

## In evidenza



Notizie *Flash*

Novità su Iva e deducibilità Irap nel disegno di legge approvato dal CdM



Il Punto sull'Iva

Casi particolari di presentazione della dichiarazione annuale Iva



*Focus* di pratica professionale

La verifica dei requisiti per l'apposizione ed il rinnovo del visto di conformità



## Notizie Flash

- Ok definitivo per Unico persone fisiche. Online il modello 2011 pag. 4
- Veneto: non si applica la sospensione per gli adempimenti dei sostituti d'imposta pag. 4
- Esenti da bollo le procure speciali legate agli adempimenti tributari pag. 4
- Novità su Iva e deducibilità Irap nel disegno di legge approvato dal CdM pag. 5
- Emendamento nel Milleproroghe sulla rateazione dei debiti tributari per le imprese in crisi pag. 5
- Piano triennale per la riforma sul riordino degli incentivi pag. 5
- Compensabilità anticipata negata per le ritenute del 10% sui bonifici pag. 6
- *Bonus* risparmio energetico: il solare termodinamico beneficia della detrazione pag. 6
- Prova rigorosa per evitare la rideterminazione sintetica del reddito pag. 6
- Ici - sui fabbricati D rendita con effetto retroattivo pag. 6
- L'errore in dichiarazione può essere rettificato anche in fase di contenzioso pag. 6
- Spetta al giudice ordinario decidere sulla Tia pag. 7
- Non è abuso la *par condicio creditorum* violata pag. 7
- La relazione sui compensi degli amministratori nelle quotate pag. 7
- Estesa alle Srl la responsabilità degli amministratori verso i creditori sociali pag. 7
- Esperibile il controllo giudiziario ex 2409 dai sindaci delle Srl pag. 7
- Cancellazione della società dal registro delle imprese e sopravvenienze attive pag. 8
- La tassazione della plusvalenza derivante da cessione dell'impresa familiare pag. 8
- Adempimenti paghe e contributi vietati a Ced, tributaristi e revisori contabili pag. 8
- Contributi IVS 2011 per artigiani e commercianti pag. 9
- Contributi alla gestione separata per il 2011 pag. 9
- Nel mirino dell'Inps finiscono retribuzioni mensili, contributi e conguagli pag. 9
- Aggiornato l'interesse per i ritardi nei pagamenti su transazioni commerciali pag. 9
- Aggiornamento software Gerico beta e Iva 26 pag. 9



## Speciale - Dichiarazione Iva 2011

### Il Punto sull'Iva

- [Casi particolari di presentazione della dichiarazione annuale Iva](#) pag. 11

- [La comunicazione per l'opzione dell'Iva di gruppo](#) pag. 17



### Check list e formulari di Studio

- [Scheda di raccolta dati per la compilazione della dichiarazione Iva 2011 \(contabilità esterne\)](#) (prelevabile in formato word) pag. 23



### Focus di pratica professionale

- [La verifica dei requisiti per l'apposizione ed il rinnovo del visto di conformità](#) (contiene i fac-simile di istanza e autocertificazione) pag. 39
- [La controversa questione della tassabilità delle plusvalenze afferenti il trasferimento oneroso delle aree destinate a finalità pubblica](#) pag. 47



### Istituti deflattivi e Contenzioso Fiscale

- [Ancora sulla deducibilità dei compensi agli amministratori: il revirement interpretativo della Corte di Cassazione](#) pag. 51



### Scadenzario

- [Principali scadenze dal 16 al 28 febbraio 2011](#) pag. 55



### Notizie flash

#### DICHIARAZIONI E MODULISTICA

##### **Ok definitivo per Unico persone fisiche. *Online* il modello 2011**

È disponibile sul sito dell'Agenzia delle Entrate la versione definitiva del **modello Unico PF 2011**, con le relative **istruzioni**, approvato con **provvedimento** del direttore dell'Agenzia delle Entrate del **31 gennaio 2011**. Unico 2011 PF si arricchisce di un nuovo quadro, denominato QR, che i lavoratori dipendenti potranno compilare per farsi restituire la parte eccedente d'imposta pagata sui compensi per lavoro notturno e straordinario. Nuova anche la sezione del quadro RS dedicata all'incentivo fiscale introdotto dal D.L. n. 40/10 noto come "*Tremonti tessile*". Inoltre, da quest'anno i geometri che esercitano la professione sia in forma individuale sia in forma associata devono determinare l'ammontare dei contributi previdenziali dovuti alla "*Cassa italiana di previdenza ed assistenza dei geometri liberi professionisti*" nella nuova sezione del quadro RR. Ancora, nel quadro RB compare uno spazio *ad hoc* per la cedolare secca, ossia l'imposta sostitutiva del 20% sui redditi derivanti dai contratti di affitto di immobili a uso abitativo che si trovano nella provincia de L'Aquila. Inoltre, nel quadro CR debutta una nuova sezione dedicata al credito d'imposta per le mediazioni giudiziarie, mentre in RT e RM tornano le sezioni per la rivalutazione dei terreni e delle partecipazioni. Infine, le istruzioni del quadro RW sono state completamente riviste per accogliere i chiarimenti forniti dalle circolari sullo scudo e sul monitoraggio fiscale pubblicate negli ultimi mesi.

[Agenzia Entrate provvedimento e modulistica 31/01/11](#)



##### **Veneto: non si applica la sospensione per gli adempimenti dei sostituti d'imposta**

Con **risoluzione n. 14**, le Entrate forniscono chiarimenti in merito agli adempimenti dei sostituti d'imposta relativamente alla sospensione dei versamenti tributari prevista dal D.M. del 1/12/10 per i soggetti interessati dall'alluvione del Veneto. La risoluzione chiarisce che la predetta sospensione al 30 giugno 2011 non opera relativamente agli adempimenti e ai versamenti da effettuare in qualità di sostituti d'imposta. Questi ultimi, infatti, dovranno continuare anche nel corrente anno ad operare le ritenute relative ai redditi erogati nei confronti dei soggetti interessati dall'evento eccezionale. Resta preclusa ai sostituti d'imposta, pertanto, l'utilizzazione nel CUD 2011 e nel 770/11, dello specifico codice descrittivo previsto nell'elenco degli eventi eccezionali, predisposto per la generalità dei modelli dichiarativi. Detto codice potrà, invece, essere utilizzato dai soggetti inclusi negli elenchi allegati al D.M. per la compilazione delle dichiarazioni presentate ai fini delle imposte sui redditi e dell'Irap.

[R.M. 11/02/11 n.14](#)



#### IMPOSTA DI BOLLO

##### **Esenti da bollo le procure speciali legate agli adempimenti tributari**

Le procure speciali conferite per assistere o rappresentare i contribuenti, anche in sede di adesione, non sono soggette a imposta di bollo. La regola vale anche per quanto riguarda l'autenticazione della firma apposta in calce alla procura. È questo il parere espresso dall'Agenzia delle Entrate in merito a una questione oggetto di diffomità interpretative e che trova un chiarimento definitivo con la **risoluzione n. 13**.

[R.M. 9/02/11 n.13](#)



## IVA E ESTERO - IRAP

### Novità su Iva e deducibilità Irap nel disegno di legge approvato dal CdM

Nella seduta del 9 febbraio, il Consiglio dei Ministri ha approvato, su proposta del Ministro delle Finanze, un **disegno di legge** che predispone interventi di natura tecnica tesi ad adeguare l'ordinamento fiscale ad indirizzi europei.

In materia di Iva, in particolare, viene prevista: la non imponibilità delle cessioni di navi adibite alla navigazione in alto mare, di navi da guerra e delle prestazioni di servizi ad esse inerenti; viene adeguata la normativa vigente in materia di territorialità dell'Iva e di lotta alle frodi fiscali; sono recepite le direttive 2009/162 in materia di sistema comune dell'imposta sul valore aggiunto e 2009/69, in materia di Iva all'importazione. Il provvedimento tocca anche alcuni aspetti dell'Irap, conferendo al Governo delega a 1) coordinarne il regime con le norme fiscali di determinazione della base imponibile dei soggetti Ires ed Irpef, in osservanza del principio che il reddito tassabile ai fini delle imposte sui redditi deve essere determinato al netto dei costi necessari a produrlo; 2) articolare la deduzione dell'Irap dalle imposte sui redditi, con effetto anche sui periodi d'imposta pregressi, in relazione al concorso del costo del personale e degli interessi passivi ed oneri assimilati alla formazione della base imponibile; 3) semplificare le modalità di determinazione delle deduzioni.

Consiglio dei  
Ministri  
DDL  
9/02/11  
Sito Web



## RISCOSSIONE

### Emendamento nel Milleproroghe sulla rateazione dei debiti tributari per le imprese in crisi

Rispondendo alla domanda se siano allo studio provvedimenti ulteriori, rispetto alla normativa vigente, per permettere alle imprese debentrici di assolvere i propri debiti tributari senza mettere a repentaglio l'esistenza stessa dell'impresa, il sottosegretario all'Economia ha segnalato che è all'attenzione del Senato una proposta emendativa al D.L. n.225/10, c.d. "Milleproroghe", finalizzata a consentire una proroga delle rateazioni già concesse, in relazione alle quali è stato omesso il pagamento della prima rata, o di due rate successive, qualora il contribuente provi un temporaneo peggioramento della situazione che l'ha indotto a chiedere la dilazione.

[Camera  
risposta  
interrogazione  
10/02/11  
n.5-04178](#)





## AGEVOLAZIONI, INCENTIVI E FINANZIAMENTI

### Piano triennale per la riforma sul riordino degli incentivi




Nella seduta del 9 febbraio, il Consiglio dei Ministri ha esaminato uno **schema di decreto legislativo** che disciplina, sulla base della specifica delega ricevuta dal Parlamento, gli interventi di sostegno al sistema produttivo finalizzati allo sviluppo del territorio, alla crescita (con particolare riferimento alle PMI), alla promozione delle attività di ricerca, allo sviluppo e all'innovazione, alla reindustrializzazione delle aree di crisi e al salvataggio e ristrutturazione delle imprese in difficoltà. Il provvedimento prevede l'adozione di un programma triennale che individui gli obiettivi da perseguire, le tipologie di interventi da attuare e le relative risorse, con un riordino del sistema degli incentivi. Il collegamento con le Regioni viene garantito mediante accordi di programma, mentre sono previste semplificazione ed accelerazione dei procedimenti relativi all'accesso e all'erogazione delle agevolazioni.

Consiglio dei  
Ministri  
schema D.Lgs.  
9/02/11  
Sito Web





<p><a href="#">Camera risposta interrogazione</a> <a href="#">10/02/11</a> <a href="#">n.5-04177</a></p> 	<p><b>Compensabilità anticipata negata per le ritenute del 10% sui bonifici</b> No alla possibilità per le imprese di utilizzare la ritenuta d'acconto del 10% per le spese d'intervento di recupero edilizio e di riqualificazione energetica in compensazione, a partire dal 1° gennaio 2011, mediante l'adozione di un apposito codice tributo. Lo chiarisce la risposta all'<b>interrogazione parlamentare n. 5-04177 del 10 febbraio</b>. Come precisato nelle istruzioni al Modello Unico di dichiarazione, il diritto alla compensazione può essere esercitato dal giorno successivo a quello in cui si è chiuso il periodo di imposta in cui si è formato il credito medesimo, purché ricorrano le seguenti condizioni: 1) il contribuente sia in grado di effettuare i conteggi relativi; 2) il credito utilizzato per effettuare la compensazione sia quello effettivamente spettante sulla base delle dichiarazioni presentate successivamente.</p>
<p><a href="#">R.M.</a> <a href="#">7/02/11</a> <a href="#">n.12</a></p> 	<p><b>Bonus risparmio energetico: il solare termodinamico beneficia della detrazione</b> La detrazione del 55% spetta anche per l'installazione di sistemi termodinamici a concentrazione solare, limitatamente però alla produzione di energia termica e di acqua calda. È questa la risposta fornita dall'Agenzia delle Entrate, con la <b>risoluzione n. 12/E del 7 febbraio</b>, a un contribuente che chiedeva, sulla base di una recente nota dell'Agenzia Enea, la conferma del beneficio fiscale anche per gli impianti solari termodinamici. L'Agenzia delle Entrate, oltre a riconoscere il beneficio fiscale per questa tipologia di impianti, precisa che la quota di spesa detraibile, nel caso di impianto a produzione combinata, può essere data dalla percentuale di energia termica prodotta rispetto a quella complessivamente sviluppata dall'impianto. L'Agenzia, infine, ricorda che la Legge di Stabilità 2011, oltre a prorogare il <i>bonus</i> per le spese sostenute entro il 31 dicembre 2011, ha stabilito che la detrazione venga ripartita in dieci quote costanti di pari importo, anziché in cinque.</p>




## CONTENZIOSO TRIBUTARIO

<p><a href="#">Cassazione sentenza</a> <a href="#">4/02/11</a> <a href="#">n.2726</a></p> <p><a href="#">sentenza</a> <a href="#">8/02/11</a> <a href="#">n.3096</a></p> 	<p><b>Prova rigorosa per evitare la rideterminazione sintetica del reddito</b> Sono state depositate nei giorni scorsi due sentenze della Cassazione in tema di onere della prova sull'accertamento sintetico. Secondo la Cassazione <b>n.2726 del 4 febbraio</b> è legittimo l'accertamento fondato sul possesso di due autovetture di lontana immatricolazione (negli anni '77 e '80) e di un immobile (principale) gravato da mutuo, quali indici presuntivi di una maggiore capacità contributiva. Spetterà al contribuente fornire la prova contraria. Nella <b>sentenza n. 3096 dell'8 febbraio</b>, viene statuito che è legittimo l'accertamento fondato sul possesso di una barca, non essendo sufficiente, per dimostrare che l'acquisto del natante era avvenuto con il prestito dei parenti, la circostanza che gli stessi fossero soliti utilizzare l'imbarcazione.</p>
<p><a href="#">Cassazione SSUU sentenza</a> <a href="#">9/02/11</a> <a href="#">n.3160</a></p> 	<p><b>Ici - sui fabbricati D rendita con effetto retroattivo</b> Le Sezioni Unite della Corte di Cassazione con la <b>sentenza n. 3160 del 9 febbraio 2011</b>, hanno risolto un contrasto giurisprudenziale ritenendo che l'atto di attribuzione della rendita catastale, in relazione ai fabbricati della categoria D, ha carattere dichiarativo. Pertanto, per tali fabbricati, non iscritti al catasto nonché per quelli per i quali sono intervenute variazioni permanenti, la determinazione della base imponibile ai fini ici va sempre definitivamente effettuata sulla base della rendita catastale a prescindere dall'epoca sia di attribuzione che di comunicazione della stessa.</p>
<p><a href="#">Cassazione sentenza</a> <a href="#">31/01/11</a> <a href="#">n.2226</a></p> 	<p><b>L'errore in dichiarazione può essere rettificato anche il fase di contenzioso</b> Il contribuente che, nella dichiarazione dei redditi, ha commesso un errore di fatto o di diritto può rettificarla non solo in fase di richiesta di rimborso dell'imposta, ma anche in fase di contenzioso, ma solo se lo fa per opporsi alla maggiore pretesa tributaria. A stabilirlo è la Corte di Cassazione con <b>sentenza n.2226 del 31 gennaio 2011</b>.</p>



<p><a href="#">Cassazione</a> <a href="#">SS.UU.</a> <a href="#">sentenza</a> <a href="#">28/01/11</a> <a href="#">n.2064</a></p> 	<p><b>Spetta al giudice ordinario decidere sulla Tia</b></p> <p>La causa relativa alla richiesta di rimborso dell'Iva versata, e non dovuta, in occasione del pagamento della Tia va risolta dal giudice ordinario, in quanto tale lite non riguarda un rapporto tributario, bensì uno privatistico. In particolare, secondo le Sezioni Unite della Corte di Cassazione - <b>sentenza n. 2064 del 28 gennaio 2011</b> - poiché il soggetto passivo nel rapporto tributario in materia di Iva è il cedente, e non il cessionario, le controversie in ordine al rapporto di rivalsa fra cedente e cessionario non attengono al rapporto tributario e, pertanto, esulano dalle attribuzioni giurisdizionali delle Commissioni tributarie (art. 2 del D.Lgs. n. 546/92) per rientrare in quelle del giudice ordinario</p>
<p>Cassazione sentenza 10/02/11 n.3274</p> 	<p><b>Non è abuso la <i>par condicio creditorum</i> violata</b></p> <p>L'abuso del diritto nel concordato non può consistere nella semplice violazione della <i>par condicio creditorum</i>, intesa come trattamento paritario all'interno delle classi, ma anche nel concordato senza classi. È in sostanza ammissibile che il singolo creditore, nel caso sia lui stesso proponente dell'accordo, abbia intenti speculativi, non fosse altro perché il perseguire un risultato ulteriore rispetto a quello che gli comporterebbe per tale sua qualità serve a compensare il rischio insito nell'operazione. A stabilirlo è la Corte di Cassazione con <b>sentenza n. 3274 del 10 febbraio 2011</b>.</p>

## DIRITTO SOCIETARIO

<p><a href="#">D.Lgs.</a> <a href="#">30/12/10</a> <a href="#">n.259</a> <a href="#">G.U.</a> <a href="#">7/02/11</a> <a href="#">n.30</a></p> 	<p><b>La relazione sui compensi degli amministratori nelle quotate</b></p> <p>È stato pubblicato, nella <b>Gazzetta Ufficiale n.30 del 7 febbraio</b>, il <b>D.Lgs. n.259 del 30 dicembre 2010</b>, di recepimento delle raccomandazioni della Commissione Ue n.2004/913/Ce e n.2009/385/Ce, in materia di trasparenza delle remunerazioni degli amministratori e dei dirigenti delle società quotate. Il decreto prevede l'obbligo per gli amministratori di presentare all'assemblea dei soci la "relazione sulla remunerazione" degli amministratori e dei dirigenti.</p>
<p><a href="#">Tribunale Milano</a> <a href="#">sentenza</a> <a href="#">18/01/11</a> <a href="#">n.501</a></p> 	<p><b>Estesa alle Srl la responsabilità degli amministratori verso i creditori sociali</b></p> <p>Gli amministratori delle società a responsabilità limitata sono responsabili verso i creditori sociali dell'inosservanza degli obblighi relativi alla conservazione e alla integrità del patrimonio, analogamente a quanto previsto per le Spa, ciò anche se il codice civile non lo preveda in maniera espressa. Lo ha stabilito il Tribunale di Milano con la <b>sentenza n. 501 del 18 gennaio 2011</b>, avvalorando la tesi della estensibilità dell'art. 2394, c.c., in via analogica, anche nei confronti delle Srl. Secondo i giudici, "questa interpretazione scongiurerebbe l'illegittimità costituzionale dell'omessa previsione per i creditori delle Srl di una previsione che - analogamente a quanto avviene in forza dell'art. 2394-bis, c.c. - consenta in caso di fallimento al curatore di agire anche in nome dei creditori in via esclusiva contro gli amministratori. Se si dovesse opinare diversamente, si verificherebbe un'ingiustificata disparità di trattamento tra i creditori di una Srl e quelli di una Spa".</p>
<p><a href="#">Tribunale Trieste</a> decreto 21/01/11</p> 	<p><b>Esperibile il controllo giudiziario ex 2409 dai sindaci delle Srl</b></p> <p>In caso di gravi irregolarità, i sindaci di Srl possono presentare la denuncia all'autorità giudiziaria. Lo ha stabilito il Tribunale di Trieste con il <b>decreto del 21 gennaio 2011</b>. La motivazione del decreto in oggetto segue la tesi della nuova norma di comportamento del Cndcec (6.3) e di altra giurisprudenza di merito (Tribunale di Roma, 6 settembre 2004; Tribunale di Salerno, 26 febbraio 2008; Tribunale di Napoli, 14 maggio 2008; Tribunale di Milano, 26 marzo 2010), diversamente da quanto statuito dalla Cassazione, con sentenza n. 403 del 13/01/10.</p>

Assonime  
documento  
febbraio 2011



**Cancellazione della società dal registro delle imprese e sopravvenienze attive**  
Assonime con il **“Caso n.1/2011”**, prendendo ad esame la [sentenza](#) del Tribunale di Napoli del 26 aprile 2010 (che riguardava una società di persone), fornisce l'occasione per affrontare il tema degli effetti della cancellazione della società dal registro delle imprese, nell'ipotesi di successiva emersione di sopravvenienze attive o passive. Secondo la tesi interpretativa seguita dal tribunale di Napoli, nel caso di emersione di rapporti giuridici attivi la società deve necessariamente rivivere, per consentire la corretta imputazione della titolarità dei beni emersi e garantire la successiva circolazione. Nel caso di sopravvenienza di elementi passivi, invece, la regola disposta dall'art. 2495 c.c. impedisce la reviviscenza della società dopo la cancellazione dal registro delle imprese e i creditori sociali non soddisfatti possono far valere i loro crediti nei confronti dei soci, fino alla concorrenza delle somme da questi riscosse in base al bilancio finale di liquidazione, e nei confronti del liquidatore, se il mancato pagamento è dipeso da colpa di questi. La sentenza della Corte di Cassazione S.U. n.4062/10, invece, ritiene che la società non possa rivivere dopo la cancellazione, pur in presenza di rapporti giuridici non definiti.

## REDDITO D'IMPRESA

[Fondazione Studi  
Consulenti Lavoro](#)  
[parere  
7/02/11  
n.4](#)



**La tassazione della plusvalenza derivante da cessione dell'impresa familiare**  
Se il titolare dell'impresa, in conformità alla possibilità prevista dall'art.5, co.4 del Tuir, imputi al collaboratore familiare una quota di plusvalenza derivante dalla cessione dell'azienda, la stessa dovrà essere dichiarata dal collaboratore nel proprio Modello Unico e il titolare dell'impresa non potrà assoggettare a tassazione separata nel quadro RM la propria quota di plusvalenza. Diversamente, l'intera plusvalenza concorrerà a formare per competenza il suo reddito e, ricorrendone, il titolare potrà però tassare con modalità separata la plusvalenza nel quadro RM del proprio Modello Unico PF, non facendola confluire nel reddito d'impresa. Sono le conclusioni a cui giunge la Fondazione Studi Consulenti del Lavoro, con il **parere n.4 del 7 febbraio**, che ripercorre il dibattito di prassi e giurisprudenza sul tema.

## LAVORO E PREVIDENZA

[Inps  
circolare  
8/02/11  
n.28](#)



**Adempimenti paghe e contributi vietati a Ced, tributaristi e revisori contabili**  
L'Inps, con **circolare n.28 dell'8 febbraio 2011**, ha illustrato i nuovi criteri operativi per i soggetti abilitati alla cura degli adempimenti in materia di lavoro, previdenza ed assistenza sociale dei lavoratori dipendenti, ivi compresa la trasmissione telematica della documentazione previdenziale. La circolare specifica che l'Istituto validerà esclusivamente ai soggetti autorizzati per legge all'attività di consulenza, ossia agli stessi datori di lavoro o a un dipendente o a un professionista abilitato. Restano, pertanto, esclusi i Centri di elaborazione dati (CED) e quei soggetti, quali i tributaristi, i consulenti fiscali e i revisori contabili, che possono svolgere solo adempimenti di natura fiscale. Dal mese di aprile per operare in nome e per conto dei datori di lavoro, occorrerà munirsi di un'apposita delega da trasmettere all'Inps. A decorrere dalle denunce contributive relative al periodo di paga “aprile 2011”, il nuovo sistema di deleghe sarà pienamente a regime. A tal fine l'Inps ha messo in linea (dal 7 febbraio) una specifica procedura.



### Contributi IVS 2011 per artigiani e commercianti

Con **circolare n.34 del 10 febbraio** l'Inps conferma che per il 2011 le aliquote contributive per il finanziamento delle gestioni pensionistiche dei lavoratori artigiani e commercianti iscritti alle gestioni autonome dell'Inps, restano nella misura pari al 20,00%, prevista dall'art.1, co.768 della Legge Finanziaria 2007. I contributi vanno versati entro il 16 maggio, 16 agosto, 16 novembre 2011 e 16 febbraio 2012, 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 2010, primo acconto 2011 e secondo acconto 2011.

[Inps  
circolare  
10/02/11  
n.34](#)



### Contributi alla gestione separata per il 2011

Con **circolare n.30 del 9 febbraio**, l'Inps detta le istruzioni per il calcolo ed il versamento delle aliquote dovute per la contribuzione alla Gestione separata nell'anno 2011. Il documento spiega che, per quest'anno, l'art.1, co.10, della L. n.247/07 aveva previsto un innalzamento nella misura di 0,09 punti percentuali dell'aliquota contributiva di finanziamento, ma l'art.1, co.39 della legge di stabilità n.220/10 ha abrogato il citato comma 10. Pertanto nulla è innovato rispetto alle aliquote vigenti nel 2010, pari al 26,72% per i soggetti non assicurati presso altre forme pensionistiche obbligatorie e al 17% per i soggetti titolari di pensione o provvisti di altra tutela pensionistica obbligatoria.

[Inps  
circolare  
9/02/11  
n.30](#)



### Nel mirino dell'Inps finiscono retribuzioni mensili, contributi e conguagli

Con la **circolare n.33 del 10 febbraio** vengono illustrate dall'Inps le varie fasi dell'attività di verifica anti-sommerso. La prima fase è già partita e si concluderà il 31 marzo: saranno controllati i conguagli registrati nel quadro D del modello Dm10, a titolo di indennità di malattia. Successivamente il controllo si estenderà alle altre prestazioni assistenziali: assegni al nucleo familiare, sgravi e riduzioni contributive. L'azione ispettiva mira ad individuare probabili situazioni di non congruità, formali e sostanziali.

[Inps  
circolare  
10/02/11  
n.33](#)



## CONTRATTI

[Ministero Finanze  
comunicato  
8/02/11  
G.U. 8/02/11  
n.31](#)



### Aggiornato l'interesse per i ritardi nei pagamenti su transazioni commerciali

È stato pubblicato in **Gazzetta Ufficiale n.31 dell'8 febbraio 2011**, il **comunicato** del Ministero delle Finanze che aggiorna il saggio degli interessi da applicare a favore del creditore nei casi di ritardo nei pagamenti nelle transazioni commerciali. Per il periodo 1° gennaio - 30 giugno 2011, il saggio al netto della maggiorazione, è pari all'1%.

## AGGIORNAMENTO SOFTWARE

### Aggiornamento software Gerico beta e Iva 26

Sono disponibili sul sito *web* delle Entrate:

- **l'aggiornamento dell'8/02/11 della versione Beta del software Gerico 2011**, che consente il calcolo della congruità, tenuto conto della normalità, e della coerenza per i 68 studi di settore che dovrebbero entrare in vigore a partire dal periodo d'imposta 2010, a seguito di pubblicazione in G.U. entro il 31/03/11;

(Percorso: <http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/portal/entrate/home> - Cosa devi fare - Dichiarare - Studi di settore e parametri - Studi di settore - Compilazione - Software di compilazione)

- **la versione 1.0.1 del 03/02/11 del software Iva 26;**

(Percorso: <http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/portal/entrate/home> - Cosa devi fare - Comunicare Dati - Adesione e variazione Iva di gruppo (Iva 26) - Compilazione e invio -

[Agenzia Entrate  
software  
Sito Web](#)



Software di compilazione)

- **la versione 1.5.0** del 10/02/11 del *software denunce imposta sulle assicurazioni e della procedura di controllo*.

(Percorso: <http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/portal/entrate/home> - Cosa devi fare - Dichiarare - Imposta Assicurazioni premi e accessori - Compilazione e invio - Software di compilazione e procedura di controllo)



Accedi all' Area Riservata



E\_mail

Le ricordiamo che all'interno dell'Area riservata è attivo il **nuovo servizio dedicato agli Abbonati** che desiderano offrire suggerimenti, casi di studio e idee su argomenti da approfondire.

Gli spunti più interessanti saranno oggetto di discussione nel nostro Comitato scientifico e sviluppati nei prossimi numeri.



Seminario in 2 week-end a numero chiuso (disposizione a banchi)

Orario: Venerdì 09:30 - 13:00 / 14:30 - 18:00  
Sabato 09:30 - 13:00

## IL RICORSO TRIBUTARIO

La corretta applicazione delle regole procedurali del processo tributario e la redazione dei ricorsi

**MILANO** Hotel Michelangelo 25-26 febbraio 2011  
11-12 marzo 2011

**VERONA** Hotel Holiday Inn 04-05 marzo 2011  
25-26 marzo 2011



QUOTA DI PARTECIPAZIONE

€ 625,00 + IVA 20%

Sconto del 20% per i possessori della tessera Privilege Club



Per maggiori informazioni

Clicca qui

Per maggiori informazioni sugli altri seminari Euroconference visita [www.euroconference.it](http://www.euroconference.it)

## **Casi particolari di presentazione della dichiarazione annuale Iva**

a cura di Luca Caramaschi

### **Contribuenti che esercitano più attività con contabilità separate**

I soggetti che esercitano più attività con applicazione separata dell'imposta, sia per obbligo che per opzione, ai sensi dell'art. 36, commi 2 e 3, del DPR n. 633/72, presentano comunque una sola dichiarazione, costituita da un frontespizio (quello Iva o quello di Unico, a seconda che si procede alla presentazione autonoma o unificata della dichiarazione) e da tanti moduli composti dai vari quadri (da numerare nell'apposita casella in alto a destra) quante sono le attività distintamente gestite agli effetti dell'Iva.

Si ricorda che in tutti i casi in cui l'imposta è applicata separatamente per una determinata attività, la detrazione sugli acquisti, se ridotta in base alla percentuale di pro rata generale ovvero applicata forfetariamente, è ammessa per l'imposta relativa ai beni e ai servizi utilizzati promiscuamente, nei limiti della parte imputabile all'esercizio dell'attività stessa.

I passaggi di beni tra attività separate sono soggetti a fatturazione e all'applicazione dell'imposta con riferimento al valore normale ai sensi dell'art. 36 del decreto Iva; l'imposta non è dovuta per i passaggi di beni alle attività di commercio al minuto per le quali si applica il sistema della ventilazione, che devono comunque essere annotati.

I passaggi di servizi all'attività soggetta a detrazione ridotta o forfetaria costituiscono prestazioni di servizio che si considerano effettuate, in base al valore normale, nel momento in cui sono rese.

In caso di separazione facoltativa delle attività, la detrazione dell'imposta sugli acquisti spetta a condizione che le varie attività siano gestite con contabilità separata. La detrazione è esclusa, inoltre, per l'imposta relativa ai beni non ammortizzabili utilizzati promiscuamente.

Alcuni quadri, avendo una funzione riepilogativa della situazione del contribuente, devono essere compilati una sola volta (per uniformità, le istruzioni precisano che tali quadri vanno compilati sul modulo contrassegnato dal n. 1); si tratta dei quadri VC, VD, VH, VK, VR, VO, VT e VX, della sezione 2 del quadro VA e delle sezioni 2 e 3 del quadro VL.

### **Fusioni, incorporazioni ed altre trasformazioni sostanziali soggettive avvenute nel corso del 2010**

Particolari modalità di compilazione sono previste nei casi di incorporazioni, fusioni, scissioni ed altre modificazioni soggettive (conferimento, passaggio da società di persone a ditta individuale, successione ereditaria, cessione e donazione d'azienda, ecc.), che comportano l'assorbimento totale (es. incorporazione) o parziale (es. conferimento di un ramo aziendale), da parte del contribuente dichiarante ("avente causa"), della situazione Iva di un altro soggetto ("dante causa").

Per la compilazione della dichiarazione, occorre distinguere tra eventi che comportano l'estinzione del soggetto "dante causa" (es. incorporazione societaria) da eventi che, invece, non comportano tale effetto (es. conferimento ramo d'azienda); in tale seconda ipotesi, inoltre, occorre ulteriormente verificare se vi sia stato, in relazione all'evento, il trasferimento del saldo Iva corrente dal soggetto "dante causa" al soggetto "avente causa".

### ⇒ Estinzione del soggetto “dante causa”

Se per effetto dell'evento il “dante causa” si è estinto, come, per esempio, nel caso di incorporazione societaria (estinzione della persona giuridica), oppure di conferimento o cessione dell'unica azienda dell'imprenditore individuale (ipotesi che le istruzioni assimilano all'estinzione del “dante causa”, suscitando tuttavia qualche perplessità), deve essere presentata una sola dichiarazione da parte dell'“avente causa” (ad esempio, la società incorporante, conferitaria, cessionaria, ecc).

Il soggetto “avente causa”, pertanto, dovrà strutturare così la dichiarazione annuale Iva:

- un solo frontespizio (Iva o Unico, a seconda della presentazione autonoma o unificata del modello Iva);
- un primo modulo riferito alle proprie operazioni dell'intero anno 2010;
- un secondo modulo riferito al soggetto assorbito, contenente i dati relativi alle operazioni da questi effettuate nel periodo compreso fra l'1/01/10 ed il mese o trimestre antecedente a quello nel corso del quale ha avuto effetto l'assorbimento della posizione.

### Esempio

In caso di una fusione per incorporazione avvenuta in data del 15/9/2010 di una società in regime di liquidazione mensile, debbono essere trascritti nel modulo n. 2, riferito all'incorporata, i dati del periodo 1/1-31/8, in quanto quelli relativi alla prima quindicina di settembre saranno confluiti nella liquidazione periodica effettuata dall'incorporante, che li includerà pertanto nel modulo n. 1.

Il modulo relativo alle operazioni del soggetto estinto deve essere contrassegnato dall'indicazione, nel campo 1 del rigo VA1, del numero di partita Iva del soggetto stesso.

Ecco come si compone, per esempio, la dichiarazione della società Delta, che, il 15 settembre 2010, ha incorporato la società Alfa (per semplicità, si ipotizzi che nessuna delle due società abbia esercitato più attività con contabilità separata; in caso contrario, per la società con contabilità separate dovranno compilarci più moduli secondo le indicazioni già viste precedentemente):

- frontespizio società contribuente Delta;
- modulo n. 1, quadri contabili Delta, con l'indicazione dei dati delle operazioni da essa effettuate nell'intero anno, comprese quelle dell'incorporata relative al periodo dal 1° al 15 settembre; compilazione del quadro VX, con la sommatoria dei dati riportati in entrambi i moduli, e del quadro VT, con la suddivisione delle operazioni imponibili complessivamente indicate in entrambi i moduli;
- modulo n. 2, quadri contabili Alfa, con l'indicazione dei dati delle operazioni da essa effettuate dall'1/1 al 31/8/2010; nel rigo VA1, campo 1, di questo modulo occorre indicare il numero di partita Iva di Alfa; non vanno compilati i quadri VX e VT.

Le eventuali rettifiche della detrazione, ai sensi dell'art.19-bis<sup>2</sup>, da parte della società Alfa, dovranno essere ragguagliate ai mesi o trimestri cui si riferisce il modulo. La società Delta opererà le rettifiche successive rapportandole al numero dei mesi residui. Agli effetti dell'applicazione dell'Iva nel corso del periodo d'imposta 2010, la società Delta dovrà tenere conto della somma dei volumi d'affari esposti nei due moduli<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> Si veda la Circolare ministeriale n. 50 del 29 febbraio 1996.

### ⇒ Prosecuzione del soggetto “dante causa”

Qualora, invece, l'evento straordinario non abbia comportato l'estinzione del “dante causa” (es. cessione di un ramo d'azienda), la dichiarazione Iva relativa all'anno 2010 relativa alla posizione Iva trasferita dovrà essere presentata:

- distintamente da ciascuno dei soggetti coinvolti nell'operazione, se non vi è stato passaggio del saldo Iva (credito o debito) corrente all'atto dell'evento;
- dall'“avente causa” se, invece, per effetto dell'evento, questi abbia acquisito il saldo Iva del “dante causa”; in questa ipotesi, la dichiarazione sarà strutturata come già indicato), con una ulteriore particolarità:
  - nel rigo VA1 del modulo riferito alla posizione “assorbita”, oltre a riportare nel campo 1 il numero di partita Iva del “dante causa”, occorre barrare la casella 2, al fine di segnalare che quest'ultimo continua a svolgere un'attività rilevante agli effetti dell'Iva (per cui dovrà, relativamente a tale ulteriore attività, presentare autonomamente la dichiarazione).

### **Esempio**

Alla data del 25/9/2010, la società Rossi Srl ha ceduto alla Verdi Srl il ramo aziendale X, comprensivo del saldo Iva, continuando a gestire l'altra azienda Y.

Si determina la seguente situazione:

1. Verdi Srl presenterà la dichiarazione del 2010 costituita da un frontespizio e da due moduli, come indicato sub a) per l'ipotesi di estinzione; nel modulo n. 2, relativo alle operazioni dell'azienda X, riporterà nel rigo VA1, campo 1, il numero di partita Iva della Rossi Srl e barrerà la casella 2;
2. Rossi Srl presenterà la dichiarazione del 2010 relativa all'attività che ha continuato ad esercitare; nel rigo VA1, dovrà barrare la casella 3, per segnalare all'Amministrazione finanziaria di avere partecipato, nel corso del 2010, ad operazioni straordinarie. Inoltre, a partire dalla dichiarazione di quest'anno, qualora Rossi Srl avesse trasferito, per effetto dell'operazione straordinaria, una quota del proprio credito emergente dalla dichiarazione dell'anno precedente, dovrà indicare il relativo importo nel casella 4.

### **Operazione con effetto dal 31/12**

Come chiarito dall'Agenzia delle Entrate nella C.M. n. 6/E/06, le descritte modalità di compilazione della dichiarazione vanno osservate anche nell'ipotesi in cui l'evento straordinario (es. incorporazione) abbia effetto dal 31 dicembre 2010, dovendosi ritenere, anche in tal caso, che il soggetto “avente causa” assorba nella propria liquidazione le operazioni dell'ultima frazione dell'anno effettuate dal “dante causa”.

### **Assenza di operazioni del “dante causa”**

Nella stessa circolare, è stato inoltre chiarito che, nell'ipotesi in cui il soggetto “dante causa” non abbia effettuato alcuna liquidazione (es. Alfa incorpora Beta il 10/01/10), il soggetto “avente causa” deve comunque presentare un'unica dichiarazione composta di due moduli, secondo le modalità sopra descritte. In tal caso, infatti, nel modulo riferito all'attività del soggetto “dante causa” occorrerà comunque indicare la partita Iva di questi nell'apposito campo del rigo VA1.

### **Fusioni, incorporazioni ed altre trasformazioni sostanziali soggettive avvenute dal 1° gennaio 2011**

Nell'ipotesi in cui la trasformazione intersoggettiva sia avvenuta dopo la chiusura del periodo d'imposta, e cioè nel periodo compreso tra l'1/1/2011 e la scadenza del termine di presentazione della dichiarazione, le modalità di presentazione della dichiarazione



relativa al 2010 variano soltanto in ragione dell'estinzione o meno del soggetto "dante causa":

- nel primo caso, infatti, l'adempimento dichiarativo deve essere necessariamente assolto dall'"avente causa", il quale presenterà pertanto, oltre alla propria dichiarazione, quella relativa al soggetto "assorbito" (ovviamente se non già presentata da quest'ultimo anteriormente all'evento); tale dichiarazione deve essere redatta in forma autonoma;
- nel secondo caso, invece, poiché l'evento ha effetto solo dal 2011, ciascuno dei soggetti presenterà distintamente la propria dichiarazione Iva relativa al 2010.

### Esempio

La società Alfa incorpora la società Beta il 20/1/2011; la dichiarazione Iva 2011 relativa al 2010 di Beta dovrà essere presentata, in forma autonoma, da Alfa, che indicherà nel frontespizio:

- i dati di Beta come contribuente
- i propri dati come dichiarante (codice carica: 9)

Infine, per completezza di trattazione, si accenna agli altri casi in cui la dichiarazione assume una struttura particolare, similmente a quanto avviene nelle ipotesi sopra esaminate.

### Applicazione di diversi regimi d'imposta

Come chiarito dal Ministero delle Finanze con la [circolare n. 57](#) del 5 marzo 1999, l'utilizzo di più moduli si rende necessario anche nell'ipotesi in cui il contribuente abbia applicato nel corso dell'anno, per effetto di particolari disposizioni, distinti regimi d'imposta per la medesima attività.

### Oro da investimento

I contribuenti che operano nel settore dell'oro da investimento, qualora abbiano esercitato la detrazione sia in base all'art. 19, co. 3, lett. d), sia in base al co. 5-bis del decreto Iva, devono contabilizzare distintamente le operazioni e sono, pertanto, tenuti a compilare due distinti moduli della dichiarazione.

### Attività agricola e operazioni "connesse"

L'agricoltore che svolge abitualmente anche prestazioni di servizi "connesse", avvalendosi del regime forfetario di cui all'art. 34-bis del decreto Iva, è tenuto all'applicazione separata dell'imposta e, di conseguenza, alla compilazione di distinti moduli della dichiarazione<sup>2</sup>.

### Persone fisiche che hanno cessato e ripreso l'attività nel corso del 2010

Nell'ipotesi in cui un contribuente persona fisica abbia cessato e successivamente riaperto l'attività (non importa se la medesima oppure un'altra) nel corso dello stesso anno, e si trovi ad aver posseduto due differenti numeri di partita Iva nel corso del medesimo anno, dovrà presentare comunque una sola dichiarazione Iva (autonoma o unificata, a seconda della situazione), utilizzando più moduli secondo le stesse modalità stabilite per i casi di trasformazioni intersoggettive, descritte prima.

Nel modulo relativo all'attività esercitata nella prima parte dell'anno dovrà essere trascritta, nel rigo VA1, la corrispondente partita Iva. Le suddette indicazioni sono state fornite dal ministero delle finanze con la C.M. n. 68/E/99.

<sup>2</sup> Si veda, al riguardo, la C.M. n. 6/E/05.



## Procedure concorsuali aperte nel 2010

Infine, anche la prima dichiarazione annuale presentata da curatori e commissari liquidatori (quella, cioè, relativa all'anno nel corso del quale si è aperta la procedura concorsuale), si compone di due moduli:

- uno accoglie le operazioni relative alla frazione dell'anno antecedente all'apertura della procedura; tale modulo va identificato contrassegnando l'apposita casella 1 nel rigo VA3;
- l'altro accoglie le operazioni poste in essere dal curatore o commissario liquidatore.

In entrambi i moduli devono essere compilati tutti i quadri, fatta eccezione per i quadri VT e VX che devono, invece, essere compilati soltanto nel modulo 1.

In particolare, per quanto riguarda il quadro VX, occorre attenersi alle seguenti indicazioni:

- se dal modulo del primo periodo, relativo alle operazioni ante-fallimento, emerge un debito d'imposta, occorre riportare nel quadro VX soltanto il saldo del secondo periodo, relativo alle operazioni post-fallimento;
- se invece dal modulo del primo periodo emerge un credito, questo va sommato algebricamente al saldo risultante dal modulo del secondo periodo.

In sostanza, il debito pre-fallimentare è un debito del fallito e resta separato dalla gestione Iva della procedura; l'amministrazione, sulla base della speciale dichiarazione 74-bis di seguito descritta, provvederà all'insinuazione fallimentare.

Il credito pre-fallimentare, invece, viene riportato a nuovo nel secondo periodo, per cui è utilizzabile per assorbire un eventuale debito post-fallimentare della procedura.

## Dichiarazione speciale 74-bis

Si rammenta che per le operazioni ante-procedura, inoltre, il curatore o commissario liquidatore deve spedire telematicamente, entro quattro mesi dalla nomina, anche la speciale dichiarazione, redatta sull'apposito modello 74-bis, all'ufficio delle entrate competente.

### Procedure aperte nel 2011

Il curatore o commissario liquidatore è tenuto a presentare, entro quattro mesi dalla nomina o, se più ampio, nel termine ordinario, anche la dichiarazione annuale relativa al 2010 nella particolare ipotesi in cui la procedura sia stata aperta tra l'1/1/2011 e il termine di scadenza per la presentazione della dichiarazione, e sempre che la dichiarazione non sia già stata presentata dal soggetto fallito o in liquidazione coatta.

## Società controllanti e controllate

Le società controllanti e controllate, che si avvalgono della liquidazione di gruppo, devono presentare ognuno la propria dichiarazione, redatta in forma autonoma.

Per attivare la procedura di liquidazione di gruppo occorre esercitare un'esplicita opzione, valida per un anno (e, dunque, da rinnovare annualmente, qualora permanga l'interesse), entro il termine per la prima liquidazione dell'imposta relativa all'anno in questione (cioè, entro il 16 febbraio).

L'opzione deve essere esercitata in forma esplicita, inoltrando apposita comunicazione alle Entrate. È, infatti, esclusa la possibilità di manifestare l'opzione attraverso il c.d. "*comportamento concludente*" (art. 4, DPR n.442/97).

La comunicazione dell'opzione deve essere redatta utilizzando il modello Iva 26, che, da quest'anno, è stato oggetto di *restyling*. Con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate del 6 dicembre 2010, infatti, è stata approvata una nuova versione del modello Iva 26 (insieme alle relative istruzioni e specifiche tecniche), che mantiene la stessa struttura del precedente (anche se per talune informazioni vengono chiesti maggiori dettagli).

Tuttavia, a differenza del precedente, che doveva essere consegnato in forma cartacea direttamente all'ufficio competente nei confronti della società controllante e inviato in copia agli uffici competenti nei confronti delle società controllate, il nuovo modello dovrà essere trasmesso esclusivamente per via telematica, direttamente o mediante intermediari abilitati, secondo le stesse regole previste per la trasmissione delle dichiarazioni.

Oltre a completare il passaggio alla veste elettronica per tutti i modelli Iva (il modello 26 era rimasto l'ultimo in versione cartacea), la novità comporta la semplificazione della procedura, giacché non sarà più necessario inviare il modello anche ai vari uffici competenti.

Un'altra novità consiste nella soppressione del modello Iva 26-*bis*, che doveva essere utilizzato per comunicare eventuali variazioni nella composizione del gruppo: il nuovo modello 26 "telematico" assolve, infatti, anche questa funzione e dovrà pertanto essere impiegato anche per segnalare le variazioni intervenute nel corso dell'anno rispetto ai dati indicati all'atto dell'attivazione della procedura. In caso di variazioni, il modello va presentato entro trenta giorni.

Con R.M. n. 22/E/05, l'Agenzia delle Entrate, modificando il precedente orientamento, ha riconosciuto che possono partecipare alla liquidazione di gruppo anche le società residenti in altri Stati membri dell'Ue in possesso di una stabile organizzazione in Italia, oppure identificate direttamente ai sensi dell'articolo 35-ter del decreto Iva ovvero tramite rappresentante fiscale, fermo restando il possesso degli altri requisiti previsti dalla normativa che disciplina la procedura in esame.

La dichiarazione della società controllante deve comprendere anche il prospetto Iva 26 PR/2011 (liquidazioni periodiche e determinazione dell'imposta dovuta o a credito del gruppo).

La società controllante ha inoltre l'obbligo di presentare al concessionario della riscossione il modello Iva 26/LP2011 (prospetto delle liquidazioni periodiche delle società appartenenti al gruppo), al quale deve allegare:

- copia del prospetto Iva 26/PR2011;
- le garanzie delle partecipanti per i crediti compensati;
- la garanzia della capogruppo per l'eccedenza di gruppo compensata.

Le dichiarazioni delle società controllate devono essere sottoscritte anche dal rappresentante legale della società controllante.

## La comunicazione per l'opzione dell'Iva di gruppo

a cura di Crescenzo Fabozzi

Entro il prossimo 16 febbraio 2011, le società controllanti e controllate che intendono avvalersi della facoltà di consolidare le liquidazioni periodiche in capo al gruppo devono manifestare l'opzione presentando - da quest'anno, per la prima volta, esclusivamente per via telematica - il Modello Iva 26.

L'opzione, valida per il singolo anno solare 2011, deve essere esplicitata e non può essere surrogata dal comportamento concludente.

### Presupposti soggettivi ed oggettivi

La disciplina della liquidazione Iva di gruppo è stata introdotta nell'ordinamento giuridico nazionale all'art. 73, co. 3 del DPR n. 633/72 a decorrere dal 1° gennaio 1980, a seguito del recepimento della VI Direttiva Cee n. 77/388/CEE del 17 maggio 1977,.

Tale procedura di compensazione prevede che i versamenti periodici (mensili o trimestrali), nonché il conguaglio di fine anno dell'imposta, siano effettuati dalla società controllante, la quale determina l'imposta da versare o il credito del gruppo, compensando i debiti e i crediti risultanti dalle liquidazioni di tutte le società partecipanti e da queste trasferiti al gruppo.

Il **vantaggio** di siffatta procedura è sicuramente di carattere **finanziario** e consiste nella possibilità di estinguere automaticamente, all'interno del gruppo, le posizioni creditorie di alcune società con quelle debitorie di altre, realizzando, di fatto, un mezzo semplificato e accelerato di recupero dei crediti Iva.

Il Ministero delle Finanze - delegato dal Legislatore alla regolamentazione della speciale procedura di liquidazione Iva di gruppo - con il DM del 13 dicembre 1979 (di seguito, "decreto") ha disposto le modalità necessarie per l'attuazione della normativa in questione<sup>3</sup>.

Per quanto riguarda i **presupposti soggettivi** (art. 2 del decreto), la speciale procedura della liquidazione Iva di gruppo può essere eseguita esclusivamente dalle società di capitali, che detengono una percentuale superiore al 50% del capitale delle società controllate, fin dall'inizio dell'anno solare precedente a quello nel quale si esercita l'opzione per la procedura in parola (e, dunque, per il 2011, sin dal 1° gennaio 2010).

Il Legislatore nulla dispone in ordine alla residenza fiscale delle società partecipanti al regime in commento.

Pertanto, lo stesso risulta applicabile anche alle società residenti in Paesi comunitari che abbiano forme giuridiche equipollenti alle società di capitali di diritto italiano, operanti nello Stato mediante una stabile organizzazione, un rappresentante fiscale ovvero mediante identificazione diretta, ai sensi dell'art. 35-ter del DPR n. 633/72.

Restano, invece, **escluse** dall'applicazione del suddetto regime le **società di persone**, sia che rivestano la qualifica di società controllanti che quella di società controllate.

Nello specifico, relativamente all'**entità oggettiva** della **partecipazione** al capitale della società controllata richiesta alla controllante, l'art. 2 del decreto prevede che:

- a) le azioni o quote di partecipazione di ogni società controllata devono essere possedute dalla società controllante (controllo diretto) o da un'altra società

<sup>3</sup> Le modalità operative sono, poi, state integrate dalla successiva prassi dell'Agenzia delle Entrate e, in particolare, dalla Circolare Ministeriale n. 16/360711 del 28 febbraio 1986.

appartenente alla catena di controllo (controllo indiretto) per una percentuale superiore al 50% del loro capitale sociale, non tenendo conto delle azioni prive del diritto di voto;

- b) il possesso delle azioni o quote deve sussistere ininterrottamente fin dall'inizio dell'anno solare precedente a quello interessato alla procedura. Detto possesso è possibile anche per il tramite di un'altra società considerata controllata.

Se una società nell'ambito di una "catena" di controllo riveste sia il ruolo di controllante che quello di controllata, essa può assumere il ruolo di controllante nell'ambito della liquidazione di gruppo, nel caso in cui la società che la controlla rinunci a partecipare alla stessa mediante la presentazione di apposita dichiarazione.

Tale possibilità, per ovvi motivi, risulta preclusa alle società che rivestano l'ultimo grado della catena di controllo.

Requisiti soggettivi e oggettivi	
Tipologia	Requisiti
Società controllante e controllate	Società di capitali
Entità della partecipazione	Superiore al 50% del capitale sociale della società controllata, senza tener conto delle azioni prive del diritto di voto.
Durata del controllo	Il controllo deve sussistere almeno dall'inizio dell'anno solare precedente quello in cui ha avuto inizio la procedura.

### Novità previste per la comunicazione dell'opzione

Secondo quanto disposto dal decreto del 1979, il primo adempimento da espletare per potersi avvalere del regime della liquidazione Iva di gruppo è la presentazione, da parte della società controllante, entro il termine di liquidazione e versamento dell'Iva di gennaio (ossia, entro il 16 febbraio di ciascun anno), di un'apposita dichiarazione (modello Iva 26) con la quale la società indichi di volersi avvalere dell'opzione nell'anno d'imposta considerato. Qualora la società controllante non presentasse tale modello entro il termine perentorio del 16 febbraio 2011, ciò comporterebbe l'impossibilità di avvalersi della procedura in oggetto<sup>4</sup>. Si fa, inoltre, presente che l'opzione ha efficacia annuale e non è previsto un rinnovo tacito.

Come accennato, l'opzione va comunicata utilizzando il modello Iva 26, recentemente approvato dalle Entrate con il [provvedimento del 6 dicembre 2010](#), in sostituzione dei precedenti modelli Iva 26 e Iva 26-bis (approvati con DM dell'8 gennaio 1990).

Diversamente dal passato, il modello non va più consegnato in triplice copia, direttamente dalla società controllante, all'ufficio delle Entrate territorialmente competente in base al proprio domicilio fiscale, ma dovrà essere trasmesso esclusivamente per via telematica, con le stesse regole previste per la trasmissione telematica delle dichiarazioni tributarie.

Conseguentemente, è venuto meno l'obbligo di presentare un esemplare del modello anche ai vari uffici competenti nei confronti delle società controllate coinvolte nella speciale procedura che fossero domiciliate in "circoscrizioni" diverse rispetto a quella della controllante.

<sup>4</sup> Secondo l'orientamento della Corte di Cassazione (sentenza n. 177107/9), tale dichiarazione deve essere necessariamente presentata e non basta il comportamento concludente del contribuente.

Inoltre, il nuovo modello dovrà essere utilizzato anche per segnalare, entro 30 giorni, eventuali variazioni intervenute nel corso dell'anno<sup>5</sup>, che in passato dovevano essere comunicate con il modello Iva 26-*bis*.

Dunque, secondo le indicazioni fornite dal provvedimento del 6 dicembre 2010, la società controllante deve provvedere - direttamente o per il tramite di un intermediario abilitato - alla trasmissione del modello per via telematica, con la sottoscrizione sia del proprio legale rappresentante che dei rappresentanti delle società controllate.

Differenze tra nuova e vecchia procedura		
Adempimento	Nuova procedura	Vecchia procedura
Comunicazione opzione Iva di gruppo	Presentazione modello Iva 26 esclusivamente per via telematica (barrare casella "adesione")	Presentazione modello Iva 26 in triplice copia direttamente all'ufficio competente
Controllate domiciliate in circoscrizioni diverse dalla controllante	Invio telematico unitario	Invio per raccomandata di una copia del modello ai vari uffici competenti
Comunicazione variazione dati	Entro 30 gg presentazione dello stesso modello Iva 26 (barrare casella "variazione")	Entro 30 gg presentazione del modello Iva 26- <i>bis</i>

### Compilazione del modello Iva 26

Di seguito, alcune considerazioni in merito alla composizione e compilazione del modello Iva 26, così come approvato dal provvedimento del 6 dicembre 2010.

Il **frontespizio**, da compilarsi anche in caso di variazione<sup>6</sup>, deve indicare:

- ▶ gli estremi identificativi del soggetto controllante;
- ▶ i dati relativi al legale rappresentante della società controllante firmatario della dichiarazione e la sua sottoscrizione;
- ▶ l'impegno - salvo il caso in cui la controllante provveda direttamente - alla presentazione telematica del modello da parte di uno degli intermediari abilitati di cui all'art. 3, del DPR n. 322/98.

Nell'ipotesi in cui il modello sia presentato da un'altra società, per conto della controllante, deve essere compilato anche il campo "Codice fiscale società dichiarante", indicando il "codice carica" corrispondente al rapporto intercorrente tra la dichiarante e la controllante.

Il caso potrebbe riguardare, per esempio, la società nominata rappresentante fiscale di un soggetto non residente ("codice 6"), oppure quella tenuta a presentare la dichiarazione di un'altra estintasi a seguito di un'operazione straordinaria ("codice 9").

Il **quadro A** accoglie i dati della società controllante e delle società controllate partecipanti al regime dell'Iva di gruppo.

Nel **rigo A1** devono essere riportati i dati dell'eventuale società che possiede la maggioranza delle azioni del soggetto controllante e che ha rinunciato ad avvalersi della liquidazione di gruppo.

Nei **righe A2 - A5** vanno indicate sia le informazioni sulle società controllate (campi 2, 3 e 4) che i dati del soggetto che ne detiene il controllo (campi 1, 5, 6 e 7).

<sup>5</sup> Si evidenzia che non sono oggetto di comunicazione le variazioni della percentuale di possesso, qualora la partecipazione rimanga la di sopra del 50%.

<sup>6</sup> Nel caso di utilizzo del modello Iva 26 per comunicare la variazione dei dati, oltre all'integrale compilazione del frontespizio, si devono riportare solo i dati dei soggetti rispetto ai quali sono intervenute le modifiche.

La sottoscrizione, apposta dai rappresentanti legali delle società controllate (campo 9), costituisce un'attestazione della validità dei dati riportati e della consapevolezza di partecipare alla procedura in oggetto.

QUADRO A		ENTE O SOCIETÀ CONTROLLANTE		
SOCIETÀ PARTECIPANTI ALLA COMPENSAZIONE IVA	A1	SOCIETÀ CHE DETIENE IL CONTROLLO		
		Partita IVA 2	Denominazione o Ragione sociale 3	Percentuale di Possesso 4
		Fusione 5	Situazione 6	
		SOCIETÀ CONTROLLATA		
	A2	Partita IVA 2	Denominazione 3	Natura giuridica 4
		SOCIETÀ CHE DETIENE IL CONTROLLO		
		Partita IVA 5	Denominazione o Ragione sociale 6	Percentuale di Possesso 7
		Codice 8	Firma del rappresentante legale 9	

Nel **quadro B** devono, invece, essere riportati i dati delle società che partecipano alla catena di controllo, ma che non si avvalgono della procedura di compensazione in esame. Nello specifico:

- i dati del soggetto controllato non partecipante (campi 2, 3 e 4);
- i dati del soggetto che ne detiene il controllo (campi 1, 5, 6 e 7);
- l'eventuale rinuncia del soggetto che precede la controllante nella catena del controllo;
- solo in tale ultimo caso, la firma del rappresentante legale e il relativo codice.

QUADRO B		ENTE O SOCIETÀ CONTROLLANTE		
SOCIETÀ PARTECIPANTI ALLA CATENA DI CONTROLLO MA NON ALLA COMPENSAZIONE IVA	B1	Partita IVA 2	Denominazione o Ragione sociale 3	Percentuale di Possesso 4
		SOCIETÀ CHE DETIENE IL CONTROLLO		
		Partita IVA 5	Denominazione o Ragione sociale 6	Percentuale di Possesso 7
		Rinuncia 8	Firma del rappresentante legale 9	Codice 10

### Liquidazione dell'imposta e versamenti periodici

La procedura non comporta alcuna modifica in merito all'autonoma soggettività passiva di ciascuna società e, quindi, sia la controllante che le controllate hanno l'obbligo di eseguire le relative liquidazioni periodiche Iva (mensili o trimestrali) nel registro delle fatture emesse o dei corrispettivi senza riprendere il credito relativo al periodo precedente già trasferito al gruppo.

La società controllante deve calcolare, entro il termine stabilito per la liquidazione dell'imposta, l'ammontare complessivo dell'imposta a debito o a credito risultante dalla somma algebrica dei crediti e debiti d'imposta liquidati nel periodo dalle singole società che partecipano alla procedura di compensazione in commento.

Al fine di evitare l'utilizzo dell'opzione per la liquidazione Iva di gruppo per pratiche elusive, a partire dal 1° gennaio 2008 - per effetto della Legge n. 244/07 (art. 1, co. 63) - alle società che entrano per la prima volta nella liquidazione Iva di gruppo non è consentito trasferire alla capogruppo il credito dell'anno precedente.

Tale credito, infatti, può essere solamente chiesto a rimborso o utilizzato in compensazione dalla società stessa.

Di seguito, la società controllante riporta in un'apposita sezione del registro riassuntivo le risultanze mensili o trimestrali proprie e di ciascuna società appartenente al gruppo,



dando evidenza dell'ammontare dell'imposta complessivamente dovuta (saldo a credito o a debito) da essa e dalle società controllate ed eseguire il relativo versamento.

Pertanto:

- a) se dal calcolo dalla stessa effettuato risulta una posizione creditoria, il relativo importo sarà computato in detrazione del mese o del trimestre successivo;
- b) mentre nel caso in cui emerga una posizione complessiva debitoria verrà effettuato il versamento.

In entrambi i casi, è la società controllante l'unico soggetto legittimato ad effettuare le detrazioni e i versamenti relativi all'Iva di gruppo, tramite il modello F24 ad essa intestato. In caso di omesso versamento dell'imposta da parte della società controllante, responsabile è la società controllante in solido con le controllate per la parte di debito da queste trasferite (art. 6 del decreto).

Giova, infine, ricordare che le eccedenze detraibili trasferite al gruppo che avranno trovato effettiva compensazione con debiti trasferiti al gruppo stesso dovranno essere garantite mediante apposita fideiussione.

### **Richiesta di rimborso dell'eccedenza Iva**

L'eventuale eccedenza Iva risultante dalla liquidazione Iva di gruppo può essere richiesta a rimborso esclusivamente dalla società controllante dopo aver verificato la sussistenza dei requisiti previsti dall'art. 30 del DPR n. 633/72, in capo ai singoli soggetti che evidenziano delle posizioni creditorie non compensate nell'ambito della liquidazione di gruppo.

Il rimborso può essere richiesto solo dalla società controllante in sede di presentazione del prospetto riepilogativo Iva 26PR, da presentare al concessionario della riscossione competente, in allegato al modello Iva 26LP - Prospetto delle liquidazioni periodiche.

### **Dichiarazione annuale Iva**

Sia la società controllante che le società controllate che fruiscono del regime di liquidazione dell'Iva di gruppo, devono provvedere a compilare e presentare nei termini ordinari (dal 1° febbraio al 30 settembre 2011) la dichiarazione annuale Iva.

In particolare, la società controllante deve presentare la propria dichiarazione annuale, comprendendovi anche il prospetto Iva 26PR che riepiloga i dati relativi alla liquidazione Iva di gruppo.

Inoltre, entro il 30 settembre, la società controllante deve presentare all'agente della riscossione territorialmente competente il prospetto di liquidazione di gruppo - modello Iva 26LP - allegandovi:

- a) un esemplare sottoscritto in originale del prospetto Iva 26PR, facente parte della propria dichiarazione annuale;
- b) le garanzie prestate dalle singole società partecipanti alla liquidazione di gruppo relativamente alle proprie eccedenze di credito compensate;
- c) le garanzie prestate dalla controllante per l'eventuale eccedenza di credito di gruppo compensata.

Le società controllate devono presentare ognuna la propria dichiarazione annuale, senza alcun allegato (cfr. Tabella n. 3).

<b>Adempimenti dichiarativi</b>	
<b>Soggetto obbligato</b>	<b>Adempimento dichiarativo</b>
<b>Società controllante</b>	Modello Iva 26 + Dichiarazione Iva annuale + Prospetto Iva 26PR + Prospetto Iva 26LP
<b>Società controllate</b>	Dichiarazione Iva annuale

### **Decadenza**

Si ricorda, infine, che l'opzione per poter usufruire del regime della liquidazione Iva di gruppo deve essere rinnovata annualmente dalla controllante che decide di avvalersene. Nel caso in cui, in corso d'anno vengano meno le condizioni necessarie per partecipare alla liquidazione Iva di gruppo (requisiti soggettivi e oggettivi), la società controllata che nell'anno ha interrotto la procedura di compensazione dell'Iva di gruppo è tenuta a indicare, nella sua dichiarazione Iva annuale (quadro VH), i debiti e i crediti trasferiti nonché i risultati delle liquidazioni periodiche effettuate dopo l'interruzione. Inoltre, si deve aver cura di compilare anche la sezione 3 del quadro VK al fine di comunicare la cessazione del controllo in corso d'anno.

### **Al via l'opzione per l'Iva di gruppo con il debutto del modello telematico**

L'art. 73, co. 3, DPR n. 633/72 riconosce la facoltà della società controllante, non necessariamente la capogruppo, di provvedere ai versamenti delle società controllate e di presentare le relative dichiarazioni.

Le corrispondenti modalità operative sono contenute nel DM del 13/12/1979, così come opportunamente integrate dalla successiva prassi dell'Agenzia delle Entrate, in particolare dalla C.M. n. 16/E/86.

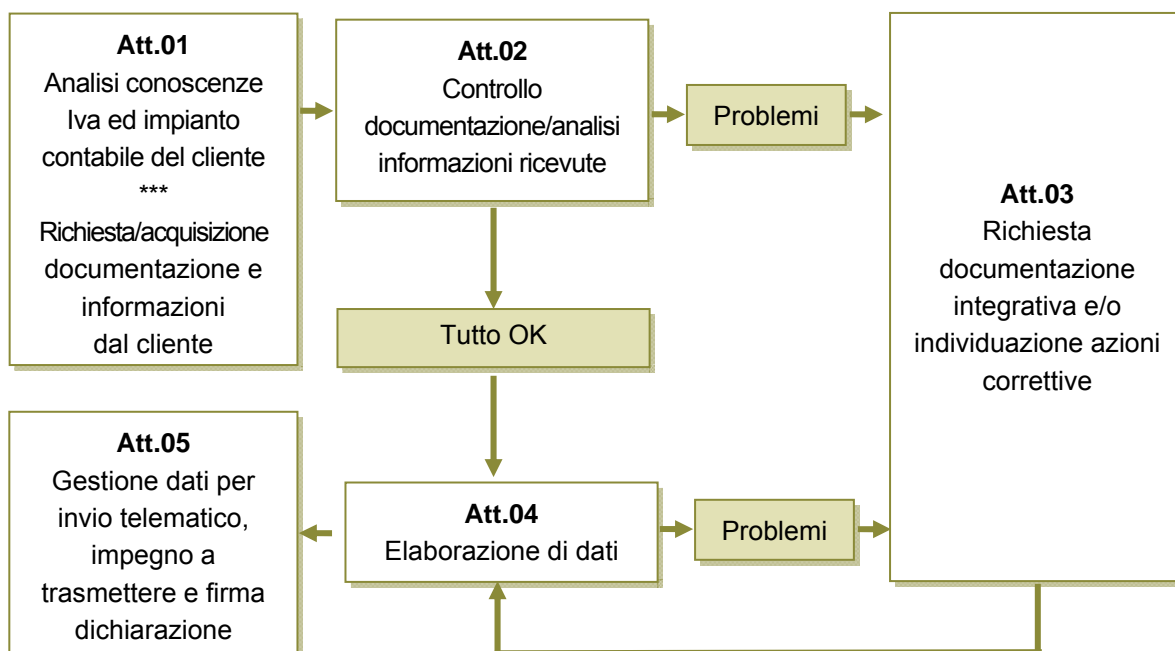
A differenza del passato, l'opzione per il 2011 potrà essere esercitata, entro il 16/02/11, esclusivamente in via telematica, e non più in formato cartaceo, secondo le istruzioni approvate dal direttore dell'Agenzia delle Entrate con il provvedimento del 6/12/10.



**Scheda di raccolta dati per la compilazione della dichiarazione Iva 2011 (contabilità esterne)**

<b>Ditta / professionista</b>			
<b>Sede legale/residenza 2010</b>			
<b>Sede legale/residenza 2011</b>			
<b>Data variazione</b>			
<b>Codici attività 2010 (Ateco 2007)</b>		N.B. Nel caso di apposizione del visto di conformità serve anche riscontro con attività effettivamente esercitata (C.M.57/E/09).	
<b>Regime contabile 2010</b>			
<b>Regime contabile 2011</b>			
<b>Periodicità liquidazioni 2010</b>	<input type="checkbox"/> mensile	<input type="checkbox"/> trimestrale	<input type="checkbox"/> annuale (minimi e nuove iniziative)
<b>Periodicità liquidazioni 2011</b>	<input type="checkbox"/> mensile	<input type="checkbox"/> trimestrale	<input type="checkbox"/> annuale (minimi e nuove iniziative)
<b>Verifica limite volume d'affari</b>		<input type="checkbox"/> effettuata	<input type="checkbox"/> non effettuata
<b>Risultato quadro RX</b>  (ammessa presentazione Iva autonoma sia per Iva saldo a credito che a debito)	<b>versamento</b> <input type="checkbox"/> 16/03 oppure (solo) se pres.con Unico anche <input type="checkbox"/> 16/06 <input type="checkbox"/> 18/07		<input type="checkbox"/> in unica soluzione <input type="checkbox"/> rateizzato (n° rate .....
	riporto in <b>compensazione credito per</b> .....		
	<input type="checkbox"/> con scelta della non apposizione del visto/firma organo controllo → operano limitazioni art.10 D.L. n.78/09 (compensazione orizzontate libera fino ad €10.000; sopra, fino ad €15.000, compensazione orizzontale possibile solo dal 16 del mese successivo alla presentazione; sopra solo compensazione Iva da Iva) <input type="checkbox"/> riporto in compensazione di credito non superiore ad €15.000 → non serve visto/firma organo controllo ma la compensazione orizzontale sopra €10.000 può avvenire solo dal 16 del mese successivo alla presentazione della dichiarazione <input type="checkbox"/> riporto in compensazione di credito superiore ad €15.000 con apposizione visto/firma organo controllo per poter compensare orizzontalmente la parte eccedente €15.000 Presentazione dich. Iva a credito <input type="checkbox"/> Iva autonoma entro febbraio 2011 → esonero comunicazione annuale Iva e possibilità di usare eccedenza 10.000 fino a 15.000 in compensazione dal 16/03 <input type="checkbox"/> Iva autonoma al più tardi entro settembre → con obbligo CAI a febbraio e possibilità di compensare oltre i 10.000 solo dal 16 del mese successivo la presentazione (oltre ai 15 a condizione che ci sia il visto/firma) <input type="checkbox"/> Iva unificata entro settembre (come sopra)		
<b>In caso di richiesta rimborso</b>		<input type="checkbox"/> verifica requisiti .....	
<b>Società di comodo nel 2008 2009 e 2010 e operazioni rilevanti ai fini Iva inferiori ai ricavi minimi nei tre anni</b>		<input type="checkbox"/> SI (credito Iva da espungere)	<input type="checkbox"/> NO
<b>Verifica compilazione quadro VO</b>		<input type="checkbox"/> necessaria	<input type="checkbox"/> non necessaria

## Schematizzazione di sintesi



### Attività 01 e 02

#### Analisi grado di conoscenza del cliente della normativa Iva

Per una corretta acquisizione dei dati, necessaria ad un'altrettanto corretta predisposizione della dichiarazione, è necessario capire il grado di conoscenza del cliente della materia Iva (soprattutto nel caso di clienti di nuova acquisizione).

Per una veloce verifica può essere utile

- compilare con il cliente                       far compilare al cliente

le seguenti *check list* (vedi moduli separati):

- CHECK LIST PRINCIPALI CONTROLLI RELATIVI ALLE OPERAZIONI ATTIVE;
- CHECK LIST PRINCIPALI CONTROLLI IN MATERIA DI DETRAZIONE IVA;
- CHECK LIST PRINCIPALI CONTROLLI RELATIVI AL PLAFOND;
- CHECK LIST PRINCIPALI CONTROLLI RELATIVI AD ACQUISTI CON REVERSE CHARGE.

#### Analisi impianto contabile

Il cliente tiene

- unica contabilità Iva
- contabilità separate per le seguenti attività:

.....

.....

.....

- unica serie di registri Iva (acquisti, vendite e/o corrispettivi)
- i seguenti registri sezionali (indicare anche il motivo):

.....

.....

.....

## Verifica presenza di operazioni straordinarie e/o variazioni anagrafiche

Nel corso del 2010 (oppure nel 2011, prima della presentazione della dichiarazione) sono avvenute le seguenti operazioni straordinarie (trasformazioni, fusioni, scissioni, conferimenti, ecc.) e/o variazioni anagrafiche, per le quali è opportuno acquisire documentazione (atti notarili, variazioni uffici amm.ne finanziaria, ecc.):

.....

.....

.....

.....

## Acquisizione documentazione

A seconda del livello di automazione dell'azienda e del tipo di *report* che il sistema gestionale fornisce, acquisire:

<input type="checkbox"/> tabulato operazioni attive registrate nel corso del 2010 e/o registri Iva vendite e/o corrispettivi;	<i>Per compilazione quadro VE</i>
<input type="checkbox"/> tabulato operazioni passive registrate nel corso del 2010 e/o registri acquisti;	<i>Per compilazione quadro VF</i>
<input type="checkbox"/> dettaglio operazioni passive con applicazione del <i>reverse charge</i> (acquisti intracomunitari, acquisti da non residenti, importazioni con <i>reverse charge</i> , rottami, oro industriale, subappalti edilizia, ecc.), se dai tabulari o registri di cui sopra non sono già evidenziate, con separato codice, tali casistiche;	<i>Per compilazione quadro VJ e alcuni righe di dettaglio del quadro VF</i>
<input type="checkbox"/> dettaglio importazioni registrate nel 2010, distinte per aliquota se non sono già evidenziate, in modo separato, nei tabulari e/o registri di cui sopra;	<i>Per compilazione quadro VF23 c.3 e 4</i>
<input type="checkbox"/> dettaglio acquisti di beni da San Marino, se non sono già evidenziati in modo separato nei tabulari e/o registri di cui sopra;	<i>Per compilazione quadro VF23 c.5 o 6</i>
<input type="checkbox"/> dettaglio operazioni effettuate nei confronti di condomini (senza ritenuta), se non sono già evidenziate in modo separato nei tabulari e/o registri di cui sopra;	<i>Per compilazione Rigo VA13</i>
<input type="checkbox"/> dettaglio operazioni attive non soggette ad adempimenti Iva in quanto ricadenti nel regime monofase di cui all'art.74 (es.: tabacchi, schede telefoniche, eccetera), nel caso di soggetto con pro-rata, se non sono già evidenziate nei tabulari e/o registri di cui sopra;	<i>Per compilazione VF34 (casella 6)</i>
<input type="checkbox"/> operazioni effettuate con applicazione del regime del margine e/o registri previsti per il regime del margine (operatori abituali), se dai tabulari di cui sopra non emergono con chiarezza i dati necessari per la compilazione della dichiarazione;	<i>Per compilazione prospetto B o C delle istruzioni</i>
<input type="checkbox"/> <i>idem</i> per altri eventuali regimi speciali.	<i>Per compilazione: quadro VF sez. 3-B (per regime speciale agricolo); prospetto A delle istruzioni per agenzie viaggio</i>

## Acquisire inoltre,

<input type="checkbox"/> copia fatture di cessione beni ammortizzabili se tali operazioni non risultano già evidenziate nei tabulati di cui sopra;	<i>Per determinazione volume d'affari (quadro VE)</i>
<input type="checkbox"/> copia liquidazioni periodiche effettuate, se non riportate nei registri Iva;	<i>Per compilazione quadro VH</i>
<input type="checkbox"/> copia modelli F24 per versamenti effettuati (compresi eventuali ravvedimenti operosi già effettuati);	<i>Per compilazione quadro VL</i>
<input type="checkbox"/> copia modelli F24 immatricolazioni (per rivenditori di veicoli oggetto di acquisto intracomunitario)	<i>Per compilazione quadro VH sez. II e VL</i>
<input type="checkbox"/> copia modelli F24 per utilizzo in compensazione del credito Iva anno precedente;	<i>Per compilazione quadro VL</i>
<input type="checkbox"/> copia modello F24 per eventuale adeguamento ai parametri per l'anno 2009 (codice tributo 6493) ed importo maggiori corrispettivi;	<i>Per compilazione VA11</i>
<input type="checkbox"/> copia modello F24 per eventuale adeguamento agli studi di settore per l'anno 2010 (cod. tributo 6494) ed importo maggiori corrispettivi (da fornire dopo l'eventuale avvenuto versamento);	<i>Non va più in dichiarazione Iva, ma andrà indicato in Unico</i>
<input type="checkbox"/> copia dichiarazione annuale (modello Unico) dello scorso anno (se lo studio non ne è già in possesso);	<i>Per esatto riporto crediti, verifica presenza pro-rata anni precedenti, ...</i>
<input type="checkbox"/> copia mastri contabili del conto erario conto Iva e Erario c/crediti in compensazione, se attivato.	<i>Per verifica quadratura contabile con risultato dichiarazione annuale.</i>

## Richiedere al cliente:

<input type="checkbox"/> suddivisione degli acquisti e importazioni registrate nel 2010 fra beni ammortizzabili, beni strumentali non ammortizzabili, beni destinati alla rivendita, altri acquisti, se i tabulati/registri di cui sopra non forniscono in modo adeguato tali informazioni	<i>Per compilazione VF24</i> (si ricorda che il totale deve coincidere con l'importo di rigo VF20 c.1);
<input type="checkbox"/> al fine della compilazione del quadro VT, è necessario chiedere la suddivisione di tutte le operazioni attive imponibili (e non di quelle non imponibili o esenti) fra operazioni effettuate nei confronti di operatori (clienti con partita Iva) e quelle effettuate nei confronti di consumatori finali (privati).	<i>Per compilazione quadro VT</i> <b>N.B.</b> Per le operazioni nei confronti di consumatori privati è obbligatoria anche la suddivisione per regione.



**Problematiche/violazioni riscontrate**

Durante la fase 02, 03 o 04 sono emerse le seguenti incongruità/problematiche:

- errata applicazione del regime di detrazione Iva da parte dell'azienda nelle seguenti situazioni:

.....  
.....  
.....  
.....

- errata applicazione istituto del *plafond* (il *plafond* è stato "scaricato" considerando gli utilizzi in base alle operazioni passive registrate e non, invece, a quelle effettuate – vedi momento di effettuazione dell'operazione. N.B. l'errore potrebbe provocare conseguenze particolarmente nell'ipotesi di utilizzo del *plafond* mobile);
- omessi/ritardati versamenti:

.....  
.....  
.....  
.....

- altre violazioni:

.....  
.....  
.....

**Individuazione azioni correttive**

Con il cliente sono state individuate le seguenti azioni correttive:

.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....

**Dichiarazione con credito in compensazione superiore ad € 15.000**

Necessita apposizione:

- del visto di conformità di un professionista abilitato ed iscritto all'elenco DRE che assume il diretto controllo e la responsabilità delle scritture contabili tenute direttamente dal contribuente (C.M. 57/E/09 par.6) e che predispone la dichiarazione annuale Iva e la trasmette telematicamente;

- del visto di conformità da parte del Responsabile di un CAF Imprese (RAF), che assume il diretto controllo e la responsabilità delle scritture contabili tenute direttamente dal contribuente (C.M. 57/E/09, par. 6), con la precisazione che l'assistenza fiscale dei CAF è esclusa per le imprese soggette all'Ires: tenute alla nomina del collegio sindacale; alle quali non sono applicabili le disposizioni concernenti gli studi di settore;
- firma dal parte dell'organo preposto al controllo contabile di cui all'art. 2409-bis del CC (società di capitali, nei casi previsti).

Nei casi di cui sopra, il professionista o RAF o l'organo di controllo dovranno effettuare i controlli formali previsti dalla C.M. n.57/E/09, redigere un'apposita *check list* e conservare copia della documentazione controllata.

**Note**

.....  
.....  
.....  
.....

**Incaricato dello studio/professionista**

**Responsabile/incaricato dell'azienda**

.....



## Check list e formulari di Studio

### Check up Iva: dichiarazione annuale Iva 2011, relativa al 2010

**Presentazione**  **autonoma** (possibile anche con saldo a debito – CM 1/E/11)  **con Unico**

L'utilizzo della seguente *check list* può costituire un utile supporto per raccogliere ed archiviare il fascicolo della documentazione, propedeutico alla predisposizione della dichiarazione annuale Iva o del fascicolo Iva da includere in Unico.

**DITTA**

#### CHECK LIST CONTROLLI VARI

È stata predisposta la comunicazione annuale Iva da presentare telematicamente entro il 28/2/11?	<input type="checkbox"/> <b>SI</b>	<input type="checkbox"/> <b>NO</b> (esonero) <sup>7</sup> .....
Controllare/aggiornare i dati anagrafici (in particolare dati ditta artigiana, legale rappresentante, codice attività prevalente).	///	<input type="checkbox"/> (effettuato)
Agricoltori in regime di esonero: verificare permanenza regime di esonero (v.affari < = € 7.000).	<input type="checkbox"/> <b>NO</b> attività agricole	<input type="checkbox"/> (verificato) .....
Agricoltori non in regime di esonero con contabilità Iva separata: se non gestita in studio, farsi mandare da associazione di categoria o altro studio il modulo separato da inserire.	<input type="checkbox"/> <b>NO</b> attività agricole	<input type="checkbox"/> (gestito inserimento)
Società di comodo nel 2008 2009 e 2010 e operazioni rilevanti ai fini Iva inferiori ai ricavi minimi nei tre anni (art.30, co. 4, ultimo periodo, L. n. 724/94)	<input type="checkbox"/> No	<input type="checkbox"/> SI (credito Iva da espungere)
<b>ALTRE OPZIONI:</b> È stato compilato il quadro VO relativo alle opzioni effettuate nel 2010 (compresi passaggi da liquidazione mensile a trimestrale)? Attenzione alle ditte di nuova costituzione! Tali soggetti devono formalizzare le opzioni già applicate in corso d'anno, nella dichiarazione annuale.	<input type="checkbox"/> <b>NO</b> –nessuna opzione	<input type="checkbox"/> <b>SI</b> - quali: ..... ..... ..... .....
Compilazione VA11 per adeguamento parametri 2009	<input type="checkbox"/> <b>NO</b> adeguamenti	<input type="checkbox"/> (gestito)
<b>QUADRO VT:</b> verificare compilazione/ricostruzione dati <sup>8</sup>		<input type="checkbox"/> (gestito)
Verificare appunti presenti sul fascicolo dello scorso anno		<input type="checkbox"/> (gestito)

#### APPUNTI

Opzioni da fare in Iva 2012:	
Altro:	

<sup>7</sup> Dal 2010 rientra nei casi di esonero anche la presentazione della dichiarazione annuale Iva a credito, separata da Unico, entro il mese di febbraio (art.10 D.L. n.78/09). Dal 2011, con C.M. 1/E/2011, è stata ammessa la possibilità di presentare l'Iva autonoma anche con saldo a debito (il versamento va però effettuato entro il 16/3, anche a rate, ma senza possibilità di differimento con versamenti Unico).

<sup>8</sup> Attenzione, a partire dal modello Iva 2007 è obbligatoria anche la ripartizione regionale.

## CONTROLLO CLIENTI/FORNITORI

È stato controllato che il saldo dei clienti aperti sia corretto? (per ditte in contabilità ordinaria)	<input type="checkbox"/> <b>NO</b> (nessun cliente – solo corrispettivi) <input type="checkbox"/> <b>NO</b> (rinviato controllo per chiusura bilancio)	<input type="checkbox"/> <b>SI</b> controllato <input type="checkbox"/> <b>SI</b> telefonato al cliente .....
È stato controllato che il saldo dei fornitori sia corretto? (per ditte in contabilità ordinaria)	<input type="checkbox"/> <b>NO</b> (rinviato controllo per chiusura bilancio)	<input type="checkbox"/> <b>SI</b> controllato <input type="checkbox"/> <b>SI</b> telefonato al cliente .....

## CHECK-LIST PRINCIPALI CONTROLLI RELATIVI ALLE OPERAZIONI ATTIVE

1) Sono state registrate tutte le operazioni attive (fatture/corrispettivi) relative ad operazioni effettuate nel 2010 e stampati i registri definitivi?	Chiedere conferma ultimo n° fattura del cliente .....	<input type="checkbox"/> (effettuato)
2) Verificare se entro il 15/01/11 sono state emesse fatture differite relative a consegne di dicembre. N.B. in caso di risposta affermativa, fare attenzione, le vendite devono rientrare nella dichiarazione annuale Iva relativa al 2010.	<input type="checkbox"/> <b>NO</b> (nessuna fattura differita)	<input type="checkbox"/> <b>SI</b>
3a) Ci sono fatture con Iva ad esigibilità differita (es.: enti pubblici) oppure Iva di cassa non ancora incassate al 31/12/10?	..... .....	<input type="checkbox"/> <b>NO</b>
3b) Per eventuali fatture con Iva di cassa risalenti ad oltre un anno non ancora incassate, in mancanza di fallimento, procedure concorsuali o esecutive in capo al cessionario/committente, nel corso del 2010 è stata considerata l'esigibilità dell'imposta?	..... .....	<input type="checkbox"/> <b>NO</b> fatture oltre l'anno
4) È stato annotato nel registro Iva vendite/corrispettivi, l'importo dei maggiori corrispettivi da adeguamento ai parametri o studi di settore relativo al 2009 effettuato in sede di Unico? N.B. <i>Idem</i> se adeguamento per 2010.	<input type="checkbox"/> <b>NO</b> (no adeguamento)	<input type="checkbox"/> <b>SI</b> (ins. Reg.)
5) Sono stati riportati nel registro Iva vendite/corrispettivi (o liquidazioni) gli estremi di versamento relativi ai versamenti periodici effettuati? <sup>9</sup>	<input type="checkbox"/> <b>NO</b> (nessun versamento dovuto)	<input type="checkbox"/> <b>SI</b>
6) I versamenti risultano tutti regolari nei termini ed importi o risulta necessario effettuare ravvedimenti? Scadenze mensili: 16/02/10 16/03 16/04 17/05 16/06 16/07 17/08 (prorogato 20/08) 16/09 18/10 16/11 16/12/10 17/01/10. <sup>10</sup> Scadenze trimestrali: 16/05/10-16/08/10 (prorogato 20/08); 16/11/10-16/02/11 (solo per trimestrali speciali).	<input type="checkbox"/> <b>NO</b> (ravvedimento da effettuare per .....) .....	<input type="checkbox"/> <b>SI</b> (vers.regolari)

<sup>9</sup> Anche se per effetto della semplificazione introdotta dal DPR n. 435/01 non è più obbligatoria l'annotazione della liquidazione nel registro, appare comunque opportuno, ai fini di un adeguato controllo, continuare ad effettuare la stessa ed a riconciliare i dati dei debiti risultanti dalla liquidazione con i versamenti, anche in compensazione, eseguiti (si ricorda che l'Amministrazione Finanziaria può comunque chiedere conto dei dati risultanti dalla liquidazione).

<sup>10</sup> Per i rivenditori di veicoli oggetto di acquisto intracomunitario, raccogliere anche i versamenti effettuati con lo speciale modello F24 auto comunque eseguiti almeno 9 giorni prima dell'immatricolazione. Si ricorda che l'Iva versata va comunque scomputata nel periodo di liquidazione in cui avviene la cessione.

7) Controllo regolare versamento acconto del 27/12/10. Attenzione ai casi di riduzione! Effettuare ravvedimento operoso nei casi non sia stato versato dal cliente. Attenzione! L'acconto <u>dovuto</u> (sulla base del metodo scelto) va indicato in VH13 indipendentemente dal versamento.	<input type="checkbox"/> (non dovuto)	<input type="checkbox"/> (vers.regolare)
8) Sono stati riportati nel registro Iva vendite/corrispettivi (o liquidazioni) gli estremi di versamento relativi ai ravvedimenti operosi effettuati entro la d.a.Iva e relativi a ritardati/irregolari versamenti periodici ? <sup>9</sup>	<input type="checkbox"/> <b>NO</b> (nessun ravvedimento operoso necessario)	<input type="checkbox"/> <b>SI</b> (effettuato)
9) È stato controllato che per i soggetti con "ventilazione dei corrispettivi" le fatture emesse non abbiano superato il 20% del vol. d'affari e che gli acquisti di merce diversa da quella destinata alla rivendita non abbiano superato il 50% del totale acquisti?	<input type="checkbox"/> <b>NO</b> (soggetto non ventilato)	<input type="checkbox"/> <b>SI</b> (permane possibilità ventilazione)
10)Le esportazioni, le cessioni intracomunitarie e le altre operazioni assimilate indicate nel rigo VE30 superano il 10% del volume d'affari rettificato [VE30/(VE40 - cessioni beni in transito e cessioni di beni depositati in luoghi soggetti a vigilanza doganale)] ?	<input type="checkbox"/> <b>NO</b>	<input type="checkbox"/> <b>SI</b> (l'azienda potrebbe applicare il <i>plafond</i> )
11)È stato controllato che le esportazioni (extra Ue) fatturate senza applicazione dell'Iva e ricomprese nel rigo VE30 risultino da adeguata prova doganale e che le esportazioni con trasporto a cura del cessionario (art. 8, co. 1, lett. b) siano avvenute entro 90 giorni?	<input type="checkbox"/> <b>NO</b> (nessuna esportazione) <input type="checkbox"/> problemi su prot. n° ..... .....	<input type="checkbox"/> <b>SI</b> (tutte nei termini)
12a)È stato controllato che le cessioni intracomunitarie comprese nel rigo VE30 ed evidenziate nel rigo VE30 co.3 rispecchino i modelli Intrastat presentati?	<input type="checkbox"/> <b>NO</b> (no operazioni U.E.)	<input type="checkbox"/> <b>SI</b> (effettuato)
12b)È stato controllato che le prestazioni di cui all'art.7-ter rese a committenti soggetti passivi Ue risultanti dal rigo (solo statistico) VE39 rispecchino i modelli Intrastat presentati?		<input type="checkbox"/> <b>SI</b> (verificato)
12c)Esiste altresì adeguata documentazione che dimostra l'uscita dei beni dal territorio nazionale (per le cessioni) <sup>11</sup> nonché la correttezza della partita Iva/Vies del cliente comunitario (sia per cessioni che per servizi) <sup>12</sup> ?		<input type="checkbox"/> <b>SI</b> (effettuato)
13) È stato controllato che le dichiarazioni d'intento (e/o le successive revoche) ricevute dai clienti siano state annotate dal contribuente nell'apposito registro (o in apposita sezione del registro vendite o corrispettivi) e che siano state trasmesse all'Agenzia delle Entrate le relative comunicazioni telematiche?	<input type="checkbox"/> <b>NO</b> (nessuna dichiarazione d'intento ricevuta) <input type="checkbox"/> Problemi per .....	<input type="checkbox"/> <b>SI</b> (controllato)

<sup>11</sup> Si veda R.M. n.435/E/07 e R.M. n.477/E/08. Si veda anche CTR Veneto n. 29 del 14-4-2010.

<sup>12</sup> Nel caso di clienti in regime di franchigia delle piccole imprese (Artt. 281-291 Direttiva 2006/112/CE), privi di codice identificativo risultante dal VIES, si suggerisce di acquisire dal cliente documentazione circa l'adozione nel proprio Paese di un regime in franchigia per le piccole imprese.

<p>14) Controllo importo/composizione volume d'affari 2010; Controllo con fatture/contabilità (vedi prosp. raccordo con ricavi). Verifica composizione volume prestazioni/vendite al fine di poter optare dal 2011 per la liq. Iva trimestrale o mantenere la liq. trimestrale di cui a opzione precedentemente esercitata.</p>	<p>Vendite:..... Prestaz.:..... Totale:.....</p>	<p>Liq. Iva da 2011 <input type="checkbox"/> mensile (naturale) <input type="checkbox"/> trim. x opzione</p>
<p>15) Regime contribuenti minimi (art. 1, co. 96-117, L. n.244/07) – regime naturale in vigore dal 2008<sup>13</sup>. È un regime naturale che riguarda solo le persone fisiche che hanno realizzato un volume di ricavi (competenza) o percepito compensi (cassa) non superiori ad € 30.000 (ragguagliati) e non hanno effettuato particolari operazioni/attività (esportazioni, regimi speciali), nel triennio precedente non hanno effettuato acquisti di beni strumentali (anche tramite appalto, locazione o leasing) per un ammontare superiore ad € 15.000 (senza ragguaglio), non pagano compensi a dipendenti e assimilati e non detengono partecipazioni in regime di trasparenza.</p>	<p><input type="checkbox"/> soggetto che nel 2010 ha optato per l'applicazione del regime normale in base al comportamento concludente: barrare opzione rigo VO33<sup>14</sup> <input type="checkbox"/> soggetto minimo nel 2010 (esonerato dalla compilazione della dichiarazione 2010) che decade con effetto dal 2011<sup>15</sup> <input type="checkbox"/> passaggio al regime dei minimi dal 2011: 1) su dichiarazione relativa al 2010: gestione eventuale rettifica detrazione da art. 19 bis-2, co.3 – rigo VA14 - e gestione fatture con Iva ad esigibilità differita non ancora incassate al 31/12/10 – quadro VE; 2) dal 2011 emettere fattura senza Iva</p>	
<p>16) Regimi fiscali agevolato per le nuove iniziative imprenditoriali o di lavoro autonomo (art.13 L. n.388/00). Il regime si attiva in presenza di opzione esercitata in sede di inizio attività, in presenza di certi requisiti. Il regime dura max 3 anni. Nel caso di opzione esercitata verificare il rispetto dei limiti di compensi/ricavi per permanenza nel regime. Verificare, inoltre, eventuale decorso triennio.</p>	<p><input type="checkbox"/> 2010 rispetto dei limiti</p>	<p><input type="checkbox"/> 2011 permanenza regime <input type="checkbox"/> 2011 cessazione regime per decorso triennio</p>
	<p><input type="checkbox"/> 2010 superamento dei limiti<sup>16</sup></p>	<p><input type="checkbox"/> cessazione regime per superamento limiti dal .....</p>

### CHECK-LIST PRINCIPALI CONTROLLI IN MATERIA DI DETRAZIONE IVA (Quadro VF)

<p>1) Sono state contabilizzate ai fini Iva le fatture emesse senza Iva dai contribuenti minimi da indicare nel rigo VF15? N.B. L'Iva di eventuali fatture di oltre un anno non pagate può essere detratta se non sono state avviate procedure fallimentari, concorsuali o esecutive.</p>	<p><input type="checkbox"/> ok</p>
<p>2) È stato verificato se sono state applicate in fase di registrazione delle fatture di acquisto le corrette norme di indetraibilità relativa agli acquisti oggettivamente indetraibili ai sensi dell'art.19bis-1 (veicoli<sup>17</sup>; alimenti e</p>	<p><input type="checkbox"/> (effettuato) <input type="checkbox"/> Segnalazione</p>

<sup>13</sup> I soggetti che iniziano l'attività e ritengono di avere i requisiti devono comunque barrare l'apposita casella presente nel quadro B del modello AA9/10.

<sup>14</sup> L'opzione è vincolante per almeno un triennio. In caso di revoca dell'opzione, poiché i contribuenti minimi sono esonerati dalla presentazione della dichiarazione annuale, la revoca andrà comunicata presentando il quadro VO in allegato alla dichiarazione redditi (C.M. n.73/E/07, punto 2.4.1).

<sup>15</sup> Nel caso, invece, in cui il contribuente decada (per superamento del volume dei ricavi/compensi per oltre il 50%, ecc), dovrà essere compilata la dichiarazione senza, ovviamente, barrare la casella VO33, nonché adempiere a tutti gli altri obblighi.

<sup>16</sup> Attenzione! Se il superamento dei limiti eccede il 50% la decadenza del regime decorre già dall'anno in corso (2010).

<sup>17</sup> A seguito della nota vicenda legata alla sentenza della Corte di Giustizia del 14/09/06 (causa C 228/05), il Legislatore è intervenuto modificando il previgente art. 19-bis1, lett. c), ed introducendo, per i "veicoli stradati a motore, diversi dai trattori agricoli o forestali, normalmente adibiti al trasporto stradale di persone o beni la cui massa autorizzata non supera 3.500 kg e il cui numero di posti a sedere, escluso il conducente, non è superiore ad otto", la detrazione Iva del 40% (sia per i costi di acquisto o acquisizione che per tutti gli altri quali spese d'impiego, compresi i pedaggi autostradali), laddove tali veicoli non siano esclusivamente utilizzate



bevande, tranne per mense; prestazioni alberghiere e somministrazioni alimenti e bevande che configurano spese di rappresentanza <sup>18</sup> ; altre spese di rappresentanza; prestazioni di trasporto di persone; fabbricati ad uso abitativo; telefonini <sup>19</sup> ; ecc).?	(VA5) telefonia radiomobile detratta in misura superiore al 50%	
3) È stato verificato se sono state applicate in fase di registrazione delle fatture di acquisto le norme di indetraibilità previste dall'art.19 co.2 (afferenza diretta) e dall'art.19 co.4 (afferenza pro-quota in base a criteri oggettivi) per gli acquisti afferenti ad operazioni che non danno diritto alla detrazione dell'Iva? <b>N.B.</b> particolare attenzione va prestata per gli acquisti promiscuamente afferenti la sfera imprenditoriale e la sfera privata dell'imprenditore individuale.	<input type="checkbox"/> (effettuato)  Note:	
4) È stato verificato se per i soggetti esenti che hanno optato per la dispensa degli adempimenti di cui all'art.36-bis l'Iva sugli acquisti è stata considerata totalmente indetraibile?	<input type="checkbox"/> (effettuato) Note:	
5) È stato verificato se per i soggetti che effettuano sia attività esenti che attività che danno diritto alla detrazione (soggetti con pro-rata) è stato applicato nel corso dell'anno il pro-rata provvisorio (in base all'anno precedente) in sede di liquidazioni periodiche?	<input type="checkbox"/> <b>NO</b> (soggetto non pro-ratista)	<input type="checkbox"/> <b>SI</b> (effettuato)
6) In caso di contribuente soggetto a pro-rata di detraibilità ai sensi dell'art.19, co.5, è stato ricostruito l'ammontare delle "operazioni attive assimilate a quelle che danno diritto alla detrazione d'imposta" e che non rientrano fra quelle già indicate nel quadro VE ma che influenzano comunque il calcolo del pro-rata (operazioni "monofase" ex art.74 co.1 ed operazioni non territoriali) ?  Fare attenzione! queste operazioni potrebbero anche non risultare dai registri Iva (ma solo da libro giornale) in quanto non soggette ad obbligo di registrazione Iva.	<input type="checkbox"/> <b>NO</b> (no pro-rata )  <input type="checkbox"/> <b>NO</b> (no operaz. Assimilate)	<input type="checkbox"/> <b>SI</b> (op.assimilate )  ..... .....
7) Controllo rettifica per variazione del pro rata rispetto agli anni precedenti – art.19-bis 2 co.4 <sup>20</sup> .	<input type="checkbox"/> <b>NO</b> (ditta non soggetta)	<input type="checkbox"/> <b>SI</b> (effettuato)
8) Controllo rettifica detrazione - art.19-bis2 (diverso utilizzo beni - co.1 e co.2; mutamenti regime fiscale, cambio regime contabile, mutamento attività contribuente ... – co.3) <sup>20</sup> .	<input type="checkbox"/> <b>NO</b> (nessun caso)	<input type="checkbox"/> <b>SI</b> (effettuato)

### CHECK LIST PRINCIPALI CONTROLLI RELATIVI AL PLAFOND (Quadro VF e VC)

1) È stato verificato per i soggetti che effettuano acquisti in sospensione d'imposta che non sia stato superato il <i>plafond</i> <sup>21</sup> (fisso o mobile che sia)?	<input type="checkbox"/> <b>NO</b> (soggetto senza utilizzo <i>plafond</i> )	<input type="checkbox"/> <b>SI</b> (effettuato)
--	--	---

nell'esercizio dell'impresa arte o professione. Teoricamente è, quindi, prevista anche la detrazione del 100% ma da questo versante le problematiche sono quelle probatorie.

<sup>18</sup> Dal 01/09/08, per effetto delle modifiche apportate dal D.L. n. 112/08, l'Iva è detraibile, salvo per le somministrazioni di alimenti e bevande riconducibili alla casistica delle spese di rappresentanza. Le fatture dovranno essere intestate all'azienda e dovranno essere evidenziate le generalità degli effettivi fruitori (vedi C.M. n.53/E/08). Per approfondimenti sulle spese di rappresentanza e sulle spese di ospitalità, vedere C.M. n. 34/E/09.

<sup>19</sup> Al fine di evitare la procedure d'infrazione comunitaria, la Finanziaria 2008 ha eliminato, con effetto dal 01/01/2008 l'indetraibilità del 50% dell'Iva sui costi di telefonia radiomobile. L'Iva è pertanto teoricamente detraibile in base ai criteri ordinari (in funzione dell'inerenza, sulla base di quantificazione oggettiva). I soggetti che detraggono più del 50% devono evidenziare tale situazione nell'apposito rigo VA5 della dichiarazione annuale (ai fini selettivi nell'attività di accertamento del quinquennio 2008-2012).

<sup>20</sup> Prestare attenzione agli effetti prodotti dalla riforma della fiscalità indiretta degli immobili (D.L. n. 223/06).

<sup>21</sup> Nello scarico del *plafond*, come confermato nel quadro VC, vanno considerate le operazioni effettuate e non semplicemente quelle registrate.

2) È stato controllato che le dichiarazioni d'intento (e/o le successive revoche) inviate ai fornitori siano state annotate dal contribuente nell'apposito registro?	<input type="checkbox"/> <b>NO</b> (nessun acquisto con lettera d'intento)	<input type="checkbox"/> <b>SI</b> controllato <input type="checkbox"/> <b>SI</b> telefonato al cliente .....
3) Nel corso del 2010 è stata prestata attenzione al fatto che tutti i servizi generali resi a committenti soggetti passivi non residenti hanno perso la non imponibilità essendo ora non territoriali ai sensi dell'art. 7-ter, co. 1, lett. a)?	<input type="checkbox"/> <b>SI</b> fatture emesse correttamente	<input type="checkbox"/> errata qualifica normativa sulle seguenti fatture .....

### CHECK LIST GESTIONALI DI CONFERMA E CHIUSURA PRATICA

Sono state compilate tutte le <i>check list</i> interne e quelle allegate?		<input type="checkbox"/> <b>SI</b>
Gestione versamenti rateizzati	<input type="checkbox"/> <b>NO</b> , non rateizza	<input type="checkbox"/> <b>SI</b> - n° ..... N.B. dal 16/3 in caso di presentazione Iva autonoma
Controllo d.a.Iva con liquidazione di prova	<input type="checkbox"/> (coincidenza)	<input type="checkbox"/> (differenza/motivo .....)
Saldo dichiarazione annuale Iva	<input type="checkbox"/> debito € .....	<input type="checkbox"/> credito totale € ..... <i>di cui riporto Iva da Iva</i> € ..... (*) <i>di cui compensazione F24</i> € ..... (*) <i>di cui a rimborso</i> € ..... (**)

(\*) **GESTIONE CREDITO IN COMPENSAZIONE** per .....

- con scelta della non apposizione del visto/firma organo controllo → operano limitazioni art.10 D.L. n.78/09 (compensazione orizzontale libera fino ad €10.000; sopra, fino ad €15.000, compensazione orizzontale possibile solo dal 16 del mese successivo alla presentazione; sopra solo compensazione Iva da Iva)
- riporto in compensazione di credito non superiore ad €15.000 → non serve visto/firma organo controllo però la compensazione orizzontale sopra €10.000 può avvenire solo dal 16 del mese successivo alla presentazione della dichiarazione
- riporto in compensazione di credito superiore ad €15.000 con apposizione visto/firma organo controllo per poter compensare orizzontalmente la parte eccedente €15.000

**N.B.** In presenza di **debiti erariali iscritti a ruolo scaduti**, in attesa del DM. previsto dall'art. 31 del D.L. n. 78/10, la compensazione orizzontale dei crediti erariali potrà avvenire solamente previo "accantonamento" della parte di credito da destinare alla compensazione del debito a ruolo scaduto (Comunicato stampa dell' Agenzia Entrate del 14/1/2011).

#### Presentazione dich. Iva

- Iva autonoma entro febbraio 2011 → esonero comunicazione annuale Iva e possibilità di usare eccedenza 10.000 fino a 15.000 in compensazione dal 16/03
- Iva autonoma al più tardi entro settembre → con obbligo CAI a febbraio e possibilità di compensare oltre i 10.000 solo dal 16 del mese successivo la presentazione (oltre ai 15.000, a condizione che ci sia il visto/firma)
- Iva unificata o autonoma entro settembre (come sopra)

(**) <b>GESTIONE RIMBORSO IVA</b>	<input type="checkbox"/> presentazione dichiarazione Iva con compilazione quadro VR <input type="checkbox"/> presentazione fideiussioni a seguito richiesta Agente riscossione ovvero barrare casellina VR9 e presentazione dichiarazione sostitutiva per i contribuenti "virtuosi" + barrare casellina VR8 per società operative e presentare relativa attestazione ___/___/___	
Aggiornamento archivio (manuale o informatico) gestione crediti in compensazione	<input type="checkbox"/> SI (effettuato)	
Aggiornamento periodicità liquidazione Iva 2011	<input type="checkbox"/> (effettuato)	<input type="checkbox"/> (stessa periodicità del 2010)
Gestione conferma dichiarazione e stampa di prova (da inserire in fascicolo)		<input type="checkbox"/> (effettuato)

**Check List allegate al fascicolo:**

- Acquisti con *reverse charge*                       Raccordo volume d'affari e ricavi



## Check list e formulari di Studio

### Acquisti con reverse charge (da allegare al fascicolo check up Iva)

L'utilizzo della seguente *check list* può costituire un utile supporto per raccogliere ed archiviare il fascicolo della documentazione, propedeutico alla predisposizione della dichiarazione annuale Iva o del fascicolo Iva da includere in Unico.

DITTA

### CHECK LIST PRINCIPALI CONTROLLI RELATIVI AD ACQUISTI CON REVERSE CHARGE (Quadro VF e VJ)

1) È stato verificato se per gli acquisti da Città del Vaticano e da San Marino (esclusa l'ipotesi di cessione con Iva da parte del San Marinense) è stata assolta l'Iva ai sensi dell'art.17 co.2, registrando l'operazione nelle vendite (o sezionale) e negli acquisti?	<input type="checkbox"/> <b>NO</b> (nessun acquisto da Città del Vaticano e San Marino senza Iva)	<input type="checkbox"/> <b>SI</b> effettuato (VJ1)
2) È stato verificato se per i soggetti che hanno effettuato acquisti intracomunitari di beni è stata integrata la fattura e riportata nel registro vendite (o sezionale) oltre che nel registro acquisti (o nel registro unico degli acquisti <i>intra</i> ) e che sia stato compilato il modello Intrastat ?	<input type="checkbox"/> <b>NO</b> (nessun acquisto intracomunitario di beni)	<input type="checkbox"/> <b>SI</b> reverse (VJ9) <input type="checkbox"/> Ok Intrastat
3) È stato verificato se per gli acquisti da non residenti territorialmente rilevanti (diversi dagli acquisti intracomunitari di beni) è stato applicato il <i>reverse charge</i> (autofattura ai sensi dell'art.17, co.2, oppure, in alternativa, per i soli servizi generali resi da prestatori UE, eventuale integrazione della fattura ricevuta <sup>22</sup> ).	<input type="checkbox"/> <b>NO</b> (nessun acquisto da non residente)	<input type="checkbox"/> <b>SI</b> reverse (VJ3)
<b>N.B.</b> Rientrano in questa casistica sia i servizi intracomunitari (per quelli generali è obbligatorio l'Intrastat servizi, tranne i non imponibili o esenti) che quelli resi da soggetti extra UE (no Intrastat)		<input type="checkbox"/> Ok Intrastat
<b>N.B.</b> Rientrano in questa casistica le forniture (beni e servizi) rese non residenti e veicolate tramite rappresentanti fiscali che, nel BtoB, non devono più addebitare l'Iva italiana al cessionario/committente (C.M. 14/E/10 e R.M. 89/E/10).		<input type="checkbox"/> Ok
4) È stato verificato se per gli acquisti di oro c.d. "industriale" e argento puro è stata integrata la fattura (o bolla d'importazione) e registrata nelle vendite (o sezionale) e negli acquisti (art. 17, co. 5) ?	<input type="checkbox"/> <b>NO</b> (nessun acquisto oro industriale e argento puro)	<input type="checkbox"/> <b>SI</b> effettuato (VJ7, VJ9 o VJ11)
5) È stato verificato se per i soggetti che hanno effettuato acquisti di rottami e simili è stata integrata la fattura (o bolla d'importazione), registrata nelle vendite (o sezionale) e negli acquisti (art. 74, co.7/8)?	<input type="checkbox"/> <b>NO</b> (nessun acquisto rottami e simili)	<input type="checkbox"/> <b>SI</b> effettuato (VJ6,VJ9,VJ10)

<sup>22</sup> Cfr. C.M. 12/E/2010.





## Check list e formulari di Studio

### **Raccordo fra volume d'affari e "volume dei ricavi" anno \_\_\_\_\_ (da allegare al fascicolo check up Iva)**

Il volume dei ricavi è dato dalla sommatoria delle operazioni attive rilevate per competenza. Il volume d'affari, invece, considera le operazioni effettuate (art.6 del DPR n.633/72) e registrate o soggette a registrazione nell'anno solare, indipendentemente dalla competenza economica. Dal raccordo delle due grandezze, tramite il seguente prospetto, potrebbero emergere eventuali errori di imputazione contabile.

+/-	Descrizione	Importo
+	<b>VOLUME D'AFFARI (VE40)</b>	
+	Ricavi non territoriali (operazioni fatturate senza Iva ai sensi dell'artt. da 7-bis a 7-septies, escluse le cessioni di beni in transito o in luoghi soggetti a vigilanza doganale indicati nel VE32)	
+	Ricavi per fatture da emettere al 31/12 (escluse quelle relative alla fatturazione differita di dicembre che verranno emesse entro il 15/01 dell'anno successivo).	
-	Ricavi per fatture da emettere al 31/12 dell'anno precedente (escluse quelle relative alla fatturazione differita di dicembre dell'anno precedente emesse entro il 15/01 e già comprese nel volume d'affari dell'anno precedente).	
-	Acconti fatturati nell'anno non ancora considerabili ricavi nell'anno.	
+	Acconti fatturati negli anni precedenti considerati ricavi nell'anno.	
+	Note di accredito con recupero dell'Iva ai sensi dell'art.26, co.2, emesse oltre l'anno in cui è stata effettuata l'operazione originaria	
+	Note di accredito con recupero dell'Iva ai sensi dell'art.26, co.3, emesse entro un anno dall'operazione originaria ma nell'esercizio successivo	
-	Sconti, abbuoni e rettifiche su vendite/prestazioni per i quali il contribuente non si è avvalso della facoltà (art.26 co.2 e co.3) di ridurre la base imponibile contabilizzate nel registro Iva vendite (tranne quelle contabilizzate nella voce sopravvenienze in quanto relative ad esercizi precedenti)	
-	Sconti, abbuoni e rettifiche su vendite/prestazioni per i quali non è ammessa la procedura di riduzione della base imponibile (art.26 co.3) (tranne quelle contabilizzate nella voce sopravvenienze in quanto relative ad esercizi precedenti)	
-	Differenza fra (<) corrispettivo e (>) valore normale Iva <sup>23</sup> (tranne le ipotesi nelle quali tale differenza sia rilevante anche ai fini IIDD)	
-	Altre situazioni di "autoconsumo esterno" o di applicazione della base imponibile in base al valore normale e che non danno origine a ricavi (civilistici).	
-	Cessioni gratuite soggette ad (adempimenti) Iva relative a beni oggetto dell'attività o beni non oggetto dell'attività di c.u. sup. a €25,82.	
-	Cessione di beni a titolo di sconto, premio o abbuono (c.d. sconto merce) soggetti ad Iva in quanto beni per i quali è prevista un'aliquota superiore a quella del bene fatturato a titolo oneroso o per assenza di originaria previsione contrattuale (art.15 n.2).	
...	....	
=	<b>TOTALE RICAVI DI COMPETENZA</b>	

<sup>23</sup> Vedi novità introdotte nell'art.13, co3, lett.a), b) e c) del DPR n.633/72, come integrato dalla L. n.88/09, per le operazioni fra le "parti correlate" (soprattutto operazioni fra gruppi) nelle particolari ipotesi in cui la:

- sottofatturazione di operazioni imponibili sia concomitante alla presenza di pro-rata o indetraibilità da 36-bis in capo al cessionario/committente (lett. a);
- la sottofatturazione di operazioni esenti sia concomitante alla presenza di pro-rata in capo al fornitore (lett. b);
- la sovralfatturazione di operazioni imponibili sia concomitante alla presenza di pro-rata in capo al fornitore (lett. c).





## **La verifica dei requisiti per l'apposizione ed il rinnovo del visto di conformità**

A decorrere dal mese di febbraio 2011, i contribuenti possono presentare la dichiarazione Iva in forma autonoma all'Agenzia delle Entrate; in questo intervento, a noi interessa focalizzare l'attenzione sulla posizione dei clienti di studio che, avendo chiuso l'anno 2010 con crediti Iva superiori a €15.000, intendono utilizzarli in compensazione orizzontale.

Come noto, infatti, per accedere alle compensazioni oltre tale soglia annua, il D.L. n.78/09 pone come condizioni:

- che sia presentata la dichiarazione annuale, potendosi materialmente effettuare la compensazione solo a decorrere dal giorno 16 del mese successivo<sup>24</sup>;
- che la stessa dichiarazione sia munita del visto di conformità o della sottoscrizione dell'organo di revisione contabile, ove il soggetto ne sia dotato. Insomma, per contrastare l'utilizzo di crediti inesistenti, si richiede una sorta di certificazione di un soggetto "terzo" opportunamente identificato e qualificato;
- che i versamenti siano effettuati esclusivamente mediante strumenti telematici dell'Agenzia e non con gli usuali canali *home banking* o *remote banking*<sup>25</sup>.

Si intende allora ripercorrere quali siano le condizioni necessarie per poter apporre il visto di conformità, rinviando a successivi interventi le modalità tecniche dei controlli da espletare per il rilascio dello stesso<sup>26</sup>.

### **Soggetti competenti al rilascio del visto o alla sottoscrizione**

I soggetti competenti a rilasciare il visto di conformità sono i seguenti:

1. i responsabili dell'assistenza fiscale (c.d. "RAF") dei CAF;
2. gli iscritti negli albi dei dottori commercialisti e degli esperti contabili e in quelli dei consulenti del lavoro;
3. gli iscritti alla data del 30 settembre 1993 nei ruoli di periti ed esperti tenuti dalle camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura per la *sub*-categoria tributi, in possesso di diploma di laurea in giurisprudenza o in economia e commercio o equipollenti o diploma di ragioneria.

Deve essere al riguardo rammentato che non possono rivolgersi ad un CAF, per ottenere il visto di conformità, le società di capitali tenute alla nomina del collegio sindacale e per le quali non sono applicabili gli studi di settore.

In alternativa alla richiesta del visto di conformità, i contribuenti per i quali è esercitato il controllo contabile di cui all'art. 2409-*bis*, c.c., possono effettuare la compensazione dei crediti Iva, per importi superiori a € 15.000 annui, se la dichiarazione è sottoscritta dai soggetti che esercitano il controllo contabile<sup>27</sup>.

Le due differenti modalità (visto o sottoscrizione) si differenziano nella parte che attiene le formalità preliminari, mentre si equivalgono nella parte relativa ai controlli veri e propri.

<sup>24</sup> Analogo adempimento è richiesto per le compensazioni oltre la soglia dei € 10.000.

<sup>25</sup> Si veda nota precedente.

<sup>26</sup> Come a dire che una cosa è poter teoricamente apporre il visto in relazione ai requisiti richiesti, altra cosa è decidere di apporlo materialmente in relazione alla situazione del singolo cliente.

<sup>27</sup> Con R.M. n. 90/E/10, l'Agenzia ha affermato che, per gli enti locali tale possibilità è attribuita all'organo di revisione economico-finanziaria.

## Gli adempimenti preliminari per l'apposizione del visto

Commercialisti, consulenti del lavoro ed esperti tributari (ne resta escluso il responsabile del CAF) debbono soddisfare specifici requisiti di tipo soggettivo per “meritare” l’iscrizione nell’elenco telematico dei soggetti abilitati all’apposizione del visto<sup>28</sup>.

Ai sensi dell’art. 21 del DM n. 164/99, infatti, i professionisti che intendono apporre il visto di conformità, devono presentare (con consegna a mano o con invio a mezzo lettera raccomandata con A/R) 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 i 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 alle stesse<sup>29</sup>.

A tale comunicazione devono essere allegati:

- ✓ la copia conforme della polizza assicurativa di cui all’art. 22 del DM n. 164/99;
- ✓ la dichiarazione relativa all’insussistenza di provvedimenti di sospensione dell’ordine di appartenenza;
- ✓ la dichiarazione relativa alla sussistenza dei seguenti requisiti (art. 8, co. 1, DM n. 164/99):
  - non aver riportato condanne, anche non definitive, o sentenze emesse ai sensi dell’art. 444, cpp, per reati finanziari;
  - non aver procedimenti penali pendenti nella fase del giudizio per reati finanziari<sup>30</sup>;
  - non aver commesso violazioni gravi e ripetute, per loro natura ed entità, alle disposizioni in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto;
  - non trovarsi in una delle condizioni penalmente rilevanti che escludono la possibilità di candidarsi alle elezioni regionali, provinciali, comunali, previste dall’art. 15, co. 1, della legge n. 55/90, come sostituito dall’art. 1 della legge n. 16/92.

La C.M. n. 57/E/09 ha inoltre previsto che il professionista deve essere in possesso dell’abilitazione alla trasmissione telematica delle dichiarazioni fiscali, rilasciata dalle Entrate.

A titolo di supporto, per coloro che non avessero già provveduto nel passato, si propone il *link* ai documenti in uso presso la DRE della Lombardia, opportunamente adattabili:

- [istruzioni generali](#);
- [requisiti in sintesi](#);
- istanza per singolo professionista;
- istanza per società di servizi;
- autocertificazione.

A seguito della verifica, da parte della Direzione regionale competente, della sussistenza di tutti i requisiti richiesti, il professionista viene iscritto nell’elenco informatizzato dei soggetti abilitati al rilascio del visto di conformità dalla data di presentazione della comunicazione; solo a partire dalla predetta data il professionista può prestare assistenza fiscale.

In allegato, si propone un [esempio di comunicazione](#) (peraltro, non obbligatoria) resa dalla DRE Lombardia.

<sup>28</sup> Nel caso di scelta per la sottoscrizione ad opera del revisore, quest’ultimo, come conferma la circolare 57/E/2009, non è tenuto alla comunicazione preventiva alle Direzioni regionali ed alla stipulazione della apposita polizza assicurativa.

<sup>29</sup> Nel caso in cui il professionista abilitato eserciti l’attività di assistenza fiscale nell’ambito di uno studio associato, nella comunicazione dovranno essere indicati, oltre ai dati del singolo professionista, anche quelli dell’associazione di cui il medesimo fa parte; in ogni caso, è il singolo professionista ad essere iscritto nell’elenco informatizzato e ad essere abilitato al rilascio del visto di conformità.

<sup>30</sup> Con R.M. n. 73/E/10, l’Amministrazione ha chiarito che la locuzione “*reati finanziari*” debba intendersi nell’accezione più ampia che contiene in sé anche i reati cd. tributari, costituendo, questi ultimi, una “*species*” del “*genus*” reati finanziari. Rientrano, ad esempio, tra i reati finanziari (e, quindi, è impedito il visto): quelli previsti dal D.Lgs. n. 385/93, e successive modificazioni ed integrazioni, rubricato “*Testo unico delle leggi in materia bancaria e creditizia*” (TUB), quelli di cui al D.Lgs. n. 74/00, rubricato “*Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell’art. 9 della L. n.205/99*” (cd. “*reati penali tributari*”); *quelli previsti dal R.D. n. 267/42, e successive modificazioni ed integrazioni, rubricato*” Disciplina del fallimento, del concordato preventivo e della liquidazione coatta amministrativa” (cd. “*reati fallimentari*”).

### La polizza fideiussoria

Al fine di garantire il completo risarcimento dell'eventuale danno arrecato ai contribuenti, l'art. 22 del DM n. 164/99 obbliga i professionisti alla stipula di una apposita polizza a garanzia; tale polizza deve rispettare le seguenti condizioni:

- 1- la copertura assicurativa deve riferirsi alla prestazione dell'assistenza fiscale mediante apposizione del visto di conformità sulle dichiarazioni, ai sensi dell'art. 35 del D.Lgs. n. 241/97, senza alcuna limitazione della garanzia ad un solo specifico modello di dichiarazione;
- 2- il massimale della polizza, come stabilito dall'art. 6 del DM n. 164/99, deve essere adeguato al numero dei contribuenti assistiti, nonché al numero dei visti di conformità, delle asseverazioni e delle certificazioni tributarie rilasciati, e comunque, non deve essere inferiore a € 1.032.913,80;
- 3- la copertura assicurativa non deve contenere franchigie o scoperti in quanto non garantiscono la totale copertura degli eventuali danni subiti dal contribuente, salvo il caso in cui la società assicuratrice si impegni espressamente a risarcire il terzo danneggiato, riservandosi la facoltà di rivalersi successivamente sull'assicurato per l'importo rientrante in franchigia;
- 4- la polizza assicurativa deve prevedere, per gli errori commessi nel periodo di validità della polizza stessa, il totale risarcimento del danno denunciato nei cinque anni successivi alla scadenza del contratto, indipendentemente dalla causa che ha determinato la cessazione del rapporto assicurativo.

Con C.M. n. 12/E/10 (paragrafo 1.3) è stato precisato che, ove il professionista svolga l'attività nell'ambito di uno studio associato:

- è possibile utilizzare la polizza assicurativa stipulata dallo studio medesimo per i rischi professionali, purché la stessa preveda un'autonoma copertura assicurativa per l'attività di assistenza fiscale con l'indicazione dei professionisti abilitati e rispetti le condizioni richiamate;
- anche in questo caso, il massimale della polizza assicurativa deve essere non inferiore a € 1.032.913,80 e comunque adeguato al numero dei contribuenti assistiti, nonché al numero dei visti di conformità, delle asseverazioni e delle certificazioni tributarie rilasciati, indipendentemente dal numero dei professionisti associati.

### Il rinnovo dei soggetti già abilitati

Va rammentato, come ricordato dalla DRE Lombardia con proprio comunicato del 22 dicembre 2010, che il professionista - negli anni successivi a quello di iscrizione - ha l'onere di comunicare all'Amministrazione la validità del contratto di assicurazione, provvedendo ad inviare ogni nuovo contratto (se di validità annuale), oppure la quietanza del premio se il contratto ha durata pluriennale e frazionamento del pagamento.

#### DRE Lombardia – comunicato del 22 dicembre 2010

Al fine di mantenere, senza soluzione di continuità, la propria iscrizione nell'elenco informatizzato dei soggetti abilitati al rilascio del visto di conformità, i professionisti periodicamente devono far pervenire alla Direzione Regionale competente il rinnovo della prevista polizza assicurativa o l'attestato di quietanza di pagamento qualora il premio relativo alla polizza sia stato suddiviso in rate.

A decorrere dall'1/01/11, le richieste potranno essere trasmesse tramite posta elettronica certificata del professionista (art. 16, D.L. n. 185/08) all'indirizzo Pec dr.lombardia.gtpec@pce.agenziaentrate.it dell'Agenzia delle Entrate - DRE della Lombardia, riportando:

- nell'oggetto, il seguente riferimento: VDC RINNOVO.

nel corpo del messaggio, una dichiarazione sostitutiva di atto notorio, resa ai sensi del DPR n. 445/00, con cui il professionista attesta, sotto la propria responsabilità, la conformità agli originali in suo possesso dei documenti inviati.

Al messaggio Pec dovranno essere allegati le seguenti copie in formato PDF/A 1:

- 1) rinnovo polizza assicurativa e/o quietanza di pagamento;
- 2) documento d'identità.

Il rinnovo e/o quietanza così presentati consentiranno al professionista di rimanere abilitato e inserito nell'elenco informatizzato dei soggetti abilitati al rilascio del visto di conformità ex art. 35 del citato D. Lgs. n. 241/97. La Direzione Regionale Lombardia non darà riscontro del ricevimento di detta documentazione. Al contrario, comunicherà la mancanza della stessa ai professionisti con polizza scaduta, invitandoli a regolarizzare la propria situazione, prima di procedere alla loro sospensione dall'elenco informatizzato dei soggetti abilitati.

### **I requisiti oggettivi per il rilascio del visto**

Oltre ad adempiere alle formalità sopra richiamate, va rammentato che l'art. 23 del DM n.164/99, stabilisce che il visto di conformità è rilasciato se le dichiarazioni e le scritture contabili sono state predisposte e tenute dallo stesso professionista che rilascia il visto; ai sensi della citata norma, le dichiarazioni e le scritture contabili si considerano predisposte e tenute dal professionista anche quando sono predisposte e tenute direttamente dallo stesso contribuente o da una società di servizi di cui uno o più professionisti posseggono la maggioranza assoluta del capitale sociale, a condizione che tali attività siano effettuate sotto il diretto controllo e la responsabilità dello stesso professionista.

Come confermato dalla C.M. n. 57/E, tuttavia, tenuto conto della obbligatorietà del visto di conformità ai fini della fruizione dell'istituto della compensazione, nelle ipotesi in cui le scritture contabili siano tenute da un soggetto che non può apporre il visto di conformità, il contribuente potrà comunque rivolgersi a un CAF-imprese o a un professionista abilitato all'apposizione del visto. Resta fermo che tali soggetti sono comunque tenuti a svolgere i controlli di legge e a predisporre la dichiarazione.

In relazione a tale ultimo requisito, se il visto di conformità è apposto da un professionista, la trasmissione telematica può essere effettuata anche da una società di servizi (partecipata dallo stesso soggetto che vista) di cui uno o più professionisti posseggono la maggioranza assoluta del capitale sociale, a condizione che tali attività siano effettuate sotto il diretto controllo e la responsabilità dello stesso professionista. I requisiti devono essere verificati per l'intero periodo di imposta e sino al momento di materiale apposizione del visto.

### **Conclusioni**

Pertanto, considerato quanto sopra brevemente esposto:

- i colleghi che erano già iscritti nell'albo dei soggetti abilitati, dovranno rammentare di inviare alla competente DRE il nuovo contratto della polizza assicurativa (contratto annuale) o la quietanza di pagamento del premio (contratto pluriennale con premio frazionato); in tal senso, appare opportuno informarsi per conoscer le modalità operative preferite;
- i colleghi che non sono ancora iscritti all'apposito elenco, ove prestino assistenza a clienti che intendono operare la compensazione per importi oltre la soglia dei 15.000 euro, faranno bene a presentare con sollecitudine la documentazione richiesta, al fine di poter apporre il visto sulla dichiarazione Iva entro la fine del mese di febbraio 2011 (la data non è perentoria, ma è ovviamente connessa alla possibilità di effettuare le compensazioni già a decorrere dal prossimo 16 marzo).

Rammentiamo, infine, che la apposizione del visto di conformità non presuppone alcuna analisi di merito, ma esclusivamente un controllo formale dei documenti, dei registri e della dichiarazione, oltre alla corrispondenza dei tre richiamati elementi.



SU CARTA INTESTATA DEL PROFESSIONISTA

All'Agenzia delle Entrate  
Direzione Regionale della Lombardia  
Settore Servizi e consulenza  
Ufficio Gestione Tributi  
Via Manin, 25  
20121 Milano

Raccomandata a.r.

**Oggetto** : Comunicazione ai sensi dell'articolo 21 del D.M. 31 maggio 1999, n. 164.

Il/La sottoscritt. .... nato a ..... il ..... con studio in  
....., via ....., C.F. ...., P. IVA  
....., (qualora il professionista eserciti l'attività di assistenza fiscale nell'ambito di una  
associazione professionale è necessario indicare anche i dati a quest'ultima relativi) iscritto  
all'Albo dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di ..... al numero  
....., soggetto abilitato ai sensi dell'art. 3, co. 3 lett. a) e b), del DPR n.322/98

COMUNICA

che intende rilasciare il visto di conformità sulle dichiarazioni dei clienti che richiedano tale servizio ai sensi di quanto disposto dall'art. 21 del D.M. 31/05/1999 n.164, dall' art. 35 D.Lgs. 241/97 e dalla circolare 57/E del 23/12/2009.

SI IMPEGNA

a comunicare eventuali variazioni dei dati, degli elementi e degli altri atti di cui sopra entro 30 giorni dalla data in cui si verificano, ai sensi dell'art. 21, comma 3, D.M. 31/05/1999 n. 164.

In allegato si trasmette la seguente documentazione:

- copia della polizza assicurativa e eventuale appendice della stessa;
- autocertificazione in merito alla sussistenza dei requisiti soggettivi, di cui all'art.8, comma1, del DM 164 del 31 maggio 1999 e all'insussistenza di provvedimenti di sospensione (e/o cancellazione) dall'albo di appartenenza.

....., li .....

Il professionista

.....



SU CARTA INTESTATA DEL PROFESSIONISTA

All'Agenzia delle Entrate  
 Direzione Regionale della Lombardia  
 Settore Servizi e consulenza  
 Ufficio Gestione Tributi  
 Via Manin, 25  
 20121 Milano

Raccomandata a.r.

**Oggetto** : Comunicazione ai sensi dell'articolo 21 del D.M. 31 maggio 1999, n. 164.

Il/La sottoscritt. .... nato a ..... il ..... con studio in .....  
 via ....., C.F. ...., iscritto all'Albo dei  
 Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di ..... al numero .....  
 soggetto abilitato ai sensi dell'art. 3, co. 3, lett. a) e b), del DPR n. 322/98,

COMUNICA

che intende rilasciare il visto di conformità sulle dichiarazioni dei clienti che richiedano tale servizio ai sensi di quanto disposto dall'art. 21 del D.M. 31/05/1999 n.164, dall' art. 35 D.Lgs. 241/97 e dalla circolare 57/E del 23/12/2009;

che si avvale della società di servizi di seguito specificata il cui capitale sociale è posseduto, in maggioranza assoluta, da professionisti come si evince dai dati che seguono:

Denominazione o Ragione Sociale	
Sede legale	
Codice fiscale	
Partita Iva	
<u>Dati anagrafici soci e qualifiche</u>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Socio A nato a ..... il ..... e residente in ..... via ..... C.F. .... iscritto all'Albo dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di ..... al numero .....</li> <li>- Socio B nato a ..... il ..... e residente in ..... via ..... C.F. .... iscritto all'Albo dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di ..... al numero .....</li> </ul>



Dati anagrafici organo amministrativo	Mario Rossi nato a ..... il ..... e residente in ..... via ..... C.F. .... iscritto all'Albo dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di ..... al numero .....
Dati anagrafici collegio sindacale	- Sindaco A nato a ..... il ..... e residente in ..... via ..... C.F. .... iscritto all'Albo dei Revisori Contabili al numero ..... - Sindaco B nato a ..... il ..... e residente in ..... via ..... C.F. .... iscritto all'Albo dei Revisori Contabili al numero ..... - Sindaco C nato a ..... il ..... e residente in ..... via ..... C.F. .... iscritto all'Albo dei Revisori Contabili al numero .....
Attività affidate	

**SI IMPEGNA**

a comunicare eventuali variazioni dei dati, degli elementi e degli altri atti di cui sopra entro 30 giorni dalla data in cui si verificano, ai sensi dell'art. 21, comma 3, D.M. 31/05/1999 n. 164.

In allegato si trasmette la seguente documentazione:

copia della polizza assicurativa e eventuale appendice della stessa;

autocertificazione in merito alla sussistenza dei requisiti soggettivi, di cui all'art.8, comma1, del DM 164 del 31 maggio 1999 e all'insussistenza di provvedimenti di sospensione dall'albo di appartenenza.

....., li .....

Il Professionista

.....



SU CARTA INTESTATA DEL PROFESSIONISTA

Ai sensi dell'art.46 del DPR n.445 del 28 dicembre 2000

Il/La sottoscritt... ..... nat... il ..... a  
....., codice fiscale ..... residente in  
..... via ....., n. ...

consapevole delle implicazioni penali previste dall'art.76 del DPR. n.445/00 e delle conseguenze di cui all'art.21 della legge 7 n.241/90 in caso di dichiarazioni mendaci o false attestazioni, ai sensi dell'art.3 del DPR n.300/92 e degli artt.46 e 47 del citato DPR n.445/00

DICHIARA SOTTO LA PROPRIA RESPONSABILITÀ

- di non aver riportato condanne, anche non definitive, o sentenze emesse ai sensi dell'art.444 del codice di procedura penale per reati finanziari;
- di non aver procedimenti penali pendenti nella fase del giudizio per reati finanziari;
- di non aver commesso violazioni gravi e ripetute, per loro natura ed entità, alle disposizioni in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto;
- di non trovarsi in una delle condizioni previste dall'art.15, co.1, della legge 19 marzo 1990, n.55, come sostituito dall'art.1 della legge 18 gennaio 1992, n.16;
- che non sussistono provvedimenti di sospensione e/o cancellazione dall'Ordine dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di ....., risulta iscritto al numero .....
- di essere in possesso dell'abilitazione, rilasciata dall'Agenzia delle Entrate, alla trasmissione telematica delle dichiarazioni fiscali

oppure

di effettuare la trasmissione telematica tramite una società di servizi di cui uno o più professionisti posseggono la maggioranza assoluta del capitale sociale (come specificato nell'apposita comunicazione ai sensi dell' art.21 del DM 164/1999)

oppure

di effettuare la trasmissione telematica tramite l'associazione cui lo stesso appartiene (i cui dati sono specificati nell'apposita comunicazione ai sensi dell' art.21 del DM 164/1999) ai sensi di quanto previsto al punto 3.1.1 della Circolare 21/E del 4 maggio 2009.

In allegato

copia carta di identità n. .... rilasciata da ..... valida fino a .....  
....., li .....

In fede

Il Professionista

.....



### **La controversa questione della tassabilità delle plusvalenze afferenti il trasferimento oneroso delle aree destinate a finalità pubblica**

Prendiamo spunto da un recente provvedimento della Corte di Cassazione per tornare su una questione di indubbio interesse generale e cioè se la cessione da parte del privato di un'area destinata a servizi pubblici (generalmente qualificata come area "F"), possa o meno generare, laddove plusvalente, un reddito tassabile.

Capita, infatti, che i privati, nell'ambito di complesse iniziative edificatorie, cedano ai Comuni aree con una destinazione pubblica e che tali aree abbiano una provenienza molto antica (e, quindi, con modestissimi, se non nulli, valori di carico).

Laddove queste cessioni (spesso permutate) avvengano a corrispettivi di mercato (perché comunque queste aree hanno un loro mercato), si possono originare delle plusvalenze anche significative. Di qui il dubbio in ordine alla tassabilità o meno di tali redditi.

#### **La recente sentenza**

Con la recente [ordinanza n. 24098](#) del 26 novembre 2010, la Suprema Corte di Cassazione ha affermato:

*"un'area compresa in una zona destinata dal PRG a verde pubblico attrezzato, è sottoposta ad un vincolo di destinazione che preclude ai privati tutte quelle trasformazioni del suolo che sono riconducibili nella nozione tecnica di edificazione. Ne deriva che un'area con tali caratteristiche non può essere qualificata come fabbricabile".*

Oggetto del contendere, nel caso di specie, era la debenza o meno dell'Ici, ma non sfuggirà al lettore la genericità dell'affermazione dei giudici.

In buona sostanza, si afferma che le aree ricadenti nelle cc.dd "zone bianche", ed aventi previsione edificatoria "a verde pubblico e verde pubblico attrezzato", non sono qualificabili come aree fabbricabili.

Come vedremo più avanti, il disposto giurisprudenziale si colloca in un apprezzabile filone che si va, fortunatamente, consolidando.

#### **Breve inquadramento**

È da tempo che si discute se le cessioni delle aree F, in quanto destinate ad un'utilizzazione edificatoria di interesse pubblico, possano o meno dare origine all'emersione di redditi tassabili ai sensi dell'art. 67, co. 1, lett. b) del Tuir.

Tutto ruota, sul piano oggettivo, intorno alla qualificazione sostanziale del concetto di "susceptibilità di utilizzazione e edificatoria" espresso dalla norma.

Nel corso degli ultimi anni, il Legislatore ha intrapreso una strada estremamente sostanzialistica per definire tale concetto. Il D.L. n. 223/06 (convertito, con modificazioni, dalla L. n. 248/06) ha precisato, infatti, con una disposizione definita di interpretazione autentica, che un'area è da considerare fabbricabile se "utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generale adottato dal comune, indipendentemente dall'approvazione della regione o dall'adozione di strumenti attuativi del medesimo".

Con questo intervento, in pratica, la definizione di area fabbricabile è stata riferita alla mera *vocazione* del terreno in relazione ad una eventuale utilizzabilità edificatoria, a prescindere, quindi, dagli stretti vincoli giuridico-amministrativi che devono essere rispettati per poter conclusivamente ed effettivamente realizzare sul terreno l'intervento edilizio.

In base a ciò, è stato sostenuto - erroneamente, a parere di chi scrive - che il reddito riveniente dalla cessione di un'area va tassato quando il corrispettivo manifesta un'entità tale da far presumere che l'acquirente abbia pagato un *surplus* riferibile alla *vocazione edificatoria* della stessa. E ciò, si badi bene, a prescindere dalla qualificazione urbanistica del terreno venduto.

Lo scenario così descritto, peraltro, oggi presenta ulteriori connotazioni di criticità, alla luce anche dell'evoluzione del diritto amministrativo afferente i piani per addivenire all'utilizzazione edificatoria del suolo.

Lo schema, infatti, del Piano Regolatore, come strumento unico finalizzato a regolamentare i piani di sviluppo urbanistici, è stato da tempo superato con la conseguenza che le diverse ed articolate fasi che possono condurre, tanto per semplificare, alla firma della convenzione per la realizzazione di una semplice lottizzazione, possono determinare fisiologiche fluttuazioni nella valorizzazione dell'area, riferibili anche a mera aspettative di evoluzione urbanistica (si pensi agli effetti dell'approvazione del PAT), ma che - in linea di principio - potrebbero anche essere del tutto ingiustificate se nel corso dei molti passaggi nell'*iter* amministrativo la *vocazione edificatoria* dell'area dovesse caducare.

L'elemento che si intende criticare, quindi, è che questa deriva sostanzialistica potrebbe condurre alla tassazione di un plusvalore realizzato per la cessione di un'area che, nei fatti - tanto per fare l'esempio più banale - agricola era ed agricola alla fine rimane.

È appena il caso di segnalare che, ad ogni modo, il dato testuale della lett. b), del co. 1, dell'art. 67 del Tuir, per chi scrive, continua ad essere perentorio ove afferma che le plusvalenze tassabili sono quelle realizzate solo a seguito di cessioni onerose di "*terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione*".

Occorre, quindi, che il percorso di mutazione nella destinazione del terreno sia quanto meno iniziato (si potrebbe discutere a lungo sul significato del termine "*vigenti*", usato dal Legislatore in relazione agli strumenti urbanistici) e che tale percorso si sia mosso da una destinazione agricola ad una prospettiva di utilizzazione edificatoria dell'area.

È, quindi, da escludere - sempre a parere di chi scrive - che la cessione di un terreno senza dubbio amministrativamente agricolo, posto in una collocazione logistica che potrebbe tradire una futura vocazione edificatoria, anche se effettuato ad un corrispettivo che asseconda tale aspettativa, possa dare origine ad un reddito tassabile.

In buona sostanza, si intende affermare che condizione necessaria (e sufficiente) per attribuire la qualifica di edificabilità fiscale è quella, almeno, dell'inserimento del terreno nello strumento urbanistico anche di carattere generale adottato dal Comune<sup>31</sup>

## **Il particolare tema delle aree F**

Come abbiamo già avuto modo di affermare, un particolare dubbio attiene al trattamento fiscale delle vendite dei terreni qualificati urbanisticamente come aree destinate ai servizi

<sup>31</sup> Cass., sent. n. 25506/06.

pubblici (aree F). Su tali terreni è sicuramente esclusa l'utilizzazione edificatoria privata stante la loro rigida destinazione.

Nell'ambito dell'utilizzabilità pubblica, invece, le possibilità potrebbero essere diverse: in taluni casi, l'utilizzazione potrebbe essere del tutto preclusa (come nel caso esaminato nella sentenza in commento: verde pubblico e verde pubblico attrezzato); in altri casi, le aree potrebbero essere oggetto di realizzazione di manufatti, ma sempre e comunque con finalità pubbliche (impianti sportivi, scuole, asili, ecc...).

In queste ultime fattispecie, quindi, si è in presenza di un'utilizzazione edificatoria che non può mai essere riconducibile a prospettive speculative da parte del privato proprietario e questo, unitamente agli elementi che tra breve illustreremo, dovrebbe poter condurre alla conclusione dell'irrilevanza reddituale dei trasferimenti delle aree con queste caratteristiche.

### **L'orientamento della prassi e della giurisprudenza**

La Corte di Cassazione, anche prima della recente sentenza citata in apertura, si è espressa affermando che l'area destinata a verde pubblico attrezzato non è soggetta al pagamento dell'Ici, anche se l'edificabilità è prevista dallo strumento urbanistico.

Tale corrente giurisprudenziale si innesta in un solco<sup>32</sup> nel quale è stata più volte ripetutamente negata la natura edificabile delle aree comprese in zona destinata dallo strumento generale a "verde pubblico attrezzato".

Secondo la Suprema Corte<sup>33</sup>, la speciale destinazione pubblica è "preclusiva ai privati di forme di trasformazione del suolo riconducibile alla nozione tecnica di edificazione" in quanto le trasformazioni, se previste, sono "concepite al solo fine di assicurare la fruizione pubblica degli spazi"<sup>34</sup>.

Ancora più emblematica è la [sentenza n. 25672/08](#), nella quale si afferma che, laddove l'area sia stata

*"concretamente vincolata ad un utilizzo meramente pubblicistico (verde pubblico, attrezzature pubbliche, ecc.), la classificazione apporta un vincolo di destinazione che preclude ai privati tutte quelle forme di trasformazione del suolo che sono riconducibili alla nozione tecnica di edificazione".*

Anche la prassi delle Entrate, in passato, si è espressa negando l'attitudine edificatoria a tutti i terreni che sono assoggettati a specifici vincoli d'inedificabilità da leggi dello Stato, dalle Regioni e, comunque, da strumenti urbanistici generali o particolareggiati.

In questo senso si esprime chiaramente, proprio in merito alle aree destinate a verde pubblico ed a servizi pubblici, la Circolare n. 25 del 3 agosto 1979.

La giurisprudenza di merito, peraltro, ha avuto modo di assumere una posizione ancora più tranciante, affermando che l'edificabilità deve essere verificata in concreto e, quindi, che l'inserimento dell'area nel PRG, in un contesto di teorica edificabilità, deve comunque confrontarsi con la realtà fattuale e che l'eventuale presenza di vincoli che impediscono l'utilizzabilità edificatoria dell'area non legittimano la tassazione della plusvalenza vertendo il caso in una situazione diversa rispetto a quella codificata dall'art. 67, co. 1, lett. b) del Tuir<sup>35</sup>.

Va anche detto, per completare il quadro, che le Sezioni Unite della Corte di Cassazione (sentenza n. 25506/06) hanno affermato che la destinazione edificatoria di un'area, impressa dal suo inserimento nel PRG, permane anche dopo la decadenza dei vincoli urbanistici preordinati all'espropriazione per realizzare le pubbliche finalità.

<sup>32</sup> Cass., sent. n. 7258/01; n. 2272/99; n. 4921/98.

<sup>33</sup> Cass., sent. n. 24585/06.

<sup>34</sup> Cass., sent. n. 11741/06.

<sup>35</sup> CTR L'Aquila, sentenza n. 105/07.

Seguendo tale linea, si arriverebbe alla conclusione che l'edificabilità astratta assumerebbe una sostanziale prevalenza, non venendo meno per la ricorrenza di vincoli o di particolari destinazioni urbanistiche, o per una diversa classificazione del suolo a seguito delle successive modifiche del PRG.

Ciò nonostante, come abbiamo visto, la giurisprudenza maggioritaria, confermata con l'ultima sentenza della Cassazione<sup>36</sup>, deporrebbe quindi per la tesi della non tassabilità delle eventuali plusvalenze rivenienti dalla cessione di aree destinate a servizi pubblici, in quanto queste aree non possono, sul piano della definizione fiscale, essere considerate "*suscettibili di utilizzazione edificatoria*".

## **Conclusioni**

Alla conclusione dell'irrelevanza delle plusvalenze rinvenienti dalla vendita delle aree "F" si può pervenire anche apprezzando un logico parallelismo degli effetti fiscali della vendita con quanto previsto in caso di esproprio.

Come noto, la plusvalenza realizzata su terreni a seguito di espropri, se non è conseguita nell'esercizio di un'impresa commerciale, è tassata ai sensi dell'art. 67, co. 1, lett. b) del Tuir per effetto del rinvio operato dall'art. 11, co. 5, della L. n. 413/91.

Sono, quindi, tassate le plusvalenze derivanti da indennità di esproprio relative a terreni destinati a:

- opere pubbliche o infrastrutture urbane all'interno delle zone omogenee di tipo A, B, C, D, di cui al DM n. 1444/68, come definite dagli strumenti urbanistici<sup>37</sup>;
- interventi di edilizia residenziale pubblica ed economica e popolare, di cui alla L. n. 167/62, non assumendo alcun rilievo l'ubicazione dell'area<sup>38</sup>.

L'elencazione tassativa dell'art. 11, co. 5, della L. n. 413/91 esclude che debbano essere assoggettate a ritenuta le indennità percepite in relazione all'esproprio di aree diverse da quelle indicate dalla Legge (quali, appunto, quelle del tipo E ed F), indipendentemente dall'uso cui sono destinate.

L'esenzione dall'applicazione della ritenuta comporta, a cascata, l'assoluta irrilevanza dell'eventuale reddito realizzato per effetto dello stesso esproprio ai fini reddituali.

Il quadro sopra descritto, quindi, conduce ad una (comunque prudente) conclusione: le plusvalenze relative alle cessioni delle aree F, dovrebbero sempre sfuggire alla tagliola della tassazione diretta.

<sup>36</sup> Peraltro, nello stesso senso, segnaliamo Corte di Cassazione, sentenza n. 4657/10.

<sup>37</sup> R.M. n. 30/E/91, C.M. n. 194/E/98)

<sup>38</sup> R.M. n. 30/E/97, C.M. n. 194/E/98.





## ***Ancora sulla deducibilità dei compensi agli amministratori: il revirement interpretativo della Corte di Cassazione***

### **Premessa**

La vicenda interpretativa della deducibilità dei compensi agli amministratori ha fortunatamente trovato un “lieto fine” grazie alla [sentenza n. 24957](#) del 10 dicembre 2010 della Sezione Tributaria della Corte di Cassazione, che ha completamente ribaltato la posizione precedentemente espressa dalla stessa Corte nella [ordinanza n. 18702](#) del 13 agosto 2010, con cui era stato affermato, in modo tranchant, il principio dell’assoluta indeducibilità dei compensi degli amministratori di società di capitali, oltre a fornire delle interessanti argomentazioni a favore della tesi che considera i suddetti compensi come costi inerenti all’attività di impresa..

Considerato l’intenso susseguirsi di soluzioni così diverse tra loro, riteniamo opportuno fare il “punto della situazione”, relativamente alle norme interessate ed alle interpretazioni proposte.

### **L’individuazione della norma che consente la deducibilità dei compensi agli amministratori di società di persone e di capitali**

La norma di riferimento, per quanto attiene la deducibilità dal reddito d’impresa dei compensi erogati agli amministratori, è, nel sistema vigente, l’art. 95, co. 5 del DPR n.917/86, secondo cui

*“i compensi spettanti agli amministratori dalle società ed enti di cui all’art. 73, co. 1,” (soggetti Ires), “sono deducibili nell’esercizio in cui sono corrisposti; quelli erogati sotto forma di partecipazione agli utili, anche spettanti ai promotori e soci fondatori, sono deducibili anche se non imputati al conto economico”.*

Tralasciando il profilo della partecipazione agli utili, la disposizione prevede la deducibilità dei compensi agli amministratori di società di capitali, introducendo la regola della deducibilità “per cassa”.

La disposizione deve ritenersi riferibile anche alle società di persone, perché inserita tra le disposizioni generali in tema di determinazione del reddito di impresa, applicabili anche ad imprenditori individuali e società di persone, come risulta dal rinvio di cui all’art. 56 del Tuir.

Nel sistema anteriore alla riforma Ires, vigente fino al 31/12/03, la stessa norma attualmente contenuta nell’art. 95, co. 5, del Tuir era prevista dall’art. 62, co. 3, del Tuir e faceva riferimento agli amministratori di società di persone.

La situazione normativa era, però, del tutto speculare a quella attuale, visto che per effetto del rinvio di cui al (previgente) art. 95, co. 1 del Tuir, tale disposizione doveva applicarsi anche alle società di capitali.

L’evoluzione normativa conferma che la volontà del Legislatore era (ed è) quella di prevedere la regola della deducibilità secondo il principio di cassa e, quindi, di derogare a quello di competenza, per i compensi spettanti agli amministratori di società, siano esse di persone oppure di capitali.

Il fatto che l’art. 62, prima, e l’art. 95, oggi, menzionino solo una categoria di amministratori deriva esclusivamente da una ragione di tecnica normativa, ossia per l’inserimento della norma tra le disposizioni dedicate al reddito di impresa tassato ai fini Irpef (prima) oppure ai fini Ires (oggi).

Tanto una interpretazione letterale dell'art. 62, co. 3, del Tuir (ed oggi dell'art. 95, co. 5, del Tuir) quanto una lettura evolutiva della norma in esso contenuta, confermano dunque che il sistema del Testo Unico *presuppone* l'ordinaria deducibilità dei compensi erogati a qualunque tipo di amministratori, da parte della società erogante.

È, quindi, possibile affermare che sia prima sia dopo la riforma Ires, il Tuir n.917/86 conteneva la regola codificata nell'attuale art. 95, co. 5, secondo cui i compensi agli amministratori, tanto di società di capitali quanto di società di persone, erano legittimamente deducibili, seguendo il criterio di cassa.

Questa conclusione era stata invero messa in discussione dalla ordinanza della Corte di Cassazione n. 18702/10 che, esaminando il problema in applicazione delle disposizioni *ante* riforma Ires, aveva concluso nel senso dell'assoluta indeducibilità dei compensi agli amministratori di società di capitali, perché l'art. 62, co. 3, del Tuir (previgente) fa[ceva] esplicito riferimento ai soli amministratori di società di persone.

Per avvalorare simile (originalissima) interpretazione, la Corte aveva aggiunto che la posizione dell'amministratore di società di capitali è

*“equiparabile, sotto il profilo giuridico, a quella dell'imprenditore, non essendo individuabile, in relazione alla sua attività gestoria, la formazione di una volontà imprenditoriale distinta da quella della società e non ricorrendo, quindi, l'assoggettamento all'altrui potere direttivo, di controllo e disciplinare, che costituisce il requisito tipico della subordinazione”.*

Abbiamo già avuto modo di criticare simile soluzione<sup>39</sup>; è però importante notare come la stessa sia stata sconfessata dalla recentissima sentenza della Cassazione n.24957/10.



Con quest'ultima sentenza, la Corte afferma, in modo estremamente chiaro, che la norma di cui al previgente art. 62, co. 3 era applicabile anche alle società di capitali, e non solo a quelle di persone, e lo stesso - se questo è vero - deve affermarsi con riferimento all'attuale art. 95, co. 5, del Tuir.

Alla luce di quest'ultima sentenza, possiamo quindi ribadire che la deducibilità dei compensi agli amministratori di ogni tipo di società è oggi disciplinata dalla disposizione di cui all'art. 95, co. 5, del Tuir.

### **Il profilo quantitativo della inerenza dei compensi agli amministratori.**

Individuate le norme di riferimento, il problema della deducibilità dei compensi agli amministratori è tradizionalmente stato quello della possibile individuazione di un limite di ordine *quantitativo* dei compensi deducibili.

Detto in altre parole, prima della (ora superata) ordinanza n. 18702/10, l'Amministrazione finanziaria non metteva in discussione la deducibilità in sé, ma il *quantum* di deducibilità.

In base al principio di inerenza (art. 109, co. 5, Tuir), sono, infatti, deducibili tutte le spese sostenute dall'imprenditore (individuale o collettivo) che siano in rapporto di strumentalità, secondo un criterio di ordine oggettivo, con l'attività di impresa; risultando per contro indeducibili solo quelle spese che rispondono ad interessi personali o familiari o, in genere, estranei alla attività di impresa.

Da questo punto di vista risulta indubbio che la tipologia di costi di cui si discute (compensi agli amministratori) abbia un normale ed oggettivo rapporto di strumentalità con l'attività imprenditoriale, essendo, in via teorica, pienamente deducibili.

Secondo una lettura fornita dalla prassi amministrativa e da parte della giurisprudenza, però, il principio di inerenza esprimerebbe anche la necessità di una valutazione di ordine quantitativo nel rapporto tra spesa ed attività economica. Nel senso che una spesa,

<sup>39</sup> T. Tassani, "La [in]deducibilità dei compensi agli amministratori secondo il recente orientamento della Corte di Cassazione: analisi critica", in La Circolare Tributaria n. 39 dell'11 ottobre 2010, pag. 25.

seppur astrattamente inerente, potrebbe non esserlo più nel momento in cui supera determinati limiti standard di normalità.

Vi è poi una seconda argomentazione a sostegno di simile posizione; quella, cioè, di evitare forme di elusione in quei casi in cui la corresponsione di compensi sproporzionati nasconde, in realtà, una fittizia distribuzione di utili.

Probabilmente, per risolvere a monte tali problemi, nella disciplina anteriore, l'art. 59, co. 3, del DPR n. 597/73, nell'ammettere la deducibilità dei compensi agli amministratori soci, la limitava "nei limiti delle misure correnti per gli amministratori non soci".

Tale limite di ordine quantitativo non è stato, però, riproposto nell'attuale DPR n. 917/86, e, in particolare, negli articoli 62, co. 3 (ante riforma Ires), e 95, co. 5 (attualmente vigente), che si limitano ad ammettere la deducibilità in termini generali e a disciplinare il profilo temporale della stessa.

Sono, quindi, individuabili **due filoni** nella giurisprudenza degli ultimi anni.

- ➔ Il primo - secondo cui l'inerenza può essere negata quando l'ammontare dei compensi - appare eccessivo rispetto a criteri oggettivi, comparando cioè il compenso stesso con il valore normale degli stessi, oppure il volume di affari o il risultato imponibile della società della società o gli utili riconosciuti ai soci<sup>40</sup>.
- ➔ Il secondo in base al quale il compenso agli amministratori sarebbe sempre pienamente deducibile e mai sindacabile in termini quantitativi, vista l'assenza, nell'attuale sistema, di una norma quale quella di cui all'art. 59, DPR n. 597/73<sup>41</sup>.

### **La soluzione fornita dalla recente sentenza n. 24957/10: compensi deducibili e non sindacabili *tout court***

L'ultima posizione della Corte di Cassazione, espressa nella sentenza n. 24957/2010, accoglie l'orientamento della piena deducibilità dei compensi agli amministratori, peraltro prevalente nella giurisprudenza più recente.

In primo luogo, la Corte rileva la portata innovativa della eliminazione del limite "quantitativo" contenuto nell'art. 59, Dpr 597/73, da intendersi nel senso della chiara volontà legislativa di non sottoporre a nessuna valutazione di questo tipo l'entità dei compensi agli amministratori.

Detto altrimenti, l'Amministrazione finanziaria non ha "il poter di ricondurre ai prezzi di mercato previsti per gli amministratori non soci (prezzi facilmente individuabili) i compensi sproporzionati".

Non solo ma, nella propria sentenza, la Corte assesta un duro colpo alla idea di un limite quantitativo insito nel principio di inerenza, affermando che si deve fare riferimento al profilo della "qualità" del costo piuttosto che a quello della "quantità", "proprio perché l'ordinamento riconosce all'imprenditore la libertà di impostare la sua strategia di impresa".

Il costo è inerente, sostiene la Corte, "se serve a produrre ricavi: una volta accettata questa qualità del costo, risulta difficile dire in quale misura esso è deducibile o meno, a meno che non vi sia una indicazione normativa specifica, che ponga un tetto alle spese: non sussistente allo stato attuale della legislazione".

La Corte affronta solo marginalmente la questione della possibile elusività di comportamenti volti a "mascherare" sotto forma di compensi quelli che in realtà sono utili fittiziamente distribuiti, limitandosi ad affermare che l'Amministrazione ed il giudice potrebbero, in tali ipotesi, avvalersi degli strumenti della simulazione e dei negozi in frode alla legge.

<sup>40</sup> Cass., sent. n. 20748/06, n. 13478/01 e n. 12813/00.

<sup>41</sup> Cass., sent. n. 5278/09 e n. 28595/08, in passato, sent. n. 21155/05 e n. 6599/02.

È senza dubbio apprezzabile che la Suprema Corte non richiami il principio del divieto dell'abuso del diritto e non affermi, quindi, l'indeducibilità, salvo la prova contraria della ragionevolezza economica da parte del contribuente.

Anzi, nel caso specifico la Corte afferma la non ricorrenza di uno scopo fraudolento e della fittizia distribuzione.

È però possibile che la questione dell'applicabilità del divieto dell'abuso del diritto ad ipotesi come quella in oggetto possa essere il prossimo fronte su cui si concentrerà l'azione dell'Amministrazione finanziaria, almeno nei casi di soci-amministratori.

Allo stato attuale, tuttavia, la soluzione che emerge dalla più recente giurisprudenza è senza dubbio favorevole al contribuente, nel senso di una piena ed incondizionata deducibilità dei compensi corrisposti ad ogni tipo di amministratori.



## Principali scadenze dal 16 al 28 febbraio 2011

Si segnala 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.

FEBBRAIO						
L	M	M	G	V	S	D
	1	2	3	4	5	6
7	8	9	10	11	12	13
14	15	16	17	18	19	20
21	22	23	24	25	26	27
28						

### Versamenti Iva mensili

Scade oggi il termine di versamento dell'Iva a debito eventualmente dovuta per il mese di gennaio (codice tributo 6001).

I contribuenti Iva mensili **che hanno affidato a terzi la contabilità** (art.1, co.3, DPR 100/98) versano oggi l'Iva dovuta per il secondo mese precedente al netto dell'acconto versato.

### Opzione per l'Iva di gruppo

Scade oggi, il termine per la presentazione dell'opzione relativa ai versamenti Iva infragruppo per il 2011. L'opzione può essere presentata **esclusivamente in via telematica**, utilizzando il modello IVA26. *Il termine, infatti, coincide con quello di liquidazione e versamento dell'imposta relativa al mese di gennaio (16 febbraio) dell'anno per il quale ha effetto l'opzione stessa. Si ricorda, peraltro, che l'opzione ha efficacia annuale e non è previsto il rinnovo tacito.*

### Ravvedimento versamenti

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 gennaio con sanzione ridotta pari al 2,5% (tale misura sale al 3% per le violazioni commesse a partire dal 1° febbraio 2011).

### Inps - Contributi dovuti da artigiani e commercianti

Per gli artigiani ed i commercianti iscritti all'Inps scade oggi il versamento relativo al quarto trimestre 2010.

### Autoliquidazione Inail

Scade oggi il termine ultimo per procedere all'autoliquidazione e al versamento in unica soluzione, o quale prima rata, del premio Inail relativo al saldo 2010 ed all'acconto 2011. È possibile procedere al pagamento, oltre che in un'unica soluzione, anche in quattro rate, la prima delle quali entro il 16 febbraio e le successive rispettivamente entro il 16 dei mesi di maggio, agosto e novembre. Entro il 16 febbraio deve essere presentata, inoltre, la denuncia, su modello cartaceo, delle retribuzioni da parte dei soggetti obbligati a tale adempimento. La dichiarazione, se trasmessa per via telematica, può, invece, essere presentata entro il 16 marzo.

### Dichiarazioni d'intento

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

### 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 alla fonte da parte dei sostituti

Entro oggi i sostituti d'imposta devono provvedere al versamento delle ritenute alla fonte effettuate nel mese precedente: sui redditi di lavoro dipendente unitamente al versamento delle addizionali all'Irpef; sui redditi di lavoro assimilati al lavoro dipendente; sui contributi; sui redditi di lavoro autonomo; sulle provvigioni; sui redditi di capitale; sui redditi diversi; sulle indennità di cessazione del rapporto di agenzia.

### Presentazione dichiarazione periodica Conai

Scade oggi il termine di presentazione della dichiarazione periodica Conai riferita al mese di gennaio, da parte dei contribuenti tenuti a tale adempimento con cadenza mensile.

FEBBRAIO						
L	M	M	G	V	S	D
	1	2	3	4	5	6
7	8	9	10	11	12	13
14	15	16	17	18	19	20
21	22	23	24	25	26	27
28						

### Versamento contributi Enasarco

Relativamente agli agenti e rappresentanti scade oggi il termine per il versamento dei contributi Enasarco riferiti al quarto trimestre 2010.

FEBBRAIO						
L	M	M	G	V	S	D
	1	2	3	4	5	6
7	8	9	10	11	12	13
14	15	16	17	18	19	20
21	22	23	24	25	26	27
28						

### Presentazione elenchi Intrastat mensili

Scade oggi il termine per presentare in via telematica l'elenco riepilogativo degli acquisti e delle cessioni intracomunitarie effettuate nel mese precedente.

### Presentazione dichiarazione periodica Conai

Scade oggi il termine di presentazione della dichiarazione periodica Conai riferita al mese di gennaio, da parte dei contribuenti tenuti a tale adempimento con cadenza mensile.

FEBBRAIO						
L	M	M	G	V	S	D
	1	2	3	4	5	6
7	8	9	10	11	12	13
14	15	16	17	18	19	20
21	22	23	24	25	26	27
28						

### Versamento contributi Enasarco

Relativamente agli agenti e rappresentanti scade oggi il termine per il versamento dei contributi Enasarco riferiti al quarto trimestre 2010.

FEBBRAIO						
L	M	M	G	V	S	D
	1	2	3	4	5	6
7	8	9	10	11	12	13
14	15	16	17	18	19	20
21	22	23	24	25	26	27
28						

### Presentazione comunicazione dati Iva 2010

Scade oggi il termine di presentazione della comunicazione dei dati relativi all'imposta sul valore aggiunto riferita al 2010, in alternativa può essere presentata in tale data la dichiarazione Iva omettendo la comunicazione.

### Comunicazione black list

Per i contribuenti che effettuano operazioni con operatori economici aventi sede, residenza o domicilio negli Stati o territori dei Paesi c.d. "black-list" scade oggi il termine di presentazione degli elenchi riepilogativi delle operazioni effettuate nel mese precedente.

**Presentazione elenchi Intra 12 mensili**

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 gennaio 2010.

---

**Certificazione dei compensi e delle ritenute**

Scade oggi il termine per la consegna del CUD da parte dei datori di lavoro per la certificazione dei compensi corrisposti e delle ritenute applicate nel 2010.

Scade oggi il termine di consegna delle certificazioni delle ritenute operate a lavoratori autonomi e soggetti percettori di provvigioni o commissioni.

---

**Certificazione degli utili e proventi equiparati**

Entro oggi i soggetti Ires devono consegnare ai percettori di utili e somme equiparate, la certificazione di quanto corrisposto nel 2010.

---










**Presentazione del modello Uniemens Individuale**

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 gennaio.

---



## LEGENDA icone

	<b>“Notizie flash”</b> – riepilogo settimanale e sintesi commentata delle principali novità normative, di prassi, giurisprudenza e dottrina, in materia fiscale, contabile e giuridica, con link ipertestuali		<b>“Check List e formulari di Studio”</b> – pratiche carte di lavoro e fac-simili di formulari che supportano il Professionista nell'attività quotidiana. Tutte scaricabili in formato Word
	<b>“Focus di pratica professionale”</b> – interventi pratico-operativi, ricchi di esempi numerici, consigli professionali e schemi di sintesi su temi fiscali di particolare interesse e attualità		<b>“Approfondimenti monografici”</b> – guide ricche di commenti, interpretazioni, applicazioni ed esempi tecnici per risolvere in modo chiaro e completo dubbi e problematiche professionali
	<b>“Il punto sull'Iva”</b> – sezione quindicinale di aggiornamento ed approfondimento curata dai professionisti più esperti in campo Iva. Una guida autorevole sugli aspetti maggiormente complessi e controversi in materia di imposta sul valore aggiunto, in ambito nazionale ed internazionale		<b>“Fisco e Estero”</b> – Approfondimento e aggiornamento costante su Iva intra ed extracomunitaria e imposte dirette: residenza; tassazione dei redditi prodotti in Italia e all'estero; doppia imposizione; dividendi; stabile organizzazione, CFC, transfer pricing, monitoraggio fiscale e norme antiabuso.
	<b>“I contratti d'impresa”</b> – analisi della disciplina giuridica, fiscale, contabile e previdenziale delle principali fattispecie contrattuali utilizzate dai commercialisti e dalle aziende		<b>“Accertamento e Verifiche”</b> – appuntamento mensile mirato ad offrire soluzioni e consigli pratici per affrontare e gestire le fasi di accertamento tributario partendo da casi reali
	<b>“Istituti deflattivi e Contenzioso Fiscale”</b> – approfondimento operativo sui problemi più diffusi del pre - contenzioso sviluppato con casi pratici e analisi delle più interessanti e controverse pronunce del periodo		<b>“Normativa e prassi in sintesi”</b> – allegato alla circolare che riepiloga con tavole sinottiche e schemi di sintesi i principali provvedimenti normativi e la prassi ministeriale. Un vero e proprio archivio di norme e circolari interpretative, rappre-sentato in estrema sintesi ed in forma schematica
	<b>“Adempimenti e problematiche di Diritto societario”</b> – i più qualificati esperti di diritto guidano i Professionisti a risolvere le problematiche più frequenti nell'applicazione pratica della normativa societaria attraverso le interpretazioni del Notariato, della giurisprudenza e della dottrina		<b>“Scadenario”</b> – ogni quindici giorni il calendario delle scadenze degli adempimenti fiscali e contributivi del periodo

**EDITORE E PROPRIETARIO**  
Gruppo Euroconference S.p.a.

**DIRETTORE RESPONSABILE**  
Gian Paolo Ranocchi

**PERIODICITÀ E DISTRIBUZIONE**  
Settimanale  
Vendita esclusiva per abbonamento

**SEDE LEGALE E AMMINISTRATIVA**  
Via E. Fermi, 11 – 37135 Verona

**DIRETTORE SCIENTIFICO**  
Alessandro Corsini

**RESPONSABILE REDAZIONALE**  
Alessia Zoppi

**REDAZIONE**  
Silvia Righetti

### COMITATO DI REDAZIONE

Alessandro Corsini  
Paolo Meneghetti  
Dulio Liburdi  
Luca Miele  
Fabio Garrini

Giovanni Valcarengi  
Gian Paolo Ranocchi  
Norberto Villa  
Luca Caramaschi  
Luca Signorini

### COLLABORATORI ESTERNI

Giovanni Barbato  
Cristiano Bertazzoni  
Stefano Chirichigno  
Sandro Cerato  
Debora Cremasco  
Enzo De Fusco  
Francesco Facchini  
Giorgio Gavelli  
Lamberto Lambertini

Fabio Landuzzi  
Giovanni Maccagnani  
Luigi Scappini  
Valter Selvi  
Marco Thione  
Marco Valenti  
Francesco Zuech

**ABBONAMENTO ANNUALE 2011**  
Euro 220 Iva esclusa

**SITO INTERNET**  
Per informazioni e ordini:  
[www.euroconference.it](http://www.euroconference.it)

**STAMPA**  
Pubblicazione diffusa per e-mail

Autorizzazione del tribunale di Verona n.1448 del 29 giugno 2001

**SERVIZIO CLIENTI**  
Per informazioni su abbonamenti, numeri arretrati, cambi di indirizzo, ecc...  
**Tel. 045/8201828**  
**fax 045/502430**  
**e-mail: [circolari@euroconference.it](mailto:circolari@euroconference.it)**

Per i contenuti de *La Circolare Tributaria* Gruppo Euroconference Spa comunica di aver assolto agli obblighi derivanti dalla normativa sul diritto d'autore e sui diritti connessi. La violazione dei diritti dei titolari del diritto d'autore e dei diritti connessi comporta l'applicazione delle sanzioni previste dal capo III del titolo III della legge 22.04.1941 n.633 e succ. mod.

Tutti i contenuti presenti sul nostro sito *web* e nel materiale scientifico edito da Euroconference Spa sono soggetti a *copyright*. Qualsiasi riproduzione e divulgazione e/o utilizzo anche parziale, non autorizzato espressamente da Gruppo Euroconference spa è vietato. La violazione sarà perseguita a norma di legge. Gli autori e l'Editore declinano ogni responsabilità per eventuali errori e/o inesattezze relative all'elaborazione dei contenuti presenti nelle riviste e testi editi e/o nel materiale pubblicato nelle dispense. Gli Autori, pur garantendo la massima affidabilità dell'opera, non rispondono di danni derivanti dall'uso dei dati e delle notizie ivi contenute. L'Editore non risponde di eventuali danni causati da involontari refusi o errori di stampa.