



A tutti i Clienti  
in indirizzo

Prot. doc.: 1109/2010



## [ CIRCOLARE MENSILE N. 11 ]

[ 15 Dicembre 2010 ]

### IL TRATTAMENTO FISCALE DEGLI OMAGGI

(artt. 2, 2° c., nr. 4 – 19-bis 1 lett. f –h) D.P.R. 633/72 – art. 108 c.2 TUIR – D.M. 19/11/2008)



In prossimità delle festività natalizie imprese e professionisti valuteranno se effettuare ai propri clienti, fornitori e dipendenti i consueti omaggi. Questa tradizione deve però fare i conti con il trattamento fiscale che la legge riserva alle spese in questione stabilendo specifiche regole sia ai fini delle imposte dirette sia ai fini iva.

Infatti, la disciplina fiscale degli omaggi si differenzia a seconda:

- a) che il bene rientri o meno nell'oggetto dell'attività d'impresa, arte e professione;
- b) che il destinatario del bene sia un cliente o un dipendente.

Inoltre, ai soli fini delle imposte dirette la deducibilità dei costi per omaggi varia a seconda che il contribuente sia titolare di reddito d'impresa ovvero di lavoro autonomo.

### BENI LA CUI PRODUZIONE O COMMERCIO NON RIENTRA TRA LE ATTIVITÀ D'IMPRESA

#### **OMAGGI A CLIENTI**

##### **Trattamento IVA**

Sotto il profilo IVA, l'art. 19-bis 1, lett. h), del DPR n. 633/72 dispone l'indetraibilità dell'imposta relativa alle spese di rappresentanza, come definite ai fini delle imposte sul reddito dal D.M. 19/11/2008, ad eccezione di quelle spese sostenute per l'acquisto di beni di costo unitario non superiore a 25,82 euro.

In altre parole, gli **omaggi di beni non rientranti tra le attività d'impresa** sono considerati spese di rappresentanza col conseguente effetto di:

1. **detraibilità dell'IVA** limitatamente alle spese sostenute per l'acquisto di **beni di costo unitario non superiore ad euro 25,82**.
2. **indetraibilità dell'IVA**, per tutte le **spese** (di rappresentanza) **di costo unitario superiore ad euro 25,82**.

Ai fini dell'individuazione del **limite di euro 25,82**, occorre considerare il costo del singolo bene al netto dell'imposta ovvero, qualora oggetto dell'omaggio sia un insieme di beni costituenti un'unica confezione, occorrerà valutare il costo dell'intera confezione e non dei singoli prodotti che la compongono. Ne consegue che in caso di acquisto di un cesto natalizio di costo complessivo superiore ad euro 25,82, la relativa IVA è da considerare indetraibile nonostante i singoli beni contenuti nell'omaggio siano di costo unitario inferiore al predetto importo.

Come noto, al fine di determinare gli acquisti qualificabili tra le **"spese di rappresentanza"** occorre fare



riferimento a quanto previsto dal **DM 19.11.2008**, in base al quale costituiscono spese di rappresentanza le spese per erogazioni a titolo gratuito di beni e servizi, effettuate con finalità promozionali o di pubbliche relazioni e 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. In particolare secondo il citato Decreto, **le spese di rappresentanza si considerano inerenti**, se sono:

- sostenute con finalità promozionali e di pubbliche relazioni;
- ragionevoli in funzione dell'obiettivo di generare benefici economici;
- coerenti con gli usi e le pratiche commerciali del settore.

### Acquisto di alimenti e bevande

L'art. 19-bis1, lettera f), del D.P.R. n. 633/72, prevede la **generale indetraibilità dell'Iva assolta sugli acquisti di alimenti e bevande**, salvo che i medesimi siano effettuati nell'ambito dell'attività propria dell'impresa ovvero di somministrazioni in mense scolastiche, aziendali o interaziendali o mediante distributori automatici collocati in locali dell'impresa. Pertanto si può detrarre anche l'iva per l'acquisto di cialde o capsule che vanno inserite manualmente negli erogatori di bevande, equiparati a quelli automatici dalla risoluzione 1.8.2000, n. 124/E.

La suddetta disposizione generale non trova però applicazione per **gli acquisti di alimenti e bevande, di valore unitario non superiore a 25,82 euro destinati ad essere ceduti a titolo gratuito, per i quali è invece applicabile, la disposizione di cui alla lettera h)**, relativamente ai beni rientranti nell'alveo delle spese di rappresentanza, pertanto, **in questi casi l'IVA resta detraibile**.

La **successiva cessione gratuita dei beni non rientranti nell'oggetto dell'attività d'impresa** costituisce **operazione non rilevante ai fini dell'IVA ai sensi dell'articolo 2**, secondo comma, numero 4 del D.P.R. n. 633/72, a prescindere dalla detraibilità o meno operata in sede di acquisto.

Trattandosi di operazione fuori campo IVA non sussiste alcun obbligo di fatturazione, salvo vincere la presunzione di cessione onerosa mediante la predisposizione di:

- un registro degli omaggi,  
oppure
- un documento di trasporto (D.D.T.) con causale "omaggio" o "cessione gratuita",  
su cui indicare, in entrambi i casi, la descrizione dei beni ed il destinatario degli stessi.

### **Trattamento Imposte Dirette**

Ai fini dei redditi, gli acquisti di beni destinati ad omaggio **sono deducibili se di costo inferiore a 50,00 euro** (al lordo dell'Iva indetraibile). Qualora invece l'omaggio **superi la soglia dei 50 euro**, la deduzione della spesa sarà possibile solo nei **limiti di deducibilità previsti dal D.M. 19/11/2008** per le spese di rappresentanza, ovvero entro gli importi corrispondenti ad apposite percentuali da applicare ai ricavi della gestione caratteristica conseguiti nel periodo di imposta.

Ricavi e proventi della gestione caratteristica dell'impresa (voci A1 e A5 del Conto Economico)	Importo massimo deducibile
Fino a 10 milioni di euro	<b>1,3%</b>
Per la parte eccedente i 10 milioni di euro e fino a 50 milioni di euro	<b>0,5%</b>
per la parte eccedente i 50 milioni di euro	<b>0,1%</b>

## **Trattamento IRAP**

Per quanto riguarda la deducibilità ai fini Irap dei costi sostenuti per l'acquisto di beni non oggetto dell'attività destinati ad omaggio, è fondamentale fare un ulteriore distinguo. E' infatti necessario distinguere i soggetti che determinano la base imponibile Irap in ossequio a quanto disposto:

- **dall'art. 5**, del D.Lgs. n. 446/97 (c.d. **metodo di bilancio**) per i **soggetti IRES** nonché per le ditte individuali e le società di persone in contabilità ordinaria che hanno optato per tale modalità di determinazione della base imponibile;

ovvero

- **dall'art. 5-bis**, del D.Lgs. n. 446/97 (c.d. **metodo fiscale**) per i **soggetti IRPEF**.

Di conseguenza, gli omaggi di beni risulteranno:

- **deducibili** per quei **soggetti che applicano il richiamato art. 5**, (metodo di bilancio);
- **indeducibili** per **coloro che determinano** il valore della produzione secondo le regole **dell'art. 5-bis** (metodo fiscale).

## **OMAGGI A DIPENDENTI**

### **Trattamento IVA**

Con riferimento agli omaggi ai dipendenti, occorre osservare come la circolare n. 34/E, del 13 luglio 2009, confermando nella sostanza quanto già affermato nella risoluzione ministeriale del 16 ottobre 1990, n. 666305, abbia precisato che quando la cessione/erogazione gratuita di un bene/servizio è a favore dei dipendenti, la stessa **non può essere considerata spesa di rappresentanza** in quanto priva del requisito di sostenimento per finalità promozionali. Pertanto, **l'IVA relativa ai beni destinati ai dipendenti è da considerare indetraibile per mancanza di inerenza con l'esercizio dell'impresa, arte o professione** ex art. 19, comma 1, DPR n. 633/72, a prescindere dal costo. **Di conseguenza**, in applicazione del citato art. 2, comma 2, n. 4), **la successiva cessione gratuita è esclusa da IVA**.

### **Trattamento Imposte Dirette**

Il costo dei beni destinati ad omaggio dei dipendenti è deducibile dal reddito d'impresa ai sensi dell'art. 95, TUIR, che comprende tra le spese per prestazioni di lavoro anche quelle sostenute in denaro o in natura a titolo di liberalità a favore dei lavoratori.

Dal punto di vista del dipendente invece, le erogazioni liberali concesse dal datore di lavoro in occasione di festività alla generalità o a categorie di dipendenti:

- **concorrono sempre** (indipendentemente dal loro ammontare) **alla formazione del reddito di lavoro dipendente** e sono quindi assoggettate a tassazione, **se effettuate in denaro**;
- **non concorrono alla formazione del reddito**, **se effettuate in natura** (beni, servizi o buoni rappresentativi degli stessi) per un ammontare non superiore a 258,23 euro nel periodo d'imposta.

### **Trattamento IRAP**

Ai fini Irap occorre rilevare che la collocazione delle spese relative all'acquisto di beni da destinarsi ad omaggio dei dipendenti, tra i costi del personale (voce B.9. del conto economico), fa sì che detti costi, a prescindere dalle diverse metodologie di determinazione della base imponibile Irap adottate (art. 5 o 5-bis del D.Lgs. 446/97), risultino interamente indeducibili, anche nell'ipotesi in cui dovessero essere contabilizzate in voci diverse dalla B.9. Tuttavia, le spese in esame potrebbero essere ricomprese nella voce B.14 del conto economico in quanto considerate non funzionali allo svolgimento dell'attività di lavoro



dipendente; in siffatta ipotesi tali spese potrebbero essere dedotte dal reddito dei soggetti che applicano le regole di cui al citato art. 5 (metodo di bilancio).

## **BENI LA CUI PRODUZIONE O COMMERCIO RIENTRA TRA LE ATTIVITÀ D'IMPRESA**

### **OMAGGI A CLIENTI**

#### **Trattamento IVA**

Gli acquisti di beni destinati ad essere ceduti gratuitamente, la cui produzione o il cui commercio **rientra** nell'attività propria dell'impresa, non costituiscono spese di rappresentanza e le relative cessioni gratuite devono essere assoggettate ad imposta ai sensi dell'articolo 2, secondo comma, numero 4, del D.P.R. n. 633 del 1972.

In altre parole l'acquisto di beni la cui produzione o il cui commercio rientra nell'attività propria dell'impresa, anche se oggetto di omaggio, dà sempre origine alla detraibilità dell'imposta con la diretta conseguenza che la successiva cessione gratuita risulta comunque imponibile IVA.

La base imponibile IVA delle cessioni gratuite di beni è individuata dal "prezzo di acquisto o, in mancanza, dal prezzo di costo dei beni o di beni simili, determinati nel momento in cui si effettuano tali operazioni". E' facoltà del cedente esercitare o meno il **diritto di rivalsa dell'IVA** nei confronti del terzo, di conseguenza qualora non venga esercitato tale diritto il cedente dovrà adottare una delle seguenti procedure:

- a) **emettere autofattura** in unico esemplare per ciascuna cessione oppure riepilogativa per le cessioni gratuite effettuate in un mese, indicando il valore dei beni, l'aliquota applicabile e la relativa imposta;
- b) **annotare in apposito registro degli omaggi**, numerato progressivamente e tenuto a norma dell'articolo 39 del D.P.R. n. 633/72, l'ammontare globale del valore delle cessioni gratuite effettuate giornalmente con indicazione dell'IVA distinta per aliquote nonché dei dati dei cessionari. L'imposta annotata concorrerà anch'essa alla liquidazione periodica dell'IVA;
- c) **emettere regolare fattura** in duplice esemplare indicando che trattasi di "cessione gratuita ai sensi dell'articolo 2, comma 2, nr. 4 del D.P.R. n. 633/72, **SENZA rivalsa dell'IVA** ai sensi dell'articolo 18, comma 3 del D.P.R. n. 633/72", contabilizzando la fattura con imponibile ed imposta, la quale dovrà poi essere liquidata.

Qualora invece il cedente volesse **optare per l'esercizio della rivalsa dell'IVA** dovrà chiedere al proprio cliente il pagamento dell'imposta mediante **emissione di regolare fattura** in duplice esemplare indicando che trattasi di "**cessione gratuita** ai sensi dell'articolo 2, comma 2, nr. 4 del D.P.R. n. 633/72, **CON rivalsa dell'IVA** ai sensi dell'articolo 18, comma 3 del medesimo decreto".

#### **Trattamento Imposte Dirette e IRAP**

Ai fini reddituali, gli acquisti dei beni in esame rientrano tra le spese di rappresentanza definite in base ai criteri contenuti nel citato DM 19.11.2008, indipendentemente dal fatto che le spese riguardino beni oggetto e non oggetto dell'attività dell'impresa.

Di conseguenza, risultano applicabili, sia in materia di imposte dirette, che di IRAP, le regole precedentemente illustrate con riferimento agli omaggi di beni la cui produzione o commercio non rientra tra le attività d'impresa.

### **OMAGGI A DIPENDENTI**

#### **Trattamento IVA**

Trattandosi di beni oggetto dell'attività dell'impresa, al datore di lavoro è consentita la detrazione dell'IVA relativa a tali omaggi, che non configurano spese di rappresentanza.

La cessione gratuita va quindi assoggettata ad IVA optando tra le seguenti alternative modalità:

- emissione di autofattura;
- registrazione della cessione nel registro degli omaggi;
- emissione di fattura senza rivalsa dell'IVA;
- emissione di fattura con rivalsa dell'IVA.

Rimane facoltà dell'impresa decidere di non operare la detrazione dell'imposta sugli acquisti dei beni destinati ad omaggio per evitarne l'assoggettamento in occasione della successiva cessione gratuita.

### **Trattamento Imposte dirette**

Anche in questo caso, il costo dei beni da omaggiare ai dipendenti rappresenta una spesa per prestazioni di lavoro deducibile.

### **Trattamento IRAP**

Analogamente a quanto esposto con riferimento ai beni non rientranti nell'attività dell'impresa, i costi sostenuti per gli omaggi ai dipendenti, dovrebbero rientrare nei "costi del personale" e pertanto risultare indeducibili ai fini IRAP.

### **GLI OMAGGI PER I PROFESSIONISTI**

Gli acquisti di beni destinati ad essere ceduti gratuitamente costituiscono anche per il professionista spese di rappresentanza come definite dal D.M. 19/11/2008, col conseguente effetto di:

- **detraibilità dell'IVA** limitatamente alle spese sostenute per l'acquisto di beni di costo unitario **non superiore ad euro 25,82;**
- **indetraibilità dell'imposta**, per tutte le spese di rappresentanza di **costo unitario superiore ad euro 25,82.**

La successiva **cessione degli omaggi** risulterà:

- **esclusa da iva** per i beni di costo unitario superiore a € 25,82, non oggetto dell'attività propria dell'impresa ovvero per i quali non sia stata detratta l'imposta all'atto dell'acquisto;
- **imponibile IVA** per quelli di costo unitario non superiore ai 25,82 euro. (Stante l'espresso riferimento all'attività d'impresa contenuto nel n. 4, del co. 2, dell'art. 2, del D.P.R. 633/72, si ritiene che la cessione di omaggi di costo inferiore a 25,82 euro sia da assoggettare ad imposta, infatti, la norma richiamata considera cessioni di beni "le cessioni gratuite di beni ad esclusione di quelli la cui produzione o il cui commercio non rientra nell'attività propria dell'impresa se di costo unitario non superiore 25,82 euro [...]").

Dal punto di vista delle imposte dirette e dell'IRAP, i costi sostenuti per l'acquisto di beni destinati ad omaggio sono deducibili, qualunque sia il valore unitario, nella misura **dell'1% dei compensi** percepiti nel periodo d'imposta.

## **VERSAMENTO DELL'ACCONTO IVA PER L'ANNO 2010**

**(art. 6, L. 29/12/90, n. 405 - art. 15, D.L. 22/5/93, n. 155 - art. 3, D.L. 26/11/93, n. 477)**



Il prossimo 27 dicembre scadrà il termine per il versamento dell'acconto IVA per l'anno 2010, pertanto i soggetti interessati potranno effettuare il calcolo dell'importo eventualmente da corrispondere utilizzando uno dei seguenti tre metodi alternativi:



- A) il metodo storico;  
 B) il metodo previsionale;  
 C) il metodo analitico (con liquidazione delle operazioni effettuate fino al 20 dicembre).

Il versamento dell'acconto IVA non è dovuto nei seguenti casi:

- base di riferimento a credito (storico 2008 o presunto 2009)
- importo dell'acconto dovuto inferiore a € 103,29
- inizio dell'attività nel corso del 2010
- cessazione dell'attività entro il 30.11.2010 (contribuente mensile)
- cessazione dell'attività entro il 30.9.2010 (contribuente trimestrale)
- produttori agricoli esonerati
- soggetti esercenti attività di intrattenimento (art. 74, comma 6, DPR n. 633/72)
- soggetti che applicano il regime delle nuove iniziative (art. 13, Legge n. 388/2000)
- soggetti che sono usciti dal regime delle nuove iniziative o delle attività marginali con decorrenza 2010 (Risoluzione Agenzia delle Entrate 23.12.2004, n. 157/E)
- soggetti che hanno adottato il regime dei minimi (art. 1, commi da 96 a 117, Legge n. 244/2007)
- soggetti che sono usciti dal regime dei minimi con decorrenza 2010
- soggetti che hanno applicato il regime forfetario ex Legge n. 398/91

## MODALITÀ DI DETERMINAZIONE DELL'ACCONTO

### METODO STORICO

Sulla base di tale criterio, l'acconto è pari all'88% dell'Iva dovuta relativamente:

- al mese di **dicembre 2009** per i contribuenti **mensili**;
- al **saldo dell'anno 2009** per i contribuenti **trimestrali**;
- al **4° trimestre dell'anno precedente** (ottobre/novembre/dicembre 2009), per i contribuenti **trimestrali "speciali"** (autotrasportatori, distributori di carburante, odontotecnici).

In tutti i casi, il calcolo si esegue sull'importo dell'Iva dovuta al lordo dell'acconto eventualmente versato nel mese di dicembre 2009.

### Variazioni di regime

Qualora, il regime di liquidazione iva relativo al 2010 sia mutato rispetto a quello adottato nel corso del 2009, **passando da mensile a trimestrale o viceversa**, la determinazione dell'acconto con il metodo storico dovrà essere sottoposta ad opportuni adattamenti. In particolare occorre considerare che l'acconto dell'88%:

- o per il contribuente mensile nel 2009 che è **diventato trimestrale** nel 2010, è pari **all'Iva versata** (compreso l'acconto) per gli **ultimi tre mesi del 2009**, al netto dell'eventuale eccedenza detraibile risultante dalla liquidazione relativa al mese di dicembre 2009;
- o per il contribuente trimestrale nel 2009 che è **diventato mensile** nel 2010, invece, è pari ad **un terzo dell'Iva versata** (a saldo e in acconto) per il **quarto trimestre del 2009**; qualora a causa di un maggior versamento in acconto rispetto al dovuto, il contribuente risulti a credito in sede di dichiarazione annuale, l'acconto per il 2010 è pari ad un terzo della differenza tra acconto versato e saldo a credito da dichiarazione annuale.

## METODO PREVISIONALE

In alternativa al metodo storico, il contribuente, ai fini del calcolo dell'acconto IVA, ha la **facoltà** di adottare il metodo "**previsionale**", applicando l'**88% all'IVA dovuta sulla base di una stima** delle operazioni che verranno effettuate fino alla chiusura del periodo d'imposta.

In tale ipotesi:

**ACCONTO IVA 2010 =**

88% del <u>valore presunto</u> per l'ultima liquidazione mensile o trimestrale del 2010
--

Coloro che intendono adottare tale metodo di calcolo dovranno essere in grado di effettuare la stima delle fatture attive e passive da emettere e ricevere entro il 31.12.2010 con sufficiente precisione, in quanto il carente versamento d'imposta per effetto di errate previsioni comporta l'applicazione della sanzione amministrativa del 30%.

## METODO ANALITICO

Un ulteriore metodo di calcolo dell'acconto, il metodo analitico, si basa sulla determinazione di un **dato certo e reale** ottenuto per effetto della **liquidazione di tutte le operazioni attive e passive poste in essere dal contribuente fino alla data del 20 dicembre 2010**.

L'importo da versare corrisponde al 100% dell'IVA derivante dalla predetta liquidazione del 20 dicembre, infatti, la liquidazione IVA "straordinaria" dovrà ricomprendere:

- l'IVA relativa alle **operazioni annotate o che avrebbero dovuto essere annotate** nel registro delle **fatture emesse** o dei **corrispettivi**:
  - o dal 1° al 20 dicembre 2010 per i contribuenti mensili;
  - o dal 1° ottobre al 20 dicembre 2010 per i contribuenti trimestrali,
- **più** l'IVA sulle **operazioni effettuate** a norma dell'art. 6 del DPR 633/72 **ma non ancora fatturate e registrate** in quanto non sono decorsi i termini per l'emissione della fattura e per la relativa registrazione,
- **meno** l'IVA a **credito** relativa agli **acquisti annotati** nell'apposito registro:
  - o dal 1° al 20 dicembre 2010 per i contribuenti mensili;
  - o dal 1° ottobre al 20 dicembre 2010 per i contribuenti trimestrali,
- **meno** l'IVA a **credito riportata** dal precedente periodo di liquidazione (mensile o trimestrale);
- **meno** l'IVA a **credito relativa alle operazioni intracomunitarie** per le quali la corrispondente imposta a debito è stata già considerata per effetto della doppia registrazione.

## SANZIONI E RAVVEDIMENTO

Il mancato o insufficiente versamento dell'acconto IVA è punito con una sanzione amministrativa pari al 30% dell'imposta dovuta. Il contribuente trasgressore, per sanare l'irregolarità, ha la possibilità di ricorrere all'istituto del ravvedimento operoso applicando le seguenti riduzioni alla suddetta sanzione minima:

1/12 (ossia il 2,5%) se il pagamento avviene entro 30 giorni dalla scadenza;

1/10 (ossia il 3%) se il pagamento avviene entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale la violazione è stata commessa.

Contestualmente al versamento dell'imposta occorre versare anche gli interessi nella misura di legge (attualmente il 3%) per tutti i giorni di ritardo.



## LA POSSIBILE DECADENZA DELLA RIVALUTAZIONE 2005 DELLE AREE FABBRICABILI

(art. 1, co. 474, Legge n. 266/2005 - Circolare Agenzia Entrate 13.6.2006, n. 18/E)



La Finanziaria 2006 aveva previsto per i titolari di reddito d'impresa la possibilità di rivalutare il valore delle aree fabbricabili:

- non ancora edificate;
- risultanti tali a seguito di demolizione degli edifici esistenti.

Le aree rivalutabili potevano essere sia quelle classificate tra le immobilizzazioni, sia quelle alla cui produzione o scambio era diretta l'attività dell'impresa, ossia le aree fabbricabili considerate beni "merce". Oltre all'obbligo di versamento dell'imposta sostitutiva e alla rilevazione di un'apposita riserva in sospensione d'imposta, l'efficacia della rivalutazione era stata subordinata all'utilizzo edificatorio dell'area interessata entro 5 anni dall'effettuazione della rivalutazione.

Ora, allo **scadere del quinquennio** dalla rivalutazione effettuata, nella generalità dei casi, nel bilancio chiuso al 31.12.2005, si pone il problema di verificare se, **entro la fine del 2010, l'area rivalutata è stata effettivamente adibita ad utilizzo edificatorio**, intendendosi tale la reale **presenza sull'area di un edificio significativo dal punto di vista urbanistico**. Pertanto è necessario che sia stato eseguito il rustico comprensivo delle mura perimetrali delle singole unità e sia stata completata la copertura, non essendo in alcun modo sufficiente che i lavori siano stati iniziati solo formalmente e poi sospesi.

La mancata utilizzazione a scopi edificatori dell'area entro il 31.12.2010, implica la **decadenza dai benefici della rivalutazione** che comporta:

- o l'irrelevanza del maggior valore iscritto,
- o il riconoscimento del credito per l'imposta sostitutiva pagata;
- o e la liberazione del saldo attivo.

Non si configura un'ipotesi di decadenza nel caso in cui successivamente all'effettuazione della rivalutazione, l'area non ancora edificata venga ceduta. Invero, la responsabilità solidale tra cedente e cessionario per il pagamento dell'imposta relativa ai beni ceduti, induce a ritenere che il vincolo di costruzione si trasferisce in capo al cessionario, obbligato solidalmente con il cedente per il pagamento dell'imposta sostitutiva. La mancata edificazione da parte del cessionario, entro il medesimo termine che avrebbe dovuto rispettare il cedente, farà venir meno gli effetti della rivalutazione sia in capo al cedente che in capo al cessionario e in capo al cedente saranno recuperate a tassazione le imposte non pagate per effetto del maggior valore attribuito in sede di rivalutazione non più riconoscibile.

La mancata edificazione di una parte delle aree rivalutate e rientranti nella medesima categoria omogenea comporta la caducazione degli effetti della rivalutazione limitatamente alle aree non edificate, con la conseguenza che il valore fiscalmente riconosciuto di queste ultime sarà determinato senza tener conto dei maggiori valori attribuiti in sede di rivalutazione.

## LA STAMPA DEI LIBRI CONTABILI

(art. 1, co. 161, L. n. 244/2007, (Finanziaria 2008) – art. 7, c. 4-ter, D.L. 10/06/1994, n. 357)



Entro il prossimo 31 dicembre 2010, i contribuenti che tengono la contabilità con sistemi "meccanografici" dovranno effettuare la stampa dei registri contabili oltre all'aggiornamento e sottoscrizione del libro Inventari.

Come noto infatti, a decorrere dal 1° gennaio 2008 la tenuta di qualsiasi registro contabile con

sistemi meccanografici è considerata regolare, anche senza trascrizione su carta, a condizione che:

1. **le scritture contabili**, registrate nei termini di legge (60 giorni dall'effettuazione dell'operazione), **si riferiscano all'esercizio per il quale non siano scaduti da oltre 3 mesi i termini per la presentazione delle relative dichiarazioni dei redditi**;
2. in sede di controlli ed ispezioni le suddette scritture risultino **aggiornate sugli appositi supporti magnetici** e vengano stampate contestualmente alla richiesta avanzata dagli organi competenti ed in loro presenza.

In precedenza le scritture contabili "meccanografiche" erano regolari purché trascritte su carta entro i termini di presentazione delle dichiarazioni dell'esercizio cui si riferivano; oggi ci sono 3 mesi in più per effettuare la stampa cartacea delle predette scritture contabili.

Dovranno pertanto essere aggiornati:

Soggetti in contabilità ordinaria	<b>Registri Iva</b>
	<b>Registro beni ammortizzabili</b>
	<b>Libro Giornale</b>
Soggetti in contabilità semplificata	<b>Libro inventari</b>
	<b>Registri Iva</b>
	<b>Registro beni ammortizzabili</b>

In particolare il Registro dei beni ammortizzabili:

- se tenuto con modalità meccanografiche, deve essere aggiornato al 31 dicembre 2010;
- se tenuto con modalità diverse, dovrà aggiornarsi entro il più breve termine dell'invio del modello Unico (30/09/10).

## **LA NUMERAZIONE DEI LIBRI CONTABILI**

A decorrere dal 25/10/2001 il libro giornale, il libro degli inventari, i registri obbligatori ai fini delle imposte dirette e dell'imposta sul valore aggiunto devono essere solamente numerati progressivamente e non sono soggetti a bollatura né a vidimazione.

Prima dell'entrata in vigore della legge nr. 383/2001, era consuetudine procedere alla numerazione dei libri contabili in via preventiva e per blocchi di pagine.

A far data dall'entrata in vigore della suddetta disposizione, **la numerazione di tali libri potrà avvenire contestualmente all'utilizzo del libro stesso, vale a dire al momento di stampa delle prescritte annotazioni.**

**La numerazione deve essere effettuata progressivamente per ciascun anno con l'indicazione, pagina per pagina, dell'anno cui si riferiscono i dati da stampare. Ciascuna pagina deve inoltre essere intestata al soggetto obbligato alla tenuta dei libri.**

Tale criterio di numerazione consente di assolvere agevolmente l'obbligo di aggiungere al numero della pagina anche l'indicazione dell'anno a cui la contabilità si riferisce. Infatti, solo nella fase di stampa è possibile conoscere con certezza quante saranno le pagine necessarie alla trascrizione dei dati contabili relativi all'esercizio.

Per le società con esercizio non coincidente con l'anno solare, la numerazione delle pagine deve riferirsi al primo dei due anni di contabilità (ad esempio, occorrerà indicare l'anno 2007 per l'esercizio sociale 1° luglio 2007 - 30 giugno 2008).

Nonostante il soppresso obbligo di vidimazione, qualora il contribuente decida di bollare comunque i libri contabili, in base alla previgente normativa, il criterio di numerazione delle pagine dovrà essere quello utilizzato prima dell'entrata in vigore della legge 383/2001.

## L'IMPOSTA DI BOLLO

Il libro giornale ed il libro inventari sono soggetti all'imposta di bollo nelle seguenti misure:

- **€. 14,62 per le società di capitali** (in quanto esse già assolvono in modo forfettario la tassa di concessione governativa sui libri e registri);
- **€. 29,24 per le società di altro tipo (S.n.c., S.a.s.) e le imprese individuali.**

L'imposta di bollo, dovuta per la formalità di numerazione, deve essere assolta prima che il registro sia posto in uso, ossia prima di effettuare le annotazioni sulla prima pagina.

In ogni caso nel momento in cui vengono realizzate operazioni attive l'imposta di bollo può considerarsi tempestivamente assolta previo versamento della stessa entro la scadenza dei termini previsti per la registrazione delle operazioni effettuate (entro 60 giorni dall'effettuazione della prima operazione da registrare). L'imposta di bollo va assolta su **ogni cento pagine, o frazione, effettivamente utilizzate e indipendentemente dall'anno cui si riferisce la numerazione progressiva.**

Il contribuente può assolvere l'imposta di bollo con riferimento all'importo dovuto per le prime cento pagine e, solo dopo aver utilizzato queste ultime, è soggetto al tributo in questione prima dell'uso delle successive cento.

Se, ad esempio, le scritture relative al 2009 riportate sul libro giornale terminano alla pagina 2009/85, l'imposta di bollo versata per le prime cento pagine deve ritenersi assolta anche per le prime 15 pagine dell'anno 2010; l'imposta deve essere nuovamente corrisposta prima di eseguire le annotazioni sulla pagina 2010/16 (vale a dire, sulla centounesima pagina del libro), riportando su tale pagina gli estremi del versamento ovvero apponendo il predetto contrassegno.

Libro/registro	Numerazione	Imposta di Bollo		Tassa C.C. G.G.*	
		Società capitali	Altri soggetti	Società capitali	Altri soggetti
LIBRO GIORNALE	SI	<b>€ 14,62</b> ogni 100 pag. o frazione	<b>€ 29,24</b> ogni 100 pag. o frazione	da <b>€. 309,87</b> a <b>€. 516,46</b>	Non dovuta
LIBRO INVENTARI	SI	<b>€ 14,62</b> ogni 100 pag. o frazione	<b>€ 29,24</b> ogni 100 pag. o frazione	da <b>€. 309,87</b> a <b>€. 516,46</b>	Non dovuta
REGISTRI IVA – II.DD.	SI	Non dovuta	Non dovuta	Non dovuta	Non dovuta

\* Dovuta nella misura forfettaria di 309,87 euro o nella maggiore misura di euro 516,46 se il capitale sociale o il fondo di dotazione supera, alla data del 1° gennaio dell'anno di riferimento, l'importo di 516.456,90 euro. Tale versamento, infatti, (da effettuarsi entro il 16 marzo di ogni anno, ovvero alla costituzione della società) prescinde dal numero dei libri o registri tenuti e dal numero delle relative pagine.

## **TERRITORIALITÀ IVA: DAL 1.1.2011 REGOLA GENERALE PER FIERE ED ESPOSIZIONI** **(art. 7, comma 5-quinquies D.P.R. n. 633/72)**



Come noto in deroga ai criteri generali, le prestazioni di servizi relativi ad attività culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative e simili, ivi comprese **fiere ed esposizioni**, le prestazioni di servizi degli organizzatori di dette attività, nonché le prestazioni di servizi accessorie

alle precedenti **si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando le medesime attività sono ivi materialmente svolte**. Tale disposizione si applica anche alle prestazioni di servizi per l'accesso alle manifestazioni culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative e simili, nonché alle relative prestazioni accessorie.

In altre parole, le suddette prestazioni sono soggette ad IVA solo qualora effettuate nel territorio dello Stato, diversamente si considerano non soggette ad imposta a norma dell'articolo 7-quinquies del DPR 633/72.

Dal **1° gennaio 2011**, cambierà la norma e i criteri per la territorialità. In particolare, le **prestazioni di servizi**:

1. relative ad attività culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative e simili;
2. relative a **fiere ed esposizioni**;
3. degli organizzatori delle suddette attività;
4. accessorie alle precedenti;
5. per l'accesso alle manifestazioni culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative e simili, nonché alle relative prestazioni accessorie,

**rese a SOGGETTI NON PASSIVI IVA, continuano a rilevare nel territorio dello Stato se l'attività è svolta materialmente nel territorio dello stesso.**

**Invece, le prestazioni di servizi:**

1. relative ad attività culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative e simili;
2. relative a **fiere ed esposizioni**;
3. degli organizzatori delle suddette attività;
4. accessorie alle precedenti;

se rese **a committenti SOGGETTI PASSIVI IVA saranno tassate secondo il criterio generale (art. 7-ter), che prevede la tassazione delle prestazioni di servizi nel paese del committente, a prescindere dal luogo in cui le stesse sono svolte**. Infatti tali prestazioni, rese a soggetti passivi IVA di altri Paesi, sono considerate escluse da IVA, ex art. 7-ter, anche se rese in Italia.

Si tenga però presente che le prestazioni concernenti:

1. **l'accesso alle manifestazioni** culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative e simili ivi comprese fiere ed esposizioni;
2. **accessorie alle suddette** prestazioni,

se rese a **SOGGETTI PASSIVI IVA, resteranno comunque rilevanti nel territorio dello Stato, qualora svolte materialmente all'interno dello stesso** (in altre parole continua l'applicazione dei criteri previsti dall'attuale articolo 7 quinquies).

In sostanza, dal 1° gennaio 2011, mentre la regola per le prestazioni di accesso alle manifestazioni citate resta immutata in relazione a tutti i destinatari (siano essi PRIVATI che SOGGETTI IVA), per cui continua ad essere determinante il luogo di esecuzione dell'evento, per le **altre tipologie** di prestazioni **si dovrà distinguere tra:**

- a) servizi (di carattere culturale, artistico, sportivo, scientifico, educativo, ricreativo e simili) **resi a privati consumatori**;
- b) servizi (vedi sopra) **resi a soggetti passivi di imposta**.

Per i primi (destinati ai privati consumatori) la territorialità continuerà ad essere collegata con il luogo di materiale esecuzione e quindi saranno tassati in Italia se ivi materialmente eseguiti;

Per i secondi (destinati a soggetti passivi di imposta) la rilevanza territoriale dell'operazione sarà collegata con il **luogo in cui è stabilito il committente (regola generale)**, pertanto la prestazione sarà soggetta ad imposta in Italia solo se il committente è soggetto passivo nazionale.

## COMUNICAZIONE TELEMATICA DELLE LETTERE D'INTENTO

(L. n. 311/2004 - art. 1, co. 381 - art. 7, co. 4/bis, D.Lgs. 18/12/97, n. 471)



La Finanziaria 2005 ha introdotto l'obbligo a carico dei soggetti che cedono beni o prestano servizi ad esportatori abituali, di comunicare, esclusivamente in via telematica, all'Agenzia delle Entrate i dati contenuti nelle dichiarazioni di intento ricevute dai predetti esportatori, entro il giorno 16 del mese successivo.

Ricordiamo che **lo status di esportatore abituale** viene acquisito da quei soggetti che nell'anno solare precedente, ovvero nei 12 mesi precedenti, abbiano registrato **operazioni all'esportazione** ed assimilate (CEE, extracee, servizi internazionali) **per un ammontare superiore al 10% dell'intero volume d'affari**. Tali contribuenti, per poter effettuare acquisti di beni e servizi in regime di non imponibilità fino a concorrenza del plafond disponibile, devono:

1. redigere apposita dichiarazione di intento in duplice copia numerata in ordine progressivo per ogni fornitore;
2. consegnare o inviare la dichiarazione d'intento compilata al fornitore prima dell'effettuazione del primo acquisto in sospensione d'imposta;
3. annotare, entro 15 giorni dall'emissione, la dichiarazione d'intento in apposito registro tenuto a norma dell'art. 39, comma 1, D.P.R. 633/72.

Il fornitore dell'esportatore abituale che riceve la dichiarazione d'intento ha l'obbligo di:

- a) **numerare progressivamente** la dichiarazione ricevuta;
- b) **annotare la dichiarazione d'intento**, entro 15 giorni dal ricevimento, in **apposito registro** (registro delle dichiarazioni d'intento ricevute), ovvero in apposite sezioni dei registri Iva vendite o corrispettivi;
- c) **emettere fattura di vendita**, per il periodo di validità della dichiarazione di intento, **indicando titolo e norma di non imponibilità** (pur non essendovi uno specifico obbligo, è consigliabile indicare in fattura anche gli estremi della dichiarazione di intento ricevuta);
- d) **predisporre la comunicazione dei dati contenuti nelle dichiarazioni di intento ricevute ed inviarla on-line** direttamente o attraverso intermediari abilitati **all'Agenzia delle Entrate entro il giorno 16 del mese successivo a quello di ricevimento della predetta dichiarazione.**

Per la verifica del corretto termine d'invio occorre fare riferimento al mese in cui è avvenuto il ricevimento della comunicazione. A tal fine, si consiglia di conservare ed allegare alla lettera di intento la busta o il fax che individuano con certezza la data del ricevimento.

### Numerazione delle lettere d'intento

E' bene precisare che la numerazione delle lettere di intento ricevute e la loro trascrizione nell'apposito registro costituiscono elementi di fondamentale importanza tanto che, oltre ad essere obbligatoriamente indicati nella comunicazione telematica, potrebbero dar luogo al verificarsi delle seguenti situazioni:



- o lettera di intento emessa in dicembre 2010 dall'esportatore abituale e ricevuta dal fornitore nello stesso mese: il fornitore dovrà seguire la numerazione progressiva del 2010 ed inviare telematicamente la comunicazione entro il 16 gennaio 2011;
- o lettera di intento emessa in dicembre 2010 dall'esportatore abituale ma ricevuta dal fornitore il 4 gennaio 2011: in questo caso il fornitore dovrà seguire la nuova numerazione progressiva del 2011 e provvedere all'invio telematico della comunicazione entro il 16 febbraio 2011.

### **Revoca delle lettere d'intento e nuovo invio**

Qualora l'esportatore provvede ad inviare al fornitore la revoca di una dichiarazione d'intento precedentemente inviata, quest'ultimo non sarà tenuto ad inoltrare tale comunicazione di revoca all'Amministrazione Finanziaria.

Mentre nel caso in cui l'esportatore invii una nuova dichiarazione per richiedere un plafond maggiore, per il fornitore è necessario effettuare un nuovo invio entro il 16 del mese successivo.

### **Sanzioni**

Il cedente o prestatore che omette di inviare nei termini previsti la comunicazione ovvero la invia con dati incompleti o inesatti è soggetto ad una **sanzione amministrativa dal 100% al 200% dell'imposta non applicata**. Inoltre il cedente prestatore è **responsabile in solido dell'omesso pagamento del tributo, con il soggetto acquirente qualora vi sia imposta evasa correlata all'infedeltà della dichiarazione ricevuta**.

Nell'ipotesi in cui la comunicazione della dichiarazione d'intento **sia omessa, incompleta o inesatta e contemporaneamente non si siano verificate operazioni senza addebito d'imposta** la sanzione da applicare varia da **Euro 258,00 ad Euro 2.065,00**.

### **Riepilogo Sanzioni:**

Comunicazione omessa, incompleta o inesatta SENZA effettuazione di forniture in sospensione	Sanzione da € 258 a € 2.065
Comunicazione omessa, incompleta o inesatta CON EFFETTUAZIONE di forniture in sospensione "REGOLARI"	Sanzione dal 100 al 200% dell'Iva non applicata
Comunicazione omessa, incompleta o inesatta CON EFFETTUAZIONE di forniture in sospensione "IRREGOLARI"	Sanzione dal 100 al 200% dell'Iva non applicata + <b>responsabilità solidale</b> per il mancato versamento dell'Iva da parte dell'esportatore abituale

È possibile ricorrere all'istituto del **ravvedimento operoso** per regolarizzare l'omessa o infedele comunicazione dei dati delle dichiarazioni d'intento. A tal fine, è necessario che:

- o la violazione non sia stata già constatata;
- o non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento di cui l'autore della violazione ne sia venuto a conoscenza.

La regolarizzazione avviene:

- o inviando la comunicazione (se omessa), ovvero inviandola corretta (se errata);
- o pagando la sanzione ridotta ad **un decimo del minimo** entro il termine di un anno dall'omissione o dall'errore.



## INVENTARIO DI FINE ANNO

### (Adempimenti)



Come di consueto, in occasione della fine dell'anno, le imprese dovranno procedere alla valutazione delle giacenze di magazzino esistenti al 31 dicembre 2010.

A tal fine, il primo passo da compiere per la determinazione del valore è quello di raggruppare i beni in categorie omogenee:

- **per natura:** i beni devono, in relazione alle loro proprietà e caratteristiche merceologiche, appartenere allo stesso genere, ancorché di diverso tipo;
- **per valore:** i beni devono avere identico contenuto economico.

I beni che costituiscono giacenze di magazzino sono individuati dal codice civile, ed in particolare negli schemi di stato patrimoniale e conto economico, in:

- **materie prime:** materiali acquisiti da terze economie e destinati ad essere direttamente inglobati nei prodotti finiti;
- **materie sussidiarie:** materiali destinati ad essere utilizzati per il completamento dei prodotti;
- **materiali di consumo:** materiali usati indirettamente nella produzione;
- **merci:** beni destinati alla rivendita, senza ulteriori lavorazioni;
- **prodotti in corso di lavorazione:** beni che non hanno ancora terminato il ciclo di produzione e che non hanno ancora raggiunto un'identità fisica ben definita;
- **semilavorati:** beni che, pur non avendo ancora terminato il ciclo di produzione, hanno raggiunto una loro identità fisica e contabile;
- **prodotti finiti:** beni pronti per la commercializzazione;
- **lavori in corso su ordinazione:** si tratta di opere, complessi di opere, forniture di beni e servizi, eseguite su ordinazione del committente in base a contratti di durata generalmente ultrannuale, non ancora concluse alla fine dell'esercizio.

Si ricorda che concorrono alla formazione delle rimanenze di fine esercizio tutti i beni di cui l'impresa è proprietaria, indipendentemente che essi siano:

- fisicamente esistenti nei magazzini dell'impresa;
- in viaggio (merci o materie acquistate e non ancora ricevute);
- presso terzi (ad es. in c.to deposito, visione, lavorazione ecc.);
- merci o materie ricevute, la cui fattura non è ancora stata ricevuta (fatture da ricevere).

**Devono invece essere esclusi** i beni esistenti presso la società ma giuridicamente di proprietà di terzi, per esempio ricevuti in deposito, lavorazione o visione, che troveranno opportuna indicazione tra i conti d'ordine. Anche per i beni propri presso terzi, al fine della corretta indicazione in bilancio, è opportuna la rilevazione tra i conti d'ordine.

Ai sensi dell'articolo 2426, punto 9, del Codice Civile, le rimanenze devono essere valutate in base al costo di acquisto o di produzione, comprensivo di tutti i costi direttamente imputabili al prodotto, compresi anche altri costi, per la parte ragionevolmente imputabile al prodotto stesso, ovvero in base al valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato, se minore; tale minor valore non può essere mantenuto nei successivi bilanci se ne sono venuti meno i motivi. I costi di distribuzione non possono essere computati nel costo di produzione.

**Dal punto di vista fiscale** il contribuente è libero di adottare qualsiasi criterio di valutazione: a costi specifici, con il criterio "L.I.F.O." (ultimo entrato = primo uscito), con il metodo della media ponderata o con il "F.I.F.O." (primo entrato = primo uscito), oppure, per gli esercenti attività di commercio al minuto, con il

metodo del prezzo al dettaglio.

**All'impresa è lasciata la libertà di scegliere il criterio di valutazione delle rimanenze da adottare**, ma questo non può significare che i criteri di valutazione cambino da un esercizio all'altro, solo sulla base di mere convenienze di ordine fiscale. Infatti, **una volta adottato un criterio di valutazione questo non potrà essere mutato negli esercizi successivi se non in casi eccezionali che andranno adeguatamente motivati e comunicati all'Agenzia delle Entrate competente**. In ogni caso, **i criteri di la valutazione delle rimanenze devono essere indicati nel Libro degli inventari e nella Nota integrativa (per le società di capitali)**. **L'assenza di tale annotazione comporta la possibilità per l'Amministrazione finanziaria di considerare inattendibile la contabilità ordinaria delle imprese e di procedere ad accertamento secondo criteri presuntivi.**

Nell'inventario deve essere riportata la consistenza delle rimanenze finali distinta per categorie omogenee per natura e per valore, il valore attribuito a ciascun gruppo nonché la relativa ubicazione (in presenza di sedi diverse). E' possibile non trascrivere nel Libro inventari l'elenco analitico delle rimanenze ma solo indicarne il valore complessivo ma alla condizione di tenere a disposizione dell'Amministrazione finanziaria le **distinte analitiche** che sono servite per la compilazione dell'inventario opportunamente datate e sottoscritte.

Quindi, tutte le imprese in indirizzo dovranno provvedere alla redazione di un **inventario di magazzino al 31/12/2010**, nel quale dovranno essere indicate in **apposita distinta analitica** tutte le giacenze.

Data l'importanza civilistica e fiscale dell'adempimento, l'inventario dovrà essere redatto con la **massima cura e precisione**. Da ultimo si ricorda che il dettaglio delle rimanenze dovrà essere conservato ed esibito, quando e se richiesto dall'Amministrazione Finanziaria, in occasione di accessi, ispezioni, verifiche

## OBBLIGO TENUTA CONTABILITA' DI MAGAZZINO

### (Adempimenti)



Si ricorda che la tenuta delle scritture ausiliarie di magazzino è **obbligatoria** qualora il contribuente **superi determinati valori dei ricavi e delle rimanenze**.

In particolare, qualora:

- i ricavi sono superiori a euro 5.164.568,99 (qualora il periodo di imposta sia diverso dall'anno solare, i ricavi devono essere ragguagliati ad anno)
- e le rimanenze sono superiori a euro 1.032.913,80,

e tali limiti sono stati superati contemporaneamente per 2 esercizi consecutivi, l'azienda ha l'obbligo di istituire la contabilità di magazzino.

Le scritture devono essere tenute a partire dal 2° periodo d'imposta successivo a quello nel quale, per la 2ª volta, entrambi i limiti sono stati superati. Quindi, nel caso l'impresa abbia superato i suindicati valori negli anni 2008 e 2009, l'obbligo di tenuta delle scritture ausiliarie di magazzino decorre dall'esercizio 2011, indipendentemente dai valori di ricavi e rimanenze realizzati nel 2010.

Parallelamente, l'obbligo di tenuta cessa dal 1° periodo d'imposta successivo a quello in cui, per la 2ª volta consecutivamente, l'ammontare dei ricavi o il valore delle rimanenze è inferiore ai limiti previsti.

Infine, si ricorda che l'omessa tenuta o la mancata esibizione della contabilità di magazzino rende applicabile l'accertamento induttivo.



## REVERSE CHARGE SUI CELLULARI CON DECORRENZA INCERTA

(Consiglio UE, Decisione, G.U.U.E. serie L309 del 25/11/10)

È stata pubblicata la decisione del Consiglio europeo che autorizza la Germania, l'Italia e l'Austria a introdurre una misura particolare di deroga all'art. 193 della direttiva n. 2006/112/CE. Obiettivo delle deroghe richieste è rendere debitore dell'Iva il soggetto passivo a cui si effettua la cessione, ma solo qualora l'importo imponibile sia pari o superiore a € 5.000 e unicamente in relazione a determinati prodotti, in particolare, telefoni cellulari e dispositivi a circuito integrato, quali microprocessori e unità centrali di elaborazione. A differenza di quanto avviene in Germania e Austria, in Italia non esistono limiti all'applicazione dell'inversione contabile, per cui si applicherà a tutte le cessioni di beni effettuate nei confronti di soggetti passivi nazionali a prescindere del valore di acquisto. Rimane, tuttavia, ancora da definire la decorrenza della disposizione.

## LA RICHIESTA DI APPLICAZIONE DELLE RITENUTE IN MISURA RIDOTTA SULLE PROVVISORIE

Come di consueto, avvicinandosi la fine dell'anno, coloro che percepiscono provvigioni, in presenza di determinate condizioni, possono richiedere ai propri committenti di subire il prelievo delle trattenute fiscali di acconto **calcolate in misura ridotta**.

Ordinariamente la base imponibile su cui si calcolano le ritenute è pari al **50%** delle provvigioni corrisposte (attualmente, si paga l'11,5%, pari al 50% del 23%) ma, qualora ci si avvalga in via continuativa dell'opera di dipendenti o di terzi, la stessa base imponibile si riduce al **20%** delle provvigioni corrisposte (in sostanza la ritenuta d'acconto viene calcolata nella misura del 4,6%, pari al 20% del 23%).

A tal fine si considerano soggetti "terzi":

- i soggetti che collaborano con chi percepisce le provvigioni nello svolgimento dell'attività propria dell'impresa (subagenti, mediatori, procacciatori di affari);
- i collaboratori dell'impresa familiare direttamente impegnati nell'attività di impresa;
- gli associati in partecipazione quando il loro apporto è costituito esclusivamente dalla prestazione di lavoro.

Nella tabella che segue si propone il confronto tra le due diverse misure:

	Misura ordinaria	Misura ridotta
Provvigioni	1.000,00	1.000,00
Base imponibile	50% = 500,00	20% = 200,00
Ritenuta d'acconto (23%)	115,00	46,00

Per godere dell'applicazione della ritenuta ridotta è **necessario inviare entro il 31 dicembre** di ogni anno ai committenti, tramite raccomandata A.R., un'apposita **dichiarazione**.

Si fa presente che, oltre all'ordinario termine del **31 dicembre** dell'anno precedente, nel caso di **rapporti continuativi** la comunicazione va inviata:

per i nuovi contratti di commissione, agenzia, ecc.



entro **15 giorni** dalla stipula;

per le operazioni **occasionali**



entro la **data di conclusione** dell'attività che dà origine alla provvigione.

## LE VALUTAZIONI DI FINE ANNO IN MERITO AI CREDITI IN SOFFERENZA

La chiusura dell'esercizio costituisce l'occasione, e in molti casi la necessità, di effettuare valutazioni in merito ai crediti verso clienti che presentano difficoltà nel loro incasso.

Il fenomeno, alquanto diffuso, atteso il perdurare della grave crisi economica che interessa l'economia non solo nazionale, pone come argomento di grande attualità la questione della solvibilità dei crediti.

La problematica si pone sotto un doppio profilo:

### il primo di tipo reddituale

con riferimento alla possibile rilevazione di perdite su crediti deducibili dal punto di vista fiscale (naturalmente la possibilità di considerare deducibili le perdite è limitata alla parte che ecceda l'eventuale accantonamento al fondo rischi su crediti presente in bilancio)

### il secondo, che coinvolge l'aspetto Iva,

e cioè la possibilità di recuperare l'imposta addebitata e versata sulle fatture dalle quali scaturiscono i crediti in sofferenza.

Si tratta di problematiche distinte e che si fondano su presupposti differenti (più stringenti in ambito Iva piuttosto che per le imposte dirette) che di seguito verranno brevemente esaminati, al fine di offrire a ciascuna impresa gli strumenti per operare le valutazioni nel merito.

### Disciplina ai fini Iva

La disciplina Iva consente al creditore il recupero dell'imposta sui crediti in sofferenza in presenza di condizioni ancor più stringenti di quelle previste per il riconoscimento della deducibilità delle perdite sui crediti. Al verificarsi di tali condizioni il creditore può quindi emettere nota di credito per il recupero dell'imposta, avendo cura di indicare la seguente dicitura:

*"Documento di accredito emesso ai sensi dell'art. 26, co .2, DPR n.633/72, come modificato dalla L. n. 30/97, al solo fine di recuperare l'imposta. Non comporta rinuncia al credito rimasto insoddisfatto."*

Si precisa che la detrazione potrà essere effettuata fino al termine di presentazione della dichiarazione Iva relativa al 2° anno successivo a quello in cui si verifica il presupposto per l'effettuazione della variazione in diminuzione. Si ricorda, inoltre, che tale nota ha validità ai soli fini Iva e non comporta la rinuncia al credito. Nel caso poi, in un secondo tempo, si incassi tutto o in parte tale credito, sarà necessario emettere nota di variazione per restituire l'Iva recuperata.

### Disciplina ai fini redditi

Per chiare ragioni di cautela fiscale, l'Erario richiede la sussistenza di elementi certi (nell'esistenza) e precisi (nell'ammontare) per poter dedurre il relativo costo derivante dalla perdita su crediti.

Le perdite su crediti sono fiscalmente deducibili solo quando sono divenute definitive; si escludono, pertanto, ai fini del riconoscimento della deducibilità, processi di tipo valutativo e presuntivo.



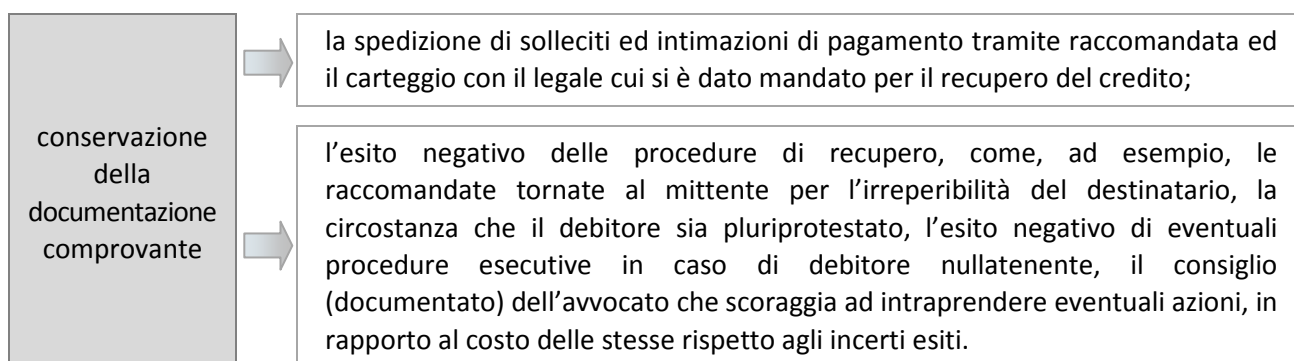
Tralasciando le ipotesi riconducibili a crediti verso soggetti interessati da procedure concorsuali o a quelle della cessione del credito (per le quali consigliamo un contatto diretto con lo Studio), ci soffermiamo sulle ipotesi consistenti nella remissione del debito e sullo stralcio dei crediti di modesta entità.

## **Remissione del debito**

La procedura di “remissione del debito” va giustificata da valide ragioni economiche dell’impresa: stralciare un credito senza alcun preventivo tentativo di recupero, infatti, potrebbe avvalorare il sospetto di un accomodamento “extra” tra creditore e debitore, dopo avere tenuto in considerazione il beneficio fiscale conseguente alla deducibilità del costo.

Sul punto la circolare n. 1/98 del Comando Generale della Guardia di Finanza, che detta le istruzioni per le verifiche ha affermato *“Nel caso in cui la perdita venga contabilizzata per inesigibilità, i verificatori dovranno esaminare, nel merito, la sussistenza delle condizioni previste, cioè se la perdita risulta da elementi certi e precisi (acquisendo ad esempio la copia della documentazione da cui risulta l’avvio concreto di procedure esecutive). Si tratta quindi di una valutazione di fatto, che deve riscontrare l’esistenza attuale di una causa di inesigibilità”*.

Nel caso di “stralcio” di crediti inesigibili è quindi necessario tenere una condotta estremamente prudente che non può prescindere dal valutare le seguenti circostanze:



## **Stralcio crediti di modesta entità**

Per i crediti di modesto importo lo stralcio può avvenire, invece, con criteri meno rigorosi dal momento che, proprio per la loro modesta entità, può non essere conveniente per l’impresa intraprendere azioni di recupero che comportino il sostenimento di ulteriori oneri. In tali fattispecie viene riconosciuta, infatti, l’inerenza del costo, conseguentemente la perdita sul credito, dal momento che con lo stralcio si pervenire comunque ad un maggior risultato economico in termini di risparmio (ovvero le spese per intraprendere l’azione legale di recupero). La nozione di “modesto importo” deve essere valutata in relazione alle dimensioni dell’azienda nonché sulla base del tipo di attività esercitata e del volume d’affari. Sul punto ricordiamo come la risoluzione n. 9/124 del 6/08/76, abbia chiarito che:

*“per i crediti commerciali di modesto importo, e che siano tali anche in relazione all’entità del portafoglio, .... per la deduzione ... delle perdite ... nel periodo in cui si verificano ... possa prescindere dalla ricerca di rigorose prove formali, nella considerazione che la lieve entità dei crediti può consigliare*

Novità Fiscali



Approfondimenti



Imposte e Tasse



Scadenze



*le aziende a non intraprendere azioni di recupero che comporterebbero il sostenimento di ulteriori oneri”.*

La valutazione dovrà essere effettuata ovviamente caso per caso, avendo riguardo non solo all'ammontare del credito, ma anche alla specifica situazione del creditore.

Lo stralcio del credito, totale o parziale, può avvenire a condizione che prima della redazione del bilancio esista formale rinuncia al credito stesso.

## INDICE DEI PREZZI AL CONSUMO DI OTTOBRE 2010

(Istat, Comunicato, 16/11/2010)

L'Istat ha reso noto l'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati, relativo al mese **di ottobre 2010**, pubblicato ai sensi dell'art. 81 della L. n. 392/78 (disciplina delle locazioni di immobili urbani) e dell'art. 54 della L. n. 449/97 (misure per la stabilizzazione della finanza pubblica). L'indice è pari a 137,8. La variazione dell'indice, rispetto a quello del corrispondente mese dell'anno precedente, è pari a **+1,7%**. Il coefficiente di rivalutazione per la determinazione del trattamento di fine rapporto per le quote accantonate per il mese di ottobre è pari 2,354566.

Nell'augurarvi un buon lavoro, restiamo a Vostra disposizione per ogni ulteriore chiarimento in merito alla presente circolare.

**Asset studio S.r.l.**  
**STUDIO TUFARIELLO**

**In allegato: Scadenzario**

**SI INFORMANO I SIGNORI CLIENTI CHE LO STUDIO RIMARRA' CHIUSO IN OCCASIONE DELLE FESTIVITA' NATALIZIE NEI SEGUENTI GIORNI:**

**23 dicembre, al pomeriggio e 24 dicembre**

**31 dicembre, al pomeriggio**

**nei giorni 3, 4, 5 e 7 gennaio 2011**

**Cogliamo l'occasione per augurare a tutti i gentili clienti un sereno Natale e un felice Anno Nuovo.**

## PRINCIPALI SCADENZE DAL 15 DICEMBRE 2010 AL 15 GENNAIO 2011

Di seguito evidenziamo i principali adempimenti dal 15 dicembre 2010 al 15 gennaio 2011, con il commento dei termini di prossima scadenza.

Si segnala ai Signori clienti che tutti gli adempimenti sono stati inseriti, prudenzialmente, con le loro scadenze naturali, nonostante nella maggior parte dei casi, i versamenti che cadono di sabato e nei giorni festivi si intendono prorogati al primo giorno feriale successivo. In primo piano vengono illustrate le principali scadenze o termini oggetto di provvedimenti straordinari, mentre di seguito si riportano le scadenze mensili, trimestrali o annuali a regime.

### SCADENZE PARTICOLARI

<b>22 dicembre</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>È in corso di pubblicazione in G.U. un decreto del Ministero delle Finanze del 1° dicembre 2010 che abroga e sostituisce i decreti del 26 e 30 novembre 2010 e con il quale sono sospesi, per i <b>soggetti alluvionati del Veneto</b>, i termini relativi ai versamenti tributari e contributivi per il periodo dal 31 ottobre 2010 al 20 dicembre 2010. I predetti versamenti sono effettuati entro il 22 dicembre 2010.</li> </ul>
<b>28 dicembre</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li><b>Transfer pricing documentazione</b> Scade oggi il termine per trasmettere idonea documentazione comprovante la validità dei prezzi di trasferimento praticati tra soggetti facenti parte dello stesso gruppo nei periodi d'imposta anteriori al 31 maggio 2010.</li> </ul>

### SCADENZE FISSE

<b>15 dicembre</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li><b>Registrazioni contabili</b> Ultimo giorno per la registrazione cumulativa nel registro dei corrispettivi di scontrini fiscali e ricevute e per l'annotazione del documento riepilogativo delle fatture di importo inferiore ad €154,94.</li> <li><b>Fatturazione differita</b> Scade oggi il termine per l'emissione e l'annotazione delle fatture differite per le consegne o spedizioni avvenute nel mese precedente.</li> <li><b>Registrazioni contabili associazioni sportive dilettantistiche</b> Scade oggi il termine per le associazioni sportive dilettantistiche per annotare i corrispettivi ed i proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali nel mese precedente. Le medesime disposizioni si applicano alle associazioni senza scopo di lucro.</li> </ul>
------------------------	---



**16**  
dicembre

▪ **Versamenti Iva**

Scade oggi il termine di versamento dell'Iva a debito eventualmente dovuta per il mese di novembre (codice tributo 6011). I contribuenti Iva mensili che hanno affidato a terzi la contabilità (art.1, co.3, DPR n.100/98) versano oggi l'Iva dovuta per il secondo mese precedente.

▪ **Ravvedimento**

Termine ultimo per procedere alla regolarizzazione degli omessi o insufficienti versamenti di imposte e ritenute non effettuati, ovvero effettuati in misura ridotta, lo scorso 16 novembre con sanzione ridotta al 2,5%.

▪ **Dichiarazioni d'intento**

Scade oggi l'invio telematico della comunicazione dei dati relativi alle dichiarazioni di intento ricevute nel mese di novembre.

▪ **Versamento ritenute da parte condomini**

Scade oggi il versamento delle ritenute operate dai condomini sui corrispettivi corrisposti nel mese precedente riferiti a prestazioni di servizi effettuate nell'esercizio di imprese per contratti di appalto, opere e servizi.

▪ **Versamento delle ritenute e dei contributi Inps**

Scade oggi il termine per il versamento delle ritenute alla fonte sui compensi corrisposti nel mese precedente, dei contributi Inps dovuti dai datori di lavoro, del contributo alla gestione separata Inps, con riferimento al mese di novembre, relativamente ai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, a progetto, ai compensi occasionali, e ai rapporti di associazione in partecipazione.

▪ **Versamento delle ritenute alla fonte operate dai sostituti d'imposta**

Entro oggi i sostituti d'imposta devono provvedere al versamento delle ritenute effettuate nel mese precedente sui redditi di lavoro autonomo, provvigioni, redditi di capitale, redditi diversi.

▪ **Sostituti di imposta - redditi di lavoro dipendente**

Scade il termine per il versamento delle ritenute alla fonte sui redditi di lavoro dipendente corrisposti nel mese precedente unitamente al versamento delle addizionali all'Irpef.

▪ **Imposta sostitutiva sulla rivalutazione TFR**

Scade il termine per il versamento dell'acconto dell'imposta sostitutiva sulla rivalutazione del TFR, maturata nell'anno 2010.

▪ **Versamento del saldo Ici 2010**

Scade oggi il termine ultimo per effettuare il versamento del saldo Ici 2010 per i soggetti proprietari di immobili o di diritti reali di godimento sugli stessi. Sempre

	<p>oggi scade il termine per il versamento in unica soluzione con maggiorazione del 3% dell'Ici dovuta dalle persone fisiche non residenti proprietari di immobili o di diritti reali di godimento sugli stessi che non abbiano versato l'acconto.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ <b>Eredi dei contribuenti deceduti dopo il 16 febbraio 2010 che presentano la dichiarazione per conto del <i>cuis</i></b> Gli eredi delle persone decedute dopo il 16 febbraio 2010 che presentano Unico 2010 per conto del <i>de cuius</i> devono provvedere entro oggi al versamento delle imposte dovute.</li> </ul>
<b>20 dicembre</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ <b>Conai</b> Scade oggi il termine di presentazione della dichiarazione periodica Conai riferita al mese di novembre, da parte dei contribuenti tenuti a tale adempimento con cadenza mensile.</li> </ul>
<b>25 dicembre</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ <b>Presentazione elenchi Intrastat relativi al mese precedente</b> Scade oggi il termine per presentare in via telematica l'elenco riepilogativo degli acquisti e delle cessioni intracomunitarie effettuate nel mese precedente.</li> </ul>
<b>27 dicembre</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ <b>Versamento dell'acconto Iva 2010</b> Scade il <b>27 dicembre</b> il termine ultimo per effettuare il versamento dell'acconto Iva 2010 da parte dei contribuenti mensili e trimestrali (codice tributo 6013 per i soggetti che effettuano le liquidazioni con cadenza mensile e 6035 per i soggetti trimestrali).</li> </ul>
<b>29 dicembre</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ <b>Regolarizzazione omessa presentazione del modello Unico 2010</b> Ultimo giorno utile per regolarizzare, tramite invio telematico del modello, l'omessa presentazione di Unico 2010. La regolarizzazione si perfeziona con il versamento della sanzione ridotta pari ad €21 (codice tributo 8911).</li> </ul>
<b>30 dicembre</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ <b>Versamento dell'imposta di registro sui contratti di locazione</b> Versamento dell'imposta di registro sui contratti di locazione nuovi o rinnovati tacitamente con decorrenza 1/12/10.</li> <li>▪ <b>Regolarizzazione seconda rata di acconto imposte 2010</b> Ultimo giorno utile per regolarizzare gli omessi o insufficienti versamenti della seconda rata di acconto delle imposte 2010 in scadenza al 30 novembre scorso. Si applica la sanzione ridotta al 2,5%.</li> </ul>
<b>31 dicembre</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ <b>Presentazione elenchi Intra 12</b> Ultimo giorno utile per gli enti non commerciali e per gli agricoltori esonerati per l'invio telematico degli elenchi Intra-12 relativi agli acquisti intracomunitari effettuati nel mese di ottobre 2010.</li> </ul>

	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ <b>Comunicazioni <i>black list</i></b> Per i contribuenti che effettuano operazioni con operatori economici aventi sede, residenza o domicilio negli Stati o territori dei paesi c.d. "<i>black-list</i>" scade oggi il termine di presentazione degli elenchi riepilogativi delle operazioni effettate nel mese di novembre.</li> <li>▪ <b>Presentazione del modello Uniemens Individuale</b> Scade oggi il termine per la presentazione della comunicazione relativa alle retribuzioni e contributi ovvero ai compensi corrisposti rispettivamente ai dipendenti, collaboratori coordinati e continuativi e associati in partecipazione relativi al mese di novembre.</li> <li>▪ <b>Rinnovo dell'opzione per avvalersi del regime di trasparenza fiscale</b> Entro oggi le società di capitali (con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare) in possesso dei requisiti, che intendono optare per il regime di tassazione per trasparenza ai sensi degli artt.115 e 116 del Tuir, devono presentare la comunicazione di opzione. Termine ultimo anche per i soggetti che intendono rinnovare l'opzione per un ulteriore triennio.</li> </ul>
<p style="text-align: center;"><b>31 dicembre</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ <b>Aggiornamento e stampa dei libri contabili</b> Scade oggi il termine per la redazione e sottoscrizione dell'inventario relativo al periodo d'imposta 2009 e per la stampa dei registri contabili per i contribuenti che tengono la contabilità con sistemi "meccanografici".</li> <li>▪ <b>Tassa sulle concessioni governative</b> I soggetti tenuti a pagare la tassa sulle concessioni governative devono provvedere al versamento annuale entro oggi (codici tributo 711T).</li> <li>▪ <b>Invio comunicazione per applicazione ritenuta ridotta su provvigioni</b> Per ottenere l'applicazione della ritenuta d'acconto calcolata sulla base ridotta del 20% della provvigione è necessario inviare entro oggi al committente, preponente o mandante la comunicazione con la quale si dichiara di avvalersi, in via continuativa, dell'opera di dipendenti o di terzi.</li> </ul>
<p style="text-align: center;"><b>15 gennaio</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ <b>Registrazioni contabili</b> Ultimo giorno per la registrazione cumulativa nel registro dei corrispettivi di scontrini fiscali e ricevute e per l'annotazione del documento riepilogativo delle fatture di importo inferiore ad €154,94.</li> <li>▪ <b>Fatturazione differita</b> Scade oggi il termine per l'emissione e l'annotazione delle fatture differite per le</li> </ul>

Novità Fiscali



Approfondimenti



Imposte e Tasse



Scadenze



consegne o spedizioni avvenute nel mese precedente.

▪ **Registrazioni contabili associazioni sportive dilettantistiche**

Scade oggi il termine per le associazioni sportive dilettantistiche per annotare i corrispettivi ed i proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali nel mese precedente. Le medesime disposizioni si applicano alle associazioni senza scopo di lucro.