella Dichiarazione Iva annuale i dati contenuti nelle dichiarazioni d'intento ricevute.

Transitoriamente l'esportatore abituale ha dovuto presentare copia della dichiarazione e della ricevuta alla dogana, nel caso in cui avesse voluto effettuare delle importazioni senza applicazione dell'imposta nei primi mesi di avvio della nuova procedura. Nel rispetto delle disposizioni contenute nel Decreto Semplificazioni, l'Amministrazione finanziaria ha successivamente provveduto a mettere a disposizione dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli la banca dati delle dichiarazioni d'intento, onde evitare la consegna della dichiarazione cartacea in dogana ad opera dell'esportatore.

Con la[nota 58510/RU](http://media.directio.it/portale/prassi/20150520-Nota_58510-ADO.pdf) del 20 maggio 2015, l'Agenzia delle dogane ha fornito le istruzioni alla compilazione della dichiarazione doganale per consentire agli esportatori abituale di effettuare importazioni senza dover presentare la copia cartacea della dichiarazione d'intento e la relativa ricevuta d'invio all'Agenzia delle entrate, così da semplificare la procedura. Inoltre, è stata ammessa la possibilità che una dichiarazione d’intento si riferisca ad una serie di operazioni doganali di importazione, fino a concorrenza di un determinato ammontare da utilizzarsi nell’anno di riferimento.

L'ultima modifica riguarda l['art.7, comma 4-bis del DLgs 471/1997](http://media.directio.it/portale/norme/19971218-D_Lgs_472_art_7.pdf), ossia la riformulazione delle sanzioni in materia.

Il cedente o prestatore che effettui cessioni di beni o prestazioni di servizi, di cui all'[art.8, comma 1, lettera c) del DPR 633/1972](http://media.directio.it/portale/norme/19721026-Dpr_633_art_8.pdf), prima di aver ricevuto la dichiarazione d'intento da parte del cessionario o committente esportatore abituale e riscontrato telematicamente l'avvenuta presentazione all'Agenzia, è punito con la sanzione amministrativa dal cento al duecento per cento dell'imposta, oltre all'importo dell'IVA stessa dovuta sull'operazione.

L’articolo 15, co.1, lett.g), del D.Lgs. n. 158 del 24 settembre 2015 ha modificato la suddetta sanzione, introducendo una sanzione in misura fissa: dal 1° gennaio 2017 la sanzione in capo al fornitore dell'esportatore abituale sarà fissa, da 250 euro a 2000 euro, qualora il fornitore effettui cessioni di beni o prestazioni di servizi senza addebito dell’imposta, prima di aver ricevuto dal cliente la dichiarazione di intento ed averne verificato l'avvenuta trasmissione all'Agenzia delle entrate.

A seguito delle richieste di semplificazione pervenute dagli operatori-utilizzatori del software gratuito delle dichiarazioni d'intento rilasciato dalle Entrate, in data 04/12/2015 l'Agenzia ha pubblicato un aggiornamento del software di compilazione, con il quale viene introdotta la possibilità di raggruppare più dichiarazioni d’intento dello stesso soggetto con un unico invio telematico e una nuova procedura di importazione dei dati anagrafici dal frontespizio delle dichiarazioni d’intento trasmesse in precedenza.

Le operazioni con paesi black-list

Con il termine black-list è ormai usuale definire l’elenco dei cosiddetti "paradisi fiscali", vale a dire dei Paesi aventi un regime fiscale privilegiato con i quali  non  è consentito un adeguato scambio di informazioni con l'Amministrazione italiana.

Le operazioni con imprese aventi sede in territori extra-UE a regime fiscale privilegiato possono dar luogo a fenomeni elusivi che la normativa fiscale si propone di contrastare con discipline speciali, tra cui quella sull’indeducibilità dei costi, di cui all’[art. 110, c.10 e 11, TUIR](http://media.directio.it/portale/norme/19861222-Testo_Unico_n_917_art_110.pdf); la disposizione richiamata delinea una disciplina antielusiva la cui finalità è contrastare la distrazione di utile dall’Italia verso Paesi o territori a fiscalità privilegiata, il tutto avviene attraverso una presunzione di irrilevanza della deducibilità fiscale delle operazioni effettuate con tali paesi.

Ai fini della presente disciplina continua ad assumere rilevanza l’elenco dei paesi black-list contenuto nel [D.M. 23 gennaio 2002](http://media.directio.it/portale/norme/20020123-Decreto-MEF.pdf) (e successive modificazioni), che contemplano una serie di Stati o territori esteri “in ragione del livello di tassazione sensibilmente inferiore a quello applicato in Italia, ovvero della mancanza di un adeguato scambio di informazioni, ovvero di altri criteri equivalenti”.

Il[Decreto del Ministero delle Finanze del 27 luglio 2010](http://media.directio.it/portal/norme/20100727_DecretoMEF_BlackList.pdf) ha eliminato Cipro, Malta e Corea del sud dai paesi a fiscalità privilegiata, mentre con la pubblicazione sulla G.U del 24 febbraio 2014 del [D.M. 12 febbraio 2014](http://www.gazzettaufficiale.it/atto/serie_generale/caricaDettaglioAtto/originario?atto.dataPubblicazioneGazzetta=2014-02-24&atto.codiceRedazionale=14A01388&elenco30giorni=false) è effettiva l’esclusione della Repubblica di San Marino dalla lista dei Paesi black list, come individuati dal D.M. 4 maggio 1999.

Di seguito si riporta l'elenco dei Paesi Black List aventi regime fiscale privilegiato, aggiornato con le modifiche apportate dal D.M. del 27 aprile 2015 al D.M. del 23 gennaio 2002:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Andorra | Bahamas | Barbados |
| Barbuda | Brunei | Gibuti (ex Afar e Issas) |
| Grenada | Guatemala | ~~Hong Kong~~ |
| Isole Cook | Isole Marshall | Isole Vergini statunitensi |
| Kiribati (ex Isole Gilbert) | Libano | Liberia |
| Liechtenstein | Macao | Maldive |
| Nauru | Niue | Nuova Caledonia |
| Oman | Polinesia francese | Saint Kitts e Nevis |
| Salomone | Samoa | Saint Lucia |
| Saint Vincent e Grenadine | Sant’Elena | Sark (Isole del Canale) |
| Seychelles | Tonga | Tuvalu (ex Isole Ellice) |
| Vanuatu |  |  |

In realtà i decreti di cui sopra individuano tre diverse tipologie di paesi:

1. gli Stati o territori che sono sempre considerati avere un regime fiscale privilegiato
2. gli Stati o territori aventi un regime fiscale privilegiato, ma con esclusione di alcune tipologie di società ivi operanti (società che quindi non si considerano residenti in Stati o territori con regime fiscale privilegiato)
3. gli Stati o territori che si considerano avere regime fiscale privilegiato, ma limitatamente ai soggetti ed alle attività per ciascuno di essi specificatamente indicati.

Per quanto riportato al punto 2) alcune tipologie di società, pur residenti in territori black-list, non vengono interessate dalla normativa sui paesi a fiscalità privilegiata (elenco aggiornato con le modifiche apportate dal D.M. del 27 aprile 2015 all'articolo 2, del D.M. del 23 gennaio 2002).

* Bahrein, vengono escluse le società che svolgono attività di esplorazione, estrazione e raffinazione nel settore petrolifero;
* Monaco, con esclusione delle società che realizzano almeno il 25% del fatturato fuori dal Principato.

Per quanto riportato al punto 3), per alcuni paesi individuati negli elenchi delle black-list, la normativa sui paesi a fiscalità privilegiata riguarda unicamente soggetti ed attività ben definite, così ad esempio:

* Angola, con riferimento alle società petrolifere che hanno ottenuto l'esenzione dall'Oil Income Tax, alle società che godono di esenzioni o riduzioni d'imposta in settori fondamentali dell'economia angolana e per gli investimenti previsti dal Foreign Investment Code;
* Antigua, con riferimento alle international buniness companies, esercenti le loro attività al di fuori del territorio di Antigua, quali quelle di cui all'International Business Corporation Act, n. 28 del 1982 e successive modifiche e integrazioni, nonchè con riferimento alle società che producono prodotti autorizzati, quali quelli di cui alla locale legge n. 18 del 1975, e successive modifiche e integrazioni;
* Dominica, con riferimento alle international companies esercenti l'attività all'estero;
* Ecuador, con riferimento alle società operanti nelle Free Trade Zones che beneficiano dell'esenzione dalle imposte sui redditi;
* Giamaica, con riferimento alle società di produzione per l'esportazione che usufruiscono dei benefici fiscali dell'Export Industry Encourage Act e alle società localizzate nei territori individuati dal Jamaica Export Free Zone Act;
* Kenia, con riferimento alle società insediate nelle Export Processing Zones;
* Panama, con riferimento alle società i cui proventi affluiscono da fonti estere, secondo la legislazione di Panama, alle società situate nella Colon Free Zone e alle società operanti nelle Export Processing Zone;
* Portorico, con riferimento alle società esercenti attività bancarie ed alle società previste dal Puerto Rico Tax Incentives Act del 1988 o dal Puerto Rico Tourist Development Act del 1993;
* Svizzera, con riferimento alle società non soggette alle imposte cantonali e municipali, quali le società holding, ausiliarie e "di domicilio";
* Uruguay, con riferimento alle società esercenti attività bancarie e alle holding che esercitano esclusivamente attività off-shore.

 Con riferimento alle operazioni poste in essere con Paesi Black list, l’[art. 110, c.10, TUIR](http://media.directio.it/portale/norme/19861222-Testo_Unico_n_917_art_110.pdf) prevede, in linea generale, che non siano ammessi in deduzione le spese e gli altri componenti negativi derivanti da operazioni intercorse con imprese residenti o localizzate in Stati o territori individuati come luoghi soggetti a fiscalità privilegiata, i cosiddetti “paesi black-list”. Tale principio di non deducibilità è inoltre applicato anche alle prestazioni di servizi rese dai professionisti domiciliati in tali territori.

La portata di tale norma va estesa a tutti i rapporti commerciali posti in essere con imprese (non solo società) situate in Paesi e territori a regime fiscale privilegiato, prescindendo totalmente dall'esistenza di qualsiasi legame di controllo con le imprese italiane. E’ da ritenere, pertanto, che rientrino nella nozione di impresa estera anche le stabili organizzazioni in paradisi fiscali di società residenti nel territorio dello Stato, così come in Paesi o territori a fiscalità ordinaria ([Circolare Agenzia delle Entrate 51/E/2010](http://media.directio.it/portal/Prassi/20101006_circ_51E.pdf)). L’indeducibilità prevista dalla disciplina in commento riguarda le spese e gli altri componenti negativi di reddito in genere; si tratta quindi di un riferimento particolarmente ampio che consente di estendere l’ambito applicativo delle stessa a qualunque componente negativo di reddito derivante da transazioni commerciali poste in essere con fornitori black-list. Si devono quindi considerare indeducibili gli ammortamenti, le svalutazioni, le perdite, le minusvalenze e ogni altro componente negativo derivante da operazioni intercorse con soggetti residenti nei cosiddetti “paradisi fiscali”.

Tale principio generale di non deducibilità può comunque essere disapplicato (e quindi i relativi costi sostenuti diventare deducibili) nel caso in cui l'impresa residente in Italia fornisca la prova che le imprese estere:

* svolgono prevalentemente un’attività commerciale effettiva;
* le operazioni poste in essere rispondono ad un effettivo interesse economico e che le stesse hanno avuto concreta esecuzione.

Si tratta di clausole di esclusione dalla regola generale della non deducibilità dei costi sostenuti in paesi black-list, tra loro alternative, la cui dimostrazione può essere fornita dal contribuente in sede di controllo, oppure in via preventiva, cioè prima di porre in essere l’operazione, inoltrando all’Amministrazione finanziaria apposita istanza di interpello.

*Attività commerciale prevalente*

In relazione alla prima delle due condizioni, il contribuente deve provare che l’attività svolta dal soggetto estero sia prevalentemente ed effettivamente commerciale. In altri termini, il contribuente deve dimostrare che il fornitore estero svolge come sua attività principale, un’attività commerciale, avvalendosi di una struttura organizzativa idonea allo svolgimento della citata attività oppure alla sua autonoma preparazione e conclusione. Al fine di attestare l’effettivo svolgimento dell’attività commerciale da parte del soggetto domiciliato fiscalmente in Stati o territori extra UE aventi regimi fiscali privilegiati, l’impresa residente in Italia può produrre diversi documenti relativi al fornitore non residente, quali:  il bilancio, i contratti di locazione degli immobili adibiti a sede degli uffici e dell’attività, la copia delle fatture e delle utenze elettriche e telefoniche relative agli uffici e agli altri immobili utilizzati, i contratti di lavoro dei dipendenti che indicano il luogo di prestazione dell’attività lavorativa, ecc...

*Interesse economico e concreta esecuzione delle operazioni*

In alternativa alla causa di disapplicazione sopra descritta il contribuente può provare, con adeguata documentazione, che le operazioni poste in essere rispondano ad un effettivo interesse economico e che le stesse abbiano avuto concreta esecuzione. In sostanza, l’impresa residente deve dimostrare l’insussistenza di un intento elusivo sottostante l’operazione, ovvero che l’operazione non sia stata posta in essere con il solo scopo di ottenere un risparmio fiscale mediante la deducibilità di componenti negativi generatisi in territori fiscali privilegiati. Il contribuente è tenuto, pertanto, ad acquisire e conservare tutti i documenti utili per poter risalire alla logica economica sottesa alla scelta di instaurare rapporti commerciali con un fornitore residente in un paese a fiscalità privilegiata: l’entità del prezzo praticato, la qualità dei prodotti forniti, le condizioni di pagamento e la tempistica e puntualità della consegna.

L’effettività dell’operazione può così essere dimostrata esibendo la documentazione doganale di importazione ed ogni altro elemento di prova documentale imposto dalla normativa o dalla prassi di settore, il prezzo della transazione, la possibilità di acquisire il medesimo prodotto presso altri fornitori, l’esistenza di vincoli organizzativi/commerciali/produttivi che inducono ad effettuare la transazione con il fornitore black-list o, comunque, che renderebbero eccessivamente onerosa la medesima transazione con altro fornitore. Con particolare riferimento al prezzo praticato dal fornitore black-list è già stato più volte affermato come la deducibilità dei costi in esame non possa essere disconosciuta sulla base della mera circostanza che il prezzo dei beni e servizi acquistati sia superiore a quello mediamente praticato sul mercato. In altri termini, un prezzo apparentemente anomalo può essere giustificato dalla valutazione delle altre condizioni che regolano la transazione e, quindi, non pregiudicare la sussistenza dell’effettivo interesse economico all’operazione.

*La compilazione del Modello UNICO*

In ogni caso la deduzione dei componenti negativi, derivanti da operazioni intercorse tra imprese residenti ed imprese domiciliate fiscalmente in Stati o territori non appartenenti alla UE aventi regimi fiscali privilegiati, è subordinata alla separata indicazione, negli appositi righi del Modello UNICO, dei relativi costi dedotti.

In sostanza, al fine di superare le previsioni di indeducibilità dei costi in esame, il soggetto residente, oltre a provare l’effettivo svolgimento di un’attività commerciale del soggetto residente nel paese “black-list” o l’interesse economico, precedentemente analizzati, ha l’onere di indicare separatamente detti costi nella dichiarazione dei redditi.

Vale però la pena sottolineare come la Finanziaria 2007, nel confermare che le spese e gli altri componenti negativi in questione devono essere separatamente indicati nella dichiarazione dei redditi, ha provveduto ad abrogare il periodo in cui veniva previsto, che dalla mancata indicazione in dichiarazione discendeva l’indeducibilità dei costi, anche qualora fosse possibile provare l’esistenza delle due condizioni esimenti. In sostanza, con le modifiche apportate, l’omissione della separata indicazione in dichiarazione dei costi black-list, non costituisce più automaticamente presupposto di indeducibilità se, comunque, il contribuente è in grado di provare almeno una delle condizioni stabilite espressamente dal legislatore e precedentemente analizzate.

## Paesi black-list: la comunicazione periodica

Oltre ad indicare nel Modello UNICO i costi relativi ad operazioni intraprese con paesi Black list l[’**art. 1 D. MEF 30 marzo 2010**](http://media.directio.it/portal/norme/20100330_DecretoMEF_art.1.pdf) ha previsto un nuovo obbligo periodico di comunicazione delle operazioni effettuate nei confronti di operatori economici aventi sede, residenza o domicilio negli Stati o territori a regime fiscale privilegiato.

I soggetti passivi dell’imposta sul valore aggiunto sono quindi chiamati a comunicare all’Agenzia delle Entrate i dati relativi alle operazioni seguenti, effettuate nei confronti di operatori economici aventi sede, residenza o domicilio negli Stati o territori a fiscalità privilegiata:

a) cessioni di beni;

b) prestazioni di servizi rese;

c) acquisti di beni;

d) prestazioni di servizi ricevute.

L’adempimento in esame ha ad oggetto tutte le operazioni effettuate con operatori economici localizzati in Paesi black-list, siano esse soggette (imponibili, non imponibili, esenti) o non soggette ad imposta sul valore aggiunto (in quest’ultimo caso si ritiene che l’adempimento interessi le sole operazioni rispetto alle quali risulti carente il requisito territoriale di applicazione del tributo).

Il momento rilevante per determinare il periodo in cui comprendere le operazioni da segnalare coincide, in generale, con la data di registrazione – nei registri IVA o nelle scritture contabili obbligatorie – delle operazioni realizzate con soggetti aventi sede, residenza o domicilio in Paesi a fiscalità privilegiata. Per le prestazioni di servizi rese non soggette ad IVA per carenza del requisito della territorialità il momento rilevante, ai fini della comunicazione, è quello della registrazione nelle scritture contabili obbligatorie o, in mancanza, quello del pagamento da parte dell’operatore economico.

E’ importante rilevare come l’Agenzia delle Entrate, con la [**Circolare n. 53/E 21 ottobre 2010**](http://media.directio.it/portal/Prassi/20101021_CIRC_n.53E.pdf), abbia specificato che, ai fini dell’obbligo di comunicazione, non rilevano i limiti soggettivi e oggettivi espressamente previsti dal D.M. 21 novembre 2001; è così, ad esempio, tenuto all’obbligo di comunicazione il soggetto passivo IVA che effettua cessioni di beni e prestazioni di servizi nei confronti di un operatore economico stabilito in Kenia anche qualora non si tratti di una società insediata nelle Export Processing Zones di cui all’[**art. 3, n. 8), D.MEF 21 novembre 2001**.](http://media.directio.it/portal/norme/20011121_DecretoMEF_art3.pdf)

Il modello di comunicazione deve essere  presentato all’Agenzia delle Entrate per via telematica entro l’ultimo giorno del mese successivo al periodo di riferimento. Il modello di comunicazione è presentato con riferimento:

* a periodi trimestrali, per i soggetti che hanno realizzato, nei quattro trimestri precedenti e per ciascuna categoria di operazioni, un ammontare totale trimestrale non superiore a 50.000 euro;
* a periodi mensili, per i soggetti che non si trovano nelle condizioni di cui sopra.

I soggetti che hanno iniziato l’attività da meno di quattro trimestri trasmettono la comunicazione trimestralmente. In ogni caso i soggetti che presentano una comunicazione con periodicità trimestrale e che, nel corso di un trimestre, superano la soglia di cui sopra, presentano la comunicazione con periodicità mensile a partire dal mese successivo a quello in cui tale soglia è superata.

Il superamento della soglia deve quindi essere accertato distintamente con riguardo alle singole categorie di operazioni realizzate nei confronti di operatori economici stabiliti in Paesi black-list o ricevute dai medesimi soggetti.

Il superamento della soglia per una singola categoria di operazioni determina l’obbligo di presentazione mensile per l’intero elenco di operazioni. In altri termini, le singole categorie di operazioni non si sommano tra loro, ma sono considerate singolarmente ai fini della determinazione del raggiungimento della soglia. Il superamento della stessa per una singola categoria di operazioni determina l’applicazione della periodicità mensile anche se per le altre categorie di operazioni non è stato superato l’ammontare previsto.

     Nel Modello di Comunicazione vanno segnalati i seguenti elementi informativi:

1. codice fiscale e partita IVA del soggetto passivo tenuto alla comunicazione;
2. numero del codice fiscale del soggetto con il quale è intercorsa l’operazione attribuito dallo Stato in cui il medesimo è stabilito, residente o domiciliato ovvero, in mancanza, altro codice identificativo;
3. in caso di controparte persona fisica: ditta, cognome, nome, luogo e data di nascita, domicilio fiscale nello Stato in cui la medesima è stabilita, residente o domiciliata;
4. in caso di controparte diversa dalle persone fisiche: denominazione o ragione sociale, sede legale o, in mancanza, sede amministrativa nello Stato in cui la medesima è stabilita, residente o domiciliata;
5. periodo di riferimento della comunicazione;
6. per ciascuna controparte: l’importo complessivo delle operazioni attive e passive effettuate, distinto tra operazioni imponibili, non imponibili, esenti e non soggette agli effetti dell’imposta sul valore aggiunto, al netto delle relative note di variazione;
7. per ciascuna controparte, relativamente alle operazioni imponibili, l’importo complessivo della relativa imposta;
8. per ciascuna controparte, per le note di variazione emesse e ricevute relative ad annualità precedenti, l’importo complessivo delle operazioni e della relativa imposta.

E’ stato specificato che l’obbligo di comunicazione non è previsto per i soggetti che si avvalgono del regime dei “contribuenti minimi”, in quanto l’adesione al regime semplificato di cui all**’**[art. 1, c. 96-116, L. 24 dicembre 2007, n. 244](http://media.directio.it/portal/norme/20071224_L_n.244.pdf) comporta, sotto il profilo della semplificazione degli adempimenti IVA, l’esonero dalla registrazione delle fatture emesse, nonché dalla registrazione dei corrispettivi e degli acquisti. Allo stesso modo dei contribuenti minimi, per il periodo di efficacia dell’opzione, sono esclusi dall’obbligo di comunicazione anche i soggetti che hanno optato per il regime fiscale agevolato per le nuove iniziative produttive di cui all’[**art. 13 L. 23 dicembre 2000, n. 388**](http://media.directio.it/portal/norme/2001223_Legge_n.388.pdf), visto che gli stessi sono esonerati, tra l’altro, dagli obblighi di registrazione e di tenuta delle scritture contabili rilevanti ai fini IVA.

Il[**D. MEF del 5 agosto 2010**](http://media.directio.it/portal/norme/20100805_DecretoMEF.pdf), infine, ha individuato alcuni casi particolari che riguardano: da un lato l’esclusione dall’obbligo di comunicazione sulla base di elementi territoriali o in relazione a operazioni relative a specifici settori di attività e, dall’altro, l’estensione dell’adempimento ad altre ipotesi, sempre in base all’attività esercitata. In particolare il provvedimento ha precisato che:

* non sussiste l’obbligo di comunicazione per le attività con le quali si realizzano operazioni esenti ai fini dell’imposta sul valore aggiunto, a condizione che il contribuente si avvalga della dispensa degli adempimenti previsti dall’[**art. 36-bis  Dpr 633/72**.](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/adempimenti-periodici/09-operazioni-con-estero/09_07-paesi-black-list-comunicazione-periodica.aspx#norma-1996)Tale esclusione si pone in linea con la disposizione di rango primario che prevede l’obbligo di comunicazione per le operazioni che siano registrate o soggette a registrazione, posto che, ai soggetti che svolgono un’attività esclusivamente o prevalentemente esente, è riconosciuta la facoltà di optare per la dispensa dagli adempimenti contabili relativi a tali operazioni. La limitazione all’obbligo di comunicazione non opera in relazione alle operazioni imponibili eventualmente effettuate dai richiamati soggetti con operatori economici stabiliti in un Paese black-list, in considerazione della loro rilevanza ai fini del contrasto alle frodi fiscali internazionali e nazionali
* l'adempimento è previsto anche per le prestazioni di servizi, che non si considerano effettuate nel territorio dello Stato ai fini dell’IVA e che sono rese o ricevute nei confronti di operatori economici aventi sede, residenza o domicilio in Paesi “black- list”.

Con il [**D.L.16/2012**](http://media.directio.it/portal/norme/20120302_DL16.pdf) è stata poi introdotta una nuova semplificazione volta ad alleggerire gli adempimenti fiscali delle imprese nei casi in cui le operazioni svolte con paesi “black list” risultino sporadiche e di modico valore. In particolare è stato introdotto un limite d’importo al di sotto del quale le operazioni effettuate con operatori stabiliti in Paesi a fiscalità agevolata non devono essere segnalate; l’entità di tale soglia, sotto la quale la comunicazione non è dovuta, è stata stabilita pari ad euro  500 per ogni operazione effettuata.

Con la pubblicazione del[modello polivalente](http://media.directio.it/portal/Prassi/20131011_ModelloPolivalenteSpesometro.pdf) del 10 ottobre 2013 - utile alla comunicazione unificata del nuovo Spesometro - l'Agenzia delle Entrate fornisce il modello definitivo, con relative specifiche tecniche ed istruzioni previste anche dal [Provvedimento del 2 agosto](http://media.directio.it/portal/Prassi/20130802_ProvvSpesometro.pdf), con cui rinnova la modalità di invio della comunicazione: per la comunicazione delle operazioni con soggetti residenti in Paesi Black List è prevista, infatti, la trasposizione nel nuovo modello del prospetto già approvato con provvedimento dedicato da compilare secondo termini e periodicità già stabiliti.

Pertanto dal 2014 il modello di riferimento sarà da considerarsi esclusivamente quello polivalente.

**Le novità del Decreto Semplificazioni**

L’[art. 21 del decreto Semplificazioni](http://media.directio.it/portale/norme/20141121-DLgs_175_art_21.pdf) (DLgs 175/2014) ha modificato l’[art.1 del Decreto Legge n. 40 del 25 marzo 2010](http://media.directio.it/portale/norme/20100325-DL_40_art_1.pdf), con il quale, per contrastare l’evasione fiscale attuata per mezzo delle cosiddette frodi carosello e società cartiere, venne introdotta la comunicazione delle operazioni intercorse con operatori economici avente sede, residenza o domicilio in Paesi a fiscalità privilegiata (c.d. Black List).

L’articolo in commento introduce le seguenti novità:

* **sostituisce il precedente termine di invio fissato con cadenza mensile o trimestrale (disposto dall'art. 2 del DM del 30/03/2010) con un termine più ampio, introducendo una scadenza unica e annuale della comunicazione Black List;**
* **interviene sulla soglia al di sotto della quale si è esonerati dalla presentazione della comunicazione, alzando l’asticella da 500 euro per operazione** (soglia introdotta dall’[art. 2, comma 8, D.L. 16/2012](http://media.directio.it/portale/norme/20120302-DL_16_art_2.pdf)), **a 10.000 euro, da riferire all’ammontare complessivo annuale delle operazioni.**

Il testo del D.Lgs 175/14 dispone che le novità introdotte dall'[art. 21](http://media.directio.it/portale/norme/20141121-DLgs_175_art_21.pdf)dovranno essere applicate alle operazioni poste in essere nell'anno solare in corso alla data di entrata in vigore del provvedimento (13/12/2014), ossia **con decorrenza dal 1' gennaio 2014.**

Una tale formulazione retroattiva della norma pone qualche perplessità circa il termine di trasmissione delle comunicazioni “pendenti”, mensili o trimestrali di fine anno e soprattutto, genera dubbi sul trattamento delle violazioni eventualmente già commesse dai contribuenti, per dati trasmessi incompleti o mancanti nelle comunicazioni relative ai primi periodi del 2014 per le quali, seguendo la normativa previgente, sono previste delle sanzioni ma, secondo la nuova disposizione, ricadrebbero nel monitoraggio con cadenza annuale.

Il [Comunicato stampa 19 dicembre 2014](http://media.directio.it/portale/altridoc/20141219-Comunicato_operazioni_black_list-ADE.pdf) dell'Agenzia delle entrate relativo alla comunicazione delle operazioni con Paesi Black List chiarisce che, fino al 31 dicembre 2014, i contribuenti possono continuare ad adottare la previgente prassi in materia, ossia effettuare la comunicazione con periodicità mensile o trimestrale, fermo restando la validità delle comunicazioni con le nuove disposizioni.

Con la [Circolare n.31/E del 30 dicembre 2014](http://media.directio.it/portale/prassi/20141230-Circolare_31_semplificazioni-ADE.pdf), l’Agenzia delle entrate ha fornito una serie di chiarimenti in merito alle novità introdotte dal D.Lgs 175/2014 (Decreto semplificazioni), entrato in vigore il 13 dicembre 2014; in particolare, al punto 12 chiarisce che il nuovo limite di esclusione dalla comunicazione Black List, di ammontare pari a 10.000 euro, si riferisce all’importo totale annuo delle cessioni di beni e prestazioni di servizi ricevute ed effettuate nei confronti di operatori economici residenti nei Paesi Black List; si ricorda che la normativa previgente, poneva una soglia di esonero di 500 euro per ogni singola operazione.

La stessa Circolare ribadisce infine la decorrenza delle nuove regole: come anticipato nel [comunicato stampa del 19 dicembre 2014](http://media.directio.it/portale/altridoc/20141219-Comunicato_operazioni_black_list-ADE.pdf), **le semplificazioni introdotte dall’art. 21 del D.Lgs 175/2014 sono entrate in vigore retroattivamente dal 1° gennaio 2014, creando un periodo di monitoraggio riferito agli ultimi mesi dell’anno che ricade nel passaggio tra vecchie regole (invio trimestrale/mensile) e nuove (invio annuale).**A tal proposito, **l’Agenzia delle entrate consente al contribuente la possibilità d’invio della comunicazione per l’ultima parte dell’anno, nel rispetto della precedente formulazione, lasciando allo stesso la discrezionalità della scelta: entrambe le modalità di invio saranno ritenute valide. Conseguentemente, la soglia di esclusione da tenere in considerazione nel predisporre la comunicazione relativa all’ultimo trimestre/mese del 2014, varierà a seconda della disciplina seguita.**

Nella medesima direzione verte anche l’ultima precisazione circa l’aspetto sanzionatorio: eventuali violazioni commesse in vigenza della normativa preesistente, non punibili secondo quanto disciplinato della nuova norma, non saranno sanzionate nel rispetto dell’[art. 3, comma 3, del D.Lgs 18 dicembre 1997, n. 472](http://media.directio.it/portale/norme/19971218-D_Lgs_472_art_3.pdf)(principio di legalità),salvo i casi in cui il provvedimento di irrogazione della sanzione sia già stato reso definitivo.

##### Novità

Comunicazione delle operazioni con Paesi Black List: invio con cadenza annuale e nuova soglia di esonero

L’articolo 21 del DLgs 175/2014 sostituisce il precedente termine di invio fissato con cadenza mensile o trimestrale con una scadenza unica e annuale della comunicazione Black List ed interviene sulla soglia al di sotto della quale si è esonerati dalla presentazione della comunicazione, alzando l’asticella da 500 euro per operazione a 10.000 euro, da riferire all’ammontare complessivo annuale delle operazioni.

* Art.21 del DLgs 175/2014

##### Norme, Prassi e Giurisprudenza

* L. 23 dicembre 2000 n.388
* Decreto MEF 21 novembre 2001, art.3
* L. 24 dicembre 2007 n.244
* Decreto MEF 30 marzo 2010 art.1
* Decreto MEF 5 agosto 2010
* Circolare 12 ottobre 2010 n.53/E
* DL 2 marzo 2012 n.16
* Provvedimento Agenzia Entrate del 2 agosto 2013
* Modello di comunicazione polivalente- Agenzia Entrate, 11 ottobre 2013

##### Norme Correlate

* Art. 36 bis DPR IVA 633/72

# I modelli per il versamento delle imposte

### Il Modello di versamento F24

Il contribuente (sia esso persona fisica che società) per regolarizzare la sua posizione debitoria nei confronti del fisco, e degli altri Enti dell’Amministrazione Pubblica, ha a disposizione uno strumento di pagamento denominato Modello F24.

### Il modello di versamento F24 accise

Attraverso il c.d. “F24 accise”, contenente un’apposita sezione (“Sezione accise/monopoli ed altri versamenti non ammessi in compensazione”), è possibile il pagamento delle accise alle Dogane, dell’imposta unica sulle scommesse, ecc...

### Il Modello di versamento F24 con elementi identificativi

Il modello "F24 Elementi identificativi" deve essere utilizzato dai rivenditori di autoveicoli di provenienza comunitaria e, comunque, in linea generale, per i versamenti per i quali sono necessarie informazioni che non possono essere riportate nel modello F24 ordinario.

### Il ravvedimento operoso dei versamenti omessi

Un’altra funzione del modello F24 è rappresentata dalla possibilità di essere utilizzato per sanare un omesso o irregolare pagamento effettuato dal contribuente attraverso l’istituto noto come “ravvedimento operoso”.

### Le compensazioni nel modello F24

La logica del legislatore che ha introdotto l’istituto della compensazione è legata alla considerazione che tutto ciò che è oggetto di versamento con il Modello F24, può essere oggetto di compensazione con crediti spettanti al contribuente.

### Le compensazioni con il credito IVA

Il D.L. 78/2009 ha introdotto alcune importanti novità in materia di compensazione dei crediti fiscali IVA, volte a contrastare gli abusi dell’utilizzo fraudolento ovvero illegittimo dell’istituto della compensazione.

### Compensazioni: procedure e controlli

Fermo restando l’obbligo di presentazione all’ufficio competente, in via telematica entro l’ultimo giorno del mese di riferimento, dell’istanza (modello IVA TR), il contribuente può utilizzare in compensazione i crediti IVA infrannuali di importo inferiore al “tetto” di 5.000 euro senza attendere il sedicesimo giorno del mese successivo a quello di presentazione dell’istanza.

### Il divieto di compensazione

L’art. 31 D.L. 78/2010, convertito con modifiche nella L.122/10, ha introdotto il divieto di compensazione dei crediti relativi alle imposte erariali in presenza di debiti iscritti a ruolo (per imposte erariali ed accessori) di ammontare superiore a 1.500 euro, per i quali è scaduto il termine di pagamento; è stata inoltre introdotta una specifica sanzione in caso di violazione di tale divieto.

### Il Modello F23

L'F24 vede, in particolare, il suo utilizzo per la regolarizzazione di contratti di locazione o affitto, atti giudiziari, dichiarazioni di successioni, atti privati, utilizzazione di beni dello Stato, definizione agevolata delle sanzioni, ravvedimento per tasse e imposte indirette e atti emessi da altri uffici ed enti.

## Il Modello di versamento F24

Il contribuente (sia esso persona fisica che società) per regolarizzare la sua posizione debitoria nei confronti del fisco, e degli altri Enti dell’Amministrazione Pubblica, ha a disposizione uno strumento di pagamento denominato Modello F24.

Il Modello è utilizzato per il versamento della grande maggioranza delle imposte, tasse e contributi; il modello F24 deve essere così usato per pagare:

* Imposte sui redditi e ritenute alla fonte
* IVA
* Imposte sostitutive delle imposte sui redditi e dell'Iva
* IRAP
* Addizionale regionale o comunale all'IRPEF
* Contributi e premi Inps, Inail, Enpals, Inpdai
* Interessi in caso di pagamento rateale
* Liquidazione e controllo formale della dichiarazione
* IMU
* Accise
* Avviso di accertamento
* Avviso di irrogazione sanzioni
* Accertamento con adesione (concordato)
* Conciliazione giudiziale
* Ravvedimento operoso

Il modello, oggetto della presente trattazione,  si divide in varie sezioni qui di seguito analizzate brevemente.

La prima riguarda le informazioni relative al soggetto interessato che effettua il versamento. I dati richiesti, nello specifico,  sono il codice fiscale, i dati anagrafici e il domicilio fiscale. Seguono poi le sezioni dove si riportano la tipologia del tributo e dell’importo da versare o da utilizzare, eventualmente, in compensazione. Ad ogni tipologia di imposta, tassa o contributo corrisponde una singola riga dove, sulla parte sinistra, dovranno essere riportati i dati identificativi mentre sulla parte destra sono presenti due colonne per l’importo a seconda che sia a debito o a credito.

Il modello F24 ha uno schema definito “aperto” in quanto è il contribuente stesso che deve inserire il codice del tributo nelle apposite caselle. Il vantaggio di tale impostazione è che in caso di introduzione di nuove tipologie di tributo non sarà necessario variare il modello ma semplicemente creare un nuovo codice.

Il modello è diviso a seconda del soggetto a cui il versamento è destinato:

* **sezione erario** : raccoglie i versamenti effettuati verso lo stato. I codici di tali imposte sono composti da quattro cifre (quale 1040 per il versamento delle ritenute d’acconto dei lavoratori autonomi o 6099 per il versamento del saldo annuale IVA);
* **sezione INPS** : sono indicati i contributi dovuti a vario titolo verso l’istituto per lavoratori dipendenti, lavoratori a progetto, associati in partecipazione e altre categorie obbligate al versamento;
* **sezione regioni** : utilizzata per i tributi di competenza regionale come l’Irap e l’addizionale regionale all’Irpef;
* **sezione IMU e altri tributi locali**: utilizzata per i tributi di competenza comunale come l’addizionale comunale all’Irpef e l’IMU;
* **sezione altri enti previdenziali ed assicurativi**: sostanzialmente riservata ai versamenti verso l’Inail.

Il versamento con il modello F24, utilizzato dai titolari di partita IVA, per pagare le somme dovute ad ogni scadenza,  si perfeziona con la presentazione dello stesso esclusivamente per via telematica on-line o tramite il proprio professionista di fiducia.

Una delle più interessanti funzioni che caratterizzano il modello F24 riguarda la possibilità del contribuente di  poter compensare i crediti disponibili con ogni altro debito presente nel modello, indipendentemente dalla natura del tributo in oggetto non essendo più necessario, quindi, aspettare vari anni per ottenere il rimborso dell’eventuale credito.

Al fine di permettere al contribuente di procedere al versamento di  ogni debito maturato nei confronti dei vari enti facenti capo all’Amministrazione Pubblica, sono stati inoltre approvati altri modelli di pagamento con struttura simile a quella appena descritta.

##### Novità

Civis F24: basta un click per modificare il modello di pagamento

Il canale Civis si arricchisce di un nuovo servizio: Civis F24 grazie al quale è possibile modificare il modello F24 online

* Comunicato stampa Agenzia delle Entrate

L’Agenzia scrive a 100mila società e spiega come fornire l’Iban

L’Agenzia delle Entrate sta chiedendo a 100 mila società, attraverso la posta elettronica certificata (Pec), di comunicare il proprio codice Iban per ricevere le somme direttamente sul conto corrente. Gli inviti sono recapitati agli indirizzi Pec delle società presenti nel registro delle imprese.

* Comunicato Agenzia delle Entrate del 24 ottobre 2014

##### Norme, Prassi e Giurisprudenza

* Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate 12 aprile 2012, modifiche al modello F24
* Equitalia, comunicato su rateizzazioni 8 maggio 2013

##### Altri documenti

* Modello F24
* Istruzioni alla compilazione Modello F24

Il modello di versamento F24 accise

Attraverso il c.d. modello “F24 accise”, contenente un’apposita sezione (“Sezione accise/monopoli ed altri versamenti non ammessi in compensazione”), è possibile il pagamento delle accise alle Dogane, dell’imposta unica sulle scommesse, ecc...

Il modello “F24 Accise” può essere utilizzato per il pagamento di imposte sui redditi e ritenute alla fonte, Iva, Ici, imposte sostitutive delle imposte sui redditi e dell’Iva, Irap, addizionale regionale o comunale all’Irpef, contributi e premi Inps, diritti camerali, interessi in caso di pagamento rateale, accise e versamenti di competenza dell’Amministrazione autonoma dei Monopoli di Stato (Aams) e dell’Agenzia delle Dogane. Inoltre, può essere utilizzato per pagare le somme dovute (compresi interessi e sanzioni) in caso di liquidazione e controllo formale della dichiarazione, avviso di accertamento, atti di contestazione delle sanzioni, avviso di irrogazione sanzioni, accertamento con adesione (concordato), conciliazione giudiziale, ravvedimento.

È possibile pagare le somme dovute ad ogni singola scadenza anche utilizzando più modelli. Il versamento, per i soggetti titolari di partita IVA, deve essere effettuato con modalità di pagamento telematica. Il versamento può essere effettuato presso gli sportelli di qualunque agente della riscossione o banca convenzionata e presso gli uffici postali:

* in contanti;
* con carte Pago BANCOMAT, presso gli sportelli abilitati;
* con carta POSTAMAT, POSTEPAY, con addebito su conto corrente postale presso qualsiasi ufficio postale;
* con assegni bancari o postali tratti dal contribuente a favore di se stesso o con assegni circolari o vaglia postali o assegni postali vidimati emessi all’ordine dello stesso contribuente e girati per l’incasso alla banca o a Poste. In ogni caso l’assegno o il vaglia devono essere di importo pari al saldo finale del modello di versamento. Nel caso in cui l’assegno postale venga utilizzato per pagare tramite Poste l’operazione dovrà essere eseguita all’ufficio postale ove è intrattenuto il conto;
* con assegni circolari e vaglia cambiari, presso gli agenti della riscossione.

In particolare nella sezione “Accise/Monopoli ed altri versamenti non ammessi in compensazione” possono essere indicati esclusivamente codici tributo riferiti a versamenti di competenza dell’Ente da indicare nell’apposita colonna. Per esempio, con il codice “D” è individuata l’Agenzia delle Dogane per il versamento delle accise, mentre con il codice “M” è individuata l’Amministrazione Autonoma dei Monopoli di Stato, ecc. Per il versamento delle accise occorre indicare, nella colonna “codice identificativo”, il “codice ditta” composto da nove caratteri alfanumerici privo di caratteri “IT00” ove indicati e, nella colonna “prov.”, la sigla della provincia in cui avviene l’immissione in consumo. Il mese e l’anno di riferimento non devono essere indicati. Per i versamenti di competenza dell’Amministrazione Autonoma dei Monopoli di Stato, con riferimento all’imposta unica sulle scommesse ed alle relative sanzioni, nonché alle altre imposte che eventualmente lo richiedano, occorre indicare il “codice concessione” nella colonna “codice identificativo”.

## Il Modello di versamento F24 con elementi identificativi

In ottemperanza di quanto previsto dall’[**art. 1 c.9 e 10 del DL 3 ottobre 2006, n. 262**](http://media.directio.it/portal/norme/20061003_DL_n.262_art.1.pdf), convertito dalla [**L. 24 novembre 2006, n. 286**](http://media.directio.it/portal/norme/20061124_L_n.286.pdf) e come determinato dai[**provv. del direttore dell’Agenzia delle Entrate del 25 ottobre 2007 prot. 166242 e 166781**](http://media.directio.it/portal/norme/20071025_Provv.Ag.Entrate.pdf), è stata prevista l’entrata in vigore,  a decorrere dal 3 dicembre 2007, di una nuova disciplina riguardante l’uso del modello F24 per i commercianti di autoveicoli (Modello ulteriormente aggiornato, attraverso il [**Decreto del Direttore dell’Agenzia del 7 agosto 2009**](http://media.directio.it/portal/norme/20090807_Provvedimento_Entrate.pdf), che l’ha anche rinominato “F24 Versamenti con elementi identificativi”, e quindi attraverso il **Decreto 29 marzo 2010**.

La nuova disposizione segue quelle prevista dalla [**L. 30 dicembre 2004, n. 311**](http://media.directio.it/portal/norme/20041230_Legge_n.311.pdf) (finanziaria 2005) che stabiliva l’obbligo di comunicazione del numero di telaio da parte degli acquirenti di auto comunitarie agli uffici della Motorizzazione civile. Ora, invece, il nuovo obbligo previsto a carico dell’acquirente nazionale di autoveicoli, motoveicoli e loro rimorchi, sia nuovi che usati, oggetto di cessione intracomunitaria nel cosiddetto “mercato parallelo”, prevede l’obbligo di effettuare i versamenti dell’IVA relativa alla prima vendita interna utilizzando un apposito modello che assicuri il collegamento univoco tra l’IVA versata e la relativa operazione di vendita; collegamento che viene garantito dall’indicazione nel modello F24 del numero di telaio dell’autovettura oggetto della cessione. Il versamento va eseguito utilizzando gli specifici codici tributo.

Nella compilazione  del  modello  occorrerà indicare,  per  ciascun mezzo di trasporto, il  tipo  di  veicolo,  il  numero di telaio e l'ammontare dell'IVA versata, relativa  alla  prima  cessione  interna. Il   versamento  dovrà  essere  effettuato,  con  modalità telematica, nel  rispetto  dei  termini  ordinari previsti per la liquidazione periodica del   tributo,   e   comunque   entro   il  nono  giorno  lavorativo antecedente alla richiesta di immatricolazione.



Il modello "F24 Elementi identificativi" deve quindi essere utilizzato dai rivenditori di autoveicoli di provenienza comunitaria e, comunque, in linea generale, per i versamenti per i quali sono necessarie informazioni che non possono essere riportate nel modello F24 ordinario:

* IVA ai fini dell’immatricolazione o successiva voltura di autoveicoli, motoveicoli e loro rimorchi, anche nuovi, oggetto di acquisto intracomunitario a titolo oneroso ([**art. 1, c.9 del DL n. 262 del 3 ottobre 2006**](http://media.directio.it/portal/norme/20061003_DL_n.262_art.1.pdf), convertito in [**L. del 24 novembre 2006,n.286**](http://media.directio.it/portal/norme/20061124_L_n.286.pdf))
* altre tipologie di pagamento per le quali non è prevista la compensazione con crediti ed è prevista l’indicazione di particolari elementi identificativi.

Le nuove  disposizioni  rispondono  principalmente all'esigenza  di  contrastare in tal modo le   frodi   IVA  nel  settore  del  commercio  degli  autoveicoli  di provenienza UE.   La   presentazione   della   documentazione   che   dimostra l'avvenuto versamento    dell'Iva    contestualmente    alla    richiesta   di immatricolazione del   veicolo,  infatti,  elimina  l'elemento  alla  base  di questo tipo  di  frodi, rappresentato dal mancato versamento dell'imposta.

Al fine di rendere più efficace la norma è prevista l’esclusione, per tali versamenti, dell’utilizza della compensazione di cui all’[art. 17 D.Lgs 9 luglio 1997, n. 241](http://media.directio.it/portal/norme/19970709_D.Lgs._n.241_art.17.pdf)**.** E’ stato inoltre prevista l’esclusione  dall'applicazione della nuova norma degli   acquisti   intracomunitari   e   le   importazioni  di autoveicoli, motoveicoli  e  loro  rimorchi  nuovi,  provvisti  di  codice  di antifalsificazione, provenienti   direttamente   dalla   case  costruttrici  e destinati al mercato nazionale. Per tali   categorie   di   acquisti  è  infatti  utilizzato  un  particolare meccanismo di  identificazione  dei  mezzi che non consente l'attuazione delle frodi secondo gli schemi conosciuti.

##### Norme, Prassi e Giurisprudenza

* D.Lgs.9 luglio 1997 n.241 art.17
* L.30 dicembre 2004 n.311
* D.L.3 ottobre 2006 n.262 art.1
* L.24 novembre 2006 n. 286
* Provv. Agenzia Entrate 25 ottobre 2007
* Decreto del Direttore dell’Agenzia del 7 agosto 2009

Il ravvedimento operoso dei versamenti omessi

Un’altra funzione del modello F24 è rappresentata dalla possibilità di essere utilizzato per sanare un omesso o irregolare pagamento effettuato dal contribuente attraverso l’istituto noto come “ravvedimento operoso”.

Tale meccanismo introdotto dall’art. 13 D.Lgs. 472/97, permette al contribuente di sanare spontaneamente le violazioni commesse nell’ambito tributario, mediante il pagamento di una sanzione ridotta (rispetto a quella ordinaria che ricordiamo è pari al 30% dell’importo omesso) ove effettui la regolarizzazione entro dei termini ben precisi.

La[Legge di Stabilità 2015 (Legge 190/2014)](http://media.directio.it/portale/norme/20141223-Legge_n_190_stabilita_2015.pdf), pubblicata con GU n°300 del 29 dicembre 2014, ha apportato alcune modifiche all'[art.13 della Legge 472/1997](http://media.directio.it/portale/norme/19971218-D_lgs_472_art_13.pdf), in tema di ravvedimento operoso (istituto che consente al contribuente di regolarizzare la propria posizione fiscale, beneficiando di una riduzione delle sanzioni).

[L'art.1 comma 637 della legge](http://media.directio.it/portale/norme/20141223-Legge_190_art_1_commi_601_700.pdf) apporta, in particolare, due rilevanti novità in vigore dal 1°gennaio 2015.

Il ravvedimento è applicabile anche nel caso in cui l'Agenza delle entrate abbia già constatato e notificato al contribuente la violazione ovvero abbia già intrapreso accessi, ispezioni e verifiche.

Il ravvedimento rimane, comunque, inibito nel caso in cui il contribuente abbia ricevuto notifica di atti di liquidazione o di accertamento, tra cui:

* le comunicazioni da controllo automatizzato (comunicazioni ai sensi dell'art.36-bis del DPR 600/1973);
* le comunicazione da controllo formale (comunicazioni ai sensi dell'art.36-ter del DPR 600/1973).

In assenza delle inibizioni specificate sopra, il ravvedimento operoso è applicabile senza limiti temporali, mentre fino al 31 dicembre 2014 il contribuente poteva avvalersene solo entro il termine di un anno dalla data di omissione/violazione del versamento ovvero entro il termine massimo di presentazione della dichiarazione relativa all’anno nel corso del quale era stata commessa la violazione.

Oltre all'imposta dovuta e agli interessi, in sede di ravvedimento il contribuente versa, dunque, la sanzione in misura ridotta. Tale riduzione è pari a (in grassetto le novità della Legge di Stabilità):

* 1/10 nei casi di mancato pagamento del tributo o di un acconto, se esso viene eseguito entro trenta giorni dalla data della sua omissione
* 1/9 del minimo, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni avviene entro novanta giornidall'omissione (o dal termine di presentazione della dichiarazione, se prevista);
* 1/8 del minimo, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni avviene entro un anno dall'omissione (o dal termine di presentazione della dichiarazione, se prevista);
* (solo per i tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate) 1/7 del minimo, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni avviene entro due anni dall'omissione ovvero entro il termine di presentazione della dichiarazione dell'anno successivo, se prevista;
* (solo per i tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate) 1/6 del minimo, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni avviene oltre due anni dall'omissione ovvero oltre il termine di presentazione della dichiarazione dell'anno successivo, se prevista;
* 1/5 del minimo, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni avviene dopo la constatazione della violazione tramite processo verbale ([art.24 della legge 4/1929](http://media.directio.it/portale/norme/19290107-Legge_4_art_24.pdf)), fatta esclusione per i casi di mancata emissione di ricevute fiscali, scontrini fiscali, documenti di trasporto o di omessa installazione degli apparecchi per l'emissione dello scontrino fiscale;
* 1/10 del minimo di quella prevista per l'omissione della presentazione della dichiarazione, se il ritardo non supera i novanta giorni, oppure a 1/10 del minimo di quella prevista per l'omessa presentazione della dichiarazione periodica prescritta in materia di imposta sul valore aggiunto, se il ritardo non supera i trenta giorni.

La legge precisa che la regolarizzazione del versamento tramite ravvedimento non preclude l'inizio o la prosecuzione di accessi, ispezioni, verifiche o altre attività di controllo e accertamento.

Le sanzioni che sono sempre indicate separatamente con l’uso dei seguenti codici tributo:

|  |  |
| --- | --- |
| Sanzione pecuniaria IRPEF | 8901 |
| Sanzione pecuniaria addizionale regioanle all'IRPEF | 8902 |
| Sanzione pecuniaria IVA | 8904 |
| Sanzione pecuniaria IRES | 8918 |
| Sanzione pecuniaria sostituti d'imposta | 8906 |
| Sanzione pecuniaria IRAP | 8907 |

Il versamento degli interessi deve essere eseguito contestualmente al pagamento del tributo e delle sanzioni, ma separatamente utilizzando i seguenti codici tributo:

|  |  |
| --- | --- |
| Interessi sul ravvedimento IRPEF | 1989 |
| Interessi sul ravvedimento IRES | 1990 |
| Interessi sul ravvedimento IVA | 1991 |
| Interessi sul ravvedimento - imposte sostitutive | 1992 |
| Interessi sul ravvedimento IRAP | 1993 |
| Interessi sul ravvedimento addizionale Regionale all'IRPEF | 1994 |
| Interessi sul ravvedimento addizionale Comunale all'IRPEF | 1995 |

Per la compilazione dei modelli F24 i contribuenti dovranno:

* indicare i codici tributo 1989, 1990, 1991 e 1992 nella sezione “erario”;
* indicare i codici tributo 1993 e 1994 nella sezione “regioni”;
* indicare il codice tributo 1995 nella sezione “IMU ed altri tributi locali”.

In tutti i casi nel campo anno di riferimento deve essere evidenziato l’anno d’imposta cui si riferisce il ravvedimento espresso nella forma AAAA.

Ravvedimento Sprint

Con le novità introdotte dal [DL 6 luglio 2011 n.98](http://media.directio.it/portal/norme/20110706_DL_n.98.pdf), convertito nella L.111/2011, art.23, comma 31, è stata introdotta un’ulteriore agevolazione per i contribuenti ai quali, attraverso il nuovo “ravvedimento sprint”, è concessa un’ulteriore riduzione graduale delle sanzioni dovute ove i pagamenti avvengano con un ritardo non superiore ai 14 giorni dalla scadenza originaria. Il ravvedimento “sprint” è consentito a tutti i contribuenti titolari e non di partita IVA,  ma per poterne usufruire è necessario che:

* la violazione non sia già stata constatata e notificata a chi l'ha commessa;
* non siano iniziati accessi, ispezioni e verifiche;
* non siano iniziate altre attività di accertamento (notifica di inviti a comparire, richiesta di esibizione di documenti, invio di questionari).

Questa nuova forma di ravvedimento operoso consiste nella possibilità di avvalersi di una ulteriore, e più vantaggiosa, forma di ravvedimento se attivata entro i 14 giorni successivi alla scadenza dei termini di versamento di imposte e ritenute. Con l'adesione al cosiddetto “ravvedimento sprint” la sanzione ordinaria viene ridotta alla misura dello 0,2% per ogni giorno di ritardo; in altre parole l'originaria misura della sanzione, stabilita nel 30% (e ridotta alla misura del 3% in caso di adesione al classico ravvedimento breve  da effettuarsi entro i 30 giorni) viene, di fatto, ridotta ulteriormente ad un quindicesimo. L’aliquota dello 0,2% non è infatti altro che un quindicesimo della già ridotta misura del 3% del  ravvedimento breve. Si tratta quindi di una sanzione progressiva, che ogni giorno aumenta nella misura dello 0,2%, per cui, ad esempio, dopo quattro giorni dalla scadenza ordinaria sarà dello 0,8% e cosi via, fino ad arrivare al 14° giorno dove arriverà alla misura del 2,8%. Oltre al quattordicesimo giorno si arriverà al pareggio con le sanzioni del ravvedimento breve (3%). Anche per il “ravvedimento sprint” si utilizza il modello di versamento F24 indicando i codici tributo del “ravvedimento breve” ed applicando i relativi interessi.

## Le compensazioni nel modello F24

Tutto ciò che è oggetto di versamento con il Modello F24 può essere oggetto di compensazione con crediti spettanti al contribuente.

La compensazione dei crediti prevede due modalità operative: la prima, detta “**verticale**”, che consente di recuperare crediti sorti in periodi precedenti con debiti della stessa imposta; la seconda è detta “**orizzontale**”, introdotta con l’[**art. 17, D.Lgs. 241/1997**](http://media.directio.it/portal/norme/19970709_D.Lgs_n.241_art.17.pdf), che dà la facoltà di compensare debiti e crediti nei confronti anche di diversi enti impositori (Stato, INPS, enti locali, INAIL, ENPALS). I crediti “compensabili”, non chiesti a rimborso, devono tuttavia risultare da dichiarazioni e denunce periodiche. La compensazione orizzontale può avvenire senza nessun vincolo di priorità e potrà perciò riguardare:

1. imposte diverse nell’ambito dello stesso ente

2. versamenti dovuti ad un ente e crediti vantati nei confronti di un altro.

Il contribuente può avvalersi del tipo di compensazione che ritiene più indicata alle sue esigenze e, conseguentemente, utilizzare gli importi a credito:

* in compensazione ai sensi del[**D.Lgs. n. 241 del 1997**](http://media.directio.it/portal/norme/19970709_%20D.Lgs_n.241.pdf), utilizzando il modello F24, per il pagamento dei debiti relativi ad una diversa imposta, alle ritenute ed ai contributi. In tal caso, il contribuente è obbligato a compilare e presentare il modello di pagamento F24 anche se, per effetto dell’eseguita compensazione, il modello stesso presenti un saldo finale uguale a zero, in quanto, in assenza della presentazione della distinta di pagamento F24, l’ente o gli enti destinatari del versamento unitario non possono venire a conoscenza delle compensazioni operate e regolare le reciproche partite di debito e credito;
* in diminuzione degli importi a debito relativi alla medesima imposta. In tal caso, il contribuente può scegliere se esporre la compensazione esclusivamente nel modello di dichiarazione ovvero anche nel modello F24.

**A decorrere dal 1° ottobre 2014** sono cambiate le modalità di presentazione delle deleghe di pagamento F24 e l'Agenzia delle Entrate con [Circolare n.27 del 19 settembre 2014](http://media.directio.it/portale/prassi/20140919-Circolare_n_27-ade.pdf)ha fornito alcuni chiarimenti in merito. Ai sensi dell'[art. 11, comma 2, del decreto legge 24 aprile 2014, n. 66](http://media.directio.it/portale/norme/20140424_Decreto_legge_n_66_art_11.pdf),, i versamenti di cui all[’art.17 del D.lgs.241/1997](http://media.directio.it/portale/norme/19970709-Dlgs_n_241_art_17.pdf) eseguiti con il modello F24 dovranno essere effettuati:

* esclusivamente tramite i servizi telematici dell'agenzia delle Entrate nel caso in cui, per effetto delle compensazioni eseguite, il saldo finale sia di importo pari a zero;
* esclusivamente tramite i servizi telematici dell'agenzia delle Entrate o degli intermediari della riscossione convenzionati con le Entrate, cioè banche, Poste italiane o agenti della riscossione, nel caso in cui siano effettuate compensazioni ed il saldo finale sia di importo positivo;
* esclusivamente tramite i servizi telematici dell'agenzia delle Entrate o degli intermediari della riscossione convenzionati con le Entrate, nel caso in cui il saldo finale sia di importo superiore a 1000 euro, senza compensazioni.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **UTILIZZO DEL MODELLO F24** | **SENZA PARTITA IVA** | **CON PARTITA IVA** |
| F24 con saldo a zero per effetto di compensazioni | Esclusivamente con i servizi telematici dell'Agenzia delle entrate | Esclusivamente con i servizi telematici dell'Agenzia delle entrate |
| F24 con saldo positivo (di qualsiasi importo) ma comprendente compensazioni | Home banking o servizi telematici dell'Agenzia delle entrate | Home banking o servizi telematici dell'Agenzia delle entrate |
| F24 senza compensazioni con saldo finale superiore a 1.000 euro | Home banking o servizi telematici dell'Agenzia delle entrate | Home banking o servizi telematici dell'Agenzia delle entrate |
| F24 senza compensazioni con saldo finale NON superiore a 1.000 euro | Presentazione cartaceo in banca/posta, home banking o servizi telematici dell'Agenzia delle entrate | Home banking o servizi telematici dell'Agenzia delle entrate |

**Casi in cui è possibile utilizzare il Modello F24 cartaceo**

In linea generale, i versamenti con modello F24 cartaceo potranno  continuare a essere effettuati, presso gli sportelli degli intermediari della riscossione convenzionati con l’Agenzia  (Banche, Poste Italiane e agenti della riscossione), dai soggetti non titolari di partita IVA, nel caso in cui debbano versare, senza utilizzo di crediti in compensazione, somme per un importo totale pari o inferiore a 1.000,00 euro.

La presentazione del modello F24 in forma cartacea è, inoltre, ammessa nei seguenti casi particolari (solo soggetti non titolari di partita Iva).

|  |  |
| --- | --- |
| **CASO** | **DESCRIZIONE** |
| F24 precompilati | I contribuenti di F24 precompilati, inviati dagli enti impsitori (es. Agenzia delle entrate, Comuni, ecc.), anche se con saldo finale superiore a € 1000, a condizione che non siano indicati crediti in compensazione |
| Versamenti rateali in corso nel 2014 | I contribuenti che al 1°ottobre 2014 hanno in corso versamenti rateali di tributi, contributi e altre entrate tramite modello F24 cartaceo, in relazione alle rate successive, fino al 31 dicembre 2014, anche per importi superiori a €1000 e/o utilizzando crediti in compensazione , oppure se il saldo del modello è pari a zero. |
| Contribuenti beneficiari di crediti agevolati fruibili esclusivamente in compensazione presso gli AdR | Chi ha diritto ad agevolazioni fiscali, nella forma di crediti di imposta, che possono essere esercitate solo presso gli AdR |

**Contribuenti impossibilitati a detenere un conto corrente**

Con riferimento, infine, ai versamenti dovuti da contribuenti oggettivamente impossibilitati a detenere un conto corrente si precisa che:

* i modelli F24 con saldo superiore a 1.000,00 euro, senza l’utilizzo di crediti in compensazione, potranno essere inviati telematicamente rivolgendosi ad un intermediario abilitato a Entratel disponibile all’addebito del pagamento sul proprio conto corrente, ovvero ad intermediari della riscossione che consentono di presentare il modello F24 con modalità telematiche anche a soggetti non titolari di conto corrente in quanto, in tali ultimi casi, il pagamento è eseguito con modalità diverse rispetto all’addebito in conto, ad esempio tramite addebito di carte prepagate. In via residuale, nel caso in cui non fossero disponibili tali canali, potrà essere utilizzato anche il modello F24 cartaceo;
* i modelli F24 contenenti crediti utilizzati in compensazione, con saldo finale maggiore di zero, potranno essere presentati con le modalità telematiche richiamate alla precedente lettera a). In via residuale, nel caso in cui non fossero disponibili tali canali, potrà essere presentato, esclusivamente tramite i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate, un modello F24 a saldo zero nel quale compensare il totale dei crediti a disposizione con una parte del debito da versare; il versamento del restantedebito potrà essere effettuato anche con modello F24 cartaceo

Dal punto di vista temporale, la compensazione orizzontale può avvenire entro il termine di presentazione della dichiarazione successiva, nel limite massimo, per ciascun anno solare, di € 516.456,90; limite elevato a 1 milione di euro per le imprese subappaltatrici nel settore edile con volume d'affari dell'anno precedente costituito per almeno l'80% da prestazioni rese a seguito di contratti di subappalto (applicazione dell'inversione contabile o "reverse charge").

Nella verifica del limite massimo compensabile si devono considerare sia gli importi richiesti a rimborso al concessionario della riscossione (conto fiscale) che i crediti trimestrali IVA utilizzati in compensazione ex D.Lgs. 241/1997. Non vanno invece presi in considerazione nella verifica del plafond:

* le compensazioni operate con i crediti d’imposta derivanti da agevolazioni o incentivi fiscali;
* i crediti trimestrali IVA chiesti a rimborso (questi crediti sono, infatti, richiesti all’Agenzia delle Entrate e non sul conto fiscale, anche se è comunque il concessionario ad erogare successivamente la somma);
* le compensazioni interne effettuate imposta su imposta (compensazione interna o verticale).

Il [**Decreto anticrisi 185/2008**](http://media.directio.it/portal/norme/20081129_DL185.pdf), al fine di contrastare l’indebito uso della compensazione con crediti inesistenti, ha provveduto ad innalzare le sanzioni applicabili alle ipotesi di indebita compensazione, che sono così passate dal 30% al 100% dell’importo del credito indebitamente utilizzato.

Compensazione dei crediti Inps

Possono essere compensati nel Modello F24 i crediti INPS risultanti dai Mod. UNIEMENS a partire dalla data di scadenza della presentazione della denuncia da cui emerge il credito contributivo, sempre che non sia stato chiesto il rimborso nella denuncia stessa.

Compensazione dei crediti Inail

I crediti INAIL utilizzabili in compensazione sono quelli risultanti dall’autoliquidazione dell’anno in corso. Tali crediti possono essere compensati fino al giorno precedente la successiva autoliquidazione. Così un credito derivante dall’autoliquidazione 2013/2014 potrà essere utilizzato in compensazione da tale data fino al giorno precedente la successiva autoliquidazione. L’eventuale quota di credito che risulterà non utilizzata alla data di scadenza finale sarà oggetto di rimborso. Non possono essere utilizzati per compensazione con debiti nei confronti di altri enti i crediti derivanti da conteggi e rettifiche dell’Inail.

##### Novità

Credito d'imposta per la digitalizzazione delle strutture ricettive: F24 tramite servizi telematici

Il modello F24 in cui si utilizza in compensazione il credito suddetto deve essere necessariamente trasmesso tramite i canali telematici dell'Agenzia

* [Credito d'imposta F24 tramite servizi telematici](http://media.directio.it/portale/novit%C3%A0sultema/20151014-Credito_d'imposta_digitalizzazione_delle_strutture_ricettive_F24_tramite_servizi_telematici.pdf)

##### Norme, Prassi e Giurisprudenza

* [D.Lgs. 9 luglio 1997 n.241](http://media.directio.it/portal/norme/19970709_%20D.Lgs_n.241.pdf)
* [D.Lgs. 9 luglio 1997 n.241 art.17](http://media.directio.it/portal/norme/19970709_D.Lgs_n.241_art.17.pdf)
* [D.L. 29 novembre 2008 n. 185](http://media.directio.it/portal/norme/20081129_DL185.pdf)

Le compensazioni con il credito IVA

Il[D.L. 78/2009](http://media.directio.it/portal/norme/20090701_DL_n.78.pdf) ha introdotto alcune importanti novità in materia di compensazione dei crediti IVA, volte a contrastare gli abusi dell’utilizzo fraudolento ovvero illegittimo dell’istituto della compensazione.

In particolare l’art. 10 del Decreto citato rende più rigoroso il sistema delle compensazioni fiscali, introducendo una riorganizzazione che trova applicazione esclusivamente alle cosiddette “compensazioni orizzontali”, ossia tra un credito IVA (annuale o infrannuale) di importosuperiore ad euro 5.000 (limite così abbassato dal [DL 16/2012](http://media.directio.it/portal/norme/20120302_DL16.pdf)) con qualunque debito per imposte o contributi dovuti. In particolare la compensazione di tale credito può infatti essere, dal 2010, effettuata a partire dal giorno 16 del mese successivo a quello di presentazione della dichiarazione da cui il credito medesimo emerge. A tal proposito il Legislatore ha previsto che i contribuenti che intendano utilizzare in compensazione oppure chiedere a rimborso il credito IVA risultante dalla dichiarazione annuale, possano procedere alla sua presentazione “separata” in forma autonoma a decorrere da febbraio di ciascun anno; resta ferma, tuttavia, la possibilità per tali soggetti di richiedere il rimborso del credito IVA annuale eccedente i 5.000 euro o di utilizzare lo stesso in compensazione con la presentazione della dichiarazione unificata nei tempi previsti dalla normativa.

L’art. 10 c. 1 lett. a), n.7 del D.L. 16/2012 ha invece introdotto l’obbligo, tuttora in essere, del cosiddetto “visto leggero” sulle dichiarazioni IVA dalle quali scaturisca un credito usato in compensazione oltre l’importo dei 15.000 euro: devono essere soggetti terzi ad espletare i controlli circa la sussistenza di tale credito IVA compensabile. Pertanto i soggetti che intendono utilizzare in compensazione i crediti IVA per importi superiori ad euro 15.000 hanno l’obbligo di richiedere, in relazione alle dichiarazioni dalle quali emerge il suddetto credito, l’apposizione del “Visto di conformità” di cui all’[art. 35, c. 1, lett. a), D.Lgs. 241/1997](http://media.directio.it/portal/norme/19970709_D.Lgs_n.241_art.35.pdf), da parte dei professionisti iscritti negli albi dei dottori commercialisti ed esperti contabili e dei consulenti del lavoro.

I professionisti interessati, come specificato nella[Circolare 57/E del 23 dicembre 2009](http://media.directio.it/portal/Prassi/20091223Circolare%20Agenzia%20n.%2057.pdf), per poter apporre il visto leggero sulle dichiarazioni, dovranno presentare un’apposita comunicazione alla Direzione regionale competente in ragione del proprio domicilio fiscale, indicando:

* i dati anagrafici, i requisiti professionali, il codice fiscale e la partita IVA;
* il domicilio e gli altri luoghi ove viene esercitata la propria attività professionale;
* la denominazione o ragione sociale e dati anagrafici dei soci e dei componenti il consiglio di amministrazione, ove previsto, del collegio sindacale, delle società di servizi delle quali il professionista intende avvalersi per lo svolgimento dell’attività di assistenza fiscale, con l’indicazione delle specifiche attività da affidare;

La predetta comunicazione può essere consegnata a mano o inviata mediante raccomandata con ricevuta di ritorno. A tale comunicazione devono essere allegati:

* la copia conforme della polizza assicurativa di cui all’[art. 22 del D n. 164 del 1999](http://media.directio.it/portal/norme/19990531_Decreto_n.164%20art.22.pdf);
* la dichiarazione relativa all’insussistenza di provvedimenti di sospensione dell’ordine di appartenenza;
* la dichiarazione relativa alla sussistenza dei requisiti morali (elencati dall’[art. 8, c.1, del D. n. 164 del 1999](http://media.directio.it/portal/norme/19990531_Decreto_n.164%20art.8.pdf)).

A seguito di quanto sopra i contribuenti devono essere in grado di monitorare e pianificare gli importi compensabili tramite il proprio credito IVA, con particolare riguardo ai primi mesi dell’anno, dove la limitata compensazione potrebbe generare delle tensioni finanziarie nella gestione dell’impresa.

Compensazioni: procedure e controlli

L’Agenzia delle Entrate, con la[Circolare numero 1 del 15 gennaio 2010](http://media.directio.it/portal/Prassi/20100115_Circolare_ag.entrate_n.1.pdf), ha fornito ulteriori indicazioni operative in tema di applicazione della normativa, specificando che il legislatore, con la disposizione in commento, ha introdotto una sorta di “doppio binario” distinguendo i crediti IVA eccedenti i 5.000 euro (limite recentemente introdotto, come sopra descritto), a cui si applica la nuova disciplina, rispetto a quelli di importo pari o inferiore, cui si applicano le “vecchie regole”. Il “tetto” di 5.000 euro è riferito all’anno di maturazione del credito e non all’anno solare di utilizzo in compensazione, ed è calcolato distintamente per ciascuna tipologia di credito IVA (annuale o infrannuale). I contribuenti che possono compensare sia i crediti IVA annuali sia quelli maturati trimestralmente, nello stesso anno solare hanno, quindi, a disposizione crediti IVA relativi a due anni di imposta, ossia due distinti plafond cui fare riferimento, il primo relativo al credito IVA annuale, il secondo relativo alla sommatoria dei crediti IVA trimestrali. E’ il caso, ad esempio, del contribuente che rileva in dichiarazione annuale 2011 un credito IVA di 30.000 euro (che sarà quindi compensabile, senza vincoli, entro i limiti dei 5.000 euro nel corso del 2012) e che contemporaneamente rileva un credito nel secondo  trimestrale IVA del 2012 di 20.000 (anche questo quindi utilizzabile senza vincoli sempre nel 2012 entro il limite dei 5.000 euro).

Attraverso il[Provv. del Direttore dell’Agenzia delle Entrate del 21 dicembre 2009](http://media.directio.it/portal/norme/20091221_provvedimento_Ag.Entrate.pdf) è stato stabilito che la trasmissione telematica delle deleghe di pagamento recanti compensazioni di crediti IVA che superano l’importo annuo di 5.000 euro, può essere effettuata non prima che siano trascorsi dieci giorni dalla presentazione della dichiarazione o dell’istanza da cui il credito emerge, indipendentemente dalla data di addebito indicata che, in ogni caso, non può essere inferiore al sedicesimo giorno del mese successivo a quello di presentazione della dichiarazione e/o dell’istanza. In seguito alla trasmissione telematica di una delega di pagamento, infatti, il contribuente (o l’intermediario preposto) riceve una prima comunicazione attestante l’avvenuta acquisizione del file da parte dei servizi telematici dell’Agenzia delle Entrate. Nel caso di utilizzo di un credito IVA, la delega è successivamente sottoposta ad ulteriori controlli finalizzati alla verifica del rispetto dei requisiti previsti dall’[art. 10 del DL n. 78 del 2009](http://media.directio.it/portal/norme/20090701_DL_n.78_art.10.pdf), a fronte dei quali è prodotta una seconda comunicazione attestante l’esito di accettazione o di scarto. E’ pertanto consigliabile procedere alla trasmissione delle deleghe contenenti compensazioni IVA con alcuni giorni di anticipo rispetto alla scadenza dei termini di versamento, così da avere la possibilità, in caso di scarto della delega, di ritrasmetterla previa rimozione dell’errore che ne ha determinato la mancata accettazione.

Fermo restando l’obbligo di presentazione all’ufficio competente, in via telematica entro l’ultimo giorno del mese di riferimento, dell’istanza (modello IVA TR), il contribuente può utilizzare in compensazione i crediti IVA infrannuali di importo inferiore al “tetto” di 5.000 euro senza attendere il sedicesimo giorno del mese successivo a quello di presentazione dell’istanza; la condizione innanzi richiamata deve, invece, essere rispettata per compensare gli importi che superano il limite di 5.000 euro annui.

Nel caso di utilizzo in compensazione di crediti, di cui sia constatata l’esistenza, in misura superiore al limite di 5.000 euro in data precedente a quella di presentazione della dichiarazione annuale, ovvero in misura superiore al limite di 15.000 euro senza che sia stato apposto sulla dichiarazione il prescritto visto di conformità, continua ad applicarsi la sanzione di cui all[’art. 13 del D.Lgs. n. 471 del 1997](http://media.directio.it/portal/norme/19971218_DLgs_n.471_art13.pdf), ossia quella prevista nel caso di omesso versamento (pari al 30% del credito indebitamente utilizzato in compensazione). Il contribuente che invece presenta la propria dichiarazione senza visto di conformità (intendendo, in tal modo utilizzare il credito in compensazione non oltre il limite di 15.000 euro), può modificare la propria scelta mediante presentazione di una dichiarazione correttiva/integrativa, completa di visto, al più tardi entro 90 giorni dalla scadenza del termine di presentazione (30 settembre dell’anno successivo a quello di riferimento). A tal riguardo, si evidenzia che non saranno applicate sanzioni al contribuente che presenti la dichiarazione correttiva entro il termine di scadenza ordinario, mentre sarà applicabile la sanzione amministrativa per la tardiva presentazione nel caso in cui il contribuente presenti la dichiarazione sostitutiva/integrativa entro i 90 giorni successivi al termine di scadenza.

Attraverso i controlli telematici l’Agenzia delle Entrate provvede agli opportuni controlli, nonché all’eventuale blocco delle compensazioni, infatti:

1.  Per le deleghe in compensazione di crediti Iva per importi annui oltre i 5.000 euro non possono essere utilizzati gli strumenti diffusi tra le aziende, come l’home banking, messi a disposizione dal sistema bancario, ma devono avvenire esclusivamente per il tramite del canale Entratel  o Fisconline gestiti direttamente da parte del contribuente (abilitandosi al servizio) oppure tramite un intermediario abilitato

2.   il sistema provvede quindi allo scarto delle deleghe:

* di importo superiore a 5.000 euro nel caso in cui manchi la dichiarazione annuale preventiva;
* delle deleghe di importo superiore a 15.000 euro nel caso in cui manchi l’apposizione del visto di conformità;
* delle deleghe con credito Iva in compensazione di importo superiore a quello residuo spettante al contribuente.

## Il divieto di compensazione

L’[**art. 31 D.L. 78/2010**](http://media.directio.it/portal/norme/20100531_DL_n.78_art31.pdf), convertito con modifiche nella [**L.122/10**](http://media.directio.it/portal/norme/20100730_legge_n.122.pdf), ha introdotto il divieto di compensazione dei crediti relativi alle imposte erariali in presenza di debiti iscritti a ruolo (per imposte erariali ed accessori) di ammontare superiore a 1.500 euro, per i quali è scaduto il termine di pagamento; è stata inoltre introdotta una specifica sanzione in caso di violazione di tale divieto. A partire dal 18 febbraio 2011 pertanto non è più possibile utilizzare i crediti erariali qualora non si sia provveduto a sanare le proprio posizioni pendenti, pena l’applicazione di una sanzione pari al 50% degli importi iscritti a ruolo (e fino a concorrenza dell’ammontare indebitamente compensato).

Il divieto di compensazione riguarda esclusivamente i crediti relativi ad imposte erariali ed interessa le sole compensazioni “orizzontali” (quelle cioè relative a crediti e debiti di natura diversa). Tra le imposte che impediscono la compensazione rientrano quindi l’IRPEF, l’IRES, l’IVA, ma anche l’IRAP e le addizionali ai tributi diretti, così come specificato nella relazione illustrativa al [**D. MEF 10 febbraio 2011**](http://media.directio.it/portal/norme/20110210_DecretoMEF.pdf). Non sono invece interessati dalla nuova disposizione (in quanto non rientranti tra le imposte erariali) l’ICI, i contributi previdenziali, i premi INAIL.

Ai fini dell’individuazione dei debiti per imposte erariali che fanno scattare il divieto alla compensazione, sono esclusi i contributi e le agevolazioni erogati a qualsiasi titolo sotto forma di credito d’imposta, anche se vengono indicati nella sezione “erario” del modello F24. Per quanto riguarda gli importi accessori a cui fa riferimento la norma, devono intendersi tali, oltre che sanzioni e interessi, gli aggi, gli interessi di mora e le altre spese collegate al ruolo, quali quelle di notifica o quelle relative alle procedure esecutive sostenute dall’agente della riscossione e, in generale, tutte le spese rimborsabili all’agente della riscossione.

La preclusione alla compensazione vale non soltanto per le cartelle di pagamento scadute notificate successivamente al 1° gennaio 2011, ma anche per le cartelle già notificate in precedenza e, quindi, per tutte quelle il cui termine di pagamento sia scaduto, anche se anteriormente al primo gennaio 2011, indipendentemente dalla data di notifica. La preclusione non opera:

* nel caso di debiti per imposte erariali iscritti a ruolo non ancora scaduti al momento del versamento, quindi la compensazione è ancora possibile entro 60 giorni dalla notifica della cartella;
* in presenza di ruoli per i quali sia in atto concessa una sospensione.

In presenza di debiti per i quali è stata concessa la rateazione, il mancato pagamento alla scadenza di una sola rata, non pregiudica  il piano di rateazione, che rimane ancora in essere, e, quindi, esclusivamente la rata scaduta andrà computata (al fine del raggiungimento del limite di 1.500 euro) tra l’ammontare complessivo dei debiti iscritti a ruolo il cui termine di pagamento è scaduto. Nel caso invece di mancato pagamento di otto rate anche non consecutive, il debitore decade automaticamente dal beneficio della dilazione e l’intero importo iscritto a ruolo diventa immediatamente riscuotibile e, quindi, la preclusione riguarda l’importo complessivo del debito residuo non pagato.

Per la determinazione della soglia dei 1.500 euro di debiti scaduti verso l’Erario, il cui superamento fa scattare il divieto di compensazione, è necessario fare riferimento agli importi scaduti in essere al momento del versamento (comprensivi non solo delle imposte, ma anche di tutti gli accessori). Quindi, nel caso di più cartelle, per importi e per scadenze diverse, occorrerà verificare il complessivo debito scaduto ancora in essere al momento dell’effettuazione del versamento e conseguentemente, in caso di pagamento parziale avvenuto in data anteriore a quella in cui si intende procedere alla compensazione, occorrerà fare riferimento all’ammontare del debito residuo nel giorno di presentazione della delega modello F24.

L’esistenza di debiti iscritti a ruolo che precludono la compensazione può essere verificata dai contribuenti interessati sia riscontrando le cartelle ad essi notificate, ma anche accedendo dal sito di Equitalia S.p.A al proprio Estratto conto Equitalia, cioè all’elenco delle cartelle e degli avvisi di pagamento relativi al proprio codice fiscale/partita IVA dall’anno 2000, e comunque recandosi presso gli sportelli degli agenti della riscossione.

Con il Decreto attuativo del 10 febbraio 2011 è diventata poi operativa la possibilità di pagamento, anche parziale, dei debiti iscritti a ruolo mediante compensazione dei crediti erariali; tale possibilità può essere applicata anche agli oneri accessori delle imposte scadute. Nel caso di compensazioni parziali, sarà onere del contribuente, comunicare all’agente di riscossione, la posizione debitoria da estinguere, in caso contrario verrà saldato il debito più vecchio. Con la[**Risoluzione 18/E del 21 febbraio 2011**](http://media.directio.it/portal/norme/20110221_Risoluzione_18E.pdf), l’Agenzia delle Entrate ha istituito il codice tributo “RUOL” necessario per effettuare il pagamento/compensazione delle cartelle esattoriali. Esso dovrà essere indicato nella sezione “Accise/Monopoli ed altri versamenti non ammessi in compensazione” del modello “F24 Accise” in corrispondenza del campo “codice tributo”.

La nuova normativa, per le eventuali compensazioni poste in essere non rispettando i vincoli sopra descritti, ha previsto l’applicazione di una sanzione del 50% dell’importo dei debiti iscritti a ruolo per imposte erariali e relativi accessori per i quali è scaduto il termine di pagamento, fino però a concorrenza dell’ammontare indebitamente compensato. In sostanza la sanzione è misurata sull’intero importo del debito, ma trova un limite nell’ammontare compensato. Ad esempio, in presenza di un debito di 30.000 euro e di una compensazione di pari importo, la sanzione sarà di 15.000 euro, il 50% del debito. Nel caso di compensazione pari a 20.000 euro la sanzione sarà sempre di 15.000 euro. Nel caso di importo compensato inferiore alla metà del debito, invece, la sanzione corrisponderà all’ammontare compensato: quindi, nell’esempio di cui sopra, in presenza di una compensazione per 10.000 euro la sanzione sarà pari a 10.000 euro.

##### Novità

Preclusione all’autocompensazione e compensazione dei rimborsi da assistenza fiscale

Le somme rimborsate ai sostituiti e le ritenute versate in eccesso non sono soggette ai limiti previsti dall'art.31 del Dl 78/2010

* Risoluzione 73/E del 4 agosto 2015

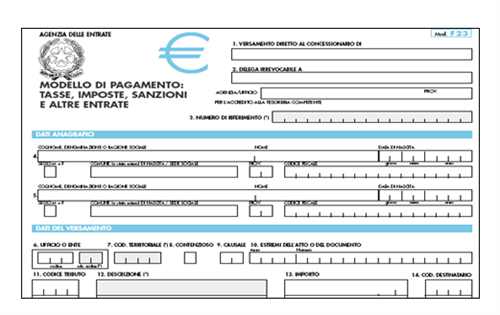
##### Norme, Prassi e Giurisprudenza

* D.L.31 maggio 2010 n.78 art.31
* L. 30 luglio 2010 n.122
* Decreto MEF 10 febbraio 2011
* Risoluzione Agenzia delle Entrate 21 febbraio 2011 n.18/E

Il Modello F23

Il contribuente ha a disposizione il modello di pagamento F23 per provvedere al versamento di imposte e tasse che non possono essere gestite con il modello F24. L’F23 non può essere, in generale, utilizzato in via telematica direttamente dal contribuente e serve a saldare i seguenti tributi:

* imposta di registro, ipotecaria e catastale;
* imposta sulle successioni e donazioni;
* altre tasse e imposte indirette e relativi accessori e sanzioni;
* sanzioni inflitte da autorità giudiziarie ed amministrative;
* tasse e entrate demaniali.



Tale modello vede, in particolare, il suo utilizzo per la regolarizzazione di contratti di locazione o affitto, atti giudiziari, dichiarazioni di successioni, atti privati, utilizzazione di beni dello Stato, definizione agevolata delle sanzioni, ravvedimento per tasse e imposte indirette e atti emessi da altri uffici ed enti.

Indipendentemente dal domicilio fiscale o dall’Ente che lo richiede, il pagamento dello stesso può avvenire:

* in qualsiasi concessionario della riscossione;
* banca;
* ufficio postale.

Analogamente al modello F24, anch’ esso è diviso in sezioni:

* dati anagrafici: vanno inseriti i dati delle parti coinvolte, come ad esempio per la registrazione di un contratto di locazione andranno indicati i dati del proprietario e dell’affittuario;
* dati del versamento: in questa sezione vengono inseriti  i dati riferiti all’ente o all’ufficio al quale fa riferimento il versamento, gli estremi dell’atto nel caso di atti pubblici o scritture private autenticate, il codice tributo desumibile dalle tabelle fornite sul sito dell’Agenzia delle Entrate, la descrizione del tributo che si sta pagando e l’importo scritto in cifre e in lettere;
* Estremi del versamento: sarà cura del concessionario, della banca o dell’ufficio postale indicare la data e i relativi codici identificativi per l’addebito;
* Firma: dovrà essere cura di chi presenta il modello apporre la firma per un corretto pagamento del tributo.

*F23 On Line*

L’Agenzia delle entrate ha reso disponibile per tutti i contribuenti una nuova applicazione che permette di compilare direttamente sul suo sito internet (www.agenziaentrate.gov.it), senza installare alcun software, il modello di pagamento F23. Attraverso alcuni passaggi guidati, il contribuente compila le diverse sezioni del modello con l’aiuto di istruzioni ed elenchi contenenti i dati ammessi nei vari campi.

L’utilizzo del modello F23 on line evita di commettere errori formali di compilazione del modello, in quanto la stessa applicazione effettua il controllo dei dati inseriti, indicando l’eventuale anomalia riscontrata. In qualunque momento si può tornare indietro e modificare i campi già compilati. Inoltre, al termine della compilazione sarà possibile stampare (o salvare) il modello da presentare per il pagamento agli sportelli di banche, Poste Spa o Agenti della riscossione.

*Ravvedimento operoso*

Come il modello F24, anche con il modello F23 è possibile effettuare, spontaneamente, la regolarizzazione di somme omesse o insufficienti dei vari tributi.

Occorrerà provvedere al conteggio degli interessi, calcolati al tasso legale annuo dal giorno in cui il versamento andava effettuato a quello in cui effettivamente verrà eseguito, e delle sanzioni ridotte.

Esse sono previste nella misura ordinaria del 30%, salvo alcune deroghe:

* nel caso in cui il pagamento avvenga entro 30 giorni dalla scadenza originaria, la sanzione si riduce al 3,00% (pari ad 1/10 del 30%);
* nel caso in cui il pagamento avvenga superati i 30 giorni dalla scadenza originaria, ma entro un anno dalla violazione, la sanzione di riduce al 3,75% (pari ad 1/8 del 30%).

# Gli altri adempimenti continui

### Pagamenti e limiti all'uso del contante

Per procedere all’adeguamento alle normative adottate in ambito comunitario, sulla prevenzione dell’utilizzo del sistema finanziario a scopo di riciclaggio e di finanziamento del terrorismo, il decreto legge n. 201/2011 ha abbassato la soglia massima per l’utilizzo del denaro contante e dei titoli al portatore, riducendola da 2.500 a 999,99 euro (tale limite era di 12.500 euro fino a maggio 2010 e quindi era poi già stato ridotto prima a 5.000 euro e quindi a 2.500 euro dal 13 agosto 2011).

### Effettuazione e versamento delle ritenute d'acconto

I soggetti d’impresa che corrispondono compensi a lavoratori autonomi (es. architetti, commercialisti, notai) e ad agenti, devono ottemperare all’obbligo di effettuazione e versamento di una ritenuta d’acconto calcolata in misura percentuale sul compenso liquidato; in pratica, devono provvedere a versare direttamente all’Erario, anziché al professionista o agente, una parte del corrispettivo evidenziato in fattura.

Pagamenti e limiti all'uso del contante

Anche se non si tratta di un obbligo strettamente fiscale (rientra nella cosiddetta normativa “antiriciclaggio”) riteniamo utile fare alcuni accenni, data la notevole rilevanza pratica della norma,  alle disposizioni che regolano i pagamenti in contanti delle spese.

Infatti, per procedere all’adeguamento alle normative adottate in ambito comunitario, sulla prevenzione dell’utilizzo del sistema finanziario a scopo di riciclaggio e di finanziamento del terrorismo, il [DL n. 201/2011](http://media.directio.it/portal/norme/20111206_DL201.pdf) ha abbassato la soglia massima per l’utilizzo del denaro contante e dei titoli al portatore, riducendola da 2.500 a 999,99 euro (tale limite era di 12.500 euro fino a maggio 2010 e quindi era poi già stato ridotto prima a 5.000 euro e quindi a 2.500 euro dal 13 agosto 2011).

Con il [DL 16/2012](http://media.directio.it/portal/norme/20120302_DL16.pdf) è stato poi stabilito che, in deroga alle norme sulla limitazione all’uso del contante, è possibile, per alcune tipologie di operatori, vendere beni e servizi a cittadini stranieri non residenti in Italia, a condizione che l’impresa invii apposita comunicazione preventiva all’Agenzia delle Entrate ([art. 3, co.2 del D.L. 16/2012](http://media.directio.it/portal/norme/201203002_DL_n16_art3.pdf)) secondo le modalità e i termini stabiliti con il provvedimento del Direttore dell’Agenzia del 23 marzo 2012.

L’Agenzia delle Entrate, con [provvedimento del 2 luglio 2012](http://media.directio.it/portal/norme/20120702_Provv_AG.ENT.pdf), ha quindi in parte integrato la comunicazione di cui sopra prevedendo l’inserimento nel modello di un’apposita sezione destinata all’indicazione delle coordinate del conto corrente bancario o postale, intestato al cedente o al prestatore, che lo stesso intende utilizzare per il versamento del denaro contante incassato.

Tale comunicazione può quindi essere presentata, al fine di avvalersi della deroga al divieto di trasferimento di denaro contante:

* dai soggetti che effettuano operazioni di commercio al minuto ed assimilate, indicate nell[’art. 22 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/adempimenti-periodici/11-gli-altri-adempimenti-continui/11_01-pagamenti-e-limiti-alluso-del-contante.aspx#norma-1843), per le quali non v’è obbligo d’emissione della fattura, se non richiesta dal cliente all’effettuazione dell’operazione, tra cui, a titolo di esempio, le operazioni di commercio al minuto autorizzato in locali aperti al pubblico, le prestazioni alberghiere, la somministrazione di alimenti e bevande in pubblici esercizi, le prestazioni di trasporto di persone, le prestazioni di servizi rese nell’esercizio di imprese in locali aperti al pubblico
* dalle agenzie di viaggio e di turismo, che effettuano le operazioni per la organizzazione di pacchetti turistici costituiti da viaggi, vacanze e connessi servizi, di cui all’[art. 74-ter del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/adempimenti-periodici/11-gli-altri-adempimenti-continui/11_01-pagamenti-e-limiti-alluso-del-contante.aspx#norma-2343).

L’agevolazione è concessa se l’acquirente è una persona fisica, che non ha cittadinanza italiana né quella di uno dei paesi dell’Unione Europea e dello Spazio Economico Europeo (Liechtenstein, Islanda, e Norvegia) e risiede al di fuori del territorio dello Stato. Per usufruire di questa deroga l’operatore economico, all’atto dell’acquisto, deve:

-   acquisire fotocopia del passaporto del cliente;  
-   ottenere una "autocertificazione" dal cliente in cui si attesta che non possiede la cittadinanza italiana né di uno dei paesi della Ue o dello Spazio Economico Europeo e che non è residente in Italia.

In seguito, entro il primo giorno feriale successivo a quello dell’operazione, è necessario versare il denaro contante incassato sul proprio conto corrente e consegnare all’operatore finanziario fotocopia del documento di riconoscimento del cliente e copia della fattura (o della ricevuta o dello scontrino fiscale) emessa.

In deroga alle norme sulla limitazione all’uso del contante, è possibile per gli operatori del settore del commercio al minuto e agenzie di viaggio e turismo vendere beni e servizi a cittadini stranieri non residenti in Italia, entro il limite di 15.000 euro, a condizione che inviino apposita comunicazione preventiva all’Agenzia delle Entrate, ([art. 3, co.2 del D.L. 16/2012](http://media.directio.it/portal/norme/201203002_DL_n16_art3.pdf)) secondo le modalità e i termini stabiliti con il[provvedimento del Direttore dell’Agenzia del 23/3/2012](http://media.directio.it/portal/norme/20120702_provv%20direttore_%20deroghe%20uso%20contante.pdf)e nella quale occorre indicare il conto che il cedente del bene o il prestatore del servizio intende utilizzare.

Effettuazione e versamento delle ritenute d'acconto

I soggetti d’impresa che corrispondono compensi a lavoratori autonomi (es. architetti, commercialisti, notai) e ad agenti, devono ottemperare all’obbligo di effettuazione e versamento di una ritenuta d’acconto calcolata in misura percentuale sul compenso liquidato; in pratica, devono provvedere a versare direttamente all’Erario, anziché al professionista o agente, una parte del corrispettivo evidenziato in fattura.

Esempio: la fattura di un professionista evidenzia un compenso di 600,00 + IVA (22%) 132,00= 732,00; l’imprenditore dovrà effettuare e versare all’Erario  una ritenuta pari, in questo caso, al 20% di 600,00, cioè 120,00, e pagare al professionista 732,00 – 120,00 = 612,00

I lavoratori autonomi e gli agenti potranno scomputare in sede di dichiarazione dei redditi le ritenute d’acconto subite, che rappresentano imposte versate in anticipo dai propri committenti.

I soggetti d’impresa assumono quindi nei confronti dei professionisti e degli agenti la qualifica di sostituti di imposta così come per i lavoratori dipendenti.

In particolare i sostituti d’imposta devono:

* versare le ritenute d’acconto entro il giorno 16 del mese successivo a quello del pagamento del compenso;
* provvedere alla predisposizione ed all’invio di una certificazione annuale (entro la fine del mese di febbraio dell’anno successivo a quello di pagamento del compenso) con la quale viene attestata l’effettuazione del versamento delle ritenute sui compensi corrisposti nel corso dell’anno precedente ad ogni singolo percipiente;
* provvedere alla compilazione del Modello 770  semplificato sostituti d’imposta.

# Gli adempimenti annuali dell'impresa

### Il Bilancio annuale

### Il reddito d'impresa e il calcolo delle Imposte

### Le dichiarazioni annuali

# Il Bilancio annuale

### Il bilancio d'impresa

La natura del bilancio è essenzialmente informativa. Le informazioni in esso contenute possono infatti essere di utilità e di interesse per svariate e numerose categorie di persone.

### La struttura del bilancio

La struttura dello Stato Patrimoniale e del Conto Economico è caratterizzata da una rigidità di schemi che non può essere disattesa o modificata.

### Lo Stato Patrimoniale: Attivo

Lo Stato Patrimoniale: Attivo

### Lo Stato Patrimoniale: Passivo

Lo Stato Patrimoniale: Passivo

### Il Conto Economico

Il Conto Economico

### La Nota Integrativa

La Nota Integrativa, parte integrante del bilancio d’esercizio, fornisce le informazioni esplicative e complementari ai dati sintetici e quantitativi contenuti nello stato patrimoniale e nel conto economico.

### La relazione sulla gestione

Il bilancio deve essere corredato da una relazione sulla gestione redatta dagli amministratori (art. 2428 cod.civ.), in cui viene riepilogata la situazione della società e l’andamento della gestione nei vari settori di attività in cui ha operato, anche attraverso società controllate, con particolare riferimento ai costi, ai ricavi e agli investimenti.

### I Principi contabili

Le norme del Codice Civile, pur delineando i principi generali e dettando le regole di base, non possono però ovviamente esaurire completamente l’enorme casistica e le problematiche che possono essere racchiuse nei Bilanci, che per forza di cose sono dei documenti sintetici che riepilogano la situazione patrimoniale ed economica delle imprese.

### Il bilancio abbreviato

L’art. 2435-bis cod.civ. disciplina la casistica per cui alle società è concessa la possibilità di redigere il cosiddetto “Bilancio abbreviato”, un bilancio cioè semplificato, nel quale è consentito omettere una serie di informazioni invece obbligatorie negli altri casi.

### L’approvazione e il deposito del bilancio

L’atto costitutivo deve determinare il termine entro cui provvedere all’approvazione del bilancio, che dovrà comunque essere effettuata entro 120 giorni dalla chiusura dell’esercizio sociale.

### L'inventario

Tutti gli imprenditori commerciali, siano essi persone fisiche o società, devono redigere l’inventario all’inizio dell’esercizio dell’impresa e successivamente ogni anno dovrà essere redatto e sottoscritto entro tre mesi dalla presentazione della dichiarazione dei redditi.

## Il bilancio d'impresa

Il bilancio d’esercizio è un rendiconto delle operazioni di gestione riferite a un periodo amministrativo, che di solito ha durata annuale.

Ogni impresa ha bisogno, sia per finalità interne che esterne, di rendicontare periodicamente  i risultati della propria attività.

**Finalità interne:** necessità di controllo, valutazione e programmazione della prorpia gestione (controllo di gestione, supporto ai piani), per le relazioni tra soci (rapporti sostanziali)

**Finalità esterne:**

* + obbligo di legge (ad esempio il bilancio in una forma codificata è obbligatorio per le società di capitale e cooperative, a fini fiscali per le imprese in contabilità ordinaria etc.);
  + valutazione anche giuridica dell'operato degli amministratori;
  + necessità informative commerciali (clienti, fornitori, banche).

Fermo restando questi comuni denominatori, le forme e l'articolazione dell'informativa di bilancio variano ovviamente in relazione alla dimensione e tipologia.

La finalità primaria del bilancio di esercizio (fissata dall'[art 2423 comma 2](http://media.directio.it/portale/norme/19420316-art_2423_cc.pdf) del codice civile) è che deve rappresentare in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria della società e il risultato economico dell'esercizio: per questo deve essere redatto con chiarezza. A tal fine lo stesso articolo dispone che se le informazioni richieste da specifiche disposizioni di legge non sono sufficienti a dare una  rappresentazione veritiera e corretta si devono fornire le informazioni complementari necessarie allo scopo.

Nella redazione del bilancio vanno tenuti presente alcuni postulati:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 1 | Utilità del bilancio d'esercizio per i destinatari e completezza dell'informazione | Deve essere predisposto in maniera da essere di concreta utilità per il maggior numero di destinatari, che in esso devono trovare la base comune per la composizione degli interessi contrapposti. |
| 2 | Prevalenza degli aspetti sostanziali su quelli formali | E’ necessario determinare e comprendere gli aspetti sostanziali di ognuno di tali eventi e non solo i suoi aspetti formali |
| 3 | Comprensibilità (chiarezza) | Deve essere analitico e corredato dalla nota integrativa che faciliti la comprensione e l'intelligibilità della schematica simbologia contabile. Ma  l'informativa fornita non deve essere eccessiva e superflua |
| 4 | Neutralità (imparzialità) | Deve fondarsi pertanto su principi contabili indipendenti ed imparziali verso tutti i destinatari, senza servire o favorire gli interessi o le esigenze di particolari gruppi. |
| 5 | Incompatibilità delle finalità del bilancio d'esercizio con l'inclusione delle valutazioni prospettiche dell’investitore | Non rientra tra le finalità del bilancio d'esercizio esporre valutazioni di cessione o riflettere le conclusioni dell'acquirente |
| 6 | Prudenza | Profitti non realizzati non devono essere contabilizzati, mentre tutte le perdite anche se non definitivamente realizzate devono essere riflesse in bilancio |
| 7 | Periodicità della misurazione del risultato economico e del patrimonio aziendale | Si riferisce ad un periodo amministrativo (o esercizio) e non all'intera vita aziendale. |
| 8 | Comparabilità | La forma di presentazione deve essere costante, i criteri di valutazione adottati devono essere mantenuti costanti, i mutamenti strutturali e gli eventi di natura straordinaria devono essere chiaramente evidenziati. |
| 9 | Omogeneità | L'omogeneità riguarda l'unità di moneta nella quale i vari componenti attivi e passivi del capitale d'impresa devono essere espressi, ossia la moneta di conto. |
| 10 | Continuità (costanza) di applicazione dei principi contabili e dei criteri di valutazione | La continuità di applicazione dei principi contabili, come definiti in precedenza, è una condizione essenziale della comparabilità dei bilanci. |
| 11 | Competenza | L'effetto delle operazioni e degli altri eventi deve essere rilevato contabilmente ed attribuito all'esercizio al quale tali operazioni ed eventi si riferiscono e non a quello in cui vi sono i relativi  movimenti finanziari. |
| 12 | Significatività e rilevanza dei fatti economici ai fini della loro presentazione in bilancio | Il bilancio d'esercizio deve esporre solo quelle informazioni che hanno un effetto significativo e rilevante sui dati di bilancio o sul processo decisionale dei destinatari. |
| 13 | Il costo come criterio base delle valutazioni di bilancio | Il costo costituisce il criterio base delle valutazioni di bilancio dell'impresa in funzionamento. |
| 14 | Conformità del complessivo procedimento di formazione del bilancio ai principi contabili |  |
| 15 | Funzione informativa e completezza della nota integrativa al bilancio e delle altre informazioni necessarie |  |
| 16 | Verificabilità dell'informazione | L'informazione patrimoniale, economica e finanziaria fornita dal bilancio deve essere  verificabile attraverso un'indipendente ricostruzione del procedimento contabile, tenendo  conto anche degli elementi soggettivi. |

Tali principi sono comunque trasversali a tutte le imprese, quali sia la dimensione o la forma giuridica.

Infatti le finalità e i postulati del bilancio si applicano alla generalità delle imprese, e pertanto non solo a quelle destinatarie della IV Direttiva e della VII Direttiva CEE ma anche a quelle destinatarie di specifiche disposizioni di legge (p.e. banche, assicurazioni, società finanziarie ecc.).

Sono escluse le imprese che applicano i principi contabili internazionali (che ovviamente hanno però altri principi di riferimento).

Il DLgs 139/2015 apporta modifiche al codice civile da applicarsi a partire dal primo gennaio 2016

* [Decreto 139/2015 - "Decreto Bilanci"](http://media.directio.it/portale/norme/20150818-DLgs_139-GUI.pdf)
* Norme, Prassi e Giurisprudenza
* [Art. 2423 Codice Civile](http://media.directio.it/portale/norme/19420316-art_2423_cc.pdf)

## La struttura del bilancio

**Il bilancio d’esercizio** è costituito da:

* Stato Patrimoniale;
* Conto Economico
* Nota Integrativa (questa per le società di capitale).

La struttura dello Stato Patrimoniale e del Conto Economico è caratterizzata da una tipicità di schemi che non può essere disattesa o modificata (sia dalle società di capitale, sia da quelle individuali e di persone per effetto indiretto del richiamo di cui all'[art. 2217](http://media.directio.it/portale/norme/19420316-art_2217_cc.pdf) del codice civile).

A fianco di ciascuna voce dello Stato Patrimoniale e del Conto Economico deve essere indicato l’importo corrispondente relativo all’esercizio precedente, qualora non sia possibile la comparazione delle voci, quelle relative all’esercizio precedente devono essere adattate e occorre segnalarlo e commentarlo in Nota Integrativa (si veda il paragrafo della guida "La Nota Integrativa").

La legge fiscale non prevede uno schema obbligatorio di bilancio, mentre da un punto di vista civilistico esiste uno schema obbligatorio solamente per le società di capitale. La riforma del diritto societario ha integrato lo schema dello Stato Patrimoniale e del Conto Economico inserendo nuove sottovoci.

**Il nuovo OIC 12 - Schemi del bilancio di esercizio**

In data 5 agosto 2014 è stato pubblicata la nuova edizione del principio contabile OIC 12 - Composizione e schemi del bilancio d'esercizio, le cui disposizioni si applicano a partire dai bilanci chiusi al 31 dicembre 2014.

Nella nuova edizione è stata stralciata la parte relativa al rendiconto finanziario, in quanto la tematica è stata trattata in un principio contabile dedicato (il nuovo OIC 10).

In secondo luogo, si sottolinea che l'Interpretativo n°1 "Classificazione di costi e ricavi nel conto economico" dell'OIC 12, finalizzato a determinare la base imponibile IRAP, è divenuto parte integrante del principio, prevedendo la disciplina in materia (art. 5, comma 5 del DLgs 446/1997) un richiamo generico ai principi contabili.

Il principio contiene maggiori precisazioni in merito alla suddivisione, il raggruppamento e la comparazione delle voci in stato patrimoniale e conto economico. In particolare, viene sottolineato che, nel caso in cui un elemento dell'attivo o del passivo ricada in più voci dello schema e non sia prevista una specifica classificazione, l'iscrizione va effettuata nella voce che maggiormente risponde alle esigenze conoscitive degli utilizzatori del bilancio d'esercizio.

Il nuovo principio chiarisce la definizione di attività straordinaria, i cui proventi ed oneri derivano da:

1. eventi accidentali ed infrequenti;
2. operazioni infrequenti estranee all'attività ordinaria della società.

Infine, il documento è corredato dalle seguenti nuove appendici:

* C: strumenti finanziari partecipativi;
* D: operazioni di locazione finanziaria e compravendita;
* E: operazioni di compravendita con obbligo di retrocessione;
* F: attività di direzione e coordinamento di società;
* G: operazioni con parti correlate e accordi fuori bilancio.

Sono state eliminate dalla nuova versione del principio le appendici relative all'informativa per area geografica, all'analisi dei movimenti nelle voci di patrimonio netto e quella sulle parti correlate.

##### Novità

Decreto bilanci: il rendiconto finanziario è obbligatorio

Il codice civile definisce le caratteristiche del rendiconto, obbligatorio (dal 2016) per tutte le imprese di maggiori dimensioni. Sono escluse le società che redigono il bilancio in forma abbreviata. Modifiche ai principi di redazione del bilancio

* Decreto Legislativo n°139 del 18 agosto 2015

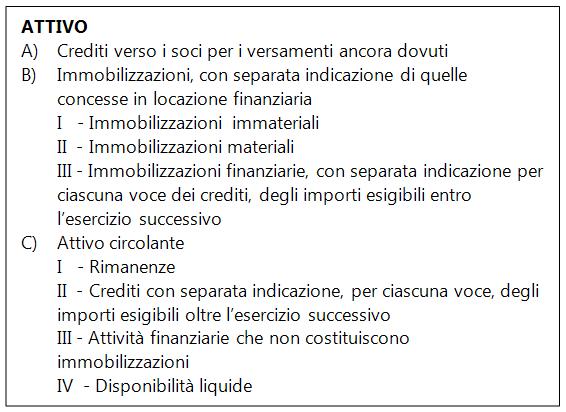
##### Norme, Prassi e Giurisprudenza

* OIC 12 - Composizione e schemi del bilancio d'esercizio
* Art. 2217 Codice Civile

## Lo Stato Patrimoniale: Attivo

Lo Stato Patrimoniale rappresenta gli investimenti realizzati e la situazione finanziaria della società alla data di chiusura dell’esercizio. In particolare è chiamato a fornire informazioni sull’insieme dei mezzi e delle risorse finanziarie che sono a disposizione dell’azienda in uno specifico momento, rappresentando quindi la “fotografia” della situazione finanziaria-patrimoniale dell’azienda medesima. Lo stato patrimoniale si articola in due sezioni contrapposte: da un lato l’**attivo**, cioè gli investimenti cui l’impresa ha destinato i mezzi reperiti nello svolgimento della sua attività (impieghi), dall’altro il **passivo**, ovvero i mezzi di finanziamento che l’azienda si è procurata (fonti). Nello stato patrimoniale devono essere iscritte separatamente, nell’ordine indicato, le voci previste nell’[**art. 2424 cod.civ.**.](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/adempimenti-annuali/14-bilancio-annuale/14_03-stato-patrimoniale-attivo.aspx#norma-1655)

***Attivo dello Stato Patrimoniale***

**

A)Crediti verso soci: la voce è dedicata ai soli versamenti dovuti dai soci per la sottoscrizione di capitale sociale e per la copertura di perdite ed, eventualmente, di importi strettamente connessi (per es. sovrapprezzi, interessi di conguaglio). Tali crediti devono essere valutati  secondo il valore presumibile di realizzo.

B) Immobilizzazioni (con separata indicazione di quelle concesse in locazione finanziaria): vengono indicati gli elementi patrimoniali destinati ad essere utilizzati durevolmente.  Si divide a sua volta in 3 sezioni:

* BI. Immobilizzazioni immateriali (costi di impianto e di ampliamento, costi di ricerca e sviluppo, brevetti, licenze, avviamento, ecc.);
* BII. Immobilizzazioni materiali (terreni, fabbricati industriali, impianti e macchinari, attrezzature, mobili e arredi, ecc.);
* BIII. Immobilizzazioni finanziarie (partecipazioni in altre imprese, titoli obbligazionari, ecc.).

Alla lettera B) dell’attivo, la voce Immobilizzazioni è seguita dalla locuzione “con separata indicazione di quelle concesse in locazione finanziaria”. Tale obbligo, però, riguarda unicamente società locatrici che redigono il bilancio secondo l’[**art. 2423 cod.civ.**](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/adempimenti-annuali/14-bilancio-annuale/14_03-stato-patrimoniale-attivo.aspx#norma-1629)

Le immobilizzazioni sono iscritte al costo di acquisto o di produzione computando nel primo caso anche i costi accessori e nel secondo i costi imputabili direttamente al prodotto. Per costi accessori si intendono i costi necessari per mettere in funzionamento il bene (ad esempio i costi di montaggio/smontaggio, i costi di collaudo, di installazione, di trasporto, ecc...); fra i costi di produzione interna dell’immobilizzazione rientra la quota di costi che può ragionevolmente ritenersi imputabile, relativa alle materie prime o alla manodopera, ed in ogni caso sostenuti fin al momento dal qual il bene può essere utilizzato ([**art. 2426. c. 1 cod.civ**.](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/adempimenti-annuali/14-bilancio-annuale/14_03-stato-patrimoniale-attivo.aspx#norma-1640)).

L’immobilizzazione che, alla data di chiusura dell’esercizio, risulti durevolmente di valore inferiore a quello come sopra determinato, deve essere iscritta a tale minore valore; questo non può essere mantenuto nei successivi bilanci se sono venuti meno i motivi della rettifica. Il ripristino di valore non può trovare applicazione per alcune tipologie di immobilizzazioni, quali i costi pluriennali e l’avviamento.

Il costo delle immobilizzazioni, materiali ed immateriali, la cui utilizzazione è limitata nel tempo deve essere sistematicamente ammortizzato in ogni esercizio, considerando la residua possibilità di utilizzo.

Anche per le immobilizzazioni finanziarie il criterio civilistico di imputazione in bilancio è quello del costo di acquisto, tuttavia tale valutazione deve essere analizzata in sede di redazione del bilancio ed eventualmente rettificata dandone spiegazione nella nota integrativa.

C) Attivo circolante: comprende tutti i crediti, i titoli e i beni non destinati ad essere utilizzati durevolmente dall’impresa.  Tra i crediti, voce CII) dello stato patrimoniale  sottovoce 4), dovranno essere indicati:

* nella voce 4bis) i crediti tributari;
* nella voce 4-ter) le imposte anticipate.

Per quanto riguarda i criteri di valutazione:

* i crediti devono essere indicati al netto dei fondi per svalutazione e per rischi specifici e quindi al valore di realizzazione presunto;
* i crediti e i debiti in valuta (ad eccezione delle immobilizzazioni, non monetarie), devono essere valutati al tasso di cambio a pronti in vigore alla data di chiusura dell’esercizio imputando la differenza attiva o passiva a conto economico, ed accantonando gli utili netti in apposita riserva non distribuibile. Le immobilizzazioni in valuta (non monetarie), devono essere valutate al cambio del momento dell’acquisto o a quello inferiore alla data di chiusura dell’esercizio se la riduzione è giudicata durevole;
* le rimanenze di magazzino devono essere valutate al costo di acquisto o di produzione o, se minore, al valore di realizzazione desumibile dall’andamento di mercato. I metodi di costo adottati per i beni fungibili possono essere il FIFO (First In, First Out - rispecchia l'andamento dei prezzi di mercato, perché valuta il magazzino ai costi più recenti, presupponendo che tra le giacenze restino gli ultimi acquisti di merce effettuata), il LIFO  (Last In, First Out – determina il magazzino a costi più “remoti”, tale metodo prevede che le quantità acquistate o prodotte più recentemente siano le prime ad essere vendute od utilizzate in produzione, per cui il magazzino rimane composto dalle quantità relative agli acquisti o alle produzioni più “vecchie”), ovvero il costo medio ponderato (secondo tale ultimo metodo le quantità acquistate o prodotte non sono più singolarmente identificabili e fanno parte di un insieme in cui i beni sono ugualmente disponibili);
* i lavori in corso su ordinazione possono essere iscritti sulla base dei corrispettivi contrattuali maturati con ragionevole certezza;
* i titoli e le partecipazioni che non costituiscono un investimento durevole devono essere valutati al costo di acquisto o di produzione, ovvero, se minore al valore di realizzazione desumibile dall’andamento del mercato.

D) Ratei e risconti: i ratei e risconti si riferiscono a quote di costi o di proventi comuni a due o più esercizi. Nella voce ratei e risconti attivi devono essere iscritti rispettivamente i proventi di competenza dell'esercizio esigibili in esercizi successivi, e i costi sostenuti entro la chiusura dell'esercizio ma di competenza di esercizi successivi.

**Il nuovo OIC 13 -** **Rimanenze**

Il principio contabile OIC 13 ha lo scopo di disciplinare i criteri per la rilevazione, classificazione e valutazione delle rimanenze di magazzino nonché le informazioni da presentare nella nota integrativa. Le variazioni apportate dall'Organismo italiano di contabilità (OIC) al principio contabile 13 recante disposizioni in materia di rimanenze, riguardano il riordino generale della tematica e il migliore coordinamento con le disposizioni degli altri principi contabili nazionali OIC. Rispetto alla precedente versione del principio OIC 13 (anno 2005) si è provveduto a:

* riformulare la disciplina della capitalizzazione degli oneri finanziari con l’obiettivo di renderla di più agevole comprensione e applicazione. In analogia a quanto previsto per il principio OIC 16 “Immobilizzazioni materiali”, è riconosciuta la possibilità di capitalizzare gli oneri finanziari, sia quelli specifici che quelli generici, in proporzione alla durata del periodo di fabbricazione, se la sua durata è significativa;
* fornire una breve descrizione del metodo del prezzo al dettaglio
* chiarire il trattamento contabile dei contributi in conto esercizio relativi all’acquisto di rimanenze. Viene precisato che, ai fini della valutazione delle rimanenze, i contributi in conto esercizio ricevuti sono portati in deduzione al costo di acquisto dei materiali. In questo modo, la valutazione delle rimanenze permette di sospendere i costi effettivamente sostenuti, ossia al netto dei contributi ricevuti. Vengono forniti inoltre indicazioni sulla classificazione dei relativi importi nelle voci di conto economico.

Sono stati migliorati alcuni temi rispetto alla versione messa in consultazione nell'anno 2012:

* definizione dei semilavorati
* costo specifico e criteri di determinazione del costo dei beni fungibili
* ripartizione dei costi generali fissi e dei costi generali variabili
* produzioni congiunte e sottoprodotti

**Il nuovo OIC 14 - Disponibilità liquide**

In data 5 agosto 2014 è stato pubblicato il nuovo principio contabile OIC 14 - Disponibilità liquide, le cui disposizioni si applicano a partire dai bilanci chiusi al 31 dicembre 2014. La nuova edizione del principio è finalizzata a riordinare la materia e migliorare il coordinamento con gli altri OIC; in particolare, si sottolineano le seguenti novità.

In caso di cash pooling, ciascuna società partecipante al fondo comune classifica la propria quota di pertinenza come un debito ovvero un credito nei confronti della società gestrice. I debiti (liquidità prelevata dal fondo) o crediti (liquidità versata nel fondo) nei confronti della società gestrice sono classificati in base alle disposizioni previste dagli OIC 15  - Crediti ed OIC 19 - Debiti, in funzione del rapporto intercorrente tra le società. Nel bilancio della società gestrice la classificazione del saldo è simmetrica alle rilevazioni effettuate dalle partecipanti.

Si ricorda che, questo sistema di gestione della tesoreria è utilizzato da alcuni gruppi societari al fine di accentrare la liquidità presso un unico soggetto giuridico (la società capogruppo solitamente), che diviene la società gestrice di un conto corrente comune, da cui le altre società partecipanti prelevano e versano risorse finanziarie.

La nuova edizione, specifica con maggiore dettaglio il regime di classificazione dei fondi vincolati: si tratta di fondi a giacenza costante prefissata, le cui movimentazioni vengono rendicontate solo periodicamente, ad esempio in sede di reintegro del fondo cassa. Per tale motivo, nel caso in cui, alla data di chiusura dell'esercizio, compaiano in bilancio delle risorse liquide effettivamente già utilizzate, occorre effettuare le relative riconcilizaioni e rettifiche contabili, patrimoniali ed economiche, al fine di dare una rappresentazione veritiera e corretta.

**Il nuovo OIC 15 - Crediti**

Si fornisce di seguito una sintesi di alcune delle principali modifiche apportate all’OIC 15 rispetto alla precedente versione.

**Riserva di proprietà:** il Principio contiene nuove disposizioni in merito alla contabilizzazione delle vendite a rate con riserva della proprietà, indicando che la rilevazione del ricavo di vendita e del relativo credito avvengano alla consegna (e non quando si ha passaggio della proprietà, individuato ex [art.1523, c.c.](http://media.directio.it/portale/norme/19420316-Codice_Civile_art_1523.pdf), nel pagamento dell’ultima rata), in ragione del fatto che il compratore assume i rischi sin dal momento della consegna.

**Attualizzazione:** la nuova versione precisa che l’attualizzazione riguarda i soli crediti commerciali. In aggiunta, l’OIC 15 specifica che gli interessi attivi siano quantificati dalla differenza tra il valore nominale e l’ammontare del corrispettivo a pronti.

**Svalutazione:**nella procedura di valutazione collettiva dei crediti è ammesso un processo di valutazione forfettario, al posto di quello analitico, semplificando la previgente disciplina. Tale processo si realizza per mezzo del raggruppamento di crediti di importo non significativo in classi omogenee con profili similari di rischio (per es., settore economico dei debitori, area geografica, presenza di garanzie). OIC chiarisce, tuttavia, che le formule non possono essere trasformate in comportamenti automatici; per tale motivo, tali formule devono essere verificate costantemente per capire se le rettifiche apportate sulla base della loro applicazione siano congrue o meno.

**Cancellazione:** con probabilità, la parte più innovativa del documento è rappresentata dalla sezione concernente la cancellazione dei crediti. È bene, anche ai nostri fini, ricordare che la Legge di Stabilità 2014 ha previsto che “gli elementi certi e precisi sussistono inoltre in caso di cancellazione dei crediti dal bilancio operata in applicazione dei princìpi contabili”. Tale disposizione comporta che la corretta applicazione delle norme tecniche in parola dell’OIC 15 determini anche la deducibilità delle perdite derivanti da operazioni di cessione dei crediti che comportano la cancellazione del credito dal bilancio. In questo contesto, il nuovo OIC 15 prevede che una società cancelli un credito dal bilancio quando:

* i diritti contrattuali sui flussi finanziari dal credito si estinguano; oppure
* la titolarità dei diritti contrattuali sui flussi finanziari derivanti dal credito sia trasferita e contestualmente siano trasferiti nella sostanza tutti i rischi inerenti il credito.

**Il nuovo OIC 16 - Immobilizzazioni materiali**

Le variazioni apportate dall'Organismo italiano di contabilità (OIC) al principio contabile 16 recante disposizioni in materia di immobilizzazioni materiali, riguardano il riordino generale della tematica e il migliore coordinamento con le disposizioni degli altri principi contabili nazionali OIC.

Rispetto alla versione precedente (anno 2005) l'OIC ha provveduto a:

* chiarire alcuni aspetti applicativi degli ammortamenti. In particolare, si sono fornite alcune precisazioni in tema di ammortamento di componenti aventi vite utili diverse del cespite principale, nonché si è specificato che il processo di ammortamento va interrotto nel momento in cui il valore residuo risulti almeno pari al valore contabile del cespite;
* eliminare la previsione secondo cui l’ammortamento andava sospeso per i cespiti non utilizzati per lungo tempo. L’ammortamento va effettuato considerando che in tale lasso temporale il bene è pur sempre soggetto ad obsolescenza tecnica ed economica;
* riformulare la disciplina della capitalizzazione degli oneri finanziari, riconoscendo la possibilità di capitalizzare tali oneri, sia quelli specifici che quelli generici, in proporzione alla durata del periodo di fabbricazione, se significativo;
* eliminare la previsione contenuta nell’attuale principio che permette di non scorporare il valore del terreno dai fabbricati su cui essi insistono quando il valore del terreno tenda a coincidere con il valore del fondo di ripristino/bonifica del sito, nel presupposto che la rilevazione distinta del terreno e del relativo fondo di accantonamento fornisca una migliore rappresentazione al lettore del bilancio;
* chiarire che le immobilizzazioni materiali acquisite a titolo gratuito sono iscritte al presumibile valore di mercato al lordo dei costi accessori;
* precisare che le svalutazioni di immobilizzazioni rivalutate transitano per il conto economico salvo eventuale diversa previsione di legge.

**Il nuovo OIC 18 - Ratei e Risconti**

Il principio contabile OIC 18 ha lo scopo di disciplinare i criteri per la rilevazione, classificazione e valutazione dei ratei e risconti, nonché le informazioni da presentare nella nota integrativa, ed è destinato alle società che redigono il bilancio in base alle disposizioni del codice civile.

Le modifiche rispetto alla versione datata 2005 hanno riguardato:

* le condizioni per la rilevazione in bilancio dei ratei e risconti
* i criteri di valutazione dei ratei e dei risconti da iscrivere in bilancio e le poste di contoeconomico interessate dalle rettifiche di valore
* eliminazione la richiesta di distinguere i ratei e risconti nello stato patrimoniale quando il loro ammontare è apprezzabile, in quanto tale distinzione deve essere comunque fornita in nota integrativa

Rispetto alla versione del principio posta in consultazione nel 2012 si è aggiunta la contabilizzazione del maxicanone nell’ambito delle operazioni di leasing finanziario e si sono apportati alcuni affinamenti nella struttura del documento per allinearlo al format dei documenti più recenti.

**Il nuovo OIC 24 -** **Immobilizzazioni immateriali**

Il nuovo OIC riformula la definizione di avviamento e fornisce chiarimenti in merito alla capitalizzazione di oneri pluriennali, costi di ricerca e sviluppo, corsi di addestramento del personale, acquisto di software non tutelati e altri.

Oneri pluriennali: si tratta di costi che non esauriscono la loro utilità nell'esercizio in cui sono sostenuti e comprendono i costi di impianto e ampliamento, di ricerca applicata e di sviluppo, i costi di pubblicità e simili. Sono diversi dai beni immateriali (diritti giuridicamente tutelati) e dall’avviamento. Possono essere iscritti nell’attivo dello stato patrimoniale solo se:

* ne è dimostrata la loro utilità futura;
* esiste una correlazione oggettiva con i relativi benefici futuri;
* è stimabile con ragionevole certezza la loro recuperabilità (secondo il principio di prudenza).

Avviamento: si tratta della attitudine di un'azienda a produrre utili che derivino o da fattori specifici (senza valore autonomo), ovvero da incrementi di valore che il complesso dei beni aziendali acquisisce rispetto alla somma dei valori dei singoli beni, in virtù dell'organizzazione dei beni in un sistema efficiente. Può essere generato internamente o acquisito a titolo oneroso; solo nel secondo caso può essere iscritto tra le immobilizzazioni immateriali.

Corsi di addestramento e qualificazione del personale: si tratta di operazioni che si sostanziano in un investimento sugli attuali fattori produttivi e comportano un profondo cambiamento nella struttura produttiva, commerciale e amministrativa. Essi sono assimilabili ai costi di periodo e pertanto sono iscritti nel conto economico dell’esercizio in cui si sostengono. Essi possono essere capitalizzati soltanto quando assimilabili ai costi di start-up e sostenuti in relazione ad un’attività di avviamento di una nuova società o di una nuova attività.

Costi per la produzione e distribuzione di cataloghi, espositori e altri strumenti con finalità promozionali: non rientrano nelle immoblizzazioni immateriali, bensì in quelle materiali.

Brevetti, diritti di sfruttamento di opere, marchi e licenze e concessioni: se il contratto di acquisto prevede il pagamento di un corrispettivo iniziale, nonchè il pagamento di futuri corrispettivi aggiuntivi commisurati ai volumi della produzione o delle vendite, è iscrivibile tra le immobilizzazioni immateriali il solo costo pagato inizialmente. Gli ammontari, parametrati ai volumi della produzione o delle vendite, degli esercizi successivi si imputano a conto economico e non si capitalizzano tra i costi di acquisto, in quanto direttamente correlati ai ricavi dei medesimi esercizi.

Momento iniziale dell'ammortamento e definizione di valore residuo: l'ammortamento decorre dal momento in cui l'immobilizzazione è disponibile e pronta per l'uso; il valore residuo di un bene immateriale si presume pari a zero, a meno che:

* sussista un impegno da parte di terzi ad acquistare il bene immateriale alla fine della sua vita utile;
* sia dimostrabile l’esistenza di un mercato del bene dal quale trarre un valore oggettivo che permetta di effettuare una stima attendibile del valore realizzabile dalla alienazione dell’attività immateriale al termine della vita utile

Costi di ricerca e sviluppo: si tratta di costi destinati alla realizzazione interna di un progetto e sono capitalizzabili se:

* sono relativi ad un prodotto o processo definito e sono identificabili e misurabili;
* si riferiscono ad un progetto realizzabile, per cui la società possiede le risorse necessarie;
* sono recuperabili dalla società

Software: i costi diretti ed indiretti connessi ai software non tutelati sono capitalizzabili.

La nuova versione dell'OIC 24 fornisce, inoltre, chiarimenti in merito al trattamento in bilancio delle svalutazioni di immobilizzazioni rivalutate e alla cancellazione dei costi per migliorie sui beni di terzi in caso di cessazione anticipata del contratto di locazione (o leasing).

##### Novità

Decreto bilanci: modifiche alla struttura dello Stato Patrimoniale

L'art.6 al comma 4 del D.lgs. 139/2015 apporta modifiche all'art. 2424 del codice civile. Non sono più previsti i conti d'ordine

* Decreto Legislativo n°139 del 18 agosto 2015,

Decreto bilanci: il "fair value" degli strumenti finanziari

Il comma 10 del D.lgs. 139/2015 riforma l'art.2427-bis del codice civile e richiede maggiori informazioni in nota integrativa per i derivati

* D.lgs.139/2015

Decreto Bilanci: novità nei criteri di valutazione delle poste di bilancio

L'avviamento può essere ammortizzato in un periodo massimo di 10 anni, viene introdotto il criterio del costo ammortizzato per debiti, crediti e titoli e del fair value per i derivati. I costi di ricerca e pubblicità non possono essere capitalizzati

* DLgs 139/2015 - Decreto Bilanci

CNDCEC: Approfondimento sull'applicazione in bilancio del nuovo OIC 16

In data 3 giugno 2015 è stato pubblicato sul sito del CNDCEC un approfondimento in merito all'applicazione del nuovo OIC 16 "immobilizzazioni materiali", al fine di agevolare i professionisti nella redazione del bilancio.

* OIC 16: Immobilizzazioni materiali

##### Norme, Prassi e Giurisprudenza

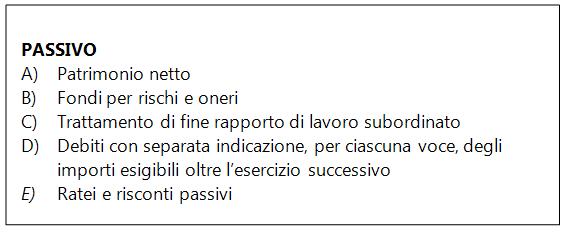
* OIC 13 - Rimanenze
* OIC 14 - Disponibilità liquide
* OIC 15 - Crediti
* OIC 16 - Immobilizzazioni materiali
* OIC 18 - Ratei e Risconti
* OIC 24 - Le immobilizzazioni immateriali
* Cassazione: è responsabile l'amministratore in caso di errata valutazione dei crediti a bilancio, finalizzata alla copertura di perdite

##### Norme Correlate

* Art. 2423 cod. civile
* Art. 2424 cod. civile
* Art. 2426 cod. civile

Lo Stato Patrimoniale: Passivo

*Passivo dello Stato Patrimoniale*



A) Patrimonio netto: comprende il capitale sociale sottoscritto dai soci, le riserve (legale, statutaria, di rivalutazione, ecc…) gli utili e le perdite riportati a nuovo, l’utile e la perdita di esercizio.

B) Fondi per rischi ed oneri: gli accantonamenti per rischi ed oneri, qui ricompresi, sono destinati a coprire perdite e debiti di natura determinata, di esistenza certa e probabile, dei quali, tuttavia, alla chiusura dell’esercizio sono indeterminati o l’ammontare o la data di sopravvenienza[(art. 2424-bis cod.civ.](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/adempimenti-annuali/14-bilancio-annuale/14_04-stato-patrimoniale-passivo.aspx#norma-1660))

La voce B) del passivo, fondi per rischi e oneri nella sottovoce B2), accoglie la precisazione della posta del Fondo imposte con la locuzione “anche differite”.

C) Trattamento di fine rapporto di lavoro subordinato: questa voce rappresenta il debito maturato nei confronti dei dipendenti a titolo di indennità di fine rapporto, che sarà corrisposta al termine del contratto di lavoro.

D) Debiti: per questa voce del passivo è prevista una ulteriore classificazione in 14 voci distinte (obbligazioni, debiti verso banche, debiti verso fornitori, debiti tributari, ecc.). Per ogni voce devono essere dettagliati gli importi esigibili oltre il termine dell’esercizio successivo.

La voce D del passivo dello Stato Patrimoniale accoglie al n.3) la voce Debiti v/soci per finanziamenti.

E) Ratei e risconti: Nella voce ratei e risconti passivi devono essere iscritti rispettivamente i costi di competenza dell'esercizio esigibili in esercizi successivi e i proventi percepiti entro la chiusura dell'esercizio ma di competenza di esercizi successivi.

Se un elemento dell'attivo o del passivo ricade sotto più voci dello schema patrimoniale, nella Nota Integrativa deve annotarsi, qualora sia necessario per la comprensione del bilancio, la sua appartenenza anche a voci diverse da quella nella quale è iscritto.

*Conti d’ordine*

L'[art. 2424, c.3 cod. civ](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/adempimenti-annuali/14-bilancio-annuale/14_04-stato-patrimoniale-passivo.aspx#norma-1655).,prevede che in calce allo stato patrimoniale debbano risultare “le garanzie prestate direttamente o indirettamente, distinguendosi tra fidejussioni, avalli, altre garanzie personali e garanzie reali, ed indicando separatamente, per ciascun tipo, le garanzie prestate a favore di imprese controllate e collegate nonché di controllanti e di imprese sottoposte al controllo di queste ultime; devono inoltre risultare gli altri conti d'ordine”. Risultano esplicitamente menzionati i conti d'ordine attivabili col sistema dei rischi, ma la prescrizione conclusiva fa chiaramente intendere l'obbligo di indicare altri conti d'ordine, per la cui individuazione occorre seguire il principio generale sancito dall'[art. 2423 cod. civ.](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/adempimenti-annuali/14-bilancio-annuale/14_04-stato-patrimoniale-passivo.aspx#norma-1629) già citato. Una esposizione chiara ed una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico conseguito, esige che lo stato patrimoniale contenga sempre i conti d'ordine relativi ai rischi, agli impegni ed ai beni di terzi.

Il nuovo OIC 19 - Debiti

Le variazioni apportate al principio contabile OIC 19 hanno comportato un riordino della tematica e un miglior coordinamento con le disposizioni degli altri principi contabili nazionali OIC. Rispetto al precedente OIC 19 (2005) l'OIC ha provveduto a:

* con riferimento ai debiti commerciali, rivedere la disciplina dello scorporo degli interessi passivi impliciti nel costo di acquisizione di beni o prestazioni di servizi
* fornire ulteriori indicazioni circa il contenuto delle voci D3 “debiti verso soci per finanziamenti” e D11 “debiti verso controllanti”
* introdurre delle previsioni specifiche con riferimento al trattamento contabile delle obbligazioni indicizzate, dei debiti soggetti a condizioni sospensive e dei prestiti obbligazionari subordinati

Rispetto alla versione del principio posta in consultazione nel 2012 si rilevano le seguenti differenze:

* è stata rivista la definizione di debito specificando che i debiti sono passività di natura determinata ed esistenza certa, che rappresentano obbligazioni a pagare ammontari determinati di solito ad una data stabilita
* si è precisato che nel caso in cui la società violi una clausola contrattuale prevista per un debito a lungo termine entro la data di riferimento del bilancio, con la conseguenza che il debito diventa immediatamente esigibile, essa classifica il debito come esigibile entro l’esercizio, a meno che tra la data di chiusura dell’esercizio e prima della data di formazione del bilancio, non intervengano nuovi accordi contrattuali che legittimano la classificazione come debiti a lungo termine
* nel caso di scorporo di interessi passivi impliciti inclusi nel costo d’acquisto del bene o del servizio, si è previsto che quando non è possibile determinare il prezzo di mercato a breve termine del bene/servizio e qualora si può fondatamente presumere l’esistenza di una congrua componente finanziaria nel prezzo negoziato a regolamento differito, tale valore è ottenuto attualizzato il debito ad un tasso di interesse per finanziamenti con dilazione e caratteristiche similari
* è stata eliminata la parte riguardante i debiti per associazione in partecipazione.

I nuovi OIC 20 e 21 - Titoli di debito e Partecipazioni e azioni proprie

I due Principi entrano in vigore a partire dai bilanci chiusi al 30 dicembre 2014, anche se le imprese a propria discrezione ne possono fare uso prima.

Classificazione e cambiamento di destinazione: L’OIC con i nuovi Principi specifica che ai fini della classificazione conta la prospettiva o meno di un titolo in un dato portafoglio (management intent). I nuovi OIC 20 e OIC 21 prevedono che il titolo che cambia di destinazione sia valutato a tale data con il vecchio criterio e da quel momento in avanti con il nuovo criterio. In sostanza, un titolo che passa dal circolante all’immobilizzato deve essere valutato alla data di cambiamento di destinazione al minore tra costo e valore desumibile dall’andamento del mercato e in seguito (ossia da quel momento in avanti) al costo storico, considerando le eventuali svalutazioni dovute a perdite durevoli di valore.

Plusvalenze e minusvalenze - spese di cessione e imputazione del plus-minus valore: in ossequio al divieto di compensazione, non è più previsto di computare le spese di cessione, all’operazione di dismissione dei titoli; tali oneri sono imputati in conto economico in relazione alla loro natura, così come previsto in linea generale dal codice civile e dal documento interpretativo n.1 dell’OIC 12. Sempre in funzione dell'imputazione delle componenti economiche connesse ai titoli immobilizzati, vale la pena evidenziare - come fatto da OIC nella sua introduzione al nuovo OIC 21 - che è stata confermata la previsione per la quale le plusvalenze e minusvalenze derivanti da dismissioni sono classificate nell’area ordinaria - C16) Altri proventi finanziari o C17) Interessi e altri oneri finanziari - o nell’area straordinaria -E20 Proventi o E21 Oneri - in base a quanto disposto in termini generali dall’OIC 29 nella sezione dedicata agli “eventi e operazioni straordinarie”.

Valutazione secondo i metodi propri delle rimanenze: il metodo del costo specifico resta il criterio di valutazione di riferimento dei titoli immobilizzati. Tuttavia, le nuove versioni di OIC 20 e 21, estendono l’utilizzo dei metodi di valutazione delle determinazione del costo delle rimanenze (lifo, fifo e costo medio ponderato) anche a titoli e partecipazioni immobilizzati.

La svalutazione delle partecipazioni: l’OIC 21 specifica adesso che nella verifica di determinazione dell’esistenza di una perdita durevole di valore di una partecipazione immobilizzata, le imprese comparano il valore contabile con il valore recuperabile, laddove quest’ultimo è “determinato in base ai benefici futuri che si prevede affluiranno all’economia della partecipante”.

Il nuovo OIC 22 - Conti d'ordine

L’OIC ha elaborato una nuova edizione dell’OIC 22, allo scopo di renderne più agevole la lettura e l’utilizzo. Le variazioni apportate hanno comportato un riordino generale della tematica e un miglior coordinamento con le disposizioni degli altri principi contabili nazionali OIC. L'OIC rispetto alla versione precedente ha dunque provveduto a:

* fornire le definizioni di garanzie prestate e ricevute, impegni, beni di terzi presso la società, beni della società presso terzi oltre che di garanzia personale e garanzia reale
* precisare che non si procede alla rappresentazione nei conti d’ordine in calce allo stato patrimoniale - per evitare duplicazioni che nuocerebbero alla chiarezza - di quegli accadimenti che siano già stati oggetto di rilevazione nello stato patrimoniale, nel conto economico e/o nella nota integrativa. È il caso ad esempio dei beni della società presso terzi
* riformulare la disciplina degli impegni con particolare riguardo agli impegni da non riportare in calce allo stato patrimoniale. In particolare, si è precisato che, al fine di favorire la chiarezza e l’intellegibilità degli importi riportati in calce allo stato patrimoniale, sono iscritti nei conti d’ordine gli impegni che per loro natura e ammontare possono incidere in modo rilevante sulla situazione patrimoniale e finanziaria della società, e quindi la cui conoscenza sia utile per valutare tale situazione

Il nuovo OIC 28 - Patrimonio netto

Rispetto al precedente OIC 28 nella versione del 30 maggio 2005, l'OIC ha provveduto a:

* razionalizzare l’esemplificazione fatta in tema di riserve di patrimonio netto iscrivibili nella voce AVII “altre riserve”
* precisare che i “Versamenti in conto futuro aumento di capitale” sono iscritti nel patrimonio netto solo a condizione che non siano restituibili
* sistematizzare in un unico punto il tema della rilevazione iniziale delle riserve in modo da fornirne una disciplina organica
* precisare che la rinuncia di un qualunque credito da parte del socio - che si concretizza in un atto formale effettuato esplicitamente nella prospettiva del rafforzamento patrimoniale della società - è trattata contabilmente alla stregua di un apporto di patrimonio. Pertanto, in tal caso la rinuncia dei soci al diritto alla restituzione trasforma il debito della società in una posta di patrimonio netto avente natura di riserva di capitale.

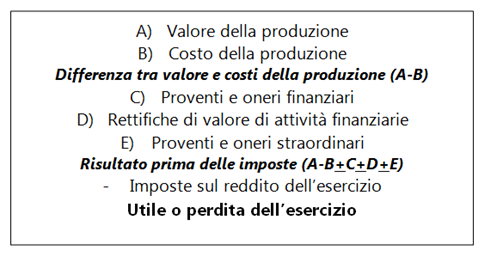
Il nuovo OIC 31 - Fondi per rischi e oneri e Trattamento di Fine Rapporto

Le indicazioni contenute nell’OIC 31 sostituiscono quelle contenute nel precedente principio contabile OIC 19 (versione del 2005), denominato “*I fondi per rischi e oneri. Il trattamento di fine rapporto. I debiti*.” Rispetto al precedente OIC 19 (nella parte relativa ai Fondi e al TFR) sono state apportate modifiche per:

* chiarire che gli accantonamenti ai fondi rischi e oneri sono iscritti fra le voci dell’attività gestionale a cui si riferisce l’operazione (caratteristica, accessoria, finanziaria o straordinaria), dovendo prevalere il criterio della classificazione “per natura” dei costi.
  + gli accantonamenti per rischi e oneri relativi all’attività caratteristica e accessoria sono iscritti prioritariamente fra le voci della classe B del conto economico, diverse dalla voce B12 e dalla B13
  + gli accantonamenti per rischi e oneri relativi all’attività finanziaria o straordinaria sono iscritti rispettivamente fra le voci della classe C ed E del conto economico
* ampliare la disciplina dei requisiti per poter procedere all’iscrizione di un fondo con l’obiettivo di renderne più agevole comprensione
* eliminare l’indicazione che ammette l’attualizzazione dei fondi per oneri al fine di tener conto del fenomeno inflattivo
* introdurre nuove disposizioni in merito alla rilevazione dei fondi per resi su prodotti, alla rilevazione dei fondi recupero ambientale e all’utilizzo dei fondi e al trattamento dei fondi eccedenti

## Il Conto Economico

La struttura del conto economico prevede invece la forma scalare in sezione unica.



A) Valore della produzione: questa voce è così suddivisa:

* ricavi delle vendite e delle prestazioni (al netto di resi, sconti ed abbuoni): si comprendono qui i corrispettivi delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi che costituiscono l’attività caratteristica e tipica dell’impresa e i ricavi di carattere accessorio all’attività principale;
* variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati, prodotti finiti;
* variazioni dei lavori in corso su ordinazione;
* incrementi di immobilizzazioni per lavori interni;
* altri ricavi e proventi con separata indicazione dei contributi in conto esercizio: questa voce accoglie i proventi non riconducibili all’attività caratteristica dell’impresa (per es. contributi in conto esercizio, proventi immobiliari non rientranti nell’attività tipica aziendale, plusvalenze derivanti dalla vendita di cespiti sostituiti per il normale deperimento economico-tecnico subito).

B) Costi della produzione: i  costi di produzione sono suddivisi a seconda della loro natura:

* materie prime, sussidiarie, di consumo e merci: si indicano in questa voce gli acquisti di beni fisici;
* servizi: es. consulenze, spese di manutenzione, royalties, assicurazioni, spese telefoniche;
* spese per godimento di beni di terzi: es. affitti, canoni di leasing;
* spese per il personale: salari e stipendi, oneri sociali, trattamento di fine rapporto maturato nell’esercizio, trattamento di quiescenza, altri costi per il personale;
* ammortamenti (di immobilizzazioni) e svalutazioni (di immobilizzazioni e di crediti): la disciplina civilistica dell’ammortamento dei cespiti materiali prevede che il piano d’ammortamento debba essere effettuato in relazione alla residua vita utile del bene, con sistematicità e sulla base di un programma pluriennale;
* variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci;
* accantonamenti per rischi;
* altri accantonamenti;
* oneri diversi di gestione: es. spese amministrative, commerciali.

C) Proventi e oneri finanziari: questa classe di componenti economiche include i proventi derivanti dalla gestione degli investimenti finanziari, sia temporanei che duraturi (per es. dividendi da partecipazioni, interessi attivi bancari), nonché gli oneri finanziari (per es. interessi passivi bancari, interessi passivi su mutui, interessi passivi su prestiti obbligazionari); essa è suddivisa in quattro voci:

* proventi da partecipazioni con separata indicazione di quelli relativi ad imprese controllate e collegate;
* altri proventi finanziari;
* interessi ed altri oneri finanziari;
* utili e perdite su cambi (sottovoce 17-bis del conto economico), include sia le differenze di cambio realizzate  sia quelle da valutazione a fine esercizio.

D) Rettifiche di valore di attività finanziarie:

* rivalutazioni di partecipazioni, di immobilizzazioni finanziarie che non costituiscono partecipazioni e titoli diversi dalle partecipazioni iscritti nell’attivo circolante: il termine rivalutazioni si riferisce solo ai ripristini di valore delle attività finanziarie quando sono venuti meno i motivi di una precedente svalutazione;
* svalutazioni di partecipazioni, di immobilizzazioni finanziarie diverse dalle partecipazioni, di titoli iscritti nel circolante diversi dalle partecipazioni.

E) Proventi e oneri straordinari: questa voce comprende i proventi e gli oneri non imputabili ed estranei alla gestione ordinaria (per es. le plusvalenze o le minusvalenze derivanti dalla cessione di rami aziendali o di immobili civili non strumentali).

***Risultato prima delle imposte***

Il risultato lordo d’esercizio è ottenuto dalla differenza fra i ricavi e i costi dell’esercizio e  rappresenta il risultato civilistico prima del conteggio delle imposte correnti, differite e anticipate, determinate sulla base delle disposizioni in materia fiscale e imputate al conto economico .

***Utile (perdita) d’esercizio***

Il risultato netto d’esercizio è ottenuto dalla differenza fra i ricavi e i costi dell’esercizio, comprensivi delle imposte e  rappresenta l’ultima voce del conto economico civilistico.

Il risultato civilistico costituisce anche il punto di partenza per la determinazione del reddito d’impresa, cioè del reddito fiscale sul quale calcolare le imposte dovute.

Il reddito fiscale è infatti determinato apportando al risultato netto d’esercizio le variazioni in aumento e in diminuzione conseguenti all’applicazione dei criteri stabiliti dalle disposizioni fiscali contenute nel TUIR (Testo Unico Imposte sui Redditi).

**Il nuovo OIC 9 - Perdite durevoli**

Il nuovo principio contabile 9 propone il modello basato sull’attualizzazione dei flussi di cassa come paradigma concettuale di riferimento per la determinazione del valore recuperabile delle immobilizzazioni materiali e immateriali, secondo un approccio di universale accettazione e adottato dagli organismi contabili internazionali più autorevoli. Nella definizione puntuale della regola contabile, tuttavia, si è modulata l’applicazione del modello sulla base delle dimensioni della società, così da consentire ai soggetti di piccole dimensioni di evitare il sostenimento di oneri sproporzionati rispetto ai benefici che deriverebbero dall’adozione di tecniche complesse.

In questo senso va letta la previsione di consentire alle società di minori dimensioni di utilizzare l’approccio semplificato basato sulla capacità di ammortamento.

Rispetto alla versione posta in consultazione nel 2013 le principali modifiche apportate sono le seguenti:

* la definizione di valore equo è stata coordinata con quella contenuta nell’IFRS 13 Fair Value Measurement;
* è stata meglio specificata la definizione di capacità di ammortamento;
* gli indicatori di perdita previsti per l’approccio semplificato sono stati resi omogenei rispetto a quelli previsti per l’approccio di riferimento.

**Il nuovo OIC 25 - Imposte sui redditi**

L'OIC ha effettuato una rielaborazione del principio contabile 25 avente ad oggetto le imposte sui redditi.

Rispetto al precedente principio (nella versione del 30 maggio 2005) l'OIC ha provveduto a:

* eliminare i riferimenti al disinquinamento fiscale
* disciplinare in modo organico la rilevazione della fiscalità differita derivante da:
  + i) operazioni che hanno effetto sul conto economico
  + ii) operazioni che non hanno effetto sul conto economico (ad esempio, operazioni straordinarie, rivalutazione di attività, riserve in sospensione di imposta)
* inserire una parte dedicata alla fiscalità differita che emerge nei casi in cui il valore contabile di una partecipazione in società controllate, società collegate o in joint venture differisca dal valore fiscale
* aggiornare la disciplina delle perdite fiscali riportabili a nuovo in base alle recenti modifiche legislative
* precisare, con riguardo al calcolo delle imposte differite e anticipate, che l’aliquota fiscale applicabile per il loro calcolo è quella in vigore nell’esercizio nel quale le differenze temporanee si riverseranno, previste dalla normativa fiscale vigente alla data di riferimento del bilancio
* chiarire in modo esplicito, con riguardo alla fiscalità differita da operazioni che non hanno effetto sul conto economico, che non si procede alla rilevazione delle imposte differite e anticipate nel caso di: a) rilevazione iniziale dell’avviamento e b) rilevazione iniziale di un’attività o di una passività in un’operazione che non influenza direttamente né il risultato civilistico né il reddito imponibile e non è un’operazione straordinaria. Si introducono, inoltre, chiarimenti in merito allo stanziamento della fiscalità differita in caso di operazioni straordinarie
* disciplinare il caso dell’affrancamento dei maggiori valori contabili delle attività e dell’avviamento che derivano da un’operazione straordinaria, quando la decisione di avvalersi dell’affrancamento è presa con riferimento all’esercizio in cui avviene l’operazione straordinaria
* in tema di rivalutazione di attività, disciplinare il trattamento contabile dell’imposta sostitutiva da pagare per il riallineamento dei valori civilistici e fiscali

##### Novità

Decreto bilanci: modifiche alla struttura del Conto Economico

Apportate modifiche alla struttura del Conto Economico. Viene eliminato il punto E "Proventi e oneri straordinari"

* D. Lgs 139 del 18 agosto 2015

##### Norme, Prassi e Giurisprudenza

* OIC 9 - Svalutazioni per perdite durevoli di valore delle immobilizzazioni materiali e immateriali
* OIC 25 - Imposte sul reddito
* CNDCEC: Guida all'OIC 23

La Nota Integrativa

La Nota Integrativa, parte integrante del bilancio d’esercizio, fornisce le informazioni esplicative e complementari ai dati sintetici e quantitativi contenuti nello stato patrimoniale e nel conto economico.

La Nota integrativa ha la funzione di far sì che i valori siano comprensibili approfondendo elementi della gestione non individuabili nei meri valori numerici, di soddisfare l’obbligo di informare i terzi che leggono il bilancio sui motivi del ricorso a deroghe generali o specifiche, nonché di concorrere alla rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale, finanziaria ed economica. In altri termini consente di redigere un bilancio con chiarezza, dando compimento ad uno dei principi fondamentali in materia di bilancio, sancito dall[’art. 2423 cod.civ](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/adempimenti-annuali/14-bilancio-annuale/14_06-nota-integrativa.aspx#norma-1629),

La Nota Integrativa, ai sensi dell’[art. 2427 cod.civ.](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/adempimenti-annuali/14-bilancio-annuale/14_06-nota-integrativa.aspx#norma-1668), deve indicare:

1) i criteri applicati nelle valutazioni delle voci di bilancio, nelle rettifiche di valore e nella conversione dei valori non espressi all’origine in moneta avente corso legale nello Stato

2) i movimenti delle immobilizzazioni specificando per ogni voce: il costo di acquisto, le acquisizioni e alienazioni dell’esercizio, gli ammortamenti, le svalutazioni o rivalutazioni precedenti e dell’esercizio, gli eventuali spostamenti da una voce all’altra

3)  la composizione, le ragioni dell’iscrizione e i criteri di ammortamento dei costi d’impianto e di ampliamento, di ricerca, sviluppo e pubblicità; la misura e le motivazioni delle riduzioni di valore applicate alle immobilizzazioni immateriali di durata indeterminata, facendo esplicito riferimento :

* al loro concorso alla futura produzione di risultati economici;
* alla loro prevedibile durata utile;
* al loro valore di mercato, se determinabile, segnalando anche le differenze rispetto a quelle operate negli esercizi precedenti, e la loro influenza sui risultati economici dell’esercizio e sugli indicatori di redditività di cui sia stata data comunicazione.

4) le variazioni intervenute nelle altre voci dell’Attivo e del Passivo e, in particolare alle voci del patrimonio netto, ai fondi e al TFR, le utilizzazioni e gli accantonamenti

5) l’elenco delle partecipazioni in società collegate e controllate (anche se possedute tramite società fiduciarie o per interposta persona), indicando per ciascuna società partecipata: denominazione, sede, capitale, patrimonio netto, utile o  perdita dell’ultimo esercizio, quota posseduta,  valore attribuito in bilancio o corrispondente credito

6)  l’ammontare dei crediti e dei debiti con durata residua superiore ai 5 anni e dei debiti con garanzia reale sui beni della società con specifica indicazione della natura delle garanzie e con apposita ripartizione secondo le aree geografiche, nonché:

* eventuali effetti significativi delle variazioni nei cambi valutari verificatesi successivamente alla chiusura dell’esercizio;
* l'ammontare dei crediti e debiti derivanti da operazioni  che prevedono l’obbligo per l’acquirente di retrocessione a termine.

7) ratei e risconti attivi e passivi, altri fondi e altre riserve: la loro composizione qualora l’ammontare sia apprezzabile, e, per le voci di patrimonio netto, un prospetto analitico, con specificazione della loro origine, possibilità di utilizzazione e distribuibilità, nonché degli utilizzi avvenuti nei precedenti esercizi

8)    l’ammontare degli oneri finanziari imputati nei valori iscritti nell’Attivo dello Stato Patrimoniale, distintamente per ogni voce

9)  gli impegni: l’indicazione di quelli non risultanti dallo Stato Patrimoniale e le notizie sui conti d’ordine utili per valutare la situazione patrimoniale, specificando se gli impegni sono relativi a società del gruppo

10)   la ripartizione, se significativa, dei ricavi per categorie di attività e per aree geografiche

11)   l’ammontare dei proventi da partecipazioni diversi dai dividendi (per es.: diritti d’opzione)

12)   la suddivisione degli oneri finanziari relativi a prestiti obbligazionari, a debiti verso banche e altri

13)   la suddivisione di proventi ed oneri straordinari, se di ammontare apprezzabile

14)   in un apposito prospetto è necessario indicare: la descrizione delle differenze temporanee che hanno comportato la rilevazione di imposte differite ed anticipate,  l’aliquota applicata e variazione rispetto l’esercizio precedente, gli importi imputati al conto economico, gli importi imputati al patrimonio netto, le voci escluse dal computo e relative motivazioni, le imposte anticipate relative a perdite fiscali iscritte e non iscritte  in bilancio, con relative motivazioni

15)   il numero medio dei dipendenti ripartito per categoria

16)   l’ammontare dei compensi spettanti cumulativamente agli amministratori e ai sindaci

17)   il numero e il valore nominale delle azioni della società per distinte categorie e il numero e valore nominale delle azioni sottoscritte nell’esercizio

18)   l’indicazione del numero e dei diritti che attribuiscono distintamente le azioni di godimento, le obbligazioni convertibili e i titoli o valori simili emessi dalla società

19)   il numero e le caratteristiche degli altri strumenti finanziari emessi dalla società, con l’indicazione dei diritti patrimoniali e partecipativi che conferiscono e delle principali caratteristiche delle operazioni relative; vanno inoltre evidenziati i finanziamenti effettuati dai soci alla società, ripartiti per scadenze e con la separata indicazione di quelli con clausola di postergazione rispetto agli altri creditori

20)   il valore e la tipologia dei beni e dei rapporti giuridici compresi in ciascun patrimonio destinato ad uno specifico affare, ivi inclusi quelli apportati dai terzi, i criteri adottati per la imputazione degli elementi comuni di costo e di ricavo, nonché il corrispondente regime di responsabilità

21)   l’indicazione della destinazione dei proventi scaturiti da finanziamenti destinati ad uno specifico affare ([art. 2447-decies cod.civ.](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/adempimenti-annuali/14-bilancio-annuale/14_06-nota-integrativa.aspx#norma-1703))

22)   le operazioni di locazione finanziaria, che comportano il trasferimento al locatario della parte prevalente dei rischi e dei benefici inerenti ai beni che ne costituiscono oggetto. Su un apposito prospetto deve risultare:

* il valore attuale dei canoni a scadere;
* l’onere finanziario effettivo;
* il valore dei beni in locazione, come se fossero iscritti nelle immobilizzazioni;
* gli ammortamenti, rettifiche e riprese di valore.

Il[D.Lgs. 173/2008](http://media.directio.it/portal/norme/20081103_D.Lgs_n.173.pdf) ha poi introdotto due nuove informative da fornire in Nota Integrativa dei bilanci relativi agli esercizi aventi inizio da data successiva a quella del 21 novembre 2008, e cioè le informazioni riguardanti:

22-bis)    le   operazioni   realizzate   con   parti   correlate,  precisando l'importo, la  natura  del  rapporto  e ogni altra informazione necessaria per la comprensione  del    bilancio  relativa  a tali operazioni, qualora le stesse siano rilevanti  e  non  siano state concluse a normali condizioni di mercato;

22-ter)    la  natura  e l'obiettivo economico di accordi non risultanti dallo stato patrimoniale,   con   indicazione   del   loro   effetto   patrimoniale, finanziario ed  economico,  a  condizione  che  i  rischi e i benefici da essi derivanti siano  significativi  e  l'indicazione  degli  stessi sia necessaria per valutare   la   situazione  patrimoniale  e  finanziaria  e  il  risultato economico della società.

In base a quanto definito dal principio internazionale IAS 24, una parte è correlata a un’entità se:

* direttamente o indirettamente, attraverso uno o più intermediari, questa:

- controlla l’entità, ne è controllata, oppure è soggetta al controllo congiunto (ivi incluse le entità controllanti, le controllate e le  consociate);

-  detiene una partecipazione nell’entità tale da poter esercitare un’influenza notevole su quest’ultima;

-  controlla congiuntamente l’entità.

* la parte è un dirigente con responsabilità strategiche;
* la parte è uno stretto familiare dei precedenti;
* la parte è una società collegata, o è una joint-venture della partecipante;
* la parte è un’entità controllata, controllata congiuntamente o sottoposta ad influenza notevole.

Si può cogliere una definizione di operazione con parti correlate dalla lettura dello stesso principio internazionale IAS 24, ossia un trasferimento di risorse, servizi o obbligazioni tra parti correlate indipendentemente dal fatto che sia stato pattuito un corrispettivo. Esempi possono essere (sempre nel presupposto che siano significative e non concluse a normali condizioni di mercato): gli acquisti o le vendite di beni o di servizi, la prestazione od ottenimento di servizi,le operazioni di leasing, le clausole di garanzia o pegno, l’estinzione di passività di una parte per conto della controparte, ecc...

Tra gli esempi di accordi non risultanti dallo stato patrimoniale, ma che possono avere un’influenza sul processo decisionale, possono considerarsi: gli accordi combinati di vendita e di riacquisto, le disposizioni in merito al deposito delle merci, le disposizioni di leasing operativo, le intestazioni patrimoniali tramite società fiduciarie e trust, ecc..

Il successivo articolo [2427-bis cod.civ.](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/adempimenti-annuali/14-bilancio-annuale/14_06-nota-integrativa.aspx#norma-1712), prevede l’indicazione in nota integrativa di alcune informazioni relative al fair value (dizione tradotta nelle dottrina comunitaria in “valore equo”; i principi internazionali IAS/IFRS definiscono il fair value come “il corrispettivo al quale un’attività può essere scambiata, o una passività estinta, tra parti consapevoli e disponibili, in una transazione tra terzi indipendenti..”. Si tratta quindi, in sostanza, di una valutazione fatta a valori di mercato) degli strumenti finanziari derivati. In particolare occorre indicare, per ogni categoria di strumenti finanziari derivati:

* il loro fair value;
* la natura e l’entità del loro ammontare.

Tra gli strumenti finanziari vengono ricompresi anche quelli collegati a merci che conferiscono alle parti contraenti il diritto di liquidazione per contanti o mediante altri strumenti finanziari derivati, ad eccezione del caso in cui il contratto sia stato stipulato per garantire esigenze di utilizzo delle merci e tale esigenza sia presente già al momento della conclusione del contratto.

Inoltre, per le immobilizzazioni finanziarie, ad esclusione delle partecipazioni in società controllate o collegate e delle joint venture, iscritte ad un valore superiore al loro fair value, occorre evidenziare:

* il loro valore contabile e il fair value
* le motivazioni che hanno indotto a non ridurre il valore contabile rispetto al fair value.

La nota integrativa in formato XBRL

La nota integrativa in formato XBRL (acronimo in lingua inglese di eXtensible Business Reporting Language, ovvero un linguaggio di contrassegno estensibile, derivato dalla tecnologia XML), falcoltativa per l'anno 2014 e obbligatoria a partire dai bilanci chiusi al 31 dicembre 2014 o successivamente ma depositati a partire dal 3 marzo 2015, nasce per garantire la più ampia condivisione e partecipazione all’elaborazione degli standard in ambito economico finanziario.

La [nuova tassonomia](http://www2.xbrl.org/it/frontend.aspx?clk=SLK&val=234) del bilancio d'esercizio, disponibile dal 17 novembre 2014, integra la codifica precedente (conto economico e stato patrimoniale) con la codifica XBRL della nota integrativa, ma si limita ad esprimere in XBRL le informazioni minime previste dal codice civile e suscettibili di esposizione tabellare, con campi testuali liberi non strutturati che precedono e seguono ogni tabella.

Si specifica che nel caso in cui il prospetto contabile e/o la nota integrativa in formato XBRL non consentano di rappresentare in modo chiaro, corretto e veritiero (art.2423 c.c.) la particolare situazione aziendale, la società è tenuta a depositare prospetto contabile e nota integrativa anche in formato PDF/A. Il doppio deposito è, comunque, obbligatorio solo nel caso di differenze sostanziali (e non puramente formali) tra il bilancio approvato in assemblea e quello in formato XBRL.

In risposta ai dubbi sorti in merito alla data in questione, XBRL Italia ha precisato che l'obbligo relativo all'utilizzo della nuova tassonomia ricade sui bilanci chiusi al 31 dicembre 2014 o successivamente, purchè approvati a partire dal 3 marzo 2015. Su suggerimento del CNDCEC, infatti, poter considerare la data di partenza delle nuove disposizioni come quella di approvazione del bilancio e non quella di deposito dello stesso evita difficoltà per le imprese. I bilanci con la nota integrativa classica (non XBRL) dovranno, dunque, essere accettati da Unioncamere ed Infocamere per tutti i bilanci approvati entro il 2 marzo 2015 (da depositare entro il 1 aprile 2015).

L’Agenzia per l’Italia Digitale, inoltre, nell’ambito delle sue funzioni e nel rispetto di quanto previsto dal [DPCM 10 dicembre 2008,](http://media.directio.it/portal/norme/20081210_dpcm_xbrl.pdf) affianca gli organismi di standardizzazione, quali XBRL Italia, contribuendo alla promozione e alla realizzazione di una comunicazione economico finanziaria digitale sempre più efficiente ed in grado di rispondere alle esigenze degli utenti.

Infine, si ricorda che i soggetti non obbligati all'utilizzo della tassonomia XBRL sono: le società quotate in mercati regolamentati, le società, anche non quotate, che redigono il bilancio di esercizio in conformità ai principi contabili internazionali, le società esercenti attività di assicurazione e riassicurazione, banche e altri istituti finanziari, le società controllate da società aventi uno dei precedenti requisiti, nonché le società incluse nel bilancio consolidato delle stesse.

## La relazione sulla gestione

Il bilancio dell'esercizio è - per le società di capitale - corredato da una relazione sulla gestione redatta dagli amministratori ([art. 2428 cod.civ](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/adempimenti-annuali/14-bilancio-annuale/14_07-relazione-gestione.aspx#norma-1724)**.**), in cui viene riepilogata la situazione della società e l’andamento della gestione nei vari settori di attività in cui ha operato, anche attraverso società controllate, con particolare riferimento ai  costi, ai ricavi e agli investimenti (solo nel caso di bilancio abbreviato ex art 2435 bis cod.civ. la relazione può essere evitata includendo alcune informazioni nella nota integrativa).

Nella relazione sulla gestione si devono descrivere:

* le attività di ricerca e sviluppo;
* i rapporti con imprese controllate, collegate, controllanti e imprese sottoposte al controllo di queste ultime;
* il numero ed il valore nominale delle azioni proprie e di società controllanti possedute (anche tramite società fiduciarie o per interposta persona) con l’indicazione della parte di capitale corrispondente, nonché il numero e il valore nominale sia delle azioni proprie che di società controllanti acquistate o alienate nell’esercizio, indicando la quota capitale oggetto di transazione, i corrispettivi pattuiti e delle motivazioni che hanno indotto alla transazione;
* i fatti di rilievo avvenuti dopo la chiusura dell’esercizio;
* l’evoluzione prevedibile della gestione;
* l’elenco delle sedi secondarie della società.

Il [**D.Lgs 32/2007**](http://media.directio.it/portal/norme/20070202_D.Lgs_n.32.pdf) ha poi introdotto, con decorrenza gli esercizi aventi inizio dalla data successiva a quella di entrata in vigore del decreto (il 15 aprile 2007, e quindi, per i soggetti con l’esercizio coincidente con l’anno solare, la novità vale a decorrere dal Bilancio 2008) alcune novità che devono essere inserite nella relazione.

La relazione sulla gestione assume una funzione fondamentale di supporto ed accompagnamento all’informativa di bilancio in senso stretto pur non facendoneparte da un punto di vista civilistico.  
Per certi versi la relazione sulla gestione supplisce ai limiti informativi del bilancio soprattutto quando questo viene predisposto nel rispetto dei requisiti civilistici senza però apportare tutte le integrazioni di informativa previste dai corretti Principi contabili.

In termini pratici le novità introdotte riguardano

***Analisi fedele, equilibrata ed esauriente***

Tale analisi richiede di fornire un quadro completo della vita societaria mediante “un’analisi fedele, equilibrata ed esauriente della situazione e dell’andamento della stessa”. Viene pertanto posto l’accento sul concetto di “analisi”, ossia sulla necessità di dotare di “sistematicità” il documento che viene prodotto.

Questo obiettivo può essere ottenuto inserendo nel testo una serie di indicatori ritenuti significativi per la specifica realtà aziendale, che permettano di confrontare l’andamento dell’esercizio in esame con almeno due o tre esercizi precedenti, ed eventualmente con quello medio di settore. L’analisi deve tener conto dei vari mercati in cui opera l’impresa o delle varie linee di prodotto o dei servizi da essi offerti. Ogni documento deve essere predisposto con attenzione a quella che è la realtà aziendale, e alle peculiarità che ogni impresa presenta, in base al prudente apprezzamento; inoltre gli amministratori dovranno presentare dati ed informazioni coerenti ed equilibrati in relazione all’entità ed alla complessità aziendale.

***Rischi e incertezze cui la società è esposta***

I rischi sono connaturati all’attività imprenditoriale e sono correlati agli obiettivi aziendali. L’attività di valutazione dei rischi permette di identificare quelli che dovranno essere evitati o eliminati e quelli che, invece, dovranno essere “gestiti” dall’azienda (in quanto collegati ad opportunità da sfruttare).

Tale definizione raggruppa vari fattori causali di rischio che possono essere ricondotti, tra le altre, alle seguenti categorie:

* Mercato: rischio legato all’andamento non prevedibile delle variabili macroeconomiche (concorrenza in termini di prezzi, mutamento della domanda, dei cambi o degli interessi).
* Paese: rischio che variazioni nella normativa nazionale, internazionale o nel contesto politico sociale in cui l’impresa opera diminuiscano i vantaggi competitivi dell’impresa.
* Rischio di eventi naturali dannosi quali terremoti o inondazioni.
* Tecnologia: fattori legati alla tecnologia comprendono problemi relativi ai sistemi informativi, errori di programmazione nelle applicazioni, interruzioni nella struttura di rete fino a includere eventuali blocchi dei sistemi di informazione in genere.

Indicatori di risultato finanziari e non  finanziari

Gli indicatori di risultato sono misure quantitative delle prestazioni aziendali, in grado di segnalare sinteticamente lo “stato di forma” dell’azienda in generale, o anche solo di un singolo processo o attività. Essi riflettono i fattori critici di successo di una società e misurano  progressi relativi ad uno o più obiettivi.

Lo scopo fondamentale che deve perseguire il redattore della relazione sulla gestione è quello di fornire informazioni tali da permettere a tutti i destinatari della informativa di bilancio di farsi un’idea chiara sull’andamento della società Gli indicatori finanziari hanno la caratteristica di essere sufficientemente standardizzati, essendo tratti da documenti di bilancio a schema “rigido”.

Gli indicatori finanziari di risultato si suddividono in:

* indicatori economici (ROI, ROE, ROS, etc.);
* indicatori patrimoniali o di solidità ( indice di copertura delle immobilizzazioni, indice di autonomia patrimoniale, etc.);
* indicatori di liquidità (indice di liquidità primaria, posizione finanziaria netta, etc.).

L’analisi degli indicatori non finanziari si basa invece sulla comparazione delle prestazioni attuali dell’impresa rispetto ai principali fattori critici di successo (come qualità dei prodotti o dei processi, tempi di risposta al mercato, efficienza, etc.). Inoltre, essi servono a misurare lo stato delle risorse dell’impresa (ad esempio, in termini di ricambio dei dipendenti, livello di ricerca e sviluppo, etc.). Monitorando l’evoluzione dell’impresa rispetto a questi fattori è possibile contribuire a spiegare la creazione di valore economico.

Contrariamente agli indicatori finanziari, per i quali esistono determinati parametri standardizzati, gli indicatori non finanziari sono poco standardizzabili, considerato che i fattori critici di successo possono variare anche sensibilmente da impresa a impresa. Essi, pertanto, devono essere scelti con riferimento alle caratteristiche dell’impresa, al tipo di business etc.

##### Novità

Decreto bilanci: novità sulla relazione sulla gestione

Viene abolita l' iscrizione dei fatti di rilievo avvenuti dopo la chiusura dell'esercizio

* D. Lgs 139 del 18 agosto 2015

##### Norme, Prassi e Giurisprudenza

* D.Lgs. 2 febbraio 2007 n.32

##### Norme Correlate

* Art. 2428 cod. civile

I Principi contabili

Le norme del Codice Civile, pur delineando i principi generali e dettando le regole di base, non possono però ovviamente esaurire completamente l’enorme casistica e le problematiche che possono essere racchiuse nei Bilanci, che per forza di cose sono dei documenti sintetici che riepilogano la situazione patrimoniale ed economica delle imprese.

In sostanza la funzione dei principi contabili è duplice.   
La prima è quella di interpretare in chiave tecnica le norme di legge in materia di bilancio. La legge fissa alcuni principi generali sulla formazione del bilancio e rinvia implicitamente a regole tecniche, cioè ai principi contabili, per specificazioni ed interpretazioni di tipo applicativo.   
La seconda funzione è integrativa laddove le norme di legge risultano insufficienti.   
Pertanto le funzioni di cui sopra consistono nel fornire:

* i principi di dettaglio che consentano di definire i termini adottati dal legislatore;
* i criteri, i metodi e le procedure di applicazione per fattispecie previste o non previste dalla legge;
* i criteri da adottare nei casi definiti «eccezionali» dall'art. 2423 del codice civile;
* gli elementi ed i dati (informazioni complementari), da includere nella nota integrativa, necessari per assicurare una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico dell'esercizio nel rispetto dei postulati del bilancio. Nelle informazioni complementari rientrano anche, ove ciò sia appropriato, gli effetti sulla situazione patrimoniale-finanziaria, sul patrimonio netto e sul risultato d'esercizio che derivano da una diversa contabilizzazione. La necessità di fornire l'informativa complementare si può manifestare in varie fattispecie.

In sostanza, quindi, i principi contabili, rappresentano un insieme di  regole tecnico-ragionieristiche, che rappresentano la matrice del bilancio da cui il legislatore ricava alcuni criteri che ritiene fondamentali e che introduce nella legge. Il concetto di fondo è che la legge può solamente statuire i principi basilari, ma necessita di integrazioni e interpretazioni sulla base di quei principi da cui ha preso origine.

In Italia l'[Organismo Italiano di Contabilità](http://www.fondazioneoic.eu/) (fondazione costituita dalle organizzazioni rappresentative delle principali categorie di soggetti privati interessate alla materia) provvede a:  
– emanare i principi contabili per la redazione dei bilanci per i quali non è prevista l’applicazione dei principi contabili internazionali (settore privato, pubblico e non profit);  
– partecipare all’attività di elaborazione dei principi contabili internazionali, fornendo supporto tecnico agli organismi internazionali competenti e coordinando i propri lavori con le attività degli altri *standard setter* europei;  
– coadiuvare il legislatore nell’emanazione della normativa in materia contabile e connessa;  
– promuovere la cultura contabile.

Il nuovo OIC 29 - Cambiamenti di principi contabili e stime, correzione di errori, fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio

La fondazione OIC ha pubblicato il nuovo principio contabile OIC 29 - Cambiamenti di principi contabili, cambiamenti di stime contabili, correzione di errori, eventi ed operazioni straordinarie, fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio, da applicarsi ai bilanci chiusi al 31 dicembre 2014.

La nuova edizione presenta alcune novità in merito alla determinazione degli effetti connessi al cambiamento di un principio contabile, limitando l'applicazione del metodo prospettico ai seguenti casi:

* non è ragionevolmente possibile calcolare gli effetti pregressi dell'applicazione del nuovo principio;
* calcolare gli effetti pregressi è eccessivamente oneroso

Si ricorda che, il metodo prospettico si ha quando il nuovo principio si applica solo a fatti ed operazioni avvenute a partire dall'esercizio in cui avviene il cambiamento, mentre il metodo retroattivo prevede che gli effetti del cambiamento siano rilevati anche in riferimento agli esercizi precedenti con relativo impatto in stato patrimoniale ed in conto economico, indicazione in nota integrativa, al lordo e al netto dell'incidenza fiscale.

Per quanto riguarda la rilevazione degli errori, il nuovo principio elimina la distinzione tra errori determinanti ed errori non determinanti.

Il testo precisa che, si considera errore la mancata o impropria applicazione di un principio contabile se, nel momento in cui viene commesso, le informazioni necessarie alla corretta applicazione erano disponibili. La correzione degli errori si effettua imputando la differenza riscontrata alla voce E) *"Proventi ed oneri straordinari"*di conto economico, creando la sottovoce *"componenti di reddito relativi ad esercizi precedenti".*

Rispetto alla precedente edizione del principio contabile, si pone maggior attenzione alla trattazione degli eventi successivi alla data di bilancio, al fine di dare una descrizione più esaustiva degli eventi che possono comportare problemi di continuità aziendale.

## Il bilancio abbreviato

L’**art. 2435-bis cod.civ**. disciplina la casistica per cui alle società è concessa la possibilità di redigere il cosiddetto “Bilancio abbreviato”, un bilancio cioè semplificato, nel quale è consentito omettere una serie di informazioni invece obbligatorie negli altri casi. In particolare tale disciplina è stata modificata: prima dalle disposizioni del[**D.Lgs. 7 novembre 2006 n. 285**](http://media.directio.it/portal/norme/20061107_DL_n.285.pdf) emanato in attuazione della [Direttiva Comunitaria 13 maggio 2003 n. 38](http://media.directio.it/portal/norme/20030513_DirettivaCEE_n.38.pdf) **(**[L. 62/2005 “Comunitaria 2004](http://media.directio.it/portal/norme/20050418_L.Com_n.62.pdf)”), che rivede le disposizioni della IV° Direttiva CE e successivamente dal [**D.Lgs. 173/2008**](http://media.directio.it/portal/norme/20081103_D.Lgs_n.173.pdf). Oggetto delle modifiche introdotte dal citato decreto, che incidono direttamente sulle disposizioni del codice civile, è l’innalzamento dei valori di riferimento per la redazione del bilancio in forma abbreviata.

Possono quindi ora redigere il bilancio in forma abbreviata, le società che non hanno emesso titoli in mercati regolamentati, quando nel primo esercizio di attività o, successivamente, per due esercizi consecutivi non superino almeno due dei seguenti limiti:

* totale dell’attivo dello stato patrimoniale: 4.400.000,00 euro (è la sommatoria delle voci contrassegnate dalle lettere A,B,C e D dello schema previsto dall’[**art.2424 cod.civ.**](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/adempimenti-annuali/14-bilancio-annuale/14_10-bilancio-abbreviato.aspx#norma-1655))
* ricavi delle vendite e delle prestazioni: 8.800.000,00 euro (corrisponde alla voce A1 dello schema del conto economico dell’[**art. 2425 cod.civ.**](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/adempimenti-annuali/14-bilancio-annuale/14_10-bilancio-abbreviato.aspx#norma-1733))
* dipendenti occupati in media durante l’esercizio: 50 unità (si calcola facendo la media giornaliera dei lavoratori occupati, iscritti a libro paga ed effettivamente operanti).

I nuovi limiti si applicano ai bilanci relativi agli esercizi aventi inizio da data successiva a quello dell’entrata in vigore del [**D.Lgs 173/2008**](http://media.directio.it/portal/norme/20081103_D.Lgs_n.173.pdf) e quindi, per le società con esercizio sociale coincidente con l’anno solare, a decorrere dal bilancio 2009.

Qualora il primo esercizio sociale abbia durata inferiore ai 12 mesi, i valori di cui sopra non devono essere ragguagliati ad anno.

La tabella sottostante riepiloga come sono variati i limiti per la predisposizione del Bilancio abbreviato negli ultimi anni.



Il bilancio abbreviato, rispetto a quello ordinario, prevede delle semplificazioni nella redazione dello Stato Patrimoniale, del Conto Economico e della Nota Integrativa, nonché il possibile esonero dalla relazione sulla gestione.

Lo schema semplificato dello stato patrimoniale comprende solo le voci contrassegnate da lettere maiuscole e da numeri romani, con alcune separate indicazioni o raggruppamenti:

* le voci A (Crediti verso soci per versamenti ancora dovuti, con separata indicazione della parte già richiamata) e D (Ratei e risconti, con separata indicazione del disaggio su prestiti) dell’attivo possono essere comprese nella voce CII (Crediti);
* dalle voci BI e BII dell'attivo devono essere detratti in forma esplicita gli ammortamenti e le svalutazioni;
* la voce E (Ratei e risconti) del passivo può essere compresa nella voce D (debiti);
* nelle voci CII ( crediti) dell'attivo e D (debiti) del passivo devono essere separatamente indicati i crediti e i debiti esigibili oltre l'esercizio successivo.

Lo schema del Conto Economico può essere redatto raggruppando alcune voci previste dall’[**art. 2425 cod.civ.**](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/adempimenti-annuali/14-bilancio-annuale/14_10-bilancio-abbreviato.aspx#norma-1733):

* la voce A2 (variazioni delle rimanenze dei prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti) e A3 ( variazioni dei lavori in corso su ordinazione);
* la voce B9(c) (trattamento di fine rapporto), B9(d) (trattamento di quiescenza e simili), B9(e) (altri costi)
* la voce B10 (a) (ammortamento delle immobilizzazioni immateriali), B10 (b) (ammortamento delle immobilizzazioni materiali), B10 (c) (altre svalutazioni delle immobilizzazioni);
* la voce C16 (b) (proventi finanziari da titoli iscritti nelle immobilizzazioni che non costituiscono partecipazioni), C16 (c) (proventi finanziari da titoli iscritti nell’attivo circolante che non costituiscono partecipazioni);
* la voce D18(a) (rivalutazioni di partecipazioni), D18 (b) (rivalutazioni di immobilizzazioni finanziarie che non costituiscono partecipazioni), D18 (c) (rivalutazione di titoli iscritti nell’attivo circolante che non costituiscono partecipazioni);
* la voce D19(a) (svalutazione di partecipazioni), D19 (b) (svalutazione di immobilizzazioni finanziarie che non costituiscono partecipazioni), D19 (c) (svalutazioni di titoli iscritti nell’attivo circolante che non costituiscono partecipazioni).

Inoltre, nella stesura del conto economico non è richiesta:

* nella voce E20 la separata indicazione delle plusvalenze;
* nella voce E21 la separata indicazione delle minusvalenze e delle imposte relative agli esercizi precedenti.

La Nota Integrativa potrà contenere le sole informazioni riportate ai punti 1), 4), 5), 6), 8), 11), 18), 19), 20), 21), 22) dello schema di conto economico redatto secondo le disposizioni del citato art. 2425 cc. Inoltre le indicazioni richieste al numero 6) dell’[art.2427 cod.civ.](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/adempimenti-annuali/14-bilancio-annuale/14_10-bilancio-abbreviato.aspx#norma-1668)sono riferite all’importo globale dei debiti iscritti in bilancio.

Le società possono limitare l'informativa richiesta ai sensi dell'[**art. 2427,c.1, n. 22-bis cod.civ**](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/adempimenti-annuali/14-bilancio-annuale/14_10-bilancio-abbreviato.aspx#norma-1668),, alle operazioni realizzate direttamente o indirettamente con  i loro maggiori azionisti ed a quelle con i membri degli organi di amministrazione e controllo, nonché limitare alla natura e all'obiettivo economico le informazioni  richieste ai sensi dell'[art. 2427, c.1, n. 22-ter](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/adempimenti-annuali/14-bilancio-annuale/14_10-bilancio-abbreviato.aspx#norma-1668)**.**

Le società che redigono il bilancio in forma abbreviata sono esonerate dalla relazione sulla gestione se forniscono in nota integrativa le informazioni riguardanti, le azioni proprie e le azioni di società controllanti (punto 3° e 4° dell’[**art.2428 cod. civ.**](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/adempimenti-annuali/14-bilancio-annuale/14_10-bilancio-abbreviato.aspx#norma-1724)).

##### Novità

Decreto bilanci: il codice civile qualifica le micro-imprese

Al bilancio abbreviato si aggiunge il bilancio delle micro-imprese, privo di nota integrativa.

* Decreto Legislativo n°139 del 18 agosto 2015

##### Norme, Prassi e Giurisprudenza

* L.Comunitaria 18 aprile 2005 n.62
* D.Lgs 7 novembre 2006 n.285

##### Norme Correlate

* Art. 2424 cod. civile
* Art. 2425 cod. civile
* Art. 2427 cod. civile
* Art. 2428 cod. civile
* Art. 2435 bis cod. civile

L’approvazione e il deposito del bilancio

L’atto costitutivo deve determinare il termine entro cui provvedere all’approvazione del bilancio, che dovrà comunque essere effettuataentro 120 giorni dalla chiusura dell’esercizio sociale. Tale termine potrà essere differito di altri 60 giorni (e quindi arrivare a 180 giorni), ma unicamente in due casi tassativamente definiti:

* quando cioè la società deve provvedere anche alla stesura del Bilancio consolidato
* quando particolari esigenze relative alla struttura e all’oggetto della società lo richiedono.

In quest’ultima ipotesi gli amministratori, dovranno indicare nella relazione sulla gestione ovvero in nota integrativa qualora la relazione possa non essere redatta ([art. 2435 bis cod.civ.](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/adempimenti-annuali/14-bilancio-annuale/14_15-approvazione-deposito-bilancio.aspx#norma-1408)), le ragioni della dilazione.

Copia del bilancio di esercizio corredata dalla copia degli atti comprovanti la decisione dei soci (verbale di assemblea, consenso espresso per iscritto, consultazione scritta) che ha approvato il bilancio, e di regola, anche delle relazioni redatte dall’organo amministrativo e dagli organi di controllo se esistenti, deve essere depositata entro 30 giorni dall’approvazione a cura degli amministratori presso il competente registro imprese. Gli effetti della pubblicità legale nel registro delle imprese sono quelli della pubblicità dichiarativa ([art. 2448 cod.civ.](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/adempimenti-annuali/14-bilancio-annuale/14_15-approvazione-deposito-bilancio.aspx#norma-1739)): il bilancio d’esercizio se non depositato,  non può essere opposto ai terzi da chi è obbligato a richiedere il deposito, a meno che questi non provi che i terzi ne abbiano avuto conoscenza.

La domanda di deposito dei bilanci e degli altri documenti previsti dall’[art. 2435 cod.civ.](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/adempimenti-annuali/14-bilancio-annuale/14_15-approvazione-deposito-bilancio.aspx#norma-1736) deve essere eseguita per via telematica o su supporto informatico all’ufficio del registro delle imprese, dove potrà essere consultato da chiunque ne faccia richiesta. La Finanziaria 2004, ha introdotto la possibilità, per alcune tipologie di professionisti (quali ad esempio dottori commercialisti, periti commerciali iscritti nell'albo) muniti di firma digitale, di presentare al registro delle imprese, la domanda di deposito dei bilanci e degli altri documenti previsti dall['art.2435 cod.civ](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/adempimenti-annuali/14-bilancio-annuale/14_15-approvazione-deposito-bilancio.aspx#norma-1736).. Con comunicato del Ministero dello Sviluppo Economico pubblicato in G.U. il 27 febbraio 2009, si è dato il via al deposito del bilancio delle società su formato elettronico elaborabile XBRL (acronimo di eXtensible Business Reporting Language), ovvero un formato che permette di personalizzare le informazioni economico-finanziarie contenute in un documento. Lo standard XBRL consente pertanto di poter effettuare analisi, trasformazioni e archiviazioni automatiche, consentendo una più efficiente diffusione delle informazioni finanziarie ed economiche. L’adozione di questo formato, reso obbligatorio a partire dai bilanci aventi data di chiusura successiva al 16/02/2009, non muta la procedura di deposito che continua ad attuarsi con le consuete fasi procedimentali (predisposizione della pratica, apposizione della firma digitale, e successivo invio all’ufficio del Registro delle Imprese di competenza).

Infine, con la circolare n. 3668/C del 27 febbraio 2014, il MISE comunica che la modulistica, basata sulle nuove istruzioni per l'iscrizione e il deposito degli atti nel registro imprese e REA, secondo le specifiche tecniche approvate con decreto il 18 ottobre 2013, riporta le seguenti novità:

* utilizzo prodotti informatici basati sulle nuove specifiche tecniche
* modelli S1 riquadro 4 e S2 riquadro 9: aggiornati secondo le regole dell’iscrizione nella sezione speciale delle società tra professionisti
* modello S1 riquadro 31: devono utilizzarlo le società cooperative e società di mutuo soccorso per l’iscrizione nel registro,
* modello S2 riquadro 31: devono utilizzarlo le società cooperative per eventuali modifiche.
* modelli S1 e S2 riquadro 32: valido per le c.d. start up innovative, per l’iscrizione nella sezione speciale del registro delle imprese
* modello S2 riquadro 30: contratto telematico.

Dunque a partire dal 1° aprile 2014 gli uffici del Registro delle imprese non potranno accettare le pratiche compilate attraverso i programmi informatici basati sulle precedenti specifiche tecniche.

L’obbligo di deposito del bilancio nasce dall’esigenza di adempiere ai doveri di informativache le società di capitali hanno nei confronti dei terzi. Il bilancio delle società di capitali, infatti, ha la funzione di informare i soci, i creditori ed in genere tutti coloro che hanno rapporti con l’impresa sulle condizioni economiche, patrimoniali e finanziarie di essa.

## L'inventario

Tutti gli imprenditori commerciali, siano essi persone fisiche o società, devono redigere l’inventario all’inizio dell’esercizio dell’impresa e successivamente ogni anno dovrà essere redatto e sottoscritto entro tre mesi dalla presentazione della dichiarazione dei redditi.

Esso deve contenere l’indicazione e la valutazione delle attività e delle passività relative all’impresa, nonché, per il solo imprenditore individuale, anche delle attività e delle passività estranee alla medesima [(**art. 2217 cod.civ**](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/adempimenti-annuali/14-bilancio-annuale/14_12-inventario.aspx#norma-1742).).

Tale estensione è stata posta poiché l’imprenditore individuale risponde degli obblighi assunti nei confronti di terzi anche con il patrimonio personale e non soltanto con quello investito nell’impresa.

L'inventario si chiude con lo stato patrimoniale e il conto economico, il quale deve dimostrare con evidenza e verità gli utili conseguiti e le perdite subite. Nelle valutazioni di bilancio, l'imprenditore deve attenersi a quanto disposto dall['**art.2423 cod.civ**](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/adempimenti-annuali/14-bilancio-annuale/14_12-inventario.aspx#norma-1629). all**'**[art.2435 bis cod.civ.](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/adempimenti-annuali/14-bilancio-annuale/14_12-inventario.aspx#norma-1408). La redazione dell’inventario iniziale consente la determinazione del capitale netto iniziale. I criteri di valutazione in sede di inventario iniziale sono riconducibili alle principali ipotesi di formazione del capitale:

* apporto di denaro liquido: il patrimonio iniziale sarà costituito dalla liquidità di cui l’imprenditore ha dotato l’impresa;
* apporto  di crediti: il patrimonio iniziale sarà costituito dal valore di presunto realizzo dei crediti;
* apporto di beni in natura: il patrimonio iniziale sarà costituito dal valore di mercato dei singoli beni.

##### Norme Correlate

* Art. 2217 cod. civile
* Art. 2423 cod. civile
* Art. 2435 bis cod. civile

# Il reddito d'impresa e il calcolo delle Imposte

### Reddito d’impresa: l’imponibile fiscale

Nella determinazione del reddito imponibile dell’impresa da assoggettare alle diverse imposte (IRPEF/IRES, IRAP) vi sono regole parzialmente diverse tali da determinare imponibili differenti.

### Norme generali sui componenti del reddito d’impresa

Il legislatore fiscale ha previsto, accanto a norme volte a disciplinare singoli componenti positivi e negativi del reddito, norme intese a fornire regole generali per la determinazione del reddito imponibile. Queste norme sono contenute nell’art. 109 del TUIR e riguardano: la competenza, l’imputazione al conto economico e l’inerenza.

### Componenti positivi del reddito

Anche per i componenti positivi del reddito il testo Unico delle Imposte sui redditi disciplina in modo puntuale le singole fattispecie, evidenziando casi, regole e valutazioni.

### Componenti negativi del reddito di impresa

Il Testo Unico delle Imposte sui Redditi - oltre a dare le regole generale secondo le quali un costo contabilizzato è anche deducibile dal reddito d'impresa - disciplina ulteriormente in modo puntuale le condizioni di deducibilità dal reddito di gran parte delle voce tipiche di costo dell'impresa.

### Quando dedurre gli interessi passivi

Per i soggetti IRES (società di capitali) il regime di deducibilità degli interessi passivi (art. 96 TUIR) è legato ad un meccanismo di calcolo strettamente connesso alle risultanze del conto economico.

### La gestione dei crediti e delle loro perdite

Perché siano deducibili le perdite devono essere determinabili in via oggettiva e devono essere definitivamente accertate e dimostrate. Per la dimostrazione è necessaria la prova documentale, a carico dell’impresa, che intende dedurre il relativo costo.

### Gli ammortamenti

L'ammortamento è la tecnica contabile per ripartire un costo ad utilità economica pluriennale tra gli esercizi di vita utile del bene, facendolo partecipare - appunto per quote - alla determinazione del reddito dei singoli esercizi.

### Le spese di manutenzione

Le spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione, che dal Bilancio di esercizio non risultino imputate ad incremento del costo dei beni ai quali si riferiscono, sono deducibili nel limite del 5% del costo dei beni ammortizzabili, quale risulta all’inizio dell’esercizio dal registro dei beni ammortizzabili.

### Spese per autoveicoli

La disciplina fiscale degli autoveicoli è stata oggetto negli ultimi anni di molteplici interventi che hanno determinato alcuni importanti cambiamenti, sia per ciò che concerne l’imposizione diretta, sia per quella indiretta.

### La perdita d’esercizio

Il nuovo art. 8 TUIR ripristina, dal 2008, la compensazione orizzontale tra il reddito complessivo e le perdite derivanti da imprese commerciali in contabilità semplificata.

### Il calcolo delle imposte IRPEF, IRES e IRAP

Sulla base delle indicazioni riportate precedentemente l’impresa partendo dal bilancio civilistico e attraverso le variazioni richieste dalle disposizioni fiscali arriva a determinare o il reddito che andrà preso a base per la determinazione delle imposte o l’eventuale perdita fiscale.

### Bonus investimenti 2014/2015

Il Dl 91/2014, convertito in legge dalla legge di conversione 11 agosto 2014, n. 116, ha previsto, al Capo III, alcune disposizioni per il rilancio e lo sviluppo delle imprese. In particolare, l'articolo 18 introduce un credito d'imposta per le imprese che investano in beni strumentali nuovi.

### Patent Box

I redditi derivanti dall'utilizzo di beni immateriali è detassato al 50%. Le plusvalenze da cessione di beni immateriali non rientrano nel calcolo della base imponibile ai fini Ires se reinvestiti in intangibles. Presupposto applicativo è lo svolgimento di attività in ricerca e sviluppo

### Omaggi e spese di rappresentanza

I requisiti di gratuità, finalità promozionale e ragionevolezza economica sono essenziali ai fini della deducibilità dei costi sostenuti

### Le spese di sponsorizzazione

Sono assimilate alle spese di pubblicità per un importo annuo non superiore a 200.000 euro ai fini della deducibilità IRES e della detrazione IVA

Reddito d’impresa: l’imponibile fiscale

Il reddito d'impresa è una delle sei tipologie di reddito prese in considerazione dal DPR 917/1986 (TUIR: Testo Unico delle Imposte sui Redditi) e distinta, da parte del legislatore, dai redditi fondiari, redditi di capitale, redditi di lavoro dipendente, redditi di lavoro autonomo e redditi diversi, al fine di determinare la base imponibile per la tassazione delle imprese, intendendo come "impresa" una nozione allargata rispetto a quella prevista dal codice civile (ricavata in via interpretativa dall'[art.2195 c.c.](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/adempimenti-annuali/15-reddito-impresa-calcolo-imposte/15_01-il-reddito-di-impresa.aspx#norma-1224)). In parole povere, sono soggette al reddito d'impresa ([artt. 32](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/adempimenti-annuali/15-reddito-impresa-calcolo-imposte/15_01-il-reddito-di-impresa.aspx#norma-3891), [55 TUIR](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/adempimenti-annuali/15-reddito-impresa-calcolo-imposte/15_01-il-reddito-di-impresa.aspx#norma-2983) e [2195 c.c.](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/adempimenti-annuali/15-reddito-impresa-calcolo-imposte/15_01-il-reddito-di-impresa.aspx#norma-1224)):

1. le attività industriali dirette alla produzione di beni o di servizi;
2. l'attività intermediaria nella circolazione dei beni;
3. l'attività di trasporto per terra, per acqua o per aria;
4. l'attività bancaria o assicurativa;
5. le altre attività ausiliarie delle precedenti;
6. per la parte eccedente i limiti, l'attività di allevamento di animali con mangimi ottenibili per meno di un quarto dal terreno agricolo e le attivita' dirette alla produzione di vegetali tramite l'utilizzo di strutture fisse o mobili, anche provvisorie, se la superficie adibita alla produzione eccede il doppio di quella del terreno su cui la produzione stessa insiste (anche se non organizzate in forma d'impresa);
7. per la parte eccedente i limiti, le attività dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione, ancorché non svolte sul terreno, di prodotti ottenuti non prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall'allevamento di animali, in riferimento ai beni individuati, ogni due anni e tenuto conto dei criteri di cui al comma 1, con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze su proposta del Ministro delle politiche agricole e forestali (anche se non organizzate in forma d'impresa);
8. le attività organizzate in forma d'impresa dirette alla prestazione di servizi che non rientrano nell'[art. 2195 c.c.](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/adempimenti-annuali/15-reddito-impresa-calcolo-imposte/15_01-il-reddito-di-impresa.aspx#norma-1224) (punti 1-5 di questo elenco);
9. l'attività di sfruttamento di miniere, cave, torbiere, saline, laghi, stagni e altre acque interne;
10. tutte le attività agricole, anche al di sotto dei limiti suddetti, ove spettino alle società in nome collettivo e in accomandita semplice nonché alle stabili organizzazioni di persone fisiche non residenti esercenti attività di impresa o alle società di capitali.

A ciò si deve aggiungere, infine, che tutte queste attività, al fine di produrre reddito d'impresa, possono essere svolte anche in via non esclusiva e devono essere svolte per professione abituale.

La nozione civilistica e la nozione fiscale di impresa, pertanto, sono disallineate, dato che quest'ultima è molto più ampia della prima.

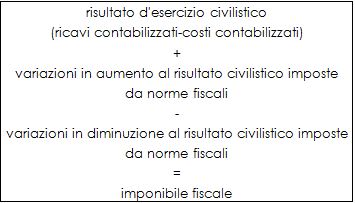
Le attività appena elencate possono, a loro volta, suddividersi in base al fatturato dell'impresa, con la conseguenza che ognuna di queste potrà essere soggetta, su parametri stabiliti dalla legge, con un margine minimo di scelta da parte della società stessa, a:

* regime dei minimi *(opzione per imprese con fatturato da 0 a 30.000 euro entro l'anno precedente dall'adozione di tale regime)*ex [art.27 commi 1 e 2 del D.L. 98/2011](http://media.directio.it/portale/norme/20110706-DL_98_art_27.pdf) (precedentemente abrogato dalla legge di stabilità 2015 e poi prorogato per il 2015 dall'[art.10 comma 12-undecies del D.L. 192/2014](http://media.directio.it/portale/norme/20141231-DL_192_art_10.pdf)): per approfondimenti [cliccare qui](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/le-prime-scelte/05-la-scelta-del-regime-contabile/05_04-regime-dei-nuovi-contribuenti-minimi.aspx) ;
* nuovo regime forfetario con contabilità semplificata *(opzione per imprese con fatturato in base al tipo di attività esercitata, come indicato nell'*[*Allegato 4 della legge 190/2014*](http://media.directio.it/portale/norme/20141223-Legge_190_Allegato_4.pdf)*, più altri requisiti disciplinati dall'*[*art.1 commi da 54 a 89 della legge di stabilità 2015 o legge 190/2014*](http://media.directio.it/portale/norme/20141223-Legge_190_art_1.pdf)*)*: per approfondimenti [cliccare qui](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/le-prime-scelte/05-la-scelta-del-regime-contabile/05_07-regime-forfetario.aspx);
* contabilità semplificata *(opzione per imprese individuali e società di persone che non abbiano una produzione di ricavi relativa all'anno precedente superiore ai 400.000 euro per prestazione di servizi e ai 700.000 euro per altre attività)*: per approfondimenti[cliccare qui](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/le-prime-scelte/05-la-scelta-del-regime-contabile/05_02-regime-semplificato.aspx);
* contabilità ordinaria (in tutti gli altri casi): per approfondimenti [cliccare qui](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/le-prime-scelte/05-la-scelta-del-regime-contabile/05_01-regime-ordinario.aspx).

Le imprese a regime dei minimi e a regime forfetario non redigono il bilancio e conservano i documenti rilevanti ai fini fiscali (es. fatture d'acquisto, schede carburante, ecc.) dai quali determinano il reddito d'impresa (ricavi - costi).

Le imprese che gestiscono la contabilità in modalità semplificata non devono redigere obbligatoriamente il bilancio annuale, ma determinano il reddito d'impresa dalla differenza tra i ricavi e i costi rilevabili direttamente da un prospetto generale della situazione economica.

Le imprese che, invece, gestiscono la contabilità nei modi ordinari devono redigere annualmente il bilancio di esercizio, così come previsto dalle disposizioni del codice civile. Esso rappresenta la situazione economica e patrimoniale dell’impresa alla data di redazione del bilancio stesso. In particolare è dalla redazione del conto economico, composto dalla differenza tra ricavi e costi, che si determina il risultato di esercizio rappresentato dall’utile o dalla perdita. Partendo dal risultato di bilancio si procede alla redazione della dichiarazione dei redditi, nonché alla determinazione dell’importo da assoggettare a tassazione. Si deve pertanto procedere ad un riesame "in ottica fiscale" di tutte le valutazioni effettuate secondo le norme civilistiche nel conto economico, operando così rettifiche di valore nei soli casi di divergenza tra regole dettate dal codice civile e regole dettate dalla normativa fiscale. La corretta determinazione dell'imponibile da assoggettare a tassazione avviene così apportando, al risultato del bilancio di esercizio (civilistico), le variazioni in aumento o in diminuzione conseguenti all'applicazione delle norme fiscali contenute nel TUIR (che sta come riferimento al Testo Unico delle Imposte sui redditi, che corrisponde al DPR 917/86 e successive modifiche). In sintesi:



Le variazioni al risultato civilistico derivano, come sintetizzato nel prospetto, dall’applicazione delle norme tributarie, che, in alcuni casi, divergono dalle norme civilistiche sul bilancio d’esercizio prevedendo un trattamento specifico dei componenti positivi e negativi del reddito.

Nella determinazione del reddito imponibile dell’impresa da assoggettare alle diverse imposte (IRPEF/IRES, IRAP) vi sono regole parzialmente diverse tali da determinare imponibili differenti.

 Vale la pena ricordare che, in linea generale, una volta determinato l’imponibile da assoggettare a prelievo fiscale, questo viene tassato nel seguente modo:



In considerazione di quanto previsto dall’[art.56 TUIR](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/adempimenti-annuali/15-reddito-impresa-calcolo-imposte/15_01-il-reddito-di-impresa.aspx#norma-2631), che determina come le regole per la formazione del reddito d’impresa (artt. 81-110 TUIR) per le società di capitali si applichino anche per le società in nome collettivo ed accomandita semplice (fatte salve le regole specifiche per questo tipo di società individuate agli artt. 55-66), ci soffermeremo nel prosieguo sulle caratteristiche principali che caratterizzano la determinazione del reddito delle società di capitali.

Stabilito quanto sopra, le norme fiscali che agiscono sulla determinazione dell'imponibile d’impresa possono essere raggruppate come segue:

* norme generali sui componenti del reddito d’impresa;
* norme generali sulle valutazioni;
* norme sui componenti positivi del reddito;
* norme sui componenti negativi del reddito;
* le valutazioni delle rimanenze e poste assimilate.

Norme generali sui componenti del reddito d’impresa

Il legislatore fiscale ha previsto, accanto a norme volte a disciplinare singoli componenti positivi e negativi del reddito, norme intese a fornire regole generali per la determinazione del reddito imponibile. Queste norme sono contenute nell[’art. 109 del TUIR](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/adempimenti-annuali/15-reddito-impresa-calcolo-imposte/15_02-norme-generali-componenti.aspx#norma-1813) e riguardano: la competenza, l’imputazione al conto economico e l’inerenza.

La competenza

In merito alla competenza si può affermare, come principio generale, che i ricavi, le spese e gli altri componenti positivi e negativi concorrono a formare il reddito nell’esercizio di competenza. Questo principio può in alcuni casi essere derogato dalle norme relative ai singoli componenti. Tuttavia, i costi e i ricavi di cui nell’esercizio di competenza non sia ancora certa l’esistenza o determinabile in modo obiettivo l’ammontare, concorreranno a formare il reddito imponibile nell’esercizio in cui si verificano tali condizioni.

Ai fini della determinazione dell’esercizio di competenza:

i corrispettivi delle cessioni si considerano conseguiti, e le spese d’acquisizione dei beni si considerano sostenute, alla data della consegna o spedizione per i beni mobili e della stipulazione dell’atto per gli immobili e per le aziende, ovvero, se diversa e successiva, alla

* data in cui si verifica l’effetto traslativo o costitutivo della proprietà o di altro diritto reale;
* i corrispettivi delle prestazioni di servizi si considerano conseguiti, e le spese d’acquisizione dei servizi si considerano sostenute, alla data in cui le prestazioni sono ultimate, ovvero, per quelle dipendenti da contratti di locazione, mutuo, assicurazione e altri contratti da cui derivano corrispettivi periodici, alla data di maturazione dei corrispettivi.

Imputazione al conto economico

Particolare attenzione va posta all’imputazione a conto economico, infatti i  ricavi, gli altri proventi di ogni genere e le rimanenze concorrono a formare il reddito anche se non imputati al conto economico, mentre le spese e gli altri componenti negativi non sono deducibili se non risultano imputati al conto economico nell’esercizio di competenza.

Sono, tuttavia, previste alcune deroghe:

* sono ugualmente deducibili i componenti negativi imputati al conto dei profitti e delle perdite di esercizi precedenti se la deduzione è stata rinviata in conformità alle norme sul reddito d’impresa che dispongono o consentono il rinvio;
* sono ugualmente deducibili i componenti negativi specificamente afferenti i ricavi che pur non essendo imputati al conto dei profitti e delle perdite concorrono a formare il reddito se e nella misura in cui risultano da elementi certi e precisi.

L' Inerenza

Con riguardo all’inerenza l’[art. 109 c. 5 TUIR](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/adempimenti-annuali/15-reddito-impresa-calcolo-imposte/15_02-norme-generali-componenti.aspx#norma-1813)definisce come costi deducibili ..... “ le spese e gli altri componenti negativi diversi dagli interessi passivi, tranne gli oneri fiscali, contributivi e di utilità sociale,...... se e nella misura in cui si riferiscono ad attività di beni da cui derivano ricavi o altri proventi che concorrono a formare il reddito o che non vi concorrono in quanto esclusi”.

Per poter procedere alla deduzione dei costi è quindi fondamentale che essi siano considerati inerenti all’attività svolta, che cioè il loro sostenimento sia necessario per la produzione dei ricavi.

Con le sentenze del 24 febbraio 2006 e del 13 settembre 2010, la Corte di Cassazione ha specificato che, in caso di verifica, la prova dell’effettiva inerenza della spesa spetti al contribuente; questi è quindi chiamato a dimostrare che l’effettivo sostenimento del costo è strettamente legato all’attività svolta.

 In sostanza la prova del sostenimento e "… *dei presupposti dei costi … concorrenti alla determinazione del reddito d'impresa, ivi compresa la loro inerenza e la loro diretta imputazione ad attività produttive di ricavi*,…" non spetta, quindi, all'Amministrazione finanziaria che abbia recuperato tali elementi negativi in sede di eventuale verifica, quanto piuttosto al contribuente che ne chiede la deducibilità (Cassazione 739/2010).

Come poi definito dalla circolare 1/2008 della Guardia di Finanza, l’inerenza deve essere dimostrata sia dal punto di vista qualitativo che quantitativo:

* Qualitativo: è necessario dimostrare che i costi sostenuti sono direttamente imputabili all’attività attraverso documenti che attestino, in maniera corretta e precisa, la loro inerenza. Ad esempio, l’esplicita indicazione nella fattura che i costi sono sostenuti per un determinato progetto, cantiere o lavorazione
* Quantitativo: in caso di verifica è necessario poter fornire indicazioni in merito all’ammontare del costo sostenuto, ed alla sua congruità rispetto all’attività svolta e ai ricavi conseguiti. In particolare nel caso in cui le spese sostenute siano sproporzionate rispetto ai ricavi, potrà sussistere la possibilità che tali costi vengano ripresi a tassazione, salvo che il soggetto non sia in grado di dimostrarne il motivo.

 L’Amministrazione Finanziaria riconosce comunque che tale collegamento costi/ricavi può anche essere adeguatamene provato con mezzi diversi dalle scritture contabili tradizionali, ma deve comunque risultare da elementi certi e precisi.

 Pertanto, una errata indicazione di elementi certi e precisi in documenti fiscalmente rilevanti, senza una corretta dimostrazione da parte del contribuente del motivo per cui i costi sono sostenuti, fa venir meno l’inerenza all’attività svolta ed ai relativi ricavi e, quindi, il riconoscimento della loro deducibilità fiscale.

## Componenti positivi del reddito

Il Testo Unico delle Imposte sui Redditi  disciplina in modo puntuale le singole fattispecie che costituiscono componente positivo dell'imponibile fiscale: le condizioni di rilevanza, le modalità di determinazione o valutazione.

Qui di seguito l'elenco delle singole disposizioni che regolano le componenti specifiche (i riferimenti degli articoli sono al testo Unico delle Imposte sui redditi) :

|  |  |
| --- | --- |
| Art [85](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/adempimenti-annuali/15-reddito-impresa-calcolo-imposte/15_03-componenti-positivi-del-reddito.aspx#norma-2196) | Ricavi |
| Art [86](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/adempimenti-annuali/15-reddito-impresa-calcolo-imposte/15_03-componenti-positivi-del-reddito.aspx#norma-2574) | Plusvalenze patrimoniali |
| Art [87](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/adempimenti-annuali/15-reddito-impresa-calcolo-imposte/15_03-componenti-positivi-del-reddito.aspx#norma-3592) | Plusvalenze esenti |
| Art 88 | Sopravvenienze attive |
| Art 89 | Dividendi e interessi |
| Art [90](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/adempimenti-annuali/15-reddito-impresa-calcolo-imposte/15_03-componenti-positivi-del-reddito.aspx#norma-3052) | Proventi immobiliari |
| Art [91](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/adempimenti-annuali/15-reddito-impresa-calcolo-imposte/15_03-componenti-positivi-del-reddito.aspx#norma-3616) | Proventi e oneri non computabili nel reddito |
| Art [92](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/adempimenti-annuali/15-reddito-impresa-calcolo-imposte/15_03-componenti-positivi-del-reddito.aspx#norma-2715) | Variazione delle rimanenze |
| Art [92 bis](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/adempimenti-annuali/15-reddito-impresa-calcolo-imposte/15_03-componenti-positivi-del-reddito.aspx#norma-3618) | Valutazione delle rimanenze di alcune categorie di imprese |
| Art [93](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/adempimenti-annuali/15-reddito-impresa-calcolo-imposte/15_03-componenti-positivi-del-reddito.aspx#norma-3622) | Opere forniture e servizi di durata ultrannuale |
| Art [94](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/adempimenti-annuali/15-reddito-impresa-calcolo-imposte/15_03-componenti-positivi-del-reddito.aspx#norma-3630) | Valutazione dei titoli |

##### Norme Correlate

* Art. 85 TUIR DPR 917/86
* Art. 86 TUIR DPR 917/86
* Art. 87 TUIR DPR 917/86
* Art. 88 TUIR DPR 917/86
* Art. 89 TUIR DPR 917/86
* Art. 90 TUIR DPR 917/86
* Art. 91 TUIR DPR 917/86
* Art. 92 TUIR DPR 917/86
* Art. 92 bis TUIR DPR 917/86
* Art. 93 TUIR DPR 917/86
* Art. 94 TUIR DPR 917/86

## Componenti negativi del reddito di impresa

Il Testo Unico delle Imposte sui Redditi - oltre a dare le regole generale secondo le quali un costo contabilizzato è anche deducibile dal reddito d'impresa - disciplina ulteriormente in modo puntuale le condizioni di deducibilità dal reddito di gran parte delle voce tipiche di costo dell'impresa.

Qui di seguito l'elenco delle singole disposizioni che regolano le componenti specifiche:

|  |  |
| --- | --- |
| [Art. 95](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/adempimenti-annuali/15-reddito-impresa-calcolo-imposte/15_04-componenti-negativi-del-reddito-di-impresa.aspx#norma-2661) | Spese per prestazioni di lavoro |
| Art. [96](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/adempimenti-annuali/15-reddito-impresa-calcolo-imposte/15_04-componenti-negativi-del-reddito-di-impresa.aspx#norma-2637) | Interessi passivi |
| Art. [99](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/adempimenti-annuali/15-reddito-impresa-calcolo-imposte/15_04-componenti-negativi-del-reddito-di-impresa.aspx#norma-3640) | Oneri fiscali e contributivi |
| Art. [100](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/adempimenti-annuali/15-reddito-impresa-calcolo-imposte/15_04-componenti-negativi-del-reddito-di-impresa.aspx#norma-3644) | Oneri di utilità sociale |
| Art. [101](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/adempimenti-annuali/15-reddito-impresa-calcolo-imposte/15_04-componenti-negativi-del-reddito-di-impresa.aspx#norma-2581) | Minusvalenze patrimoniali, sopravvenienze passive e perdite |
| Art. [102](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/adempimenti-annuali/15-reddito-impresa-calcolo-imposte/15_04-componenti-negativi-del-reddito-di-impresa.aspx#norma-2474) | Ammortamento dei beni materiali |
| Art. [102 bis](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/adempimenti-annuali/15-reddito-impresa-calcolo-imposte/15_04-componenti-negativi-del-reddito-di-impresa.aspx#norma-3650) | Ammortamento dei beni materiali strumentali per l’esercizio di alcune attività regolate |
| Art. [103](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/adempimenti-annuali/15-reddito-impresa-calcolo-imposte/15_04-componenti-negativi-del-reddito-di-impresa.aspx#norma-2484) | Ammortamento dei beni immateriali |
| Art. [104](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/adempimenti-annuali/15-reddito-impresa-calcolo-imposte/15_04-componenti-negativi-del-reddito-di-impresa.aspx#norma-3659) | Ammortamento finanziario dei beni gratuitamente devolvibili |
| Art. [105](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/adempimenti-annuali/15-reddito-impresa-calcolo-imposte/15_04-componenti-negativi-del-reddito-di-impresa.aspx#norma-3665) | Accantonamenti di quiescenza e previdenza |
| Art. [106](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/adempimenti-annuali/15-reddito-impresa-calcolo-imposte/15_04-componenti-negativi-del-reddito-di-impresa.aspx#norma-3670) | Svalutazione dei crediti e accantonamenti per rischi su crediti |
| Art. [107](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/adempimenti-annuali/15-reddito-impresa-calcolo-imposte/15_04-componenti-negativi-del-reddito-di-impresa.aspx#norma-3081) | Altri accantonamenti |
| Art. [108](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/adempimenti-annuali/15-reddito-impresa-calcolo-imposte/15_04-componenti-negativi-del-reddito-di-impresa.aspx#norma-2668) | Spese relative a più esercizi |
| Art. [164](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/adempimenti-annuali/15-reddito-impresa-calcolo-imposte/15_04-componenti-negativi-del-reddito-di-impresa.aspx#norma-2674) | Limiti di deduzione delle spese e degli altri componenti negativi relativi a taluni mezzi di trasporto a motore utilizzati nell’esercizio di imprese …. |

**Approfondimento: spese per prestazioni alberghiere e somministrazione alimenti e bevande**

Dal periodo d'imposta in corso al 31/12/2015 la spesa sostenuta dal committente (impresa o lavoratore autonomo) per prestazioni alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande non si configura come prestazione in natura per il professionista; non opera più, pertanto, il limite di deducibilità del 75% per il committente.

**Approfondimento: deducibilità IMU dagli immobili strumentali**

La legge di stabilità 2014 ha stabilito che l'imposta municipale propria relativa agli immobili strumentali è deducibile ai fini della determinazione del reddito di impresa e del reddito derivante dall'esercizio di arti e professioni nella misura del 20%. La medesima imposta è indeducibile ai fini dell'imposta regionale sulle attivita' produttive (IRAP).

##### Novità

Decreto internazionalizzazione: le spese di rappresentanza

Modificate le soglie di deducibilità delle spese di rappresentanza. Tali spese sono deducibili dal periodo di imposta successivo a quello di pubblicazione in GU

* Art.9 D.lgs.147/2015
* Cassazione: le spese di sponsorizzazione sono deducibili solo se inerenti

##### Norme Correlate

* Art. 95 TUIR DPR 917/86
* Art. 96 TUIR DPR 917/86
* Art. 99 TUIR DPR 917/86
* Art. 100 TUIR DPR 917/86
* Art. 101 TUIR DPR 917/86
* Art. 102 TUIR DPR 917/86
* Art. 102 bis TUIR DPR 917/86
* Art. 103 TUIR DPR 917/86
* Art. 104 TUIR DPR 917/86
* Art. 105 TUIR DPR 917/86
* Art. 106 TUIR DPR 917/86
* Art. 107 TUIR DPR 917/86
* Art. 108 TUIR DPR 917/86
* Art. 164 TUIR DPR 917/86

## Quando dedurre gli interessi passivi

Non sempre gli interessi passivi pagati da un’impresa sono interamente riconosciuti dal Fisco a riduzione del reddito imponibile.

In merito agli interessi passivi la normativa prevede infatti:

* un diverso regime di deducibilità degli interessi passivi per i soggetti IRPEF da quello previsto per i soggetti IRES;
* l’introduzione di un meccanismo per il calcolo degli interessi passivi valevole per le sole società di capitali, contenuto nell’[art. 96  TUIR](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/adempimenti-annuali/15-reddito-impresa-calcolo-imposte/15_10-interessi-passivi.aspx#norma-2637)**.**

Per quanto riguarda le ditte individuali e le società di persone l’[**art. 61 del TUIR**](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/adempimenti-annuali/15-reddito-impresa-calcolo-imposte/15_10-interessi-passivi.aspx#norma-2090), subordina la deducibilità degli interessi passivi:

* in primo luogo, alla loro inerenza ai ricavi;
* in secondo luogo, in proporzione al rapporto tra i ricavi e i proventi che concorrono a formare il reddito dell’impresa o che ne sono esclusi, e l’ammontare di tutti i ricavi e proventi dichiarati.

Per i soggetti IRES (società di capitali) il regime di deducibilità degli interessi passivi ([**art. 96 TUIR**](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/adempimenti-annuali/15-reddito-impresa-calcolo-imposte/15_10-interessi-passivi.aspx#norma-2637)) è legato ad un meccanismo di calcolo strettamente connesso alle risultanze del conto economico. Gli interessi passivi e gli oneri assimilati sono deducibili in ciascun periodo d’imposta:

* fino a concorrenza degli interessi attivi e dei proventi assimilati;
* per l’eccedenza rispetto agli interessi attivi, nel limite del 30% del risultato operativo lordo della gestione caratteristica (ROL).

Per risultato operativo lordo si intende la differenza tra il valore e i costi della produzione di cui alle lettere A) e B) dell’[art. 2425 cod.civ](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/adempimenti-annuali/15-reddito-impresa-calcolo-imposte/15_10-interessi-passivi.aspx#norma-1733)**.**, con l’aggiunta:

* degli ammortamenti delle immobilizzazioni materiali ed immateriali;
* dei canoni di locazione finanziaria di beni strumentali.

Ai fini della deducibilità  assumono rilevanza gli interessi passivi e gli interessi attivi, nonché gli oneri ed i proventi assimilati derivanti: dai contratti di mutuo; da contratti di locazione finanziaria; dall’emissione di obbligazioni e titoli similari; da ogni altro apporto di natura finanziaria, con esclusione degli interessi impliciti derivanti da debiti di natura commerciale e con l’inclusione, tra gli attivi, di quelli derivanti da crediti della stessa natura.

Per espressa previsione normativa sono inoltre esclusi dal nuovo meccanismo di limitazione gli interessi:

* inclusi nel costo degli immobili alla cui produzione è diretta l’attività dell’impresa;
* iscritti in bilancio ad aumento del costo dei beni materiali e immateriali strumentali per l’esercizio dell’impresa.

In particolare il TUIR specifica che non sono soggetti alle nuove limitazioni gli interessi passivi capitalizzati, questi sono infatti portati ad incremento del costo del bene a cui sono riferiti e ne seguono le relative regole di deducibilità.

Gli interessi passivi e gli oneri finanziari assimilati, resi indeducibili in un determinato periodo d’imposta dalle nuove regole, sono deducibili, dal reddito dei successivi periodi d’imposta, nel limite dell’eccedenza del 30% del risultato operativo lordo non utilizzato nell’esercizio di riferimento.

##### Novità

Decreto internazionalizzazione: modifiche alla disciplina fiscale degli interessi passivi

Nel ROL rientrano i dividendi incassati da controllate non residenti. Eliminati alcuni limiti di deducibilità e la possibilità di trasferire gli interessi indeducibili alle società estere che partecipano virtualmente al consolidato nazionale

* Art.4 D.lgs.147/2015

##### Norme Correlate

* Art. 61 TUIR DPR 917/86
* Art. 96 TUIR DPR 917/86
* Art. 2425 cod. civile

## La gestione dei crediti e delle loro perdite

La gestione dei crediti in bilancio richiede l'analisi degli effetti fiscali di due comportamenti (possibili o necessari):

* l'accantonamento preventivo al fondo svalutazione dei crediti, quale attività prudente e fiscalmente ammesse entro determinati limiti
* il trattamento delle perdite su crediti, realizzate o temute.

**Il trattamento delle perdite su crediti**

In base all[**’art. 101 c. 5 TUIR**](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/adempimenti-annuali/15-reddito-impresa-calcolo-imposte/15_11-gestione-crediti.aspx#norma-2581), così come modificato dall’[**art.33, c. 4 DL 83/2012**](http://media.directio.it/portal/norme/20120622_DL_n.83_art.33.pdf) (decreto sviluppo) le perdite su crediti sono deducibili:

* se risultano da elementi certi e precisi;
* in ogni caso se il debitore è assoggettato a procedure concorsuali, o se le perdite derivano da crediti vantati nei confronti di soggetti che hanno posto in essere i nuovi accordi previsti dalla legge fallimentare per la ristrutturazione del debito;
* In ogni caso se il credito è di modesta entità e sia trascorso un periodo di sei mesi dalla scadenza di pagamento del credito stesso;
* Quando il diritto alla riscossione del credito è prescritto.

Non sono deducibili le perdite su crediti derivanti da attività esenti o non soggette ad imposta.

Perché siano deducibili le perdite devono essere determinabili in via oggettiva e devono essere definitivamente accertate e dimostrate.

Per la dimostrazione è necessaria la prova documentale, a carico dell’impresa, che intende dedurre il relativo costo. Coniugando l’[**art. 101**](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/adempimenti-annuali/15-reddito-impresa-calcolo-imposte/15_11-gestione-crediti.aspx#norma-2581)con l’[**art. 109 TUIR**](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/adempimenti-annuali/15-reddito-impresa-calcolo-imposte/15_11-gestione-crediti.aspx#norma-1813) si evince che la deducibilità della perdita è connessa all’iscrizione di questa in conto economico e all’aver rispettato il principio di competenza; le perdite su crediti devono essere dedotte nell’esercizio in cui si sono manifestati gli elementi certi e precisi riguardanti  l’irrecuperabilità dei crediti. Se la perdita viene iscritta in bilancio nell’esercizio precedente questa non è deducibile e occorre effettuare una variazione in aumento in sede di dichiarazione, con possibilità di recupero nell’esercizio in cui si manifesteranno i requisiti per la deducibilità. Se in un esercizio si manifesta la certezza fiscale della perdita, ma non viene imputata a conto economico dell’esercizio medesimo, questa diventa non più recuperabile in futuro.

Esempi di elementi certi e precisi che inducono a ritenere che i crediti non siano più realizzabili possono essere i seguenti:

* assoggettamento a procedure concorsuali;
* l’infruttuosa azione legale esperita;
* la documentata mancanza dei beni mobili e immobili del debitore;
* l’esito negativo del pignoramento;
* la fuga o la latitanza del debitore;
* la chiusura dei locali dell’impresa;
* la denuncia penale per truffa;
* la rinuncia al credito solo dopo aver dimostrato la convenienza economica in quanto la riscossione comporterebbe una procedura eccessivamente onerosa, prescindendo così dal termine di sei mesi.

In relazione all’assoggettamento a procedure concorsuali il momento di certezza fiscale della perdita ai fini della competenza fiscale è diversa a secondo del tipo di procedura:

* fallimento: data della sentenza dichiarativa di fallimento;

concordato preventivo: data del decreto di ammissione alla procedura

* liquidazione coatta amministrativa: data del provvedimento;
* amministrazione straordinaria: data del decreto che la dispone;
* ristrutturazione del debito: data del decreto di omologa.

          Nel caso in cui in bilancio sia presente un fondo svalutazione crediti o un fondo rischi  su crediti per accantonamenti effettuati in esercizi precedenti, occorrerà utilizzare detti fondi a fronte della perdita su crediti manifestatasi, e solo l’eccedenza sarà imputata a conto economico alla voce B.14.

Parallelamente a quanto detto per le svalutazioni e accantonamenti rischi su crediti, anche le perdite su crediti non concorrono alla formazione della base imponibile IRAP ai sensi dell’[**art. 5 D. Lgs. n. 446/1997**.](http://media.directio.it/portal/norme/19971215_D.Lgs_n.446_art.5.pdf)

L'accantonamento al fondo svalutazione dei crediti

L**’**[art. 106 c. 1 TUIR](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/adempimenti-annuali/15-reddito-impresa-calcolo-imposte/15_11-gestione-crediti.aspx#norma-2654) considera deducibili dal reddito di impresa le svalutazioni e gli accantonamenti per rischi su crediti, nel limite dello 0,50% del valore nominale (o di acquisizione) dei crediti commerciali esistenti in bilancio. La deduzione non è più ammessa quando l’ammontare complessivo del fondo delle svalutazioni e degli accantonamenti ha raggiunto il 5% del valore nominale (o di acquisizione) dei crediti risultanti in bilancio alla fine dell’esercizio.

L’accantonamento per svalutazione o rischi su crediti deve essere ragguagliato alla durata dell’esercizio se inferiore o superiore ai 12 mesi ([**art. 110, c. 5 TUIR**](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/adempimenti-annuali/15-reddito-impresa-calcolo-imposte/15_11-gestione-crediti.aspx#norma-1524)).

Ai fini dell’applicazione della percentuale fiscalmente deducibile si considera il valore nominale o di acquisizione dei crediti. Ciò significa che non rileva l’importo iscritto in bilancio secondo le regole civilistiche che impongono la loro esposizione al presunto valore di realizzo ([art. 2426 n.8 cod.civ](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/adempimenti-annuali/15-reddito-impresa-calcolo-imposte/15_11-gestione-crediti.aspx#norma-1640)**)**, ma il parametro di riferimento sarà dato dal valore del costo.

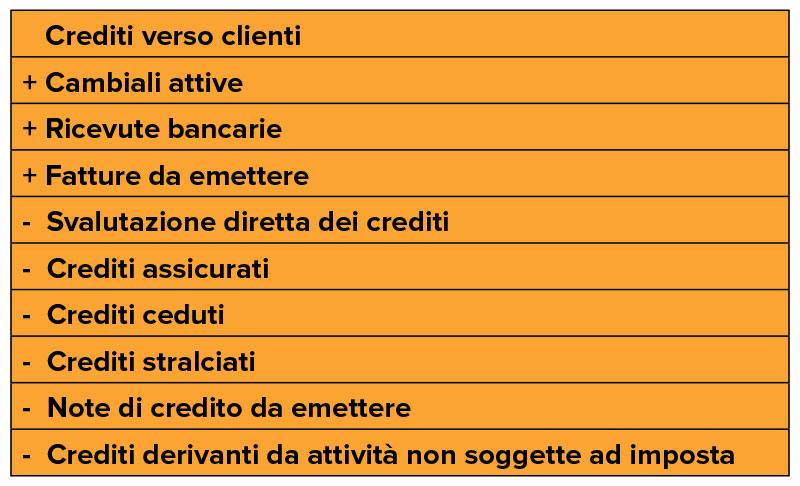
L’importo dei crediti da svalutare è dato dal complesso dei crediti di natura commerciale derivanti dalla cessione dei beni e dalle prestazioni di servizi di cui al [**c. 1 art. 85 TUIR**](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/adempimenti-annuali/15-reddito-impresa-calcolo-imposte/15_11-gestione-crediti.aspx#norma-2196); vi rientrano pertanto:

* i crediti derivanti dalla cessione di beni e prestazione di servizi;
* i crediti concessi a società controllate o collegate da parte di una società che ha come oggetto della propria attività l’assunzione di partecipazioni e finanziamenti (diversi dai crediti di finanziamento);
* i crediti assistiti da pegno o ipoteca (ossia una garanzia che non comporta un costo per il creditore);
* le ricevute bancarie all’incasso;
* i crediti ceduti pro-solvendo.

Non si tiene conto invece del valore dei crediti seguenti:

* i crediti, anche commerciali, che siano coperti da garanzia assicurativa;
* i crediti non commerciali, come quelli derivanti dalla cessione dei beni strumentali, i crediti di finanziamento e i crediti concessi a chiunque non legati ai ricavi dell’impresa (es. crediti verso dipendenti);
* i crediti derivanti da acconti a fornitori;
* i crediti commerciali ceduti con clausola pro-soluto a seguito della quale il cedente è liberato dal pagamento del credito (ma non dalla garanzia di esistenza dello stesso);
* i crediti derivanti da depositi bancari.

      La base di calcolo per la svalutazione fiscale è data quindi dalla sommatoria delle seguenti voci:



L’ammontare massimo fiscalmente deducibile incontra un duplice limite:

1) gli accantonamenti per svalutazione crediti o per rischi su crediti non devono superare, congiuntamente, lo 0,50% del valore nominale dei crediti iscritti in bilancio;

2)  l’importo complessivo del fondo svalutazione crediti non deve superare il 5% del valore nominale dei crediti iscritti in bilancio.

Ne consegue che nel caso in cui si ritenga, dal punto di vista civilistico, di effettuare una svalutazione pari o inferiore allo 0,50% dei crediti, questo accantonamento avrà anche valenza fiscale.

Se invece l’accantonamento civilistico supera quello fiscalmente ammesso in deduzione, si dovrà, in sede di dichiarazione dei redditi, operare una variazione in aumento pari all’eccedenza rispetto allo 0,50%.

Parimenti occorrerà effettuare una variazione in aumento del reddito nel caso di fondo svalutazione eccedente il 5% dei crediti, per l’importo corrispondente all’eccedenza.

Contabilmente appare opportuno, per potere seguire con maggiore immediatezza le dinamiche fiscali, suddividere il fondo svalutazione realizzato dal punto di vista civilistico, tra fondo fiscale tassato e fondo non tassato. Gli accantonamenti deducibili fiscalmente originano il fondo tassato, mentre gli accantonamenti non deducibili a fronte dei quali vengono effettuate variazioni in aumento con iscrizione della conseguente fiscalità anticipata, originano il fondo non tassato.

 Si noti che ai fini IRAP le svalutazioni e le perdite su crediti sono irrilevanti; pertanto occorrerà iscrivere la fiscalità anticipata solo ai fini IRES. Tale fiscalità temporanea, iscritta - in base alle regole generali ­– ove vi sia la ragionevole certezza di ottenere negli esercizi successivi redditi imponibili sufficienti a consentirne il riassorbimento, si tradurrà in minori imposte negli esercizi successivi nel momento in cui l’incasso del credito venisse meno.

 Nel caso in cui nell’esercizio successivo alla svalutazione accantonata al fondo svalutazione crediti si realizzi in concreto una perdita, questa dovrà essere coperta dapprima con l’utilizzo del fondo svalutazione crediti, e, se questo risulta non capiente, per la differenza si rileverà in conto economico una perdita su crediti (in contropartita sarà ridotto il relativo credito verso clienti che risulta essere ormai stralciato).

OIC 15

L'OIC ha pubblicato il nuovo principio contabile OIC 15 in materia di Crediti. Le principali novità riguardano: la riserva di proprietà, l'attualizzazione, la svalutazione e la cancellazione dei crediti. Per approfondimenti si rimanda al [capitolo 10](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/adempimenti-annuali/14-bilancio-annuale/14_03-stato-patrimoniale-attivo.aspx).

##### Novità sul tema

Decreto internazionalizzazione: novità in merito alle perdite su crediti

Il decreto 147/2015 apporta alcune modifiche al trattamento fiscale delle perdite su crediti da applicarsi al periodo d'imposta in corso al 7 ottobre 2015

* DLgs 147/2015

##### Norme, Prassi e Giurisprudenza

* DL 22 giugno 2012 n.83 art.33
* D.Lgs. 15 dicembre 1997 n.446 art.5
* Circolare 14/E - Le perdite e svalutazioni su crediti

##### Norme Correlate

* Art. 85 TUIR DPR 917/86
* Art. 101 TUIR DPR 917/86
* Art. 109 TUIR DPR 917/86
* Art. 110 TUIR DPR 917/86
* Art. 2426 cod. civile

Gli ammortamenti

I costi sostenuti dall’azienda per l’acquisto di beni strumentali che abbiano un’utilità pluriennale, sono deducibili dal reddito in quote di ammortamento a partire dall’esercizio di entrata in funzione del bene.

L'ammortamento riguarda sia i beni materiali che quelli immateriali.

Ammortamento dei beni materiali

Le principali regole di applicazione (previste dall'[art. 102 TUIR](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/adempimenti-annuali/15-reddito-impresa-calcolo-imposte/15_12-ammortamenti.aspx#norma-2474)) degli ammortamenti sono:

|  |  |
| --- | --- |
| Periodo di avvio dell’ammortamento | Il periodo dal quale si avvia l’ammortamento è quello nel quale lo stesso è entrato in funzione |
| Costo da ammortizzare  (beni di versi da immobili) | Il costo da ammortizzare è quello storico, oltre a:  interessi passivi (se da prestiti contratti per la costruzione dei beni) se la capitalizzazione degli stessi risulta in bilancio  oneri accessori di diretta imputazione  spese di manutenzione straordinarie imputate in bilancio ad incremento del valore dei beni stessi |
| Costo da ammortizzare  (immobili strumentali) | Alla previsione dei costi predetti va tolto il costo delle aree occupate dalla costruzione e di quelle che ne costituiscono pertinenza |
| Coefficienti di ammortamento | Il coefficiente di ammortamento (reale, ossia civilistico) deve essere quello che rappresenta l’effettiva velocità di obsolescenza tecnico-economica.  Ma dal punto di vista fiscale sono riconosciuti come deducibili solo nei limiti di quelli previsti  dal[Decreto del Ministero delle Finanze del 31.12.1988](http://media.directio.it/portale/norme/19881231-Decreto_ammortamenti-MEF.pdf) |

Casi particolari di deducibilità sono previsti per i mezzi di trasporto (vedi paragrafo specifico).

Sono inoltre state previste particolari regole di deducibilità delle quote di ammortamento per specifici beni:

* beni di valore unitario inferiore a euro 516,46: fiscalmente è consentita la deduzione integrale della relativa spesa di acquisizione, nell’esercizio in cui è sostenuta.

Ammortamento dei beni immateriali

Per i  beni immateriali le quote di ammortamento sono determinate (ai sensi dell'[art 103 TUIR](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/adempimenti-annuali/15-reddito-impresa-calcolo-imposte/15_12-ammortamenti.aspx#norma-2484)) diversamente a seconda della tipologia dei beni.

Anche per questi beni è possibile sintetizzare le seguenti regole applicative:

|  |  |
| --- | --- |
| Avvio dell’ammortamento | L’ammortamento decorre dall’acquisto del diritto, indipendentemente dall’utilizzo. |
| Costo da ammortizzare  (beni diversi da immobili) | Il costo da ammortizzare è quello risultante da:  oneri di acquisto  interessi passivi per la loro produzione interna (fino al momento della loro entrata in funzione)  interessi passivi contratti per la loro acquisizione (se in bilancio portati ad incremento del costo stesso). |
| Quote ammesse in deduzione | 1. Diritti di utilizzazione opere dell’ingegno, dei brevetti industriali, quote non necessariamente costanti non superiori al 50% del costo per ogni esercizio, 2. Marchi di impresa: il costo è deducibile in quote non superiori a 1/18 per ogni esercizio 3. Diritti di concessione: deducibili in ragione della durata dell’utilizzazione prevista dal contratto o dalla legge. 4. Software di base  (ossia di sistema, cioè indispensabile all’hardware per funzionare), si considera facente parte del computer ed ammortizzato con l’aliquota propria del macchinario che lo usa 5. Software applicativo standardizzato: se acquistato epr un uso diretto, senza sfruttamento commerciale,  il costo ha utilità per più esercizi e la sua deduzione va effettuata a seconda delle quote economiche imputabili agli stessi 6. Software applicativo acquistato in concessione di uso per sfruttamento commerciale, deducibile in quote costanti in base alla durata di utilizzo, come prescritto dalla concessione. 7. Software personalizzato: se prodotto internamente o acquistato in proprietà, deduzione con le regole prevista per la proprietà industriale (vedi 1) 8. Software personalizzato: se acquisito in concessione in uso per lo sfruttamento commerciale, quote deducibili sono costanti secondo la durata della concessione 9. Avviamento: deducibile in ciascun esercizio in misura non superiore a 1/18 |

L'evoluzione in corso

Ricordiamo, inoltre che l’[art. 23, DL 98/2011](http://media.directio.it/portal/norme/20110706_DL_n98_art.23.pdf), ha previsto una futura revisione dei coefficienti fiscali di ammortamento per il periodo d’imposta successivo al 31 dicembre 2012. Tale revisione prevede una rivisitazione della  disciplina  del  regime fiscale degli ammortamenti dei beni materiali e immateriali sulla base di criteri di sostanziale semplificazione individuando, in sostanza, due categorie di beni ammortizzabili:

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

Ma al momento non sono ancora in vigore i regolamenti attuativi di tale disposizione.

## Le spese di manutenzione

Per quanto riguarda le spese di manutenzione occorre preliminarmente distinguere tra:

* **interventi di manutenzione ordinaria;**
* **interventi di manutenzione straordinaria.**

Nel primo caso si tratta di manutenzioni e riparazioni di natura ricorrente (pulizia, verniciatura, riparazione, sostituzione di parti deteriorate dall’uso, etc.) **finalizzati a mantenere i cespiti in un buono stato di funzionamento.** Esse sono generalmente sostenute per mantenere in efficienza le immobilizzazioni materiali, per assicurarne la vita utile prevista, nonché la capacità e la produttività originarie. Tali costi sono di competenza dell'esercizio in cui sono sostenuti.

Ne secondo caso si tratta di interventi di manutenzione **tali da produrre un aumento significativo e tangibile di produttività o di vita utile del cespite**; si sostanziano, infatti, in ampliamenti, modifiche, sostituzioni e altri miglioramenti riferibili al bene. Tali costi di manutenzione straordinaria rientrano tra i costi capitalizzabili, ossia da iscrivere ad incremento del valore del cespite.

***Deducibilità***

Ai sensi dell'[art. 102, comma 6 del TUIR](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/adempimenti-annuali/15-reddito-impresa-calcolo-imposte/15_13-spese-manutenzione.aspx#norma-2480), **le spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione**, che dal bilancio di esercizio non risultino imputate ad incremento del costo dei beni ai quali si riferiscono, **sono deducibili nel limite del 5% del costo complessivo di tutti i beni ammortizzabili, quale risulta all’inizio dell’esercizio** dal registro dei beni ammortizzabili (fa eccezione il primo anno di attività il cui limite del 5%  viene conteggiato sul valore delle immobilizzazioni alla fine dell’esercizio).

**L'eccedenza è deducibile in quote costanti nei 5 esercizi successivi.**

Sono invece interamente deducibili, per competenza, i compensi periodici dovuti a terzi per contratti di manutenzione periodica di determinati beni (ad esempio: personal computer, stampanti, fotocopiatrici); in tal caso il bene per il quale è stato stipulato il contratto non concorre alla determinazione del plafond.

A decorrere dal 2012, ossia dal periodo d’imposta in corso alla data di entrata in vigore della [Legge n. 44/2012](http://media.directio.it/portale/norme/20120426-Legge_44.pdf), **le spese di manutenzione ordinaria sono deducibili nel limite del 5% del costo complessivo dei beni risultante dal registro dei beni ammortizzabili al 1° gennaio, senza tenere conto dei beni acquistati/ceduti nel corso dell’anno, ai fini del calcolo del plafond di deducibilità; non è, dunque, più necessario ragguagliare il valore dei cespiti alla data di acquisto/cessione.**

Gli oneri di manutenzione parzialmente deducibili a fronte di specifiche normative (auto, telefonia, etc.), ai fini del conteggio del limite del 5% devono essere acquisiti nei limiti della quota deducibile preventivamente calcolata.

**Non sono soggette ad alcun limite di deducibilità le spese di manutenzione ordinaria relative**:

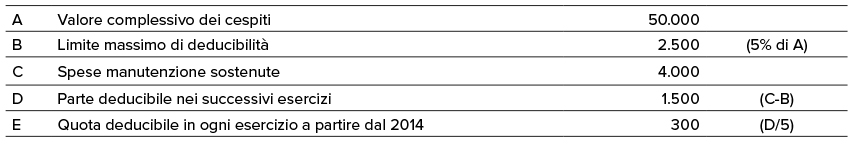
* **ai beni di interesse storico**, artistico e culturale;
* **ai beni di terzi.**

Esempio

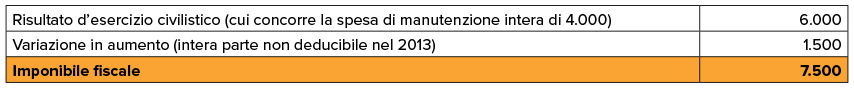
Totale beni strumentali ad inizio periodo euro 50.000, spese di manutenzione dell'anno 2013 euro 4.000.

Ipotizziamo che il risultato civilistico sia pari a euro 6.000.

Calcolo del limite di deducibilità:



Per effetto di quanto sopra il risultato civilistico dell’esercizio, ipotizzato in euro 6.000, dovrà essere rettificato in sede di dichiarazione dei redditi come segue:



Negli esercizi successivi l'impresa apporterà una variazione in diminuzione pari alla quota a deducibilità differita (= euro 300).

Calcolo del plafond di deducibilità

**Per il calcolo del limite del 5% da applicare al costo complessivo dei beni** è necessario tenere presente che:

* **vanno considerati** anche i beni completamente ammortizzati, nonché quelli di costo unitario non superiore a € 516,46, iscritti nel registro dei beni ammortizzabili;
* **vanno esclusi**:

1. i beni per i quali sono stipulati contratti di manutenzione periodica (ad esempio, personal computer, stampanti, fotocopiatrici); i relativi canoni di manutenzione sono infatti deducibili in base al principio di competenza. È comunque possibile “optare” per la deduzione con il limite del 5%; in tal caso i beni vanno ricompresi nell’ammontare rilevante ai fini del calcolo del predetto limite. Detto criterio va utilizzato per tutti i periodi d’imposta di durata del contratto;
2. i beni immateriali (ad esempio, costi di impianto ed ampliamento, costi di ricerca e sviluppo, diritti di brevetto)

* per i veicoli va assunto il costo, ai sensi dell’[art. 164, comma 3, TUIR](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/adempimenti-annuali/15-reddito-impresa-calcolo-imposte/15_13-spese-manutenzione.aspx#norma-2677), nei limiti rilevanti ai fini della deduzione dell’ammortamento e pertanto, relativamente alle autovetture, nel limite massimo pari a € 3.615 (18.075,99 x 20%) ovvero, per gli agenti e rappresentanti di commercio, a € 20.658 (25.822,85 x 80%);
* per gli altri beni a deducibilità limitata (ad esempio, telefoni cellulari) il costo va assunto nel limite fiscalmente rilevante (80%);
* relativamente ai beni oggetto di rivalutazione, è necessario considerare la decorrenza dei relativi effetti fiscali;
* è irrilevante, e pertanto non va ricompreso, il costo del terreno occupato dai fabbricati strumentali, pari al 20% (30% per i fabbricati industriali);
* i beni in leasing in generale non rilevano, in quanto rappresentano beni di terzi, con la conseguenza che le relative spese di manutenzione ordinaria sono interamente deducibili nell’esercizio di competenza (gli stessi saranno conteggiati nella determinazione del plafond di deducibilità soltanto a seguito del relativo riscatto). Va peraltro evidenziato che i beni in leasing assumono rilevanza ai fini del plafond qualora siano iscritti, secondo gli IAS, nell’attivo dello Stato patrimoniale e nel registro dei beni ammortizzabili all’inizio dell’esercizio;
* le spese incrementative su beni presenti all’1.1 sostenute nel corso dell’esercizio rilevano a decorrere dall’anno successivo.

Spese di manutenzione su beni in leasing

***Manutenzioni ordinarie***

Le manutenzioni ordinarie sostenute su un bene in leasing **si deducono per intero nell'esercizio di competenza**. Tali beni saranno conteggiati nella determinazione del plafond di deducibilità soltanto a seguito del relativo riscatto. Come chiarito dall’Agenzia con[Circolare 29/E del 27 giugno 2011](http://media.directio.it/portale/prassi/20110627-Circolare_29_E_ADE.pdf), infatti, i beni materiali strumentali ammortizzabili acquisiti mediante contratto di leasing finanziario, concorrono alla determinazione della base di computo della percentuale forfettaria del 5% prevista dall’[art 102, comma 6 del TUIR](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/adempimenti-annuali/15-reddito-impresa-calcolo-imposte/15_13-spese-manutenzione.aspx#norma-2480), se gli stessi, in conformità alle corrette regole di contabilizzazione previste dai principi contabili di riferimento, risultano iscritti nell’attivo del bilancio e, conseguentemente, nel registro dei beni ammortizzabili all’inizio dell’esercizio.

***Manutenzioni straordinarie***

Il codice civile ([art.1575](http://media.directio.it/portale/norme/19420316-codice_civile_art_1575.pdf) e [1576](http://media.directio.it/portale/norme/19420316-codice_civile_art_1576.pdf)) pone a carico del proprietario le spese straordinarie di manutenzione, salvo patto contrario risultante dal contratto. L’OIC. n. 24 prospetta due soluzioni, con imputazione delle spese alla voce:

* altre immobilizzazioni immateriali: quando non sono separabili dai beni in relazione ai quali sono state sostenute non avendo una propria autonomia. Il costo andrebbe ripartito entro il limite della quota imputabile a ciascun esercizio (il minore tra il periodo di utilità futura e quello residuo della durata del contratto, tenuto conto dell'eventuale periodo di rinnovo se dipendente dal conduttore);
* immobilizzazioni materiali: quando sono separabili ed hanno una loro autonoma funzionalità.

Dal punto di vista civilistico pertanto i costi sostenuti per migliorie e spese incrementative su beni di terzi (ad esempio, beni in leasing), sono capitalizzabili ed iscrivibili nella voce “Altre immobilizzazioni immateriali” dello Stato Patrimoniale qualora le migliorie e le spese incrementative non sono separabili dai beni stessi. In tale casistica l’ammortamento si effettua nel periodo minore tra quello di utilità futura delle spese sostenute e quello residuo della locazione, tenuto conto dell'eventuale periodo di rinnovo (in ipotesi di locazione non finanziaria) se dipendente dal conduttore. I criteri civilistici sono validi anche dal punto di vista fiscale ai fini dell'imputazione a conto economico dei relativi costi deducibili. Pertanto essi non possono essere considerati deducibili integralmente nell'esercizio in cui sono stati sostenuti ma rilevano quali costi ad utilizzazione pluriennale ai sensi del [terzo comma dell'art. 108, del TUIR](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/adempimenti-annuali/15-reddito-impresa-calcolo-imposte/15_13-spese-manutenzione.aspx#norma-2671) nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio.

L'ENEA e il bonus sul risparmio energetico per interventi di manutenzione

E' ora aperto lo sportello telematico dell'Enea, tramite cui è possibile trasmettere direttamente all'ente pubblico la documentazione necessaria al fine di beneficiare del bonus sul risparmio energetico per gli interventi sostenuti nel 2015.

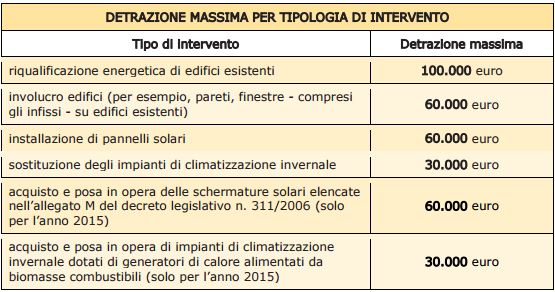
La [legge di stabilità 2015](http://media.directio.it/portale/norme/20141223-Legge_190_art_1_commi_1_100.pdf), infatti, ha prorogato la detraibilità nella misura del 65% sulle spese per interventi di riqualificazione energetica degli edifici, sostenute da persone fisiche e imprese fino al 31 dicembre 2015.

La medesima legge ha, inoltre, esteso l'agevolazione ad altri tipi di interventi: schermature solari (fino a 60.000 euro) e impianti di climatizzazione invernale alimentati da biomasse combustibili (fino a 30.000 euro).

La detrazione è pari al 55% per le spese sostenute fino al 5 giugno 2013, pari al 65% per le spese sostenute tra il 6 giugno 2013 ed il 31 dicembre 2015 e pari al 36% per le spese sostenute dal 1 gennaio 2016. La data cui far riferimento per l'applicazione dell'aliquota corretta è:

* quella del pagamento effettivo dell'intervento per le persone fisiche, i professionisti e gli enti non commerciali (criterio di cassa);
* quella di ultimazione della prestazione per le ditte individuali, le società e gli enti commerciali (criterio di competenza).

Gli Interventi ammessi, la cui detrazione va ripartita in dieci rate annuali di pari importo, sono i seguenti:



***Documentazione necessaria***

La documentazione da acquisire per poter richiedere l'agevolazione, rilasciata da tecnici abilitati alla progettazione di edifici e impianti, iscritti ai rispettivi ordini professionali, è la seguente:

* asseverazione del tecnico abilitato (o in sostituzione dichiarazione del direttore dei lavori);
* attestato di certificazione (o qualificazione) energetica;
* scheda informativa degli interventi realizzati, in cui vanno indicati i dati identificativi del soggetto che ha sostenuto le spese, dati relativi all'edificio, la tipologia di intervento ed il risparmio energetico conseguente.

***Comunicazione all'ENEA***

Entro 90 giorni dalla data di collaudo lavori (non data di pagamento), il contribuente invia all'ENEA copia dell'attestato di certificazione (o qualificazione) energetica e la scheda informativa. La trasmissione deve avvenire per via telematica, accedendo al portale dell'ente, registrandosi e inserendo dati ed allegati richiesti.

##### Norme, Prassi e Giurisprudenza

* Circolare 29/E del 27 giugno 2011 - Agenzia delle Entrate
* Risoluzione 29/E del 27 giugno 2011 - Agenzia delle Entrate
* OIC 16 - Le immobilizzazioni materiali
* OIC 24 - Le immobilizzazioni immateriali
* Art.1576 Codice Civile
* Art.1575 Codice Civile

##### Norme Correlate

* Art. 102 c. 6 TUIR DPR 917/86
* Art. 108 c. 3 TUIR DPR 917/86
* Art. 164 c. 3 TUIR DPR 917/86

## Spese per autoveicoli

La disciplina fiscale degli autoveicoli è stata oggetto negli ultimi anni di molteplici interventi che hanno determinato alcuni importanti cambiamenti, sia per ciò che concerne l’imposizione diretta, sia per quella indiretta.

Nel corso del 2012 vi sono stati ben due interventi normativi che hanno interessato le auto aziendali modificando così le disposizioni contenute nell’[**art. 164 TUIR**](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/adempimenti-annuali/15-reddito-impresa-calcolo-imposte/15_17-spese-mezzi-di-trasporto.aspx#norma-2674). In particolare, la[**L. 92 del 28 giugno 2012**](http://media.directio.it/portal/norme/20120628_Legge%2092_Riforma%20Lavoro.pdf) (Riforma del lavoro) ha previsto per le auto aziendali la deducibilità al 27,5% e per le auto concesse in uso ai dipendenti la deducibilità al 70%, mentre la [**L. 228 del 24 dicembre 2012**](http://media.directio.it/portal/norme/20121224_Legge228.pdf) (Legge di stabilità) ha nuovamente modificato la deducibilità delle auto aziendali riducendola al 20%.

La deducibilità dei costi relativi ai mezzi di trasporto, dunque, varia in base al rispetto del principio dell’inerenza. Il costo è inerente quando si riferisce (cioè, attiene) all’attività di impresa concretamente svolta; non è inerente, ed è quindi indeducibile, quando soddisfa un bisogno “personale” dell’imprenditore.

**IMPOSTE DIRETTE - Deducibilità IRPEF/IRES**

L'[**art. 164 TUIR**](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/adempimenti-annuali/15-reddito-impresa-calcolo-imposte/15_17-spese-mezzi-di-trasporto.aspx#norma-2674) fa riferimento "alle spese e agli altri componenti negativi di reddito relativi ai mezzi di trasporto a motore [...] utilizzati nell'esercizio di imprese, arti e professioni", di cui all'[art. 54 del D.Lgs 285 del 1992](http://media.directio.it/portal/norme/19920430_D.LGS_n285_art.54.pdf), nonché ai ciclomotori e ai motocicli.

ll citato[**D.Lgs 285/1992**](http://media.directio.it/portal/norme/19920430_D.LGS_n.285.pdf) individua come autoveicoli quei veicoli a motore con almeno quattro ruote distinti in:

* autovetture: veicoli destinati al trasporto di persone, aventi al massimo nove posti, compreso quello del conducente;
* autocaravan: veicoli aventi una speciale carrozzeria ed attrezzati permanentemente per essere adibiti al trasporto e all'alloggio di sette persone al massimo, compreso il conducente.

Tali spese (spese di acquisto del veicolo nonchè spese connesse al suo utilizzo, tra cui assicurazioni, manutenzioni, pedaggi, posteggi, carburanti, lubrificanti) sono ***interamente deducibili*** se:

* utilizzati esclusivamente come beni strumentali nell’attività propria dell’impresa (es. auto utilizzate dalle imprese di noleggio, dalle scuole guida o dalle pompe funebri);
* adibiti ad uso pubblico: la destinazione ad uso pubblico viene riconosciuta attraverso un atto della Pubblica Amministrazione (veicoli utilizzati dal titolare della licenza comunale per l’esercizio del servizio di taxi).

In tutti i casi diversi dai precedenti tali spese sono ***parzialmente deducibili:***

* **20% delle spese, regola generale**: per quanto riguarda l'acquisto dell'autoveicolo non è deducibile la spesa che eccede 18.075,99 euro per  le  autovetture  e  gli  autocaravan, 4.131,66 euro per  i  motocicli, 2.065,83 euro per  i  ciclomotori;
* **70% delle spese per i veicoli dati in uso promiscuo ai dipendenti** per la metà più uno dei giorni che compongono il periodo d’imposta. In caso di acquisto o vendita nel corso di tale periodo il veicolo deve essere utilizzato dai dipendenti per la metà più uno dei giorni di effettivo possesso. È invece irrilevante il fatto che l’utilizzo non avvenga in modo continuativo o che il veicolo sia sempre utilizzato dal medesimo dipendente. La concessione del veicolo in uso promiscuo al dipendente deve essere provata con idonea documentazione (scrittura privata fra datore di lavoro e dipendente, clausola inserita in un contratto di lavoro);
* **80% delle spese per rappresentanti o agenti di commercio**: per quanto riguarda l'acquisto dell'autoveicolo non è deducibile la spesa che eccede i 25.822,84 euro per i rappresentanti o agenti di commercio.

Locazione e noleggio

Se è stato stipulato un contratto di locazione o noleggio non risulta fiscalmente deducibile la parte del costo eccedente:

* i 3.615,20 euro per le autovetture e gli autocaravan,
* i 774,69 euro per  i motocicli,
* i 413,17 euro per i ciclomotori.

In caso di contratti di noleggio “full service” (contratti piuttosto consueti che prevedono, insieme alla locazione del veicolo anche l’effettuazione di prestazioni accessorie, quali la manutenzione ordinaria, il pagamento dell’assicurazione, la sostituzione della vettura in caso di guasto, ecc..) i limiti suddetti vanno riferiti unicamente al noleggio e non anche alle prestazioni accessorie; a tal fine il contratto deve indicare la quota riferibile alle spese per i servizi accessori. Per le spese di noleggio il costo fiscalmente rilevante va ragguagliato al periodo di utilizzazione del bene durante l’anno.

**IMPOSTE INDIRETTE - Detraibilità ai fini IVA**

**L'IVA relativa all'acquisto o all'importazione di veicoli stradali a motore è detraibile al 40%**, senza alcuna possibilità di dimostrare un utilizzo maggiore del bene o del servizio. Resta inteso che la detrazione è ulteriormente ridotta ove sussistano le limitazioni conseguenti all'effettuazione di operazioni esenti o non soggette.

La **detraibilità è integrale** esclusivamente nei seguenti casi:

1. tali beni costituiscono oggetto dell'attività d'impresa (es. concessionari auto)
2. tali beni sono utilizzati esclusivamente nell'esercizio dell'attività d'impresa (es. auto a disposizione dei dipendenti dietro corrispettivo; noleggio/taxi);
3. tali beni sono utilizzati da agenti o rappresentanti di commercio.

**Norme affini**

La Circolare n.15513 del 10 luglio 2014 del Ministero delle Infrastrutture dei Trasporti spiega le modalità operative per adempiere alle modifiche introdotte al nuovo codice della strada in merito all’annotazione sulla carta di circolazione ed alla comunicazione alla Motorizzazione del nome di chi non è intestatario di un veicolo ma ne ha la disponibilità per più di 30 giorni.

Lo stesso Ministero ha successivamente chiarito alcuni punti di ombra che erano emersi dalla lettura della Circolare n. 15513/2014, la quale aveva evidenziato l’obbligo di comunicazione dei beni concessi in comodato al proprio personale a decorrere dal 3 novembre 2014 (Circolare n. 23743 del 27 ottobre 2014).

##### Novità

Tabelle ACI 2016

Pubblicate con GU 291 del 15 dicembre le tabelle ACI di riferimento per il calcolo dei costi chilometrici ed i fringe benefit auto

Risoluzione 92/E - Trattamento fiscale dei rimborsi chilometrici per i lavoratori dipendenti

E' imponibile ai fini IRPEF (art. 51, comma 1 del TUIR) l'eventuale maggior rimborso chilometrico erogato al dipendente nell'ipotesi in cui la distanza tra la propria residenza e la località di trasferta risulti maggiore rispetto a quella calcolata dalla sede di servizio

* Risoluzione 92/E del 30 ottobre 2015 - Agenzia delle Entrate

Tabelle ACI 2015

In data 19 dicembre 2014 con GU n°294 è stato pubblicato il Comunicato dell'Agenzia delle entrate relativo alle tabelle nazionali dei costi chilometrici di esercizio di autovetture e motocicli elaborate dall'ACI, ai sensi dell'art.3, comma 1 del DLgs 314/1997.

* Autoveicoli Benzina in produzione
* Autoveicoli Gasolio in produzione
* Autoveicoli GPL - Metano in produzione
* Autoveicoli altre alimentazioni in produzione
* Motoveicoli
* Autoveicoli Benzina fuori produzione
* Autoveicoli Gasolio fuori produzione
* Autoveicoli GPL - metano fuori produzione
* Autoveicoli altre alimentazioni fuori produzione
* Norme, Prassi e Giurisprudenza
* Circolare 15513 del 10 luglio 2014 - MIT
* Legge 92/2012
* Legge 228/2012
* D.Lgs. 30 aprile 1992 n.285
* D.Lgs. 30 aprile 1992 n.285 art.54

##### Norme Correlate

* Art. 164 TUIR DPR 917/86

La perdita d’esercizio

Come abbiamo sottolineato precedentemente il risultato dell’esercizio dell’attività d’impresa può evidenziare una perdita fiscale il cui utilizzo e riporto assume connotazioni fiscali differenti a seconda che l’impresa sia in contabilità semplificata o ordinaria.

*Perdite società in contabilità semplificata*

Il[D.L. 223/2006](http://media.directio.it/portal/norme/20060704_DL_n.223.pdf), con decorrenza dal periodo di imposta 2006 e fino all’entrata in vigore della Finanziaria 2008 (in sostanza, 2006 e 2007, per i soggetti con periodo d’imposta coincidente con l’anno solare), stabiliva che le perdite generate da qualunque attività (impresa, arti e professioni, ecc…), prescindendo dal regime contabile adottato, potevano essere compensate, nel modello Unico, solo ed esclusivamente con redditi dello stesso tipo, non potendosi più attuare alcuna compensazione orizzontale. Quindi, anche le perdite relative alle piccole aziende che non trovavano completa capienza nei redditi prodotti nel medesimo periodo di imposta potevano essere riportate in avanti, ma comunque entro e non oltre il quinto periodo d’imposta successivo, per essere compensate con redditi della stessa natura.

Il nuovo[art. 8 TUIR](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/adempimenti-annuali/15-reddito-impresa-calcolo-imposte/15_25-perdita-esercizio.aspx#norma-2685) ripristina, dal 2008, la compensazione orizzontale tra il reddito complessivo e le perdite derivanti da imprese commerciali in contabilità semplificata. In sostanza, il reddito complessivo si determina sommando i redditi di tutte le categorie; mentre le perdite generate da imprese in contabilità semplificata possono essere computate in diminuzione dal predetto reddito complessivo, senza rispettare più la stretta correlazione della categoria reddituale.

*Perdite società in contabilità ordinaria*

Il [DL del 4 luglio 2006, n. 223](http://media.directio.it/portal/norme/20060704_DL_n.223.pdf) aveva modificato significativamente il contenuto dell’[art. 84 del TUIR](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/adempimenti-annuali/15-reddito-impresa-calcolo-imposte/15_25-perdita-esercizio.aspx#norma-2182) in materia di riporto e utilizzo delle perdite fiscali.

Prima dell’entrata in vigore di tale decreto le perdite prodotte erano:

* riportabili negli esercizi successivi senza limiti di tempo se realizzata nei primi tre periodi d’imposta;
* riportabili nei cinque periodi d'imposta successivi se la perdita si è realizzata dal quarto periodo d’imposta in poi.

Dopo l’entrata in vigore del citato decreto, affinché le perdite possano essere riportate illimitatamente, bisogna sottostare a determinati requisiti e nello specifico i primi tre periodi d’imposta, in relazione ai quali è consentito il riporto illimitato delle perdite realizzate, devono decorrere “dalla data di costituzione” della società con la condizione che le perdite “si riferiscano ad una nuova attività lavorativa” e quindi non si tratti di un mero proseguimento di una vecchia attività in capo ad un nuovo soggetto (la vecchia normativa non considerava il fatto che l’attività potesse essere nuova o già esistente). A tale proposito, la [circolare 28/E/2006 dell’Agenzia delle Entrate](http://media.directio.it/portal/Prassi/20060804_Circ.Ag.Entrate_n.28.pdf) ha quindi sottolineato come la modifica abbia "…introdotto un requisito oggettivo, quello della nuova iniziativa produttiva, in aggiunta a quello soggettivo, riferito alla società neo-costituita, al fine di agevolare l'effettivo avvio di una nuova attività imprenditoriale, piuttosto che la continuazione di una vecchia attività in capo ad un nuovo soggetto".

La[L. n. 111 del 15 luglio 2011](http://media.directio.it/portal/norme/20110715_L._n.111.pdf) ha introdotto alcune modifiche al regime fiscale delle perdite d’impresa in ambito IRES. In particolare è stato modificato l’[art. 84 TUIR](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/adempimenti-annuali/15-reddito-impresa-calcolo-imposte/15_25-perdita-esercizio.aspx#norma-2182), il quale ora dispone che: “La perdita di un periodo di imposta, determinata con le stesse norme valevoli per la determinazione del reddito, può essere computata in diminuzione del reddito dei periodi di imposta successivi in misura non superiore all’ottanta per cento del reddito imponibile di ciascuno di essi e per l’intero importo che trova capienza in tale ammontare […]”. Non è pertanto più previsto il limite quinquennale di riportabilità delle perdite ed è stato introdotto il limite quantitativo dell’80% del reddito imponibile ai fini IRES per quanto riguarda l’utilizzabilità delle perdite fiscali riportabili.

In sostanza, se la perdita da compensare è superiore all’80% del reddito dell’esercizio, la compensazione si ferma a questo limite; se invece la perdita è inferiore all’80%, questa viene usata interamente. Le eventuali perdite non compensate, a seguito dell’introduzione del “nuovo tetto dell’80%”, si possono comunque riportare ancora in avanti negli esercizi successivi dato che è stato invece eliminato il vincolo dei 5 esercizi per poterle utilizzare. La novità non interessa le perdite prodotte nei primi tre esercizi della società che inizia una nuova attività produttiva. Queste perdite, infatti, rimangono utilizzabili senza limiti di tempo, e sono compensabili per l’intero importo che trova capienza nel reddito dell’esercizio.

Il calcolo delle imposte IRPEF, IRES e IRAP

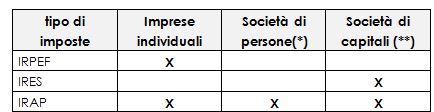
Calcolo IRPEF e IRES

L’impresa, partendo dal bilancio civilistico e attraverso le variazioni richieste dalle disposizioni fiscali, arriva a determinare il reddito complessivo o il reddito che andrà preso a base per la determinazione delle imposte o l’eventuale perdita fiscale.

In sintesi grafica questa la sequenza logica per giungere al reddito imponibile:



Le imposte gravanti sul reddito d’impresa sono ovviamente diverse a seconda del soggetto passivo , e possiamo così riepilogarle:



(\*) il reddito delle società di persone viene imputato, indipendentemente dall’effettiva percezione, in capo ai soci che corrisponderanno sullo stesso l’IRPEF dovuta.

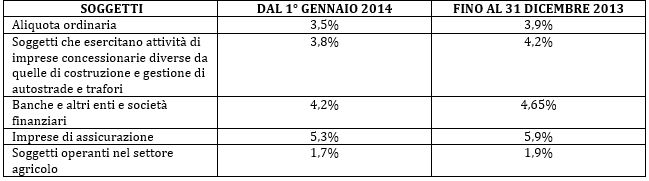
(\*\*) in alcuni casi specifici, e a seguito di opzione, il reddito delle società di capitale può essere tassato come per il reddito delle società di persone.

Le aliquote IRPEF e i relativi scaglioni di reddito complessivo, per l’anno 2012 sono ([art. 11 TUIR](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/adempimenti-annuali/15-reddito-impresa-calcolo-imposte/15_30-calcolo-imposte-irpef-ires.aspx#norma-2679)):

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Scaglioni di reddito | Aliquota | Imposta dovuta |
| Fino a 15.000 euro | 23% | 23% sull’intero reddito |
| Oltre 15.000 fino a 28.000 euro | 27% | euro 3.450 + 27% sulla parte eccedente 15.000 euro |
| Oltre 28.000 fino a 55.000 euro | 38% | Euro 6.960 + 38% sulla parte eccedente 28.000 euro |
| Oltre 55.000 fino a a75.000 euro | 41% | Euro 17.220 + 41% sulla parte eccedente 55.000 euro |
| Oltre 75.000 euro | 43% | Euro 25.420 + 43% sulla parte eccedente 75.000 euro |

L’ aliquota IRES,  stabilita dalla[L. 244/2007](http://media.directio.it/portal/norme/20071224_L_n.244.pdf), a decorrere dal 1° gennaio 2008, è pari al 27,5%.

Relativamente all'IRAP, il recente [art.2 del D.L. 66/2014](http://media.directio.it/portale/norme/20140424-DL_66_art_2.pdf) ha ridotto le aliquote, ed il loro ammontare (prima e dopo la modifica) è:



Alcuni crediti d'imposta in vigore

*Credito d'imposta per strutture ricettive, agenzie di viaggi e tour operator*

E' stato previsto un bonus del 30% per la digitalizzazione ed attività di sviluppo delle strutture ricettive, le cui spese sono sostenute negli anni 2014, 2015 e 2016.

*Settore cinematografico: bonus del 30% su attività di ammodernamento*

E' stato previsto un credito d'imposta ad imprese di esercizio cinematografico e sale cinema, esistenti alla data del 1° gennaio 1980, pari al 30% dei costi sostenuti tra il 1°gennaio 2015 e il 31 dicembre 2016 e interventi non iniziati prima del 1°giugno 2014, per interventi di ammodernamento.

Calcolo IRAP

*Determinazione della base imponibile*

La base imponibile dell’Imposta regionale sulle attività produttive è definita dalla differenza tra il valore della produzione (lett. A dello schema di conto economico, di cui all’[art. 2425 cod.civ](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/adempimenti-annuali/15-reddito-impresa-calcolo-imposte/15_30-calcolo-imposte-irpef-ires.aspx#norma-1733).) e i costi della produzione (lett. B), con esclusione delle voci 9, 10, lettere c) e d), 12 e 13, così come risultanti dal conto economico dell’esercizio.

Pertanto, la riclassificazione dei ricavi e dei costi rilevanti ai fini IRAP in base allo schema di conto economico dettato dal codice civile (vedi capitolo sul bilancio) deve essere fatta anche dalle imprese in regime di contabilità semplificata.

La  [L. 244/2007](http://media.directio.it/portal/norme/20071224_L_n.244.pdf) ha introdotto due differenti metodologie di determinazione della base imponibile IRAP:

* una per le società di capitali
* una per gli altri soggetti (ditte individuali e società di persone).

Rimangono comunque - in generale per tutti i soggetti - indeducibili ai fini IRAP  le seguenti voci:

* i costi relativi al personale, alle collaborazioni coordinate e continuative/progetto (e, più in generale, alle prestazioni di lavoro assimilato al lavoro dipendente), fatta eccezione per i premi INAIL e per le spese relative agli apprendisti;
* i costi sostenuti in relazione ad attività commerciali non esercitate abitualmente e ad attività di lavoro autonomo occasionali;
* i compensi attribuiti per gli obblighi di fare, non fare o permettere;
* gli utili spettanti agli associati in partecipazione che apportano solo lavoro;
* gli interessi passivi, nonché la quota di interessi compresa nei canoni di leasing;
* le perdite su crediti;
* l’Imposta Municipale propria.

*Base imponibile per le società di capitali*

Dal periodo d’imposta 2008 vi è una netta “separazione” fra le regole valide per l’IRES e quelle valide ai fini dell’IRAP.

Società di capitali ed enti commerciali determineranno, infatti, il proprio reddito imponibile utilizzando i medesimi criteri civilistici che sono posti a fondamento del bilancio d’esercizio, senza più apportare le variazioni in aumento ed in diminuzione tipiche dell’IRES.

L’[art. 3, c. 12 della Finanziaria 2008](http://media.directio.it/portal/norme/20071224_L_n.244_art.3.pdf) prevede che per le società per azioni e in accomandita per azioni, le società a responsabilità limitata e gli altri soggetti compresi nell’[art.73 TUIR](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/adempimenti-annuali/15-reddito-impresa-calcolo-imposte/15_30-calcolo-imposte-irpef-ires.aspx#norma-1212), lett. a), non esercenti le attività di cui agli articoli 6 e 7 (banche, altri enti e società finanziari e imprese di assicurazione), la base imponibile sia determinata dalla differenza tra il valore ed i costi della produzione di cui al primo comma, lettere A) e B), dell’[art. 2425 cod.civ.](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/adempimenti-annuali/15-reddito-impresa-calcolo-imposte/15_30-calcolo-imposte-irpef-ires.aspx#norma-1733), con esclusione delle voci 9, 10, lettere c) e d), 12 e 13, così come risultanti dal conto economico dell’esercizio. Ciò implica, ad esempio, che le spese telefoniche allocate nella voce B7 - Costi dei servizi - saranno ora integralmente deducibili e non subiranno più il limite fiscale di deduzione dell’80% previsto dall’[art. 102 c. 9 TUIR](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/adempimenti-annuali/15-reddito-impresa-calcolo-imposte/15_30-calcolo-imposte-irpef-ires.aspx#norma-2474).

E’ evidente che, pur permanendo le indeducibilità connaturate all’imposta regionale sulle attività produttive di cui abbiamo detto precedentemente, prevalgono ora, nella determinazione della base imponibile, principi di natura esclusivamente civilistica.

*Base imponibile società di persone e ditte individuali*

Per le imprese individuali e le società di persone si tiene ancora conto delle regole fiscali disposte dal TUIR anche ai fini della determinazione delle voci rilevanti ai fini IRAP.

La norma, [art. 5-bis c. 1 DLgs 446/1997](http://media.directio.it/portal/norme/19971215_D.Lgs._n.446_art.5bis.pdf), prevede, infatti, che la base imponibile venga determinata dalla differenza fra:

* l’ammontare dei ricavi di cui all’[art. 85, c. 1, lettere a), b), f) e g)  TUIR](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/adempimenti-annuali/15-reddito-impresa-calcolo-imposte/15_30-calcolo-imposte-irpef-ires.aspx#norma-2196) e delle variazioni delle rimanenze finali di cui agli [art. 92](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/adempimenti-annuali/15-reddito-impresa-calcolo-imposte/15_30-calcolo-imposte-irpef-ires.aspx#norma-2715) e[93 TUIR](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/adempimenti-annuali/15-reddito-impresa-calcolo-imposte/15_30-calcolo-imposte-irpef-ires.aspx#norma-2724), da un lato e
* l’ammontare dei costi per materie prime, sussidiarie, di consumo e merci, dell’ammortamento e dei canoni di locazione anche finanziaria relativi ai beni strumentali materiali ed immateriali

Restano indeducibili, come per le società di capitali, le spese per il personale dipendente e assimilato, i costi, i compensi e gli utili indicati dall’[art. 11, c. 1, lett. B), numeri da 2 a 5, D.Lgs 446/1997](http://media.directio.it/portal/norme/19971215_DL_446_art11.pdf), la quota interessi dei canoni di locazione finanziaria desunta dal contratto, le perdite su crediti e l’Imposta Municipale propria.

Per le Società di persone e le imprese individuali continua quindi a sussistere la necessità di considerare rilevanti, ai fini del calcolo dell’imposta, le variazioni in aumento o in diminuzione determinate in applicazione del TUIR. Per questi soggetti è comunque prevista, ove siano in regime di contabilità ordinaria, l’opzione per la determinazione della base imponibile IRAP secondo le regole dettate per le società di capitali.

L’opzione va esercitata utilizzando il modello per la “Comunicazione dell’opzione per la determinazione del valore della produzione netta di cui all’[art. 5-bis, c. 2, del D.Lgs. n. 446/97](http://media.directio.it/portal/norme/19971215_D.Lgs._n.446_art.5bis.pdf)” approvato, con le relative istruzioni, con il provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate del 31 marzo 2008.

Tale comunicazione deve essere inoltrata all’Agenzia delle entrate, pena l’inefficacia dell’opzione stessa, entro il termine di 60 giorni dall’inizio del periodo d’imposta per il quale si intende applicare la disciplina in parola.  Ai sensi del comma 2 dell’articolo 5-bis e come specificato anche nelle istruzioni per la compilazione del modello:

* l’opzione è irrevocabile per tre periodi d’imposta, al termine dei quali si intende tacitamente rinnovata per un altro triennio
* in caso di revoca dell’opzione precedentemente comunicata, il valore della produzione netta va determinato secondo le regole del comma 1 dell’articolo 5-bis del decreto IRAP per almeno un triennio, al termine del quale la revoca si intende tacitamente rinnovata per un altro triennio, salvo opzione per la determinazione del valore della produzione netta secondo le modalità stabilite dall’articolo 5 del medesimo decreto. Al riguardo occorre precisare che, per effetto del vincolo triennale dell’opzione esercitata, il contribuente è obbligato a mantenere, per lo stesso periodo di validità dell’opzione, il regime di contabilità ordinaria.

Per le società di persone neo-costituite, l’opzione per la determinazione della base imponibile con le modalità previste dall’articolo 5 potrà essere esercitata entro 60 giorni dall’inizio del primo periodo di imposta. Per gli imprenditori individuali che iniziano l’attività in corso d’anno, l’opzione potrà essere esercitata, in relazione a tale periodo di imposta, entro 60 giorni dalla data di inizio dell’attività di cui all’articolo 35 del D.P.R. n. 633 del 1972.

*Soggetti “minori”: presenza lavoratori dipendenti*

Nell’apportare modifiche all’IRAP, l’obiettivo principale della [L. 289/02](http://media.directio.it/portal/norme/20021227_L_n.289.pdf) (Finanziaria 2003) è stato soprattutto la riduzione dell’incidenza del costo del lavoro nella determinazione della base imponibile.

L’[art. 11 D. Lgs. 446/97](http://media.directio.it/portal/norme/19971215_DL_446_art11.pdf) (istitutivo dell’IRAP) modificato dall’[art.1 L.224/2007, c. 4 bis, punto 1](http://media.directio.it/portal/norme/20071129_L_n.224.pdf), stabilisce che, per tutti i soggetti passivi, ad eccezione delle Amministrazioni pubbliche, che dichiarino componenti positivi che concorrono alla formazione del valore della produzione inferiori a euro 400.000 spetta una deduzione della base imponibile IRAP di importo pari a 1.850 euro su base annua per ogni lavoratore dipendente impiegato nel periodo di imposta, fino ad un massimo di cinque lavoratori (ricordiamo che tale deduzione era di euro 2.000 fino al 31/12/2007).

Per il corretto conteggio del numero dei lavoratori per i quali spetta la deduzione non si deve tener conto degli apprendisti, dei disabili e del personale assunto con i contratti di formazione e lavoro.

Maggiori chiarimenti sono dettati dall’entrata in vigore della Finanziaria per  il 2007 che stabilisce che:

* nel caso in cui il periodo d’imposta sia di durata inferiore o superiore a dodici mesi e nel caso in cui si abbia l’inizio o la cessazione dell'attività in corso d'anno,  gli importi utili al fine del conteggio della deduzione devono essere ragguagliati all’anno solare;
* per i contratti di lavoro a tempo parziale la deduzione è ridotta in misura proporzionale agli stessi;
* in tutti gli altri casi la deduzione all’occorrenza è ragguagliata ai giorni di durata del rapporto di lavoro nel corso del periodo d’imposta.

*Soggetti “minori”: deduzione forfetaria*

Dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31.12.1999, è accordata una deduzione forfetaria variabile in funzione della base imponibile.

La Finanziaria 2008 ha poi modificato gli importi della deduzione spettante per tutti i soggetti di minori dimensioni. Quindi, a decorrere dall’anno 2008 (per i soggetti con l’esercizio coincidente con l’anno solare) la deduzione spetta:

* a tutti i soggetti passivi IRAP (escluse le Amministrazioni pubbliche);
* a condizione che la base imponibile IRAP non ecceda euro 180.999,91 nella seguente misura:

|  |  |
| --- | --- |
| IMPONIBILE IRAP | DEDUZIONE SPETTANTE |
| Inferiore /uguale 180.759,91 | 7.350 |
| 180.759,91 – 180.839,91 | 5.500 |
| 180.839,91 – 180.919,91 | 3.700 |
| 180.919,91 – 180.999,91 | 1.850 |

In caso di periodo d’imposta di durata inferiore o superiore a dodici mesi e in caso di inizio e cessazione dell’attività in corso d’anno, gli importi delle deduzioni e della base imponibile sono ragguagliati all’anno solare.

Oltre euro 180.999,91 di base imponibile non spetta più alcuna deduzione.

Per le società di persone, ditte individuali, professionisti, società e associazioni professionali, l'importo della deduzione sopra indicato è aumentato rispettivamente di € 2.150, € 1.625, € 1.050, € 525.

La Legge di Stabilità per il 2013 ha incrementato la deduzione con effetto dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31.12.2013 nelle seguenti misure:

|  |  |
| --- | --- |
| IMPONIBILE IRAP | DEDUZIONE SPETTANTE |
| Inferiore /uguale 180.759,91 | 8.000 |
| 180.759,91 – 180.839,91 | 6.000 |
| 180.839,91 – 180.919,91 | 4.000 |
| 180.919,91 – 180.999,91 | 2.000 |

Per le società di persone, ditte individuali, professionisti, società e associazioni professionali, l'importo della deduzione sopra indicato è aumentato rispettivamente di € 2.500, € 1.875, € 1.250, € 625.

*Le agevolazioni della Finanziaria 2007 per i lavoratori assunti a tempo indeterminato*

La [L.224/2007](http://media.directio.it/portal/norme/20071129_L_n.224.pdf), modificando l’[art. 11, c. 1, del D.Lgs. 446/1997](http://media.directio.it/portal/norme/19971215_DL_446_art11.pdf), ha previsto la possibilità di dedurre dalla base imponibile IRAP, per ogni lavoratore dipendente assunto a tempo indeterminato:

* sia un importo pari a 4.600,00 euro (precedentemente 5.000,00), su base annua
* sia i contributi assistenziali e previdenziali relativi ai dipendenti medesimi.

Tale normativa prevede inoltre che:

* l’importo deducibile sia elevato fino a 9.200,00 euro (precedentemente 10.000,00), su base annua, per ogni lavoratore dipendente a tempo indeterminato impiegato nel periodo di imposta nelle seguenti Regioni “svantaggiate”: Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna, Sicilia
* venga introdotto un limite massimo all’importo delle deduzioni (sia di quelle già esistenti, sia di quelle introdotte dalla Finanziaria 2007) fruibile con riferimento a ogni dipendente, pari al valore della somma della retribuzione e degli altri oneri e spese a carico del datore di lavoro
* l’agevolazione è fruibile in alternativa a quella concessa per “i soggetti minori che impiegano lavoratori dipendenti”.

Le deduzioni in esame spettano anche agli assunti con contratto a tempo indeterminato e parziale, ma, in questo caso, l’importo della deduzione forfetaria deve essere ridotto in misura proporzionale. Non viene invece dato alcun diritto di deduzione per il personale assunto con altre forme contrattuali (es. dipendenti a tempo determinato, lavoratori a progetto, ecc.).

A decorrere dal periodo d’imposta successivo al 31/12/2011 (quindi l’anno 2012 per i soggetti con esercizio coincidente con l’anno solare), l’[art. 2 c. 2  DL 201/2011](http://media.directio.it/portal/norme/20111206_DL_%20n.201_art.2.pdf) prevede una maggior deduzione forfettaria per i lavoratori a tempo indeterminato se donne o persone di età inferiore ai 35 anni, in questi casi:

* la deduzione “base” diventa di euro 10.600 (invece di euro 4.600)
* la deduzione “maggiorata” diventa di euro 15.200 (invece di euro 9.200)

La Legge di Stabilità 2013 a decorerre dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31.12.2013 la deduzione "base"  passerà da euro 4.600 a euro 7.500 e da euro 10.600 a euro 13.500 per ogni lavoratrice donna o lavoratore con età inferiore ai 35 anni  e la deduzione "maggiorata" passerà da euro 9.200 a euro 15.000 e da euro 15.200 a euro 21.000 per ogni lavoratrice donna o lavoratore con età inferiore ai 35 anni.

*Le nuove deduzioni IRAP del DL 201/2011*

Con il [DL 201/2011](http://media.directio.it/portal/norme/20111206_DL201.pdf)sono state modificate le modalità applicative della deduzione dell’IRAP dall’IRPEF/IRES, così come introdotta dall’[art. 6 del DL 185/2008](http://media.directio.it/portal/norme/20081129_DL_n185_art6.pdf). Le nuove regole si applicheranno dal periodo d’imposta in corso al 31 dicembre 2012 (quindi dal 2012 per i soggetti con esercizio coincidente con l’anno solare). Per effetto delle novità introdotte diverranno deducibili dall’IRPEF/IRES:

* la parte di IRAP relativa alla quota imponibile delle spese per il personale dipendente e assimilato, al netto delle deduzioni di legge;
* un’ulteriore quota del 10% dell’IRAP residua corrisposta nel periodo d’imposta, forfetariamente riferita a quanto dovuto sulla quota imponibile degli interessi passivi ed oneri assimilati, al netto degli interessi attivi e proventi assimilati.

In pratica l’impresa potrà trovarsi in una delle seguenti situazioni:

* contribuente che ha sostenuto sia costi per lavoro dipendente (o assimilato), sia interessi passivi: in questo caso spetterà sia la deduzione della parte di IRAP relativa alla quota imponibile delle spese per il personale dipendente e assimilato (al netto delle deduzioni di legge), sia l’ulteriore deduzione del 10% dell’IRAP.

## Bonus investimenti 2014/2015

Il [D.L. 91/2014](http://media.directio.it/portale/norme/2014024-DL_n_91_testo_coordinato.pdf), convertito in legge dalla legge di conversione 11 agosto 2014, n. 116, ha previsto, al Capo III, alcune disposizioni per il rilancio e lo sviluppo delle imprese. In particolare, [l'art.18](http://media.directio.it/portale/norme/20140624-DL_91_art_18.pdf) introduce un credito d'imposta per le imprese che investano in beni strumentali nuovi.

Chi può accedere all'agevolazione?

I soggetti titolari di reddito d'impresa che investano in beni strumentali nuovi (per un importo unitario almeno pari a 10.000) nel periodo compreso tra il 25 giugno 2014 (data di entrata in vigore del decreto legge) ed il 30 giugno 2015 e destinati a strutture produttive site nel territorio italiano.

I soggetti titolari di attività industriali soggette a rischio di incidenti sul lavoro, come individuate dal [D.Lgs. 334/1999](http://media.directio.it/portale/norme/19990817-Dlgs_334_incidenti_sostanze_pericolose.pdf), possono beneficiare dell'agevolazione solo se in possesso della documentazione attestante l'adempimento degli obblighi previsti dal decreto stesso.

Caratteristiche dei beni

I beni strumentali cui si riferisce [l'art.18](http://media.directio.it/portale/norme/20140624-DL_91_art_18.pdf) sono i beni compresi nella [divisione 28 della tabella Ateco 2007](http://www3.istat.it/strumenti/definizioni/ateco/ateco.html?versione=2007.3&codice=C-28):

* macchine di impiego generale (es. motori, turbine, pompe, compressori, sistemi di riscaldamento, attrezzature per ufficio diverse da computer, etc.);
* macchine per l'agricoltura e la selvicoltura;
* macchine per la formatura dei metalli e di altre macchine utensili;
* macchine per impieghi speciali.

In cosa consiste?

Il beneficiario ha diritto ad un credito d'imposta pari al 15% delle spese sostenute in eccedenza rispetto alla media degli investimenti effettuati in beni strumentali, di cui sopra, negli ultimi cinque esercizi, con la facoltà di escludere dal calcolo della media l'anno in cui ha sostenuto il valore più elevato di investimenti.

Nel caso in cui il beneficiario svolga attività d'impresa da un periodo inferiore ai cinque anni, la media degli investimenti si calcola in riferimento ai periodi di imposta precedenti al 2014, sempre con la possibilità di escludere l'esercizio in cui l'investimento è stato maggiore.

Nel caso in cui l'attività d'impresa venga intrapresa dopo il 2014, ma entro il 30 giugno 2015, si può beneficiare dell'agevolazione ed il credito si applica in riferimento al valore complessivo degli investimenti realizzati in ciascun esercizio.

Tale credito va utilizzato in tre quote annuali di pari importo a partire dal primo gennaio del secondo periodo d'imposta successivo a quello di sostenimento della spesa. Il credito può essere utilizzato esclusivamente in compensazione, ai sensi dell'[art.17 del D.Lgs. 241/1997](http://media.directio.it/portale/norme/19970709-DLgs_241_art_17_compensazioni_F24.pdf).

Revoca

Nei seguenti casi è prevista la revoca del credito d'imposta:

1. l'imprenditore, entro il secondo periodo d'imposta successivo a quello di sostenimento della spesa, destina il nuovo bene strumentale a finalità estranee all'attività d'impresa;
2. l'imprenditore trasferisce il nuovo bene strumentale in una struttura produttiva sita fuori dal territorio italiano.

La [Circolare 5/E del 19 febbraio 2015](http://media.directio.it/portale/prassi/20150219-Circolare_5E_bonus_investimenti-ADE.pdf) dell'Agenzia delle Entrate fornisce chiarimenti sull'applicazione del così detto bonus investimenti.

Patent Box

La[Legge di Stabilità 2015 (Legge 190/2014)](http://media.directio.it/portale/norme/20141223-Legge_n_190_stabilita_2015.pdf), pubblicata con GU n°300 del 29 dicembre 2014, ha introdotto un nuovo regime per la tassazione agevolata dei redditi da beni immateriali applicabile su opzione quinquennale, il cosiddetto Patent Box.

L'agevolazione, disciplinata dall'[art.1 commi da 37 a 40 della Legge 190/2014](http://media.directio.it/portale/norme/20141223-Legge_190_art_1_commi_1_100.pdf), è stata poi ulteriormente modificata dall'[art.5 del D.L. 3/2015](http://media.directio.it/portale/norme/20150124-DL_3_art_5_patent_box.pdf) *"Modifiche alla tassazione dei redditi derivanti dai beni immateriali e credito d'imposta per acquisto beni strumentali nuovi".*

Chi sono i soggetti interessati?

I soggetti interessati al nuovo regime agevolato sono i soggetti IRES di cui all'[art.73 del TUIR,](http://media.directio.it/portale/norme/19861222-Dpr_917_art_73.pdf) purchè:

* residenti in un Paese "con il quale sia in vigore un accordo per evitare la doppia imposizione e con il quale lo scambio di informazioni sia effettivo";
* svolgano attività di ricerca e sviluppo sulla produzione di beni immateriali, internamente o anche mediante affidamento a società esterne (contratti di ricerca stipulati con società diverse da controllate e controllanti ovvero con università, enti di ricerca e altri enti finalizzati a produrre beni immateriali).

In cosa consiste la Patent Box?

Le agevolazioni previste dalla norma sono due, la cui applicazione decorre dal periodo d'imposta successivo a quello in chiusura al 31 dicembre 2014. L'opzione ha durata per cinque esercizi sociali ed è irrevocabile.

1. DETASSAZIONE 50% UTILIZZO INTANGIBLES

Concorrono alla formazione del reddito imponibile ai fini IRES per il 50% del loro ammontare i redditi derivanti dall'utilizzo (diretto o indiretto) di:

* opere dell'ingegno
* brevetti industriali
* marchi d'impresa
* disegni e modelli (modifica apportata dal Dl 3/2015)
* processi, formule e informazioni relativi ad esperienze acquisite in campo industriale, commerciale o scientifico, giuridicamente tutelabili

La detassazione, tuttavia, è ridotta al 30% nel 2015 e al 40% nel 2016. Soltanto dal 2017 la detassazione del 50% entrerà a regime.

I redditi di cui sopra sono determinati in seguito a procedura di ruling (accordo di cui all'[art.8 del D.L. 269/2003](http://media.directio.it/portale/norme/20030930-DL_269_art_8_ruling_internazionale.pdf)), che prevede la determinazione dell'ammontare dei ricavi e dei costi correlati in via preventiva ed in contraddittorio con l'Agenzia delle entrate, nel caso di:

* utilizzo diretto dei beni immateriali sopra elencati;
* redditi realizzati nell'ambito di operazioni tra società che direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa stessa.

La quota di reddito agevolabile (a cui applicare il 50% di detassazione) è determinata sulla base di un rapporto che misura l'effettiva attività di ricerca e sviluppo svolta dalla società:



a) è dato dai costi di attività di R&S rilevanti fiscalmente e sostenuti per il bene immateriale oggetto di agevolazione. Il DL 3/2015 è intervenuto consentenendo di aumentare tale importo (al massimo fino al 30% del suo stesso ammontare) dei costi sostenuti per attività di R&S attraverso società dello stesso gruppo;

b) è dato dai costi complessivi, rilevanti fiscalmente, sostenuti per la produzione del bene stesso.

2. DETASSAZIONE PLUSVALENZE DA CESSIONE INTANGIBLES

Non concorrono alla formazione del reddito ai fini IRES le plusvalenze derivanti dalla cessione dei beni immateriali sopra elencati, purchè il 90% del corrispettivo da cessione sia reinvestito in sviluppo e manutenzione di altri beni immateriali di cui sopra entro il secondo periodo d'imposta successivo a quello in cui avviene la cessione in questione.

In attesa di un decreto attuativo che meglio dettagli l'applicazione della norma, l'Agenzia delle entrate ha fornito alcune risposte in merito al nuovo regime agevolativo durante il Telefisco 2015.

Domanda

Il reinvestimento per usufruire della detassazione al 90% delle plusvalenze derivanti dalla cessione di beni immateriali riguarda l’intero ammontare del corrispettivo della cessione come risulta dal tenore letterale della norma o il solo importo della plusvalenza determinata secondo l’art 86 del TUIR?

Risposta

Come si evince dal tenore letterale della norma ai fini dell’esclusione dalla formazione del reddito delle plusvalenze derivanti dalla cessione di beni immateriali il reinvestimento deve riguardare almeno il 90% del corrispettivo derivante dalla cessione e non dell’importo della plusvalenza.

## Omaggi e spese di rappresentanza

Il punto di partenza per analizzare il trattamento fiscale degli omaggi è verificare che gli stessi possano rientrare o meno nella fattispecie delle spese di rappresentanza.

Le spese di rappresentanza non trovano una definizione nel TUIR, tuttavia il [DM 19.11.2008](http://media.directio.it/portale/norme/20081119_Decreto_ministeriale.pdf) le identifica come le “spese per erogazioni a titolo gratuito di beni e servizi effettuate con finalità promozionali o di pubbliche relazioni; il cui sostenimento risponda a criteri di ragionevolezza in funzione dell'obiettivo di generare anche potenzialmente benefici economici per l’impresa ovvero sia coerente con pratiche commerciali di settore”.

I requisiti previsti, dunque, sono i seguenti:

* Gratuità (mancanza di un corrispettivo o di una controprestazione da parte dei destinatari dei beni)
* Finalità promozionali (divulgazione sul mercato dell’attività svolta) ovvero di pubbliche relazioni (diffondere e consolidare l’immagina dell’impresa)
* Ragionevolezza (idoneità a generare benefici economici futuri) ovvero coerenza con le pratiche commerciali di settore

Gli omaggi possono suddividersi nelle seguenti tipologie:

1. omaggi ai clienti di beni non oggetto dell’attività d’impresa;
2. omaggi ai clienti di beni oggetto dell’attività d’impresa;
3. omaggi ai dipendenti di beni non oggetto dell’attività d’impresa;
4. omaggi ai dipendenti di beni oggetto dell’attività d’impresa.

**Deducibilità IRES/IRPEF**

**Omaggi ai clienti di beni oggetto o non oggetto dell’attività d’impresa**

Ai sensi dell’[art. 108 TUIR comma 2](http://media.directio.it/portale/norme/19861222-TUIR_art_108.pdf) le spese di rappresentanza, se rispondenti ai requisiti di inerenza e congruità in funzione della natura e della destinazione delle stesse, sono deducibili nel periodo d'imposta in base ai limiti percentuali, stabiliti da apposito decreto, del volume dei ricavi dell'attività caratteristica dell'impresa e dell'attività internazionale dell'impresa.

Le spese relative a beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore a 50€ sono integralmente deducibili, a prescindere dai requisiti previsti per le spese di rappresentanza.

**Attenzione che…**

Per valore unitario deve intendersi non il costo dei singoli beni, bensì l’omaggio nel suo complesso (nel caso ad esempio di un cesto natalizio il limite non deve essere riferito ai singoli prodotti componenti il cesto, ma al valore nel suo complesso).

Se il bene ha costo unitario superiore a 50€, la deducibilità, come previsto dal [DM 19.11.2008](http://media.directio.it/portale/norme/20081119_Decreto_ministeriale.pdf), sarà possibile nei seguenti limiti (fino al 31 dicembre 2015):

* 1,3% dei ricavi e proventi della gestione caratteristica fino a 10 milioni di Euro;
* 0,5% dei ricavi e proventi della gestione caratteristica da 10 milioni di Euro a 50 milioni di Euro;
* 0,1% dei ricavi e proventi della gestione caratteristica oltre i 50 milioni di Euro.

Dal 2016 si applicheranno le seguenti nuove soglie di deducibilità, introdotte dal [Decreto Legislativo n°147 del 14 settembre 2015](http://media.directio.it/portale/norme/20150914-DLgs_147.pdf) (Decreto Internazionalizzazione):

* 1,5% dei ricavi e altri proventi fino a 10 milioni di Euro;
* 0,6% dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente 10 milioni di Euro e fino a 50 milioni di Euro;
* 0,4% dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente 50 milioni di Euro.

|  |  |
| --- | --- |
| **Omaggi** | |
| **con valore unitario minore o uguale a 50,00 euro** | **con valore unitario maggiore di 50,00 euro** |
| deducibilità integrale dei costi sostenuti | deducibilità nei limiti delle aliquote del D.M. 19/11/2008 (vedi tabella successiva) |

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Bene con valore unitario superiore ai 50,00 euro** | | |
| **Ricavi di gestione** | **Aliquota deducibile**  **(fino al 31 dicembre 2015)** | **Aliquota deducibile**  **(dal 1° gennaio 2016)** |
| Fino a € 10 milioni | 1,3% | 1,5% |
| Parte eccedente gli € 10 milioni fino a € 50 milioni | 0,5% | 0,6% |
| Parte eccedente i 50 milioni | 0,1% | 0,4% |

Le spese eventualmente eccedenti i limiti suddetti sono indeducibili e saranno oggetto di apposita variazione in aumento in dichiarazione dei redditi.

Le spese di rappresentanza consistenti in spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazioni di alimenti e bevande sono deducibili nel limite del 75% del loro importo, come chiarito dalla [Circolare dell’Agenzia delle Entrate 53/E del 2008](http://media.directio.it/portale/prassi/20080905-Circolare_53-ADE.pdf).

Esse saranno dunque assoggettate:

• in primo luogo alla specifica disciplina prevista per le spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazioni di alimenti e bevande (deducibilità nei limiti del 75%);

• in secondo luogo alla disciplina prevista per le spese di rappresentanza e, dunque, le soglie di deducibilità stabilite dal [DM del 19.11.2008](http://media.directio.it/portale/norme/20081119_Decreto_ministeriale.pdf)(l’importo delle spese, ridotto al 75% per effetto dell’applicazione della disciplina di cui sopra, sarà sommato all’importo delle «altre» spese di rappresentanza da sottoporre a plafond di deducibilità).

**Attenzione che...**

Non si considerano spese di rappresentanza le spese di viaggio, le spese di vitto e alloggio sostenute per ospitare clienti, anche potenziali, in occasione di mostre, fiere, esposizioni ed eventi simili in cui sono esposti i beni e i servizi prodotti dall’impresa, o in occasione di visite a sedi, stabilimenti o unità produttive dell’impresa: si tratta delle cosiddette “spese di ospitalità” (deducibili nella misura del 75% del loro ammontare, ex [art. 109 TUIR](http://media.directio.it/portale/norme/19861222-TUIR_art_109.pdf)).

Per quanto riguarda gli omaggi di beni oggetto dell’attività di impresa, l’Agenzia delle Entrate ha precisato che per “valore unitario”, al fine di qualificare o meno l’omaggio come spesa di rappresentanza, si intende il valore di mercato: in particolare sarà da considerare spesa di rappresentanza l’omaggio del bene il cui valore di mercato è superiore a 50€; ai fini invece del limite di deducibilità occorre far riferimento al costo di produzione effettivamente sostenuto dall’impresa.

|  |
| --- |
| Quindi, ad esempio, l’omaggio di un bene prodotto dall’impresa, il cui valore di mercato è pari a 60€ e il cui costo di produzione sia pari a 35€, sarà da considerare spesa di rappresentanza in quanto il valore di mercato supera la soglia di 50€; al fine del calcolo della soglia di deducibilità sulla base delle percentuali di cui sopra rileva il costo di produzione pari a 35€. |

**Omaggi a dipendenti di beni oggetto o non oggetto dell’attività d’impresa**

Le spese sostenute dal datore di lavoro per acquistare gli omaggi da destinare ai dipendenti sono deducibili dal reddito d’impresa ai sensi dell’[art.95, comma 1, TUIR](http://media.directio.it/portale/norme/19861222-TUIR_art_95.pdf). La norma considera infatti deducibili le spese a titolo di liberalità a favore dei lavoratori dipendenti, purché non siano riferite alle spese di cui all’[art.100, comma 1, TUIR](http://media.directio.it/portale/norme/19861222-TUIR_art_100.pdf) (istruzione, educazione, ecc.), in quanto queste ultime sono deducibili dal reddito d’impresa per un ammontare non superiore al 5 per mille delle spese per prestazioni di lavoro dipendente.

**Imponibilità/Detraibilità IVA**

Gli omaggi a clienti di beni non oggetto dell’attività d’impresa non sono mai imponibili ai fini IVA per il cedente (fuori campo di applicazione).

L’Iva sull’acquisto di tali beni oggetto di omaggio è detraibile per i beni di costo unitario non superiore a 50 Euro (dal 13 dicembre 2014 - prima 25,82 Euro), ai sensi dell’[art.19-bis1, comma 1 lettera h) del DPR 633/1972](http://media.directio.it/portale/norme/19721026-DPR_633_art_19_bis_1.pdf).

Gli omaggi a clienti di beni oggetto dell’attività d’impresa sono sempre imponibili ai fini IVA per il cedente ai sensi dell’[art.2, comma 2 n°4) del DPR 633/1972](http://media.directio.it/portale/norme/19721026-DPR_633_art_2.pdf).

L’IVA sull’acquisto di tali beni oggetto di omaggio è detraibile, indipendentemente dal costo unitario del bene.

Gli omaggi a dipendenti di beni non oggetto dell’attività d’impresa non sono rilevanti ai fini IVA, e l’IVA sull’acquisto di tali beni è indetraibile, indipendentemente dal costo unitario del bene.

Deducibilità IRAP

I soggetti che determinano la base imponibile IRAP con il **metodo del bilancio**, ossia le società di capitali, gli enti commerciali ovvero le società di persone e le imprese individuali in contabilità ordinaria che ne abbiano fatto esplicita opzione ([artt.5 e 5-bis comma 2 del D.lgs. 446/1997](http://media.directio.it/portale/norme/19971215-D_lgs_446_art_5_5_bis.pdf)), assumono i componenti positivi e negativi come risultanti dal conto economico civilistico, senza apportare le variazioni in aumento e in diminuzione previste per le imposte sui redditi. **Le spese di rappresentanza, dunque, classificate nelle voci B7 (Costi per servizi) e B14 (Oneri diversi di gestione) sono integralmente deducibili dalla base imponibile IRAP, a prescindere dai requisiti e dai limiti fissati ai fini IRES/IRPEF.**

I soggetti che determinano la base imponibile IRAP con il **metodo fiscale,** ossia le società di persone e le imprese individuali in contabilità semplificata o che non abbiamo esercitato l'opzione di cui sopra,  assumono i componenti componenti positivi e negativi di reddito secondo le regole di qualificazione, imputazione temporale e classificazione valevoli per la determinazione del reddito d'impresa ai fini dell'imposta personale. **Le spese di rappresentanza, dunque, seguono le regole di deducibilità previste ai fini IRES/IRPEF.**

##### Novità

Decreto internazionalizzazione: le spese di rappresentanza

Modificate le soglie di deducibilità delle spese di rappresentanza. Tali spese sono deducibili dal periodo di imposta successivo a quello di pubblicazione in GU

* Art.9 D.lgs.147/2015

##### Altre Norme, Prassi e Giurisprudenza

* DM 19/11/2008
* Circolare 53/E Agenzia delle entrate

##### Casi e questioni

* Cassazione - Premi di fine anno senza nota di variazione IVA
* Le spese di rappresentanza nelle start up (o imprese neocostituite)

Le spese di sponsorizzazione

Dal punto di vista civilistico, alla base di dette spese sussiste un contratto atipico mediante il quale un'impresa contraente, sponsor, trasforma le prestazioni sportive e culturali dell'altra parte contraente, sponsee, in un veicolo pubblicitario, dietro il pagamento di un corrispettivo. Sussiste, dunque, tra le parti un rapporto sinallagmatico.

Le differenze tra contratto di sponsorizzazione e contratto di pubblicità sono le seguenti:

* la sponsorizzazione non prevede una diffusione diretta del messaggio pubblicitario;
* la sponsorizzazione è una forma di pubblicità indiretta (si inserisce all'interno di una diversa attività - sportiva per esempio)

Trattamento fiscale

Il contratto di sponsorizzazione - solitamente nella forma di scrittura privata non autenticata - è soggetto ad imposta di registro fissa (200 euro) se stipulato da un contribuente soggetto IVA ed in caso d'uso; nella misura del 3% del valore del contratto se stipulato da un soggetto non Iva.

Ai sensi dell'[art.90 comma 8 della Legge 289/2002](http://media.directio.it/portale/norme/20021227-Legge_289_art_90.pdf), le spese di sponsorizzazione sostenute nei confronti di società, associazioni sportive dilettantistiche e fondazioni costituite da istituzioni scolastiche, che promuovano l'immagine o il prodotto dell'impresa, sono da considerarsi spese di pubblicità fino ad un limite annuo di 200.000 euro.

Ai sensi dell'art.108 del TUIR, esse sono, dunque, integralmente deducibili dal reddito d'impresa nell'esercizio di sostenimento o in quote costanti nell'esercizio di sostenimento e nei successivi quattro. La fruizione dell’agevolazione è subordinata alla sussistenza delle seguenti condizioni:

1. i corrispettivi erogati devono essere necessariamente destinati alla promozione dell'immagine o dei prodotti del soggetto erogante
2. deve essere riscontrata, a fronte dell’erogazione, una specifica attività del beneficiario della medesima

In caso di corrispettivi erogati in misura superiore ai 200.000 euro, l'eccedenza è eventualmente deducibile in capo al medesimo erogante nel rispetto dei criteri di competenza, certezza, esistenza del costo, e dell'oggettiva determinabilità dello stesso, nonché nel rispetto dell'inerenza della spesa ad attività o beni da cui derivino ricavi o altri proventi imponibili.

La norma in questione stabilisce, dunque, l'integrale detraibilità dell'Iva sulle spese di sponsorizzazione aventi i requisiti suddetti.

# Le dichiarazioni annuali

### Il Modello UNICO persone fisiche

Sono obbligati a presentare il modello UNICO - Persone Fisiche i contribuenti titolari di partita IVA

### Il Modello UNICO società di persone

Sono obbligati a presentare il modello UNICO - Società di persone le società di persone, le associazioni senza personalità giuridica costituite tra persone fisiche per l’esercizio in forma associata di arti e professioni, le aziende coniugali se l’attività è esercitata in società tra i coniugi

### Il Modello UNICO società di capitali

Sono obbligati alla presentazione del modello UNICO - Società di capitali le persone giuridiche (società, enti, associazioni, consorzi, ecc.) soggette all'IRES

### La Dichiarazione IRAP

Ai sensi dell’art. 1, c. 52, della L. finanziaria n. 244 del 27 dicembre 2007 (legge finanziaria 2008), la dichiarazione IRAP non deve essere più presentata in forma unificata, ma deve essere presentata direttamente alla Regione o alla Provincia autonoma di domicilio del contribuente.

### La dichiarazione annuale IVA

La dichiarazione annuale IVA deve essere presentata da tutti i soggetti passivi d’imposta che abbiano effettuato operazioni rilevanti ai fini IVA nel territorio dello Stato

### La Certificazione Unica

La Certificazione Unica è il nuovo modello per la certificazione unica dei redditi di lavoro dipendente e di lavoro autonomo

### La dichiarazione dei sostituti d'imposta

La dichiarazione dei sostituti d’imposta – Modello 770 – deve essere presentata dalle persone fisiche, società di persone e società di capitali che hanno effettuato ritenute alla fonte su redditi di lavoro dipendente ed assimilati, di lavoro autonomo, di agenzia e mediazione, taluni redditi diversi o di capitale.

### La Comunicazione IVA annuale

Il DPR 435/01 ha introdotto però l’obbligo di presentare annualmente (entro il mese di febbraio) un’apposita comunicazione annuale contenente i dati relativi all’IVA dell’anno precedente, da redigere su apposito modulo ministeriale. La comunicazione annuale deve indicare: l’ammontare delle operazioni attive e passive al netto IVA, l’ammontare delle operazioni intracomunitarie riferite ai beni, ecc...

Il Modello UNICO persone fisiche



Sono obbligati a utilizzare il modello Unico Pf i contribuenti che:

* nell’anno precedente (cioè, quello oggetto di dichiarazione) hanno posseduto redditi d’impresa, anche in forma di partecipazione, redditi di lavoro autonomo per i quali è richiesta la partita IVA, redditi “diversi” non compresi fra quelli dichiarabili con il modello 730, plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni qualificate o derivanti dalla cessione di partecipazioni non qualificate in società residenti in Paesi o territori a fiscalità privilegiata, i cui titoli non sono negoziati in mercati regolamentati, redditi provenienti da “trust”, in qualità di beneficiario
* nell’anno precedente e/o in quello di presentazione della dichiarazione non risultano residenti in Italia
* devono presentare anche una delle dichiarazioni: IVA, IRAP, Modello 770 ordinario e semplificato
* devono presentare la dichiarazione per conto di contribuenti deceduti

Tranne che in casi particolari, tutti i contribuenti sono obbligati alla presentazione telematica del modello Unico.

La trasmissione della dichiarazione può essere effettuata, in via telematica, entro il 30 settembre:

* direttamente, tramite i servizi telematici dell’Agenzia delle Entrate
* tramite intermediari abilitati (professionisti, associazioni di categoria, Caf, ecc.)

Il Modello UNICO Persone Fisiche 2015 comprende la dichiarazione dei redditi e la dichiarazione annuale IVA.

Il Modello UNICO per la dichiarazione dei redditi delle persone Fisiche è composto da:

FASCICOLO 1 (obbligatorio per tutti i contribuenti) suddiviso in:

* FRONTESPIZIO, costituito da tre facciate: la prima con i dati che identificano il dichiarante e l’informativa sulla privacy, la seconda e la terza che contengono informazioni relative al contribuente e alla dichiarazione;
* prospetto dei familiari a carico, quadri RA (redditi dei terreni), RB (redditi dei fabbricati), RC (redditi di lavoro dipendente e assimilati), RP (oneri e spese), RN (calcolo dell’IRPEF), RV (addizionali all’IRPEF), CR (crediti d’imposta), RX (compensazioni e rimborsi) e CS (contributo di solidarietà);

FASCICOLO 2 che contiene:

* i quadri necessari per dichiarare i contributi previdenziali e assistenziali e gli altri redditi da parte dei contribuenti non obbligati alla tenuta delle scritture contabili, nonché il quadro RW (investimenti all’estero) ed il quadro AC (amministratori di condominio);
* le istruzioni per la compilazione della dichiarazione riservata ai soggetti non residenti;

FASCICOLO 3 che contiene:

* i quadri necessari per dichiarare gli altri redditi da parte dei contribuenti obbligati alla tenuta delle scritture contabili;
* istruzioni particolari per la compilazione della dichiarazione IVA.

|  |  |
| --- | --- |
| I titolari di partita IVA  devono compilare il Fascicolo 1, gli eventuali quadri aggiuntivi contenuti nei Fascicoli 2 e 3, nonché, se tenuti alla presentazione della dichiarazione IVA, i quadri relativi. | I collaboratori familiari ed i soci di società di persone  devono compilare il Fascicolo 1, gli eventuali quadri aggiuntivi contenuti nei Fascicoli 2 e 3 |

Infine sono tenuti alla presentazione del modello Studi di Settore (tutti i titolari di partita IVA con esclusione:

1. di coloro che iniziano l’attività nel periodo d’imposta (salvo che la stessa attività – omogenea - non costituisca mera prosecuzione dell’attività di altri soggetti)
2. coloro che hanno cessato l’attività nel periodo d’imposta (il periodo che precede l’avvio della liquidazione è inteso come periodo di cessazione). Attenzione che invece si applicano se lo stesso soggetto riavvia attività omogenea alla precedente entro sei mesi dalla cessazione.
3. degli imprenditori con un volume di ricavi superiore a 5.164.569 (ma fino a a 7.500.000 si è tenuti a presentarlo lo stesso anche se le informazioni saranno utilizzate solo ai fine delle’evoluzione degli stessi)
4. che si trovano in un periodo di non normale svolgimento dell’attività
5. che determinano il reddito con criteri forfettari
6. Che hanno categoria reddituale diversa da quella prevista nel quadro elemnti contabili contenuto nel modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell’applicazione dello studio di settore approvato per l’attività esercitata
7. che applicano il regime di vantaggio per l’imprenditoria giovanile e i lavoratori in mobilità

Versamento imposte UNICO 2015

I contribuenti che presentano la dichiarazione dei redditi devono versare le imposte, utilizzando il Modello F24, risultanti da UNICO 2015

* Il 16 giugno 2015 è il termine per il versamento, senza la maggiorazione dello 0,4%, in unica soluzione o come 1° rata, delle imposte e contributi derivanti da UNICO 2015, IRAP 2015 ed IVA competenza 2014 a titolo di saldo per l'anno precedente e dell'eventuale primo acconto per l'anno 2015.
* Il 16 luglio è il termine alternativo al precedente per il versamento degli importi dovuti (o l’avvio della rateizzazione) con la maggiorazione dello 0,4%.
* La scadenza per l’eventuale seconda o unica rata di acconto è invece il 30 novembre.

Il Modello UNICO società di persone



Con [Provvedimento del 30 gennaio 2015](http://media.directio.it/portale/norme/20150130-Provv_UnicoSP_2015.pdf), l'Agenzia delle Entrate ha approvato il modello “Unico 2015–SP”, con le relative istruzioni, da presentare nell’anno 2015.

Unico società di persone è un modello che permette di presentare la dichiarazione dei redditi e dell’Iva. Sono obbligate a presentare il modello Unico Sp:

* le società semplici
* le società in nome collettivo e in accomandita semplice
* le società di armamento (equiparate alle società in nome collettivo o alle società in accomandita semplice, a seconda che siano state costituite all’unanimità o a maggioranza)
* le società di fatto o irregolari (equiparate alle società in nome collettivo o alle società semplici a seconda che esercitino o meno attività commerciale)
* le associazioni senza personalità giuridica, costituite fra persone fisiche per l’esercizio in forma associata di arti e professioni
* le aziende coniugali, se l’attività è esercitata in società fra i coniugi (cointestatari della licenza o entrambi imprenditori)
* gruppi europei di interesse economico (Geie).

Non devono, invece, presentare il modello Unico Sp:

* le aziende coniugali non gestite in forma societaria (i coniugi, in questo caso, devono presentare il modello Unico Persone fisiche)
* le società di persone ed equiparate non residenti nel territorio dello Stato (in questo caso va compilato il modello Unico Società di capitali, enti commerciali ed equiparati o il modello Unico enti non commerciali ed equiparati)
* i condomini che devono, invece, presentare la dichiarazione modello 770 semplificato se, in qualità di sostituti d’imposta, hanno effettuato ritenute.

Il modello Unico Sp deve essere presentato entro il 30 settembre dell’anno successivo a quello di chiusura del periodo d’imposta. E' importante però ricordare che questa scadenza può subire variazioni o proroghe.

In particolare, la dichiarazione deve essere presentata telematicamente:

* dai contribuenti tenuti alla presentazione della dichiarazione Iva e della dichiarazione Irap;
* dai soggetti tenuti alla presentazione della dichiarazione dei sostituti d’imposta;
* dai soggetti tenuti alla presentazione del modello per la comunicazione dei dati relativi all’applicazione degli studi di settore e dei parametri;
* dagli intermediari abilitati, i curatori fallimentari e i commissari liquidatori.

I contribuenti non obbligati alla presentazione telematica possono presentare il modello Modello Unico presso un ufficio postale.

Con il successivo [Provvedimento del 16 febbraio 2015](http://media.directio.it/portale/norme/20150216-Provv_Specifiche_tecniche_Unico_SP.pdf) sono state approvate le specifiche tecniche per la trasmissione telematica dei dati contenuti nel modello di dichiarazione “Unico 2015-SP”, unitamente a quelli contenuti nella comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell’applicazione degli indicatori di normalità economica.

Le princiali novità riguardano le erogazioni liberali a favore della cultura sia per le attività commerciali che per le attività non commerciali. Nel primo caso è richiesta la compilazione del solo campo RU; nel secondo caso la determinazione dell'Art-Bonus avviene tramite la compilazione del nuovo prospetto del quadro RS (Unico Enc) o del quadro RN (Unico Sp) al fine di ridurre l’Ires dovuta (Unico Enc) o da trasferire ai soci (Unico Sp).

Riguardo poi le modalità di compilazione, nel modello “Unico 2015–SP”, il Provvedimento del 30 gennaio sottolinea che gli importi devono essere indicati con arrotondamento all’unità di euro per eccesso se la frazione decimale è uguale o superiore a 50 centesimi, per difetto se la stessa frazione è inferiore a detto limite.

Versamento imposte UNICO 2015

Le società di persone e gli enti a esse equiparati sono tenute al solo versamento dell’IRAP. L’IRPEF è versata direttamente dai soci, a cui i redditi sono imputati per trasparenza (a prescindere dalla percezione).

* Il 16 giugno 2015 è il termine per il versamento, senza la maggiorazione dello 0,4%, in unica soluzione o come 1° rata, delle imposte derivanti da UNICO 2015 (IRAP 2015 ed IVA competenza 2014) a titolo di saldo per l'anno precedente e, limitatamente all’IRAP, dell'eventuale primo acconto per l'anno 2015.
* Il 16 luglio è il termine alternativo al precedente per il versamento degli importi dovuti (o l’avvio della rateizzazione) con la maggiorazione dello 0,4%.
* La scadenza per l’eventuale seconda o unica rata di acconto è invece il 30 novembre.

Anche il saldo dell’IVA, per i soggetti che presentano la dichiarazione IVA all’interno della dichiarazione unificata, può essere pagato entro il 16 giugno, ovvero entro il 16 luglio. Tuttavia, poiché il termine per il versamento dell’IVA scade il 16 marzo, i contribuenti che si avvalgono della possibilità di effettuare il versamento dell’IVA nel periodo dal 16 marzo al 16 giugno devono maggiorare tale importo dello 0,40% per mese o frazione di mese.

Qualora, invece, il contribuente scelga di effettuare il versamento dell’IVA nel periodo dal 17 giugno al 16 luglio deve applicare l’ulteriore maggiorazione dello 0,40% sulla somma calcolata alla data del 16 giugno. Il contribuente che effettua il versamento dell’IVA a saldo unitamente a quelli risultanti dalla dichiarazione unificata con la maggiorazione dello 0,40% per ogni mese o frazione di mese e sceglie di effettuare la compensazione fra debiti e crediti d’imposta di pari importo, non è tenuto a corrispondere tale maggiorazione. Nel caso in cui l’importo delle somme a debito sia superiore a quello delle somme a credito, la predetta maggiorazione si applica alla differenza fra il primo e il secondo di tali importi e va versata unitamente all’imposta.

Si ricorda che gli importi delle imposte che scaturiscono dalla dichiarazione devono essere versati arrotondati all’unità di euro, così come determinati nella dichiarazione stessa. Se, invece, l’ammontare indicato in dichiarazione deve essere successivamente elaborato (es. rateazioni) prima di essere versato, si applica la regola generale dell’arrotondamento al centesimo di euro (es. €10.000,752 arrotondato diventa €10.000,75; €10.000,755 arrotondato diventa €10.000,76; €10.000,758 arrotondato diventa €10.000,76) trattandosi di importi che non si indicano in dichiarazione ma direttamente nel modello di versamento F24.

## Il Modello UNICO società di capitali



Con [Provvedimento del 30 gennaio 2015](http://media.directio.it/portale/norme/20150130-Provv_UnicoSC_2015.pdf), l'Agenzia delle Entrate ha approvato il modello “Unico 2015–SC”, con le relative istruzioni, da presentare nell’anno 2015.

Approvata anche l’annessa comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell’applicazione degli indicatori di normalità economica per il periodo d’imposta 2014, unitamente alle relative istruzioni. Tale comunicazione, che costituisce parte integrante della dichiarazione “Unico 2015–SC”, deve essere presentata dagli esercenti attività d’impresa per i quali non si rendono applicabili gli studi di settore.

Unico società di capitali, enti commerciali ed equiparati (Unico Sc) è un modello che permette di presentare la dichiarazione dei redditi e dell’Iva. Devono compilare la dichiarazione in forma unificata i contribuenti tenuti alla presentazione sia della dichiarazione dei redditi sia della dichiarazione Iva se hanno un periodo d’imposta coincidente con l’anno solare.  
Tuttavia, i contribuenti che intendono utilizzare in compensazione o chiedere a rimborso il credito risultante dalla dichiarazione Iva, possono presentarla separatamente dal modello Unico Sc.

Sono **obbligati a presentare il modello Unico Sc i soggetti Ires** e più precisamente:

* le società per azioni e in accomandita per azioni, le società a responsabilità limitata, le società cooperative, comprese le società cooperative che abbiano acquisito la qualifica di Onlus e le cooperative sociali, le società di mutua assicurazione, nonché le società europee (di cui al regolamento Ce n. 2157/2001 e le società cooperative europee di cui al [Regolamento Ce n. 1435/2003](http://media.directio.it/portale/norme/20030722-Regolam_CE_1435_Societ%C3%A0CooperativaEuropea.pdf)), residenti nel territorio dello Stato
* gli enti commerciali (enti pubblici e privati, diversi dalle società e i trust, che hanno per oggetto esclusivo o principale l’esercizio di attività commerciali), residenti nel territorio dello Stato
* le società di ogni tipo, tranne le società semplici, le società e le associazioni equiparate ([art. 5, Dpr n. 917/1986](http://media.directio.it/portale/norme/19861222-DPR_917_art_005.pdf)) e gli enti commerciali non residenti nel territorio dello Stato, compresi i trust, che hanno esercitato l’attività nel territorio dello Stato mediante stabile organizzazione.

Il modello Unico Sc deve essere presentato **entro 9 mesi dalla chiusura del periodo d’imposta**. Pertanto, se la società o l’ente ha l’esercizio coincidente con l’anno solare, la scadenza di presentazione è fissata al 30 settembre.

La dichiarazione deve essere presentata in via telematica:

* dai contribuenti tenuti alla presentazione della dichiarazione Iva;
* dai soggetti tenuti alla presentazione della dichiarazione dei sostituti d’imposta;
* dai soggetti tenuti alla presentazione della dichiarazione Irap;
* dai soggetti tenuti alla presentazione del modello per la comunicazione dei dati relativi all’applicazione degli studi di settore e dei parametri;
* dagli intermediari abilitati, i curatori fallimentari e i commissari liquidatori.

I contribuenti non obbligati alla presentazione telematica possono presentare il modello Modello Unico presso un ufficio postale.

**Versamento imposte UNICO 2015**

I versamenti si effettuano con modello F24. I versamenti a saldo risultanti dalla dichiarazione, compresi quelli relativi al primo acconto IRES, devono essere eseguiti

* entro il giorno 16 del sesto mese successivo a quello di chiusura del periodo d’imposta
* i soggetti che in base a disposizioni di legge approvano il bilancio o il rendiconto oltre il termine di quattro mesi dalla chiusura dell’esercizio, versano il saldo dovuto in base alla dichiarazione relativa all’IRES, compresa quella unificata, entro il giorno 16 del mese successivo a quello di approvazione del bilancio o rendiconto. Se il bilancio o il rendiconto non è approvato entro il sesto mese dalla chiusura dell’esercizio, il versamento deve, comunque, essere effettuato entro il giorno 16 del mese successivo a quello sopra indicato.

I predetti versamenti possono, altresì, essere effettuati entro il trentesimo giorno successivo ai termini sopra indicati, maggiorando le somme da versare (saldo e prima rata di acconto) dello 0,40% a titolo di interesse corrispettivo.

Le società, tenute alla presentazione della dichiarazione IVA all’interno di quella unificata, che si avvalgono della possibilità di versare l’importo del saldo dell’IVA entro il termine previsto per l’effettuazione dei versamenti risultanti dalla dichiarazione unificata, per il periodo successivo al 16 marzo devono maggiorare tale importo dello 0,40% per mese o frazione di mese.

Il contribuente che effettua il versamento dell’IVA a saldo unitamente a quelli risultanti dalla dichiarazione unificata con la maggiorazione dello 0,40% per ogni mese o frazione di mese e sceglie di effettuare la compensazione fra debiti e crediti d’imposta di pari importo, non è tenuto a corrispondere tale maggiorazione. Nel caso in cui l’importo delle somme a debito sia superiore a quello delle somme a credito, la predetta maggiorazione si applica alla differenza fra il primo e il secondo di tali importi e va versata unitamente all’imposta.

##### Novità sul tema

Decreto Revisione sistema sanzionatorio - Violazioni relative al contenuto ed alla documentazione delle dichiarazioni

Sintesi degli aggiornamenti all'art.8 del D.lgs.471/1997 e relativi al contenuto delle dichiarazioni (D.lgs.158/2015)

* [Art.15 D.lgs.158/2015](http://media.directio.it/portale/norme/20150924-D_lgs_158_art_15.pdf)

Decreto Revisione sistema sanzionatorio: violazioni relative alle dichiarazioni dei redditi ed IRAP

Il DLgs 158/2015 modifica l'art.1 del DLgs 471/1997. La sanzione amministrativa per l'indicazione in dichiarazione di una minor imposta o di un maggior credito va dal 90% al 180% della differenza rilevata in sede di accertamento

* Art.15 del DLgs 158/2015

Decreto Revisione Sistema Sanzionatorio: Dichiarazione fraudolenta

Il D.Lgs 158/2015, con gli artt.2 e 3, apporta modifiche agli artt. 2 e 3 del D.Lgs 74/2000 in materia di dichiarazione fraudolenta

* D.Lgs 158

Decreto Revisione del sistema sanzionatorio: modifiche omessa dichiarazione

L'art. 5 del Decreto Revisione del sistema sanzionatorio modifica l'art. 5 del Decreto Legislativo 74/2000 relativo all'omessa dichiarazione

* D.Lgs 158- art 5

Correzione di errori contabili: applicazione della Circolare 31/E del 2013

Il raddoppio dei termini per l'accertamento in presenza di denuncia di uno dei reati di cui al DLgs 74/2000 in materia penale ha effetti esclusivamente nei confronti dell'amministrazione finanziaria e della propria attività di controllo

* Risoluzione 57/E Agenzia delle entrate

Circolare 28/E: chiarimenti sul visto di conformità

La circolare 28/E dell'Agenzia delle entrate fornisce alcuni chiarimenti in merito all’applicazione dell’art.1, comma 574 della Legge 147/2013 (Legge di Stabilità), secondo cui l'apposizione del visto di conformità sulle dichiarazioni fiscali da parte dei professionisti abilitati è necessaria per la compensazione di crediti superiori a 15.000 € e riguardanti imposte sui redditi, addizionali, ritenute alla fonte, imposte sostitutive ed IRAP.

* Circolare 28/E del 25 settembre 2014
* Art.1, comma 574 della Legge 147/2013

La Dichiarazione IRAP



Con Provvedimento del 30 gennaio 2015, l'Agenzia delle Entrate dispone l'approvazione del modello di dichiarazione ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP).

Presupposto dell’imposta, il cui periodo coincide con quello valevole ai fini delle imposte sui redditi, è l’esercizio abituale, nel territorio delle regioni, di attività autonomamente organizzate dirette alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi.

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

Sono tenute alla presentazione della dichiarazione Irap:

* le persone fisiche esercenti attività commerciali titolari di redditi d’impresa (art. 55, Tuir)
* le persone fisiche esercenti arti e professioni titolari di redditi di lavoro autonomo (art. 53, comma 1, Tuir)
* i produttori agricoli titolari di reddito agrario (art. 32, Tuir), esercenti attività di allevamento di animali e che determinano il reddito secondo un particolare calcolo (descritto nell’art. 56, comma 5, Tuir) che tiene conto del numero dei capi allevati
* coloro che esercitano attività di agriturismo e che, per la determinazione del reddito, si avvalgono del relativo regime semplificato ([art. 5, Legge n. 413/1991](http://media.directio.it/portale/norme/19911230-Legge_413_art_5.pdf))
* le società semplici, in nome collettivo e in accomandita semplice e quelle equiparate (art. 5, Tuir), comprese le associazioni costituite tra persone fisiche per l’esercizio in forma associata di arti e professioni
* le società e gli enti soggetti all’imposta sul reddito delle società (Ires) cioè le società per azioni e società in accomandita per azioni, Srl, società cooperative e di mutua assicurazione; i trust e gli enti pubblici e privati diversi dalle società, residenti nel territorio dello Stato, che hanno per oggetto esclusivo o principale l’esercizio di attività commerciali; le società e gli enti di ogni tipo, compresi i trust, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato, per l’attività esercitata nel territorio delle regioni per un periodo di tempo non inferiore a tre mesi mediante stabile organizzazione (art. 73, comma 1, lettere a) e b), Tuir)
* gli enti privati diversi dalle società e i trust, residenti nel territorio dello Stato che non hanno per oggetto esclusivo o principale l’esercizio di attività commerciali
* gli enti non commerciali, compresi i trust, società semplici e associazioni equiparate, non residenti, che hanno esercitato nel territorio dello Stato, per un periodo non inferiore a tre mesi, attività rilevanti agli effetti dell’Irap mediante stabile organizzazione, oppure che hanno esercitato attività agricola nel territorio stesso
* le Amministrazioni pubbliche.

Il modello Irap deve essere presentato, in via autonoma:

* per le persone fisiche, le società semplici, le società in nome collettivo e in accomandita semplice, nonché per le società e associazioni a esse equiparate (art. 5, Tuir), entro il 30 settembre dell’anno successivo a quello di chiusura del periodo d’imposta
* per i soggetti Ires e per le Amministrazioni pubbliche, entro il nono mese successivo a quello di chiusura del periodo d’imposta.

Ai fini della presentazione non assume, quindi, rilevanza la data di approvazione del bilancio o del rendiconto, ma soltanto la data di chiusura del periodo d’imposta.

Le principali novità per l'anno 2015 riguardano:

* la riduzione, fino a 15.000 euro per dipendente, per il periodo d’imposta in cui è avvenuta l’assunzione e per i due successivi, del costo sostenuto per le assunzioni con contratto a tempo indeterminato;
* l'eccedenza di deduzione Ace, trasformabile in credito d’imposta utilizzabile ai fini Irap;
* l'opzione Irap in dichiarazione: comunicazione prevista per le società di persone e le imprese individuali, in regime di contabilità ordinaria, che optano per la determinazione del valore della produzione netta secondo le regole dettate per le società di capitali e gli enti commerciali.

La dichiarazione, da presentare per via telematica all’Agenzia delle Entrate, può essere trasmessa direttamente o tramite intermediari abilitati.

Versamenti

Ai sensi dell’[art. 17, DPR n. 435/2001](http://media.directio.it/portale/norme/20011207-DPR_435_art_17.pdf), il versamento a saldo risultante dalla dichiarazione devo essere eseguito:

* entro il 16 giugno dell’anno di presentazione della dichiarazione stessa, da parte delle persone fisiche e delle società o associazioni (art. 5, Tuir);
* entro il giorno 16 del sesto mese successivo a quello di chiusura del periodo d’imposta, da parte degli altri soggetti diversi da quelli di cui al punto precedente.

Le società o associazioni di cui all'art.5 del Tuir, nelle ipotesi di cui agli [artt.5 e 5-*bis* del DPR n.322/199](http://media.directio.it/portale/norme/19980722-DPR_322_artt_5_5bis.pdf)8, effettuano il predetto versamento entro il giorno 16 del mese successivo a quello di scadenza del termine di presentazione della dichiarazione (art. 17, co.1, DPR n.435/2001, come modificato dall’art.17, co.2, Dlgs n. 175/2014).

I soggetti che in base a disposizioni di legge approvano il bilancio o il rendiconto oltre il termine di quattro mesi dalla chiusura dell’esercizio, versano il saldo dovuto in base alla dichiarazione IRAP entro il giorno 16 del mese successivo a quello di approvazione del bilancio o rendiconto. Se il bilancio o il rendiconto non è approvato entro il sesto mese dalla chiusura dell’esercizio, il versamento deve comunque essere effettuato entro il giorno 16 del mese successivo a quello sopra indicato (ad esempio: in caso di approvazione del bilancio in data 30 giugno 2015, la società deve effettuare i versamenti entro il 16 luglio 2015. Parimenti, in caso di mancata approvazione del bilancio entro il 30 giugno 2015, la società deve effettuare i versamenti entro il 16 luglio 2015).

Anche per l'IRAP i versamenti possono  essere effettuati entro il trentesimo giorno successivo ai termini sopra indicati, maggiorando le somme da versare (saldo e prima rata di acconto) dello 0,40% a titolo di interesse corrispettivo.

I versamenti dell’imposta risultante dalla dichiarazione sono eseguiti utilizzando la delega unica Mod. F24.

I titolari di partita IVA sono tenuti ad utilizzare, anche tramite intermediari, modalità di pagamento telematiche delle imposte dovute.

La dichiarazione annuale IVA



Il modello Iva annuale deve essere utilizzato sia dai contribuenti tenuti alla sua presentazione in via autonoma, sia dai contribuenti obbligati a comprenderla nel modello Unico.

Sono obbligati alla presentazione della dichiarazione annuale Iva tutti i titolari di partita Iva che esercitano attività d’impresa, attività artistiche o professionali.

Sono invece esonerati dalla presentazione della dichiarazione Iva:

* i contribuenti che per l’anno d’imposta hanno registrato esclusivamente operazioni esenti (art.10, Dpr n. 633/1972), nonché coloro che essendosi avvalsi della dispensa dagli obblighi di fatturazione e di registrazione (art.36-bis, Dpr n. 633/1972) hanno effettuato soltanto operazioni esenti. Questo esonero non si applica se il contribuente:

- ha effettuato anche operazioni imponibili anche se riferite a attività gestite con contabilità separata

- ha registrato operazioni intracomunitarie o ha eseguito rettifiche (articolo 19-bis2 del Dpr n. 633/1972)  
- ha effettuato acquisti per i quali, in base a specifiche disposizioni, l’imposta è dovuta da parte del cessionario (acquisti di oro, argento puro, rottami ecc.)

* i contribuenti che si avvalgono del regime fiscale di vantaggio per l’imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità (cd "nuovi minimi")
* i produttori agricoli esonerati dagli adempimenti (art.34, co.6, Dpr n. 633/1972)
* gli esercenti attività di organizzazione di giochi, intrattenimenti e altre attività simili, esonerati dagli adempimenti Iva, che non hanno optato per l’applicazione dell’Iva nei modi ordinari
* le imprese individuali che hanno dato in affitto l’unica azienda e non esercitano altre attività rilevanti agli effetti dell’Iva
* i soggetti passivi d’imposta, residenti in altri stati membri della Comunità europea, se hanno effettuato nell’anno d’imposta solo operazioni non imponibili, esenti, non soggette o comunque senza obbligo di pagamento dell’imposta
* i soggetti che hanno esercitato l’opzione per l’applicazione delle disposizioni in materia di attività di intrattenimento e di spettacolo, esonerati dagli adempimenti Iva per tutti i proventi conseguiti nell’esercizio di attività commerciali connesse agli scopi istituzionali (Legge n. 398/1991)
* i soggetti domiciliati o residenti fuori dalla Comunità europea, non identificati in ambito comunitario, che si sono identificati ai fini dell’Iva nel territorio dello Stato per l’assolvimento degli adempimenti relativi ai servizi resi tramite mezzi elettronici a committenti, non soggetti passivi d’imposta, domiciliati o residenti in Italia o in altro Stato membro.

La dichiarazione Iva può essere presentata sia in forma autonoma sia unificata (compresa nella dichiarazione Unico).

La presentazione “in via autonoma” è prevista soltanto per alcune categorie di contribuenti, quali:

* le società di capitali e gli enti soggetti a Ires con periodo d’imposta non coincidente con l’anno solare, nonché i soggetti, diversi dalle persone fisiche, con periodo d’imposta chiuso in data anteriore al 31 dicembre
* le società controllanti e controllate, che partecipano alla liquidazione dell’Iva di gruppo, anche per periodi inferiori all’anno
* i soggetti risultanti da operazioni straordinarie o da altre trasformazioni sostanziali soggettive (fusioni, trasformazioni ecc.), tenuti a comprendere nella propria dichiarazione annuale il modulo relativo alle operazioni dei soggetti fusi, incorporati, trasformati, ecc., qualora abbiano partecipato durante l’anno alla procedura della liquidazione dell’Iva di gruppo
* i curatori fallimentari e i commissari liquidatori, per le dichiarazioni presentate per conto dei soggetti falliti o sottoposti a procedura di liquidazione coatta amministrativa, per ogni periodo d’imposta fino alla chiusura delle rispettive procedure concorsuali
* i soggetti non residenti che si avvalgono di un rappresentante fiscale tenuto a presentare la dichiarazione Iva per loro conto
* i soggetti non residenti identificati direttamente (art.35-*ter*, Dpr n. 633/1972)
* particolari soggetti (per esempio, i venditori “porta a porta”), che normalmente non sono tenuti alla presentazione della dichiarazione dei redditi, a meno che non siano titolari di altri redditi per i quali sia previsto l’invio di Unico
* i soggetti risultanti da operazioni straordinarie o da altre trasformazioni sostanziali soggettive, avvenute nel periodo compreso tra il 1° gennaio dell’anno successivo a quello di riferimento e la data di presentazione della dichiarazione relativa, tenuti a presentare la dichiarazione annuale per conto dei soggetti estinti a seguito della operazione intervenuta (fusione, scissione, ecc.).

Possono, inoltre, presentare la dichiarazione in via autonoma:

i soggetti che intendono utilizzare in compensazione o chiedere a rimborso il credito d’imposta risultante dalla dichiarazione annuale

i soggetti che presentano la dichiarazione entro il mese di febbraio al fine di poter usufruire dell’esonero dalla presentazione della comunicazione annuale dati Iva.

La presentazione deve essere effettuata, esclusivamente in via telematica,

* nel periodo compreso tra il 1° febbraio e il 30 settembre 2015 nel caso in cui il contribuente sia tenuto alla presentazione in via autonoma,
* ovvero entro il 30 settembre 2015 nel caso in cui il contribuente sia tenuto a comprendere la dichiarazione Iva nella dichiarazione unificata.

La Certificazione Unica

La nuova Certificazione Unica (CU) contiene in un solo modello, tutti i redditi corrisposti nel 2014. Oltre ai redditi di lavoro dipendente e assimilati, dunque, rientrano nella Certificazione Unica anche tutti gli altri redditi che in precedenza andavano certificati in forma libera. Tale modello si affianca al modello CUPE da utilizzare per la certificazione degli utili corrisposti e dei proventi ad essi equiparati, delle ritenute operate e delle imposte sostitutive applicate.

Il [modello CU](http://media.directio.it/portale/altridoc/20150115-Modello_CU_2015.pdf) rappresenta l'elemento di partenza per il meccanismo che ha portato l'Agenzia delle entrate a inviare nel 2015 le dichiarazioni 730 precompilate ai contribuenti dipendenti e pensionati. Si precisa che non sostituisce il modello 770.

Con riferimento ai redditi erogati dal 2014 il nuovo modello CU, dunque, prende il posto di:

* modello Cud
* certificazioni in forma libera rilasciate dal sostituto d’imposta relative a:

- redditi diversi  
- redditi da lavoro autonomo  
- provvigioni e “diversi”  
- ritenute relative ai redditi di cui sopra

Con la nuova CU i sostituti d’imposta devono compilare un solo frontespizio contenente:

* i propri dati
* le informazioni anagrafiche del contribuente
* il prospetto dei figli e degli altri familiari a carico del dipendente o pensionato in relazione ai quali sono state riconosciute le detrazioni per carichi di famiglia.

In precedenza il codice fiscale dei familiari fiscalmente a carico del contribuente erano indicati nella sezione annotazioni del modello Cud.

Ulteriori novità  
Entra nel nuovo modello una sezione specifica per la gestione del bonus degli 80 euro riconosciuto in busta paga dal sostituto di imposta ai lavoratori dipendenti e ad alcune categorie assimilate, con un reddito fino a 26mila euro.  
Nuovi campi, infine, sono destinati al contributo di solidarietà sui trattamenti pensionistici erogati da enti gestori di forme di previdenza obbligatorie e sui vitalizi previsti per coloro che hanno ricoperto funzioni pubbliche elettive erogati dagli organi costituzionali, dalle Regioni e dalle province autonome di Trento e Bolzano.

Conferme  
Restano confermate alcune agevolazioni tra cui l’incentivo destinato a giovani talenti che rientrano in Italia dopo aver maturato un’esperienza lavorativa all’estero: la riduzione della base imponibile Irpef, dell’80% per le donne e del 70% per gli uomini, a chi ne ha fatto richiesta, entro tre mesi dall’assunzione, al datore di lavoro.  
Viene riconfermata anche l’agevolazione a favore dei lavoratori del settore privato, per le somme erogate a titolo di incremento della produttività consistente nell’applicazione di un’imposta sostitutiva dell’Irpef e delle relative addizionali regionale e comunale, nella misura del 10%.

Adempimento  
Il nuovo modello deve essere compilato e consegnato entro il 28 febbraio da parte dei sostituti d'imposta ai lavoratori dipendenti e assimilati e agli altri soggetti ai quali sono state corrisposte somme soggette a ritenuta alla fonte, di cui al Capo III del DPR n. 600/1973. Successivamente la CU deve essere trasmessa telematicamente all'Agenzia delle entrate entro il 7 marzo (per il 2015 entro il 9 marzo in quanto il 7 era sabato) dai soggetti che nell’anno precedente hanno corrisposto somme soggette a ritenuta alla fonte, ai sensi degli [articoli 23, 24, 25, 25-bis e 25-ter del DPR 600/1973](http://media.directio.it/portale/norme/19730929-Dpr_600_artt_23_24_25_25bis_25ter.pdf).

La dichiarazione dei sostituti d'imposta

Il Modello 770 contiene i seguenti elementi:

* generalità, indirizzo, codice fiscale, comune di residenza dei percettori;
* ammontare al lordo e al netto dei contributi a carico del lavoratore (o del collaboratore), nonché delle somme assoggettate a ritenuta d’acconto (indipendentemente dal fatto che siano state corrisposte in denaro o in natura);
* le somme, gli assegni e le indennità erogati da terzi o da enti previdenziali;
* gli emolumenti arretrati e le indennità di fine rapporto;
* le somme non assoggettate a ritenuta;
* le somme corrisposte, le ritenute effettuate e le deduzioni e detrazioni riconosciute.

Il Modello 770 è suddiviso in due distinte dichiarazioni a seconda dei dati che devono essere indicati:

* Modello 770 Semplificato che contiene le comunicazioni e i prospetti attestani le somme che i sostituti di imposta hanno corrisposto nel periodo di imposta di riferimento soggetti a ritenuta alla fonte, i dati previdenziali e assistenziali INPS, i dati assicurativi INAIL, nonchè versamenti, crediti e compensazioni effettuati;
* Modello 770 Ordinario che contiene imposte sostitutive e ritenute operate dai sostituti di imposta in relazione a redditi di capitale, redditi diversi, redditi di natura finanziaria, nonchè versamenti, crediti e compensazioni effettuati.

*Il Modello 770 Semplificato*

I sostituti d’imposta obbligati al rilascio della certificazione di cui all’[art. 7 bis D.P.R. n. 600/73](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/adempimenti-annuali/16-dichiarazioni-annuali/la-dichiarazione-dei-sostituti-dimposta.aspx#norma-2735)(ad esempio, i datori di lavoro) devono trasmettere all’amministrazione finanziaria un apposito modello semplificato contenente i dati esposti nella predetta certificazione, i dati relativi alle eventuali indennità di fine rapporto, alle prestazioni in forma di capitale erogate da fondi pensione, ai redditi di lavoro autonomo, alle provvigioni ed ai redditi diversi, nonché i dati contributivi, previdenziali ed assicurativi.

La presentazione della dichiarazione semplificata deve essere effettuata separatamente dalle altre dichiarazioni ed esclusivamente per via telematica, direttamente o tramite un intermediario abilitato, entro il 31 lugliodell’anno successivo a quello in cui sono stati effettuati i pagamenti. A decorrere dal periodo di imposta 2002 è comunque possibile suddividere il modello 770 semplificato in due parti distinte:

* una parte deve contenere, compreso il frontespizio, i dati concernenti i redditi di lavoro dipendente ed assimilato, le indennità di fine rapporto, le prestazioni in forma di capitale erogate da fondi pensione, i premi assicurativi e contributi previdenziali nonché i dati relativi all’assistenza fiscale prestata;
* l’altra parte, oltre al frontespizio, deve contenere i dati relativi ai redditi di lavoro autonomo, alle provvigioni ed ai redditi diversi.

Le due parti possono essere trasmesse da due diversi soggetti, qualora tale modalità risulti più agevole e sempreché:

* debbano essere trasmesse sia Comunicazioni dati lavoro dipendente ed assimilati, sia Comunicazioni dati lavoro autonomo, provvigioni e redditi diversi;
* non siano state effettuate compensazioni “interne” tra i versamenti attinenti ai redditi di lavoro dipendente e quelli di lavoro autonomo, né tra tali versamenti e quelli riguardanti i redditi di capitale.

*Il Modello 770 Ordinario*

I sostituti d’imposta che hanno invece corrisposto somme soggette a ritenute alla fonte su redditi di capitale o a ritenute su dividendi, proventi da partecipazioni, premi, vincite, riscatti da contratti di assicurazione sulla vita e altri proventi finanziari, devono presentare – esclusivamente per via telematica – il modello 770 Ordinario entro il 31 luglio dell’anno successivo all’effettuazione delle ritenute.

Inoltre occorre precisare che, qualora il sostituto d’imposta non sia tenuto a presentare anche il Modello 770 Ordinario, il Modello 770 Semplificato deve contenere i dati dei versamenti effettuati, dei crediti e delle compensazioni operate esposti nei prospetti ST, SV e SX.

Nel caso in cui, invece, il sostituto d’imposta, in relazione alle ritenute operate e alle operazioni effettuate nell’anno, sia tenuto a presentare anche il Modello 770 Ordinario, deve produrre il Modello Semplificato senza i prospetti ST, SV e SX, in quanto i dati in essi contenuti dovranno essere evidenziati nei quadri ST, SV e SX del Modello Ordinario.

La Comunicazione IVA annuale

Il regolamento sulle semplificazioni ([DPR 435/2001](http://media.directio.it/portal/norme/20011207_DPR_n435.pdf)) ha abolito l’obbligo della redazione e della presentazione delle dichiarazioni periodiche IVA  a decorrere dal 2002, tale disposizione era stata introdotta dal[DPR 23 marzo 1998 n. 100.](http://media.directio.it/portal/norme/19980308_D_n100.pdf)

Il [DPR 435/2001](http://media.directio.it/portal/norme/20011207_DPR_n435.pdf) ha introdotto però l’obbligo di presentare annualmente (entro il mese di febbraio) un’apposita comunicazione annuale contenente i dati relativi all’IVA dell’anno precedente, da redigere su apposito modulo ministeriale. La comunicazione annuale deve indicare:

* l’ammontare delle operazioni attive e passive al netto IVA;
* l’ammontare delle operazioni intracomunitarie riferite ai beni;
* l’ammontare delle operazioni esenti e non imponibili;
* l’imponibile e l’imposta relative alle importazioni di oro industriale e argento puro effettuate senza pagamento dell’IVA alla dogana;
* l’imposta esigibile, l’imposta detratta e il debito o credito.

Resta inteso che la comunicazione non sostituisce in alcun modo la dichiarazione annuale IVA, in quanto il contribuente non procede alla definitiva autodeterminazione dell’Iva a debito o a credito, ma comunica unicamente i dati dell’esercizio, rilevanti ai fini dell’imposta sul valore aggiunto.

*Soggetti obbligati alla presentazione*

Sono obbligati tutti i titolari di partita IVA indipendentemente dalla forma giuridica adottata (compresi i contribuenti che non hanno effettuato nell’anno di riferimento operazioni imponibili).

*Soggetti esonerati*

Sono invece esonerati dall’obbligo di comunicazione:

* persone fisiche che hanno realizzato un volume di affari non superiore a 25.000,00 euro;
* gli organi e le amministrazioni dello Stato, i comuni, le province e le regioni, le comunità montane;
* i consorzi tra enti locali, le associazioni e gli enti gestori di demani collettivi;
* gli enti pubblici che svolgono funzioni statali, previdenziali, assistenziali, e sanitarie, comprese le unita sanitarie locali;
* contribuenti che hanno registrato esclusivamente operazioni esenti ([art. 10 DPR 633/72](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/adempimenti-annuali/16-dichiarazioni-annuali/la-comunicazione-iva-annuale.aspx#norma-2295)) salvo che non abbiano registrato operazioni intracomunitarie;
* le imprese individuali che hanno affittato l’unica azienda e che non hanno esercitato altre attività rilevanti ai fini IVA;
* i soggetti passivi residenti in altri stati e che non abbiano stabile organizzazione in Italia;
* i soggetti passivi domiciliati o residenti fuori dalla Comunità Europea, che si sono identificati ai fini IVA in Italia per l’assolvimento degli adempimenti connessi ai servizi resi tramite mezzi elettronici a privati;
* gli esercenti attività di organizzazione di giochi, intrattenimenti ed altre attività, esonerati dagli adempimenti IVA che non abbiano optato per l’applicazione dell’imposta;
* i soggetti sottoposti a procedure concorsuali;
* i produttori agricoli che nell’anno solare precedente, o in caso di inizio attività, prevedono di realizzare un volume d’affari non superiore a 7.000 euro;
* le associazioni sportive dilettantistiche, le associazioni senza fini di lucro e le associazioni pro-loco di cui alla [L. 66/92.](http://media.directio.it/portal/norme/19920206_L_n66.pdf)

IL[DL n. 78 del 1° luglio 2009](http://media.directio.it/portal/norme/20090701_DL_n.78.pdf), ha inoltre esonerato dalla presentazione della comunicazione IVA, i contribuenti che presentano la dichiarazione IVA annuale, a credito, entro il mese di febbraio.

La [circolare 1/2011 dell’Agenzia delle Entrate](http://media.directio.it/portal/Prassi/20110125_Circolare_n1E.pdf) ha precisato, come a partire dall’anno d’imposta 2010 sia possibile presentare la dichiarazione Iva singola entro febbraio, indipendentemente dalla presenza di un credito o un debito annuale esonerando, così, il contribuente alla presentazione della comunicazione annuale Iva.

La presentazione in via autonoma della dichiarazione annuale Iva comporta che il versamento dell’Iva debba essere effettuato entro il 16 marzo in un’unica soluzione o in alternativa rateizzando da tale data, maggiorando dello 0,33% ogni rata successiva. E’ vietata pertanto il versamento entro le scadenze del modello Unico.

*Modalità di presentazione*

La comunicazione annuale dovrà essere necessariamente trasmessa in via telematica, direttamente dai contribuenti o tramite intermediari abilitati, non essendo prevista la possibilità di presentare tale comunicazione in formato cartaceo direttamente in banca o in posta.

# L'accertamento del reddito di impresa

### Come il fisco accerta il reddito di impresa

La disciplina dell’accertamento si esplica in una serie di controlli sulle dichiarazioni dei redditi e su altri atti a valenza tributaria, effettuati dai competenti uffici dell’Agenzia delle Entrate. Le regole sull’accertamento delle imposte sui redditi sono contenute nel D.P.R. 600/1973 (e nell’art. 54 D.P.R. 633/72 per quanto concerne l’imposta sul valore aggiunto) e risultano applicabili anche ai fini Irap.

### Controlli fiscali: principali interventi

In particolare con il DL n. 78 del 31 maggio 2010, si sono previsti tutta una serie di interventi nell’ottica di una più incisiva azione di controllo e contrasto all’evasione fiscale da parte dell’Amministrazione finanziaria.

### Gli Studi di Settore

La disciplina degli studi di settore è stata introdotta nel nostro ordinamento dall’art. 62-bis del D.L. 30 agosto 1993, n. 331, convertito dalla L. 29 ottobre 1993 n. 427. Gli studi di settore introducono nel rapporto tra Fisco e contribuente alcuni elementi di certezza del prelievo.

### L'applicazione degli Studi di Settore

La Finanziaria 2007, ed ancor prima il DL 223/2006, hanno profondamente modificato la disciplina degli Studi di Settore, con nuove norme particolarmente rilevanti anche perché hanno effetto retroattivo.

### La congruità e la coerenza economica

Sotto il primo profilo Gerico attesta anzitutto se i ricavi o i compensi del contribuente sono “congrui”, cioè pari almeno al valore puntuale di riferimento calcolato con il software per lo specifico contribuente.

### Indicatori di normalità economica (INE)

La L. 296/2006, ha poi stabilito che nei confronti dei contribuenti titolari di reddito d’impresa, per i quali non si rendono applicabili gli studi di settore, vengano individuati specifici indicatori di normalità economica, idonei a rilevare la presenza di ricavi o compensi non dichiarati ovvero di rapporti di lavoro irregolare.

### Accertamento da Studi ed eventuale loro omissione

Gli studi di settore rappresentano un utile strumento a disposizione del fisco per poter intraprendere azioni di accertamento che conducono a rettificare il reddito dichiarato da un contribuente definito “non congruo” ossia qualora esso dichiari dei ricavi o compensi inferiori a quelli elaborati dal software Gerico.

### Le società di "comodo"

La normativa sulle società "non operative” o di “comodo” ha il fine di disincentivare il ricorso alle società commerciali, spesso usate non per svolgere un’attività d’impresa, ma per usufruire dei benefici giuridici e fiscali dati, in particolare, dalle società di capitale.

### Comunicazione beni dati in uso a soci

Il D.L. 13/08/2011 n. 138 ha introdotto una serie di disposizioni orientate a controllare i beni concessi in godimento ai soci da parte delle imprese; la finalità di questo adempimento è quella di cercare di colpire le società create per schermare i beni che si trovano, in realtà, nella disponibilità dei soci o dei loro familiari e quindi non usati ai fini aziendali.

Come il fisco accerta il reddito di impresa

La disciplina dell’accertamento si esplica in una serie di controlli sulle dichiarazioni dei redditi e su altri atti a valenza tributaria, effettuati dai competenti uffici dell’Agenzia delle Entrate. Le regole sull’accertamento delle imposte sui redditi sono contenute nel D.P.R. 600/1973 (e nell’[art. 54 D.P.R. 633/72](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/adempimenti-annuali/17-accertamenti-e-controlli-fiscali/17_01-come-il-fisco-accerta-il-reddito-di-impresa.aspx#norma-2307) per quanto concerne l’IVA) e risultano applicabili anche ai fini IRAP.

In linea generale le dichiarazioni presentate dai contribuenti possono essere oggetto di un triplice intervento di controllo:

* controllo automatizzato;
* controllo formale o documentale;
* controllo sostanziale o di merito (nelle due modalità di accertamento sintetico ed analitico).

Vi è poi una particolare categoria di contribuenti, di rilevanti dimensioni, detti “grandi contribuenti”, per i quali, in considerazione del rilevante impatto per l'Amministrazione Finanziaria in caso di violazioni tributarie, il [D.L. 185/2008 - art. 27 c. 9 e 10](http://media.directio.it/portale/norme/20081129-DL_185_art_27.pdf) – si è prevista la necessità di ricorrere a più stringenti controlli, sia formali sia sostanziali, già entro l'anno successivo di presentazione delle dichiarazioni dei redditi e della dichiarazione IVA. Il parametro di riferimento per l'individuazione delle imprese di più rilevanti dimensioni è stato ridotto ([Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate Prot. 2010/181850 del 20/12/2010](http://media.directio.it/portale/norme/20101220-Provv_181850-ade.pdf)), a decorrere dall’1/01/2011, ad euro 150milioni di ricavi o volume d'affari. Il limite dimensionale precedente era invece pari a 300milioni di euro.

E’ stato così introdotto il tutoraggio fiscale, quale strumento di analisi del rischio che consente una diversificazione delle forme di controllo, mediante monitoraggio del comportamento delle grandi imprese, del settore in cui esse operano, delle operazioni effettuate, della verifica del profilo di rischio non solo per l’impresa ma anche dei soci e di società partecipate.

Il controllo automatico, effettuato ai sensi dell’[art. 36-bis DPR 600/73,](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/adempimenti-annuali/17-accertamenti-e-controlli-fiscali/17_01-come-il-fisco-accerta-il-reddito-di-impresa.aspx#norma-2764) si estende a tutte le dichiarazioni presentate e consiste nella verifica, tramite procedure automatizzate, dell'eventuale incongruenza dei dati dichiarati, perché, ad esempio, non risultano effettuati i versamenti tramite i modelli F24, o per l’inesattezza dei calcoli o la non correttezza di eventuali riporti delle eccedenze delle imposte risultanti dalle dichiarazioni dei periodi precedenti, o, ancora, per inesattezza delle deduzioni o detrazioni indicate rispetto a quelle previste dalla legge. Sulla base di tale tipologia di controllo l’Amministrazione Finanziaria giunge alla “liquidazione” dell’imposta dovuta o del maggiore o minore credito risultante, che va comunicata al contribuente (es. comunicazioni di regolarità o di irregolarità) entro il termine di presentazione delle dichiarazioni relative all’anno successivo.

Si ritiene comunque che i termini di scadenza indicati siano di carattere ordinatorio e non perentorio e pertanto non di decadenza (Cassazione, sentenza n. 21498/2004).

Il controllo formale, ex [art. 36-ter DPR 600/73](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/adempimenti-annuali/17-accertamenti-e-controlli-fiscali/17_01-come-il-fisco-accerta-il-reddito-di-impresa.aspx#norma-2751), viene effettuato su un determinato numero di contribuenti selezionati e comporta la richiesta di documenti che attestino gli importi dichiarati (ad esempio la richiesta delle contabili bancarie comprovanti l’addebito delle ritenute d’acconto subìte sugli interessi attivi maturati sui conti correnti di corrispondenza). Il controllo viene effettuato entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione e non preclude tuttavia ulteriori azioni accertatrici degli Uffici.

Come per i controlli automatici, anche l’esito dei controlli formali dai quali risulti la liquidazione di una maggiore imposta, determina larettifica della dichiarazione e l’emissione di un avviso di pagamento per consentire al contribuente di regolarizzare la propria posizione mediante pagamento entro 30 giorni, con applicazione di sanzioni ridotte. Decorsi inutilmente i 30 giorni, le somme sono oggetto di iscrizione a ruolo con emissione di cartella di pagamento. Il contribuente, tuttavia, può ritenere non fondate le motivazioni dell’Amministrazione Finanziaria e richiedere in via di autotutela la modificazione o l’annullamento dell’atto ricevuto.

Il controllo sostanziale (o di merito), previsto dagli [artt. 37 e ss. DPR 600/73](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/adempimenti-annuali/17-accertamenti-e-controlli-fiscali/17_01-come-il-fisco-accerta-il-reddito-di-impresa.aspx#norma-2756), viene attuato solo nei confronti delle dichiarazioni dei contribuenti individuati in base a criteri selettivi predeterminati, che tengono conto anche dei dati raccolti tramite i controlli effettuati con le precedenti modalità o tramite i dati indicati negli studi di settore, o ancora, dei dati raccolti tramite l’Anagrafe Tributaria.

A seguito del controllo gli uffici procedono:

* all’accertamento in rettifica delle dichiarazioni presentate;
* all’accertamento d’ufficio nei confronti dei soggetti che hanno omesso la dichiarazione.

I controlli di merito, con conseguente accertamento delle dichiarazioni dei redditi o dell’IVA, devono essere notificati, a pena di decadenza:

* entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione;
* entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata, in caso di dichiarazione omessa o nulla.

Detti termini sono tuttavia aumentati in specifici casi, ad esempio, nel caso di violazioni tributarie che si connettono al compimento di reati tributari, o nel caso di indebita compensazione su modello F24 di crediti inesistenti ([art. 27 c. 16 D.L. 185/2008](http://media.directio.it/portal/norme/20081129_DL_n185_art27.pdf)).

La legge di stabilità 2015, inoltre, ha stabilito che le dichiarazioni integrative riaprono i termini per l'accertamento. La nuova regola vale anche in caso di regolarizzazione spontanea di errori o omissioni relativa ad imposta di registro, di successione o donazione ([art. 1 commi 637-640 della Legge 190/2014](http://media.directio.it/portale/norme/20141223-Legge_190_art_1_commi_601_700.pdf)).

C'è da precisare, inoltre, che la Cassazione ha ritenuto che l'estinzione della società, ai fini dell'accertamento tributario e contributivo, ha effetto dopo cinque anni dalla richiesta di cancellazione, se presentata dopo il 13 dicembre 2014.

Il controllo di merito non comporta la liquidazione di una diversa imposta dovuta, ma è volto alla rettifica del reddito complessivo del contribuente. L’accertamento può essere:

* parziale, se volto ad accertare distintamente alcuni redditi o determinate operazioni, fatta salva la possibilità di emettere avvisi di accertamento per ulteriori redditi dello stesso contribuente;
* generale, se volto a rettificare il reddito complessivo o il volume d'affari del contribuente in un determinato periodo.

    La finalità dell’accertamento parziale ([art. 41-bis DPR 600/73](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/adempimenti-annuali/17-accertamenti-e-controlli-fiscali/17_01-come-il-fisco-accerta-il-reddito-di-impresa.aspx#norma-2761)) è quella di rettificare solo determinati redditi del contribuente, in modo che vi sia un più agevole ed immediato recupero dell’imposta a favore dell’Erario, evitando di effettuare un’analisi sull’intera posizione reddituale del contribuente, senza tuttavia precludere ulteriori accertamenti.  Esso si basa su elementi figurativi di maggior reddito non dichiarato o di deduzioni, esenzioni o agevolazioni non spettanti, che possano essere acquisiti tramite accessi, ispezioni, verifiche o segnalazioni degli Uffici finanziari, della Guardia di Finanza, o di enti pubblici o dati in possesso dell’Anagrafe Tributaria.

Con la legge di stabilità per il 2011 è stata ampliata la portata della norma contenuta nell’[art. 41-bis DPR 600/73](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/adempimenti-annuali/17-accertamenti-e-controlli-fiscali/17_01-come-il-fisco-accerta-il-reddito-di-impresa.aspx#norma-2761), consentendo agli organi verificatori di procedere ad accertamenti parziali anche a seguito di nuovi elementi, anche in fase di attività di controllo già avviata, emersi da:

* inviti a comparire rivolti ai contribuenti per ottenere dati e notizie rilevanti ai fini dell’accertamento nei loro confronti;
* inviti ad esibire atti e documenti rilevanti come bilanci, registri obbligatori, ecc.;
* questionari diretti ad ottenere informazioni specifiche da restituire debitamente compilati e firmati.

Nelle ipotesi di accertamento ordinario o generale, invece, gli uffici possono rilevare ulteriori rettifiche solo in presenza di sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi prima non conoscibili, ad esempio perché derivanti da un controllo incrociato presso un terzo.

L'accertamento generale è considerato come la regola ordinaria per poter effettuare una rettifica del reddito e può essere condotto mediante diversi metodi:

* per tutti i contribuenti:

-          analitico o contabile

-          d'ufficio

* per i soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili

-          induttivo o extra-contabile

* per le persone fisiche

-          sintetico.

L’accertamento di tipo analitico è effettuato nei confronti dei soggetti, persone fisiche o giuridiche, obbligate alla tenuta delle scritture contabili, mediante verifica delle stesse se ritenute complessivamente attendibili. Nello specifico, potrà esserci la rettifica del reddito dichiarato se questo risulta diverso rispetto alle indicazioni di bilancio, oppure se non sono state applicate correttamente le norme fiscali sul reddito di impresa, o se risultano incongruenze rispetto alle informazioni fornite da terzi soggetti (banche, notai, altre aziende). L’esistenza di attività non dichiarate o di passività inesistenti può essere dimostrata anche sulla base di presunzioni semplici, purché queste siano gravi, precise e concordanti. In quest’ultimo caso l’accertamento assume caratteri non dissimili dall’accertamento induttivo.

Per i soggetti non obbligati alla tenuta delle scritture contabili, come le società semplici o gli enti non commerciali, gli elementi di accertamento si basano su informazioni derivanti dall’attività istruttoria, da dati raccolti da terzi soggetti, da dati dell’anagrafe tributaria, ecc...

L’accertamento analitico è unitario sia ai fini delle imposte sui redditi (IRPEF o IRES) sia dell’IRAP, ma viene condotto su singole categorie di reddito.

L’accertamento induttivo o extra-contabile si realizza mediante assunzione di dati derivanti da qualsiasi notizia a disposizione (si rileva anche la possibilità per il fisco di ricorrere a fonti di informazione atipica quali possono essere i social network, tra cui "Facebook") dell’Amministrazione, al ricorrere di determinati presupposti stabiliti dall'[art.39 c.2 DPR 600/73](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/adempimenti-annuali/17-accertamenti-e-controlli-fiscali/17_01-come-il-fisco-accerta-il-reddito-di-impresa.aspx#norma-2305), anche senza tener conto delle scritture contabili e dei bilanci delle imprese, o sulla base anche di presunzioni semplici (ossia per presunzioni che non siano gravi, precise e concordanti). Si perviene così alla ricostruzione del reddito di impresa da elementi extra-contabili.

Infine l’accertamento d’ufficio si ha nei casi di dichiarazione dei redditi omessa o considerata nulla, per cui l’Ufficio provvede ad attribuire al contribuente un reddito determinato sulla base di qualsiasi notizia a disposizione, anche in assenza di presunzioni gravi, precise e concordanti. Occorre rilevare che l’Agenzia delle Entrate non può tuttavia prescindere completamente dai dati contabili, se le scritture contabili risultano essere ordinate ed attendibili, in quanto l’avviso di accertamento deve comunque essere sempre ragionevole e motivato.

Nonostante la notifica dell’avviso di accertamento, gli Uffici finanziari possono procedere all’emissione di un accertamento integrativo, entro i termini di decadenza legali, ossia di un atto integrativo che basa il suo presupposto sulla presenza di nuovi elementi non noti all’Ufficio al momento della notifica del primo accertamento.

Le dichiarazioni integrative riaprono i termini per l'accertamento. La nuova regola vale anche in caso di regolarizzazione spontanea di errori o omissioni relativa ad imposta di registro, di successione o donazione (art. 1 commi 637-640 della Legge 190/2014)

## Controlli fiscali: principali interventi

In particolare con il [**D.L. n. 78/2010**](http://media.directio.it/portale/norme/20100531-DL_78.pdf), si sono previsti tutta una serie di interventi nell’ottica di una più incisiva azione di controllo e contrasto all’evasione fiscale da parte dell’Amministrazione finanziaria. Esponiamo sinteticamente i punti principali:

a)        Aggiornamento del Catasto

Il decreto dispone l’attivazione, a partire dal 1° gennaio 2011, dell’Anagrafe Immobiliare Integrata nell’ambito dell’Agenzia del Territorio, con il fine di far emergere immobili non censiti in Catasto. In merito è stato previsto, a decorrere dal 1° luglio 2010, un inasprimento delle sanzioni in caso di mancata o di erronea indicazione dei dati catastali degli immobili in caso di atti soggetti a registrazione, quali i contratti di locazione.

b)       Comunicazione delle operazioni rilevanti ai fini IVA

A partire dalle operazioni compiute dal 1° luglio 2010 (data di entrata in vigore del [**D.L. 78/2010**](http://media.directio.it/portale/norme/20100531-DL_78.pdf)) è previsto l’obbligo di comunicazione all’Agenzia delle Entrate di tutte le operazioni effettuate, sia attive che passive, di importo superiore ad euro 3.000. Le modalità procedurali sono tuttavia differenziate a seconda della tipologia di soggetto con il quale vengono effettuate le suddette operazioni; sul punto si rimanda al capitolo 7 sulla “Gestione degli adempimenti fiscali” della presente Guida per maggiori approfondimenti.

c)       Transfer pricing

Per il monitoraggio delle operazioni connesse alla disciplina dei prezzi di trasferimento ([**art. 110 TUIR**](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/adempimenti-annuali/17-accertamenti-e-controlli-fiscali/17_02-controlli-fiscali-principali-interventi.aspx#norma-1524)), dei fattori della produzione (beni, servizi, forza lavoro e capitali finanziari) tra aziende dello stesso gruppo, è  introdotto l’obbligo di conservazione della documentazione volta a dare giustificazione dei prezzi praticati tra le società. L'[**art. 110, c. 7 TUIR**](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/adempimenti-annuali/17-accertamenti-e-controlli-fiscali/17_02-controlli-fiscali-principali-interventi.aspx#norma-1524)definisce che i componenti di reddito derivanti da operazioni infragruppo con società non residenti nel territorio dello Stato sono valutati in base al valore normale dei beni ceduti e dei servizi ricevuti. Le imprese che predispongono la documentazione devono darne notizia all'Amministrazione Finanziaria prima che siano iniziati eventuali accertamenti. Qualora il contribuente abbia aderito ad un regime di oneri documentali in materia di prezzi di trasferimento praticati nelle transazioni con imprese associate, deve indicare, a partire dal modello Unico 2011 (periodo di imposta 2010) di possedere la relativa documentazione. Tale indicazione è necessaria al fine di accedere al regime di esonero dalle sanzioni previste dall’[**art. 1, c.2, del D.Lgs. 18 dicembre 1997 n. 471.**](http://media.directio.it/portale/norme/19971218-D.LGS_471.pdf)

d)       Elenco degli operatori intracomunitari (VIES)

Nell’ambito della prevenzione di frodi intracomunitarie che interessano l’IVA è richiesta la preventiva autorizzazione, con il sistema del silenzio-assenso, per essere iscritti nell’elenco degli operatori economici abilitati ad operare nell’ambito dei mercati intracomunitari. L’elenco, VIES (VAT Information Exchange System), consente anche al singolo operatore di poter verificare l’esattezza della partita IVA di altri soggetti con i quali intrattiene rapporti commerciali.

e)       Partecipazione dei Comuni all’attività di accertamento

I Comuni segnalano all’Agenzia delle Entrate, alla Guardia di Finanza e all’INPS, gli elementi a loro disposizione, utili per l’accertamento tributario e contributivo dei soggetti residenti. Per svolgere al meglio questa attività, i Comuni con più di 50.000 abitanti istituiscono con regolamento del Consiglio Comunale un apposito Consiglio tributario.

f)         Imprese “apri e chiudi” ed imprese in “perdita sistemica”

Dato il maggior rischio di evasione legato ad imprese che aprono la propria attività ma la chiudono già entro il primo anno di vita, nonché a quelle imprese che registrano sistematicamente delle perdite fiscali, il [**D.L. 78/2010**](http://media.directio.it/portale/norme/20100531-DL_78.pdf) include automaticamente dette imprese tra i soggetti che possono essere oggetto di controllo fiscale. Per imprese in perdita sistemica si considerano quelle che per due esercizi consecutivi registrano una perdita fiscale, e se nel contempo non vi sia alcuna deliberazione sociale di aumento del capitale sociale a titolo oneroso di importo almeno pari alle perdite fiscali.

g)       Incrocio dei dati INPS con i dati dell’Agenzia delle Entrate

Per potenziare il sistema di monitoraggio fiscale, il [**D.L. 78/2010**](http://media.directio.it/portale/norme/20100531-DL_78.pdf) espressamente prevede la necessità, da parte dell’Agenzia delle Entrate, di utilizzare anche i dati a disposizione dell’INPS. In tal modo potranno emergere quei soggetti che, pur avendo una copertura previdenziale in quanto lavoratori dipendenti, non hanno mai presentato una dichiarazione dei redditi.

h)       Novità su accertamento sintetico (spesometro e redditometro)

L’[**art. 22 del D.L. 78/2010**](http://media.directio.it/portal/norme/20100531_DL78_art.22.pdf) modifica i[**c. da 4° a 8° dell’art. 38 DPR 600/73**](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/adempimenti-annuali/17-accertamenti-e-controlli-fiscali/17_02-controlli-fiscali-principali-interventi.aspx#norma-2770). Nello specifico, le novità più rilevanti riguardano il fatto che l’Agenzia delle Entrate può procedere ad un accertamento sintetico del reddito presunto di un contribuente, sulla base delle “spese di qualsiasi genere sostenute (principio di cassa) nel corso del periodo di imposta”. È questo il metodo di accertamento basato sul sistema dello spesometro (accertamento sintetico puro, [**c. 4 art. 38 DPR 600/73**](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/adempimenti-annuali/17-accertamenti-e-controlli-fiscali/17_02-controlli-fiscali-principali-interventi.aspx#norma-2770)). A tale fine si aggiunge che l'Agenzia, con provvedimento del 31 marzo 2015, ha esonerato le amministrazioni pubbliche dalla presentazione della comunicazione delle operazioni rilevanti ai fini IVA per il 2014. I commercianti al minuto ed i tour operator non indicano le operazioni attive di importo inferiore ai 3000 euro.

A differenza del precedente metodo di accertamento, che si basava su incrementi patrimoniali che si presumeva sostenuti in quote costanti nell’anno di sostenimento e nei quattro anni precedenti, adesso hanno rilievo tutte le spese sostenute nel corso dell’anno, anche quelle patrimoniali nel loro ammontare complessivo e non per quote.

Sulla base di quanto speso nell’anno, senza distinzioni, si assume quindi che il contribuente abbia avuto nel corso di un periodo di imposta, un reddito da sottoporre a tassazione almeno pari a tutta la spesa sostenuta.

E’ stato riformulato anche il c.d. redditometro, di cui al [**c. 5 art. 38 DPR 600/73**](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/adempimenti-annuali/17-accertamenti-e-controlli-fiscali/17_02-controlli-fiscali-principali-interventi.aspx#norma-2770), per le persone fisiche, che costituisce un metodoalternativo di determinazione sintetica del reddito complessivo del contribuente, persona fisica, rispetto allo spesometro. Sono rivisti i beni e i servizi facenti parte del paniere per la determinazione induttiva del reddito. Segnale per poter intraprendere un’azione accertatrice è lo scostamento dal reddito standard rilevato di circa il 20% (e non più il 25% come era in passato), ma è sufficiente che lo scostamento avvenga già nel corso di un solo anno.  Il contribuente potrà tuttavia dare prova che quelle spese sono state in realtà effettuate con altri mezzi (ad esempio con redditi esenti o soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o, in ogni caso, esclusi da tassazione).

Anche per il redditometro, come per gli studi di settore, è fatto obbligo agli uffici finanziari di invitare il contribuente a comparire in contraddittorio affinché questi possa fornire gli eventuali elementi di prova a proprio favore, e solo successivamente, di avviare il procedimento di accertamento con adesione. Un’ulteriore modifica apportata dal decreto, è il fatto che gli uffici finanziari giungono a determinare un reddito “complessivo” attribuibile al contribuente, e non più un reddito complessivo “netto”. Ciò significa che sarà possibile dedurre gli oneri previsti dall’[art. 10 TUIR](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/adempimenti-annuali/17-accertamenti-e-controlli-fiscali/17_02-controlli-fiscali-principali-interventi.aspx#norma-2693)e le detrazioni spettanti.

i)        Ritenuta d’acconto

Un’apposita norma contenuta nel [**D.L. 78/2010**](http://media.directio.it/portale/norme/20100531-DL_78.pdf), prevede che i bonifici bancari o postali, validi ai fini del riconoscimento delle detrazioni fiscali connesse agli interventi di recupero del patrimonio edilizio e agli interventi di risparmio energetico, siano soggetti a versamento di ritenuta d’acconto del 4% (soglia così abbassata dal [**D.L. 98/2011**](http://media.directio.it/portale/norme/20110706-DL_98.pdf)rispetto alla precedente del 10%) da parte degli istituti bancari che accolgono i bonifici in oggetto, o di Poste Italiane S.p.A.

j)         Esecutività degli avvisi di accertamento

Altra importante novità è quella per cui gli avvisi di accertamento delle imposte devono contenere l’intimazione ad adempiere il pagamento di quanto dovuto all’Agenzia delle Entrate a titolo di imposta, sanzioni e interessi: decorsi 60 giorni dalla notifica, in assenza di pagamento, gli avvisi di accertamento diventano esecutivi; a partire da tale momento, in caso di fondato pericolo per la riscossione, questa viene affidata agli agenti della riscossione. Pertanto, dal 1° luglio 2011, gli atti di accertamento dell’Agenzia delle Entrate, relativi ai periodi di imposta dal 2007 e seguenti, hanno anche la funzione di titolo esecutivo; non è più necessario l’iscrizione a ruolo e la successiva emissione di cartella esattoriale. Le fasi di emissione dei ruoli e della cartella esattoriale continuano invece a sussistere per le ipotesi di liquidazione dell’imposta derivanti dai controlli formali o automatici, non contenenti la formulazione dell'intimazione ad adempiere.

k)       Compensazione dei crediti in presenza di debiti erariali iscritti a ruolo

Il [**D.L. 78/2010**](http://media.directio.it/portale/norme/20100531-DL_78.pdf) ha posto un limite alla autocompensazione di crediti erariali nel caso in cui il contribuente abbia, contestualmente, dei debiti erariali superiori ad euro 1.500, oggetto di cartella di pagamento, scaduti e non ancora pagati. In tal caso infatti, vi è il divieto di utilizzare i crediti se prima non si procede al versamento dei debiti erariali e delle sanzioni e oneri accessori iscritti a ruolo.

##### Novità sul tema

Cassazione: Legittimo l'accertamento a carico del grande esercizio commerciale che dichiara poco

La Cassazione con sentenza n.13734 del 3 luglio 2015 ha dichiarato valido l'accertamento induttivo nel caso in cui il contribuente dichiari un reddito basso in relazione ad un negozio di grandi dimensioni. Non rileva la presenza di scritture contabili corrette se la contabilità è complessivamente inattendibile, in quanto confliggente con regole fondamentali di ragionevolezza

##### Norme, Prassi e Giurisprudenza

* D.L. 31 maggio 2010 n.78
* D.L. 6 luglio 2011 n.98
* D.Lgs.18 dicembre 1997 n.471
* Cassazione: il liquidatore risponde dell'omesso versamento delle imposte, anche pregresse

##### Norme Correlate

* Art. 10 TUIR DPR 917/86
* Art. 110 TUIR DPR 917/86
* Art. 38 Accertamento DPR 600/73

Gli Studi di Settore

La disciplina degli studi di settore è stata introdotta nel nostro ordinamento dall[’art. 62-bis del D.L. 30 agosto 1993, n. 331](http://media.directio.it/portale/norme/19930830-DL_331_art_62_bis.pdf), convertito dalla[L. 29 ottobre 1993 n. 427](http://media.directio.it/portale/norme/19931029-L_n_427.pdf). Gli studi di settore introducono nel rapporto tra Fisco e contribuente alcuni elementi di certezza del prelievo. Come l’esperienza anche degli altri Paesi ha dimostrato, l’accertamento dei redditi delle piccole imprese e dei professionisti rappresenta uno degli aspetti più delicati dell’attività dell’Amministrazione Finanziaria.

È in base a questa logica che l’amministrazione ha investito ingenti risorse sugli “studi di settore”. Essi, infatti, sono stati concepiti per essere utili sì al Fisco, ma, al tempo stesso, per essere utili anche all’imprenditore.

L’utilità per il fisco consta nella semplificazione delle procedure che consentono di calibrare e dimensionare gli accertamenti ai casi di evasione vera. Ma anche l’imprenditore può utilizzare tale strumento a fini gestionali interni, per “conoscersi meglio”, misurando il livello oggettivo della propria efficienza economica in rapporto alle imprese similari.

Circa quest’ultimo aspetto, accenniamo che la SOSE (Società per gli studi di settore) ha presentato un nuovo modello, basato sempre sulle risultanze degli studi di settore, rappresentato da un’applicazione informatica che consente alle imprese di analizzare le proprie posizioni nei confronti di realtà produttive simili; utile strumento dunque in termini di competitività sul mercato in cui l’impresa opera. Il nuovo servizio di analisi a supporto delle imprese (per maggiori informazioni è possibile consultare il sito www.sose.it) si chiama Byo – Benchmark your opportunities.

*Cosa s’intende per studi di settore*

Gli studi di settore sono uno strumento utilizzabile per valutare l’operatività effettiva delle imprese e determinare ricavi e compensi che, con massima ragionevolezza, possono essere attribuiti ai contribuenti. Per raggiungere tale obiettivo essi si basano non solo su una raccolta sistematica di dati di carattere contabile e fiscale, ma anche su elementi interni ed esterni (orari di attività, situazioni di mercato, ecc...) che caratterizzano l’attività, esaminando il contesto economico dove la stessa si svolge. Per agevolare il contribuente nell’effettuare tale verifica è stato elaborato un apposito programma chiamato Gerico - Gestione dei Ricavi o Compensi - (software di applicazione degli studi di settore) che si basa su processi di elaborazione statistico-matematici di determinazione del reddito.

*Come operano gli studi di settore*

La metodologia usata per l’elaborazione degli studi di settore prevede l’applicazione di tecniche statistiche che consentono di definire:

* per ciascuna attività economica, gruppi omogenei di contribuenti in base a caratteristiche strutturali;
* per ciascun gruppo omogeneo una funzione che descrive gli andamenti dei ricavi in relazione alle variabili contabili e strutturali delle imprese.

Inoltre, gli studi di settore tengono conto della suddivisione per aree territoriali omogenee.

I contribuenti, o le loro organizzazioni di categoria, assumono un ruolo essenziale nella costruzione dello studio di settore, fornendo il loro contributo dalla fase iniziale della sua formazione alla fase della convalida ufficiale. Una volta che lo studio di settore ha ottenuto il parere positivo in seguito all’esame di una Commissione di esperti, ha luogo l’approvazione definitiva da parte dell’Amministrazione Finanziaria che provvede alla stesura di una nota tecnica, contenente in dettaglio la spiegazione del metodo usato; infine, segue la pubblicazione degli stessi sulla Gazzetta Ufficiale.

Se dal confronto dei ricavi dichiarati con quelli presunti con l’applicazione dello studio di settore (tenendo conto delle specifiche modalità di raffronto, qui non approfondite) vi è uno scostamento, anche solo per un periodo di imposta, l’impresa potrebbe trovarsi ad affrontare o la fase di accesso diretto per la verifica da parte del fisco ovvero un accertamento in rettifica di quanto autonomamente dichiarato.

*Soggetti interessati*

Gli studi di settore riguardano tutti gli esercenti attività d’impresa, siano essi in regime di contabilità ordinaria (naturale o per opzione) quanto in regime di contabilità semplificata.

L'applicazione degli Studi di Settore

La Finanziaria 2007, ed ancor prima il [DL 223/2006](http://media.directio.it/portale/norme/20060704-DL_n_223.pdf), hanno profondamente modificato la disciplina degli Studi di Settore, con nuove norme particolarmente rilevanti anche perché hanno effetto retroattivo.

In particolare sono considerate situazioni di criticità quelle per cui dall’applicazione degli studi di settore emergono significative situazioni di incoerenza rispetto ad indici di natura economica, finanziaria e patrimoniale; indici, individuati con provvedimento del direttore dell’Agenzia delle Entrate del 18 gennaio 2006, costituiti da:

a)      Rapporto tra il valore dei beni mobili strumentali (al netto del valore relativo ai beni acquisiti in dipendenza dei contratti di locazione non finanziaria) e gli ammortamenti dei beni mobili strumentali;

b)     Differenza tra le esistenze iniziali relative a merci, prodotti finiti, materie prime e sussidiarie, semilavorati e servizi non di durata ultrannuale e le relative rimanenze finali dell'esercizio precedente;

c)       Differenza tra le esistenze iniziali relative ad opere, forniture e servizi di durata ultrannuale e le relative rimanenze finali dell'esercizio precedente;

d)      Disponibilità liquide negative (Cassa).

Il [D.L. 223/2006](http://media.directio.it/portale/norme/20060704-DL_n_223.pdf), attraverso l’abrogazione dei [c. 2 e 3, dell’art. 10, L. 08/05/1998, n. 146](http://media.directio.it/portale/norme/19980508-L_n_146_art_10.pdf), ha reso sostanzialmente omogenee, nei confronti di tutti i soggetti, le condizioni che regolano l’accertamento da studi di settore. Evidenziamo come le nuove regole dell’accertamento da studi di settore abbiano avuto effetto “… dal periodo d’imposta per il quale il termine di presentazione della dichiarazione scade successivamente alla data di entrata in vigore del decreto ….” quindi, retroattivamente, già dal 2005.

In particolare ora, per effetto dell’entrata in vigore del Dl citato, le imprese in contabilità ordinaria devono considerare la propria situazione, scaturente dall’applicazione degli Studi di Settore, tenendo presenti le medesime regole, già operanti per le imprese in semplificata. In sostanza, ai fini dell’accertamento da studi di settore, non esiste più alcuna differenza tra soggetti in contabilità ordinaria o semplificata, di conseguenza l’accertamento presuntivo può avvenire nei confronti di tutti i soggetti, previo contraddittorio, anche se per un solo periodo d’imposta il contribuente risulta non congruo alle risultanze degli studi di settore.

A seguito di quanto sopra è stata quindi di fatto eliminata la possibilità di accertare le imprese in contabilità ordinaria quando emergono significative situazioni di incoerenza rispetto agli indici di natura economica, finanziaria o patrimoniale, individuati con Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate 18/01/2006. Inoltre l’accertamento non è più conseguente ad uno scostamento dei ricavi dichiarati rispetto a quelli risultanti dall’applicazione  degli studi di settore per due su tre periodi di imposta consecutivi.

In sostanza ora valgono nei confronti di tutti i contribuenti le medesime regole già prima operanti nei confronti delle imprese in contabilità semplificata.

*Ampliamento contribuenti soggetti agli Studi*

La [L. 296/2006](http://media.directio.it/portale/norme/20061227-L_n_296.pdf)ha previsto l’ampliamento della platea dei contribuenti che devono confrontarsi con lo strumento degli studi di settore. Sono assoggettati infatti agli Studi anche coloro che dichiarano ricavi non superiori al limite stabilito per ciascuno studio di settore. Tale limite non può, comunque, essere superiore a 7,5 milioni di euro.

*Cause di esclusione dall’applicazione degli studi di settore*

Sono previste alcune particolari cause di esclusione dall’applicazione degli studi di settore, relativamente ai contribuenti che:

1. hanno iniziato/cessato l’attività nel corso del periodo di imposta interessato (Si ricorda che il periodo che precede l’inizio della liquidazione è considerato periodo di cessazione dell’attività);
2. hanno dichiarato ricavi per un ammontare superiore al limite stabilito per ciascuno studio di settore determinato con relativo decreto di approvazione (limite che, in ogni caso, non può superare 7.500.000 euro);
3. sono incaricati alle vendite a domicilio;
4. rientrano nel regime dei minimi;
5. determinano il reddito con criteri forfetari;
6. sono classificati in una categoria reddituale diversa da quella prevista dal quadro degli elementi contabili contenuto nel modello dei dati rilevanti ai fini degli studi di settore;
7. si trovano in un periodo di non normale svolgimento dell’attività.

A titolo esemplificativo, si considera di non normale svolgimento dell’attività il periodo d’imposta in cui:

* l’impresa è in liquidazione coatta amministrativa o fallimentare;
* l’impresa non ha ancora iniziato l’attività produttiva prevista dall’oggetto sociale, ad esempio, perché:
  + la costruzione dell’impianto da utilizzare per lo svolgimento dell’attività si è protratta oltre il primo periodo d’imposta, per cause non dipendenti dalla volontà dell’imprenditore;
  + non sono state rilasciate le autorizzazioni amministrative necessarie per lo svolgimento dell’attività, a condizione che le stesse siano state tempestivamente richieste;
  + si è verificata l’interruzione dell’attività per tutto l’anno a causa della ristrutturazione dei locali. In questa ipotesi è però necessario che la ristrutturazione riguardi tutti i locali in cui viene esercitata l’attività;
  + l’imprenditore individuale o la società hanno affittato l’unica azienda;
  + l’imprenditore ha modificato, nel corso dell’anno, l’attività esercitata.

Oltre alle cause di esclusione, sono previste cause di inapplicabilità, in presenza delle quali si è assoggettati ai cosiddetti “parametri” (strumenti presuntivi che misurano i ricavi ed il volume d’affari dei contribuenti): si tratta di contribuenti per i quali non sono stati predisposti gli Studi di Settore o per i quali gli stessi sono inapplicabili (come per le società cooperative formate da soci non imprenditori, che operano esclusivamente a favore degli stessi soci; o le società cooperative, società consortili e consorzi che operano esclusivamente a favore delle imprese socie o associate).

La [L. 296/2006](http://media.directio.it/portale/norme/20061227-L_n_296.pdf) ha ridotto le cause di esclusione dagli studi di settore, a partire dal periodo di imposta in corso al 31/12/2006; difatti rientrano ora negli studi di settore anche i contribuenti che hanno iniziato l’attività entro 6 mesi dalla data di cessazione della precedente attività e se l’attività sia in realtà mera prosecuzione dell’attività svolta inizialmente da altri soggetti.

*Attività di revisione degli Studi di Settore*

La Finanziaria2007 in tema di attività di revisione degli studi di settore, oltre ad aver accorciato i tempi per l’aggiornamento dello strumento (da 4 a 3 anni) al fine di garantire la rappresentatività delle mutevoli realtà economiche cui si rivolge, ha  anche modificato i criteri con i quali viene attuata detta attività, prevedendo che nell’elaborazione e nella revisione degli studi si tenga conto:

* dei dati e delle statistiche ufficiali, quali quelli di contabilità nazionale, al fine di una maggiore rappresentatività dello strumento rispetto alla realtà economica cui si riferisce;
* di valori di coerenza risultanti da specifici indicatori, definiti da ciascuno studio, rispetto a comportamenti ritenuti normali per il relativo settore economico.

Il percorso intrapreso è finalizzato sempre più al “federalismo fiscale” per rendere gli studi sempre più aderenti alla realtà economica locale in cui si muovono le imprese. Al riguardo si sottolinea anche che dal 2009 gli Osservatori regionali sono stati integrati con la presenza di rappresentanti dell’Anci (Associazione Nazionale Comuni Italiani).

Altra considerazione da fare è quella per cui già a partire dagli studi di settore per il periodo 2008, tenuto conto del periodo congiunturale di crisi che ha coinvolto l’economia in generale ed alcuni settori in particolare, sono stati introdotti specifici correttivi anticrisi. In concreto, si sottolinea, i correttivi introdotti, entrano in funzione soltanto in caso di mancato raggiungimento della congruità.

*Gli indicatori territoriali*

Il Decreto del Ministero delle Finanze del 23 dicembre 2013, individua specifici indicatori territoriali, applicabili a partire dal periodo di imposta 2013, allo scopo di differenziare le modalità applicative degli studi di settore per tenere conto del luogo in cui viene svolta l'attività economica. Per la determinazione degli indicatori territoriali vengono seguite le seguenti specifiche metodologie:

* canoni di locazione degli immobili;
* quotazioni immobiliari;
* canoni di affitto dei locali commerciali;
* reddito medio imponibile ai fini dell'addizionale IRPEF.

*Correttivi anti-crisi 2014*

A causa della grave crisi economica che ha colpito l'Italia, l'Agenzia delle Entrate, con un comunicato stampa del 9 aprile 2015 ha predisposto dei correttivi anticrisi per 204 studi di settore del 2014.

Una commissione di esperti ha analizzato le informazioni pervenute dal Ministero dello Sviluppo Economico, dalla Banca d’Italia, dall’ISTAT, dalle Associazioni di categoria, dagli Osservatori regionali e da altri istituti di ricerca. In base a questi dati, sono stati individuati i correttivi anticrisi, utilizzando anche una nuova metodologia di stima che ne ha individuato quattro categorie:

* correttivi congiunturali di settore;
* correttivi congiunturali territoriali;
* correttivi congiunturali individuali;
* interventi relativi all’analisi di normalità economica.

In particolare, il correttivo congiunturale individuale è stato elaborato analizzando la variazione dell’efficienza produttiva delle imprese nel quadriennio 2011-2014. L’attività di monitoraggio dell’andamento dei settori economici effettuata sul territorio nazionale ha esaminato, oltre alle informazioni fornite dalle Associazioni di categoria, anche i dati relativi alle comunicazioni e dichiarazioni annuali IVA 2014. Le elaborazioni sono state effettuate su un "panel" di circa 2,1 milioni di contribuenti che hanno applicato gli studi di settore nel quadriennio 2010-2013.

## La congruità e la coerenza economica

Inserendo in Gerico i valori delle variabili contabili (acquisti di merci, spese di pubblicità, ecc…) ed extra contabili (localizzazione dell’impresa, numero del personale addetto all’attività, ecc…) richieste per ogni singola attività, è possibile verificare la posizione del contribuente in ordine a due distinti aspetti della sua “normalità statistica”:

* la congruità dei ricavi dichiarati;
* la coerenza dei principali indicatori economici.

***La congruità***

Sotto il primo profilo Gerico attesta anzitutto se i ricavi o i compensi del contribuente sono “congrui”, cioè pari almeno al valore puntuale di riferimento calcolato con il software per lo specifico contribuente. La stima non viene fornita sulla base di un unico valore, Gerico indica una serie ordinata di valori di ricavi o compensi minimi ammissibili che segna la soglia inferiore di quel margine di oscillazione (chiamato intervallo di confidenza) entro il quale lo scostamento è ritenuto “possibile” (ricavo e compenso minimo ammissibile). I contribuenti che si avvalgono della possibilità di adeguare i propri ricavi o compensi alle risultanze dell'applicazione degli studi di settore, in sede di dichiarazione dei redditi, devono effettuare l’adeguamento tenendo conto del valore che nell'applicazione Gerico viene indicato quale valore di riferimento puntuale.

Ai contribuenti che ritengono ve ne sia motivo è, peraltro, consentito collocarsi anche in caso di adeguamento, all’interno dell’intervallo di confidenza e quindi anche al livello del valore minimo.

La scelta non è scevra di conseguenze ai fini dell’azione accertatrice dell’Amministrazione Finanziaria. In sede di controllo dell'applicazione degli studi di settore l’Agenzia delle Entrate:

* in caso di adeguamento al valore puntuale considererà corretta la posizione del contribuente e potrà procedere ad accertamento sulla base degli studi di settore solo nei casi in cui, sulla base di elementi documentali, sarà in grado di rettificare i dati presi a base per l’applicazione degli studi di settore;
* in caso di adeguamento all’interno dell’intervallo tra valore minimo e valore congruo, potrà verificare, e quindi chiedere al contribuente di giustificare per quali motivi abbia ritenuto di adeguarsi a un valore inferiore a quello di riferimento puntuale. Se l’Agenzia ritiene che i motivi addotti siano non accettabili può ricorrere all’accertamento del maggiore reddito. A differenza della precedente ipotesi, gli organi verificatori possono anche basarsi su presunzioni “semplici”.

Nelle [**circolari n. 110/E del 21 maggio 1999**](http://media.directio.it/portale/Prassi/19990521-Circolare_n_110-ade.pdf) e [**n. 148/E del 5 luglio 1999**](http://media.directio.it/portale/Prassi/19990705-Circolare_n_148-mef.pdf), l’Amministrazione Finanziaria aveva già precisato che i valori di adeguamento alle risultanze degli studi di settore dovevano effettuarsi “….tenendo conto del valore che nell'applicazione GERICO viene indicato quale ricavo di riferimento puntuale…”

Nelle stesse circolari risultava altresì evidenziato che l’adeguamento del ricavo all'interno del c.d. “intervallo di confidenza”, è comunque da ritenersi un ricavo o compenso "possibile", ferma restando la facoltà dell’Ufficio di chiedere al contribuente di giustificare per quali motivi avesse ritenuto di adeguarsi ad un livello di ricavi o compenso inferiore a quello di riferimento puntuale.

Nella [**circolare n. 110/E del 1999**](http://media.directio.it/portale/Prassi/19990521-Circolare_n_110-ade.pdf) veniva peraltro chiarito che l’intervallo di confidenza viene “..ottenuto come media degli intervalli di confidenza al livello del 99,99% per ogni gruppo omogeneo ponderata con le relative probabilità di appartenenza”.

I contribuenti che si collocano “naturalmente” all’interno del c.d. “intervallo di confidenza”, devono, tenuto conto delle predette probabilità, considerarsi generalmente in linea con le risultanze degli studi di settore, in quanto si ritiene che i valori rientranti all’interno del predetto “intervallo” hanno un’elevata probabilità statistica di costituire il ricavo/compenso fondatamente attribuibile ad un soggetto esercente un’attività avente le caratteristiche previste dallo studio di settore.

Pertanto, tenendo conto che lo strumento presuntivo degli studi di settore deve essere sempre utilizzato verificando in concreto la possibilità degli stessi di rappresentare correttamente la capacità del contribuente di produrre ricavi o compensi, al fine del raggiungimento di tale primario obiettivo, l’attività di accertamento sulla base degli Studi sarà prioritariamente rivolta nei confronti di quei contribuenti “non congrui” che, sulla base delle risultanze della contabilità, hanno dichiarato un ammontare di ricavi o compensi inferiori al ricavo o compenso minimo di riferimento derivante dall’applicazione delle risultanze degli studi di settore.

L’adeguamento al maggiore ricavo, puntuale o minimo che sia, è valido sia ai fini delle imposte dirette che ai fini IRAP e dell’IVA. Per la determinazione della maggiore IVA dovuta si applica un’aliquota media delle operazioni effettuate.

Segnaliamo inoltre che:

* l’adeguamento alle risultanze degli studi di settore, a partire dal Modello Unico 2005, ha rilevanza anche ai fini IRAP;
* ai fini IVA, il versamento dell’imposta relativa al maggior volume d’affari risultante dagli studi di settore deve essere effettuato, non più entro il termine della presentazione della dichiarazione dei redditi, ma al momento in cui si effettua il saldo delle imposte sui redditi;
* i maggiori corrispettivi dovranno essere annotati, entro il termine suindicato, in un’apposita sezione dei registri IVA e riportati nella dichiarazione annuale.

Nel caso in cui il contribuente proceda all’adeguamento di cui sopra per:

* periodi d’imposta diversi dal primo anno di applicazione dello studio o della sua revisione (viceversa, per il primo anno di applicazione o di revisione dei singoli studi, l’adeguamento alle risultanze da Studi di settore non comporta l’applicazione di sanzioni e interessi);
* importi che eccedono il 10% dei ricavi o compensi annotati nelle scritture contabili,

dovrà anche corrispondere, entro il termine per il versamento a saldo dell’imposta sul reddito, una maggiorazione del 3% sulla differenza tra ricavi o compensi derivanti dall’applicazione degli studi e annotati nelle scritture contabili.

L’adeguamento comporta il versamento delle imposte complessivamente dovute (sui redditi, IRAP e IVA) entro i termini ordinari di versamento a saldo in sede di dichiarazione dei redditi (16 giugno o 16 luglio con maggiorazione dello 0,40% per i contribuenti “solari”).

Inoltre il [**D.L. 78/2009**](http://media.directio.it/portale/norme/20090701-DL_n_78.pdf) ha reso possibile la rateizzazione anche per la maggiore IVA da adeguamento agli Studi di settore. I maggiori ricavi e la maggiore IVA vanno indicati in apposito rigo della dichiarazione dei redditi, mentre i maggiori ricavi ai fini IRAP vanno indicati nel modello IRAP.

La coerenza

La correttezza dei comportamenti del contribuente, monitorata da Gerico, dipende in definitiva da valutazioni che riguardano due distinti aspetti:

* la congruità dei ricavi o dei compensi;
* la coerenza degli indicatori economici.

Ciascuno di tali aspetti viene considerato autonomamente dal software, per cui si può avere la non congruità accompagnata dalla coerenza e, viceversa, l'incoerenza unita alla congruità .

Per quanto concerne in particolare l'aspetto relativo alla coerenza, Gerico è in grado di verificare la regolarità dei principali indicatori economici caratterizzanti l’attività svolta dal contribuente (i quali sono predeterminati, per ciascuna attività, dallo studio di settore approvato). La regolarità di tali indicatori viene valutata, rispetto ai valori minimi e massimi assumibili, con riferimento a comportamenti normali degli operatori del settore che svolgono l’attività con analoghe caratteristiche.

Le anomalie riscontrate negli indici di coerenza non danno luogo ad un’attività automatica di accertamento, ma potranno essere utilizzate per la selezione delle posizioni da sottoporre a controllo, pur in presenza di ricavi o compensi congrui. Ovviamente, in quest'ultimo caso detti controlli potranno essere effettuati utilizzando metodi di accertamento diversi da quello basato sugli studi di settore. Con riferimento a tal genere di anomalia l’ufficio dovrà comunque verificare se la mancata coerenza derivi da comportamenti fiscalmente irregolari, ovvero se essa derivi da insufficienze produttive dell’azienda o da inefficiente organizzazione dell’attività professionale. Qualora, in base alle verifiche effettuate, emergano, ad esempio, componenti di costo non contabilizzate che risultano rilevanti ai fini dell’applicazione degli studi di settore, si potrà procedere ad accertamento in base a tale strumento, tenendo conto dei ricavi o dei compensi presunti che derivano dalla considerazione di tali nuovi elementi.

Va infine segnalato che le eventuali anomalie riscontrate negli indici di coerenza non possono dar luogo ad “adeguamento” da parte del contribuente.

Soggetti congrui e coerenti

Attraverso il[**D.L. 201/2011**](http://media.directio.it/portale/norme/20111206-DL_201.pdf) è stato modificato il [**c**.**4-bis, art. 10 L. 146/1998**](http://media.directio.it/portale/norme/19980508-L_n_146_art_10.pdf), che stabilisce la limitazione dei poteri di accertamento di tipo analitico – presuntivi in caso di congruità agli studi di settore, il tutto con effetto per le dichiarazioni relative all’annualità 2011 e a quelle  successive. In sostanza le limitazioni ai poteri di accertamento nei confronti dei soggetti che dichiarano, anche per effetto dell’adeguamento, ricavi pari o superiori a quelli risultanti dell’applicazione degli studi si applicano a condizione che gli stessi soggetti:

* abbiano regolarmente assolto gli obblighi di comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell’applicazione degli studi di settore, indicando fedelmente tutti i dati previsti;
* sulla base di tali dati, risultino coerenti con gli specifici indicatori previsti dai decreti di approvazione dello studio di settore o degli studi di settore applicabili;
* siano “potenzialmente” accertabili sulla base delle risultanze degli studi di settore. Sono quindi esclusi i contribuenti che presentano cause di inapplicabilità o di esclusione dagli studi, compresi quelli nei cui confronti lo strumento di accertamento non si rende applicabile ai sensi del [D.M. 11/02/2008](http://media.directio.it/portale/norme/20080211-Decreto-mef.pdf)**.**

Oltre alla preclusione degli accertamenti di tipo analitico-presuntivo, nei confronti dei soggetti congrui e coerenti:

* la determinazione sintetica del reddito complessivo ([**art. 38, D.P.R. 600/1973**](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/adempimenti-annuali/17-accertamenti-e-controlli-fiscali/17_05-congruit%C3%A0-e-coerenza-economica.aspx#norma-2770)), è ammessa solo a condizione che il reddito complessivo accertabile ecceda di almeno un terzo quello dichiarato;
* è ridotto di un anno il termine di decadenza per l’attività di accertamento effettuata ai fini delle imposte dirette e dell’IVA.

***Nuovi indicatori di coerenza economica***

Il decreto del 24 marzo 2014 ha individuato alcuni nuovi indicatori di coerenza economica finalizzati a contrastare eventuali situazioni di non corretta compilazione dei modelli relativi ai dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, quali incoerenza nel valore delle rimanenze finali e/o delle esistenze iniziali relative ad opere, forniture e servizi di durata ultrannuale, valore negativo del costo del venduto, comprensivo del costo per la produzione di servizi Valore negativo del costo del venduto, relativo a prodotti soggetti ad aggio o ricavo fisso, mancata dichiarazione delle spese per beni mobili acquisiti in dipendenza di contratti di locazione finanziaria in presenza del relativo valore dei beni strumentali, mancata dichiarazione del valore dei beni strumentali in presenza dei relativi ammortamenti, mancata dichiarazione del numero e/o della percentuale di lavoro prestato degli associati in partecipazione in presenza di utili spettanti agli associati in partecipazione con apporto di solo lavoro

L. 8 maggio 1998 n.146 art.10

* Circolare Agenzia delle Entrate 21 maggio 1999 n.110
* Circolare Ministero delle Finanze 5 luglio 1999 n.148
* D.MEF 11 febbraio 2008
* DL 1 luglio 2009 n.78
* DL 6 dicembre 2011 n.201
* Decreto MEF del 23 dicembre 201
* Decreto MEF del 24 marzo 2014
* Allegato 1 Decreto 24 marzo 2014
* Allegato 2 Decreto 24 marzo 2014

##### Norme Correlate

* Art. 38 Accertamento DPR 600/73

Indicatori di normalità economica (INE)

La Finanziaria 2007 ([L. 296/2006](http://media.directio.it/portale/norme/20061227-L_n_296.pdf)) ha introdotto:

-   nuovi indicatori di coerenza e di normalità economica (INE) per contribuenti assoggettati agli studi di settore;

-  indicatori di normalità economica (INE) per i contribuenti titolari di reddito d’impresa o di lavoro autonomo per i quali non si rendono applicabili gli studi di settore;

-   indicatori di coerenza “di continuità di esercizio dell’attività”;

Gli indicatori di normalità economica sono idonei all’individuazione di ricavi e corrispettivi fondatamente attribuibili al contribuente in relazione alle caratteristiche e alle condizioni di esercizio della specifica attività.

In caso di incoerenza rispetto agli indicatori di normalità, il software Gerico determina maggiori ricavi/compensi, che vengono sommati sia al valore puntuale sia al valore minimo stimato dall’analisi di congruità dello studio di settore.

I nuovi indicatori di normalità economica erano stati previsti dall’[art.1, c.14, L 296/2006](http://media.directio.it/portale/norme/20061227-L._n_296_art_1.pdf) e destinati ad essere applicati in via transitoria a decorrere dal periodo di imposta 2006 e fino alla elaborazione definitiva degli studi di settore oggetto di revisione nel 2007.

Nel triennio 2007, 2008, 2009 tutti gli studi di settore sono stati oggetto di revisione, quindi a partire dagli studi di settore 2010 (periodo d’imposta 2009) escono di scena gli indicatori c.d. transitori (di cui all’[art. 1, c. 14, della Finanziaria 2007](http://media.directio.it/portale/norme/20061227-L._n_296_art_1.pdf)) per lasciare spazio agli indicatori “a regime” di cui all[’art. 1, c.13, della Finanziaria 2007](http://media.directio.it/portale/norme/20061227-L._n_296_art_1.pdf), specifici per ogni studio di settore. Pertanto per l’adeguamento alle risultanze degli studi di settore occorre fare riferimento solamente al livello di ricavo o compenso puntuale, il quale terrà conto anche dell’eventuale incoerenza rispetto agli indicatori di normalità economica previsti per lo specifico studio di settore. Fino al 2008 invece era possibile adeguarsi al maggiore ricavo tra il ricavo minimo comprensivo degli indicatori di normalità ed il ricavo puntuale determinato senza gli indicatori.

Esempi di indicatori possono essere, in base alla diversa tipologia di attività esercitata:

1. incidenza dei costi di disponibilità dei beni strumentali mobili rispetto al valore storico degli stessi;
2. rotazione del magazzino o durata delle scorte;
3. valore aggiunto per addetto;
4. incidenza dei costi residuali sui ricavi.

Considerando l’ultimo indicatore esposto possiamo evidenziare che mira a contrastare quelle ipotesi in cui le imprese indicano in misura eccessiva alcune voci di costo tra quelli di carattere residuale, e quindi irrilevanti ai fini della stima della congruità dei ricavi, ma che concorrono tuttavia alla determinazione del reddito di impresa dichiarato.

Nella fase del contraddittorio gli Uffici dovranno sempre valutare i risultati derivanti dall'applicazione degli studi revisionati e, ove più favorevoli al contribuente, utilizzarli in luogo di quelli ottenibili con l'applicazione degli studi che tengono conto degli indicatori di normalità economica approvati con il [DM del 20 marzo 2007](http://media.directio.it/portale/norme/20070320-Decreto-mef.pdf). Difatti, in base all’art. 10-bis L. 149/1998, “...ai  fini  dell'elaborazione  e  della revisione degli studi di settore si tiene anche  conto  di  valori di coerenza, risultanti da specifici indicatori definiti da  ciascuno  studio,  rispetto  a  comportamenti considerati normali per il relativo settore economico”.

Per natura, dunque, non si tratta di una presunzione qualitativamente diversa da quella che caratterizza l’utilizzo degli studi di settore. Mentre, nell’accertamento effettuato in base a questi ultimi, l’onere di fornire ulteriore materiale probatorio, in capo all’Ufficio, non è predefinito, nel senso che esso dipende dall’apporto di elementi particolari da parte del contribuente in sede di contraddittorio, in caso di applicazione degli indicatori l’Ufficio comunque deve accompagnare questi ultimi con ulteriori elementi, a prescindere dall’atteggiamento che il soggetto sottoposto a controllo terrà in sede di contraddittorio.

*Altri indicatori di normalità economica (INE)*

La [L. 296/2006](http://media.directio.it/portale/norme/20061227-L_n_296.pdf) ha poi stabilito che nei confronti dei contribuenti titolari di reddito d’impresa, per i quali non si rendono applicabili gli studi di settore, vengano individuati specifici indicatori di normalità economica, idonei a rilevare la presenza di ricavi o compensi non dichiarati ovvero di rapporti di lavoro irregolare. Pertanto tale modello è utile all’Agenzia delle Entrate come strumento di selezione dei contribuenti da sottoporre a controllo. Tali indicatori si differenziano rispetto a quelli di normalità economica utilizzati dal software Gerico.

Il modello INE (Indicatori di Normalità Economica) deve essere compilato da parte dei contribuenti che non applicano gli studi di settore. A titolo esemplificativo, esso viene compilato da quei soggetti per i quali non è stato approvato uno studio di settore o un parametro relativamente al proprio codice attività o i contribuenti esclusi dalla compilazione degli studi di settore per una delle specifiche cause di esclusione previste. Per altre cause di esclusione, come ad esempio la cessazione dell’attività nel periodo di imposta interessato, il contribuente è escluso dagli studi ma deve comunque trasmettere il relativo modello di comunicazione degli studi di settore (e non il modello INE) per fini conoscitivi. I soggetti obbligati alla compilazione del modello in commento devono barrare la casella "Indicatori" collocata nel frontespizio della dichiarazione e trasmettere l'allegato, pena una sanzione amministrativa da 258 a 2.065 euro.

*Indicatori di coerenza “di continuità di esercizio dell’attività”*

Il Provvedimento dell’Agenzia delle Entrate datato 7 marzo 2007 ha poi dato corso all’[art.1 L. 296/2006](http://media.directio.it/portale/norme/20061227-L_n_296.pdf)che ha disposto come nei riguardi delle società di capitali, e con riferimento al primo periodo d’imposta di esercizio dell’attività, dovevano essere definiti appositi indicatori di coerenza per la individuazione dei requisiti minimi di continuità dell’attività, tenuto conto delle caratteristiche e delle modalità di svolgimento della medesima. Tale norma ha effetto retroattivo, in quanto è prevista la sua applicazione dal periodo d’imposta in corso al 31 dicembre 2006. In particolare il Provvedimento citato individua i seguenti indicatori di coerenza per la individuazione dei requisiti minimi di continuità in ferimento al primo periodo d'imposta di esercizio dell'attività:

1)      rapporto tra l'ammontare dei componenti positivi e l'ammontare dei componenti negativi dichiarati ai fini IRAP;

2)      rapporto tra il volume d'affari e il totale degli acquisti e delle importazioni dichiarati ai fini IVA;

3)      valore delle immobilizzazioni immateriali e materiali;

4)      costi per il personale.

Gli indicatori individuati mirano ad intercettare e limitare comportamenti fiscali irregolari consistenti nell'evasione dei ricavi e in frodi IVA, posti in essere da società la cui esistenza fiscale è di breve durata.

In conformità a quanto stabilito dalla norma, è previsto che, nei confronti dei soggetti incoerenti per effetto dell'applicazione degli indicatori sopra definiti, venga programmata una specifica attività di controllo sulla base di appositi criteri selettivi.

## Accertamento da Studi ed eventuale loro omissione

Gli studi di settore rappresentano un utile strumento a disposizione del fisco per poter intraprendere azioni di accertamento che conducono a rettificare il reddito dichiarato da un contribuente definito “non congruo” ossia qualora esso dichiari dei ricavi o compensi inferiori a quelli elaborati dal software Gerico. Lo scopo essenziale è pertanto quello di contrastare il fenomeno dell’evasione fiscale.

Si tratta di un metodo di accertamento induttivo di determinazione della base imponibile, che non parte cioè dall’esame analitico delle scritture contabili, ma che trova il suo fondamento nell[’**art. 39 c. 1, lett. d) del DPR 600/73**](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/adempimenti-annuali/17-accertamenti-e-controlli-fiscali/17_07-accertamento-da-studi-e-loro-omissione.aspx#norma-2303)e dell’[**art. 54 del DPR 633/72.**](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/adempimenti-annuali/17-accertamenti-e-controlli-fiscali/17_07-accertamento-da-studi-e-loro-omissione.aspx#norma-2307)

In base alla citata norma, in presenza di scritture regolarmente tenute, l’esistenza di attività non dichiarate, così come l’inesistenza di passività, può essere desunta anche sulla base di presunzioni semplici, purché queste siano contemporaneamente gravi, precise e concordanti.

In questa linea di pensiero si inseriscono numerosi interventi giurisprudenziali, tra i quali ad esempio, la sentenza della Corte di Cassazione n. 26638 del 18/12/2009, che afferma che gli studi di settore sono una presunzione semplice di appartenenza ad un "cluster" con maggiore capacità contributiva; essi sono solo “... una estrapolazione statistica di una pluralità di dati settoriali elaborati sulla base dell’analisi delle dichiarazioni di un campione di contribuenti”.

Con la [Circolare n. 5/E del 23 gennaio 2008](http://media.directio.it/portale/Prassi/20080123-Circolare_n_5-ade.pdf)e la [Circolare n. 19/E del 14/04/2010](http://media.directio.it/portale/Prassi/20100414-Circolare_n_19-ade.pdf), l’Agenzia delle Entrate ha confermato l’orientamento della giurisprudenza di merito, per la quale, per la validità di un atto di accertamento legittimato dallo scostamento rispetto alle elaborazioni di Gerico, si rende necessario instaurare un contraddittorio con il contribuente. L’Ufficio ha l’obbligo di invitare il contribuente in contraddittorio, pena la nullità dell’avviso di accertamento.

***L’omessa presentazione dello Studio di Settore***

Con l’entrata in vigore, 6 luglio 2011, del [D.L. n. 98/2011](http://media.directio.it/portale/norme/20110706-DL_98.pdf)sono state introdotte alcune novità in tema di sanzioni in caso di omissione degli studi di settore. In particolare è stata introdotta la previsione di una sanzione rafforzata nei casi di omessa presentazione del modello, a seguito di specifico invito da parte dell’Agenzia delle Entrate. Le nuove sanzioni riguardano chi omette il modello degli studi di settore e non sana l’omissione neppure a seguito della specifica comunicazione da parte dell’Agenzia. In sostanza, può presentarsi questa situazione: l’Amministrazione, constatata l’omessa presentazione degli studi di settore, invia una specifica comunicazione al contribuente per indurlo ad effettuare l’adempimento. Il contribuente, tuttavia, non provvede, e, di conseguenza, l’Amministrazione rileva le informazioni necessarie per applicare gli studi di settore. A questo punto, possono presentarsi due alternative:

* dallo studio di settore emerge un maggior reddito rispetto a quello dichiarato;
* dallo studio di settore non emerge un maggior reddito.

Ai fini della concreta applicazione delle sanzioni, se dal risultato derivante dall’applicazione degli studi di settore emerge un reddito accertato superiore al 10% del reddito dichiarato, l’Ufficio può procedere all’irrogazione della nuova sanzione amministrativa, che prevede un incremento del 50% della precedente, per cui si passa dal 100% al 150% e dal 200% al 300% della maggiore imposta o del minor credito accertato. Se, invece, non emergesse maggiore reddito accertato, potrebbe comunque venire applicata la nuova sanzione fissa stabilita nella misura massima di 2.065 euro.

Con l’entrata in vigore del [**D.L. 16/2012**](http://media.directio.it/portale/norme/20120302-DL_n_16.pdf), cosiddetto “decreto semplificazioni fiscali”, è stata sostanzialmente prevista la possibilità per l’Amministrazione di ricorrere all’accertamento induttivo puro nei casi di omessa presentazione degli studi di settore, o  quando vengono indicate cause di esclusione o inapplicabilità inesistenti, oppure in caso di infedeltà dei dati, a condizione  che, dopo aver applicato lo studio di settore con i dati corretti, emerga una differenza superiore al 15%, o comunque a 50.000 euro, tra i ricavi o compensi stimati applicando gli studi di settore sulla base dei dati corretti e quelli stimati sulla base dei dati indicati in dichiarazione. Prima delle modifiche, invece, l’ulteriore condizione presupposto legittimante la specifica metodologia di accertamento era l’emersione di una differenza tra reddito accertato e reddito dichiarato superiore al 10%. Nella [**Circolare 8/E/2012**](http://media.directio.it/portale/Prassi/20120316-Circolare_n_8-ade.pdf) è stato affermato il carattere procedimentale di queste disposizioni e dunque, in ipotesi, applicabili anche in via retroattiva. Ma l’Agenzia delle Entrate ha poi immediatamente affermato che “si ritiene, tuttavia, alla luce dei principi di trasparenza e di collaborazione cui sono improntati i rapporti tra Amministrazione e contribuenti, che gli uffici applicheranno ordinariamente la facoltà introdotta dalla citata disposizione del [**D.L. n. 98/2011**,](http://media.directio.it/portale/norme/20110706-DL_98.pdf) e modificata dal [**D.L. 16/2012**](http://media.directio.it/portale/norme/20120302-DL_n_16.pdf), soltanto a partire dal controllo delle dichiarazioni relative al periodo di imposta 2010. Per le annualità precedenti il 2010, invece, laddove il contribuente, spontaneamente o a seguito di eventuale invito, comunichi correttamente i dati rilevanti ai fini dell’applicazione degli studi di settore, gli uffici procederanno, qualora se ne ravvisi l’interesse, con ricostruzioni di tipo analitico o analitico presuntivo evitando, in tali casi, per le ragioni su esposte, il ricorso a metodi di accertamento del tipo induttivo “puro”.

##### Norme, Prassi e Giurisprudenza

* Circolare Agenzia delle Entrate 16 marzo 2012 n.8
* D.L. 2 marzo 2012 n.16
* D.L. 6 luglio 2011 n.98
* Circolare Agenzia delle Entrate 14 aprile 2010 n.19
* Circolare Agenzia delle Entrate 23 gennaio 2008 n.5

##### Norme Correlate

* Art. 39 Accertamento DPR 600/73
* Art. 54 DPR IVA 633/72

## Le società di "comodo"

La [**L. n. 724 del 1994**](http://media.directio.it/portal/norme/19941223_L_n.724.pdf)ha introdotto un particolare regime fiscale in relazione ad alcune **società** commerciali (siano esse di capitali o di persone) che si presumono **“non operative” o di “comodo”** al fine di disincentivare il ricorso di tale strumento societario, spesso usato non per svolgere un’attività d’impresa, ma per usufruire dei benefici giuridici e fiscali dati, in particolare, dalle società di capitale.

Si è cercato quindi di penalizzare quelle società che, al di là dell’oggetto sociale dichiarato, sono state costituite per gestire il patrimonio nell’interesse dei soci invece di esercitare una vera e propria attività commerciale.

Si ha interesse a costituire tali tipi di società quando gli stessi soci vogliono in qualche modo tutelarsi, traendo vantaggio nel conferire dei beni che formeranno il patrimonio autonomo della società, vuoi perchè non saranno mai intaccati dai creditori personali del socio in quanto la società, non svolgendo nessuna attività economica, non sarà mai esposta al rischio d’impresa, vuoi perchè si cerca di eludere l’imposta personale che graverebbe su tale bene rimanendo a disposizione del proprietario.

I soggetti interessati all’applicazione del regime in esame ([**c. 1 dell’art. 30 della L. 724/1994**](http://media.directio.it/portal/norme/19941223_L_n.724_art.30.pdf)) sono:

* le società per azioni;
* le società in accomandita per azioni;
* le società di persone (escluse le società semplici);
* le società e gli enti di ogni tipo non residenti con stabile organizzazione nel territorio dello Stato.

Nel nostro ordinamento sono considerate “società non operative” le società di capitali e di persone con un ammontare complessivo di ricavi, proventi (esclusi i proventi straordinari) ed incrementi delle rimanenze medi degli ultimi tre esercizi, inferiore alla sommatoria che risulta dalla seguente tabella:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Percentuali da applicare sui valori medi degli ultimi tre esercizi per la determinazione dei ricavi minimi | | |
| Partecipazioni e crediti (escluse le azioni proprie) | B.III.1; B.III.2; B.III.3; C.III. 1-4 | 2% |
| Immobili e navi | B.II.1; B.II.4 (anche in locazione finanziaria) | 6% |
| Altre immobilizzazioni | B.I; B.II.2-4 (anche in locazione finanziaria) | 15% |

In altre parole **l’operatività** della società viene verificata applicando ai valori medi degli ultimi 3 esercizi delle voci di immobilizzazioni indicate in tabella (Partecipazioni e crediti, Immobili e navi, Altre immobilizzazioni – nel prospetto soprastante, nella colonna di mezzo, sono indicate le voci di Bilancio da prendere in considerazione per il conteggio), la percentuale di legge attribuita ad ogni categoria di immobilizzazione (rispettivamente 2, 6 e 15%). Sommando i tre valori ottenuti si ottiene un risultato che va confrontato con la media dei ricavi degli ultimi 3 esercizi. A questo punto: se la media dei ricavi è più alta non c’è problema e la società non è di “comodo”; se la media dei ricavi è più bassa invece la società risulta essere di “comodo”, e come diretta conseguenza di ciò è chiamata, ai fini fiscali, a dichiarare almeno un reddito minimo calcolato applicando determinate percentuali alle attività di bilancio, con le modalità descritte nella tabella sottostante:

|  |  |
| --- | --- |
| Percentuali da applicare sui valori del bilancio di esercizio per la determinazione del reddito minimo | |
| Partecipazioni e attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni (escluse le azioni proprie) | 1,5 % |
| Immobili e navi | 4,75% |
| Altre immobilizzazioni | 12% |

Tale disciplina intende disincentivare l’utilizzo di strutture societarie “di comodo”, che sono strutture tendenzialmente in perdita, con l’introduzione di una presunzione di redditività e il relativo obbligo di versamento delle imposte.

L’[art. 35 del D.L. n. 223 del 4 luglio 2006](http://media.directio.it/portal/norme/20060704_DL223_art35.pdf), nel tentativo di rendere più efficaci le disposizioni che contrastano l’attività delle società non operative, ha fissato ulteriori restrizioni:

* impossibilità di chiedere a rimborso, di cedere o di utilizzare in compensazione l’IVA a credito risultante dalla dichiarazione presentata ai fini dell’imposta sul valore aggiunto;
* il caso in cui per tre periodi d’imposta consecutivi l’importo delle operazioni rilevanti ai fini IVA risulti inferiore a quello derivante dall’applicazione delle percentuali di operatività fa sì che il credito IVA della società non operativa non possa più essere utilizzato;
* l’obbligo di chiedere al direttore regionale dell’Agenzia delle Entrate (il quale è tenuto a rispondere entro 90 giorni con un provvedimento di accoglimento o di rigetto), l’eventuale disapplicazione delle norme antielusive qualora il contribuente evidenzi situazioni straordinarie che di fatto hanno reso impossibile il conseguimento dei parametri e degli obiettivi previsti;
* la società che non supera il test di operatività ha l’obbligo di dichiarare un valore imponibile ai fini IRAP non inferiore al reddito minimo presunto;
* la possibilità di utilizzare le perdite pregresse solo in compensazione della parte di reddito eccedente quello minimo presunto.

Ulteriori **novità** in tema di società di comodo sono state introdotte con i commi da [36-quinqies a 36-duodecies, art. 2 D.L. 138/2011](http://media.directio.it/portal/norme/20110813_DL138_art2.pdf), convertito con modifiche dalla [**L. 148/2011**](http://media.directio.it/portal/norme/20110914_L_n148.pdf), che hanno previsto dagli esercizi successivi a quello in corso al 17.09.2011:

* la maggiorazione di 10,5 punti percentuali dell’aliquota IRES dovuta dalle società non operative. Quindi l’aliquota IRES, sul reddito presunto, ove la società non passi il “test di operatività”, passa dal 27,5% al 38%;
* l’applicazione della specifica normativa, anche alle società che presentano dichiarazioni in perdita fiscale per tre periodi d’imposta consecutivi, ovvero per due periodi se nel terzo è dichiarato un reddito inferiore a quello minimo presunto attraverso il “test di operatività”.

Indipendentemente dal superamento del test di operatività, quindi, occorre verificare di non essere, nel triennio, in nessuna delle due condizioni sopra elencate per evitare di ricadere, a decorrere dal successivo quarto periodo d’imposta, nelle limitazioni previste in materia di società non operative. Il [**D.L. 138/2011**](http://media.directio.it/portal/norme/20110813_DL138.pdf) mira evidentemente a superare i limiti del test di operatività, sulla base del quale la presunzione di non operatività era legata esclusivamente alla verifica dei ricavi, senza tener conto dell’effettiva redditività della gestione aziendale. Tale norma vuole così colpire tutte quelle realtà che pur superando il test di operatività presentano dei comportamenti gestionali tanto antieconomici quanto privi di qualsiasi logica imprenditoriale.

Ai sensi del [**D.L. 138/2011, art. 2, co. 36-decies**](http://media.directio.it/portal/norme/20110813_DL138_art2.pdf), la presunzione di non operatività opera a decorrere dal quarto periodo d’imposta successivo a quello di entrata in vigore del decreto stesso. Pertanto, in caso di esercizio coincidente con l’anno solare, la prima previsione si applicherà con UNICO 2013, relativo ai redditi del periodo d’imposta 2012. Sulla base di quanto sopra esposto, se la società, nei periodi d’imposta dal 2009 al 2011 compresi, dovesse aver dichiarato una perdita in tutti e tre gli anni, ovvero una perdita in due anni e in un anno un reddito inferiore a quello presunto in base all’[**art. 30, c. 3, L. 724/1994**](http://media.directio.it/portal/norme/19941223_L_n.724_art.30.pdf), la stessa società nel 2012 dovrebbe determinare il reddito in via presuntiva.

Al pari dei soggetti che non superano il test di operatività, anche alle società in perdita sono applicabili le cause di esclusione dalla disciplina delle non operative previste dall’[**art. 30, L. 724/1994**.](http://media.directio.it/portal/norme/19941223_L_n.724_art.30.pdf)

La norma in esame prevede, quale modalità per sottrarsi a tale disciplina ove i conteggi di cui sopra vi facciano rientrare l’impresa, di chiederne preventivamente la disapplicazione – specificandone le motivazioni - mediante la presentazione di un’apposita istanza di interpello ai sensi dell’[**art. 37-bis, co. 8, D.P.R. 29/11/ 1973, n. 600**](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/adempimenti-annuali/17-accertamenti-e-controlli-fiscali/17_08-societ%C3%A0-di-comodo.aspx#norma-2742) (c.d. **interpello disapplicativo**).

L’istanza di disapplicazione può essere presentata all’Agenzia delle Entrate in presenza di situazioni oggettive che, ad esempio:

* abbiano reso impossibile il conseguimento di ricavi, di incrementi di rimanenze, di proventi e del reddito almeno di importo pari a quello presunto
* non abbiano consentito di effettuare operazioni rilevanti ai fini IVA, in misura uguale o superiore a quella presunta  in base all’applicazione degli appositi coefficienti.

La normativa sulle società di comodo non si applica a:

* soggetti che si trovano nel primo periodo di imposta o in quelli successivi se l'attività non sia stata avviata
* soggetti ai quali, per la particolare attività svolta, è obbligatorio costituirsi sotto forma di società di capitali (CAF, società finanziarie, ecc...);
* società con un numero di soci non inferiore a 50;
* società in stato di fallimento, assoggettate a procedure di liquidazione giudiziaria, di liquidazione coatta amministrativa ed in concordato preventivo;
* soggetti esercenti servizi pubblici di trasporto in via diretta;
* soggetti che controllano società e enti i cui titoli sono negoziati in mercati regolamentati italiani e esteri;
* altri soggetti: società cooperative e di mutua assicurazione, enti commerciali e enti non commerciali residenti, società consortili, società e enti privi di stabile organizzazione in Italia.

La Finanziaria 2008 ha introdotto diverse nuove cause di esclusione automatica – che quindi non richiedono la presentazione dell’interpello disapplicativo - dal regime delle società comodo, che può essere ora prevista, tra l’altro, anche per:

* società che nei due esercizi precedenti hanno avuto un numero di dipendenti mai inferiore alle dieci unità;
* società che presentano un ammontare complessivo del valore della produzione (raggruppamento A del conto economico) superiore al totale dell’attivo dello stato patrimoniale;
* società partecipate da enti pubblici almeno nella misura del 20% del capitale sociale;
* società che risultano congrue e coerenti ai fini degli studi di settore.

***Società in perdita***

A partire dal 2012 le società e gli enti ai quali è applicabile la disciplina delle società di comodo sono considerati non operativi a decorrere dal quarto periodo di imposta se nei tre precedenti hanno presentato dichiarazioni in perdita fiscale, oppure due dichiarazioni in perdita e una con un reddito inferiore a quello minimo previsto dalla normativa sulle società di comodo. E' ammessa la presentazione dell'interpello disapplicativo.

Tale disposizione si applica dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 17.09.2011 e occorre già tenerne conto in sede di determinazione degli acconti per l'esercizio 2012, se ricorrono le condizioni negli esercizi 2009, 2010, 2011. La Circolare ministeriale n. 1/E del 15 febbraio 2013 ha inoltre precisato che per la verifica triennale la società dovrà raffrontare il reddito minimo con il reddito complessivo analiticamente determinato, al lordo dell'utilizzo delle perdite pregresse.

Per le **società in perdita sistemica** trovano applicazione le esimenti dalla disciplina previste dall'[**art. 30, c. 1, L. 724/1994**](http://media.directio.it/portal/norme/19941223_L_n.724_art.30.pdf)e quelle previste dal Provvedimento 14.02.2008 con riferimento all'anno di applicazione della norma sulle perdite sistemiche.

Il Provvedimento n.87956 dell' 11.06.2012 ha individuato alcune determinate situazioni oggettive in presenza delle quali è consentito disapplicare le disposizioni sulle società in perdita sistematica senza assolvere all’onere di presentare istanza di interpello, da verificare con riferimento agli esercizi del triennio precedente a quello di applicazione.

Si sottolinea che la presenza di una causa di disapplicazione in uno degli esercizi del triennio interrompe l'operatività della disciplina e il nuovo triennio di osservazione inizia dall'esercizio successivo a quello in cui opera l'esimente.

Le esimenti sono le seguenti:

* società in liquidazione con impegno assunto in Unico di cancellarsi dal Registro delle Imprese entro il termine di presentazione di della dichiarazione dei redditi successiva;
* società fallite, in liquidazione coatta amministrativa, in concordato preventivo, in amministrazione straordinaria grandi imprese in crisi, in procedura di liquidazione giudiziaria;
* società sottoposte a sequestro penale o a confisca o in  altre fattispecie analoghe in cui il Tribunale in sede civile abbia disposto la nomina di un amministratore giudiziario;
* società con partecipazioni iscritte tra le immobilizzazioni  finanziarie con queste caratteristiche:  
  1) considerate non in perdita sistematica;  
  2) non di comodo in quanto escluse anche per accoglimento d’interpello da perdita sistemica;  
  3) collegate residenti all’estero ex [**art.168 del TUIR**](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/adempimenti-annuali/17-accertamenti-e-controlli-fiscali/17_08-societ%C3%A0-di-comodo.aspx#norma-2736) (CFC);
* società che hanno ottenuto l’accoglimento dell’istanza di disapplicazione della disciplina sulle società in perdita sistematica in relazione ad un precedente periodo di imposta sulla base di circostanze oggettive puntualmente indicate nell’istanza, che non hanno subito modificazioni nei periodi di imposta successivi;
* società che conseguono un Margine Operativo Lordo (rettificato) positivo;
* società per le quali gli adempimenti e i versamenti tributari sono stati sospesi o differiti da disposizioni normative;
* società per le quali risulta positiva la somma algebrica della perdita fiscale di periodo e degli importi che non concorrono a formare il reddito imponibile per effetto di proventi esenti, esclusi o soggetti a ritenuta a titolo di imposta o ad imposta sostitutiva, ovvero di norme agevolative;
* società che esercitano esclusivamente attività agricola ai sensi dell’[**art. 2135 cod.civ**.](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/adempimenti-annuali/17-accertamenti-e-controlli-fiscali/17_08-societ%C3%A0-di-comodo.aspx#norma-1220) e rispettano le condizioni previste dall’[**art.2 del D.Lgs. 29 marzo 2004, n. 99**](http://media.directio.it/portal/norme/20040329_D.LGS_n.99_art.2.pdf)(i.e., normativa sulle società agricole);
* società che si trovano nel primo periodo d’imposta;
* società che risultano congrue e coerenti ai fini  degli studi di settore.

Nella determinazione degli acconti dovuti per il periodo di imposta di prima applicazione (anno 2012 se ricorrono i presupposti) si assume, quale imposta del periodo precedente, quella che si sarebbe determinata applicando le penalizzanti disposizioni ora commentate.

***L'ampliamento della disciplina dell'art.18 del Decreto Semplificazioni (D.lgs. 175/2014)***

Ai sensi dell'art.18 del "Decreto Semplificazioni" le società commerciali potranno ricadere nell’applicazione delle norme sulle società in perdita sistemica già nell’esercizio 2014, se hanno prodotto perdite nel periodo 2009-2013.

La Circolare 31/E/2014 dell'Agenzia delle Entrate, inoltre, non ha introdotto ulteriori spunti in merito alla modifica introdotta all’articolo 2 del D.L. n. 138/2011, la quale prevede l’aumento da 3 a 5 anni del periodo di osservazione ai fini dell’applicazione della disciplina.

##### Norme, Prassi e Giurisprudenza

* L.14 settembre 2011 n.148
* DL 13 agosto 2011 n.138 - art.2
* DL 4 luglio 2006 - art.35
* D.lgs. 29 marzo 2004 n.99 - art.2
* L.23 dicembre 1994 n.724

##### Norme Correlate

* Art. 168 TUIR DPR 917/86
* Art. 37-bis Accertamento DPR 600/73
* Art. 2135 cod. civile

Comunicazione beni dati in uso a soci

Il [D.L. 13/08/2011 n. 138](http://media.directio.it/portal/norme/20110813_DL_n138.pdf) ha introdotto una serie di disposizioni orientate a controllare i beni concessi in godimento ai soci da parte delle imprese; la finalità di questo adempimento è quella di cercare di colpire le società create per schermare i beni che si trovano, in realtà, nella disponibilità dei soci o dei loro familiari e quindi non usati ai fini aziendali. In sintesi il decreto legge citato:

* provvede ad inserire tra i redditi diversi, elencati all'[art. 67, TUIR, c.1, lett. h-ter)](http://guide.directio.it/guide-interattive/guida-adempimenti-pmi/indice/adempimenti-annuali/17-accertamenti-e-controlli-fiscali/17_10-comunicazione-beni-in-uso-ai-soci.aspx#norma-2109), quindi soggetti a tassazione, la “differenza tra il valore di mercato e il corrispettivo annuo per la concessione in godimento di beni dell’impresa a soci o familiari dell’imprenditore”;
* afferma che, qualora i beni fossero concessi in godimento a soci o familiari dell’imprenditore per un corrispettivo annuo inferiore al valore di mercato del diritto di godimento stesso, allora i costi relativi ai beni dell’impresa non sarebbero più ammessi in deduzione dal reddito imponibile;
* prevede l’obbligo, per l’impresa concedente o per il socio o familiare dell’imprenditore, di comunicare all’Agenzia delle Entrate i dati relativi a beni concessi in godimento;
* dispone controlli sistematici da parte dell’Agenzia delle Entrate sulla posizione delle persone fisiche che hanno utilizzato i beni in godimento, precisando che, ai fini della ricostruzione sintetica del reddito, si terrà conto di qualsiasi forma di finanziamento o capitalizzazione effettuata nei confronti della società.

In sostanza, prendendo ad esempio un caso classico, quale quello dell’auto aziendale data anche in uso personale al socio, ed ove a quest’ultimo venga richiesto dalla società un corrispettivo, per l’uso fatto del veicolo non a fini aziendali, inferiore al valore di mercato (ad esempio verificando le relative tariffe offerte delle società di noleggio), allora: in capo al socio la differenza tra corrispettivo a lui richiesto dalla società ed il valore di mercato di tale servizio diventa tassabile nella sua dichiarazione dei redditi, mentre i costi relativi all’automezzo diventano indeducibili in capo all’impresa. Per esigenze di documentabilità e certezza, l'importo del corrispettivo pattuito deve risultare da apposita certificazione scritta avente data certa antecedente alla data di inizio dell’utilizzazione del bene.

Sono tenuti ad effettuare la comunicazione i soggetti che esercitano attività d’impresa in forma sia individuale sia collettiva sia in contabilità semplificata che in contabilità ordinaria. La comunicazione potrà essere assolta, in via alternativa, dall’impresa concedente, dal socio o dal familiare dell’imprenditore. Nella comunicazione occorre indicare i dati anagrafici dei soci o dei familiari dell’imprenditore che hanno ricevuto in godimento i beni dell’impresa nonché effettuano qualsiasi forma di finanziamento o capitalizzazione nei confronti della società. La comunicazione deve essere effettuata per ogni bene concesso in godimento nel periodo d’imposta, ovvero per ogni finanziamento o capitalizzazione realizzati nello stesso periodo di importo superiore a 3.600 euro (il limite va considerato separatamente per i finanziamenti e le capitalizzazioni e per ogni posizione soggettiva senza tener conto delle eventuali restituzioni ai soci). La comunicazione deve essere effettuata anche per i beni concessi in godimento dall’impresa ai soci o familiari di questi ultimi, o ai soci o familiari di altra società  appartenente al medesimo gruppo (per escludere possibilità di elusione della norma). L’obbligo della comunicazione non  sussiste, invece, quando i beni concessi in godimento appartengano alla categoria “altro” (come indicato nell’allegato tecnico al provvedimento di attuazione) e siano di valore non superire a 3.000 euro, al netto dell’IVA applicata. Si tratta in sostanza dei beni diversi da quelli da indicare nelle categorie “autovettura”, “altro veicolo”, “unità da diporto”, “aeromobile”, “immobile”. La comunicazione dovrà essere effettuata con modalità telematica tramite i servizi telematico Entratel, Fisconline o  ricorrendo ad un intermediario abilitato e dovrà essere inviata entro il 30 aprile dell’anno successivo a quello in cui i beni sono concessi in godimento o per i quali il diritto di godimento è cessato.