



TEAMSYSYSTEM REVIEW

| n. 312

In collaborazione con





Modulo di integrazione ai servizi TS Pay

Con il modulo di integrazione ai servizi TS Pay puoi collegare il tuo sistema gestionale ai servizi di pagamento erogati da TeamSystem Payments, sfruttando a pieno le opportunità offerte dalla nuova Direttiva Europea sui servizi di pagamento (PSD2) e i vantaggi dell'open banking.



INCASSO

Digitalizzi e semplifichi la gestione del processo di incasso: tutto avviene online direttamente dalla piattaforma senza operazioni manuali di download/upload di fatture o eventuali invii tramite e-mail. Il tuo cliente potrà pagarti direttamente cliccando sul link in fattura o inserendo la propria carta di credito o IBAN attraverso un semplice link.



PAGAMENTO

Puoi saldare un pagamento o una fattura senza dover aprire home banking o altri servizi. Semplice e rapido, clicchi e dai la disposizione di pagamento dal tuo conto corrente.



ACCESSO AI CONTI E RICONCILIAZIONE

In un'unica interfaccia potrai leggere e interrogare i movimenti e i saldi dei tuoi conti correnti e carte di credito senza dover fare molteplici richieste ad ogni singola banca.

Perchè scegliere il modulo di integrazione fra il tuo gestionale e la piattaforma TS Pay:



Completa integrazione con i software TeamSystem



Più semplicità, meno burocrazia



Massima affidabilità e sicurezza

Schede operative

Visto leggero ma conseguenze pesanti per i commercialisti	2
Contabilità di magazzino: requisiti soggettivi e oggettivi	8
Acconto Iva 2022 in scadenza il prossimo 27 dicembre 2022	12
Le criticità risolte e non del regime di cassa	20

Scadenzario

Scadenze del mese di gennaio	27
------------------------------	----

Visto leggero ma conseguenze pesanti per i commercialisti

Il professionista che rilascia un mendace visto di conformità, leggero o pesante, o un'infedele asseverazione dei dati, ai fini degli studi di settore, risulta esposto anche a sanzioni penali in ragione dell'espressa previsione di cui all'articolo 39, D.Lgs. 241/1997 e del meccanismo del concorso nel reato di cui all'articolo 110, c.p. in quanto crea un mezzo fraudolento idoneo a ostacolare l'accertamento e a indurre in errore l'Amministrazione finanziaria, indicando in una delle dichiarazioni relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo o elementi passivi fittizi o crediti e ritenute fittizi". È questa la conclusione a cui è giunta la VI Sezione penale della Suprema Corte con la sentenza n. 30329/2022. Con tale decisione, supportata da una interessante motivazione, i Supremi giudici hanno affrontato un tema caro ai professionisti: la responsabilità penale per concorso nei reati tributari dei professionisti che appongano il visto di conformità e, dopo aver fornito chiarimenti sulle caratteristiche che deve avere il documento, hanno sigillato l'orientamento ormai prevalente in materia per cui anche il c.d. visto leggero del commercialista sulla dichiarazione Iva è fonte di responsabilità penale, qualora mendace.

Il caso

Il caso in esame riguarda una complessa vicenda penale che vede coinvolti più coimputati. La Corte d'Appello di Roma confermava la condanna di I grado nei confronti di una commercialista e di un pubblico ufficiale coinvolti, a diverso titolo, in un'associazione a delinquere finalizzata alla commissione di una serie indeterminata di reati tributari attraverso la creazione di apposite cooperative e per i reati di dichiarazione fraudolenta e indebita compensazione (articoli 2 e 10-*quater*, D.Lgs. 74/2000).

I giudici di merito avevano ritenuto che il consorzio criminoso fosse nato per costituire e gestire diverse cooperative con conti all'estero che, secondo uno schema ripetuto e collaudato, emettevano fatture relative a operazioni inesistenti con successiva indebita compensazione dei crediti Iva, previa apposizione del visto di conformità da parte di professionisti, utilizzando anche pubblici ufficiali che, dietro compensi in denaro o regalie, informavano gli associati tempestivamente delle attività di indagine o delle eventuali verifiche fiscali.

Avverso la sentenza di appello è stato proposto ricorso per cassazione, lamentando, tra gli altri motivi, l'erronea applicazione della legge penale in relazione alla rilevanza assegnata da parte dei giudici di merito alla condotta della commercialista che, secondo la difesa, si era limitata ad apporre un visto c.d. leggero sulle dichiarazioni delle società, attestando la mera regolarità formale degli atti, senza alcuna implicazione nel merito delle dichiarazioni. A parere della difesa il visto, infatti, altro non era che un mero riscontro formale, correttamente apposto ma che non garantiva l'effettiva esistenza del credito, come peraltro risultante dalla circolare n. 12/E/2010 dell'Agenzia delle entrate. La Corte di Cassazione, dichiarati inammissibili gli ulteriori motivi di ricorso, eccetto quelli relativi all'intervenuta prescrizione dei reati, ha ritenuto il ricorso in parte infondato.

Nelle motivazioni che sorreggono la decisione in oggetto resa dalla VI Sezione penale della Suprema Corte una particolare attenzione è stata riservata al visto di conformità, dal momento che, così come sancito dai giudici di merito, il comportamento del professionista aveva ostacolato l'accerta-

mento fiscale con induzione in errore dell'Amministrazione finanziaria. Quest'ultima aveva presupposto, infatti, la positiva verifica da parte della commercialista della corrispondenza dei dati esposti nella dichiarazione alle risultanze delle scritture contabili e all'attestazione della congruità dei ricavi o dei compensi dichiarati rispetto a quelli determinabili in base agli studi di settore. Soffermandosi sulla natura del visto apposto dalla ricorrente e sulla responsabilità penale che ne deriva, la Corte ha condiviso le conclusioni cui erano pervenuti i giudici di merito in ordine alla natura del visto di conformità alle dichiarazioni Iva, definito "leggero" e in merito all'effetto che la condotta della ricorrente aveva avuto sul l'accertamento fiscale.

Il visto di conformità come strumento di controllo

La particolare attenzione che gli Ermellini hanno dato all'attività svolta dalla commercialista, ai fini della configurabilità della responsabilità di quest'ultima nella realizzazione del piano criminoso, ha imposto in via del tutto preliminare, la delineazione delle caratteristiche dello stesso visto di conformità. È questo uno dei livelli di controllo attribuito dal Legislatore a soggetti estranei all'Amministrazione finanziaria sulla corretta applicazione delle norme tributarie, in particolare a professionisti abilitati iscritti negli appositi Albi. Tale strumento si declina nelle 2 forme del c.d. "visto pesante" e del "visto leggero". Con il visto pesante, previsto dall'articolo 36, D.Lgs. 241/1997, si attesta l'esatta applicazione delle norme tributarie sostanziali in materia di reddito d'impresa e l'esecuzione dei previsti adempimenti e controlli attraverso il rilascio della certificazione tributaria, al fine di beneficiare di particolari agevolazioni ai fini dell'accertamento e dei controlli.

Il secondo visto, quello leggero, che è anche quello apposto dall'imputata nel caso oggetto della sentenza in esame, è disciplinato dal D.Lgs. 241/1997 all'articolo 35 e attesta la corrispondenza dei dati esposti nella dichiarazione alle risultanze della relativa documentazione e alle disposizioni che disciplinano gli oneri deducibili e detraibili, le detrazioni e i crediti di imposta, lo scomputo delle ritenute d'acconto e i versamenti.

Si tratta di un controllo volto a evitare errori materiali e di calcolo nella determinazione degli imponibili, delle imposte e delle ritenute e nel riporto delle eccedenze risultanti dalle precedenti dichiarazioni, che presuppone la verifica della regolare tenuta della contabilità, della corrispondenza dei dati esposti in dichiarazione alle risultanze delle scritture contabili e alla relativa documentazione, ivi compresa quella prodotta dal contribuente.

L'apposizione di detto visto è obbligatoria per una serie di operazioni come la compensazione dei crediti relativi a Iva, imposte dirette, Irap e ritenute di importo superiore a 5.000 euro annui; la presentazione delle istanze di rimborsi dei crediti Iva, annuale trimestrale, di ammontare superiore a 30.000 euro; la presentazione delle dichiarazioni modello 730. Ovviamente, attribuendo a soggetti esterni l'espletamento di forme di controllo sulle condotte e sulle dichiarazioni dei contribuenti, l'Amministrazione finanziaria si espone al rischio di una significativa perdita di gettito erariale ecco perché, a carico di coloro che sono autorizzati al rilascio del visto di conformità, sono previste una serie di sanzioni amministrative e non solo.

E invero, sul punto la giurisprudenza con numerose pronunce, una su tutte la decisione n. 24800/2019 resa dalla III Sezione penale della Corte di Cassazione, si è mostrata concorde nel ritenere che *"il professionista, reo del rilascio di un mendace visto di conformità leggero o pesante ovvero di un'infedele asseverazione dei dati, ai fini degli studi di settore risulta esposto anche a sanzioni penali in ragione dell'espressa previsione di cui al D.Lgs. 241/1997, articolo 39 e del meccanismo del concorso nel reato di cui all'articolo 110, c.p., non trovando dunque applicazione il principio di specialità di cui all'articolo 15, c.p., incorrendo peraltro nel reato di cui al D.Lgs. 74/2000, articolo 3, dal momento che l'apposizione di un visto mendace costituisce un mezzo*

fraudolento idoneo a ostacolare l'accertamento e a indurre in errore l'Amministrazione finanziaria, indicando in una delle dichiarazioni relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo o elementi passivi fittizi o crediti e ritenute fittizi".

La soluzione giuridica

Partendo proprio della nozione di visto di conformità con specifico riferimento a quello "leggero" la Suprema Corte di Cassazione ha rigettato il ricorso della ricorrente, ritenendo che sulla commercialista incombesse l'onere di verificare la rispondenza al vero delle dichiarazioni prima di apporre il visto della corrispondenza dei dati esposti nella dichiarazione alle risultanze delle scritture contabili e all'attestazione della congruità dei ricavi o dei compensi dichiarati rispetto a quelli determinabili in base agli studi di settore. A nulla rileva, sempre a parere degli Ermellini, la censura della ricorrente laddove sottolineava la natura esclusivamente formale della verifica richiamando a tal proposito la circolare n. 12/E/2010 e più precisamente il punto 1.2 (Adempimenti concernenti il visto di conformità) nella parte finale in cui chiarisce che la stessa *"non comporta valutazioni nel merito ma solo riscontro formale della corrispondenza in ordine all'ammontare delle componenti positive e negative"*.

Sulla questione i giudici della Suprema Corte hanno ribadito che nella vicenda non era richiesta alla professionista alcuna valutazione di merito, tuttavia, in considerazione del ruolo assunto dalla stessa come commercialista delle imprese coinvolte nonché come soggetto intermediario della presentazione delle dichiarazioni, non poteva certamente ritenersi ignara della fittizietà delle operazioni indicate nelle fatture passive dalle quali erano scaturiti i crediti Iva certificati.

In quest'ottica, pertanto, il suo visto di conformità costituiva non un semplice strumento di verifica ma un vero e proprio strumento prodromico a impedire gli accertamenti da parte del Fisco agevolando, così, la realizzazione del piano criminoso. Del resto, sempre a parere degli Ermellini, anche l'analisi formale dei dati indicati nei documenti contabili e fiscali delle società coinvolte, evidenziavano rilevanti anomalie con riguardo soprattutto agli ingenti acquisti (che generavano i crediti Iva certificati) privi di correlazioni con le rispettive vendite di talché correttamente il giudice di seconde cure aveva *"correttamente collocato gli elementi a sostegno della configurazione del reato nella complessiva valutazione dei fatti, avvenuti in un lungo contesto temporale, attraverso un ripetuto schema di operazioni illecite e in forza di precisi ruoli svolti da ciascuno in segmenti non parcellizzabili"*.

Osservazioni

La sentenza in commento si allinea e conferma *in toto* l'orientamento in materia da parte dei giudici di legittimità secondo cui l'apposizione da parte del commercialista di un falso visto di conformità costituisce un mezzo fraudolento idoneo a ostacolare l'accertamento e a indurre in errore l'Amministrazione finanziaria.

La qualificazione del visto infedele, sia esso un "visto leggero" o un "visto pesante", come mezzo fraudolento non può non condividersi in quanto il ricorso da parte del contribuente a un visto di conformità mendace rappresenta spesso il mezzo attraverso il quale si può integrare una delle fattispecie di illecito penale previste e disciplinate dalle disposizioni presenti nel D.Lgs. 74/2000.

In particolare, l'utilizzo secondo modalità ingannatorie di tale attestazione può sfociare in 2 tipologie di reato, il reato di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici di cui all'articolo 3, D.Lgs. 74/2000 o il reato di indebita compensazione cui all'articolo 10-*quater*, D.Lgs. 74/2000, specie nell'ipotesi considerata nel comma 2 di tale disposizione.

E invero, se si considera che mediante l'apposizione di un visto di conformità mendace il contribuente usufruisce di un elemento destinato a incidere sulla decettività della dichiarazione in modo tale da renderne più difficilmente individuabile la falsità e, quindi, aumentare le possibilità di riuscire a frodare l'Amministrazione finanziaria, questa sua condotta sicuramente può essere accomunata o meglio può coincidere con quella prevista dall'articolo 3, D.Lgs. 74/2000 che, come è noto, consistente nell'avvalersi di "mezzi fraudolenti idonei a ostacolare l'accertamento e a indurre in errore l'Amministrazione finanziaria".

In tal caso è dunque evidente che l'elemento ingannatorio è rappresentato proprio dal visto di conformità; è questo lo strumento che rende idonea la condotta del contribuente a sviare l'attività di accertamento degli organi erariali.

Se, invece, si pensa al concorso del professionista nel reato di indebita compensazione, ex articolo 10-*quater*, D.Lgs. 74/2000, va ipotizzato che l'inadeguato svolgimento del compito di controllo affidato al professionista al quale compete l'apposizione del visto di conformità, non solo può dipendere da una sua condotta superficiale nell'espletamento della funzione affidatagli, ma può essere anche un comportamento intenzionale determinato da un preciso accordo criminoso preventivamente intervenuto tra il medesimo e il contribuente, per cui il soggetto abilitato al rilascio del visto volontariamente rilascia lo stesso in maniera infedele, attestando falsamente la corrispondenza dei dati esposti in dichiarazione alle risultanze della documentazione e alle norme che disciplinano la deducibilità e detraibilità degli oneri, i crediti d'imposta, lo scomputo delle ritenute d'acconto.

Le 2 ipotesi delittuose, come visto, si possono entrambe concretizzare attraverso l'apposizione del visto di conformità non veritiero, tuttavia, va detto che di fatto per il professionista il rilascio del visto di conformità si presenta particolarmente problematico e rischioso con riferimento al delitto di indebita compensazione.

Infatti, il ricorso a tale attestazione è obbligatorio quando il contribuente voglia godere del beneficio della compensazione fra crediti e debiti correnti fra lui e l'Amministrazione fiscale per cui il professionista, apponendo il visto di conformità, realizza un presupposto necessario per la commissione del delitto e concorre nella misura in cui dichiara il falso nel reato del suo cliente, anche se solo quest'ultimo abbia beneficiato della operazione fiscalmente illecita (Cassazione n. 1999/2017).

Delineate le fattispecie criminose che possono svilupparsi a seguito dell'apposizione del visto di conformità appare opportuno, però, stabilire anche quando l'apposizione di un visto mendace e non corretto presenti profili di rilevanza per il solo diritto tributario e quando invece assuma connotazioni differenti.

In linea generale si può affermare che il discrimine che segna il confine tra una condotta meramente illegittima in ambito amministrativa e un comportamento delittuoso è rappresentato dalla volontà ovvero dalla consapevolezza o meno da parte del professionista della falsità del visto che andrà ad apporre.

In sede processuale, pertanto, se non sarà fornita la prova che l'attestatore era a conoscenza che il visto non poteva essere rilasciato a causa di diverse irregolarità nella relativa dichiarazione, allora la condotta posta in essere avrà una rilevanza meramente amministrativa e, come tale saranno applicabili esclusivamente sanzioni tributarie a carico dell'attestatore "maldestro" che si riterrà aver agito con trascuratezza e negligenza.

Diversamente, laddove si riesca a provare che il professionista non ha agito con superficialità nel rilasciare un visto mendace ma ha avuto ben presente i profili di irregolarità e, ciò nonostante, ha rilasciato ugualmente il visto di conformità, allora sussiste una possibile responsabilità penale riconducibile alle condotte criminose disciplinate dai citati articoli 3 e 10, D.Lgs. 74/2000.

Ciò detto, va precisato che la consapevolezza da parte del professionista della presenza di criticità nella dichiarazione del contribuente tali da non consentire il rilascio del visto di conformità va interpretata alla luce della categoria del dolo eventuale.

Una lettura del genere fa sì che per la rilevanza penale della vicenda è sufficiente che il professionista, pur non avendo piena consapevolezza delle specifiche irregolarità insite nella dichiarazione presentatagli per il visto di conformità, sia comunque cosciente di aver svolto il proprio incarico con una tale leggerezza e superficialità che è assai probabile che i controlli da lui effettuati siano stati assolutamente insufficienti per individuare i profili di criticità presenti nella dichiarazione che la rendono inidonea a essere vistata. Ciò vuol dire che colui che appone il visto di conformità risponde penalmente del suo operato non solo laddove egli con coscienza e volontà ha rilasciato un visto di conformità infedele, consapevole, quindi, del fatto che tale visto non poteva essere rilasciato, ma anche quando, pur ignorando la presenza nella dichiarazione di falsità e irregolarità, sia consapevole di aver svolto la sua funzione con tale superficialità da rendere assolutamente presumibile che il rilascio dell'attestazione sia avvenuta in assenza dei relativi presupposti.

In sintesi, è penalmente responsabile anche il professionista che, svolgendo consapevolmente in maniera negligente e sommaria il suo ruolo, accetti il rischio di rilasciare un visto di conformità infedele.

Questa interpretazione "estensiva" trova conferma in alcune pronunce della Suprema Corte, come la n. 1999/2017 resa dalla III Sezione penale, laddove gli Ermellini, con riferimento al professionista che appone il visto di conformità obbligatorio per la certificazione dei crediti inseriti nelle dichiarazioni, affermano esplicitamente che tale posizione "consente di fargli carico di oneri di controllo sicuramente superiori al normale cliente che si rivolge al professionista, ... [compiendo egli] un'attività di importanza tale da determinare per legge a suo carico l'obbligo di controllo ex articolo 1, comma 574, L. 147/2013; non si è in presenza quindi di un normale contribuente che si fida delle altrui attestazioni (nella premessa che la certificazione circa l'esistenza del credito presuppone un controllo a opera di altri), ma di un professionista obbligato a verificare la veridicità di quanto riportato in bilancio".

È dunque evidente dal tenore della citata pronuncia che anche il professionista che non si curi di verificare se i crediti utilizzati dal suo cliente per la compensazione al Fisco siano o meno veritieri e spettanti sussiste la concreta possibilità di rispondere del reato di indebita compensazione.

Conclusioni

Al termine delle predette osservazioni in merito alla responsabilità del professionista che appone il visto di conformità e in un'ottica di difesa processuale di quest'ultimo appare opportuno, però, sottolineare un ultimo aspetto della questione.

E invero occorre sempre fare attenzione a non cadere in un errore molto comune perché se è vero che il mancato rispetto degli obblighi di controllo da parte del professionista può determinare a carico dello stesso una responsabilità anche di carattere penale, è altrettanto vero che il visto di conformità non garantisce la veridicità della dichiarazione presentata dal contribuente ma la corrispondenza del relativo contenuto alle risultanze della contabilità e alle norme che disciplinano la deducibilità e detraibilità degli oneri, i crediti d'imposta e lo scomputo delle ritenute d'acconto.

Di talché qualora la falsità della dichiarazione derivi non dalla mancata corrispondenza degli esiti della stessa rispetto alla documentazione contabile aziendale o dall'inosservanza della normativa in tema di deducibilità e detraibilità degli oneri, i crediti d'imposta e lo scompu-

to delle ritenute d'acconto, ma dalla falsità delle scritture contabili, come avviene in caso di sottofatturazioni o di iscrizione in contabilità di fatture relative a operazioni inesistenti, allora l'apposizione del visto di conformità da parte del professionista sarà privo di rilevanza penale laddove non si riesca a provare che lo stesso fosse direttamente e pienamente a conoscenza di tale circostanza.

Riferimenti normativi

articoli 35 e 39, D.Lgs. 241/1997

articoli 2, 3, 10 e 10-*quater*, D.Lgs. 74/2000

articolo 110, c.p.

Contabilità di magazzino: requisiti soggettivi e oggettivi

L'articolo 14, D.P.R. 600/1973 prevede, al verificarsi di determinate condizioni soggettive e oggettive, la tenuta di scritture che vanno a integrare quelle previste dall'articolo 2214, cod. civ.; tra di esse vi è anche, ai sensi del comma 1, lettera d) dell'articolo richiamato, la c.d. contabilità di magazzino, il cui obbligo scatta nel momento in cui il soggetto supera due parametri quantitativi riferiti ai ricavi e alle giacenze di magazzino. Poiché la mancata tenuta e/o esibizione di tali scritture determina la possibilità per l'Agenzia delle entrate, ai sensi dell'articolo 39, D.P.R. 600/1973, di adottare procedure di accertamento induttivo, particolare attenzione deve essere posta a questo aspetto.

Premessa

L'articolo 2214, cod. civ., rubricato "Libri obbligatori e altre scritture contabili", al comma 1, stabilisce che:

"L'imprenditore che esercita un'attività commerciale deve tenere il libro giornale e il libro degli inventari"

in tal modo delimitando i soggetti obbligati, dal momento che il richiamo all'attività commerciale, ad esempio, ne esclude dalla previsione l'imprenditore agricolo.

Con il successivo comma 2, il Legislatore civilistico si preoccupa di individuare ulteriori adempimenti che l'imprenditore deve attuare, in ragione, in questo caso, della natura e dimensione dell'impresa, senza tuttavia offrirne una definizione compiuta, circostanza che, al contrario, avviene con i libri obbligatori; infatti, in questo caso, si limita ad affermare che debbono essere tenute:

"le altre scritture contabili che siano richieste dalla natura e dalle dimensioni dell'impresa ...".

Tale "vuoto" viene coperto dal Legislatore fiscale che, con l'articolo 14, D.P.R. 600/1973, integrato per la parte che qui interessa dall'articolo 1, D.P.R. 695/1996, si preoccupa di definire compiutamente le c.d. "scritture ausiliarie", delimitandone anche il perimetro sia soggettivo sia oggettivo.

In particolare, l'articolo 14, D.P.R. 600/1973, individua 2 tipologie di scritture:

1. le scritture ausiliarie in cui vengono rilevati gli elementi patrimoniali e reddituali¹; e
2. le scritture ausiliarie di magazzino che servono a rilevare le variazioni che si sono manifestate nelle consistenze degli inventari, attraverso la registrazione delle movimentazioni in entrata e in uscita di determinati elementi.

Da rilevare, inoltre, come mentre per le scritture ausiliarie l'articolo 14, D.P.R. 600/1973, ne prevede un obbligo nel rispetto di un solo parametro, quello soggettivo², tale dovere, per quelle di magazzino, si manifesta in presenza del combinato disposto soggettivo e oggettivo, inteso quale manifestarsi di determinati requisiti dimensionali all'uopo individuati dal Legislatore.

Le scritture fiscali

Come anticipato, in assenza di una precisa individuazione in ambito civilistico di quali debbano essere le scritture ausiliarie che si affiancano al libro giornale e a quello degli inventari, espressamente previsti dall'articolo 2214, cod. civ., è il Legislatore fiscale che, a mezzo dell'articolo 14, D.P.R. 600/1973, si occupa di integrare quanto previsto in sede civilistica.

Ancor prima di andare a verificare quali siano le scritture che l'imprenditore ha l'obbligo di tenere da un punto di vista fiscale, è necessario individuare i soggetti tenuti ad adempiere a tale dovere.

¹ Il libro mastro.

² Cfr. articolo 14, comma 1, D.P.R. 600/1973.

I soggetti interessati

Per effetto del rimando, effettuato dall'articolo 14, comma 1, D.P.R. 600/1973, al precedente articolo 13, comma 1, i soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili sono:

1. i soggetti Ires;
2. gli enti pubblici e privati diversi dalle società, soggetti Ires, nonché i *trust*, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali;
3. le Snc, le Sas e le società a esse equiparate ai sensi dell'articolo 5, Tuir; e
4. le persone fisiche che esercitano imprese commerciali ai sensi dell'articolo 55, Tuir.

Da un punto di vista soggettivo, quindi, sono tenuti alla predisposizione delle scritture ausiliarie, le imprese commerciali, industriali e di servizi in contabilità ordinaria, a prescindere dalla forma giuridica prescelta, sia essa quella delle società di capitali, di persone o anche della ditta individuale.

Le scritture obbligatorie

Sempre l'articolo 14, comma 1, D.P.R. 600/1973, individua quali scritture obbligatorie le seguenti:

- a) il libro giornale e il libro degli inventari;
- b) i registri prescritti ai fini Iva;
- c) le scritture ausiliarie in cui vengono rilevati gli elementi patrimoniali e reddituali, raggruppati in categorie omogenee; e
- d) le scritture ausiliarie di magazzino.

La contabilità di magazzino

Le scritture ausiliarie di magazzino hanno il preciso compito di essere di supporto alle imprese per una corretta gestione delle stesse; infatti, attraverso la loro tenuta, è possibile attuare il controllo di gestione, avere l'inventario contabile delle giacenze e, quindi, delle scorte a disposizione, così da ottimizzare i flussi in entrata in funzione del loro utilizzo, nonché rappresenta un utile e aggiuntivo strumento di controllo dei flussi gestionali da un punto di vista amministrativo.

In ragione di quanto detto, è di tutta evidenza come, a prescindere dall'eventuale obbligo di una loro tenuta, meno interessate all'istituzione della contabilità di magazzino, che nella realtà si trasformerebbe molto probabilmente in un aggravio di costi, saranno le imprese di ridotte dimensioni e quelle il cui *core business* consiste prevalentemente nella prestazione di servizi.

Requisito soggettivo

L'articolo 14, comma 1, D.P.R. 600/1973, come visto, effettua un mero richiamo ai soggetti di cui al precedente articolo 13.

In ragione del rimando, risultano interessati all'eventuale tenuta della contabilità di magazzino i seguenti soggetti:

1. società di capitali;
2. enti pubblici e privati, diversi dalle società di cui al precedente punto 1, che hanno quale oggetto esclusivo o principale, l'esercizio di attività commerciali;
3. società di persone esercenti attività commerciale;
4. imprenditori individuali;
5. enti non commerciali che tuttavia esercitano anche in via residuale un'attività commerciale, per effetto di quanto previsto dall'articolo 20, comma 1, D.P.R. 600/1973.

Dal perimetro soggettivo così delineato, è evidente come soggetti coinvolti siano quelli che in qualche modo esercitano un'attività di natura commerciale, che deve essere svolta in via continuativa e non occasionale³.

Sul punto si evidenzia come, parimenti interessati alla tenuta delle scritture di magazzino, sono le società di persone e/o di capitali che esercitano un'attività agricola.

³ Ne deriva che ne risultano escluse le persone fisiche non qualificabili quali imprenditori in quanto svolgono un'attività commerciale in via occasionale.

Al contrario, sempre ai sensi del richiamato articolo 14, D.P.R. 600/1973, vi sono alcuni soggetti che sono espressamente esclusi dall'obbligo di tenuta della contabilità di magazzino, a prescindere dal rispetto o meno degli ulteriori parametri oggettivi.

Ci stiamo riferendo ai soggetti di cui all'articolo 22, comma 1, n. 1 e 2, D.P.R. 633/1972 e quindi:

1. ai commercianti al minuto che effettuano le cessioni in locali aperti al pubblico, in spacci interni, mediante apparecchi di distribuzione automatica, per corrispondenza, a domicilio o in forma ambulante;

2. ai soggetti che effettuano prestazioni alberghiere;

3. ai soggetti che effettuano somministrazioni di alimenti e bevande in pubblici esercizi, nelle mense aziendali o mediante apparecchi di distribuzione automatica.

Tuttavia, tale esenzione non è assoluta, in quanto tali soggetti hanno l'obbligo di tenuta della contabilità di magazzino nel caso in cui, nell'ambito della propria attività, si avvalgano di magazzini centralizzati che forniscono 2 o più negozi di vendita, come sopra individuati, e a condizione che almeno 2 di questi siano ubicati in un Comune diverso da quello in cui viene svolta l'attività, o da altro Comune limitrofo (cfr. risoluzione n. 9-341/1987).

L'Agenzia delle entrate, con la circolare n. 40/1981, ha precisato come nel caso di attività mista, di commercio al dettaglio e all'ingrosso, esercitata nel medesimo locale, ai fini della verifica dell'obbligo di tenuta delle scritture ausiliarie di magazzino, siano prevalenti le regole previste per il commercio al dettaglio.

Requisito dimensionale

Sempre l'articolo 14, D.P.R. 600/1973, come integrato dall'articolo 1, comma 1, D.P.R. 695/1996, individua anche un parametro dimensionale al di sotto del quale non scatta l'obbligo di tenuta della contabilità ausiliaria di magazzino.

In particolare, l'obbligo di tenuta delle scritture scatta "a partire dal secondo periodo d'imposta successivo a quello in cui per la seconda volta consecutivamente l'ammontare dei ricavi di cui all'articolo 53 (ora articoli 57 e 85, Tuir, NdA) del D.P.R. 917/1986, e il valore complessivo delle rimanenze di cui agli articoli 59 e 60 (ora articoli 92 e 93, Tuir NdA) dello stesso decreto sono superiori rispettivamente a 10 miliardi e a 2 miliardi di lire".

Viene quindi richiesto il rispetto di un duplice parametro di natura quantitativa o, per meglio dire, dimensionale; infatti, per 2 periodi consecutivi:

a) i ricavi devono essere superiori a 5.164.568,99 euro; e

b) l'ammontare complessivo delle rimanenze deve essere maggiore di 1.032.913,80 euro.

L'Amministrazione finanziaria, con la circolare n. 40/1981, ha precisato come l'obbligo decorra dal secondo periodo successivo a quello della verifica dei presupposti dimensionali, e tale considerazione è naturale in quanto la verifica verrà fatta in sede di chiusura dei bilanci e, quindi, si dovrà dare la possibilità alle imprese di predisporre la tenuta delle scritture di magazzino.

In altri termini, se la società Alfa Spa ha superato nel corso degli esercizi 2020 e 2021 i volumi in termini di ricavi e di giacenza di magazzino, avrà l'obbligo di tenuta delle scritture ausiliarie di cui all'articolo 14, comma 1, lettera d), D.P.R. 600/1973, solamente a decorrere dal 2023.

Ai fini della verifica, per quanto concerne i ricavi, l'ammontare deve essere ragguagliato in ragione di anno in ipotesi di periodo di imposta non coincidente o inferiore all'anno solare.

Ne deriva che, ad esempio, se la società Alfa Spa inizia la propria attività il 1° ottobre 2020 ottenendo ricavi per complessivi 2 milioni di euro e nel 2021 i ricavi ammontano a 12 milioni, il parametro si considera superato; infatti, i 2 milioni devono essere ragguagliati in ragione di un anno e, quindi, ammontano, ai fini del calcolo, a 8 milioni di euro.

Al contrario, il ragguaglio in ragione di anno non deve essere eseguito per quanto concerne le rimanenze finali di magazzino, in quanto l'ammontare delle stesse non dipende dalla durata del periodo d'imposta.

In maniera quasi speculare la norma prevede che *"L'obbligo cessa a partire dal primo periodo di imposta successivo a quello in cui per la seconda volta consecutivamente l'ammontare dei ricavi o il valore delle rimanenze è inferiore a tale limite"*.

Evidente è la differenza rispetto alla norma che regola l'innescò dell'obbligo di tenuta, poiché in questo caso il Legislatore richiede il mancato superamento, per un biennio, anche solo di uno dei 2 parametri (ricavi e/o magazzino).

Riferimenti normativi

articolo 2214, cod. civ.

articolo 14, D.P.R. 600/1973

articolo 1, D.P.R. 695/1996

Acconto Iva 2022 in scadenza il prossimo 27 dicembre 2022

A norma dell'articolo 6, L. 405/1990, sono tenuti al versamento di un acconto sull'Iva dovuta per l'ultimo periodo dell'anno (mese o trimestre), tutti i soggetti passivi Iva che effettuano le liquidazioni e i versamenti dell'imposta: su base mensile, ai sensi dell'articolo 1, D.P.R. 100/1998; ovvero su base trimestrale "per natura", indipendentemente dal volume d'affari realizzato nell'anno precedente, a norma dell'articolo 74, comma 4, D.P.R. 633/1972; nonché su base "trimestrale per opzione", ai sensi dell'articolo 7, D.P.R. 542/1999.

Soggetti esonerati

Sono esonerati dall'obbligo di versamento dell'acconto Iva, i soggetti passivi che:

- devono versare un acconto inferiore a 103,29 euro;
- hanno cessato l'attività nel corso del 2022 e non sono tenuti a effettuare alcuna liquidazione periodica dell'imposta relativa al mese di dicembre 2022 (contribuenti "mensili") oppure, all'ultimo trimestre 2022 (contribuenti "trimestrali");
- operano in regime di esonero, ai sensi dell'articolo 34, comma 6, D.P.R. 633/1972 (ad esempio, i produttori agricoli);
- esercitano attività di intrattenimento in regime speciale di cui all'articolo 74, comma 6, D.P.R. 633/1972;
- applicano il regime forfetario di cui alla L. 398/1991 (ad esempio, le società e le associazioni sportive dilettantistiche e le associazioni in genere);
- applicano il regime di vantaggio per l'imprenditoria giovanile di cui all'articolo 27, commi 1 - 2, D.L. 98/2011;
- applicano il regime forfetario per gli autonomi di cui all'articolo 1, commi 54 - 89, L. 190/2014;
- nel periodo d'imposta, hanno effettuato soltanto operazioni non imponibili o esenti agli effetti dell'Iva;
- hanno effettuato esclusivamente operazioni attive con applicazione del meccanismo dello "split payment" (articolo 17-ter, D.P.R. 633/1972).

Si ricorda che il meccanismo dello *split payment* prevede che per le operazioni effettuate nei confronti delle P.A., degli enti e delle società ivi contemplate, l'Iva, applicata dal cedente o prestatore sulla fattura, è versata all'Erario direttamente dal cessionario o committente.

In relazione alle differenti modalità previste per la determinazione dell'acconto Iva (di cui si dirà in seguito), risultano altresì esonerati dal versamento del tributo in parola, i soggetti passivi Iva che:

- hanno iniziato l'attività nel corso del 2022;
- hanno evidenziato un credito Iva nella liquidazione relativa al mese di dicembre 2021 (contribuenti "mensili");
- hanno evidenziato un credito Iva nella liquidazione relativa all'ultimo trimestre del 2021 (contribuenti "trimestrali per natura");
- hanno evidenziato un credito Iva nella dichiarazione annuale relativa al 2021 (contribuenti "trimestrali per opzione");
- prevedono di evidenziare un credito Iva nell'ultima liquidazione (mensile o trimestrale) relativa al 2022 o nella dichiarazione Iva annuale relativa al 2022.

Metodi di determinazione acconto Iva

Il contribuente ha a disposizione 3 metodi alternativi di determinazione dell'acconto Iva (metodo storico, metodo previsionale e il metodo analitico), con possibilità di applicare quello più favorevole

o di più semplice adozione, ovvero, di non versare alcunché qualora, in base al metodo scelto, non risulti dovuta alcuna somma.

Metodo storico

A norma dell'articolo 6, comma 2, L. 405/1990, il metodo storico per la determinazione dell'acconto Iva prevede il versamento di un importo pari all'88% dell'imposta dovuta nell'ultimo mese o trimestre dell'anno precedente.

Il metodo storico di determinazione dell'acconto Iva è spesso preferibile data l'estrema semplicità di calcolo, che non richiede alcun tipo di valutazione da parte del contribuente, rendendo minimo il rischio di errore, ovvero di incorrere nell'applicazione di sanzioni.

La determinazione dell'acconto, dal punto di vista operativo, può anche avvenire facendo riferimento ai dati esposti nella comunicazione delle liquidazioni periodiche di cui all'articolo 21-*bis*, D.L. 78/2010 (rigo VP13 del modello LP) o, in alternativa, nella dichiarazione annuale Iva relativa al 2021. Nello specifico, il riferimento da assumere, ai fini del calcolo dell'acconto Iva con il metodo storico, è:

- per i contribuenti mensili, la liquidazione del mese di dicembre 2021 (VP13 + VP14 Li. Pe. dicembre 2021 oppure VH15 campo debiti + VH17 del quadro VH della dichiarazione Iva relativa all'anno solare 2021);
- per i contribuenti trimestrali "per natura" di cui all'articolo 74, comma 4, D.P.R. 633/1972, la liquidazione relativa all'ultimo trimestre 2021 (P13 + VP14 Li. Pe. IV trimestre 2021, oppure, VH16 campo debiti + VH17 del quadro VH della dichiarazione Iva relativa all'anno solare 2021);
- per i contribuenti trimestrali "per opzione" ai sensi dell'articolo 7, D.P.R. 542/1999, la liquidazione annuale 2021 (VL38 + VH17 - VL 36 interessi in caso di compilazione quadro VH della dichiarazione Iva relativa all'anno solare 2021).

A questo proposito, l'Agenzia delle entrate ha precisato che la maggiorazione dell'1%, applicata all'Iva dovuta in sede di dichiarazione annuale, non va considerata, in quanto rappresenta semplicemente l'interesse corrisposto (risoluzione n. 157/E/2004).

Si precisa, inoltre, che la base di calcolo deve fare riferimento all'Iva dovuta al lordo dell'eventuale acconto versato a suo tempo nel mese di dicembre dell'anno precedente: nel caso in cui un contribuente riporti un saldo a credito per effetto di un maggiore acconto versato il periodo precedente, l'acconto per il 2022 deve essere commisurato a quanto effettivamente dovuto per il 2021.

Modifica periodicità dei versamenti

Nel caso in cui, in conseguenza della variazione del volume d'affari, la periodicità dei versamenti Iva sia mutata durante il 2022, rispetto a quella adottata nel 2021, devono essere osservate le regole previste dall'articolo 6, comma 3, L. 405/1990. In particolare, per i contribuenti che sono passati:

- dal regime di liquidazione e versamenti su base mensile, applicato nel 2021, al regime su base trimestrale nel 2022, la base di calcolo dell'acconto Iva 2022 è pari all'ammontare dell'Iva versata nei mesi di ottobre, novembre e dicembre 2021, compreso l'eventuale acconto, al netto dell'eventuale eccedenza detraibile risultante dalla liquidazione relativa al mese di dicembre 2021;
- dal regime di liquidazione e versamenti su base trimestrale, applicato nel 2021, al regime su base mensile nel 2022, la base di calcolo dell'acconto Iva 2022 è pari a 1/3 dell'Iva versata per l'ultimo trimestre 2021 compreso l'acconto (per i contribuenti trimestrali "per natura") oppure, a 1/3 dell'Iva versata in sede di dichiarazione annuale relativa al 2021 includendo anche l'acconto (per i contribuenti trimestrali "per opzione").

Schede operative

Metodo previsionale

Ai sensi dell'articolo 6, comma 3, L. 405/1990, il contribuente può determinare l'acconto Iva, in alternativa al metodo storico, sulla base della stima delle operazioni riferite all'ultimo mese o trimestre del 2022 – a seconda della propria periodicità di liquidazione dell'imposta – applicando l'aliquota dell'88%. In particolare, è preferibile optare per la determinazione dell'acconto Iva 2022 con il metodo previsionale, allorquando:

- i contribuenti mensili prevedono di dover liquidare per il mese di dicembre 2022 un importo a titolo di acconto Iva inferiore a quello versato nel 2021;
- i contribuenti trimestrali per natura prevedono di dover liquidare per il IV trimestre 2022 un importo a titolo di acconto Iva inferiore a quello versato nel 2021;

Peraltro, per i contribuenti trimestrali "per natura", al fine di rendere omogenei l'importo relativo al "dato storico" e quello "previsionale", quest'ultimo deve essere considerato al netto dell'eventuale eccedenza detraibile riportata dal mese o trimestre precedente.

- i contribuenti trimestrali per opzione prevedono di dovere liquidare per la dichiarazione Iva relativa al 2022 un importo a titolo di acconto Iva inferiore a quello versato nel 2021.

Metodo previsionale	Acconto pari all'88% del debito presunto relativamente all'ultimo mese o trimestre dell'anno in corso.
----------------------------	--

Metodo analitico

In alternativa al metodo storico e a quello previsionale, il contribuente può determinare l'acconto Iva, a norma dell'articolo 6, D.P.R. 633/1972, sulla base delle operazioni attive effettuate e di quelle passive registrate nell'ultimo periodo dell'anno – mese o trimestre (a seconda della periodicità di liquidazione dell'imposta) – sino al 20 dicembre 2022.

Contribuente	Operazioni attive	Operazioni passive
Mensile	Effettuate dal 1° dicembre 2022 al 20 dicembre 2022	Registrate dal 1° dicembre 2022 al 20 dicembre 2022
Trimestrale	Effettuate dal 1° ottobre 2022 al 20 dicembre 2022	Registrate dal 1° ottobre 2022 al 20 dicembre 2022

Deve essere altresì considerata in diminuzione, ai fini del calcolo dell'acconto secondo il metodo analitico, l'eventuale Iva a credito riportata dalla liquidazione relativa al periodo precedente, ovvero il mese di novembre 2022 (contribuenti mensili) o il terzo trimestre 2022 (contribuenti trimestrali).

L'imposta così determinata corrisponde all'acconto da versare, nella misura del 100%: a tale fine, deve essere considerato l'eventuale riporto del saldo a credito relativo al periodo precedente (o del debito non superiore a 25,82 euro).

Tipologia di contribuente	Modalità di calcolo "metodo analitico"
Contribuente mensile	Iva su fatture emesse 1° dicembre 2022 – 20 dicembre 2022: 46.000 euro Iva su cessioni effettuate entro il 20 dicembre 2022 con fatturazione differita: 2.000 euro Iva detraibile su fatture di acquisto registrate 1° dicembre 2022 – 20 dicembre 2022: 24.000 euro saldo a credito mese di novembre 2022: 3.200 euro acconto dovuto per il 2022: 20.800 euro = (46.000 euro + 2.000 euro - 24.000 euro - 3.200 euro)

Contribuente "trimestrale"	<p>Iva su fatture emesse 1° ottobre 2022 – 20 dicembre 2022: 62.000 euro</p> <p>Iva su cessioni effettuate entro il 20 dicembre 2022 con fatturazione differita: 4.000 euro</p> <p>Iva detraibile su fatture di acquisto registrate 1° ottobre 2022 – 20 dicembre 2022: 32.000 euro</p> <p>saldo a credito terzo trimestre 2022: 6.000 euro</p> <p>acconto dovuto per il 2022: 28.000 euro = (62.000 euro + 4.000 euro - 32.000 euro - 6.000 euro)</p>
----------------------------	--

Metodo speciale per soggetti operanti in particolari settori

Per i gestori dei servizi di telecomunicazione di cui al D.M. 366/2000, e per le aziende che somministrano servizi pubblici di cui al D.M. 370/2000 (acqua, gas, energia elettrica, vapore e teleriscaldamento; raccolta, trasporto e smaltimento dei rifiuti solidi urbani; fognatura e depurazione, etc.) è prevista una particolare modalità di calcolo dell'acconto (c.d. metodo speciale): l'articolo 1, comma 471, L. 311/2004 prevede, infatti, che per tali contribuenti, il versamento di un importo pari al 97% della media dei versamenti eseguiti o da eseguire per i precedenti trimestri dell'anno in corso.

Tale metodo di determinazione dell'acconto, è obbligatorio per i soggetti che:

- rientrano nell'ambito di applicazione del D.M. 366/2000, e D.M. 370/2000;
- nell'anno solare precedente hanno versato Iva per un ammontare superiore a 2.000.000 euro.

Casi particolari

Per la corretta determinazione dell'acconto Iva, occorre, inoltre, tenere conto delle regole particolari previste per alcune tipologie di contribuenti.

Tipologia di contribuente	Regole particolari di determinazione acconto Iva
Soggetti con contabilità separata di cui all'articolo 36, D.P.R. 633/1972	Nella determinazione dell'acconto Iva, tali soggetti devono calcolare: il dato storico sommando algebricamente le risultanze dell'ultima liquidazione periodica del 2021 (per i contribuenti "mensili" e per quelli trimestrali "per natura") e della dichiarazione annuale Iva per il 2021 (per i contribuenti trimestrali "per opzione"), tenendo conto dei correttivi da apportare alle citate risultanze, qualora nel corso del 2022 si siano verificate variazioni nei volumi d'affari delle attività gestite separatamente rispetto al 2021; il dato previsionale (e si ritiene anche quello effettivo) con i medesimi criteri sopra descritti, ma facendo riferimento alle risultanze previste per il 2022.
Soggetti che affidano a terzi la tenuta della contabilità	È prevista la possibilità di determinare l'acconto Iva per il 2022 in misura pari a 2/3 dell'imposta dovuta in base alla liquidazione per il mese di dicembre 2022, che considera le annotazioni eseguite nel mese di novembre dello stesso anno (circolare n. 40/E/1993).
P.A. e società soggette allo <i>split payment</i>	L'acconto Iva dovrà essere determinato secondo uno dei metodi ordinariamente previsti, ossia storico, previsionale o analitico, sempre tenendo conto dell'imposta versata all'Erario nell'ambito dello <i>split payment</i> e a prescindere dal metodo di versamento utilizzato: diretto a mezzo modello F24 (articolo 5, comma 01, D.M. 23 gennaio 2015), ovvero, nell'ambito delle liquidazioni periodiche mediante l'annotazione della fattura nei registri Iva (articolo 5, comma 1, D.M. 23 gennaio 2015).

Termine di versamento dell'acconto Iva

L'acconto Iva deve essere versato in un'unica soluzione entro il giorno 27 del mese di dicembre di ogni anno. Per l'anno 2021, il termine in parola scade, quindi, il 27 dicembre 2022. La somma dovuta non può essere rateizzata, ai sensi dell'articolo 20, comma 1, D.Lgs. 241/1997.

Se il termine scade di sabato o in un giorno festivo, la scadenza del versamento è automaticamente prorogata al primo giorno feriale successivo, ai sensi dell'articolo 18, comma 1, secondo periodo, D.Lgs. 241/1997.

Modalità di versamento dell'acconto Iva

Il pagamento dell'acconto Iva:

- può essere oggetto di compensazione con eventuali crediti d'imposta o contributivi, rispettando i limiti previsti in materia;
- deve essere effettuato mediante il modello di pagamento unificato F24:
 - da presentarsi direttamente o tramite intermediari abilitati, ricorrendo a una delle diverse modalità previste (F24 *on line*, F24 *web*, F24 cumulativo), con possibilità di avvalersi anche dell'*homebanking* (purché nella delega di pagamento non siano esposte compensazioni con altri crediti tributari);
 - utilizzando il codice tributo 6013 (se contribuenti mensili) ovvero, il codice tributo 6035 (se contribuenti trimestrali).

Il contribuente con cadenza di liquidazione trimestrale "per opzione" non deve versare la maggiorazione dell'1% di cui all'articolo 7, comma 3, D.P.R. 542/1999: la maggiorazione in parola (a titolo di interesse) è dovuta solo sui versamenti relativi ai primi 3 trimestri dell'anno, nonché su quelli effettuati a titolo di saldo in sede di dichiarazione annuale.

Contribuente	Periodo	Codice tributo sezione Erario	Note
Mensile	2022	6013	Possibilità di compensazione con altri crediti
Trimestrale	2022	6035	Possibilità di compensazione con altri crediti Non sono dovuti interessi

Esempio 1

Si ipotizzi il caso del sig. Marco Verdi contribuente "mensile" che procede alla determinazione dell'acconto Iva 2022 con il metodo storico partendo, quindi, dal saldo della liquidazione di dicembre 2021 da cui risulta un debito Iva pari a 2.800 euro = 1.200 euro (acconto Iva 2021) + 1.600 euro (saldo Iva dicembre 2021).

In data 20 dicembre 2022, il sig. Marco Rossi procede al versamento dell'acconto Iva 2022 versando l'importo di 2.464 euro (2.800 euro * 88%) utilizzando il modello F24 così compilato:

SEZIONE ERARIO		codice tributo	rateazione/regione/ prov./mese rif.	anno di riferimento	importi a debito versati	importi a credito compensati	
IMPOSTE DIRETTE - IVA RITENUTE ALLA FONTE ALTRI TRIBUTI ED INTERESSI		6013		2022	2.464 ,		
codice ufficio	codice atto						
TOTALE A					2.464 ,	B	SALDO (A-B)
							2.464 ,

Scomputo dell'acconto

L'importo versato a titolo di acconto per l'anno 2022 deve essere scomputato:

- dalla liquidazione relativa al mese di dicembre 2022, per i contribuenti "mensili" (entro il 16 gennaio 2023);

Schede operative

- dalla liquidazione relativa all'ultimo trimestre 2022, per i contribuenti "trimestrali per natura" di cui all'articolo 74, comma 4, D.P.R. 633/1972 (entro il 16 febbraio 2023);
- dal saldo relativo all'anno 2022, per i contribuenti "trimestrali per opzione" ai sensi dell'articolo 7, D.P.R. 542/1999 (entro il 16 marzo 2023).

Contribuente	Scomputo dell'acconto da:
"Mensile"	Liquidazione relativa al mese di dicembre 2022 (entro il 16 gennaio 2023)
Trimestrale "per natura"	Liquidazione relativa all'ultimo trimestre 2022 (entro il 16 febbraio 2023)
Trimestrale "per opzione"	Dichiarazione annuale Iva per il 2022 (entro il 16 marzo 2023)

Il contribuente è altresì tenuto a dare evidenza, nella dichiarazione annuale Iva (rigo VH17), del metodo adottato ai fini della determinazione dell'acconto Iva, utilizzando uno dei seguenti codici:

- "1" per il metodo storico;
- "2" per il metodo previsionale;
- "3" per il metodo analitico;
- "4" per i soggetti che operano in particolari settori.

VH17 Acconto dovuto		,00	Metodo
---------------------	--	-----	--------

Scritture contabili

Per la rilevazione contabile del versamento dell'acconto occorre accendere un conto da inserire nell'attivo dello Stato patrimoniale nell'ambito della voce C.II.5-bis:

Erario c/acconto Iva (C.II.5-bis Sp)	a	Banca c/c
--------------------------------------	---	-----------

Alla chiusura dell'esercizio, occorrerà, poi, effettuare il giroconto del conto "Erario c/acconto Iva" al conto "Erario c/Iva":

Erario c/Iva (C.II.5-bis Sp)	a	Erario c/acconto Iva (C.II.5-bis Sp)
------------------------------	---	--------------------------------------

Sanzioni e ravvedimento

In caso di omesso, insufficiente o ritardato versamento dell'acconto Iva, si applica la sanzione amministrativa del 30% di quanto non versato, ovvero del 15% (sanzione del 30% ridotta del 50%) se il versamento è effettuato entro 90 giorni dalla scadenza del termine (articolo 13, D.Lgs. 471/1997).

È possibile avvalersi dell'istituto del ravvedimento operoso, mediante versamento delle sanzioni ridotte (a seconda di quando lo stesso verrà perfezionato), sempre che non sia stato nel frattempo notificato l'avviso di accertamento o quello bonario emesso a seguito di liquidazione automatica o di controllo formale della dichiarazione.

Nel caso specifico dell'acconto Iva 2022, la sanzione da corrispondere per effetto del ravvedimento operoso (codice tributo 8904) sarà pari:

- all'1,5% (1/10 del 15%) dell'imposta non versata, a cui si aggiunge la riduzione al quindicesimo per giorno di ritardo, ove il ravvedimento avvenga entro 14 giorni dalla scadenza;
- all'1,5% (1/10 del 15%) dell'imposta non versata, se il ravvedimento avviene dal 15° al 30° giorno dalla scadenza;
- all'1,67% (1/9 del 15%) dell'imposta non versata, se il ravvedimento avviene tra 31 giorni e 90 giorni dalla scadenza;
- al 3,75% (1/8 del 30%) dell'imposta non versata o versata tardivamente, se il ravvedimento avviene entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui è commessa la violazione;

Schede operative

- al 4,29% (1/7 del 30%) dell'imposta non versata o versata tardivamente, se il ravvedimento avviene entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello in cui è commessa la violazione;
- al 5% (1/6 del 30%) dell'imposta non versata o versata tardivamente, se il ravvedimento avviene oltre il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello in cui è commessa la violazione.

Ravvedimento operoso	Sanzione ridotta	Termine per ravvedimento
Entro 14 giorni da scadenza	1,5% a cui si aggiunge la riduzione al quindicesimo per giorno di ritardo	10 gennaio 2023
Dal 15° al 30° giorno dalla scadenza	1,5%	Periodo compreso 11° gennaio 2023 e il 26 gennaio 2023
Fra 31 giorni e 90 giorni da scadenza	1,67%	Periodo compreso 27 gennaio 2023 e il 27 marzo 2023
Entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale Iva per il 2022	3,75%	Periodo compreso tra il 28 marzo 2023 e il 2 maggio 2023 (essendo il 30 aprile 2023 e il 1° maggio 2023 entrambi giorni festivi)
Entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale Iva per il 2023	4,29%	Entro il 30 aprile 2024
Oltre il termine di presentazione della dichiarazione annuale Iva per il 2023	5%	Oltre il 30 aprile 2024

Oltre al versamento dell'acconto Iva dovuto e alla relativa sanzione per omesso versamento (ridotta in relazione al giorno in cui è perfezionato il ravvedimento), il contribuente dovrà corrispondere gli interessi moratori al tasso legale (codice tributo 1991), con maturazione giorno per giorno:

- pari allo 1,25% in ragione d'anno a partire dal 1° gennaio 2022 (D.M. 13 dicembre 2021);
- salve eventuali modifiche applicabili dal 1° gennaio 2023, da stabilire con Decreto Ministeriale da pubblicare sulla Gazzetta Ufficiale entro il 15 dicembre 2022.

Omesso versamento Iva risultante dalla dichiarazione Iva 2022

Si segnala, infine, che, entro il termine del 27 dicembre 2022 è opportuno monitorare anche l'omesso versamento risultante dalla dichiarazione Iva 2022, relativo al 2021: l'articolo 10-ter, D.Lgs. 74/2000 - nella versione modificata dal D.Lgs. 158/2015 (e in vigore dal 22 ottobre 2015) - punisce, infatti "con la reclusione da 6 mesi a 2 anni chiunque non versa, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo, l'Iva dovuta in base alla dichiarazione annuale, per un ammontare superiore a 250.000 euro per ciascun periodo d'imposta".

Sotto il profilo oggettivo, quindi, commetterà il summenzionato reato chi, entro il prossimo 27 dicembre 2022, non dovesse versare l'Iva dovuta in base alla dichiarazione annuale relativa al 2021, se il debito supera 250.000 euro: è comunque possibile evitare le prescritte conseguenze penali versando, entro il suddetto termine, una parte del debito tributario che permetta al contribuente di attestare il residuo al di sotto della soglia.

Per quanto concerne, invece, l'elemento soggettivo, l'integrazione della fattispecie punitiva di cui trattasi richiede la sussistenza del "dolo generico", ovvero un comportamento cosciente e volontario del contribuente; elemento quest'ultimo messo in discussione dal contribuente inadempiente che, in assenza dei mezzi finanziari per far fronte al debito verso l'Erario, è solito invocare l'esistenza della esimente della c.d. "forza maggiore".

Secondo i giudici della Cassazione *"l'inadempimento della obbligazione tributaria può essere attribuito a forza maggiore solo quando derivi da fatti non imputabili all'imprenditore che non abbia potuto tempestivamente porvi rimedio per cause indipendenti dalla sua volontà e che sfuggono al suo dominio finalistico, escludendo che possa essere ascrivibile a forza maggiore la mancanza della provvista necessaria all'adempimento dell'obbligazione tributaria per effetto di una scelta di politica imprenditoriale volta a fronteggiare una crisi di liquidità"* (Cassazione, sentenza n. 45690/2015).

Riferimenti normativi

articolo 6, L. 405/1990

articolo 1, D.P.R. 100/1998

articolo 74, comma 4, D.P.R. 633/1972

articolo 7, D.P.R. 542/1999

Le criticità risolte e non del regime di cassa

Per un imprenditore che sceglie i cosiddetti regimi minori, forfettari e semplificati di cassa, si pongono alcune criticità non sempre risolte al meglio nonostante siano trascorsi ormai diversi anni da quando questi stessi regimi sono stati introdotti (L. 190/2014 per i forfettari e L. 232/2016 per i semplificati di cassa). Passiamo in rassegna alcune di queste criticità proponendo soluzioni operative che talvolta contrastano con quanto è stato affermato dall'Agenzia delle entrate.

Il regime di cassa

La gestione delle rimanenze nel passaggio al regime ordinario

Nel regime semplificato di cassa le giacenze finali assumono solo valore statistico, nel senso che vanno indicate nel modello Redditi affinché sia possibile posizionare correttamente il contribuente nella metodologia accertativa degli Isa, ma il loro valore non incide direttamente sulla determinazione del reddito imponibile. Ciò vale anche nel caso del soggetto che ha optato per dare rilevanza ai componenti positivi o negativi al momento della registrazione Iva. Il tema critico al riguardo si manifesta non tanto nel momento di ingresso nel regime semplificato, posto che le rimanenze finali dell'esercizio precedente diventano un componente deducibile in toto nel periodo d'imposta di adesione al regime semplificato (articolo 1, comma 18, L. 232/2016), quanto nel momento di rientro nel regime ordinario. Infatti, in tale momento le rimanenze tornano a giocare un ruolo fondamentale nella determinazione del reddito e diventa necessario evitare duplicazioni o salti di imposta. Riprendendo i passaggi della circolare n. 11/E/2017, al momento di rientro nel regime ordinario (poniamo 1° gennaio 2023) le rimanenze iniziali presentano un disallineamento tra valore contabile e fiscale, posto che quest'ultimo è rappresentato unicamente dalle merci acquistate negli anni precedenti (vigendo il regime semplificato) e non pagate nel medesimo esercizio (o non registrate nel caso di opzione per il metodo contabile di cui articolo 18, comma 5, D.P.R. 600/1973). Nel *videoforum* tenutosi il 24 maggio 2018, l'Agenzia delle entrate sul punto aggiunge: "Si evidenzia che le medesime rimanenze non assumeranno rilievo fiscale neppure alla fine del 2018 (rectius nell'anno di rientro al regime ordinario). In pratica, si avrà un "disallineamento" di valori (civili e fiscali) che perdurerà fintantoché le rimanenze, determinate al 31 dicembre dell'ultimo anno di gestione della contabilità semplificata, sono presenti nel magazzino dell'impresa". La risposta è certamente condivisibile sul piano concettuale poiché in tal modo si evita che si generi un reddito figurativo solo per il fatto che passando al regime ordinario le rimanenze finali rilevano nella formazione del reddito: in tali casi l'imponibile si crea quando la merce è realmente venduta e non fintanto che essa resta giacente in magazzino. Il principio è, inoltre, certamente attuabile sul piano pratico nel caso di beni non fungibili, poiché in questa fattispecie è facile individuare se i beni venduti sono risalenti al magazzino già esistente al 1° gennaio dell'anno di rientro in contabilità ordinaria. Ma la questione si complica quando si parla di beni fungibili, quindi non individuabili l'uno rispetto all'altro, caso certamente più frequente nell'ambito dei contribuenti di piccole dimensioni.

Esempio

Si ponga il caso di un piccolo commerciante al dettaglio di abbigliamento che ha in magazzino al 1° gennaio 2023 pantaloni da uomo per 20.000 euro di cui 10.000 euro acquistati e non pagati nel 2022. Il magazzino iniziale sarà pari a 20.000 euro di cui 10.000 euro fiscalmente rilevanti. Nel 2023 acquista pantaloni uguali a quelli già presenti per ulteriori 5.000 euro e vende per lo stesso

importo i medesimi pantaloni per 5.000 euro nel corso del 2023. A fine 2023 il magazzino sarà sempre di 20.000 euro, ma come si potrà sapere se la merce venduta nel 2023 è quella acquistata nel 2022, oppure quella acquistata nel 2023? La differenza è rilevante poiché nel primo caso si sarà generato un reddito effettivo di 5.000 euro, dato che le giacenze finali di 20.000 euro sarebbero fiscalmente rilevanti per 15.000 euro, mentre nel secondo caso verrebbe confermato il disallineamento dell'inizio dell'esercizio con un reddito pari a zero. Occorre individuare una soluzione pragmatica quale quella che permetta, ad esempio, di mantenere il disallineamento fino a quando è il contribuente che lo riallinea spostando l'onere di dimostrare il contrario all'Amministrazione finanziaria.

La validità della opzione per il metodo "registrazione Iva"

Tra le modalità con cui è possibile assolvere agli obblighi contabili per i soggetti in regime di "semplificati per cassa" desta molto interesse, e con ogni probabilità costituisce la scelta più frequente, la sostituzione delle date di incasso e pagamento con quelle di "registrazione Iva" ex articolo 18, comma 5, D.P.R. 600/1973. Con tale scelta, recita espressamente la norma citata, si presume che la data di incasso e pagamento coincida con quella di registrazione del documento contabile, sia esso rilevante ai fini Iva, sia esso non rilevante. La scelta di tale regime, vincolante per 3 anni, ha fatto emergere molti dubbi relativi alle conseguenze in tema di determinazione del reddito, modalità per eseguire l'opzione e rigidità o meno del vincolo triennale.

Un equivoco diffuso è rappresentato dalla errata convinzione che la scelta del regime della registrazione Iva generi peculiarità sotto il profilo della determinazione del reddito (al di là dell'aspetto temporale). Dalla lettera del citato articolo 18, D.P.R. 600/1973, invece, emerge solo che la scelta in questione evita di indagare la data di incasso e pagamento ma non modifica i criteri di determinazione del reddito di un regime che, si ricorda, è improntato a quello di cassa ma non è esattamente un regime di cassa puro. Per citare esempi in cui non si modifica il reddito a seconda della scelta contabile eseguita si pensi al tema delle giacenze di magazzino al 31 dicembre 2022, ipotizzando che dal 2023 il soggetto aderisca al regime di cassa. Tali giacenze (circolare n. 11/E/2017, § 4.2) sono portate interamente in deduzione nel primo esercizio in cui si applica il regime di cassa, ma nessun passaggio normativo o interpretativo legittima a pensare che l'opzione per il metodo della registrazione Iva eviti la conseguenza sopra citata, posto che si tratta di un aspetto reddituale tipico del regime semplificato per cassa, a prescindere dal metodo contabile utilizzato. Altro aspetto attiene ai componenti rilevanti per competenza, si pensi all'acquisto di un bene strumentale: al riguardo la registrazione della fattura in un dato periodo, magari diverso da quello del pagamento, non muta la regola di deduzione che avverrà sempre per quote annuali di ammortamento, anche nel regime di registrazione Iva. Invece, è vero che è possibile, scegliendo questo metodo, una certa maggiore elasticità nella imputazione dei componenti negativi rispetto agli altri 2 metodi contabili che sono strettamente legati alla data di effettivo pagamento.

Esempio

Si pensi a un acquisto di merci con pagamento avvenuto nel 2021 e fattura registrata nei primi mesi del 2022 in quanto ricevuta a gennaio 2022: mentre con i metodi contabili che assegnano rilevanza esclusiva alla data di pagamento il costo non potrà che essere dedotto nel 2021, con il metodo della registrazione Iva il pagamento è presunto nel 2022, data di registrazione, e quindi deducibile in quest'ultimo periodo.

Sotto questo profilo vi è una conferma nel § 6.5 della citata circolare n. 11/E/2017, considerando però che con l'attuale disciplina del termine di registrazione Iva, termine fortemente ridotto rispetto al "vecchio" secondo anno successivo al sorgere del diritto alla detrazione, lo "spostamento"

della registrazione risulta decisamente meno ampio.

Con riferimento ai documenti esclusi dal campo di applicazione dell'Iva, si pensi ad esempio al classico caso della ricevuta fuori campo Iva dal canone locativo rilasciato dal proprietario dell'immobile persona fisica, la circolare n. 11/E/2017 non chiarisce le modalità e il termine della registrazione. Mutuando la regola espressa dalla stessa circolare per il regime contabile dei registri Iva integrati (§ 6.3 della circolare) si potrebbe concludere che la registrazione deve avvenire entro 60 giorni dalla data di pagamento e quindi nel momento in cui si adempie alla stessa registrazione risulti deducibile il componente negativo.

Infine, va segnalato che nessuna opzione espressa va eseguita per il regime della registrazione Iva che presenta un vincolo triennale. L'opzione verrà desunta dal comportamento contabile concludente, salvo confermarla nella dichiarazione Iva da presentare successivamente alla scelta operata. In questo senso va ricordato che mentre l'opzione per il regime semplificato eseguita da chi sarebbe naturalmente forfettario, non presenta il vincolo triennale (risoluzione n. 64/E/2018), l'opzione per il regime delle annotazioni Iva presenta il vincolo triennale. Ma questo vincolo a sua volta può essere derogato? E se sì a quali condizioni?

Su questo tema secondo una tesi interpretativa che chi scrive ha sempre sostenuto, l'opzione per il metodo della "annotazione Iva" vincola per un triennio fintanto che perdura il regime semplificato, e quindi una volta che questo sia legittimamente abbandonabile, non può costituire ostacolo la scelta eseguita. Ebbene questa posizione è stata sposata dall'Agenzia delle entrate che nella citata risoluzione n. 64/E/2018 afferma: *"si ritiene che il vincolo triennale, ivi previsto, rilevi solo per coloro che scelgono di rimanere nel regime semplificato... e non per coloro che, avendone i requisiti, scelgono di accedere al regime forfettario"*.

Una ulteriore conferma della risoluzione n. 64/E/2018 riguarda il tema della omessa segnalazione della avvenuta opzione nel modello di dichiarazione Iva da presentare successivamente alla scelta operata. Che tale adempimento fosse di carattere meramente formale (ancorché sia sanzionabile la sua omissione) è confermato nel passaggio finale della risoluzione in cui emerge che l'omissione in discorso non spiega alcuna efficacia ai fini della validità della opzione, sicché per evitare la sanzione piena può essere eseguito il ravvedimento operoso.

Va ricordato un passaggio piuttosto trascurato sul tema della opzione "annotazione contabili" e abbandono del regime semplificato di cassa. Vero è che il vincolo triennale viene meno a fronte della uscita dal regime semplificato, ma nel caso in cui precedentemente sia stata esercitata l'opzione per articolo 18, comma 5, D.P.R. 600/1973, occorre sottoporre a registrazione tutti i componenti positivi e negativi di reddito per i quali non sia ancora intervenuta la registrazione. Questo è il passaggio della circolare n. 9/E/2019, § 3.1., che per il caso sopra citato, impone di derogare dal diritto di eseguire la registrazione nel rispetto dei tempi legali previsti per l'adempimento, dovendola eseguire necessariamente entro l'anno precedente la uscita dal regime semplificato. Se, ad esempio, viene emessa una fattura di vendita il 20 dicembre 2022 e dal 2023 si passa al regime forfettario, detta fattura va registrata (in deroga al diritto di attendere 15 giorni e quindi di passare all'anno successivo) entro il 31 dicembre 2022.

Contribuenti forfettari

I rimborsi assicurativi e le indennità risarcitorie

Nell'ambito del reddito d'impresa le indennità risarcitorie hanno una specifica regolamentazione in base alla quale occorre separare le motivazioni che rendono dovuta la medesima indennità, poiché un diverso trattamento sarà applicabile a una diversa causa della erogazione risarcitoria. Sotto questo profilo le norme inserite nel Titolo II (Imposta sul reddito della società) del Tuir sono sicuramente applicabili, ove non siano esplicitamente derogate, anche alle imprese individuali, ma certamente il regime forfettario presenta dei distinguo. Dal punto di vista generale è possibile riassumere 3 forme di indennità risarcitorie spettanti all'imprenditore:

- a) indennità risarcitorie relative a perdite o danni subiti da beni merce;
- b) indennità risarcitorie relative a perdite o danni subiti da beni strumentali;
- c) indennità risarcitorie relative a danni diversi da quelli di cui ai punti a) e b).

Nel primo caso si parla di proventi assimilati ai ricavi, in forza del disposto di cui all'articolo 85, comma 1, lettera f), Tuir, nel secondo caso di plusvalenze in forza del disposto dell'articolo 86, comma 1, lettera b), Tuir e nel terzo caso parliamo di sopravvenienze attive in forza del richiamo contenuto nell'articolo 88, comma 3, lettera a), Tuir.

Tali proventi concorrono certamente a formare il reddito d'impresa per i soggetti in contabilità ordinaria, e anche per i soggetti in regime semplificato di cassa, benché in questo ultimo caso debbano essere applicati criteri particolari per individuare il momento imponibile.

Diversa è la situazione dell'imprenditore forfettario, si ricorda che per questo soggetto sono rilevanti i "ricavi" laddove siano incassati. Non esiste alcuna tassazione di altri proventi, come ad esempio plusvalenze o sopravvenienze attive, ne consegue che l'unica indennità risarcitoria tassabile è quella correlata alla perdita o ai danni subiti dai beni merce.

Sul tema delle indennità risarcitorie è opportuna una digressione che attiene sempre alle imposte dirette ma riguarda la figura del professionista. Un recente interpello dell'Agenzia delle entrate permette di capire quale sia l'inquadramento sistematico che viene dato a questo tema delicato e di frequente manifestazione, basi pensare al risarcimento assicurativo che il professionista incassa poiché ha sostenuto costi per rivalse avanzate dal cliente (errori professionali). Con la risposta a interpello n. 482/E/2022 è stato affrontato il caso di un professionista che avendo corrisposto un canone locativo superiore a quanto in realtà sarebbe stato dovuto, ottiene dal locatore, tramite una procedimento di mediazione, una somma che lo risarcisce dei maggiori canoni pagati in passato. Non si parla in senso stretto di indennità risarcitoria, ma il concetto è simile: viene attribuita una somma a fronte di costi sostenuti nel passato. *Prima facie* verrebbe da dire che si è di fronte a una sopravvenienza attiva non rilevante nella determinazione del reddito professionale. Invece la tesi dell'Agenzia delle entrate porta a una conclusione diametralmente opposta: in quanto somma correlata a costi dedotti essa va tassata. Ma non solo: l'Agenzia delle entrate afferma che la somma in questione rappresenta un compenso vero e proprio sul quale conseguentemente, va applicata la ritenuta d'acconto di cui all'articolo 25, D.P.R. 600/1973. È una tesi che presta il fianco a molte critiche poiché la definizione di sopravvenienza attiva sembra calzare perfettamente alla fattispecie: "proventi conseguiti a fronte di oneri dedotti in precedenti esercizi". Ma se la somma in questione fosse definita, come dovrebbe, sopravvenienza attiva non si potrebbe avanzare alcuna pretesa tributaria poiché è notorio che tale componente positivo non ha cittadinanza nel reddito da lavoro autonomo. Allora viene coniata una improbabile equazione tra somme legate a canoni locativi pagati in più nel passato e compenso vero e proprio per l'esercizio di una attività professionale. Inoltre, a questo punto si porrebbe una contraddizione tra il dettato della circolare n. 58/E/2001 con la quale l'Agenzia delle entrate ha sostenuto che il riaddebito dei costi, quindi somma incassata dal professionista e correlata a costi professionali, non è tassabile. Ma il presupposto di quella pronuncia era che il professionista avesse detto solo il costo effettivamente rimasto a carico, elemento che permette di detassare il provento derivante dal riaddebito.

Volendo mettere a sistema le 2 pronunce emerge che secondo la (parzialmente) criticabile tesi dell'Agenzia delle entrate il risarcimento di un costo:

1. se incassato nel medesimo periodo di sostenimento del costo non è tassabile, ma è fatto obbligo di dedurre il costo solo per la quota effettivamente rimasta a carico;
2. se incassato in anni successivi è tassabile poiché correlato a costi interamente dedotti.

Questa ricostruzione in sé non convince molto poiché tende a non dare alcuna rilevanza alla natura giuridica della somma risarcitoria (che certamente non è definibile compenso professionale) ma l'ulteriore stranezza si ha riflettendo sul tema del professionista forfettario, per il quale dal mo-

mento che i costi sono, appunto, forfettizzati, non cambia nulla se il costo è sostenuto nell'anno di incasso del risarcimento o in anno successivo, ma sotto il profilo del provento cambia tutto. Se conseguito nell'anno di sostenimento del costo non si ha tassazione, se incassato in anno successivo si ha tassazione. Conclusione veramente curiosa di un esame non sufficientemente ponderato, a parere di chi scrive.

La natura delle somme incassate per indennità di fine mandato agenzia

Un tema, forse non frequente, ma comunque segnalato all'attenzione è il seguente: un soggetto forfettario svolge attività di agente di commercio e riceve, in costanza di mandato, delle somme che rappresentano acconti per quanto dovuto a titolo di patto di non concorrenza. In pratica, la somma convenuta, per escludere che una volta risolto il rapporto di agenzia l'agente svolga attività concorrente con quella svolta precedentemente, viene versata in vigenza come anticipazione di quanto, normalmente, sarebbe versato solo una volta risolto il rapporto. Ma questa somma va tassata quale ricavo e quindi come somma che rientra nel calcolo del reddito forfettizzato? Al riguardo va ricordato che l'imprenditore forfettario (tale è l'agente di commercio) sottopone a tassazione nel quadro LM solo ciò che può essere definito ricavo ex articolo 85, Tuir. Le indennità di fine mandato sono importi esplicitamente esclusi dalla categoria del reddito d'impresa (quindi non possono rappresentare ricavi) giusta la previsione di cui all'articolo 56, comma 3, lettera a), Tuir. Tale ultima norma qualifica le somme in questione come reddito da lavoro autonomo. Bisogna quindi concludere che gli acconti di indennità di fine mandato vanno tassati con la forfettizzazione del lavoro autonomo come se venisse svolta una sorta di duplice attività? Chi scrive esprime sul punto parere negativo posto che anche nell'ambito del lavoro autonomo va tassato dal soggetto forfettario ciò che è compenso in senso stretto, non una somma che è semplicemente assimilata al reddito da lavoro autonomo. Non restano quindi che 2 possibili conclusioni:

- a) non sottoporre affatto a tassazione la somma in questione, alla stregua di plusvalenze o altri proventi diversi dai ricavi;
- b) sottoporre a tassazione le somme nel quadro risoluzione quali redditi a tassazione separata (soluzione certamente più prudente di quella sopra citata).

L'applicazione della aliquota ridotta al 5%

I contribuenti in regime forfettario possono applicare per un numero limitato di 5 anni dall'inizio dell'attività, l'aliquota ridotta al 5% della imposta sostitutiva. Le condizioni che sono poste alla base di questa agevolazione sono le medesime che a suo tempo furono poste per il regime di vantaggio. Da ciò le affermazioni più volte ripetute da parte dell'Agenzia delle entrate, in base alle quali le interpretazioni che a suo tempo furono date in materia di regime di vantaggio (articolo 27, D.L. 98/2011) valgono anche per applicare l'aliquota ridotta (cfr. circolare n. 10/E/2016, § 5). Il problema non di poco conto che si pone applicando le suddette regole è che a suo tempo (regime di vantaggio) furono create quali condizioni di accesso al regime agevolato, mentre per il forfettario esse sono poste solo quali condizioni per ottenere l'aliquota agevolata, ma tali regole nulla dicono dell'applicabilità generale del regime forfettario.

Di seguito le 3 condizioni segnalando per ciascuna gli aspetti critici.

Esercizio di nuova attività che non sia preceduto nel triennio precedente dalla produzione di reddito d'impresa o di lavoro autonomo

Su questo punto va ricordato che secondo la prassi dell'Agenzia delle entrate la partecipazione a società di persone inattive, così come la partecipazione a società in accomandita nel ruolo di accomandante, non sono situazioni ostative rispetto alla condizione sopra citata. La *ratio* della norma, infatti, è quella di evitare che un regime fiscalmente favorevole sia attribuito a chi già ha svolto at-

tività di impresa o lavoro autonomo, tuttavia, nel caso in cui la partecipazione a società di persone (che attribuiscono il reddito per trasparenza) ha sì prodotto un reddito partecipativo di impresa o lavoro autonomo, ma senza un reale svolgimento dell'attività, non si realizza la condizione ostativa, quindi spetta l'aliquota ridotta. Ovviamente questa affermazione va completata dicendo che al momento di esercizio dell'attività come forfettario il contribuente deve aver dismesso (entro l'anno precedente) la partecipazione in questione anche se relativa a società inattiva o nella qualifica di accomandante in Sas. Infatti, il mantenimento della partecipazione (ancorché inattiva) è causa di esclusione dal regime forfettario *tout court*, ancor prima di essere elemento che impedisce di applicare l'aliquota agevolata.

Altro tema molto frequentemente oggetto di quesiti è valutare la situazione di chi ha iniziato una attività in regime semplificato e poi, entro il primo quinquennio passa al regime forfettario. In tale situazione il tema è capire se per gli anni residui del quinquennio sia possibile applicare l'aliquota ridotta al 5%. Chi scrive esprime parere positivo sul punto, anche sulla base del precedente (normativo e interpretativo cfr. risposta a interpello n. 78/E/2018) dell'Agenzia delle entrate con il quale si legittimava nel passaggio da regime di vantaggio a regime forfettario il beneficio della aliquota ridotta negli anni residui del primo quinquennio di attività.

Nuova attività che non sia mera prosecuzione di attività svolta precedentemente come lavoratore dipendente o lavoratore autonomo

Il tema della mera prosecuzione è stato inquadrato dalla circolare n. 17/E/2012 come la situazione che si manifesta quando un soggetto inizia una attività di impresa rivolgendosi alla medesima clientela che prima faceva riferimento al suo datore di lavoro, ovvero al soggetto con il quale l'attuale neo imprenditore collaborava come lavoratore autonomo. La casistica è infinita e molto variegata e va affrontata caso per caso non essendovi criteri rigidi per risolvere il quesito della mera prosecuzione o meno. Un punto va sottolineato poiché si registra una apparente contraddizione interpretativa nella prassi dell'Agenzia delle entrate. La precedente circolare n. 17/E/2012 aveva affermato che se il rapporto di lavoro dipendente si interrompe per cause non derivanti dalla volontà del dipendente (licenziamento o pensionamento) si doveva intendere che non sussisteva mai la mera prosecuzione. Invece, la circolare n. 10/E/2016 non considera più rilevante la motivazione che ha interrotto il rapporto di lavoro facendo rientra nel medesimo caso sia l'ex dipendente che ha presentato le dimissioni sia quello licenziato o pensionato. La differenza di fondo è che mentre il regime di vantaggio era motivato anche dall'obiettivo di dare una attività fiscalmente agevolata a coloro che avevano perso il lavoro, il regime forfettario non presenta questo obiettivo. Da qui la tesi, espressa in una recente risposta a interpello (n. 161/E/2020) secondo cui il soggetto che va in pensione deve valutare il tema della mera prosecuzione alla stessa stregua di chi inizia una nuova attività avendo subito un licenziamento.

Attività che ne prosegue una precedente

Questa ultima condizione mette in risalto come sia difficile applicare presupposti che erano stati pensati in origine quali elementi necessari per applicare le agevolazioni fiscali connesse al regime contabile (allora era il regime di vantaggio) e che invece ora diventano condizioni che permettono di accedere alla aliquota agevolata, ma nulla dicono in merito al diritto o meno di qualificarsi come soggetto forfettario.

In concetto di fondo è che non si può ottenere l'agevolazione fiscale se l'azienda acquisita era gestita da un soggetto che produceva un volume di ricavi superiore al tetto consentito dalla L. 190/2014, cioè 65.000 euro. Ma che succede se il cedente, invece, ha realizzato nell'anno precedente la cessione un volume di ricavi superiore alla somma citata? Applicando alla lettera la disposizione normativa di cui all'articolo 1, comma 65, L. 190/2014 verrebbe da concludere che semplicemente non si ha diritto ad applicare l'aliquota agevolata del 5% fermo restando il

diritto ad applicare il regime forfettario con l'aliquota del 15%. Questa lettura porta a concludere che il volume dei ricavi del soggetto cedente non è mai un elemento ostativo al regime, ma semplicemente ostativo alla aliquota ridotta. In realtà le cose non stanno così a leggere la circolare n. 10/E/2016, § 5. Infatti, in questo contributo viene scritto che ai fini della verifica delle condizioni di accesso di cui all'articolo 1, comma 54, L. 190/2014 va sommato il volume dei ricavi del cedente con quello dell'acquirente nell'anno di acquisto. Ecco che i ricavi del cedente diventano non solo un elemento di controllo della aliquota ridotta al 5%, ma anche un elemento sostanziale per l'accesso al regime forfettario. Sposando questa tesi i ricavi del cedente realizzati nell'anno precedente la cessione sono un mero elemento di discriminazione per l'aliquota ridotta, per poi invece diventare un elemento di discriminazione per l'intero regime agevolato nell'anno di cessione. Forse sarebbe preferibile assumere una interpretazione coerente: o i ricavi del cedente sono una cosa o sono l'altra, ma non possono cambiare significato a seconda delle convenienze erariali.

Riferimenti normativi

articolo 1, L. 232/2016

articolo 18, D.P.R. 600/1973

articolo 85, 86 e 88, Tuir,

articolo 1, comma 54 e 65, L. 190/2014

Scadenze del mese di gennaio

Di seguito evidenziamo i principali adempimenti dal 1° gennaio 2023 al 31 gennaio 2023, con il commento dei termini di prossima scadenza.

Si segnala ai Signori clienti che le scadenze riportate tengono conto del rinvio al giorno lavorativo seguente per gli adempimenti che cadono al sabato o giorno festivo, così come stabilito dall'articolo 7, D.L. 70/2011.

lunedì 2 gennaio

Versamento dell'imposta di registro sui contratti di locazione

Scade oggi il termine per il versamento dell'imposta di registro sui contratti di locazione nuovi o rinnovati tacitamente con decorrenza 1° dicembre 2022.

Intra 12

Ultimo giorno utile per gli enti non commerciali e per gli agricoltori esonerati per l'invio telematico degli elenchi Intra-12 relativi agli acquisti intracomunitari effettuati nel mese di ottobre.

lunedì 16 gennaio

Registrazione dei corrispettivi

Entro oggi le Associazioni sportive dilettantistiche, associazioni senza scopo di lucro che hanno effettuato l'opzione per il regime fiscale agevolato di cui all'articolo 1, L. 398/1991, devono provvedere all'annotazione, anche con unica registrazione, dell'ammontare dei corrispettivi e di qualsiasi provento conseguito nell'esercizio di attività commerciali, con riferimento al mese precedente.

Registrazione corrispettivi Associazioni senza scopo di lucro in regime agevolato

Le Associazioni sportive dilettantistiche, associazioni senza scopo di lucro e associazioni pro loco che hanno effettuato l'opzione per il regime fiscale agevolato di cui all'articolo 1, L. 398/1991, devono provvedere all'annotazione, anche con unica registrazione, dell'ammontare dei corrispettivi e di qualsiasi provento conseguito nell'esercizio di attività commerciali, con riferimento al mese precedente.

Ritenute condomini

I condomini sostituti d'imposta devono versare entro oggi le ritenute del 4% operate sui corrispettivi erogati nel mese precedente, per prestazioni relative a contratti di appalto di opere o servizi effettuate nell'esercizio di impresa.

Iva periodica

I contribuenti Iva mensili devono versare entro oggi l'imposta dovuta rispettivamente per il mese di dicembre utilizzando il modello F24 con modalità telematiche e codice tributo 6012. I soggetti che hanno affidato a terzi la tenuta della contabilità versano oggi l'imposta relativa al secondo mese precedente.

Ritenute

Entro oggi i sostituti d'imposta devono provvedere al versamento delle ritenute alla fonte effettuate nel mese precedente:

- sui redditi di lavoro dipendente unitamente al versamento delle addizionali all'Irpef;
- sui redditi di lavoro assimilati al lavoro dipendente;
- sui redditi di lavoro autonomo;
- sulle provvigioni;
- sui redditi di capitale;
- sui redditi diversi;
- sulle indennità di cessazione del rapporto di agenzia;
- sulle indennità di cessazione del rapporto di collaborazione a progetto.

ACCISE

Scade il termine per il pagamento dell'accisa sui prodotti energetici a essa soggetti, immessi in consumo nel mese precedente.

venerdì 20 gennaio

Dichiarazione periodica Conai

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

mercoledì 25 gennaio

Intrastat

Scade oggi, per i soggetti tenuti a questo obbligo con cadenza mensile e trimestrale il termine per presentare in via telematica l'elenco riepilogativo degli acquisti (soli fini statistici) e delle vendite intracomunitarie effettuate nel mese o trimestre precedente.

martedì 31 gennaio

Uniemens Individuale

Scade oggi il termine per la presentazione della comunicazione relativa alle retribuzioni e contributi ovvero ai compensi corrisposti rispettivamente ai dipendenti, collaboratori coordinati e continuativi e associati in partecipazione relativi al mese di dicembre.

Versamento dell'imposta di registro sui contratti di locazione

Scade oggi il termine per il versamento dell'imposta di registro sui contratti di locazione nuovi o rinnovati tacitamente con decorrenza 1° gennaio 2022.

Intra 12

Ultimo giorno utile per gli enti non commerciali e per gli agricoltori esonerati per l'invio telematico degli elenchi Intra-12 relativi agli acquisti intracomunitari effettuati nel mese di novembre.

Sistema TS

Scade oggi l'obbligo di Invio dei dati delle spese sanitarie relative al secondo semestre 2022 ai fini della predisposizione del modello 730/ Redditi 2023 PF precompilato, da parte di medici e odontoiatri, farmacie e parafarmacie, ASL, psicologi, etc. e veterinari.



TeamSystem Studio Cloud

Esperienza digitale per Commercialisti e Consulenti del lavoro

La soluzione per innovare
e far crescere il business del Professionista.
Una piattaforma collaborativa, sicura, mobile e in cloud.

Per info: www.teamsystem.com/teamsystem-studio-cloud

TEAMSYSTEM REVIEW

Redazione:

 **Euroconference**
Editoria

Editrice TeamSystem

Sede: Via Sandro Pertini, 88 - 61122 Pesaro

Direttore Responsabile: Sergio Pellegrino

Reg. Trib. Pesaro n° 426/96

S.E. o O.

Riproduzione vietata

