



INDICE

Comunicazione black list: ultima chiamata per evitare le sanzioni

1

Efficacia ed entrata in vigore	1
Ambito applicativo	2
Periodicità e termini di presentazione	6
Sanzioni	7

Comunicazione delle operazioni IVA al via da ottobre 2011

9

Le nuove regole sulle comunicazioni	9
Soggetti obbligati	10
Operazioni oggetto di comunicazione	10
Il comunicato delle Entrate sulle nuove comunicazioni	10
Operazioni escluse dalla comunicazione	11
Gli elementi e i termini di presentazione della comunicazione	11
Come si esegue l'invio "online" della comunicazione	12
I nuovi indici di ricchezza per il redditometro secondo la Guardia di Finanza	12
Lo spesometro e il nuovo redditometro	13

Lo schema di bilancio ordinario e in forma abbreviata

14

Il bilancio ordinario di esercizio	14
Bilancio in forma abbreviata	18

Modello 770/2011 Semplificato, nuovo prospetto per pignoramenti presso terzi

21

Adempimenti del terzo erogatore	21
Adempimenti del debitore	21

CONVEGNI E CORSI DI AGGIORNAMENTO

23

RACCOMANDATE
FAX
SMS?

COMmanager
TUTTO DAL TUO PC.

COMmanager

COMmanager è l'innovativo servizio che Wolters Kluwer Italia mette a disposizione di professionisti e aziende per gestire, via internet, la spedizione di FAX, SMS, posta prioritaria e raccomandate.

scopricommanager.wki.it

COMUNICAZIONE BLACK LIST: ULTIMA CHIAMATA PER EVITARE LE SANZIONI

Tratto da "L'Iva n. 12/2010"
A cura di Roberto Fanelli
Revisore contabile e pubblicitario

L'adempimento

L'Agenzia delle Entrate è intervenuta con le circolari n. 53/E e 54/E in risposta ai molti dubbi e alle richieste avanzate dagli operatori, in ragione del carattere di novità dell'adempimento relativo all'obbligo di comunicazione per le operazioni effettuate con paesi black list.

In particolare con la C.M. n. 54/E/2010 è stato chiarito che non è prevista nessuna sanzione in caso di eventuali violazioni concernenti la compilazione dei modelli di comunicazione relativi al trimestre luglio/settembre 2010 (per i soggetti tenuti a presentare il modello con periodicità trimestrale) o ai mesi da luglio a novembre 2010 (per i soggetti tenuti a presentare il modello con periodicità mensile). A condizione, però, che i contribuenti provvedano a sanare le violazioni, inviando, entro il 31 gennaio 2011, i modelli di comunicazione integrativa

► Riferimenti

- Agenzia delle Entrate, circolare 21 ottobre 2010, n. 53/E D.M. 23 gennaio 2004
- Agenzia delle Entrate, circolare 28 ottobre 2010, n. 54/E
- D.M. 30 marzo 2010
- D.M. 5 agosto 2010
- D.L. 25 marzo 2010, n. 40, art. 1

L'art. 1 del D.L. 25 marzo 2010, n. 40 (convertito dalla legge 22 maggio 2010, n. 73), al fine di contrastare le frodi fiscali in materia di IVA, ha introdotto l'obbligo di comunicare in forma telematica all'Agenzia delle Entrate «tutte le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate e ricevute, registrate o soggette a registrazione, nei confronti di operatori economici aventi sede, residenza o domicilio in Paesi cosiddetti black list».

I Paesi a fiscalità privilegiata o Paesi black list sono quelli individuati con il D.M. 4 maggio 1999 ed il D.M. 21 novembre 2001.

Il citato art. 1 prevede che, con decreto ministeriale, l'obbligo in parola:

- a) può essere escluso con riferimento a determinati Paesi compresi nella black list ovvero a settori di attività svolte negli stessi Paesi;
- b) può essere esteso anche a taluni Paesi «non black list» ovvero a specifici settori di attività e

a particolari tipologie di soggetti.

L'obbligo della comunicazione riguarda le operazioni realizzate a partire dal 1° luglio 2010.

Le modalità ed i termini per l'adempimento in esame sono previsti dal D.M. 30 marzo 2010.

La comunicazione deve essere effettuata utilizzando il modello approvato con il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 28 maggio 2010.

Il D.M. 5 agosto 2010 ha specificato l'ambito soggettivo e oggettivo dell'obbligo di comunicazione in relazione a specifici settori di attività nonché a particolari tipologie di soggetti, disponendo altresì il differimento al 2 novembre 2010 dei termini per la presentazione degli elenchi mensili relativi ai periodi di luglio e agosto.

L'Agenzia delle Entrate ha fornito i chiarimenti in ordine alle suddette disposizioni con circolare n. 53/E del 21 ottobre 2010 e con circolare n. 54/E del 28 ottobre 2010.

Si veda Tavola n.1 alla pagina successiva.

Efficacia ed entrata in vigore

Le disposizioni in esame «si applicano alle operazioni effettuate dal 1° luglio 2010» (art. 4, comma 1, del D.M. 5 agosto 2010).

La decorrenza è invece fissata «alle operazioni effettuate dal 1° settembre 2010» per le prestazioni di servizi «che non si considerano effettuate nel territorio dello Stato agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto e che sono rese o ricevute nei confronti di operatori economici aventi sede, residenza o domicilio nei Paesi cosiddetti black list» (art. 4, comma 2 e art. 3 del citato D.M. 5 agosto 2010).

Si tratta delle prestazioni di servizi territorialmente non rilevanti nello Stato ai fini IVA, effettuate nei confronti di operatori economici stabiliti nei Paesi black list o ricevute dai soggetti medesimi.

«Sebbene il richiamato art. 4 del D.M. 5 agosto 2010, nel disciplinare la decorrenza dell'obbligo, faccia riferimento alle "operazioni effettuate", si ritiene che, in coerenza con quanto chiarito al paragrafo 3.1, al fine di verificare se sussiste o meno l'obbligo di comunicazione, occorre far riferimento alla data di registrazione dell'operazione nei registri IVA (ovvero alla annotazione nelle scritture contabili obbligatorie, se precedente o alternativa alla registrazione nei

registri IVA)» (circolare n. 53/E, cit., par. 5).
 Pertanto, sulla scorta dell'interpretazione dell'Agenzia delle Entrate, devono essere comunicate le operazioni annotate «nei registri IVA ovvero, se precedente o alternativa, nelle scritture contabili obbligatorie» (cfr. par. 3.1. della predetta circolare) a partire dal 1° luglio 2010 (ovvero, relativamente alle prestazioni di servizi non territorialmente rilevanti in Italia, da 1° settembre 2010).

Infine, il comma 3 dell'art. 4 del D.M. 5 agosto 2010 prevede che «i modelli di comunicazione relativi ai periodi mensili di luglio ed agosto 2010 sono presentati entro il 2 novembre 2010» (cadendo sia il 31 ottobre che il 1° novembre di giorno festivo).

Quindi, il primo invio dei dati doveva essere effettuato entro il 2 novembre 2010 (data in cui scade l'obbligo di comunicare anche le operazioni registrate nel mese di settembre).

Ambito applicativo

L'obbligo di comunicazione in argomento si applica:

- 1) ai «soggetti passivi all'imposta sul valore

aggiunto»;

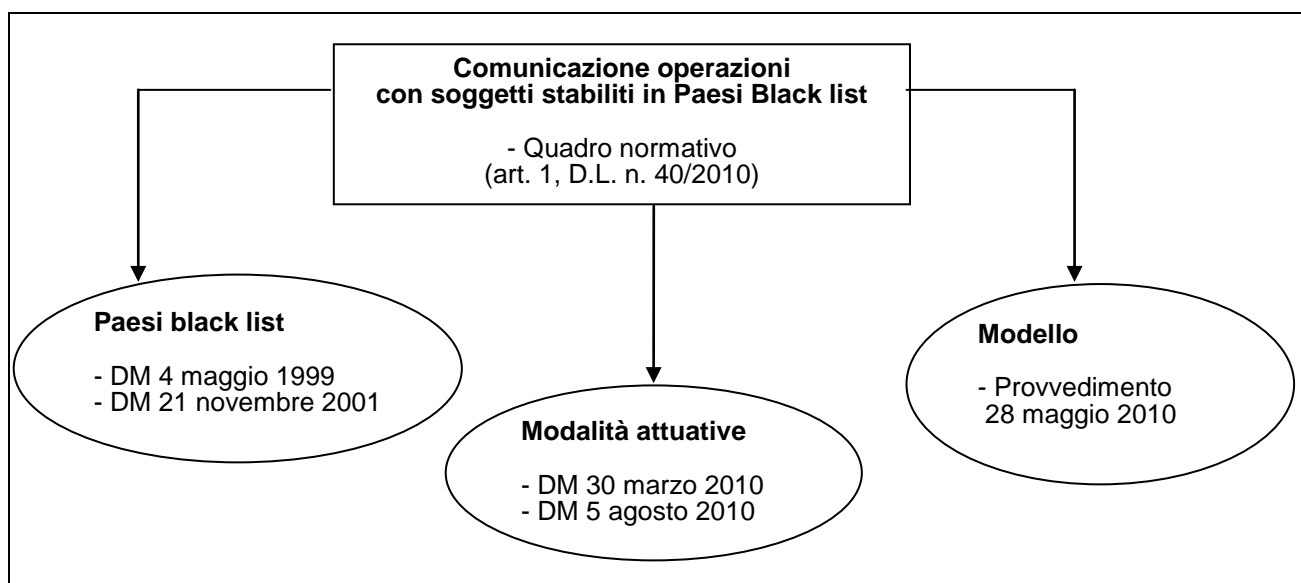
- 2) per «le cessioni di beni e le prestazioni di servizi»;
- 3) «effettuate e ricevute, registrate o soggette a registrazione»;
- 4) nei confronti «di operatori economici aventi sede, residenza o domicilio in Paesi cosiddetti black list» di cui al:
 - a) D.M. 4 maggio 1999;
 - b) D.M. 21 novembre 2001.

Soggetti passivi IVA

L'obbligo in parola si rivolge, quindi, ai soggetti che, agli effetti dell'IVA, esercitano le attività d'impresa, artistiche o professionali di cui agli artt. 4 e 5 del D.P.R. n. 633/1972 e che, pertanto, sono in possesso del numero di partita IVA (o sono obbligati ad averlo).

Per quanto riguarda gli enti non commerciali che non effettuano, neanche occasionalmente, operazioni di natura commerciale, gli stessi non sono considerati soggetti passivi IVA e, quindi, non sono tenuti all'obbligo di comunicazione in esame.

Tavola n. 1 - Quadro normativo



Gli enti non commerciali che effettuano in modo non prevalente operazioni di natura commerciale - e che quindi sono in possesso del numero di partita IVA per le attività di natura commerciale - sono tenute alla comunicazione in commento esclusivamente per le eventuali operazioni effettuate nell'ambito dell'attività commerciale, anche se di natura residuale.

Conseguentemente, non sono tenuti alla comunicazione:

- 1) lo Stato, le Regioni, le Province, i Comuni e gli altri organismi di diritto pubblico in

relazione alle operazioni effettuate e ricevute nell'ambito di attività istituzionali;

- 2) gli enti che non hanno come oggetto principale o esclusivo un'attività commerciale, per le operazioni effettuate da tali organismi nell'ambito della propria sfera istituzionale.

La circolare n. 53/E ha precisato che gli enti non commerciali sono esclusi dall'obbligo della comunicazione, quando agiscono nella propria sfera istituzionale, anche per i servizi ricevuti, sebbene ai fini delle norme sulla territorialità tali

enti sono considerati soggetti passivi (vedi art. 7-ter, 7-ter, comma 2, lett. b), del D.P.R. n. 633/1972).

Infatti, «detta regola rileva soltanto ai fini dell'applicazione delle disposizioni relative alla determinazione del luogo di effettuazione delle prestazioni di servizi. Conseguentemente, le prestazioni di servizi commesse dagli enti non commerciali - ancorché, come sopra precisato, gli stessi debbano essere considerati soggetti passivi ai fini del requisito della territorialità dell'IVA - non sono soggette all'obbligo di segnalazione quando l'acquisto di dette prestazioni sia riferibile all'attività istituzionale dell'ente».

La citata circolare ha, inoltre, chiarito che devono intendersi esclusi dall'obbligo in parola anche i soggetti passivi che, dotati di partita IVA, si avvalgono dei regimi semplificati previsti per i contribuenti «minimi».

Si tratta, in particolare, di coloro che si avvalgono:

- del regime di cui all'art. 1, commi 96-116, della legge 24 dicembre 2007, n. 244 (c.d. regime dei minimi previsto per coloro che non realizzano un volume d'affari superiore a 30 mila euro);
- del regime fiscale agevolato per le «nuove iniziative produttive» di cui all'art. 13 della legge 23 dicembre 2000, n. 388.

Cessioni di beni e prestazioni di servizi

Rientrano nell'obbligo di comunicazione:

- le cessioni di beni e le prestazioni di servizi rese;
- gli acquisti di beni e le prestazioni di servizi ricevute,

secondo la nozione definita negli artt. 2 e 3 del D.P.R. n. 633/1972.

La circolare n. 53/E ha specificato, inoltre, che devono intendersi comprese nell'obbligo anche le «operazioni di acquisto e di cessione effettuate con operatori economici aventi sede, residenza o domicilio in Paesi posti al di fuori del territorio della Comunità Europea e, dunque, anche alle importazioni e alle esportazioni», ivi comprese quelle eseguite, rispettivamente, con l'introduzione di beni in un «deposito IVA» ovvero previa custodia dei beni in un deposito IVA (cfr. art. 50-bis del D.L. n. 331/1993).

E ciò a prescindere dal fatto che tali operazioni, transitando in dogana, sono già oggetto di monitoraggio.

Le cessioni di beni e le prestazioni di servizi attive e passive devono essere comunicate sia se imponibili, non imponibili o esenti.

L'Agenzia delle Entrate (citata circolare n. 53/E) ha inoltre chiarito che l'obbligo di comunicazione deve intendersi esteso anche alle operazioni c.d. escluse per carenza del requisito territoriale di applicazione del tributo.

Da ciò emerge, dunque, che non devono essere segnalati gli acquisti di beni e servizi e le cessioni





e prestazioni effettuate che siano considerate escluse per carenza del requisito soggettivo o di quello oggettivo (ad esempio, acquisti di beni o servizi da privati o da enti non commerciali che agiscono nell'ambito della sfera istituzionale, le operazioni non considerate cessioni né prestazioni, ecc.).

Per quanto riguarda le operazioni escluse per carenza del requisito territoriale, si osserva, comunque, che l'art. 1 del D.L. n. 40/2010 prevede l'obbligo della segnalazione per le operazioni «registrate o soggette a registrazione», mentre le operazioni escluse non sono soggette alla registrazione IVA, eccezion fatta per le cessioni relative a beni in transito o depositati in luoghi soggetti a vigilanza doganale e per le prestazioni di servizi effettuate nei confronti di soggetti passivi comunitari (cfr. art. 21, comma 6, del D.P.R. n. 633/1972).

Tuttavia, l'art. 3 del D.M. 5 agosto 2010 espressamente prevede che l'obbligo di comunicazione in argomento «è esteso alle prestazioni di servizi che non si considerano effettuate nel territorio dello Stato agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto e che sono rese o ricevute nei confronti di operatori economici aventi sede, residenza o domicilio nei Paesi cosiddetti black list».

Tali operazioni, quindi, pur continuando ad essere considerate «escluse» da IVA e, pertanto, non soggette agli ordinari obblighi di fatturazione, registrazione e dichiarazione, devono essere incluse nella comunicazione in esame, per espressa previsione del decreto, emanato in forza della previsione recata dall'art. 1, comma 2, del D.L. n. 40/2010.

Tavola n. 2 – Operazioni soggette all'obbligo della comunicazione

	cessioni di beni, acquisti e prestazioni di servizi effettuati da e verso soggetti UE
	prestazioni di servizi rese verso soggetti extra-UE
	prestazioni di servizi fornite da soggetti extra-UE
	importazioni ed esportazioni di beni.
N.B.: ovviamente, se la controparte è stabilito in un Paese black list.	

Rappresentante fiscale e stabile organizzazione

Tenuto conto della finalità di contrasto alla frode ed all'evasione fiscale in materia di imposizione indiretta perseguita dalla disciplina in commento, la circolare n. 53/E (par. 2.1.) precisa che devono intendersi soggette all'obbligo di comunicazione

anche le operazioni realizzate da un soggetto passivo IVA nei confronti del rappresentante fiscale di un operatore economico avente sede, residenza ovvero domicilio in un Paese a regime fiscale privilegiato, qualora il rappresentante sia nominato in un Paese non incluso nella black list (ivi compresa l'Italia).

Allo stesso modo, devono ritenersi soggette all'obbligo di comunicazione anche gli scambi di beni ovvero le prestazioni di servizi che il soggetto passivo IVA stabilito in Italia realizza nei confronti della stabile organizzazione di un operatore economico avente sede, residenza o domicilio in un Paese black list, qualora la stabile organizzazione sia situata in un Paese non incluso tra quelli a regime fiscale privilegiato (ivi compresa l'Italia).

Ad esempio, se un operatore economico con sede in un Paese black list nomina un rappresentante fiscale in Francia, la cessione effettuata da un soggetto passivo nazionale nei confronti di tale rappresentante fiscale deve essere inclusa nella comunicazione; le operazioni effettuate nei confronti di una stabile organizzazione in Italia di un soggetto stabilito in un Paese black list devono ugualmente essere comunicate, così come vanno comunicati gli acquisti effettuati presso tale stabile organizzazione. In pratica, ai fini dell'obbligo in parola, i rappresentanti fiscali e le stabili organizzazioni di soggetti con sede, residenza o domicilio in Paesi black list devono essere considerati «trasparenti».

Operazioni esenti

L'art. 2 del D.M. 5 agosto 2010 esclude dall'obbligo di comunicazione «le attività con le quali si realizzano operazioni esenti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, sempre che il contribuente si avvalga della dispensa dagli adempimenti di cui all'art. 36 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633».

Ai fini dell'esclusione, quindi, occorre che:

- 1) l'operazione effettuata sia esente da IVA;
- 2) il cedente o prestatore soggetto ad imposta si avvalga dell'opzione per la dispensa dalle operazioni esenti di cui al citato art. 36-*bis*.

La norma prevede, tuttavia, che «resta fermo l'obbligo di comunicazione per le eventuali operazioni imponibili effettuate nell'ambito di dette attività».

A tal riguardo, la circolare n. 53/E ha precisato che «l'obbligo di comunicazione sussiste per le sole operazioni imponibili attive; sono, quindi, escluse dal predetto obbligo di segnalazione le operazioni imponibili passive, anche in considerazione del fatto che per i soggetti che hanno optato per la dispensa dagli adempimenti di cui all'art. 36-*bis* del D.P.R. n. 633 del 1972 è precluso il diritto alla detrazione dell'imposta».

Operazioni effettuate e ricevute, registrate o soggette a registrazione

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che il momento rilevante per determinare il periodo in cui comprendere le operazioni da segnalare coincide, in generale, con la data di registrazione - nei registri IVA ovvero, se precedente o alternativa, nelle scritture contabili obbligatorie - delle operazioni realizzate con soggetti aventi sede, residenza o domicilio in Paesi a fiscalità privilegiata (circolare n. 53/E, par. 3), fermo restando, come già detto, che l'obbligo in parola riguarda le operazioni «effettuate» a partire dal 1 luglio 2010¹.

Pertanto, il criterio guida per l'individuazione del periodo di riferimento non è dato dal momento di effettuazione dell'operazione ma da quello della sua registrazione; inoltre, a tale fine, non rileva esclusivamente la registrazione delle operazioni nei registri IVA, ma anche quella in altre scritture contabili, se anteriore alla registrazione IVA.

Il chiarimento dell'Agenzia delle Entrate semplifica certamente l'esecuzione dell'obbligo da parte dei soggetti tenuti alla comunicazione, anche se non appare perfettamente in linea con le previsioni normative, che sembrano ancorare l'obbligo della segnalazione al momento di «effettuazione» dell'operazione e non alla data della sua registrazione in contabilità.

Anche le istruzioni per la compilazione del modello fanno riferimento alla data in cui l'operazione attiva o passiva con soggetti stabiliti in Paesi black list è stata «effettuata».

Tenendo conto dei termini di registrazione previsti in via generale per la contabilizzazione e registrazione delle operazioni effettuate, la comunicazione delle operazioni stesse potrebbe essere quindi effettuata, in base al criterio indicato dalla citata circolare, anche con due mesi di ritardo, rispetto al momento di effettuazione (si pensi, ad esempio, alle fatture di acquisto che ai fini dell'IVA possono essere registrate entro il secondo anno successivo a quello in cui l'operazione è stata effettuata per le quali, quindi, varrebbe il termine di registrazione di 60 giorni in contabilità generale).

Una ulteriore considerazione riguarda le prestazioni di servizi attive ultimate dalle imprese, per le quali non si è ancora riscosso il corrispettivo. Come noto, ai fini IVA tali operazioni non si considerano ancora «effettuate» finché il prestatore non emette fattura o riceve il pagamento; invece, ai fini contabili e delle imposte sui redditi la prestazione «ultimata» si considera effettuata e, quindi, deve essere contabilizzata.

¹ Come precisa la circolare Assonime n. 35 del 2010, ad esempio nel modello di comunicazione relativo al mese di luglio 2010 devono essere indicate le operazioni registrate a luglio, sempreché «effettuate» dal 1° luglio ma non le operazioni «effettuate» a luglio e registrate ad agosto.

E' dubbio se, in questo caso, l'operazione debba essere inclusa nella comunicazione relativa al periodo in cui la stessa è stata registrata in contabilità generale ovvero ai fini delle imposte sui redditi o se, come sembra, debba attendersi l'emissione e la registrazione IVA della fattura (cioè l'«effettuazione» dell'operazione).

Per quanto concerne le prestazioni di servizi rese non soggette ad IVA per carenza del requisito della territorialità che, come si è detto, sono comunque incluse tra quelle oggetto di comunicazione (cfr. art. 3 del D.M. 5 agosto 2010), poiché per le stesse non è previsto l'obbligo dell'emissione della fattura (eccezione fatta per le operazioni rese a committenti soggetti passivi comunitari - cfr. art. 21, sesto comma, del D.P.R. n. 633/1972), l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che «il momento rilevante, ai fini della comunicazione, è quello della registrazione nelle scritture contabili obbligatorie o, in mancanza, quello del pagamento da parte dell'operatore economico».

Per quanto riguarda le operazioni per le quali l'imposta è assolta con il meccanismo dell'inversione contabile (che comprendono, quindi, anche gli acquisti intracomunitari e quelli da non residenti con autofattura), la circolare chiarisce che tali operazioni devono essere inserite tra le operazioni passive, «in ragione del regime IVA previsto dalla normativa italiana». Ciò dovrebbe significare, nella sostanza, che vale il criterio generale sopra enunciato che fa riferimento alla data di registrazione dell'operazione nella contabilità IVA «ovvero, se precedente o alternativa, nelle scritture contabili obbligatorie». Come ha precisato la stessa circolare n. 53/E tale criterio si applica anche agli acquisti di beni da San Marino senza addebito dell'imposta, nel senso che l'operazione rileva, ai fini della comunicazione in esame, in relazione alla registrazione dell'autofattura ovvero al documento ricevuto dall'operatore sammarinese integrato con l'indicazione dell'imposta.

Operatori economici aventi sede, residenza o domicilio in Paesi cosiddetti black list

L'obbligo di comunicazione riguarda le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nei confronti di «operatori economici aventi sede, residenza o domicilio in Paesi cosiddetti black list di cui al decreto del Ministro delle finanze in data 4 maggio 1999, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana n. 107 del 10 maggio 1999 e al decreto del Ministro dell'economia e

delle finanze 21 novembre 2001, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana n. 273 del 23 novembre 2001» (art. 1 del D.L. n. 40/2010).

Il D.M. 4 maggio 1999 reca la lista dei Paesi aventi un regime fiscale privilegiato ai fini della presunzione di residenza delle persone fisiche di all'art. 2, comma 2-*bis*, del D.P.R. n. 917/1986 (Testo Unico delle Imposte sui Redditi - TUIR; il D.M. 21 novembre 2001 reca la lista degli Stati o territori a regime fiscale privilegiato ai fini dell'applicazione delle disposizioni di cui agli artt. 167 e 168 dello stesso TUIR in materia di imprese estere controllate e collegate.

Poiché la norma rinvia ad entrambi i decreti, «le liste in essi contenute devono essere applicate congiuntamente e a prescindere dalla condizione soggettiva dell'operatore economico. In altri termini, affinché ricorra l'obbligo di comunicazione, è sufficiente che l'operatore economico abbia sede, residenza o domicilio in un Paese contemplato da una sola delle suddette liste e indipendentemente dalla natura giuridica e dall'attività svolta da tale operatore» (così la circolare n. 53/E, la quale precisa, ad esempio, che è tenuto all'obbligo di comunicazione il soggetto passivo IVA che effettua cessioni di beni e prestazioni di servizi nei confronti di un operatore economico persona fisica stabilito in un Paese non incluso nell'elenco di cui al D.M. 4 maggio 1999, ma previsto in quello del D.M. 21 novembre 2001).

Il D.M. 21 novembre 2001 contiene l'elenco degli Stati o territori a regime fiscale privilegiato nonché, negli artt. 2 e 3, l'elenco dei Paesi aventi un regime fiscale privilegiato «con esclusione di alcune società» e quello dei Paesi a regime fiscale privilegiato «limitatamente ad alcuni soggetti ed attività».

L'Agenzia delle Entrate, sul punto, ha precisato che «ai fini del predetto obbligo di comunicazione, non rilevano i limiti soggettivi e oggettivi espressamente previsti dagli artt. 2 e 3 del D.M. 21 novembre 2001; ad esempio, è tenuto all'obbligo di comunicazione il soggetto passivo IVA che effettua cessioni di beni e prestazioni di servizi nei confronti di un operatore economico stabilito in Kenia anche qualora non si tratti di una società insediata nelle *Export Processing Zones* di cui all'art. 3, n. 8), del D.M. 21 novembre 2001».

Si veda in Tavola n. 3, alla pagina successiva, l'elenco dei Paesi compresi in uno o in entrambi i citati decreti.

Tavola 3: Paesi black list

<p>A: Alderney (Aurigny); Andorra (Principat d'Andorra); Angola; Anguilla; Antigua e Barbuda (Antigua and Barbuda); Antille Olandesi (Nederlandse Antillen); Aruba</p> <p>B: Bahamas; Bahrein; Barbados; Barbuda; Belize; Bermuda; Brunei</p> <p>C: Costa Rica</p> <p>D: Domenica</p> <p>E: Emirati Arabi Uniti; Ecuador</p> <p>F: Filippine</p> <p>G: Giamaica; Gibilterra; Gibuti; Grenada; Guatemala; Guernsey</p> <p>H: Herm (Isole del Canale); Hong Kong (Xianggang)</p> <p>I: Isola di Man (Isle of Man); Isole Cayman; Isole Cook; Isole Marshall; Isole Turks e Caicos; Isole Vergini Britanniche; Isole Vergini statunitensi</p> <p>J: Jersey</p> <p>K: Kenia; Kiribati (ex Isole Gilbert)</p> <p>L: Libano; Liberia; Liechtenstein; Lussemburgo</p> <p>M: Macao; Malaysia; Maldive; Mauritius; Monaco; Monserrat</p> <p>N: Nauru; Niue; Nuova Caledonia</p> <p>O: Oman</p> <p>P: Panama; Polinesia Francese; Portorico</p> <p>S: Saint Kitts e Nevis; Saint Lucia; Saint Vincent e Grenadine; Salomone; Samoa; San Marino; Sant'Elena; Sark (Isole del Canale); Seychelles; Singapore; Svizzera</p> <p>T: Taiwan; Tonga; Turks e Caicos; Tuvalu</p> <p>U: Uruguay</p> <p>V: Vanuatu</p> <p>N.B.: Per effetto del D.M. 27 luglio 2010, Cipro e Malta sono stati eliminati dalle black list. Pertanto, l'art. 1 del D.M. 5 agosto 2010 ha espressamente chiarito che le operazioni con tali Paesi non devono essere comunicate, anche se realizzate prima della modifica in argomento.</p>
--

Periodicità e termini di presentazione

Il modello di comunicazione deve essere presentato con riferimento:

- a) a periodi trimestrali, per i soggetti che hanno realizzato, nei quattro trimestri precedenti e per ciascuna categoria di operazioni, un ammontare totale trimestrale non superiore a 50.000 euro (tali soggetti devono far riferimento ai quattro trimestri che compongono l'anno solare - art. 2, comma 5, del D.M. 30 marzo 2010);
- b) a periodi mensili, per i soggetti che non si trovano nelle condizioni richieste dalla lettera a) e cioè che hanno superato le soglie ivi indicate (cfr. art. 2 del D.M. 30 marzo 2010).

Il superamento della soglia deve essere accertato distintamente con riguardo alle singole categorie di operazioni realizzate nei confronti di operatori economici stabiliti in Paesi black list o ricevute dai medesimi soggetti, indicate nell'art. 1 dello stesso D.M. 30 marzo 2010, vale a dire:

- cessioni di beni (comprese le esportazioni);
- prestazioni di servizi rese (anche a soggetti extracomunitari);
- acquisti di beni (comprese le importazioni);
- prestazioni di servizi ricevute (anche da soggetti extracomunitari).

Attenzione

Le singole categorie di operazioni non si sommano tra loro ma sono considerate singolarmente ai fini della determinazione del raggiungimento della soglia.

Tuttavia, il superamento della soglia per una singola categoria di operazioni determina l'obbligo di presentazione mensile per l'intero elenco di operazioni, anche se per le altre categorie di operazioni non è stato superato l'ammontare previsto.

I soggetti che sono tenuti alla presentazione della comunicazione con periodicità trimestrale possono presentarlo con periodicità mensile per l'intero anno solare (art. 2, comma 3, del D.M. 30 marzo 2010).

Termini di presentazione

Il modello di comunicazione deve essere presentato all'Agenzia delle entrate per via telematica entro l'ultimo giorno del mese successivo al periodo di riferimento (art. 3 del D.M. 30 marzo 2010).

Come si è già ricordato, i modelli di comunicazione relativi ai periodi mensili di luglio ed agosto 2010 sono presentati entro il 2 novembre 2010 (art. 4, comma 3, del D.M. 5 agosto 2010).

Tavola n. 4 – Termini di presentazione

Periodo di riferimento	Termine di presentazione
Luglio 2010 (*)	2 novembre 2010 (**)
Agosto 2010 (*)	2 novembre 2010 (**)
Settembre 2010	2 novembre 2010 (**)
Ottobre 2010	30 novembre 2010
Novembre 2010	31 dicembre 2010
Dicembre 2010	31 gennaio 2011
Trim. Luglio - Settembre 2010	2 novembre 2010 (**)
Trim. Ottobre Dicembre 2010	31 gennaio 2011
(*) Art. 4, comma 3, D.M. 5 agosto 2010 (**) Il 31 ottobre ed il 1 novembre cadono in giorno festivo.	

Prima applicazione dell'adempimento

In sede di prima applicazione dell'adempimento in esame, per stabilire la periodicità della comunicazione occorre distinguere tra:

- a) cessioni ed acquisti di beni;
- b) prestazioni di servizi, rese e ricevute.

Per le cessioni/acquisti dovrà essere verificato il superamento o meno della soglia di 50.000 con riferimento ai quattro trimestri precedenti il 1° luglio 2010 (termine a partire dal quale devono essere segnalate le operazioni), quindi, già a partire dal 1° luglio 2009 (così la circolare n. 53/E, par. 3).

In pratica, la periodicità delle comunicazioni sarà mensile se in uno dei seguenti trimestri:

- luglio - settembre 2009;
- ottobre - dicembre 2009;
- gennaio - marzo 2010;
- aprile - luglio 2010;

l'ammontare delle:

- cessioni di beni (comprese le esportazioni); ovvero degli
- acquisti di beni (comprese le importazioni);
- ha superato la soglia stabilita.

Per quanto riguarda le prestazioni di servizi, «il superamento o meno della predetta soglia dovrà essere verificato con riferimento ai due trimestri precedenti il 1° luglio 2010, vale a dire a partire dal 1° gennaio 2010» (così circolare n. 53/E, cit.; ciò perché le regole relative alla territorialità dei servizi sono state modificate con effetto dal 1° gennaio 2010 e sarebbe, quindi, estremamente difficoltoso individuare con esattezza l'ammontare dei servizi resi a operatori non stabiliti e di quelli ricevuti dagli stessi fino al 31 dicembre 2009).

Resta fermo l'obbligo di presentazione mensile per l'intero elenco di operazioni nel caso in cui il superamento della soglia sia verificato con riferimento ad una singola categoria di operazioni. L'art. 2, comma 2, del D.M. 30 marzo 2010 prevede che i soggetti che hanno iniziato l'attività da meno di quattro trimestri trasmettono la comunicazione trimestralmente, sempre che si trovino «sotto soglia» nei trimestri già trascorsi.

Superamento della soglia

I soggetti che presentano una comunicazione con periodicità trimestrale e che, nel corso di un trimestre, superano la soglia sopraindicata, sono tenuti alla presentazione della comunicazione con periodicità mensile «a partire dal mese successivo in cui tale soglia è superata. In tal caso le comunicazioni sono presentate, appositamente contrassegnate, per i periodi mensili già trascorsi» (art. 2, comma 4, D.M. 30 marzo 2010).

Ad esempio, un contribuente trimestrale che superi la soglia nel mese di novembre 2010, è tenuto a presentare la comunicazione relativa a

novembre entro il 31 dicembre; entro tale data deve presentare anche la comunicazione di ottobre (cfr. la circolare n. 36/E del 21 giugno 2010, in materia di elenchi INTRASTAT).

Inizio attività

L'art. 2, comma 2, del D.M. 30 marzo 2010 prevede, come già detto, che i soggetti che hanno iniziato l'attività da meno di quattro trimestri presentano la comunicazione trimestralmente, sempre che si trovino «sotto soglia» nei trimestri già trascorsi.

Da tale disposizione emerge, quindi, che in caso di inizio di attività il contribuente ha facoltà di iniziare la presentazione della comunicazione con cadenza trimestrale, sempreché resti sotto la soglia prevista per tutto il trimestre.

Sanzioni

Con circolare n. 54/E del 28 ottobre 2010, l'Agenzia delle Entrate:

- 1) tenuto conto del carattere di novità dell'adempimento in esame;
- 2) in considerazione delle difficoltà che gli operatori si trovano verosimilmente a gestire per l'individuazione dei dati rilevanti ai fini in esame,

ha reputato «ragionevole ritenere che, in sede di prima applicazione della nuova disciplina, i soggetti interessati possano incorrere in errori nella compilazione del modello di comunicazione. Pertanto, sussistendo "obiettive condizioni di incertezza", in aderenza all'art. 10, comma 3, della legge 27 luglio 2000, n. 212 - recante disposizioni in materia di Statuto dei diritti del contribuente - l'Amministrazione finanziaria, in sede di controllo, non applicherà sanzioni in caso di eventuali violazioni concernenti la compilazione dei modelli di comunicazione relativi:

- al trimestre luglio/settembre 2010, per i soggetti tenuti a presentare il modello con periodicità trimestrale;
- ai mesi da luglio a novembre 2010, per i soggetti tenuti a presentare il modello con periodicità mensile.

Ciò a condizione che i contribuenti provvedano a sanare eventuali violazioni, inviando, entro il 31 gennaio 2011, i modelli di comunicazione integrativa».

Si veda la Tavola n. 5.

Tavola n. 5 – Sanzioni

Violazione	Norma violata	Norma sanzionatoria	Sanzione
Omessa presentazione della comunicazione delle operazioni realizzate con operatori economici aventi sede, residenza o domicilio in Paesi cosiddetti black list	Art. 1, c. 1, D.L. n. 40/2010	Art. 1, c. 3, D.L. n. 40/2010	516,00 min 4.130,00 max
Presentazione della comunicazione delle operazioni realizzate con operatori economici aventi sede, residenza o domicilio in Paesi cosiddetti black list con dati incompleti o inesatti	D.L. n. 40/2010, art. 1, c. 1	Art. 1, c. 3, D.L. n. 40/2010	516,00 min 4.130,00 max
N.B.: Per le violazioni in esame non si applica l'art. 12 del D.Lgs. n. 472/1997. Pertanto, in caso di ripetuta violazione dell'obbligo di comunicazione in esame - realizzato indifferentemente nella forma dell'omissione ovvero dell'incompletezza o non veridicità dei dati esposti - ciascuna violazione soggiace alla pena per essa prevista secondo le regole del cumulo materiale, senza possibilità di applicare il cumulo giuridico alle relative sanzioni.			


Lo sai che

OSRA ha la soluzione che **automatizza il processo operativo della individuazione dei soggetti interessati all'invio telematico del modello attraverso:**

- **L'individuazione** dei soggetti interessati,
- **L'importazione** dei dati dalle rilevazioni contabili,
- **La gestione** del modello conforme alle specifiche,
- **La stampa** del modello ministeriale,
- **La gestione** del telematico conforme alle specifiche,
- **Il controllo** dei limiti per la determinazione delle periodicità
- **I report** e le funzioni di controllo per i soggetti interessati
- **La possibilità** di gestire i dati per le ditte esterne

Per saperne di più, consulta la scheda prodotto e la scheda di sintesi normativa



COMUNICAZIONE DELLE OPERAZIONI IVA AL VIA DA OTTOBRE 2011

Tratto da "Pratica Fiscale n. 3 del 17/01/2011"

A cura di Salvina Morina – Esperto fiscale

e Tonino Morina – Esperto fiscale, professore della Scuola Superiore di Economia e Finanze di Roma 2

LA NOVITA'

Con la comunicazione delle spese, cd. spesometro, il Fisco potrà misurare la capacità contributiva delle persone fisiche. Per le prime comunicazioni, l'appuntamento è fissato entro ottobre 2011.

Per le operazioni del 2010, saranno obbligati alla comunicazione solo i contribuenti IVA, per le operazioni di ammontare pari o superiore a 25.000 euro, al netto dell'IVA. Per il 2010, l'adempimento riguarderà le sole operazioni per le quali sono state emesse fatture tra soggetti IVA (operazioni business to business).

Dal mese di maggio 2011 si dovranno tenere sotto controllo anche le operazioni nei confronti dei privati cittadini (operazioni business to consumer), per le spese di importo pari o superiore a 3.600 euro, IVA compresa.

► Riferimenti

- Agenzia delle Entrate, Provvedimento del 22 dicembre 2010, n. 2010/184182
- D.L. 31 maggio 2010, n. 78, convertito dalla legge 30 luglio 2010, n. 122, art. 21
- D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 8, comma 1
- D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 38
- D.P.R. 29 settembre 1973, n. 605, artt. 4 e 7

Una volta i conti della spesa si facevano in famiglia, con carta e penna alla mano. Ora, invece, c'è l'occhio "virtuale" del Fisco a controllare la spesa e pretendere le comunicazioni.

Il nuovo misuratore delle spese, di cui alla denominazione giornalistica "spesometro", servirà al Fisco per **misurare la capacità contributiva** delle persone fisiche, nonché per **controllare i soggetti IVA** che emettono fatture consentendo la detrazione dell'IVA e la deduzione dei costi ad altri soggetti, ma che poi si "dimenticano" di versare l'IVA e pagare le imposte. Per le prime comunicazioni al Fisco, l'appuntamento è fissato entro il **mes**e di **ottobre 2011**, ma riguarderà **solo i soggetti IVA**.

Per il 2010, saranno obbligati alla comunicazione, da presentare **esclusivamente in via telematica**, solo i contribuenti IVA, per le operazioni di ammontare pari o superiore a 25.000 euro, al netto dell'IVA. L'adempimento

riguarderà le sole operazioni per le quali sono state emesse fatture tra soggetti IVA (operazioni business to business), in pratica, sarà un ritorno, anche se parziale, ai vecchi elenchi clienti e fornitori.

A partire **dal 1° gennaio 2011**, si dovranno comunicare tutte le operazioni tra soggetti IVA (operazioni business to business), di ammontare pari o superiore a 3.000 euro al netto dell'IVA.

Dal mese di maggio 2011 si dovranno tenere sotto controllo anche le operazioni nei confronti dei privati cittadini (operazioni business to consumer), per le spese di importo pari o superiore a 3.600 euro, IVA compresa.

A partire **dalle operazioni relative all'anno 2011**, le comunicazioni dovranno essere inviate entro il 30 aprile dell'anno successivo a quello di riferimento.

Le nuove regole sulle comunicazioni

Le regole sul nuovo obbligo di comunicazione delle operazioni rilevanti ai fini IVA sono contenute nel provvedimento 22 dicembre 2010 (protocollo 2010/184182) del direttore dell'Agenzia delle Entrate, che fissa i limiti, le modalità tecniche, le procedure e i termini. Si tratta dell'adempimento introdotto dall'art. 21 del D.L. n. 78/2010, convertito dalla legge n. 122/2010.

Attenzione

Comunicazioni con due obiettivi: misurare la capacità contributiva e contrastare l'evasione IVA

Come segnalato nella relazione al D.L. n. 78/2010, le nuove comunicazioni hanno un doppio obiettivo:

- 1) contrastare i comportamenti fraudolenti per le operazioni tra soggetti IVA, evitando casi in cui un soggetto IVA emette fatture senza versare l'IVA e magari senza tenere alcuna contabilità, ma solo per consentire la detrazione IVA ad altri soggetti; in pratica, chi emette le fatture è una cosiddetta "cartiera";
- 2) individuare dati utili per l'accertamento sintetico nei confronti dei privati cittadini che magari spendono tanto e dichiarano poco o nulla come reddito.

Soggetti obbligati

Sono obbligati alla comunicazione i **soggetti passivi IVA** che effettuano operazioni rilevanti ai fini della stessa imposta. Il provvedimento 22 dicembre 2010, al punto 1.2, specifica, inoltre, che nei casi di **operazioni straordinarie o trasformazioni sostanziali** soggettive, bisogna distinguere se:

- il **soggetto si estingue** per effetto dell'operazione straordinaria; in questo caso, la comunicazione deve essere presentata dal soggetto subentrante assieme alle operazioni del soggetto estinto;
- il **soggetto non si è estinto** per effetto dell'operazione straordinaria; in questo caso, la comunicazione deve essere presentata dallo stesso.

Per operazioni straordinarie o trasformazioni sostanziali soggettive si intendono le cessioni d'azienda, le incorporazioni, i conferimenti d'azienda ecc.

ESEMPIO

Ai fini della dichiarazione annuale IVA, nel caso di fusione per incorporazione avvenuta tra il 1° gennaio e la data di presentazione della dichiarazione annuale, è la società incorporante a presentare la dichiarazione relativa al periodo antecedente all'incorporazione per conto dell'incorporata.

Operazioni oggetto di comunicazione

Per l'anno 2010, le operazioni oggetto di comunicazione sono le **cessioni di beni** e le **prestazioni di servizi** rese e ricevute dai soggetti passivi IVA i cui importi sono pari o superiori, al netto dell'IVA, a **25.000 euro** e per le quali **sussiste l'obbligo di emissione di fattura**.

Per l'anno **2011**, le operazioni oggetto di comunicazione sono le cessioni di beni e le prestazioni di servizi rese e ricevute dai soggetti passivi IVA i cui **importi sono pari o superiori a 3.000 euro**, al netto dell'IVA, e per le quali sussiste l'obbligo di emissione di fattura. Per **tutte le altre operazioni** rilevanti ai fini IVA per le quali non c'è obbligo di emissione della fattura, quindi quelle nei confronti dei privati in genere, per le quali si emette lo scontrino fiscale o la ricevuta, il limite di 3.000 euro si eleva a **3.600 euro**, al lordo dell'IVA.

Attenzione

I dati devono essere indicati per singola operazione o prestazione

Nella comunicazione i dati devono essere indicati distintamente "per ciascuna cessione o prestazione", di ammontare superiore al limite previsto, anche quando si tratta di più operazioni nel corso dell'anno tra gli stessi soggetti.

ESEMPIO

Un commerciante al dettaglio di mobili acquista dal fornitore "Rossi" durante l'anno 2011, mobili per:

- 1.500 euro, al netto dell'IVA, con fattura n. 12 del 10 gennaio 2011;
- 3.000 euro, al netto dell'IVA, con fattura n. 147 del 10 febbraio 2011;
- 15.000 euro, al netto dell'IVA, con fattura n. 256 del 10 marzo 2011.

In questo caso, nella comunicazione, che invierà entro il 30 aprile 2012, dovrà indicare le date e gli importi delle fatture i cui importi sono pari o superiori a 3.000 euro, al netto dell'IVA, quindi, solo le fatture n. 147 e 256, di importo, rispettivamente di 3.000 e 15.000 euro. Questo significa che anche le operazioni poste in essere tra gli stessi soggetti, non si possono cumulare; devono essere comunicate distintamente, indicando le rispettive date delle operazioni, nel formato "GGMMAAAA". Nel caso della fattura 147, la data da indicare sarà perciò "10022011", mentre nel caso della fattura 256 si indicherà la data "10032011".

In pratica, per i soggetti IVA, si tratta del ritorno ai vecchi elenchi clienti e fornitori, anche se limitato alle operazioni di rilevante importo, a partire da 25.000 euro, al netto dell'IVA, per il 2010, e a partire da 3mila euro, al netto dell'IVA, per le operazioni del 2011, con la novità della comunicazione delle operazioni nei confronti dei privati consumatori effettuate dal 1° maggio 2011, per le operazioni di importo pari o superiore a 3.600 euro, IVA compresa.

Il comunicato delle Entrate sulle nuove comunicazioni

L'Agenzia delle Entrate, con il comunicato stampa diramato il 22 dicembre 2010, avverte che "Al fine di garantire la **graduale introduzione** dell'obbligo comunicativo e assicurare, al tempo stesso, sin dalla sua prima attuazione, la disponibilità dei dati necessari a contrastare i fenomeni evasivi e di frode di maggiore rilevanza anche dal punto di vista economico, per il **periodo d'imposta 2010** è stata **innalzata la soglia a 25.000 euro** e **ampliato il termine** entro cui deve essere effettuata la comunicazione"

Attenzione

Servizi da inserire se i corrispettivi dell'anno superano il limite

I contratti di appalto, di fornitura, di somministrazione e gli altri contratti da cui derivano corrispettivi periodici, vanno inseriti nella comunicazione nel caso in cui i corrispettivi dovuti in un anno solare siano complessivamente di importo pari o superiore ai predetti limiti.

ESEMPIO

Il titolare di un ristorante, che ha stipulato un contratto di somministrazione pasti con una ditta, per i propri dipendenti, se la somma dei buoni pasto nell'arco dell'anno 2011 supera i 3.000 euro, al netto dell'IVA, dovrà comunicare le operazioni entro il 30 aprile 2012.

Operazioni escluse dalla comunicazione

Sono escluse dalla comunicazione:

- le importazioni;
- le esportazioni di cui all'art. 8, comma 1, lettere a) e b) del D.P.R. n. 633/1972;
- le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate e ricevute, registrate o soggette a registrazione, nei confronti di operatori con residenza o domicilio, in Stati a regime fiscale "agevolato" (paesi cosiddetti "Black list");
- le operazioni che hanno costituito oggetto di comunicazione all'Anagrafe tributaria, a norma dell'art. 7 del D.P.R. n. 605/1973;
- le operazioni rilevanti ai fini IVA per le quali non sussiste l'obbligo di emettere la fattura, effettuate fino al 30 aprile 2011.

ESEMPIO

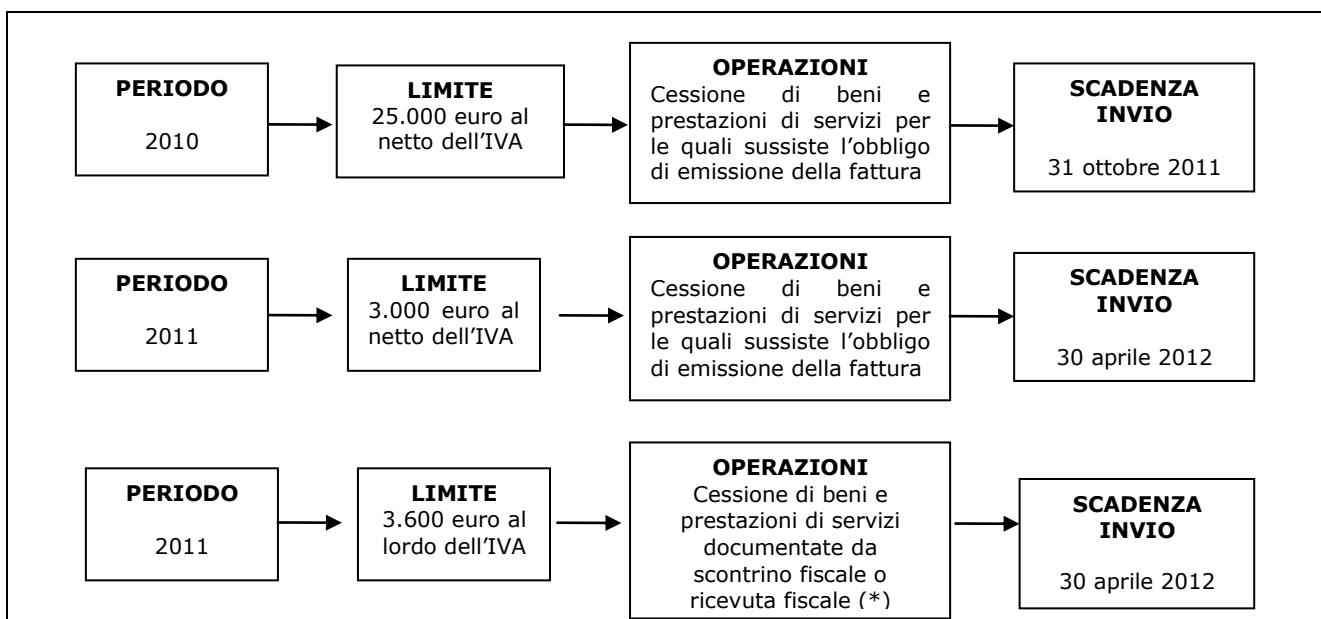
Per evitare doppi adempimenti, le operazioni con operatori Black list, per le quali esiste già l'obbligo di comunicazione periodica, mensile o annuale, a seconda del volume delle operazioni attive e passive, sono "escluse" dalla nuova comunicazione.

Gli elementi e i termini di presentazione della comunicazione

La comunicazione deve essere presentata tramite il servizio telematico Entratel o Fisconline, usando i prodotti software di controllo distribuiti gratuitamente dall'Agenzia delle Entrate. Nella comunicazione delle operazioni rilevanti ai FINI IVA, per ciascuna cessione o prestazione, si deve indicare:

- 1) l'anno di riferimento;
- 2) la partita IVA o, in mancanza, il codice fiscale del cedente, prestatore, cessionario o committente;
- 3) per i soggetti non residenti nel territorio dello Stato, privi di codice fiscale, i seguenti dati:
 - a) per le persone fisiche, il cognome e il nome, il luogo e la data di nascita, il sesso e il domicilio fiscale;
 - b) per i soggetti diversi dalle persone fisiche, la denominazione, la ragione sociale o la ditta, il domicilio fiscale (art. 4, primo comma, lettere a e b del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 605). Per le società, associazioni o altre organizzazioni senza personalità giuridica, devono essere inoltre indicati gli elementi di cui alla lettera a) per almeno una delle persone che ne hanno la rappresentanza;
- 4) i corrispettivi dovuti dall'acquirente o committente, o al cedente o prestatore, e l'importo dell'IVA applicata o la specificazione che si tratta di operazioni non imponibili o esenti; per le operazioni rilevanti ai fini IVA per le quali non è obbligatoria l'emissione della fattura, i corrispettivi comprensivi dell'IVA applicata.

Tavola n. 1 – Limiti e termini delle nuove comunicazioni



Per le operazioni non soggette all'obbligo di fatturazione, l'acquirente deve fornire i propri dati identificativi.

Attenzione

I privati dovranno fornire il codice fiscale

Considerato che le operazioni non soggette all'obbligo di fatturazione, di norma, sono documentate da scontrino fiscale o ricevuta, l'acquirente privato dovrà fornire i propri dati identificativi, a partire dal 1° maggio 2011.

Esempio

Chi acquisterà dei gioielli, per un importo pari o superiore a 3.600 euro, dovrà fornire il proprio codice fiscale al gioielliere che, a sua volta, dovrà poi riportare i dati dell'operazione nella comunicazione che invierà entro il 30 aprile 2012.

Come si esegue l'invio "online" della comunicazione

La comunicazione delle spese deve essere presentata esclusivamente con modalità telematica:

- direttamente in via telematica tramite il servizio Internet o Fisconline;
- tramite gli intermediari autorizzati, professionisti, commercialisti associazioni di categoria, centro di assistenza fiscale o altri soggetti abilitati.

La presentazione telematica può essere effettuata con il servizio Entratel o con il servizio Internet. In ogni caso, non possono fruire del servizio Internet i contribuenti obbligati ad usare il servizio telematico Entratel.

L'invio tramite il servizio Entratel

Il servizio telematico Entratel è riservato:

- a coloro che svolgono un ruolo di intermediazione tra contribuenti e Agenzia delle Entrate, cioè agli intermediari abilitati;
- ai contribuenti che presentano la dichiarazione modello 770, in relazione a più di venti soggetti;
- ai contribuenti già abilitati al servizio Entratel che intendono continuare a valersi dello stesso servizio e, pertanto, non devono chiedere il Pincode per il servizio Internet in ragione del mutamento dei requisiti stabiliti per l'accesso ai servizi telematici.

Attenzione:

A "regime" il termine è quello del 30 aprile dell'anno successivo.

In conclusione, i termini di presentazione della nuova comunicazione, sono:

- entro il 31 ottobre 2011, per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi rese e ricevute nel corso dell'anno 2010, nel limite di 25.000 euro al netto dell'IVA, per le quali sussiste l'obbligo di emissione della fattura;
- entro il 30 aprile 2012, per le cessioni di

beni e le prestazioni di servizi rese e ricevute nell'anno 2011, nel limite di 3.000 euro al netto dell'IVA, per le quali sussiste l'obbligo di emissione della fattura;

- entro il 30 aprile 2012, per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi rese e ricevute a partire dal 1° maggio 2011 al 31 dicembre 2011, nel limite di 3.600 euro al lordo dell'IVA, per le quali non sussiste l'obbligo di emissione della fattura.

Attenzione:

Con lo "spesometro", tanto spendi tanto guadagni

Il nuovo misuratore delle spese mette allo specchio il reddito dichiarato con le spese sostenute dalla famiglia. Il Fisco usa la diligenza del buon padre di famiglia. Per essere diligenti, non si deve spendere più di quanto si guadagna. Chi spende più del reddito dichiarato deve essere in grado di dimostrarlo. Altrimenti, vuol dire che dichiara al Fisco meno di quanto guadagna e, perciò, ha evaso. E' questa la filosofia del nuovo spesometro che mette a confronto le spese della famiglia con il reddito dichiarato. L'obiettivo è di confrontare le spese sostenute, tra beni di antiquariato, mobili, gioielli, beni artistici o altri beni di lusso, con il reddito dichiarato dalla persona fisica. L'occhio del Fisco sarà puntato, in particolare, su chi non paga imposte, ma spende tanto e possiede beni di rilevante valore, in contrasto con i redditi bassi dichiarati.

Pronti 40.000 controlli

Il nuovo "spesometro" sarà usato presto dall'Agenzia delle Entrate. E' infatti previsto che nei primi mesi del 2011 arriveranno 40.000 inviti a contribuenti che hanno speso tanto e dichiarato redditi bassi. Al riguardo, il direttore Attilio Befera, in un'intervista del 26 dicembre 2010, ha dichiarato che queste prime richieste di chiarimenti riguarderanno, ad esempio, chi "acquista un immobile e risulta avere reddito zero".

I nuovi indici di ricchezza per il redditometro secondo la Guardia di Finanza

Per misurare la capacità contributiva del contribuente, la Guardia di Finanza tiene sotto controllo i viaggi, le crociere, la frequenza di case da gioco, i circoli privati, gli hobby costosi e altri "lussi", come gli acquisti di gioielli e altri beni di lusso. Già dal 2009, infatti, a seguito della circolare n. 1 del 29 dicembre 2008, emanata dal Comando generale della Guardia di Finanza, disponibile dal 3 marzo 2009 sul sito www.gdf.it, la Guardia di Finanza ha introdotto nuovi indici di ricchezza. Una mega-circolare, con più di mille pagine, per la lotta all'evasione, con il redditometro in prima linea. Con la circolare, la Guardia di Finanza introduce infatti nuovi indici di

ricchezza, precisando che, a titolo di orientamento e in via non esaustiva, tra gli elementi e le circostanze di fatto indicativi di capacità contributiva, da considerare nel quadro della ricostruzione sintetica del reddito, mediante il redditometro, in aggiunta a quelli espressamente riportati dalla legge, possono rilevare i seguenti:

- pagamento di consistenti rate di mutuo;
- pagamento di canoni di locazione finanziaria (leasing), soprattutto in relazione a unità immobiliari di pregio, auto di lusso e natanti da diporto;
- pagamento di canoni per l'affitto di posti barca;
- spese per la ristrutturazione di immobili;
- spese per arredi di lusso di abitazione;
- pagamento di quote di iscrizione in circoli esclusivi;
- pagamento di rette per scuole private particolarmente costose;
- assidua frequenza di case da gioco;
- partecipazione ad aste;
- • frequenti viaggi e crociere;
- acquisto di beni di particolare valore, quali quadri, sculture, gioielli, reperti di interesse storico - archeologico, eccetera;
- disponibilità di riserve di caccia o di pesca;
- hobby particolarmente costosi, quali, ad esempio, partecipazione a gare automobilistiche, rally, gare di motonautica, eccetera.

Attenzione:

Il nuovo redditometro a partire dai redditi del 2009

Il nuovo redditometro, come previsto dalla manovra di primavera, di cui al D.L. n. 78/2010, si potrà applicare a partire dagli accertamenti relativi ai redditi per i quali il termine di presentazione della dichiarazione non è ancora scaduto al 31 maggio 2010. In pratica, potrà essere applicato a partire dai redditi delle persone fisiche dell'anno 2009, UNICO 2010 compreso.

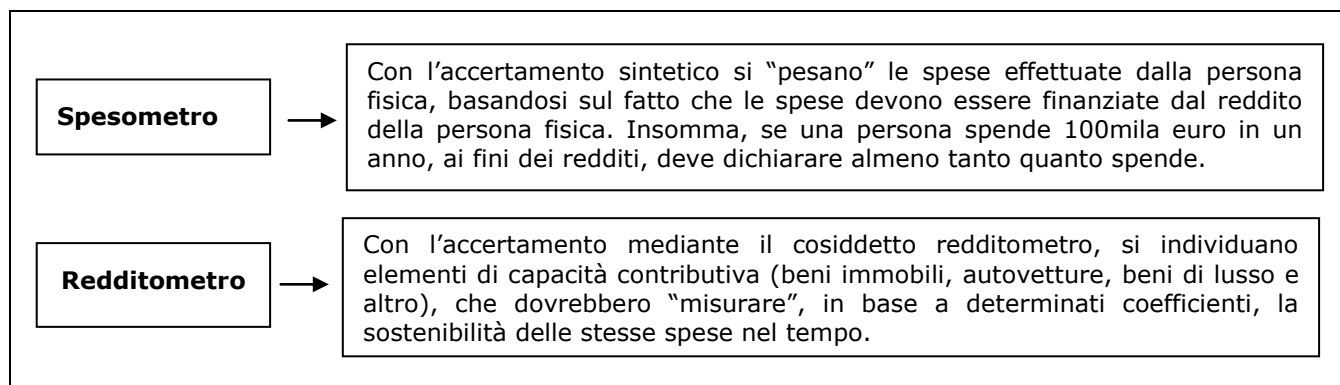
Lo spesometro e il nuovo redditometro

Con la nuova comunicazione delle spese, l'Agenzia delle Entrate potrà usare i dati per il cosiddetto "spesometro" o per il nuovo redditometro, che hanno funzioni diverse, come previsto dall'art. 21 del D.L. n. 78/2010. Al riguardo, il direttore centrale dell'accertamento dell'Agenzia delle Entrate, ha affermato che "La finalità dell'obbligo della comunicazione era duplice: da un lato si volevano colpire le frodi IVA, con la comunicazione dei dati dei rapporti tra soggetti IVA; dall'altro acquisire ulteriori elementi per il redditometro". Sotto la lente del Fisco, auto, barche, moto, biciclette di lusso, pacchetti vacanze, orologi, gioielli, e altri beni di lusso, che consentiranno alla banca dati dell'anagrafe tributaria di ricostruire i redditi delle persone fisiche.

Esempio

Per il Fisco, chi spende tanto deve dichiarare almeno quanto spende. Con la comunicazione, l'Agenzia delle Entrate potrà perciò confrontare le spese che risultano all'anagrafe tributaria con il reddito dichiarato. Se, ad esempio, risulterà che una persona fisica ha speso, per gioielli, viaggi e altro, 50mila euro nell'anno 2011, mentre dichiarerà per lo stesso anno 2011 un reddito di 10mila euro, il fisco potrebbe chiedere spiegazioni della differenza tra quanto speso e quanto dichiarato. Se le spiegazioni non saranno convincenti, l'Agenzia delle Entrate potrà emettere un accertamento per la differenza di 40mila euro.

Tavola n. 2 – Lo "spesometro" e il "redditometro" a confronto



LO SCHEMA DI BILANCIO ORDINARIO E IN FORMA ABBREVIATA

Tratto da "Pratica fiscale n. 4 del 24 gennaio 2011"

A cura di Francesco Leone

Dottore Commercialista in Verona

L'ADEMPIMENTO

L'informativa di bilancio (non IAS) è data dal bilancio di esercizio e da una serie di documenti accompagnatori. Le regole "base" del bilancio stabilite dal codice civile sono integrate dai principi contabili. Per le società di minore entità il legislatore ha previsto la possibilità di redigere un bilancio in forma abbreviata, con schemi di bilancio ridotti, con l'esonero di alcune informazioni in nota integrativa e l'eventuale esonero della relazione sulla gestione. Tra le varie operazioni oggetto di rappresentazione in bilancio in base agli schemi imposti dalla legge, un ruolo importante è assunto dalle operazioni infragruppo che rappresentano, da sempre, elemento di attenzione sia per i lettori del bilancio sia, per altri fini, per l'Amministrazione Finanziaria.

► Riferimenti

- Codice civile: artt. 2423, 2423-bis, 2423-ter, 2424, 2425, 2426, 2427, 2427-bis
- Principio contabile nazionale n. 11
- Principio contabile nazionale n. 12

Il bilancio ordinario di esercizio

Il bilancio di esercizio è regolato dal Codice Civile che stabilisce i principi di redazione, la struttura, il contenuto dei prospetti, i criteri di valutazione nonché le modalità di approvazione.

Il particolare la normativa prevede (cfr. Tavola 1):

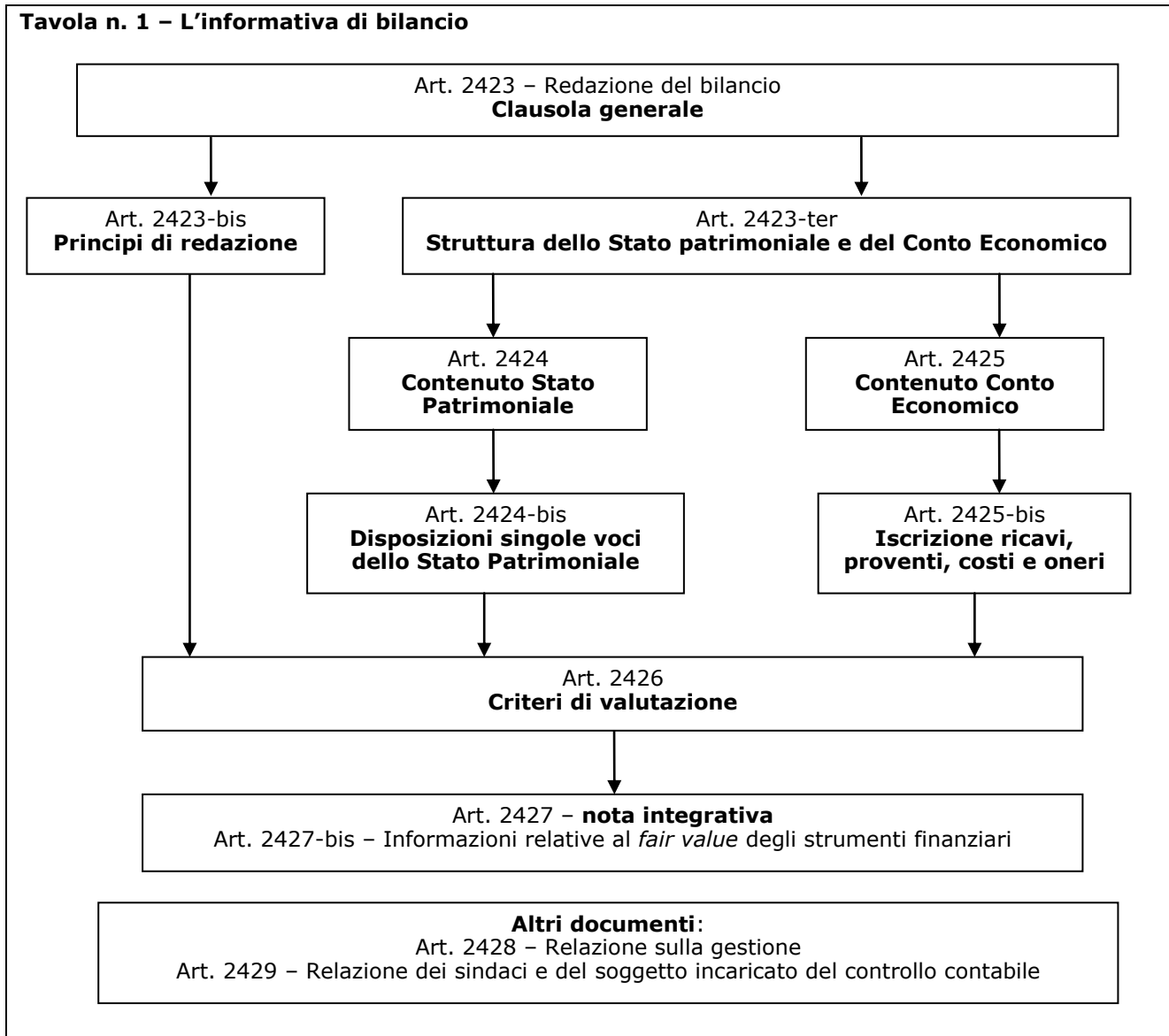
- 1) una **clausola generale** (art. 2423 del c.c.) rappresentata dal principio della chiarezza e della rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria del risultato economico;
- 2) dei **principi di redazione** nonché regole per la struttura dello Stato Patrimoniale e del Conto Economico (art. 2423-bis e 2423-ter del c.c.);
- 3) il contenuto dello **Stato Patrimoniale** e del **Conto Economico** (art. 2424 e 2425 del c.c.) e dalla **Nota integrativa** (art. 2427 e 2427-bis del c.c.). I primi due documenti sono costituiti da schemi contabili obbligatori, mentre la Nota Integrativa ha un contenuto discorsivo pur contenendo tabelle e prospetti di dettaglio;

- 4) dei **criteri di valutazione** dei singoli elementi del patrimonio (art. 2426 del c.c.).

Il Codice Civile contiene regole generali che vengono esplicitate dai Principi Contabili Nazionali, oggi di competenza dall'OIC. Limitandoci in questa sede ai punti 1), 2) e 3) si ricordano:

- il principio contabile 12 che ha ad oggetto la composizione degli schemi di Stato Patrimoniale e di Conto Economico;
- il principio contabile 11 che esamina le finalità e i postulati del bilancio;
- il documento interpretativo n. 1, adottato per una migliore applicazione dell'IRAP, che detta regole specifiche per la composizione del Conto Economico.
- Il sistema informativo del bilancio si completa con:
- la **relazione sulla gestione** (art. 2428 del c.c.), redatta dagli amministratori, che ha lo scopo di fornire un'analisi sulla situazione (anche prospettica) della società attraverso la misurazione di *performances* di carattere economico, finanziario e patrimoniale;
- la **relazione del collegio sindacale** (art. 2429 del c.c.), se tale organo è previsto. Con tale relazione, il collegio riferisce sui risultati dell'esercizio e su quali siano state le attività di controllo eseguite in ottemperanza agli obblighi di legge, nonché formula proprie osservazioni e proposte in relazione al bilancio e alla sua approvazione;
- la **relazione del soggetto incaricato dal controllo contabile** (art. 2429 del c.c.). Detto soggetto può coincidere, nel sistema di *governance* tradizionale, con il collegio sindacale. Con detta relazione vengono formulate le valutazioni in merito alla regolare tenuta della contabilità e alla corrispondenza del bilancio con le scritture contabili;
- **altri documenti** che forniscono informazioni supplementari, quali il rendiconto finanziario. Si osserva, tuttavia, che detto ultimo documento di solito fa parte integrante della Nota integrativa.

Circa i principi generali (clausola generale, principi di redazione e gli schemi), si rinvia alla check list nelle pagine successive.



Check list: principi e schemi del bilancio di esercizio

	Risposta SI/NO/ND	Osservazioni e commenti
1. Il bilancio d’esercizio è costituito da stato patrimoniale, conto economico e nota integrativa (art. 2423, c.c.)?		
2. E’ presente la “nuova” relazione sulla gestione (art. 2428, comma 1, c.c.) redatta, eventualmente, tenendo conto delle indicazioni fornite dal documento CNDCEC del 14/1/2009?		
3. Il bilancio depositato presso la sede sociale è corredato dalle copie integrali dell’ultimo bilancio delle società controllate e da un prospetto riepilogativo dei dati essenziali dell’ultimo bilancio delle società collegate (art. 2429, comma 3, c.c.)?		
4. Nella redazione del bilancio di esercizio sono stati seguiti i seguenti principi, richiamati dall’art. 2423-bis, comma 1, c.c.: <ul style="list-style-type: none"> • valutazione secondo il principio della produzione e nella prospettiva della continuazione dell’attività, nonché tenendo conto della funzione economica dell’elemento dell’attivo o del passivo considerato (n. 1); • si è tenuto conto che si possono indicare esclusivamente gli utili realizzati alla data di chiusura dell’esercizio (n. 2); 		

	Risposta SI/NO/ND	Osservazioni e commenti
<ul style="list-style-type: none"> • si è tenuto conto che il bilancio va redatto con il criterio di competenza e quindi indipendentemente dalla data dell'incasso o del pagamento (n. 3); • si è tenuto conto che devono essere riflessi in bilancio tutti i rischi e le perdite anche se conosciuti dopo la chiusura del bilancio (n. 4); • si è tenuto conto che elementi eterogenei compresi nelle singole voci devono essere valutati separatamente (n. 5); • si è tenuto conto che vige il principio di continuità nell'utilizzo dei criteri di valutazione che quindi non possono essere modificati da un esercizio all'altro (n. 6) e che ove intervenuta una modifica di valutazione deve essere data indicazione dell'influenza sulla rappresentazione patrimoniale e finanziaria nonché sul risultato economico? 		
<p>5. Nella redazione del bilancio di esercizio sono stati inoltre seguiti i seguenti postulati:</p> <ul style="list-style-type: none"> • comprensibilità (chiarezza) • neutralità (imparzialità rispetto sia alle norme fiscali sia alle valutazioni di un generico investitore) • periodicità della misurazione del risultato economico e del patrimonio aziendale • comparabilità • omogeneità • significatività e rilevanza dei fatti economici ai fini della loro presentazione in bilancio • verificabilità dell'informazione? 		
<p>6. Si è tenuto conto che il contenuto di legge è minimo e quindi se le informazioni richieste dalla legge non sono sufficienti a fornire una rappresentazione veritiera e corretta devono essere fornite tutte le informazioni complementari necessarie allo scopo (art. 2423, comma 3, c.c.)?</p>		
<p>7. In presenza di casi eccezionali che rendono incompatibile l'applicazione delle disposizioni di legge con una rappresentazione veritiera e corretta, si è derogato a tali disposizioni (art. 2423, comma 4, c.c.)?</p>		
<p>8. Se si è ricorso alla deroga di cui al punto precedente, sono stati forniti nella nota integrativa i seguenti elementi informativi: (art. 2423 c 4 CC)</p> <ul style="list-style-type: none"> • motivazioni della deroga; • influenza sulla rappresentazione della situazione patrimoniale, finanziaria e del risultato economico? 		
<p>9. Lo stato patrimoniale è stato redatto secondo lo schema previsto dall'art. 2424 c.c.?</p>		
<p>10. Il conto economico è stato redatto secondo lo schema previsto dall'art. 2425 c.c.?</p>		
<p>11. Se un elemento dell'attivo o del passivo dello stato patrimoniale ricade sotto più voci dello schema, nella nota integrativa è segnalata, qualora ciò sia necessario ai fini della comprensione del bilancio, la sua appartenenza anche a voci diverse da quella nella quale è iscritto (art. 2424, comma 2, c.c.)?</p>		
<p>12. L'iscrizione di cui al punto precedente è comunque effettuata nella voce che è preminente ai fini della significatività dell'informativa (OIC 12)?</p>		
<p>13. In calce allo stato patrimoniale sono indicate separatamente tra i conti d'ordine le seguenti poste (art. 2424, comma 3, c.c.):</p> <ul style="list-style-type: none"> • le garanzie prestate direttamente o indirettamente, distinguendo tra fidejussioni, avalli, altre garanzie personali e reali • le garanzie (per ogni tipologia sopra indicata) prestate a favore di imprese controllate e collegate, nonché di controllanti e di imprese sottoposte al controllo di queste ultime • gli altri conti d'ordine? 		
<p>14. I beni e i rapporti giuridici compresi in uno o più patrimoni, ciascuno dei quali destinato in via esclusiva ad uno specifico affare, sono distintamente indicati nello stato patrimoniale della società (art. 2424, comma 4 e art. 2447-septies, comma 1, c.c.)?</p>		

	Risposta SI/NO/ND	Osservazioni e commenti
15. Se le voci precedute da numeri arabi sono ulteriormente suddivise, viene comunque fornita l'evidenza della voce complessiva e dell'importo corrispondente (art. 2423-ter, comma 2, c.c.)?		
16. Le voci precedute da numeri arabi sono raggruppate solo se il raggruppamento è: (art. 2423-ter c 2 CC): • irrilevante per la rappresentazione del bilancio a causa del loro importo ovvero • utile ai fini della chiarezza del bilancio?		
17. Se il raggruppamento di cui al punto precedente è effettuato ai fini della chiarezza del bilancio, sono comunque contenute nella nota integrativa distintamente le voci oggetto di raggruppamento?		
18. Sono aggiunte altre voci qualora il loro contenuto non sia compreso in alcuna di quelle previste dagli schemi di stato patrimoniale e di conto economico (art. 2423-ter, comma 3, c.c.)		
19. Le voci precedute da numeri arabi vengono adattate quando lo esige la natura dell'attività esercitata (art. 2423-ter comma 4 cc)?		
20. Per ogni voce dello stato patrimoniale e del conto economico è indicato l'importo della voce corrispondente dell'esercizio precedente (art. 2423-ter, comma 5, c.c.) ?		
21. Se le voci dello stato patrimoniale e del conto economico non sono comparabili, sono adattate quelle relative all'esercizio precedente (art. 2423-ter, comma 5, c.c.)?		
22. La non comparabilità e l'adattamento o l'impossibilità di adattamento, sono segnalati e commentati nella nota integrativa (art. 2423-ter, comma 5, c.c.)?		
23. E' rispettato il divieto di effettuare compensi di partite non espressamente previsti dalla legge (art. 2423-ter, comma 6, c.c.)?		
24. Nei casi in cui le voci con denominazione generica sono di ammontare rilevante o includono conti di rilevanza ai fini conoscitivi del lettore del bilancio, è fornito un dettaglio degli elementi più significativi nella nota integrativa (OIC 12)?		
25. Il bilancio è stato redatto in unità di Euro, senza cifre decimali (art. 2423, comma 5, c.c.)?		

Il caso specifico dei rapporti infragruppo

Pur non essendo una novità rispetto al passato, si ritiene utile commentare le regole previste per la rappresentazione in bilancio dei **rapporti infragruppo** e cioè i rapporti tra la società che redige il bilancio e le altre società appartenenti al medesimo gruppo economico.

Detta materia è peraltro spesso sotto la lente di ingrandimento dell'Amministrazione Finanziaria che cerca di evitare i fenomeni di *transfer pricing*, ossia le pratiche utilizzate dalle società appartenenti al medesimo gruppo per trasferire, a seconda della convenienza fiscale, materia imponibile da uno Stato ad un altro, "manovrando", appunto, i prezzi delle transazioni. Per completezza, si ricorda che mentre per il cd. *transfer pricing* nazionale (poco vantaggioso in quanto "sostituibile", in alcuni casi, con l'adesione alla tassazione consolidata) la carenza di norme di contrasto ne rende difficile l'accertamento da parte dell'Amministrazione Finanziaria, per il cd. *transfer pricing* internazionale le norme di riferimento sono ben chiare e anzi sono state recentemente integrate ed ampliate (D.L. n.

78/2010 - Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate 19 settembre 2010).

Una corretta rappresentazione dei rapporti infragruppo consente al lettore del bilancio di assumere informazioni circa la tipologia di società anche fornendo una chiave di lettera su taluni aspetti non misurabili, ma che comunque, se correttamente rappresentati, sono pur sempre valutabili. Ad esempio, si supponga che una società svolga la propria attività commerciale prevalentemente a favore di altre società del gruppo in quanto acquista dalla capogruppo e vende a società consociate. Se ciò viene adeguatamente rappresentato, il lettore del bilancio può effettuare alcune valutazioni che, evidentemente, differiscono da quelle che si sarebbero fatte ove la società avesse svolto l'attività in modo differente, per ipotesi, con controparti indipendenti. Ad esempio, il lettore potrà valutare quasi nullo il rischio finanziario sui crediti commerciali ovvero potrà valutare le strategie della società solo se lette congiuntamente a quelle della capogruppo, ecc. Non a caso, infatti, sia il principio contabile 15, par. A.II.c. sia il principio contabile 19, par. I.VII.c., evidenziano come la natura del debitore

ovvero del creditore è questione rilevante in quanto diversa è l'informazione che potrebbe conseguire dall'attribuire un credito ovvero un debito ad un terzo ovvero ad una società consociata.

Negli schemi di bilancio le **operazioni con società del gruppo** sono **separatamente rappresentate** nel modo che segue:

- nell'**attivo**:
 - nella voce B.III.2 relativa alle immobilizzazioni finanziarie:
 - a): crediti verso imprese controllate;
 - b): crediti verso imprese collegate;
 - c) crediti verso imprese controllanti;
 - d) crediti verso altri (dove vanno indicati quelli verso imprese consociate);
 - nella voce C.II relativa ai crediti dell'attivo circolante:
 - n. 2): crediti verso imprese controllate;
 - n. 3): crediti verso imprese collegate;
 - n. 4): crediti verso controllanti;
 - n. 5): crediti verso altri (dove vanno indicati quelli verso imprese consociate)
- nel **passivo** nella voce D relativa ai debiti:
 - n. 9: debiti verso imprese controllate;
 - n. 10: debiti verso imprese collegate;
 - n. 11: debiti verso imprese controllanti;
 - n. 13: altri debiti (dove vanno indicati i debiti verso imprese consociate)

E' da notare come nell'articolato schema dello Stato Patrimonio sono previste voci per l'iscrizione dei crediti e dei debiti verso le società controllanti, controllate e collegate, ma non sono previste voci specifiche dei **crediti** e dei **debiti verso le società consociate**. A tale carenza sopperiscono i principi contabili che prevedono di rappresentare i crediti e i debiti verso consociate, se di importo rilevante, nelle voci "**crediti diversi**" - B.III.2.d. e C.II.5. - e nella voce "**altri debiti**", D.13., con introduzione di sottovoci *ad hoc*.

Relativamente allo schema di Conto Economico non sono previste voci specifiche che accolgono i valori di operazioni effettuate con società del gruppo. Tuttavia è previsto che, nella relazione sulla gestione, gli **amministratori forniscano i dettagli** dei rapporti con le imprese controllate, controllanti e consociate. In particolare, il principio contabile 12 precisa che per rapporti devono intendersi non solo le operazioni che danno origine a costi, ricavi ed investimenti ma tutti i rapporti in grado di generare qualsiasi componente patrimoniale e/o reddituale. Considerato, poi, che la relazione sulla gestione non è parte integrante del bilancio, è necessario che la nota integrativa faccia un chiaro ed esplicito rinvio ad essa.

In **nota integrativa**, infine, **occorre fornire**:

- le **informazioni sulla composizione** e natura di tali **impegni** e dei **conti d'ordine**, venga data evidenza ai rapporti con le imprese controllate, collegate, controllanti e consociate (art. 2427, n. 9, c.c.);
- le **informazioni sui rapporti con le parti correlate** (art. 2427, n. 22-bis) che, in base

alla definizione dello IAS 24, par. 9, includono anche le società del gruppo economico nell'accezione di cui al citato

Esempio n. 1

Un gruppo societario è formato da ALFA, BETA e GAMMA. ALFA è la capogruppo che controlla al 100% entrambe le altre società. BETA e GAMMA sono, quindi, società consociate. Nel corso del 2010 BETA e GAMMA hanno intrattenuto rapporti commerciali: BETA ha venduto a GAMMA merci per Euro 1.000.000. Al 31/12/2010, BETA vanta ancora un credito di Euro 250.000. Assumendo che l'operazione sia significativa, in bilancio la società BETA dovrà rappresentare:

- nell'attivo patrimoniale, voce C.II.5, tra "i crediti verso altri" va iscritto, aggiungendo con la lettera a) la sottovoce "crediti verso consociate", il credito di Euro 250.000;
- nella relazione sulla gestione dovrà essere data notizia dei rapporti intrattenuti descrivendo l'operazione nonché l'effetto economico (il conseguimento di un ricavo di Euro 1.000.000) e l'effetto patrimoniale/finanziario (l'esistenza di un credito commerciale di Euro 250.000);
- nella nota integrativa va effettuato un richiamo all'informativa della relazione sulla gestione e va "gestita" l'informativa riguardante le parti correlate. Assumendo che l'operazione non sia rilevante e/o effettuata a condizioni di mercato, non è necessaria alcuna informativa in nota integrativa dove, comunque, per completezza, può essere riportata una frase del seguente tenore: "La Società intrattiene rapporti di natura commerciale con GAMMA, società direttamente controllata dalla ALFA (società controllante). I rapporti commerciali, relativi alla vendita di merci, sono compiuti a condizioni di mercato e improntati alla massima trasparenza, nel rispetto della procedura di Gruppo per le operazioni con parti correlate".

Bilancio in forma abbreviata

Le società che non hanno emesso titoli negoziati in mercati regolamentati possono redigere il bilancio in forma abbreviata quando, nel primo esercizio (con riferimento alla costituzione della società) o, successivamente, per due esercizi consecutivi, **non** abbiano **superato due** dei seguenti **limiti quantitativi** (art. 2435-bis, comma 1, c.c.):

- **totale dell'attivo** dello stato patrimoniale: Euro 4.400.000;
- **ricavi delle vendite e delle prestazioni**: Euro 8.800.000;
- **dipendenti occupati** in media durante l'esercizio: 50 unità.

Per quanto riguarda l'**esatta identificazione e quantificazione dei parametri**, si tenga che:

- il totale dell'attivo patrimoniale è dato dalla sommatoria delle voci A), B), C) e D) dell'attivo di stato patrimoniale;
- il totale dei ricavi è dato dalla voce A.1. dello schema di conto economico;
- il numero medio dei dipendenti è dato dalla media giornaliera (si veda esempio n. 2) e deve essere calcolato tenendo conto anche dei lavoratori a tempo parziale (si veda esempio n. 3)

Esempio n. 2

La Società X nel corso del 2010 ha avuto 20 dipendenti per 140 giorni, 36 per 160 giorni e 40 per 65 giorni.

Il numero medio dei dipendenti è pari a 30,57 e cioè: $[(20 \times 140) + (36 \times 160) + (40 \times 65)]/365 = 30,57$.

Esempio n. 3

La Società Y, nel corso del 2010 ha avuto 5 lavoratori a tempo pieno, 1 lavoratore a 30 ore settimanali e 1 lavoratore a 20 ore settimanali. Si assuma che l'orario di lavoro ordinario sia pari a 40 ore settimanali.

Il numero dei dipendenti per il 2010 è pari a 6,25 (per arrotondamento, 6) dato dal rapporto tra le ore lavorate complessivamente in una settimana pari a 250 $[(5 \text{ lavoratori} \times 40 \text{ ore}) + (1 \text{ lavoratore} \times 30 \text{ ore}) + (1 \text{ lavoratore} \times 20 \text{ ore})]$ e le ore di lavoro settimanale pari a 40.

In caso di **esercizio di durata inferiore superiore all'anno**, nel silenzio della norma non vi sono chiare indicazioni sul fatto che sia o meno obbligatorio ragguagliare i parametri.

Il bilancio abbreviato costituisce una opportunità che la società può sfruttare o meno. Ne consegue la piena facoltà di redigere il bilancio ordinario anche se sussistono i presupposti per la redazione del bilancio semplificato. Dovrebbe essere anche consentito redigere un **bilancio "misto"**, cioè un bilancio che nasce abbreviato ma che poi viene arricchito con alcuni dettagli non necessari ma tipici del bilancio ordinario ovvero al limite arricchito con documenti, quale la relazione sulla gestione, che potrebbe essere addirittura omessi.

Per le **società neo-costituite**, la verifica del superamento del limite va operata alla fine del primo esercizio. Ove non siano superati due dei limiti indicati, già nel primo esercizio il bilancio può essere redatto in forma abbreviata.

A regime, invece, il **mancato superamento dei limiti per due esercizi consecutivi** fa scattare la possibilità di redigere il bilancio in forma abbreviata già nel secondo esercizio consecutivo in cui non siano stati superati due dei limiti indicati. Di contro, il superamento dei limiti per due esercizi consecutivi fa scattare l'obbligo di

redigere il bilancio ordinario già nel secondo esercizio in cui i limiti sono stati superati.

Esempio n. 4

La Società ALFA, costituita nel 2007, verifica annualmente il superamento dei limiti.

2007	Superamento limiti	Bilancio ordinario
2008	Non superamento limiti	Bilancio ordinario
2009	Non superamento limiti	Bilancio semplificato
2010	Superamento limiti	Bilancio semplificato

Il bilancio in forma abbreviata è tale perché consente alcune **semplificazioni**. Possono infatti essere **omesse**:

- talune voci dello Stato Patrimoniale e del Conto Economico;
- alcune informazioni nella Nota Integrativa;
- la Relazione sulla gestione purché vengano fornite in Nota Integrativa alcune informazioni relativamente alle azioni proprie e alle azioni delle società controllanti.

In particolare:

- lo **Stato patrimoniale** comprende solo le voci contrassegnate nell'art. 2424 con lettere maiuscole e con numeri romani, ma con le seguenti specificazioni:
 - le voci A e D dell'attivo possono essere comprese nella voce CII;
 - dalle voci BI e BII dell'attivo devono essere detratti in forma esplicita gli ammortamenti e le svalutazioni;
 - la voce E del passivo può essere compresa nella voce D;
 - nelle voci CII dell'attivo e D del passivo possono essere separatamente indicati i crediti e i debiti.
- nel **Conto economico** possono essere tra loro raggruppate:
 - voci A 2 e A 3;
 - voci B 9c, B 9d, B 9e;
 - voci B 10a, B 10b, B 10c;
 - voci C 16b e C 16c;
 - voci D 18a, D 18b, D 18c;
 - voci D 19a, D 19b, D 19c.

Inoltre, non è necessario indicare separatamente le plusvalenze nella voce E20 e le minusvalenze e le imposte degli esercizi precedenti nella voce E21.
- Nella **Nota Integrativa** possono essere omesse alcune informazioni del bilancio in forma abbreviata sono omesse le indicazioni sulla differenza tra i costi correnti e quelli stimati dei beni fungibili, e quelle previste dai punti 2, 3, 7, 9, 10, 12, 13, 14, 15, 16 e 17 della nota integrativa (art. 2427). Altre informazioni sono, invece, richieste con delle limitazioni:
 - le informazioni dell'art. 2427-bis (strumenti finanziari) sono limitate a quelle del comma 1 e 2;

- le informazioni del n. 22-bis (parti correlate) possono essere limitate alle operazioni realizzate direttamente o indirettamente con i maggiori azionisti e/o con i membri degli organi di amministrazione e controllo;
 - le informazioni del n. 22-ter (accordi fuori bilancio) sono limitate alla natura e agli obiettivi economici di detti accordi.
- d) La **Relazione sulla gestione** può essere omessa se vengono fornite in Nota Integrativa le seguenti informazioni:
- il numero e il valore nominale sia delle azioni proprie sia delle azioni o quote di società controllanti possedute dalla società, anche per tramite di società fiduciaria o per interposta persona, con l'indicazione della parte di capitale corrispondente (art. 2428, comma 2 n.3);
 - il numero e il valore nominale sia delle azioni proprie sia delle azioni o quote di società controllanti acquistate o alienate dalla società, nel corso dell'esercizio, anche per tramite di società fiduciaria o per interposta persona, con l'indicazione della corrispondente parte di capitale, dei corrispettivi e dei motivi degli acquisti e delle alienazioni (art. 2428, comma 2 n.4)

Check list: bilancio in forma abbreviata

	Risposta SI/NO/ND	Osservazioni e commenti
1. La società, che non ha emesso titoli negoziati in mercati regolamentati, si è avvalsa della possibilità di redigere il bilancio in forma abbreviata (art. 2435-bis, c.c.)?		
2. Qualora la società si sia avvalsa di tale facoltà, è stato verificato che: <ul style="list-style-type: none"> • nel primo esercizio o, successivamente, per due esercizi consecutivi non siano stati superati due dei seguenti limiti: <ul style="list-style-type: none"> - totale dell'attivo dello stato patrimoniale: € 4.400.000 - ricavi delle vendite e delle prestazioni: € 8.800.000 - dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 50 unità • nella nota integrativa siano omesse unicamente le indicazioni richieste dal n 10 art. 2426 CC dai numeri 2, 3, 7, 9, 10, 12, 13, 14, 15, 16 e 17 dell'art. 2427 CC e dal n. 1 del comma 1 dell'art. 2427-bis; le indicazioni richieste dal n 6 dell'art. 2427 sono riferite all'importo globale dei debiti iscritti in bilancio; le indicazioni richieste dal n. 22-bis e 22-ter sono "ridotte"? • lo stato patrimoniale comprenda comunque le voci contrassegnate nell'art. 2424 CC con lettere maiuscole e con numeri romani, con separata indicazione, per le voci C II dell'attivo e D del passivo, dei crediti e dei debiti esigibili oltre l'esercizio successivo e con la detrazione esplicita di ammortamenti e svalutazioni dalle voci B I e B II? • il raggruppamento delle voci del conto economico è avvenuto in base a quanto previsto dall'art. 2435-bis c 3 e 4 e cioè sono state raggruppate fra loro: <ul style="list-style-type: none"> - voci A 2 e A 3 - voci B 9(c), B 9(d), B 9 (e) - voci B 10(a), B 10(b), B 10(c) - voci C 16(b) e C16 (c) - voci D 18(a), D 18(b), D 18(c) - voci D 19(a), D 19(b), D 19(c) tenendo, poi, conto che nella voce E 20 non è richiesta la separata indicazione delle plusvalenze e nella voce E 21 non è richiesta la separata indicazione delle minusvalenze e delle imposte relative a esercizi precedenti? 		
3. Nel caso di presentazione del bilancio in forma abbreviata, la preparazione della relazione sulla gestione è stata omessa solo se sono state fornite in nota integrativa le informazioni richieste dai numeri 3) e 4) dell'art. 2428 (in tema di numero e valore nominale sia delle azioni proprie che delle azioni o quote di società controllanti possedute, acquistate o alienate nel corso dell'esercizio) (art. 2435-bis, comma 6, c.c.)?		

MODELLO 770/2011 SEMPLIFICATO, NUOVO PROSPETTO PER PIGNORAMENTI PRESSO TERZI

Tratto da "Il Quotidiano Ipsoa del 26 gennaio 2011"

A cura di Andrea Barone

Responsabile Analisi Normativa Software Lavoro WKI – Giornalista pubblicista

Nella dichiarazione dei sostituti d'imposta è stato inserito un nuovo prospetto, denominato SY, finalizzato alla gestione delle somme erogate a seguito di pignoramenti presso terzi. Quali gli adempimenti?

Con il provvedimento direttoriale dell'Agenzia delle entrate del 17 gennaio 2011 è stato approvato definitivamente il modello 770/2011 Semplificato.

Nella dichiarazione dei sostituti d'imposta, ora disponibile sul sito dell'Agenzia (www.agenziaentrate.gov.it) è stato inserito un nuovo prospetto, denominato SY, finalizzato alla gestione delle somme erogate a seguito di pignoramenti presso terzi.

L'art. 15, comma 2, del D.L. n. 78/2009, integrando le disposizioni dell'art. 21, comma 15, della L. n. 449/1997 (Finanziaria 1998), prevede che in caso di pignoramento di somme assoggettabili a ritenuta alla fonte mediante pignoramento presso terzi, questi ultimi, se sostituti d'imposta, debbano effettuare una ritenuta del 20% a titolo d'acconto dell'Irpef dovuta dal creditore pignoratizio.

L'Agenzia delle entrate, con provvedimento del 3 marzo 2010, ha illustrato gli adempimenti che derivano dall'esecuzione degli obblighi connessi ad un pignoramento eseguito non nei confronti del debitore principale, ma nei confronti di terzi che rivestono la qualifica di sostituti d'imposta.

Il Provvedimento, in linea con la norma che affida al terzo l'effettuazione della ritenuta d'acconto del 20%, assegna al creditore pignoratizio la tassazione definitiva delle somme, anche se si tratta di redditi soggetti a tassazione separata, a ritenuta a titolo d'imposta o a imposta sostitutiva.

L'Agenzia delle entrate, al fine di consentire le dovute operazioni di controllo, prevede a carico dei soggetti coinvolti determinati adempimenti di certificazione, comunicazione e dichiarazione. È bene precisare che ai fini dell'applicazione della ritenuta è necessario che il credito si riferisca a somme o valori assoggettabili a ritenuta alla fonte. È il caso, ad esempio, del pignoramento presso il datore di lavoro a seguito di assegni di mantenimento non versati dal lavoratore all'ex coniuge.

La ritenuta non deve essere applicata, invece, nel caso di un pignoramento a seguito di rate insolute per finanziamento.

Adempimenti del terzo erogatore

Il datore di lavoro (terzo erogatore) è tenuto ad effettuare, a fronte dei pagamenti eseguiti, i seguenti adempimenti:

- versare la ritenuta operata utilizzando l'apposito codice tributo ("1049");
- comunicare al debitore l'ammontare delle somme erogate al creditore pignoratizio, nonché le ritenute effettuate;
- certificare al creditore pignoratizio l'ammontare delle somme erogate e delle ritenute effettuate entro i termini previsti dall'art. 4, comma 6-quater, del D.P.R. n. 322/1998;
- indicare nella dichiarazione dei sostituti d'imposta i dati relativi al debitore e al creditore pignoratizio, nonché le somme erogate e le ritenute effettuate.

L'adempimento dichiarativo, che deve essere effettuato anche se non sono state operate ritenute, deve essere eseguito compilando le apposite caselle del prospetto SY (Sez. I) del mod. 770/2011 Semplificato.

In particolare, nel rigo SY2 il terzo erogatore deve riportare:

- **nel punto 1** il codice fiscale del debitore principale;
- **nel punto 2** il codice fiscale del creditore pignoratizio;
- **nel punto 3** le somme erogate;
- **nel punto 4** l'importo delle ritenute effettuate a titolo d'acconto.

La **casella 5** deve essere, invece, barrata nel caso in cui non sia stata operata la ritenuta in quanto il credito vantato dal percipiente è riferibile a somme o valori non assoggettabili a ritenute alla fonte.

Adempimenti del debitore

Il debitore tenuto alla presentazione della dichiarazione dei sostituti d'imposta di cui all'art. 4, comma 1, del D.P.R. n. 322/1998, deve indicare i dati relativi al creditore pignoratizio e

alla natura delle somme oggetto del debito, compilando opportunamente la Sez. II del Prospetto SY. È opportuno precisare che, tenuto conto che la tassazione definitiva è operata dal creditore pignoratizio, anche nell'ipotesi in cui le somme oggetto del debito abbiano natura di reddito di lavoro dipendente o assimilato, il debitore non è tenuto ad effettuare le operazioni di conguaglio in relazione alle somme corrisposte dal terzo erogatore.

Per quanto concerne la compilazione del mod. 770/2011 Semplificato, nel rigo SY7 il debitore principale deve indicare:

- **nel punto 1** il codice fiscale del creditore pignoratizio;
- **nei punti 2, 4, 6, 8 e 10** le somme erogate;
- **nei punti 3, 5, 7, 9 e 11** la tipologia delle somme liquidate.

In particolare va indicato uno dei seguenti codici:

A - redditi di lavoro dipendente, redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente e redditi di pensione assoggettati a tassazione ordinaria;

B - redditi di lavoro dipendente, redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente assoggettati a ritenuta a titolo d'imposta;

C - arretrati di lavoro dipendente, equiparati ed assimilati relativi ad anni precedenti assoggettati a tassazione separata;

D - trattamento di fine rapporto di lavoro dipendente, indennità equipollenti, altre indennità e prestazioni in forma di capitale;

E - redditi di lavoro autonomo;

F - redditi diversi;

G - redditi d'impresa;

H - redditi di capitale;

I - redditi fondiari.

La Sez. III del Prospetto SY non riguarda, invece, i dati relativi alle somme liquidate a seguito di pignoramento presso terzi, ma contiene l'indicazione della ritenuta del 10% operata all'atto dell'accredito dei pagamenti dovuta dai beneficiari per i bonifici disposti dai contribuenti per usufruire di oneri deducibili o per i quali spetta la detrazione d'imposta.

“ Lo sai che

Nel caso venga disposto un pignoramento, la procedura OSRA gestisce:

- ***il calcolo della busta paga trattenendo la somma al lavoratore***
- ***il versamento della ritenuta d'acconto del 20%***
- ***il versamento versa al creditore della somma al netto della ritenuta tramite bonifico bancario (supporto magnetico)***
- ***la stampa della certificazione delle somme trattenute e delle ritenute versate.***

”

CONVEGNI E CORSI DI AGGIORNAMENTO

In questa rubrica vengono segnalati tutti gli incontri di aggiornamento professionale organizzati da OsraInForma e i convegni sponsorizzati da Osra e dai propri partner nei prossimi mesi.

Data / Sessione	Località	Evento	Relatore	Per Informazioni
11/02/2011 PM	S.GIUSTO C.SE (TO)	Finanziaria	G. BERARDO	Filiale Piemonte Tel. 01127366111
17/03/2011 PM	LUCCA	Bilancio e novità	G. BERARDO	Filiale Toscana Tel. 0583424700
22/03/2011 AM	VERONA	Bilancio e novità	A. GIGLIOTTI	Filiale Veneto Tel. 0445869869
22/03/2011 PM	VICENZA	Bilancio e novità	A. GIGLIOTTI	Filiale Veneto Tel. 0445869869
28/03/2011 PM	RIVOLI (TO)	Bilancio e novità	G. BERARDO	OSRA Tel. 01127366111
06/04/2011 PM	BOLOGNA	Bilancio e novità	A. GIGLIOTTI	Filiale Emilia Tel. 053525962

“ Lo sai che

con il servizio Net&Day l'informazione è sempre più a portata di mano!

News, Circolari, Rassegna stampa e Scadenziario subito sul desktop di B.Point SOLUTION PLATFORM e B.Point DIREZIONE STUDIO per essere aggiornati in tempo reale.

Da Febbraio il servizio si arricchisce con le Circolari Fiscal Focus curate dal dott. A. Gigliotti

”

[Per saperne di più, consulta la scheda prodotto](#)