



45

settimana **professionale**

LA RIVISTA DI APPROFONDIMENTO CONTABILE - PROFESSIONALE - FISCALE

19 DICEMBRE 2018

GLI AGGI DEI TABACCHI E GENERI DI MONOPOLIO: profili amministrativi e profili contabili/fiscali

A decorrere dal 1° gennaio 2011, gli aggi e i compensi dei tabaccai possono essere rilevati contabilmente in un'unica registrazione riassuntiva, relativa a tutte le operazioni svolte nell'anno, distinti per tipologia, fornitore ovvero gestore informatico. La registrazione unica degli importi è eseguita entro il 31 gennaio ...

di Stefano Setti

2

OMAGGI DI NATALE

Trattamento fiscale

Come alla fine di ogni anno, in occasione delle festività, gli operatori italiani pongono in essere nei confronti dei propri clienti i consueti omaggi.

Risulta, quindi, opportuno ripercorrere il trattamento riservato a tali regalie dal punto di vista fiscale, ricordando che dal 2014 il valore unitario degli omaggi, ai fini dell'ir-rilevanza IVA, è stato allineato ...

di Stefano Setti

8

I RIFLESSI PENALI DELL'ACCONTO IVA 2018

La prossima scadenza relativa al pagamento dell'acconto IVA 2018, fissata per il giorno 27 dicembre, ha una valenza fiscale che va ben oltre la riscossione del predetto tributo, ma si estende al campo sanzionatorio posto a tutela del tempestivo versamento dell'imposta da parte dei contribuenti. Il legislatore ha, infatti, collegato a tale adempimento il perfezionarsi ...

di Domenico De Gaetano

15

FORFETARI A 65.000 - QUANDO CONVIENE

La lettera è stringata e presuppone che voi già conosciate le regole generali per accedere al regime forfetario (sbarramenti all'ingresso e cause di decadenza). Nell'informativa si dà semplicemente notizia dell'essenziale (nuovo limite degli incassi a € 65.000 e obbligo di non fatturare all'ex datore di lavoro). Ma ovviamente ci sono anche le altre ...

di Lelio Cacciapaglia

25

RASSEGNA TRIBUTARIA

29

Gentile Professionista,

Con il n. 45 della Settimana Professionale si chiude l'anno 2018.

La pubblicazione della rivista riprenderà il giorno 9 gennaio.

Cogliamo l'occasione per augurarLe un felice Natale e Buon Anno 2019.

Il Comitato Tecnico Scientifico



IL COMITATO TECNICO SCIENTIFICO E GLI ESPERTI DEL CENTRO STUDI FISCALI SEAC

Marianna Annicchiarico
Roberto Curcu
Luciano De Angelis
Giuseppe Mercurio
Roberto Protani
Raffaella Vio

Paolo Chizzola
Jgor Merighi
Renato Portale
Antonio Zappi
Mauro Tortorelli

Lelio Cacciapaglia
Responsabile scientifico
Tullio Zanin
Coordinatore del Comitato Tecnico Scientifico

Servizio di informazione professionale dalla SEAC S.p.A.

Trento - Via Solteri, 74 - Tel 0461/805111 - Fax 0461/805161 - Capitale sociale: Euro 43.600.000 i.v. - www.seac.it - E-mail: info@seac.it
Direttore responsabile Giovanni Bort

G LI AGGI DEI TABACCHI E GENERI DI MONOPOLIO: profili amministrativi e profili contabili/fiscali

di [Stefano Setti](#) - Dottore Commercialista in Milano

in questo articolo ...

A decorrere dal 1° gennaio 2011, gli aggi e i compensi dei tabaccai possono essere rilevati contabilmente in un'unica registrazione riassuntiva, relativa a tutte le operazioni svolte nell'anno, distinti per tipologia, fornitore ovvero gestore informatico. La registrazione unica degli importi è eseguita entro il 31 gennaio dell'anno successivo con riferimento alle operazioni poste in essere nel periodo contabile precedente.

Tabella: i vari passi da seguire per l'avvio dell'attività di rivendita tabacchi e generi di monopolio

Cosa	Quando	Come	A chi rivolgersi
Autorizzazione	Prima dell'avvio dell'attività	Presentazione di apposita domanda	AAMS
SCIA^(*)	All'avvio dell'attività	ComUnica	SUAP
Iscrizione Registro delle Imprese	Entro 30 gg		CCIAA
Apertura partita IVA NB: il codice attività è 47.26.00 (commercio al dettaglio di generi di monopolio - tabaccherie).			Ufficio dell'Agenzia delle Entrate
Iscrizione INPS			Sede INPS
Iscrizione INAIL^(**)	Contestuale all'inizio dell'attività		Sede INAIL
Istituzione dei registri contabili	All'avvio dell'attività		

(*) Solo per contestuale vendita di altri prodotti come ad esempio prodotti per la casa, cancelleria, profumeria, ecc..

(**) Solo se si assumono lavoratori dipendenti.

TIPOLOGIE DI RIVENDITE

Con riferimento alla rivendita dei generi di monopolio si fa presente che la stessa è regolata dalla L. n. 1293/1957 nonché dal D.P.R. n. 1074/1958 e successive modificazioni.

Da ultimo, sulla questione è intervenuto il D.M. n. 38/2013 recante il nuovo regolamento sulla disciplina della distribuzione e vendita dei prodotti da fumo. Attualmente, in Italia, l'attività di vendita dei generi di Monopolio può avvenire mediante:

- **rivendite ordinarie:** in questa tipologia rientra la normale tabaccheria, accessibile al pubblico, che espone il numero della concessione sull'apposita insegna a "T";
- **rivendite speciali:** in questa categoria rientrano quelle ubicate presso particolari strutture quali porti, aeroporti, stazioni ferroviarie, aree di servizio automobilistiche, caserme, istituti penali, ecc.;
- **patentini:** vengono istituiti nei Bar di rilevante frequentazione, dotati di sala da intrattenimento per il pubblico, i cui titolari si riforniscono presso la rivendita ordinaria più vicina;
- **distributori automatici:** vengono installati a cura del rivenditore nelle immediate vicinanze del locale sede della rivendita.

ATTENZIONE La gestione delle rivendite è personale e la licenza viene intestata al titolare; conseguentemente viene meno la costituzione di qualsiasi forma societaria. Inoltre, si fa presente che normalmente l'attività non si limita alla sola rivendita di tabacchi, ma viene affiancata da altre attività come l'attività di ricevitoria per i giochi del Totocalcio, Totogol, Totip, Lotto, Enalotto, ecc.

Apertura rivendita ordinaria

In prima analisi si evidenzia che al fine dell'ottenimento della licenza per una rivendita ordinaria di generi di Monopolio occorre presentare domanda ai competenti Uffici dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli di Stato (c.d. AAMS).

Gli Uffici competenti adottano per ogni anno solare due piani semestrali per l'istituzione delle rivendite ordinarie, con particolare riguardo ai punti vendita già esistenti.

In relazione a ciascuno schema di piano semestrale, entro il 30 aprile ed il 31 ottobre, l'Ufficio competente rende pubblico lo schema di piano in un'apposita sezione del sito istituzionale dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli. Entro 20 giorni da tale pubblicazione è possibile manifestare le proprie eventuali aspettative.

Sulla base di tale domanda, l'Ufficio può, dunque, procedere al rilascio della licenza, provvedendo all'assegnazione della nuova tabaccheria.

Per l'apertura di una rivendita occorre il rispetto sia del criterio della distanza dalla più vicina tabaccheria sia del criterio della produttività.

In relazione al primo criterio, cioè la distanza dalla più vicina rivendita, questa deve essere:

- nei Comuni con popolazione superiore a 100.000 abitanti, non inferiore a 200 m;
- nei Comuni con popolazione da oltre 30.000 fino a 100.000 abitanti, non inferiore a 250 m;
- nei Comuni con popolazione fino a 30.000 abitanti, non inferiore a 300 m.

**Apertura
rivendita
ordinaria**

In ogni caso deve essere osservato anche il rapporto proporzionale tra la popolazione residente ed il numero delle rivendite (una per ogni 1.500 abitanti salvo che la rivendita ordinaria più vicina già in esercizio sia distante oltre 600 m.).

Per consentire l'istituzione della nuova rivendita occorre che la quarta parte della somma degli aggi realizzati dalla vendita di tabacchi dalle tre rivendite più vicine a quella da istituire sia di almeno (parametri):

- Euro 18.885 per i Comuni con popolazione fino a 30.000 abitanti;
- Euro 30.260 per i Comuni con popolazione da 30.001 a 100.000 abitanti;
- Euro 37.670 per i Comuni con popolazione superiore a 100.000 abitanti.

Per distanze superiori a 600 m può essere disposto un aggio virtuale. Al riguardo il D.M. 21.2.2013, n. 38 dispone che ai fini dell'applicazione del parametro, qualora, rispetto alla sede proposta per l'istituzione della nuova rivendita, una o due delle tre rivendite più vicine siano poste a distanza superiore a 600 m. ad esse viene imputato un aggio virtuale pari ai suddetti parametri in funzione della dimensione demografica del Comune in cui le stesse hanno sede.

Può anche essere rilasciato un provvedimento di istituzione di una rivendita "in via di esperimento" che può essere revocato nel caso non si raggiunga nel 3° anno del triennio sperimentale i previsti parametri.

In tale particolare periodo (ovvero nell'ambito della tabaccheria sperimentale) non è possibile il trasferimento del titolare che non può, quindi, cedere la tabaccheria.

**Apertura
rivendita
speciale**

Tali tipologie di rivendite possono essere istituite soltanto dove vengano riconosciute esigenze di servizio alle quali non si possa provvedere a mezzo di rivendite ordinarie o patentini. Infatti, sono ubicate all'interno di strutture che non sono direttamente accessibili dalla pubblica via (ad es. rivendite di tabacchi presso aeroporti, sale bingo, ipermercati).

Le rivendite speciali non possono esporre l'insegna regolamentare o la scritta "tabacchi" all'esterno della struttura che le ospita, mentre quelle a carattere stagionale non possono operare per più di 8 mesi all'anno.

Le domande per l'istituzione di rivendite speciali sono presentate all'Ufficio dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli territorialmente competente corredate da una perizia giurata sottoscritta da un professionista iscritto all'Albo dei geometri, degli architetti e degli ingegneri.

AGGI TABACCAI - PROFILI CONTABILI

Nei casi in cui venga tenuta la contabilità ordinaria, secondo dottrina e prassi (C.M. n. 98/2000), le operazioni di rivendita di tali prodotti vanno contabilizzate a costi e ricavi. Conseguentemente rileva l'intero corrispettivo di rivendita e non l'aggio.

Ciò premesso si ricorda che il D.M. 8 febbraio 2011, con effetto 1° gennaio 2011, ha previsto che i compensi per la vendita di generi di Monopolio e di valori bollati e postali, per la gestione di lotto e lotterie e per il servizio di incasso delle tasse automobilistiche, possono essere annotati con una sola operazione. Si tratta di un sistema di registrazione alternativo alle regole ordinarie, **il quale impone la tenuta della contabilità semplificata** (art. 18 del D.P.R. n. 600/1973).

IMPORTANTE

Sulla base di quanto previsto dall'art. 3 del D.M. citato, gli adempimenti contabili, relativamente a tutte le operazioni svolte nel periodo d'imposta, sono assolti mediante una sola registrazione riassuntiva, da effettuarsi entro il 31 gennaio dell'anno successivo e in relazione ad ogni tipologia di operazione, fornitore o gestore informatico.

ATTENZIONE

Come detto in precedenza, in relazione all'ambito soggettivo possono beneficiare dell'agevolazione soltanto gli esercenti che si avvalgono dei regimi contabili semplificati, quindi, sono ammessi alla semplificazione contabile tutte quelle persone fisiche e società di persone, titolari di partita IVA, che conseguono ricavi non superiori a Euro 400.000, per le attività di prestazione di servizi, e a Euro 700.000 per le altre attività.

L'art. 2 del D.M. 8.2.2011, che regola l'ambito oggettivo, dispone che rientrano nella semplificazione contabile le seguenti operazioni:

- cessione di generi di Monopolio, per l'importo dell'aggio spettante sulla vendita;
- cessione di valori bollati e postali, marche assicurative e valori simili, nonché delle Tcg, per l'importo dell'aggio spettante sulla vendita;
- gestione del lotto e delle lotterie, relativamente all'importo del margine spettante per il servizio di raccolta delle giocate e della vendita dei biglietti;
- servizio di incasso delle tasse automobilistiche e attività analoghe, per l'importo del compenso spettante sulla prestazione del servizio.

La corretta registrazione degli aggi e dei compensi dovrà essere effettuata sulla base della seguente certificazione contabile:

- fatture rilasciate dai depositi fiscali relativamente ai generi di Monopolio;
- idonea documentazione fiscalmente rilevante dei fornitori o gestori informatici;
- qualsiasi altra prova da cui siano desumibili inequivocabilmente gli aggi e i compensi spettanti.

AGGI TABACCAI - PROFILI FISCALI

Ai fini IVA, la cessione di generi di Monopolio segue l'applicazione dell'imposta in forma "monofase" ai sensi dell'art. 74 del D.P.R. n. 633/1972. In tal caso, l'IVA viene assolta direttamente dall'Amministrazione dei Monopoli sulla base del prezzo di rivendita al pubblico, mentre i giochi di abilità e i concorsi pronostici (Totocalcio, Totogol,

Totip, Superenalotto, Lotto, Lotterie di Stato) rientrano tra le operazioni esenti da IVA (di cui all'art. 10, punto 6 del D.P.R. n. 633/1972). La caratteristica principale di tale regime è legata al fatto che gli operatori coinvolti nelle varie fasi successive degli scambi commerciali non hanno l'obbligo di applicazione della rivalsa, così come previsto dall'art. 18 del D.P.R. n. 633/1972.

IMPORTANTE

Per la rivendita di generi di monopolio come i tabacchi e nel caso di rivendita di valori bollati, marche ecc. vige la totale esclusione dall'emissione di scontrino/ricevuta fiscale.

ATTENZIONE

Invece, sull'eventuale (e talvolta sporadica) cessione di prodotti di cancelleria, profumi, ecc. si deve applicare l'aliquota IVA nella misura ordinaria del 22%. Tale vendita richiede (a differenza dei generi di Monopolio) l'installazione del registratore di cassa e, quindi, del rilascio dello scontrino fiscale. Relativamente alla vendita di sali, l'emissione dello scontrino fiscale è obbligatoria in quanto non è più un bene commerciato esclusivamente dall'Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato.

Con riferimento agli aggi percepiti per la vendita di generi di monopolio si fa presente che gli stessi:

- non assumono alcuna rilevanza ai fini dell'IVA;
- non influenzano il volume di affari dei rivenditori,

ma, costituendo componenti positivi di reddito, vanno annotati nel registro dei corrispettivi distintamente dagli altri incassi, operazione indispensabile nei casi in cui non venga tenuta la contabilità ordinaria. Analoga distinta annotazione dovrà essere effettuata anche nelle ipotesi in cui vengano poste in essere anche operazioni esenti ai fini IVA, quali quelle legate all'attività di ricevitoria dei giochi soggetti al monopolio statale (Lotto, Totip, Totocalcio, ecc.).

IMPORTANTE

Le operazioni non soggette all'imposta, in virtù del particolare regime in esame, sono equiparate alle operazioni escluse dal campo di applicazione dell'IVA. Quindi, per i soggetti che commercializzano beni che scontano l'imposta in forma "monofase" (tabaccai, edicolanti, ecc.) rimane inalterato il diritto alla detrazione IVA sugli acquisti. Si evidenzia al riguardo che la C.M. 17 maggio 2000, n. 98/E ha risolto alcuni dubbi che potevano generare incertezze negli operatori del settore ed ha confermato che le operazioni in questione "non limitano il diritto alla detrazione dell'imposta anche se esse non sono soggette agli obblighi di fatturazione, registrazione e dichiarazione".

Conseguentemente, i soggetti interessati sono anche sollevati dai predetti obblighi. Le operazioni in questione possono, però, in alcuni specifici casi, diventare rilevanti ai fini dell'esercizio della detrazione medesima, sulla base del cd. "pro-rata" di detraibilità. Infatti, il citato documento di prassi ha specificato che in presenza di operazioni esenti non occasionali, il rivenditore dei prodotti in questione "dovrà operare il calcolo del pro rata di detraibilità di cui all'art. 19-bis del D.P.R. n. 633/1972, computando le suddette operazioni tra quelle che danno diritto alla detrazione dell'imposta in base ai dati risultanti dalla propria contabilità aziendale, anche se tali dati non verranno poi evidenziati nella dichiarazione IVA".

In altri termini, le predette operazioni, ai fini del calcolo del pro rata, devono essere computate in base al corrispettivo che, sulla base degli accordi contrattuali, è dovuto al rivenditore e, a seconda dei casi, questo può essere costituito da un aggio sulle vendite, ovvero dall'intero prezzo di rivendita praticato al pubblico. Poiché, come scritto in precedenza, unitamente al commercio di generi di monopolio viene spesso effettuata anche attività di ricevitoria dei giochi soggetti al monopolio statale, appare quanto mai evidente che tali operazioni esenti, poste in essere in via non occasionale, influenzeranno il diritto alla detrazione IVA.

Il quesito

Domanda: come deve essere trattato ai fini IVA l'aggio spettante al tabaccaio per la riscossione delle bollette per utenze (gas, energia, ecc.)?

Risposta: con l'interpretazione fornita dall'Agenzia delle Entrate e inviata alla Federazione italiana tabaccai di Roma, con nota protocollo 2005/113488 del 14 novembre 2005 (ad oggi non pubblicata ma documento interno della Federazione), è stato chiarito che le prestazioni in esame rese dai rivenditori di generi di monopolio può rientrare nell'ambito delle prestazioni di mandato, mediazione e intermediazione di cui all'art.10, primo comma, n. 9, del D.P.R. n. 633/1972, pertanto, esente da IVA.

Più nel dettaglio la nota citata riguardava alcune società finanziarie che, tramite le rivendite di genere di monopolio, avevano intenzione di attivare, attraverso un terminale multifunzionale collegato ad una rete telematica, il servizio di pagamento e di incasso per le prestazioni rese da determinati soggetti sul mercato italiano (ad esempio, aziende erogatrici di servizi elettrici, telefonici, eccetera). La rete telematica è di proprietà di un gestore telematico, diverso dalla società finanziaria.

La funzione del tabaccaio è di collaborare con la società finanziaria, mettendo a disposizione del pubblico il terminale collegato alla rete, installato presso il proprio punto vendita. L'attività del tabaccaio consente alla società finanziaria di ricevere i pagamenti eseguiti dagli utenti nei confronti di soggetti ai quali la finanziaria offre i suoi servizi di pagamento. Nella predetta nota, l'Agenzia delle Entrate avverte che l'attività dei tabaccai, che prestano il servizio per il pagamento delle bollette, "possa rientrare nella previsione di cui all'articolo 10, primo comma, n. 9, del D.P.R. n. 633 del 1972. Tale disposizione prevede, tra l'altro, il trattamento di esenzione, ai fini dell'IVA, per le prestazioni di mandato, mediazione e intermediazione relative alle operazioni finanziarie elencate nel n. 1) dello stesso articolo 10 del D.P.R. n. 633 del 1972". Nella stessa nota, l'Agenzia delle Entrate ricorda che "con la Risoluzione n. 77 del 16 luglio 1998 è stato chiarito che "l'intermediazione non costituisce una figura negoziale specifica" e nell'ambito della stessa possono ricondursi "tutte le ipotesi contrattuali che comportano, comunque, una interposizione nella circolazione dei beni e servizi".

A titolo meramente esemplificativo la Risoluzione 77 del 1998 citata ricomprende nel novero di tale figura negoziale i contratti di mandato, agenzia e mediazione, non escludendo che possano riferirsi all'attività di intermediazione anche altri schemi negoziali. In conclusione, per l'Agenzia delle Entrate, "tenuto presente che l'attività svolta dalla società finanziaria committente, avente ad oggetto operazioni di pagamento, è riconducibile alle ipotesi di cui all'articolo 10, primo comma, n. 1), del D.P.R. n. 633 del 1972" la prestazione resa dai rivenditori di generi di monopolio può rientrare nell'ambito delle prestazioni di mandato, mediazione e intermediazione di cui all'art. 10, primo comma, n. 9 del D.P.R. n. 633/1972.

OMAGGI DI NATALE

Trattamento fiscale

di [Stefano Setti](#) - Dottore Commercialista in Milano

in questo articolo...

Come alla fine di ogni anno, in occasione delle festività, gli operatori italiani pongono in essere nei confronti dei propri clienti i consueti omaggi.

Risulta, quindi, opportuno ripercorrere il trattamento riservato a tali regalie dal punto di vista fiscale, ricordando che dal 2014 il valore unitario degli omaggi, ai fini dell'irrelevanza IVA, è stato allineato a quello previsto per la deducibilità del costo ai fini delle imposte dirette pari ad Euro 50,00.

In prima battuta si ricorda che dal 2014, a seguito delle "novità" introdotte ad opera del Decreto semplificazioni, il costo o valore unitario rilevante degli omaggi di beni non rientranti nell'attività propria d'impresa è pari a 50 Euro:

- sia ai fini della detrazione IVA (quindi, è venuta meno la precedente soglia di Euro 25,82);
- sia con riferimento alla deducibilità ai fini delle imposte sui redditi.

Di fatto, il Decreto semplificazioni ha innalzato il valore unitario rilevante ai fini IVA allo scopo di allinearli a quello previsto dal TUIR.

ATTENZIONE

La particolare disciplina relativa agli omaggi di valore unitario non superiore a 50,00 Euro torna applicabile unicamente ai "beni" di modico valore distribuiti gratuitamente e non è, al contrario, riferibile alle spese relative a "servizi".

OMAGGI EFFETTUATI DA SOGGETTI ESERCENTI ATTIVITÀ D'IMPRESA - ASPETTI IVA

Così come disciplinato dall'art. 2, comma 2, punto 4), del D.P.R. 633/1972, le cessioni gratuite **di beni** (ovvero omaggi) la cui produzione o il cui commercio **rientra nell'attività propria dell'impresa** sono rilevanti ai fini IVA, con diritto alla detrazione IVA a prescindere dall'ammontare del valore/costo (ferme restando le limitazioni al diritto della detrazione IVA se le spese sono classificate "di rappresentanza", nonché quelle proprie della società, ad es. pro-rata di detrazione).

Dal punto di vista operativo, la società che produce, ovvero commercializza il bene ceduto gratuitamente potrà procedere nei confronti del cliente:

- **con la rivalsa dell'IVA** (quindi, applicando l'IVA in fattura che verrà pagata dal cliente e versata all'erario dalla società, fermo restando il diritto alla detrazione dell'IVA in capo al cliente) ovvero
- **senza procedere alla rivalsa dell'IVA.**

Casistica – rivalsa o meno dell'IVA da parte del cedente	Soluzione fiscale/amministrativa																												
Profili operativi per il versamento dell'IVA da parte del cedente che ha proceduto alla rivalsa dell'IVA	Il cedente: <ul style="list-style-type: none"> deve emettere fattura in duplice copia, così realizzando l'addebito dell'IVA; il cessionario: <ul style="list-style-type: none"> annota la fattura ricevuta nel registro IVA acquisti e può, conseguentemente, esercitare il diritto alla detrazione dell'IVA. 																												
Profili operativi per il versamento dell'IVA da parte del cedente in assenza della rivalsa dell'IVA	Il cedente potrà seguire una delle seguenti modalità operative, alternative tra loro: <p>a) emissione di fattura ordinaria: il soggetto cedente emette fattura in duplice copia e non esercita la rivalsa, specificandolo nella fattura con adeguata dicitura; il cessionario cui è destinato l'omaggio riceve la fattura e la annota nel registro IVA acquisti senza procedere alla detrazione dell'IVA;</p> <p>b) tenuta (art. 39 del D.P.R. n. 633/1972) e annotazione sul registro omaggi (C.M. 27.04.1973, n. 32/501388): non si emette fattura. L'annotazione delle cessioni gratuite deve riportare: l'ammontare globale dei valori normali delle cessioni gratuite effettuate in ciascun giorno distinto per aliquota; l'ammontare globale della relativa imposta distinta per aliquota. Il registro non deve essere bollato prima della messa in uso, essendo sufficiente la sola numerazione progressiva delle pagine, inoltre, non è soggetto ad imposta di bollo;</p> <p>Esempio: registro omaggi</p> <ul style="list-style-type: none"> Ditta o ragione sociale: Alfa S.p.A. Domicilio fiscale: Via Trieste 3, Milano (MI) C.F. e P. IVA: 2222222222 <table border="1" data-bbox="448 1435 1417 1592"> <thead> <tr> <th>Data</th> <th>Quantità</th> <th>Denominazione omaggi</th> <th>Imponibile</th> <th>Percentuale IVA</th> <th>IVA</th> <th>Importo complessivo</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>10/12/2018</td> <td>1</td> <td>TV LED</td> <td>1.000,00</td> <td>22%</td> <td>220,00</td> <td>1.220,00</td> </tr> <tr> <td>11/12/2018</td> <td>1</td> <td>TV OLED</td> <td>2.000,00</td> <td>22%</td> <td>440,00</td> <td>2.440,00</td> </tr> <tr> <td colspan="3">Totali</td> <td>3.000,00</td> <td>-</td> <td>660,00</td> <td>3.660,00</td> </tr> </tbody> </table> <p>c) emissione autofattura: risulta possibile anche emettere una sola autofattura per singola cessione ovvero mensile per tutte le cessioni del mese. In tale ipotesi il documento, con la dicitura "autofattura per omaggi", deve contenere indicazione: del valore normale dei beni ceduti; delle aliquote IVA applicabili; delle relative imposte. Il documento segue la numerazione delle fatture di vendita e viene annotato nel registro delle fatture emesse. L'imponibile fa parte del volume d'affari IVA. Si evidenzia che dal 1° gennaio 2019 tali autofatture andranno emesse in formato elettronico così come chiarito da ultimo da parte dell'Agenzia delle Entrate in sede di incontro con la stampa specializzata.</p>	Data	Quantità	Denominazione omaggi	Imponibile	Percentuale IVA	IVA	Importo complessivo	10/12/2018	1	TV LED	1.000,00	22%	220,00	1.220,00	11/12/2018	1	TV OLED	2.000,00	22%	440,00	2.440,00	Totali			3.000,00	-	660,00	3.660,00
Data	Quantità	Denominazione omaggi	Imponibile	Percentuale IVA	IVA	Importo complessivo																							
10/12/2018	1	TV LED	1.000,00	22%	220,00	1.220,00																							
11/12/2018	1	TV OLED	2.000,00	22%	440,00	2.440,00																							
Totali			3.000,00	-	660,00	3.660,00																							



ATTENZIONE

Così come chiarito dalla C.M. 23 luglio 1998, n. 193/E, gli omaggi di beni che rientrano nell'attività propria dell'impresa comportano l'emissione del documento di trasporto (c.d. DDT) al fine di superare le presunzioni di cessione (e di acquisto per il destinatario degli stessi) di cui al D.P.R. n. 441/1997.

IMPORTANTE

Così come stabilito dal punto 4 del 2° comma dell'art. 2 del D.P.R. n. 633/1972, sono **escluse da IVA** le cessioni gratuite di beni per i quali, all'atto dell'acquisto, non è stata operata la detrazione dell'imposta ai sensi dell'art. 19 del D.P.R. n. 633/1972 e quelle dei beni, la cui produzione o il cui commercio non rientra nell'attività propria dell'impresa, di costo o valore unitario non superiore a euro 50,00.

Circolare n. 188/E del 16 luglio 1998

"...Gli acquisti di beni destinati ad essere ceduti gratuitamente, la cui produzione o il cui commercio, non rientrano nell'attività propria dell'impresa, costituiscono sempre spese di rappresentanza con conseguente indetraibilità dell'imposta sul valore aggiunto ai sensi dell'art. 19-bis1, del D.P.R. n. 633/1972, a prescindere dal loro valore unitario e dal loro costo. Ne consegue che la successiva cessione gratuita costituisce operazione non rilevante ai fini dell'Iva ai sensi dell'art. 2, comma 2, n. 4). Viceversa, gli acquisti di beni destinati ad essere ceduti gratuitamente, la cui produzione o il cui commercio rientra nell'attività propria dell'impresa, non costituiscono spese di rappresentanza e le relative cessioni gratuite devono essere assoggettate ad imposta ai sensi dell'art. 2, comma 2, n. 4), del D.P.R. n. 633 del 1972").

ATTENZIONE

Anche se ad oggi non vi sia stata una pronuncia ufficiale, si ritiene preferibile emettere il DDT (ovvero altra prova di contenuto equivalente) **anche** per gli omaggi di beni che non rientrano nell'ambito dell'attività propria dell'impresa, al fine di dimostrare l'inerenza dell'acquisto.

Tabella: riassumendo...

Omaggi effettuati da soggetti esercenti attività d'impresa		
Casistica	Costo/valore dei beni omaggiati	Rilevanza o meno ai fini IVA
Impresa produce o commercializza il bene ceduto gratuitamente	Beni di costo < o ≥ ad Euro 50	Cessione rilevante ai fini IVA ^(*)
Impresa non produce o non commercializza il bene ceduto gratuitamente	Beni di costo < o ≥ ad Euro 50	Cessione fuori campo IVA ^(**)

(*) Ammessa la detrazione dell'IVA sull'acquisto del bene.

(**) Ammessa la detrazione dell'IVA sull'acquisto del bene se di costo/valore unitario ≤ ad Euro 50; invece, non è ammessa la detrazione dell'IVA sull'acquisto del bene se lo stesso ha un costo/valore unitario > ad Euro 50.

Il caso: il cesto natalizio

- Capita sovente che il bene acquistato per essere destinato ad "omaggio" consiste in cesti o confezioni di generi alimentari. Per tali beni, il computo del limite indicato in precedenza (Euro 50) deve essere fatto con riferimento all'entità che rappresenta l'omaggio (il "cesto natalizio").
- Inoltre, si fa presente che gli omaggi consistenti in prodotti alimentari (panettoni, dolci, vini, ecc.) perdono la loro specifica qualificazione di alimenti (con IVA indetraibile) e ai fini IVA devono essere trattati allo stesso modo degli omaggi non alimentari (penne, agende, ecc.). In altre parole va applicato quanto previsto per le spese di rappresentanza e quindi, se tali beni sono destinati ad essere omaggiati e se di valore inferiore ad Euro 50, è possibile detrarre l'IVA sull'acquisto (C.M. 19.06.2002, n. 54/E, par. 16.6).

Qualora l'impresa effettui degli omaggi di fine anno **ai propri dipendenti**, l'operazione potrà risultare soggetta o meno all'IVA a seconda che la cessione dei beni omaggiati rientri o meno nell'attività d'impresa.

Casistica	Profili IVA
Cessione gratuita di beni, che non rientrano nell'attività d'impresa, destinati ai dipendenti	<ul style="list-style-type: none"> ■ Indetraibilità dell'IVA sull'acquisto (sul punto la R.M. 16 ottobre 1990, n. 666305 ha chiarito che in tale fattispecie è assente il presupposto dell'inerenza dell'operazione in argomento con l'attività esercitata dall'impresa); ■ cessione fuori campo IVA ai sensi dell'art. 2, 2° comma, n. 4, del D.P.R. n. 633/1972.
Cessione gratuita di beni, che rientrano nell'attività d'impresa, destinati ai dipendenti	<ul style="list-style-type: none"> ■ Detraibilità dell'IVA; ■ cessione soggetta ad IVA.

Le imprese al giorno d'oggi ricevono ed effettuano omaggi anche con soggetti stabiliti/residenti in altri Paesi della UE ovvero in Paesi extra-UE. Di seguito si riporta, quindi, il trattamento IVA nei rapporti con altri Paesi della UE ovvero extra-UE.

Operazioni in ambito UE ovvero extra-UE	Tipologia di operazione	Regime IVA
Aspetti IVA degli omaggi con soggetti di altri Paesi della UE	Cessioni gratuite di beni prodotti o commercializzati abitualmente dall'impresa cedente	<ul style="list-style-type: none"> ■ Anche nel caso in cui il destinatario dell'omaggio sia un soggetto passivo IVA "stabilito" in altro Paese della UE non si è in presenza di una cessione intracomunitaria di beni di cui all'art. 41 del D.L. n. 331/1993 in quanto manca l'onerosità della cessione; ■ ne consegue che la cessione a titolo gratuito è imponibile ai fini IVA (così come chiarito dalla C.M. n. 13/E/1994, torna applicabile la medesima disciplina prevista per le cessioni in Italia).



Operazioni in ambito UE ovvero extra-UE	Tipologia di operazione	Regime IVA
Aspetti IVA degli omaggi con soggetti di altri Paesi della UE	Cessioni gratuite di beni <u>non</u> prodotti o commercializzati abitualmente dall'impresa cedente	<ul style="list-style-type: none"> ■ Cessione esclusa da IVA; ■ così come chiarito dalla C.M. n. 13/E/1994, torna applicabile la medesima disciplina prevista per le cessioni in Italia.
	Omaggi ricevuti da altro Paese della UE	<ul style="list-style-type: none"> ■ L'operatore italiano non effettua un acquisto intracomunitario; ■ l'eventuale fattura non va integrata, né va emessa autofattura. Occorre in ogni caso vincere la presunzione di acquisto "in nero" e sembra ragionevole ritenere che la documentazione estera valga ai fini della prova contraria.
Aspetti IVA degli omaggi con soggetti extra-UE	Cessioni gratuite di beni prodotti o commercializzati abitualmente dall'impresa cedente	<ul style="list-style-type: none"> ■ Cessioni non imponibili IVA ai sensi dell'art. 8, 1° comma, lett. a) e b) del D.P.R. n. 633/1972; ■ obbligo da parte del cedente di porre in essere tutti i connessi adempimenti contabili e di documentazione dell'uscita dei beni dal territorio doganale dell'U.E.; ■ essendo cessioni senza corrispettivo non rilevano ai fini del <i>plafond</i> per l'esportatore abituale.
	Cessioni gratuite di beni <u>non</u> prodotti o commercializzati abitualmente dall'impresa cedente	<ul style="list-style-type: none"> ■ Cessioni fuori campo IVA ai sensi dell'art. 2, 2° comma, n. 4, del D.P.R. n. 633/1972; ■ necessità di redigere apposito documento comprovante l'operazione stessa (ad es., fattura pro forma).
	Omaggi ricevuti da Paese extra-UE	<ul style="list-style-type: none"> ■ All'atto dell'introduzione sarà emessa regolare bolletta doganale anche in relazione ai beni non oggetto dell'attività, da trattare come qualsiasi altra importazione, salvo il pagamento del corrispettivo; ■ ai fini dell'evasione di dazi ed IVA, la Dogana assuma quale imponibile un valore di mercato dei beni, concetto simile al valore normale di cui all'art. 14 del D.P.R. n. 633/1972; ■ necessario conservare i documenti doganali esteri per vincere la presunzione di acquisto "in nero".

OMAGGI EFFETTUATI DA SOGGETTI ESERCENTI ATTIVITÀ D'IMPRESA: IMPOSTE DIRETTE

Per le imprese, le cessioni gratuite di beni (ovvero omaggi) ai clienti costituiscono spese di rappresentanza (aventi i requisiti prescritti dal D.M. 19.11.2008). Pertanto, ai fini delle imposte dirette, si deve prendere a riferimento quanto contenuto dal 2° comma dell'art. 108 del TUIR, conseguentemente:

- gli omaggi di valore unitario non superiore ad Euro 50,00 (al lordo dell'IVA indetraibile), sono interamente deducibili;



- invece, gli omaggi di valore unitario superiore ad Euro 50,00 (al lordo dell'IVA indetraibile), sono deducibili nel rispetto del limite massimo rappresentato da una percentuale dei ricavi della gestione caratteristica.

Nel dettaglio:

- **nel limite dell'1,5%:** fino a 10 milioni di euro di ricavi/proventi della gestione caratteristica;
- **nel limite dello 0,6%:** per la parte eccedente i 10 milioni di euro fino a 50 milioni di euro di ricavi/proventi della gestione caratteristica;
- **nel limite dello 0,4%:** per la parte eccedente i 50 milioni di euro di ricavi/proventi della gestione caratteristica.

La parte di spesa che eccede tali limiti percentuali va considerata interamente indeducibile.

Per l'impresa, ai sensi dell'art. 95, comma 1, D.P.R. n. 917/1986 le spese per omaggi ai dipendenti sono interamente deducibili in quanto rientrano tra le spese per prestazioni di lavoro.

Per il lavoratore dipendente, il valore dei beni ceduti e servizi prestati, se complessivamente di importo non superiore nel periodo d'imposta ad Euro 258,23, non concorre alla formazione del reddito di lavoro dipendente; qualora il valore sia superiore al citato limite lo stesso concorrerà interamente a formare il reddito. Nei casi in cui l'omaggio sia in denaro, lo stesso concorrerà sempre alla formazione del reddito di lavoro dipendente.

In merito all'IRAP si fa presente che:

- se si utilizza il "metodo di bilancio" ex art. 5, D.Lgs. n. 446/97, riservato ai soggetti IRES e alle ditte individuali o società di persone in contabilità ordinaria che hanno optato per tale metodo, le spese in esame rientrano nella voce B.14 del Conto economico, quindi, interamente deducibili ai fini IRAP;
- se si utilizza il "metodo fiscale" ex art. 5-bis, D.Lgs. n. 446/97, riservato ai soggetti IRPEF, le spese in esame non rientrano tra i componenti rilevanti espressamente previsti e quindi le stesse risultano indeducibili ai fini IRAP.

Il caso: buoni acquisto (c.d. voucher)

- **Ai fini IVA è stato chiarito che (R.M. 22.2.2011, n. 21/E)** *"i buoni/voucher utilizzabili per l'acquisto di beni e/o servizi non possono qualificarsi quali titoli rappresentativi di merce, bensì quali semplici documenti di legittimazione ai sensi dell'articolo 2002 del codice civile. In sostanza, il buono può essere considerato ... un documento che consente l'identificazione dell'avente diritto all'acquisto di un bene o di un servizio, con la possibilità di trasferire tale diritto senza l'osservanza delle forme proprie della cessione".* Pertanto la cessione di tali "buoni" è fuori campo IVA ai sensi dell'art. 2, comma 3, lett. a) del D.P.R. n. 633/1972. Sempre la citata R.M. n. 21/E/2011 ha chiarito che medesime considerazioni valgono anche in merito ai *"buoni acquisto o regalo acquistati dalle aziende per la successiva consegna gratuita a propri dipendenti o a clienti e fornitori per finalità promozionali ..."*;
- **ai fini delle imposte dirette (IRPEF ovvero IRES)** ancorché ad oggi non vi sia stato un chiarimento ufficiale da parte dell'Amministrazione Finanziaria sembra ragionevole che gli stessi siano deducibili come le spese di rappresentanza (quindi, prendendo a riferimento gli artt. 54 e 108 del TUIR);
- **nel caso in cui il buono acquisto venga dato ai dipendenti** si ritiene che lo stesso non concorra alla formazione del reddito del dipendente se di importo non superiore ad Euro 258,23.

OMAGGI DA PARTE DEI LAVORATORI AUTONOMI

Profili ai fini IVA

Gli omaggi di beni effettuati dai lavoratori autonomi (artisti e professionisti) sono fuori dal campo di applicazione dell'IVA in considerazione del fatto che manca il presupposto oggettivo ai sensi dell'art. 2, 1° comma, n. 4 del D.P.R. n. 633/1972; conseguentemente non vi è l'obbligo di emissione della fattura.

Infatti, la previsione normativa di cui all'art. 2, comma 1, n. 4, prima parte, del D.P.R. n. 633/1972 relativa alle cessioni "senza corrispettivo" (omaggi), **non** torna applicabile agli esercenti arti e professioni. Più in dettaglio la disposizione di legge fa riferimento ai beni oggetto della "attività propria dell'impresa", conseguentemente non può che riferirsi esclusivamente ai soggetti di cui all'art. 4, D.P.R. n. 633/1972, ovvero i soggetti che esercitano attività d'impresa e non anche con riferimento agli artisti e professionisti soggetti passivi IVA.

IMPORTANTE Sul tema la Circolare 30 aprile 1980, n. 20, prot. n. 270516, ha chiarito che *"le cessioni gratuite di beni poste in essere da artisti e professionisti sono invece da considerare fuori del campo di applicazione del tributo, non esistendo disposizioni – analogamente a quanto previsto per le cessioni gratuite effettuate nell'esercizio di impresa – che ne prevedono la imponibilità."*

ATTENZIONE Gli artisti e professionisti possono, invece, procedere alla detrazione dell'IVA per i beni, ceduti gratuitamente, di costo unitario pari o inferiore ad Euro 50,00.

Profili ai fini delle imposte dirette

L'art. 54, 5° comma del TUIR, stabilisce che sono espressamente comprese tra le spese di rappresentanza quelle sostenute per l'acquisto o l'importazione di beni destinati ad essere ceduti a titolo gratuito (ovvero omaggi).

IMPORTANTE Sul punto si fa presente che sia ai fini IRPEF che IRAP le spese di rappresentanza (nel caso in esame omaggi) sono deducibili nel limite dell'1% dei compensi percepiti nel periodo d'imposta, a prescindere dal valore unitario dell'omaggio.

RIFLESSI PENALI DELL'ACCONTO IVA 2018

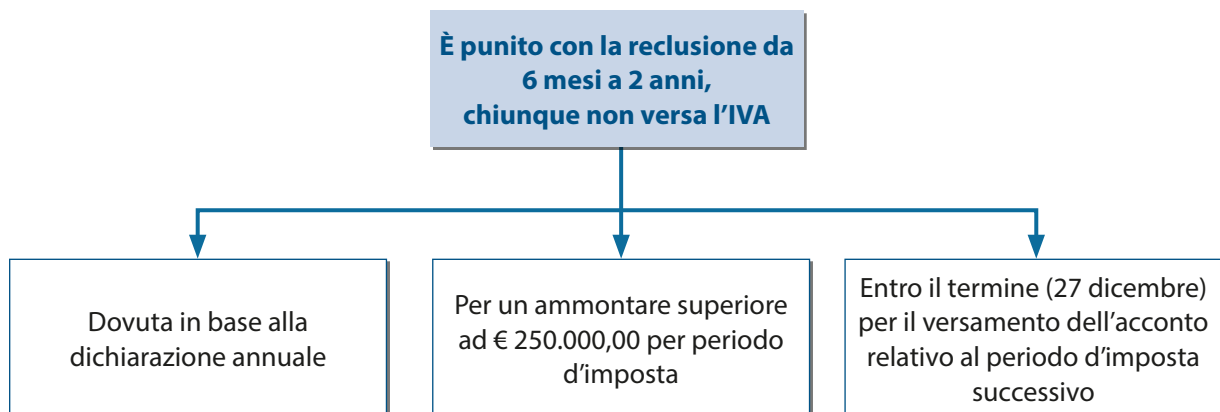
di [Domenico De Gaetano](#) - Autore di pubblicazioni in materia tributaria

in questo articolo ...

La prossima scadenza relativa al pagamento dell'acconto IVA 2018, fissata per il giorno 27 dicembre, ha una valenza fiscale che va ben oltre la riscossione del predetto tributo, ma si estende al campo sanzionatorio posto a tutela del tempestivo versamento dell'imposta da parte dei contribuenti. Il legislatore ha, infatti, collegato a tale adempimento il perfezionarsi del reato di omesso versamento dell'IVA, dovuta sulla base della dichiarazione annuale, creando, come vedremo a breve, uno spazio temporale tra la scadenza amministrativa del versamento dell'imposta e la sua rilevanza penale. Nel presente approfondimento faremo quindi un focus sui profili di rischio/opportunità della predetta scadenza fiscale, concludendo con un quadro giurisprudenziale su due tra le questioni interpretative più dibattute negli ultimi anni, che presentano degli indubbi risvolti operativi da tenere a mente.

Come noto, l'art. 10-ter del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, recante disciplina dei reati in materia di imposte sul reddito e sul valore aggiunto, punisce i soggetti passivi IVA che non versano il tributo, dovuto in base alla dichiarazione annuale, per importo superiore a 250.000 euro, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al successivo periodo d'imposta.

Vediamo graficamente la struttura del reato, come risultante dalla citata disposizione incriminatrice.



Cerchiamo ora di analizzare uno ad uno gli elementi-cardine di tale reato.

INDIVIDUAZIONE DELL'ESATTO IMPORTO

Con riferimento al requisito relativo all'individuazione dell'imposta evasa, il legislatore ha previsto che occorre prendere come riferimento l'importo risultante dalla dichiarazione annuale: per le fattispecie interessate dalla prossima scadenza del 27 dicembre, quindi, quella risultante dalla dichiarazione IVA relativa al periodo d'imposta 2017.

Ciò posto, l'esatta individuazione dell'imposta penalmente rilevante, essenziale ai fini del calcolo della soglia di punibilità, non è priva di complessità.

IMPORTANTE

Invero, in una recente pronuncia, i giudici di legittimità hanno precisato come l'importo da prendere in considerazione sia quello evidenziato nel rigo VL32 del Quadro VL, annullando una precedente sentenza che, al contrario, aveva ritenuto rilevante l'importo indicato nel successivo rigo VL38 (Cassazione, Sez. III penale, 28 marzo 2018, n. 46953).

Nel caso esaminato dalla Suprema Corte, infatti, il valore era stato "depurato" degli interessi, distintamente indicati nel rigo VL36.

VL32	IVA A DEBITO [[VL3 + rigi da VL20 a VL23] - (VL4 + VL11, campo 1 + rigi da VL24 a VL31)]		,00
	ovvero		
VL33	IVA A CREDITO [(VL4 + VL11, campo 1 + rigi da VL24 a VL31) - (VL3 + rigi da VL20 a VL23)]		,00
VL34	Crediti d'imposta utilizzati in sede di dichiarazione annuale		,00
VL35	Crediti ricevuti da società di gestione del risparmio utilizzati in sede di dichiarazione annuale		,00
VL36	Interessi dovuti in sede di dichiarazione annuale		,00
VL37	Credito ceduto da società di gestione del risparmio ai sensi dell'art. 8 del d.l. n. 351/2001		,00
VL38	TOTALE IVA DOVUTA (VL32 - VL34 - VL35 + VL36)		,00

Tuttavia, la soluzione offerta dai giudici non pare esente da dubbi, in quanto il valore finale dell'IVA da versare sulla base della dichiarazione annuale sembra più correttamente individuabile nel rigo VX1 del Quadro VX, che può differire, per effetto di variabili fiscali del singolo soggetto passivo, da quello evidenziato nel richiamato rigo VL32.

QUADRO VX DETERMINAZIONE DELL'IVA DA VERSARE O DEL CREDITO D'IMPOSTA Per chi presenta la dichiarazione con più moduli compilare solo nel modulo n. 01	VX1	IVA da versare		,00
	VX2	IVA a credito (da ripartire tra i rigi VX4, VX5 e VX6)		,00
	VX3	Eccedenza di versamento (da ripartire tra i rigi VX4, VX5 e VX6)		,00

LA SOGLIA DI PUNIBILITÀ

Venendo ora al secondo elemento, rappresentato dalla specifica soglia di punibilità, va ricordato come, a decorrere dal 22 ottobre 2015, l'art. 8 del D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 158, abbia elevato la soglia di punibilità del delitto in parola da euro 50.000,00 ad euro 250.000,00 per ciascun periodo di imposta.

Peraltro, tale importante modifica, avendo chiaramente natura più favorevole al reo, ha prodotto effetti anche per il passato: conseguentemente, i fatti di reato, commessi prima della citata data e compresi nella fascia di evasione tra la soglia abrogata e quella vigente, non sono più penalmente rilevanti (in tal senso: Cassazione, Sez. III penale, 19 febbraio 2016, n. 6710; Cassazione, Sez. III penale, 17 marzo 2016, n. 11359; Cassazione, Sez. III penale, 26 gennaio 2017, n. 52822).

In merito all'esatta verifica del superamento della soglia che fa "scattare" il penale, l'Agenzia delle Entrate, nella Circolare n. 28/E del 4 agosto 2006, ha ribadito che la soglia di IVA non versata è parametrata a ciascun periodo di imposta, non potendo quindi le evasioni riferibili a più annualità sommarsi.

ATTENZIONE Infine, con particolare riferimento all'ultimo degli elementi del delitto, giova ricordare che l'art. 6, comma 2, della L. 29 dicembre 1990, n. 405, abbia fissato al 27 dicembre di ciascun anno il termine per il versamento dell'acconto IVA, dovuto dai soggetti passivi per l'ultimo mese o trimestre del periodo d'imposta in corso.

IL RAVVEDIMENTO OPEROSO ANTE DELICTUM

Dalla scansione temporale di formazione del reato, appare evidente come il legislatore abbia creato una sorta di intermezzo dalla scadenza per il pagamento dell'imposta a debito risultante dalla dichiarazione, fissata al 16 marzo, e quella per il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo, stabilita per il 27 dicembre.

In questo spazio temporale, il soggetto passivo IVA ha pertanto la facoltà di sanare la propria posizione con il fisco: a tale fine, infatti, il contribuente può utilizzare l'istituto del ravvedimento operoso, disciplinato dall'art. 13, comma 1, D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472.

In forza della richiamata disciplina, il contribuente ottiene un duplice risultato:

- regolarizza la propria posizione amministrativa, pagando sanzioni ridotte, rispetto a quelle che sarebbero state irrogate in caso di controllo;
- contestualmente, si pone al riparo da incriminazioni penali a titolo di omesso versamento IVA.

ATTENZIONE Tuttavia, va puntualizzato che, qualora il soggetto interessato non disponga della somma necessaria per saldare l'imposta, le sanzioni "ravvedute" e gli interessi di mora, può effettuare un versamento parziale concentrando le risorse sul solo pagamento dell'IVA, per portare l'evasione sotto la soglia di euro 250.000,00.

In tal modo, il medesimo soggetto, pur rimanendo soggetto al recupero coattivo degli accessori del debito tributario, evita, oltre all'irrogazione della pena detentiva della reclusione, conseguente ad una eventuale sentenza di condanna, anche l'applicazione di pericolose misure patrimoniali, come il sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente del profitto del reato, coincidente con l'imposta evasa.

Vediamo ora nel dettaglio il trattamento sanzionatorio collegato a tale istituto, in modo da chiarire quale sia l'onere economico da sopportare per poter chiudere i conti con il fisco.

Come noto, la sanzione-base per l'omesso versamento IVA è quella prevista dalla disposizione di cui all'art. 13, comma 1, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, ossia la sanzione amministrativa pecuniaria pari al 30% dell'importo non versato.

A tale sanzione-base, vanno poi applicate le riduzioni contenute nell'art. 13, comma 1, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, avente ad oggetto il regime premiale del ravvedimento operoso.

Art. 13, comma 1, D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472

"1. La sanzione è ridotta, sempreché la violazione non sia stata già constatata e comunque non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati, abbiano avuto formale conoscenza:

[..]

b) ad un ottavo del minimo, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro un anno dall'omissione o dall'errore;

[..]"

Conseguentemente, in funzione della descritta disciplina, nel nostro caso la sanzione da ravvedimento è quella esposta nella seguente tabella.

Misura della sanzione ridotta	Termine entro il quale il contribuente si ravvede
3,75%	Entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta in cui è commessa la violazione.

Ovviamente, oltre alla sanzione e il tributo, il contribuente deve corrispondere gli interessi moratori, attualmente determinati per il 2018 nella misura dello 0,3% annuo (D.M. 13 dicembre 2017).

ESEMPIO n. 1 (ravvedimento operoso totale)

- Il Dott. Marco Neri, amministratore della società S.p.A, omette di versare l'IVA, dovuta sulla base della dichiarazione IVA 2018 (periodo d'imposta 2017);
- la citata dichiarazione presenta un saldo debitorio pari ad euro 260.000,00;
- tuttavia, il 27 dicembre 2018, l'amministratore effettua il versamento, a titolo di ravvedimento operoso, pari al tributo dovuto oltre la sanzione e gli interessi;
- pertanto, il Dott. Neri non è punibile, ai sensi dell'art. 10-ter del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, con la pena della reclusione da 6 mesi ad 2 anni.

A tale fine, il soggetto di cui all'esempio n. 1 dovrebbe provvedere a compilare il modello F24 nel seguente modo:

SEZIONE ERARIO		codice tributo	rateazione/regione/ prov./mese rit.	anno di riferimento	importi a debito versati	importi a credito compensati	
IMPOSTE DIRETTE - IVA		6099		2017	260.000,00		
RITENUTE ALLA FONTE		1991		2017	611,18		
ALTRI TRIBUTI ED INTERESSI		8904		2017	9.750,00		
codice ufficio	codice atto						
TOTALE A					270.361,18 B		
							SALDO (A-B)
							270.361,18

DOPO IL 27 DICEMBRE: IL RAVVEDIMENTO FINO AL DIBATTIMENTO

Appare doveroso ora chiedersi cosa accada dopo lo scadere del termine del 27 dicembre: sembrerebbe infatti logico ritenere che, a reato oramai perfezionato, sia precluso un adempimento tardivo di carattere liberatorio.

Ma così non è.

Dopo lo spirare del termine per il pagamento dell'acconto, infatti, residua per il soggetto passivo l'IVA un'ulteriore opportunità, rappresentata dalla speciale causa di non punibilità, applicabile a tutti i reati tributari in materia di pagamento ai sensi dell'art. 13 del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74.

Vediamo, quindi, il contenuto di tale disposizione e i presupposti di operatività.

Art. 13, D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74

"1. I reati di cui agli articoli 10-bis, 10-ter e 10-quater, comma 1, non sono punibili se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie, nonché del ravvedimento operoso."

In altri termini, la norma dispone che il pagamento integrale del debito tributario (nel nostro caso, IVA dovuta sulla base della dichiarazione annuale), effettuato prima della dichiarazione di apertura del dibattimento, determina la non punibilità dell'imputato del reato tributario, con conseguente proscioglimento in sede processuale.

Nel dettaglio, tale adempimento può realizzarsi:

- sia nell'ambito delle procedure conciliative con l'Amministrazione Finanziaria;
- sia in maniera unilaterale da parte del contribuente, attraverso il descritto istituto del ravvedimento operoso.

Ciò nonostante, la nuova disciplina prevede un importante temperamento a tale regola.

IMPORTANTE

Qualora, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, il debito tributario sia in fase di estinzione mediante rateizzazione, è attribuito all'imputato un termine di tre mesi per il pagamento del debito residuo, potendo il giudice prorogare tale termine una sola volta per non oltre tre mesi, qualora lo ritenga necessario.

In merito a tale istituto, occorre evidenziare come si sia posto nella pratica applicativa il problema della sua operatività, con riferimento ai processi in corso al momento dell'introduzione di tale disciplina, avvenuta il 22 ottobre 2015, giorno di entrata in vigore del D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 158.

Al riguardo, la giurisprudenza ha fornito una soluzione chiarificatrice.

I giudici della Cassazione hanno infatti stabilito, attraverso una diretta applicazione del principio di uguaglianza tra imputati del medesimo illecito penale, che la disciplina in parola deve poter operare anche in riferimento a tali procedimenti penali, con la logica conseguenza che, in queste particolari ipotesi, un adempimento liberatorio può essere ammesso dopo la dichiarazione di apertura del dibattimento e prima del passaggio in giudicato (Cassazione, Sez. III penale, 26 settembre 2017, Sent. n. 52640).

IL CAMBIO DELL'AMMINISTRATORE NON CONSENTE FACILI SCAPPATOIE

Merita ora un approfondimento un tema che negli ultimi anni è stato oggetto di attenzione da parte dei giudici di legittimità, a testimonianza della rilevanza che lo stesso ha nell'ambito dell'attività di contrasto all'evasione fiscale in tale settore.

Il riferimento è alle peculiari ipotesi in cui vi sia stato, nel periodo intercorrente tra la presentazione della dichiarazione annuale IVA, rimasta insoluta, e la scadenza del pagamento dell'acconto, un cambio nella titolarità della gestione della società, formalmente debitrice d'imposta ma che ovviamente agisce giuridicamente per mezzo del proprio rappresentante legale.

Tale eventualità può verificarsi allorché vi sia un mutamento dell'amministratore nell'iter di formazione dell'illecito, di modo che lo stesso sia astrattamente imputabile alle condotte di due distinti soggetti.

Passiamo in rassegna alcune delle pronunce più significative della giurisprudenza di legittimità, per poi fare il punto sui principi-cardine che governano tali ipotesi.

La lente della cassazione sul cambio di amministratore

Cassazione, Sez. III Penale, 2 febbraio 2014, Sent. n. 53158

"6.11. È stato così affermato il principio - che questo Collegio condivide - in virtù del quale "non risponde del reato di omesso versamento IVA chi, pur avendo presentato la dichiarazione annuale, non è poi tenuto, anche per fatti sopravvenuti, al pagamento dell'imposta nel termine previsto dal D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 10 ter, salvo che il pubblico ministero non dimostri che il soggetto abbia inequivocabilmente preordinato la condotta rispetto all'omissione del versamento (ad esempio dimettendo artatamente la carica di amministratore della persona giuridica soggetto IVA ovvero abbia fornito un contributo causale, materiale o morale, da valersi a norma dell'art. 110 cod. pen., all'omissione della persona obbligata, al momento della scadenza, al versamento dell'imposta dichiarata)."

Cassazione, Sez. III Penale, 20 gennaio 2017, Sent. n. 18834

*"5.3. Per il rilievo concreto che assume nella decisione in scrutinio, questa Corte di legittimità ha già affermato che, nel caso di successione nella carica di amministratore di società/legale rappresentante in un momento successivo alla presentazione della dichiarazione di imposta e prima della scadenza del termine fissato per l'adempimento dell'obbligo tributario di versamento, **sussiste la responsabilità, per i reati tributari connessi all'omesso versamento di imposte dovute, di colui che succede nella carica** dopo la presentazione della dichiarazione di imposta e prima del termine ultimo per il versamento della stessa, e ciò sul rilievo dell'assenza di compimento del previo controllo di natura prettamente contabile sugli ultimi adempimenti fiscali che comporta la responsabilità quantomeno a titolo di dolo eventuale. [...].*

*5.4. Va dunque, ribadito, il principio secondo cui **l'assunzione della carica di amministratore, per comune esperienza, comporta una minima verifica della contabilità, dei bilanci e delle ultime dichiarazioni dei redditi**, per cui, ove ciò non avvenga, risponde dei reati tributari in materia di mancato versamento di imposte, colui che subentra nella carica sociale/legale rappresentanza in un momento successivo alla presentazione della dichiarazione di imposta, in quanto con l'assunzione della carica si espone volontariamente a tutte le conseguenze che possono derivare da pregresse inadempienze."*

Cassazione, Sez. III Penale, 7 febbraio 2017, Sent. n. 26930

*"Ne consegue, come puntualmente posto in luce dai giudici del riesame, che non risponde del reato di omesso versamento di IVA, chi, pur avendo presentato la dichiarazione annuale, non è poi tenuto al pagamento dell'imposta nel termine previsto dal D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 10-ter, quando, ad esempio egli abbia successivamente **dismesso la carica** formale cui era connessa la presentazione della dichiarazione in questione, **salvo - che si dimostri**, comunque, che il soggetto abbia inequivocabilmente preordinato la condotta rispetto all'omissione del versamento (ad esempio, dimettendo artatamente la carica di amministratore della persona giuridica soggetto IVA) ovvero abbia fornito un contributo causale, materiale o morale, da valutarsi a norma dell'art. 110 cod. pen., all'omissione della persona obbligata, al momento della scadenza, al versamento dell'imposta dichiarata."*

Al riguardo, possiamo partire da un punto fermo.

IMPORTANTE

La regola generale è quella in forza della quale risponde del delitto di omesso versamento IVA l'amministratore in carica al momento dello spirare del termine per il pagamento dell'acconto, anche qualora la dichiarazione annuale, che espone il debito IVA insoluto, sia stata firmata da un soggetto diverso, che aveva la rappresentanza legale al momento della trasmissione della stessa all'Agenzia delle Entrate.

Ciò posto, tuttavia, tale regola soffre due importanti eccezioni:

- qualora il cambio nella titolarità dell'ufficio di amministratore abbia carattere fraudolento, cioè sia stato pianificato al fine di eludere il precetto penale, risponde del fatto illecito anche l'amministratore cessato dalla carica;
- qualora, pur essendo il cambio effettivo, vi sia stato un contributo causale, morale o materiale, alla commissione del reato, parimenti l'amministratore cessato risponderà, in concorso con il nuovo gestore, nel reato di omesso versamento dell'IVA, dovuta sulla base della dichiarazione annuale.

Nella sostanza la giurisprudenza ha voluto evitare che si creasse uno spazio di non punibilità delle condotte in esame, affermando: da un lato, che il soggetto il quale subentra nella carica di amministratore deve effettuare un'attenta verifica della situazione finanziaria della società, accertando la facoltà di poter "gestire" le imminenti scadenze fiscali; dall'altro, che il precedente amministratore non possa costituirsi facili vie di fuga, lasciando il proprio incarico in un momento in cui il presupposto del reato (dichiarazione annuale e gestione delle risorse incamerate a titolo di IVA) sia oramai concluso.

CRISI DI LIQUIDITÀ: LA CASSAZIONE CONFERMA IL SUO ORIENTAMENTO

Infine, al termine di questa analisi, non può mancare un aggiornamento sullo stato dell'arte di una delle *querelle* che hanno catalizzato l'attenzione degli operatori, ossia quella relativa allo stato di dissesto economico-finanziario del soggetto passivo IVA e della idoneità di una tale situazione a scriminare la condotta punibile, sotto forma, secondo la prospettazione prevalente, di una causa di forza maggiore.

La questione è tutt'altro che teorica, poiché se il contribuente non ha materialmente la possibilità di adempiere:

- entro il 27 dicembre, attraverso il descritto ricorso al ravvedimento operoso;
 - successivamente, a fronte di un reato già compiuto, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento;
- l'unica *chance* che residua, sotto il profilo difensivo, è quella di far valere nel processo l'esistenza di circostanze che hanno determinato una impossibilità oggettiva di rispettare il precetto fiscale.

Su tale fronte, tuttavia, sono i principi di diritto elaborati dalla Suprema Corte a rappresentare il quadro di regole da seguire per distinguere le situazioni idonee a liberare il soggetto passivo da responsabilità penale, da quelle che, al contrario, essendo connotate da scelte imprenditoriali che, direttamente o indirettamente, hanno concorso alla situazione di dissesto dell'azienda non hanno la medesima efficacia.

Ecco una rassegna delle sentenze più recenti emanate dalla Cassazione nel corrente anno, precedute dalla fondamentale pronuncia delle Sezioni Unite del 2013, dalle quali cercheremo di estrarre i principi di diritto che possono "guidare" il contribuente verso il riconoscimento di una tale scriminante.

Giurisprudenza sulla crisi di liquidità

Cassazione, Sezioni Unite, 28 marzo 2013, Sent. n. 37424

*"Ogni qualvolta il soggetto d'imposta effettua tali operazioni riscuote già (dall'acquirente del bene o del servizio) l'IVA dovuta e deve, quindi, tenerla accantonata per l'Erario, organizzando le risorse disponibili in modo da poter adempiere all'obbligazione tributaria. [...] **Non può, quindi, essere invocata, per escludere la colpevolezza, la crisi di liquidità del soggetto attivo al momento della scadenza del termine lungo, ove non si dimostri che la stessa non dipenda dalla scelta di non far debitamente fronte alla esigenza predetta.**"*

Cassazione, Sez. III Penale, 28 marzo 2018, n. 37089

*“Trattasi, invero, di un accertamento assai rilevante, nella verifica dell'elemento soggettivo del reato; per costante e condiviso indirizzo ermeneutico, infatti, quello per cui nel reato in esame, l'imputato può invocare la assoluta impossibilità di adempiere il debito di imposta, quale causa di esclusione della responsabilità penale, a condizione che provveda ad assolvere gli oneri di allegazione concernenti sia il profilo della non imputabilità a lui medesimo della crisi economica che ha investito l'azienda, sia l'aspetto della impossibilità di fronteggiare la crisi di liquidità tramite il ricorso a misure idonee da valutarsi in concreto. **Occorre, cioè, la prova che non sia stato altrimenti possibile per il contribuente reperire le risorse necessarie a consentirgli il corretto e puntuale adempimento delle obbligazioni tributarie, pur avendo posto in essere tutte le possibili azioni, anche sfavorevoli per il suo patrimonio personale, dirette a consentirgli di recuperare, in presenza di una improvvisa crisi di liquidità, quelle somme necessarie ad assolvere il debito erariale, senza esservi riuscito per cause indipendenti dalla sua volontà e ad egli non imputabili.**”*

Cassazione, Sez. III Penale, 23 gennaio 2018, n. 38593

“6.5. Il debito verso il fisco relativo ai versamenti IVA è normalmente collegato al compimento delle operazioni imponibili. Ogni qualvolta il soggetto d'imposta effettua tali operazioni riscuote già (dall'acquirente del bene o del servizio) l'IVA dovuta e deve, quindi, tenerla accantonata per l'Erario, organizzando le risorse disponibili in modo da poter adempiere all'obbligazione tributaria. L'introduzione della norma penale, stabilendo nuove condizioni e un nuovo termine per la propria applicazione, estende evidentemente la detta esigenza di organizzazione su scala annuale. Non può, quindi, essere invocata, per escludere la colpevolezza, la crisi di liquidità del soggetto attivo al momento della scadenza del termine lungo, ove non si dimostri che la stessa non dipenda dalla scelta di non far debitamente fronte alla esigenza predetta.”

Cassazione, Sez. III Penale, 10 maggio 2018, n. 38715

“3.3. Come correttamente affermato dalla sentenza Mondini, alla cui motivazione si rimanda per la ricostruzione sistematica, la forza maggiore sussiste solo e in tutti quei casi in cui la realizzazione dell'evento stesso o la consumazione della condotta antiggiuridica è dovuta all'assoluta ed incolpevole impossibilità dell'agente di uniformarsi al comando, mai quando egli si trovi già in condizioni di illegittimità.

*Poiché la forza maggiore postula la individuazione di un fatto imponderabile, impreveduto ed imprevedibile, che esula del tutto dalla condotta dell'agente, si da rendere ineluttabile il verificarsi dell'evento, non potendo ricollegarsi in alcun modo ad un'azione od omissione cosciente e volontaria dell'agente, **la Corte di Cassazione ha sempre escluso che le difficoltà economiche in cui versa il soggetto agente possano integrare la forza maggiore penalmente rilevante.**”*

In sintesi, il dissesto dell'impresa può rilevare come circostanza liberatoria della responsabilità penale del soggetto passivo IVA al verificarsi di due stringenti condizioni:

- la crisi aziendale non sia ad esso imputabile, avendo il carattere della imprevedibilità;
- per fronteggiare tale crisi, il soggetto interessato abbia posto in essere idonee misure, la cui valutazione deve essere effettuata in concreto.

Così, ad esempio, con riferimento al primo presupposto, nel processo possono essere utilmente fatte valere circostanze come:

- il verificarsi di furti o rapine, aventi ad oggetto denaro nella disponibilità di cassa della stessa, o altri episodi di grave danneggiamento del patrimonio aziendale;
- l'insolvenza di clienti (cessionari o committenti) che rappresentano una parte importante del giro d'affari dell'azienda, con riferimento ai quali quindi nessuna violazione dell'obbligo di accantonamento dell'IVA riscossa può essere oggettivamente addebitato all'imprenditore.

In merito al secondo, al contrario, tipiche condotte "riparatorie" possono essere rappresentate dalla dismissione di beni di natura personale dell'imprenditore, dalle richieste di finanziamenti a terzi o dall'infruttuoso tentativo di accesso al credito, per poter comunque ottemperare all'obbligo di versamento del tributo.



F ORFETARI A 65.000 – QUANDO CONVIENE

di [Lelio Cacciapaglia](#) - Pubblicista, docente Scuola Nazionale dell'Amministrazione

in questo articolo...

La lettera è stringata e presuppone che voi già conosciate le regole generali per accedere al regime forfetario (sbarramenti all'ingresso e cause di decadenza). Nell'informativa si dà semplicemente notizia dell'essenziale (nuovo limite degli incassi a € 65.000 e obbligo di non fatturare all'ex datore di lavoro). Ma ovviamente ci sono anche le altre limitazioni oggettive di cui dovete tenere conto. Dovete poi intercettare i clienti che potenzialmente dal 2019 possono passare in forfetario in modo da informarli dell'opportunità. Se avete un preconsuntivo di bilancio 2018 potete passare dalla teoria alla pratica e fare i calcoli oggettivi. Io, ovviamente, ho fatto solo degli esempi di carattere generale.

Buon 2019!

[Scarica l'allegato](#)



Gentile _____

Città, _/12/2018

Oggetto: **dal 2019 regime forfetario fino a 65.000 di incassi ed esonero dalla fatturazione elettronica**

Come noto, a decorrere dal 1° gennaio 2019 è consentito l'accesso al regime fiscale cd. "forfetario" per tutti gli imprenditori individuali e liberi professionisti con volume di incassi non superiore a € 65.000. Inoltre, ricordiamo che la nuova legge in vigore dal 2019 (la legge di bilancio 2019 non è stata però ancora approvata) prevede (clausola antielusiva) che il soggetto forfetario non può fatturare per oltre al 50% al suo ex datore di lavoro (tale si considera se alle sue dipendenze nel 2017 e 2018).

SEGUE



Dunque, potranno accedere dal 2019 al nuovo regime, ed essere esclusi dall'obbligo di fatturazione elettronica, fermo restando gli altri presupposti di legge, coloro i quali nel 2018:

- hanno avuto un volume di incassi non superiore a € 65.000
- se non fattureranno nel 2019 all'ex datore di lavoro in via prevalente

Coloro i quali nel 2018 sono già "forfetari", ricorrendone i presupposti di cui sopra, potranno rimanere nel regime. Il regime è permanente e vi si permane fino a quando si rispettano i presupposti sopra indicati, salvo uscirne in qualunque momento per opzione.

QUANDO CONVIENE

Ciò detto si rende necessario valutare la convenienza nel passare al nuovo regime, ovvero continuare a rimanere nel regime ordinario.

Si ricorda, preliminarmente, che i soggetti forfetari emettono fattura senza addebitare l'IVA al proprio cliente a differenza dei soggetti in ordinaria che devono addebitare, in via generale, l'IVA del 22% (salvo, ovviamente i medici e i promotori finanziari che sono esenti, quest'ultimi limitatamente solo ad alcune provvigioni). Ne consegue che se il cliente del "forfetario" è un privato che non detrae l'IVA, il "forfetario" ha un vantaggio competitivo rispetto ad un collega che essendo in ordinaria addebita l'IVA ed è, quindi, più caro del "forfetario".

Per l'imprenditore individuale o professionista si tratta di comprendere se si pagano più tasse essendo "forfetari" ovvero "ordinari". Il calcolo di convenienza va fatto caso per caso e dipende dal volume di incassi annuali e dall'ammontare dei costi inerenti l'attività, basandosi su un elemento:

- il forfetario non deduce analiticamente alcun costo ed ha solo diritto ad una deduzione forfetaria (percentualmente fissa ma diversa a seconda dell'attività svolta) sul volume di incassi. Individuato così il reddito si applica a questo un'imposta sostitutiva del 15% (o addirittura del 5% se si tratta di una attività start up). Essendo una tassazione separata non è possibile detrarre/dedurre da questo reddito alcunché (spese mediche, ristrutturazioni edilizie, contributi colf, etc.).
- l'ordinario deduce analiticamente tutti i costi inerenti all'attività svolta e non ha alcuna deduzione forfetaria. Una volta individuato analiticamente il reddito, si applica la normale tassazione IRPEF a scaglioni. Essendo una tassazione ordinaria è possibile detrarre/dedurre da questo reddito tutte le altre spese (mediche, ristrutturazioni edilizie, contributi colf, etc.).

Nella tabella che segue sono indicati, per ogni attività economica, le relative percentuali forfetari di reddito misurate sui ricavi. Letta al contrario, la percentuale di costi forfetari attribuiti ad ogni categoria.

SEGUE



Progressivo	Gruppo di settore	Codici attività ATECO 2017	Coefficiente di Redditività
1	Industrie alimentari e delle bevande	(10 - 11)	40%
2	Commercio all'ingrosso e al dettaglio	45 - (da 46.2 a 46.9) - (da 47.1 a 47.7) - 47.9	40%
3	Commercio ambulante di prodotti alimentari e bevande	47.81	40%
4	Commercio ambulante di altri prodotti	47.82 - 47.89	54%
5	Costruzioni e attività immobiliari	(41 - 42 - 43) - (68)	86%
6	Intermediari del commercio	46.1	62%
7	Attività dei servizi di alloggio e di ristorazione	(55 - 56)	40%
8	Attività Professionali, Scientifiche, Tecniche, Sanitarie, di Istruzione, Servizi Finanziari ed Assicurativi	(64 - 65 - 66) - (69 - 70 - 71 - 72 - 73 - 74 - 75) - (85) - (86 - 87 - 88)	78%
9	Altre attività economiche	(01 - 02 - 03) - (05 - 06 - 07 - 08 - 09) - (12 - 13 - 14 - 15 - 16 - 17 - 18 - 19 - 20 - 21 - 22 - 23 - 24 - 25 - 26 - 27 - 28 - 29 - 30 - 31 - 32 - 33) - (35) - (36 - 37 - 38 - 39) - (49 - 50 - 51 - 52 - 53) - (58 - 59 - 60 - 61 - 62 - 63) - (77 - 78 - 79 - 80 - 81 - 82) - (84) - (90 - 91 - 92 - 93) - (94 - 95 - 96) - (97 - 98) - (99)	67%

Si faccia il caso di un soggetto che svolge attività professionale (consulente, promotore finanziario, medico, etc.) che in base al regime forfetario ha il coefficiente di redditività del 78%.

È facile intuire che se i costi relativi all'attività sono sostanzialmente fissi a prescindere dal volume di ricavi, come spesso accade nelle attività professionali, più alti sono gli incassi e più il regime forfetario conviene, rispetto ad un calcolo analitico incassi-spese.

SEMPIO n. 1

- Attività di medico: coefficiente di reddito: 78%
- **Incassi anno 2019: € 20.000**
- Spese effettive: € 14.000
 - ✓ **Reddito in ordinaria:** € 6.000 (20.000-14.000); IRPEF: 6.000 * 23% = € 1.380 (**conviene**)
 - ✓ Reddito forfetario: € 20.000 * 78% = 15.600 * 15% = 2.340 (non conviene)

SEGUE

ESEMPIO n. 2

- Attività di medico: coefficiente di reddito: 78%
- **Incassi anno 2019: € 40.000**
- Spese effettive: € 14.000
 - ✓ Reddito in ordinaria: € 26.000 (40.000-14.000); IRPEF = 5.900 circa (non conviene)
 - ✓ **Reddito forfetario: € 40.000 * 78% = 31.200 * 15% = 4.680 (conviene)**

Risparmio utilizzando il forfetario: 5.900 - 4.680 = € 1.220

ESEMPIO n. 3

- Attività di medico: coefficiente di reddito: 78%
- **Incassi anno 2019: € 65.000**
- Spese effettive: € 14.000
 - ✓ Reddito in ordinaria: € 51.000 (65.000-14.000); IRPEF: 15.700 circa (non conviene)
 - ✓ **Reddito forfetario: € 65.000 * 78% = 50.700 * 15% = 7.605 (conviene)**

Risparmio utilizzando il forfetario: 15.700 - 7.605 = € 8.095

Tutto, ovviamente, potrebbe essere rimesso in discussione laddove il soggetto abbia rilevanti oneri detraibili/deducibili che sono deducibili/detraibili solo il regime ordinario.

Tanto rappresentato, dal momento che i dati attualmente in possesso dello scrivente studio (non ancora definitivi) relative al 2018 indicano la possibilità da parte sua di accedere al regime forfetario la invitiamo a valutare tale opportunità.

LA FATTURAZIONE ELETTRONICA

Con l'occasione facciamo presente che i soggetti in regime forfetario sono esclusi dalla fatturazione elettronica e possono continuare a rilasciare ai propri clienti fattura analogica (leggasi su carta). Le ultime FAQ dell'Agenzia delle Entrate affermano, peraltro, che i "forfetari" non hanno neppure l'obbligo di conservare elettronicamente le fatture ricevute nel caso in cui non comunichino al proprio fornitore la PEC ovvero un codice destinatario con cui ricevere le fatture elettroniche.

Lo studio resta a disposizione per eventuali chiarimenti.

Cordiali saluti.

RASSEGNA TRIBUTARIA

di [Claudia Romano](#) - Centro Studi Fiscali Seac

Visualizza l'atto



Ordinanza della Corte di Cassazione 05.12.2018 n. 31721

PER BENEFICIARE DELLA DETRAZIONE IVA È OBBLIGATORIO RISPONDERE AL QUESTIONARIO

E' necessario esibire la documentazione per non perdere il diritto alla detrazione

L'Agenzia delle Entrate notificava ad una società un avviso di accertamento per la **mancata presentazione della dichiarazione dei redditi per l'anno di imposta 2000**. La società impugnava l'atto e la Commissione Tributaria Provinciale accoglieva il ricorso. La società, infatti, lamentava che l'Amministrazione Finanziaria non aveva considerato i costi relativi al contratto di affitto d'azienda, documentati dalla società in fase precontenziosa, e le relative detrazioni.

L'Agenzia delle Entrate ricorreva in appello ma la Commissione Tributaria Regionale confermava la sentenza di primo grado.

Avverso la sentenza di secondo grado, l'Amministrazione Finanziaria proponeva ricorso in Cassazione, affidandosi a tre motivi.

Con primo motivo l'Agenzia delle Entrate censura la sentenza impugnata per **insufficiente motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio**, per avere la CTR ritenuto che la contribuente avesse presentato, nella fase precontenziosa ed in ottemperanza all'invito dell'Ufficio, il contratto di affitto e le fatture comprovanti il sostenimento dei relativi costi.

Con secondo e terzo motivo deduce **violazione e falsa applicazione della norma in materia di accertamento e riscossione** per avere il giudice d'appello ritenuto utilizzabili, ai fini della detrazione IVA, documenti non prodotti in fase precontenziosa e per aver obbligato l'Agenzia della loro contestazione in giudizio.

La Corte di Cassazione evidenzia che il giudice d'appello ha affermato che **dagli atti di causa era emerso che già dalla notifica del questionario la società aveva depositato copia dei registri IVA, dei corrispettivi, fatture emesse e ricevute, copia dell'Unico 2001, dell'atto costitutivo della società e dei contratti di affitto di azienda posti in essere**. La Suprema Corte ritiene che **il giudice d'appello era chiamato ad accertare la produzione dei menzionati documenti nella fase precontenziosa**. Inoltre secondo la Corte di Cassazione la CTR non ha fornito precise motivazioni in merito

SEGUE

alla propria sentenza ed oltretutto le argomentazioni della CTR sono in contrasto col testo dell'avviso di accertamento, il quale **non dà conferma della ricezione dei documenti da parte dell'Ufficio.**

La Corte di Cassazione sottolinea che è **errata l'affermazione del giudice di appello secondo cui "il diritto di detrazione dell'IVA deve essere sempre riconosciuto"** ritenendo che l'omessa esibizione di libri, registri, scritture e documenti costituisca un adempimento meramente formale.

Ribadisce, invece, che **"l'invio del questionario da parte dell'Amministrazione Finanziaria, per fornire dati, notizie e chiarimenti, assolve alla funzione di assicurare, in rispondenza ai canoni di lealtà, correttezza e collaborazione propri degli obblighi di solidarietà della materia tributaria, un dialogo preventivo tra fisco e contribuente per favorire la definizione delle reciproche posizioni, sì da evitare l'instaurazione del contenzioso giudiziario, rimanendo legittimamente sanzionata l'omessa o intempestiva risposta con la preclusione amministrativa e processuale di allegazione di dati e documenti non forniti nella sede precontenziosa"**. Di conseguenza l'esibizione non costituisce un adempimento burocratico la cui omissione legittimi comunque il contribuente alla detrazione fiscale.

La Suprema Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata, e rinvia alla CTR per la liquidazione delle spese di giudizio.



Visualizza l'atto



Ordinanza della Corte di Cassazione 19.11.2018 n. 29722

IRAP DOVUTA IN PRESENZA DI SPESE PER COLLABORATORI PER LE ATTIVITÀ DI MEDICINA DI GRUPPO

Rimane a carico del medico l'onere di dimostrare l'eventuale assenza di autonoma organizzazione

Un medico, con professione svolta in convenzione con il SSN, presentava **un'istanza di rimborso IRAP per gli anni dal 2004 al 2007**. Avverso il **silenzio rifiuto** da parte dell'Agenzia delle Entrate **presentava ricorso** che veniva accolto dalla Commissione Tributaria Provinciale.

L'Agenzia delle Entrate impugnava la sentenza ma la Commissione Tributaria Regionale confermava la sentenza di primo grado della CTP.

Avverso la sentenza di appello, **l'Agenzia delle Entrate proponeva ricorso in Cassazione**, affidandosi a due motivi.

Con il primo motivo la ricorrente denuncia **violazione e falsa applicazione della norma in materia di IRAP** laddove la CTR **ha escluso**, nella fattispecie, **la sussistenza dell'autonoma organizzazione sulla base della generica affermazione** che *"i costi sostenuti per lavoro altrui non sono un valido indicatore ai fini dell'imposta sulle attività produttive, ma si ascrivono allo svolgimento dell'attività di medico di base in forma associata"*.

Con il secondo motivo l'Amministrazione Finanziaria denuncia violazione del principio in tema di riparto dell'onere della prova secondo il quale **grava sul contribuente**, che ritenga non esserci la presenza di presupposti impositivi, **dimostrare l'assenza delle condizioni di assoggettamento all'IRAP**.

La Corte di Cassazione ritiene che la CTR non abbia applicato correttamente i **principi che definiscono il requisito dell'autonoma organizzazione**, quale presupposto impositivo dell'IRAP, che **ricorre quando il contribuente**:

- 1) risultati, sotto qualsiasi forma, **responsabile dell'organizzazione** e non sia, quindi, inserito in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità ed interesse;
- 2) **impieghi beni strumentali eccedenti** il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività in assenza di organizzazione;
- 3) **si avvalga** in modo non occasionale **di lavoro altrui** che superi la soglia dell'impiego di un collaboratore che espliciti mansioni di segreteria o meramente esecutive.

La Suprema Corte ritiene **che la CTR non ha approfondito la natura delle collaborazioni e le modalità di reclutamento del personale**. Infatti sottolinea che il medico ha dichiarato che i costi da lui sostenuti costituivano la sua quota per far fronte a spese per il personale infermieristico e di segreteria per lo svolgimento di attività di medicina di gruppo (nello specifico si è avvalso di un infermiere, di un collaboratore informatico, e di un collaboratore di studio).

La Corte di Cassazione cassa la sentenza impugnata e rinvia alla CTR affinché accerti se tali costi, sostenuti nell'ambito del servizio di medicina generale in convenzione col SSN, resi nella forma associata della c.d. medicina di gruppo, possano costituire per il contribuente, tramite l'onere probatorio a suo carico, l'insussistenza delle condizioni per l'assoggettamento ad IRAP.