



## LA NORMATIVA SULLA IMPOSIZIONE FISCALE IN AZIENDA

### CAPITOLO 10. LE IMPOSTE DIRETTE

Nel nostro ordinamento possiamo distinguere, in base al tipo di capacità contributiva colpita, le imposte in imposte dirette e indirette.

Le prime colpiscono una manifestazione immediata di ricchezza (quali l'acquisizione di un reddito o il possesso di un patrimonio) mentre le seconde colpiscono manifestazioni indirette di ricchezza, indipendentemente dall'effettivo risultato conseguito.

Sono imposte dirette:

- l'imposta regionale sulle attività produttive;
- le imposte sul reddito ossia l'imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF) e l'imposta sul reddito delle società (IRES).

Rientrano, invece, tra le imposte indirette l'imposta sul valore aggiunto (IVA), l'imposta di bollo, l'imposta di registro, le imposte ipotecaria e catastale, le imposte di fabbricazione etc.

#### 2) REDDITO IMPONIBILE

Le imposte sul reddito vengono calcolate sul reddito imponibile la cui determinazione varia a seconda che si tratti di persone fisiche (soggette ad IRPEF) o di persone giuridiche (soggette ad IRES).

Ai fini IRPEF si calcola prima il reddito complessivo netto dato dalle seguenti operazioni:

Reddito complessivo lordo (somma delle varie categorie di reddito) –

Oneri deducibili (assegni al coniuge, contributi previdenziali etc.) –

Deduzione abitazione principale =

**Reddito complessivo netto** (base imponibile)

Una volta individuata la base imponibile, l'imposta lorda viene calcolata applicando al reddito complessivo netto le aliquote crescenti per scaglioni di reddito. Una volta determinata l'imposta lorda si effettuano le apposite detrazioni previste per carichi di famiglia, lavoro prestato e spese sostenute e si determina l'imposta netta.

L'importo delle perdite derivanti dall'esercizio di imprese commerciali in contabilità ordinaria sono computate in diminuzione dei relativi redditi conseguiti nei periodi d'imposta successivi, ma non oltre il quinto, per l'intero importo che trova capienza nella stessa categoria.

Le perdite realizzate, invece, nei primi tre periodi d'imposta, possono essere riportate negli esercizi successivi senza alcuna limitazione temporale purché si riferiscano ad una nuova attività produttiva.

Ai fini IRES si applica l'aliquota del 27,5% sul reddito imponibile calcolato come differenza tra il reddito d'impresa e le perdite. In particolare, si ricorda che le perdite delle società di capitali possono essere portate in diminuzione del reddito dei periodi d'imposta successivi in misura non superiore all'80% del reddito di ciascuno di essi e per l'intero importo che trova capienza in tale ammontare.

Anche in questo caso le perdite realizzate nei primi tre periodi d'imposta, possono essere riportate negli esercizi successivi senza alcuna limitazione temporale purché si riferiscano ad una nuova attività produttiva.

#### 3) IL REDDITO D'IMPRESA

Il reddito d'impresa è quello che deriva dall'esercizio professionale e abituale, anche se non esclusivo, di una attività commerciale (art. 55 TUIR).

Tale definizione, pur rifacendosi alla nozione di imprenditore sancita dagli artt. 2028 e 2195 del c.c., è più ampia di quella civilistica e pone dei problemi interpretativi, riguardanti il concetto stesso di attività commerciale e l'inquadramento dei redditi derivanti dalle medesime attività tra i redditi diversi qualora sia svolta occasionalmente. Dal punto di vista formale per esercizio di impresa commerciale si intende anche l'esercizio delle seguenti attività commerciali, ancorché non organizzate in forma di impresa:

- attività industriali dirette alla produzione di beni o di servizi;
- attività intermedie nella circolazione di beni;
- attività di trasporto per terra, per acqua o per aria;
- attività bancarie o assicurative;
- altre attività ausiliarie delle precedenti.





Il reddito proveniente dalle società di capitali e dagli enti che esercitano attività commerciali sono sempre considerati fiscalmente, redditi d'impresa.

La determinazione del reddito d'impresa fa leva su alcune fondamentali regole tecniche (art. 109 TUIR):

— il principio della competenza (co. 1), secondo il quale ricavi, oneri e proventi si imputano all'esercizio in base a principi di tecnica contabile ed economica o, se divergenti, in base a principi legislativi. Ciò comporta una prevalenza del principio di competenza sul principio di cassa per cui può risultare irrilevante, ai fini fiscali, il momento in cui avvengono il pagamento o l'incasso.

I ricavi, i costi e gli altri componenti di cui non sia certa l'esistenza o determinabile in modo obiettivo l'importo, anche se di competenza dell'esercizio, vengono imputati all'esercizio in cui si verificano le condizioni di certezza ed esistenza;

— il principio dell'inerenza (co. 5), per il quale costi ed oneri sono deducibili solo se relativi a ricavi che concorrono alla formazione del reddito imponibile o che non vi concorrono in quanto esclusi (ad esempio i dividendi per i quali è riconosciuta la piena deducibilità dei costi connessi alla gestione della partecipazione). Vengono, pertanto, considerati indeducibili i costi non sostenuti nell'esercizio dell'impresa o che si riferiscono ad operazioni o attività da cui derivano proventi esenti, cioè non tassati.

La normativa prevede alcune limitate deroghe a questo principio tra cui quella relativa agli oneri fiscali, contributivi e di utilità sociale (sempre deducibili purché imputati al conto economico) e agli interessi passivi i quali sono deducibili anche se non inerenti, nel rispetto delle regole dettate dagli artt. 61 e 96 del TUIR;

— il principio dell'imputazione (co. 4), secondo il quale le spese e gli oneri (diversamente da quanto stabilito dal co. 3 per i ricavi, proventi e rimanenze) non sono ammessi in deduzione se non risultano indicati nel conto economico dell'esercizio di competenza. Si considerano imputati a conto economico i componenti imputati direttamente a patrimonio per effetto dei principi contabili internazionali;

— il principio della certezza e della determinabilità oggettiva dell'ammontare del costo o del ricavo (co. 1).

I componenti di reddito devono essere certi nell'esistenza e determinati, o almeno oggettivamente determinabili, nel loro ammontare. Pertanto, se nell'esercizio di competenza queste due condizioni non si realizzano, il componente concorrerà a formare il reddito nell'esercizio in cui esse si verificheranno.

Le variazioni da apportare al reddito di bilancio per trasformarlo in reddito fiscale vengono calcolate confrontando, per ciascun elemento reddituale, la valutazione effettuata in base alle disposizioni del codice civile con la valutazione derivante dall'applicazione della disciplina tributaria.

Questa in particolare fissa delle regole specifiche riguardo a:

- crediti;
- rimanenze;
- ammortamenti;
- spese di manutenzione e riparazione;
- plusvalenze.

**I crediti.** I crediti sono deducibili in ciascun periodo d'imposta, nel limite dello 0,5% dell'ammontare del valore nominale o di acquisizione dei crediti derivanti da cessioni di beni o prestazioni di servizi con esclusione dei crediti assicurati. La deduzione non è più ammessa quando l'accantonamento ha raggiunto il 5% dei crediti esistenti alla fine dell'esercizio.

Non è più prevista la svalutazione dei crediti per interessi di mora, ora deducibili per cassa e non per competenza.

Le perdite su crediti sono deducibili fiscalmente se risultano da elementi certi e precisi e in ogni caso se il debitore è assoggettato a procedure concorsuali.

Le norme fiscali si ricorda consentono la svalutazione solo dei crediti di natura commerciale, derivanti dalla vendita di merci o prodotti o dalla prestazione di servizi.

**Le rimanenze.** Le rimanenze sono rappresentate da materie prime, prodotti in corso di lavorazione, prodotti finiti esistenti in magazzino al momento in cui si compila l'inventario ed ai quali sono stati attribuiti opportuni valori.

Ai fini fiscali, come peraltro agli effetti civilistici, le rimanenze assumono la duplice configurazione di componente positivo e negativo del reddito d'impresa.

Per quanto attiene alla determinazione del loro valore, la normativa fiscale, pur rinviando alle disposizioni del codice civile e ai principi di corretta contabilità, stabilisce che la valutazione delle rimanenze, qualora non sia possibile valutarle al costo specifico, non può risultare inferiore al valore calcolato con il metodo del LIFO a scatti annuali (art. 92 TUIR).

In base a detto sistema:

- le rimanenze vanno valutate separatamente per categorie di beni dello stesso tipo e qualità;
- nel primo periodo di imposta in cui si hanno le rimanenze, esse vanno valutate attribuendo ad ogni unità il valore risultante dalla divisione del costo complessivo dei beni prodotti o acquistati per la loro quantità (co. 2);
- nei periodi d'imposta successivi, se la quantità delle rimanenze è aumentata rispetto al periodo precedente, le maggiori quantità, valutate come sopra illustrato, costituiscono voci distinte per periodo di formazione. Se invece la quantità è diminuita, la diminuzione si imputa agli incrementi formati nei periodi d'imposta precedenti, a partire dal più recente (co. 3);





— se il valore unitario dei beni come sopra determinato è superiore al valore normale di essi nell'ultimo mese del periodo d'imposta, la valutazione può essere fatta moltiplicando l'intera quantità, indipendentemente dal periodo di formazione, per il valore normale. Per le valute estere il valore normale è dato dal cambio alla data di chiusura dell'esercizio.

Il minor valore attribuito alle rimanenze, così determinato, vale anche per gli esercizi successivi, purché le rimanenze non risultino iscritte nello Stato patrimoniale per un valore superiore (co. 5).

Ai sensi del co. 4, sono idonee ai fini fiscali anche le valutazioni delle rimanenze effettuate con i criteri del FIFO (primo entrato-primo uscito), del costo medio ponderato nonché altre varianti del LIFO.

Per quanto attiene ai prodotti in corso di lavorazione ed ai servizi in corso di esecuzione, il criterio di valutazione è particolare: essi sono valutati, infatti, in base ai costi sostenuti nel periodo d'imposta se non vengono valutati con gli stessi criteri previsti per le opere e forniture ultrannuali di cui dall'art. 93 del TUIR.

La normativa ricomprende tra le rimanenze anche il valore delle opere, delle forniture e dei servizi da eseguirsi in base a contratti pattuiti con durata ultrannuale (art. 93 TUIR).

Le variazioni delle rimanenze finali di tali opere rispetto alle esistenze iniziali concorrono a formare il reddito dell'esercizio per il valore complessivo della parte eseguita fin dall'inizio dell'esecuzione del contratto.

Con tale sistema si intende ripartire l'utile che si otterrà dall'esecuzione dell'opera tra i vari periodi nei quali l'opera stessa è stata realizzata.

L'articolo definisce in dettaglio le modalità di effettuazione della valutazione dei detti beni e servizi.

Tra i beni che costituiscono rimanenze la normativa fiscale comprende, peraltro, anche i titoli azionari e obbligazionari, nonché le quote di partecipazione in società ed enti non rappresentate da titoli e strumenti finanziari.

I criteri di valutazione dei titoli sono pressoché identici a quelli previsti per le rimanenze dei beni.

In particolare, è consentita la deducibilità fiscale delle eventuali svalutazioni del magazzino titoli solo in relazione ai titoli obbligazionari, altri titoli di serie o di massa diversi dalle azioni, quote di partecipazione al capitale di società o enti commerciali o strumenti finanziari similari alle azioni che non costituiscono immobilizzazioni finanziarie.

**L'ammortamento.** Sotto il profilo fiscale l'ammortamento è il procedimento tecnico-contabile mediante il quale si effettua la ripartizione in più esercizi del costo di acquisizione di un bene avente utilità pluriennale.

I beni materiali fiscalmente ammortizzabili sono soltanto quelli strumentali per l'esercizio dell'impresa; di conseguenza, sono indeducibili gli eventuali ammortamenti di beni non strumentali, quali ad esempio gli immobili ad uso di civile abitazione.

Il valore da ammortizzare (o base di ammortamento) è rappresentato dal costo originario (costo principale del bene) aumentato:

- degli oneri accessori di diretta imputazione, quali i costi di installazione, montaggio, trasporto etc., escluse le spese generali;
- degli interessi passivi maturati su prestiti contratti per l'acquisizione o per la costruzione dei beni strumentali relativi all'impresa fino all'esercizio della loro entrata in funzione e che dal bilancio risultano imputati ad aumento del costo.

I tipi di ammortamento consentiti sono:

- ordinario: è quello corrispondente ai coefficienti previsti per categorie di beni omogenei, in base al normale periodo di deperimento e consumo nei vari settori produttivi. Nell'ipotesi di beni entrati in funzione nel corso dell'esercizio, anche se già utilizzati da altri soggetti, le quote di ammortamento sono ridotte a metà;
- a mannaia: nel caso di eliminazione di beni non ancora completamente ammortizzati dal complesso produttivo, il costo residuo è ammesso in deduzione integralmente, come se si trattasse di una perdita;
- immediato: la normativa fiscale consente di portare integralmente in deduzione, ai fini della determinazione del reddito d'impresa, il costo dei beni strumentali il cui importo, unitariamente considerato, non è superiore a 516,46 euro. La deducibilità integrale non costituisce un obbligo ma una semplice facoltà con la conseguenza che, anche per i beni in oggetto, è sempre possibile effettuare l'ammortamento secondo le regole generali.

Per i beni concessi in locazione finanziaria la normativa stabilisce che l'impresa concedente iscrive tra i componenti positivi di redditi del conto economico i relativi canoni e deduce quote di ammortamento determinate in ciascun esercizio nella misura risultante dal relativo piano di ammortamento finanziario.

La disciplina tributaria prende in considerazione non solo l'ammortamento di beni materiali ma anche l'ammortamento di beni immateriali (brevetti industriali, marchi, utilizzazione di opere dell'ingegno, avviamento etc.). I limiti di deducibilità delle quote di ammortamento del costo dei diritti di utilizzazione di opere dell'ingegno, dei brevetti industriali, dei processi, formule e informazioni relativi ad esperienze acquisite in campo industriale, commerciale o scientifico sono deducibili in ciascun esercizio in misura non superiore al 50% del costo. Le quote relative ai marchi d'impresa, invece, sono deducibili in misura non superiore a 1/18 del costo.

Con riferimento ai soli brevetti industriali la nuova disposizione si applica limitatamente ai brevetti registrati dal 4 luglio 2006 e nei cinque anni precedenti.





Per i diritti di concessione e degli altri diritti iscritti nell'attivo del bilancio le quote sono deducibili in misura corrispondente alla durata di utilizzazione risultante dal contratto o prevista ex lege.

Il valore dell'avviamento iscritto nell'attivo del bilancio è deducibile in misura non superiore ad 1/18 del valore stesso.

Infine, il comma 4 prevede, nel caso di aziende date in affitto o in usufrutto, che le quote di ammortamento del costo dei beni immateriali di cui all'articolo in commento sono deducibili da parte dell'affittuario o usufruttuario e non del concedente.

Regole specifiche sono, infine, dettate anche per quanto attiene ai beni gratuitamente devolvibili alla scadenza di una concessione (art. 104 TUIR).

Il cd. ammortamento finanziario previsto per questi beni ha lo scopo di reintegrare l'impresa concessionaria del capitale investito nei beni che poi devolverà al termine della concessione a titolo gratuito.

L'ammortamento finanziario, tuttavia, rappresenta, ai sensi del primo comma dell'art. 104 del TUIR, solo una facoltà per l'impresa concessionaria, la quale potrà, comunque, scegliere le ordinarie procedure di ammortamento di cui agli artt. 102 e 103.

Le quote di ammortamento finanziario fiscalmente deducibili vengono determinate dividendo il costo dei beni gratuitamente devolvibili — al netto degli eventuali contributi ricevuti dal concedente — per il numero complessivo degli anni di durata della concessione, tenendo conto anche delle frazioni di anno. Nel caso di successiva modifica della durata della concessione, le quote di ammortamento finanziario vanno rideterminate in relazione alla durata residua della concessione, a partire dall'esercizio in cui si è verificata tale modifica (co. 2).

Il comma 3 disciplina l'ipotesi di incremento o decremento del costo dei beni, per effetto di sostituzione, a costi superiori o inferiori, di ampliamenti, ammodernamenti o trasformazioni, di perdite e di ogni altra causa: in tal caso, a partire dall'esercizio in cui si è verificato l'incremento o il decremento, le quote di ammortamento finanziario vengono aumentate o diminuite in misura pari all'ammontare dell'incremento o decremento diviso per il numero di anni residui di durata della concessione.

L'ultimo comma prevede un particolare regime fiscale per le concessioni aventi ad oggetto la costruzione e l'esercizio di opere pubbliche: in tal caso, sono ammesse in deduzione quote di ammortamento finanziario differenziate da calcolare sull'investimento complessivo realizzato.

Le spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione. Le spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione qualora non vengano imputate ad incremento del cespite al quale si riferiscono, sono deducibili nel limite del 5% del costo complessivo di tutti i beni materiali ammortizzabili, quale risulta all'inizio dell'esercizio dal registro dei cespiti ammortizzabili.

Per le imprese di nuova costruzione il limite del 5% viene calcolato, per il primo esercizio, sul costo complessivo dei beni annotati nel registro dei beni ammortizzabili alla fine dell'esercizio o, in alternativa, nel registro degli inventari.

Le spese eccedenti il limite del 5% sono deducibili per quote costanti nei cinque esercizi successivi, anche se i beni da cui esse hanno tratto origine sono stati dismessi o ceduti.

Sono, invece, deducibili integralmente nell'esercizio di competenza i compensi periodici corrisposti a terzi in base a contratto di manutenzione.

**Gli interessi passivi.** A partire dall'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007, gli interessi passivi e gli oneri assimilati sono deducibili, in ciascun periodo d'imposta, fino a concorrenza degli interessi attivi e proventi assimilati (art. 96, co. 1, TUIR).

La quota di interessi passivi e oneri assimilati che, nel periodo d'imposta, eccede gli interessi attivi e proventi assimilati è deducibile nel limite del 30% del risultato operativo lordo della gestione caratteristica dell'esercizio.

Ai sensi del quarto comma gli interessi passivi e gli oneri assimilati non dedotti in un periodo d'imposta perché di ammontare superiore a detto limite del 30% sono dedotti dal reddito dei successivi periodi d'imposta, se e nei limiti in cui in tali periodi l'importo degli interessi passivi e degli oneri assimilati di competenza eccedenti gli interessi attivi e i proventi assimilati sia inferiore al 30% del risultato operativo lordo di competenza.

**Le plusvalenze.** Le plusvalenze sono componenti positivi straordinari del reddito d'impresa relativi ai beni strumentali, dunque non oggetto dell'attività economica dell'impresa.

Ai fini fiscali concorrono a formare il reddito d'impresa le plusvalenze che vengono realizzate:

- all'atto della cessione del bene a titolo oneroso;
- in occasione del risarcimento, anche in forma assicurativa, per la perdita o il danneggiamento dei beni;
- allorché i beni vengono assegnati ai soci o comunque destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa.

Nelle prime due ipotesi la plusvalenza è data dalla differenza tra il corrispettivo o l'indennizzo ottenuti (al netto degli oneri accessori di diretta imputazione) ed il costo non ammortizzato. Se, invece, il corrispettivo della cessione è costituito esclusivamente da beni ammortizzabili — anche costituenti un complesso o ramo aziendale — e questi vengono iscritti in bilancio allo stesso valore al quale vi erano iscritti i beni ceduti, si considera plusvalenza soltanto il conguaglio in denaro eventualmente pattuito.

**I dividendi.** L'art. 89 del TUIR detta delle disposizioni per la determinazione dei dividendi e degli interessi attivi che, in quanto conseguiti nell'esercizio di attività imprenditoriali, perdono la loro qualifica di redditi di capitale per divenire componenti del reddito d'impresa.

Il regime degli utili da partecipazione in società ed enti ha subito con la riforma IRES importanti modifiche.





#### 4) LA DICHIARAZIONE DELLE IMPOSTE SUI REDDITI

Chiunque possieda uno o più redditi assoggettabili ad IRPEF o IRES è obbligato annualmente alla presentazione della dichiarazione dei redditi.

La dichiarazione dei redditi deve essere presentata anche dai soggetti che pur non avendo prodotto alcun reddito sono obbligati alla tenuta delle scritture contabili.

Attualmente vige la c.d. dichiarazione unificata — denominata UNICO (Unificato Compensativo) — che consente di assolvere contemporaneamente agli obblighi di dichiarazione ai fini delle imposte sui redditi e dell'IVA. Inoltre, in essa affluiscono anche i dati relativi ai contributi previdenziali ed assistenziali (dovuti all'INPS o ad altri enti e casse di previdenza) e ai premi INAIL.

Tale dichiarazione, tuttavia, è destinata a scomparire dal periodo d'imposta 2016 (quindi per le dichiarazioni da presentare nel 2017).

Sono obbligati alla presentazione della dichiarazione unificata i contribuenti, con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, tenuti ad effettuare almeno una dichiarazione tra quelle dei redditi e dell'IVA. Qualora questa condizione non si verifichi, si dovranno presentare distinte dichiarazioni.

Le dichiarazioni devono essere presentate esclusivamente per via telematica entro il 30 settembre dell'anno successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta.

La dichiarazione dei redditi delle persone fisiche va compilata su stampati conformi al modello di dichiarazione unica. Le persone fisiche non titolari di partita IVA compilano solo la parte dell'UNICO relativa alla dichiarazione dei redditi.

Le persone fisiche titolari di redditi di lavoro dipendente, assimilati (ad esempio derivanti da collaborazioni coordinate e continuative) di pensione, di lavoro autonomo e di alcuni redditi diversi purché ricorrano particolari condizioni, possono anche avvalersi dell'assistenza fiscale fornita loro dal sostituto d'imposta (datore di lavoro, committente o ente pensionistico), dai centri di assistenza fiscale (CAF) o da professionisti abilitati, quali consulenti del lavoro, dottori commercialisti, ragionieri e periti commerciali. In tale caso essi assolvono l'obbligo di dichiarazione con la presentazione del modello 730 che è un modello semplificato. Dal 2015 è possibile ricorrere anche al modello 730 precompilato che sarà fornito direttamente al contribuente, o al CAF, dall'Agenzia delle entrate.

La dichiarazione dei soggetti all'IRES deve indicare, oltre a tutti gli elementi attivi e passivi necessari per la determinazione degli imponibili, i dati e gli elementi necessari per l'individuazione del contribuente e di almeno un rappresentante nonché per l'effettuazione dei controlli e altri elementi, esclusi quelli che l'amministrazione finanziaria è in grado di acquisire direttamente. Anche i soggetti IRES sono obbligati alla presentazione della dichiarazione unica.

Per quanto concerne i termini di presentazione le dichiarazioni in oggetto possono essere presentate solo con modalità telematiche e non oltre l'ultimo giorno del nono mese successivo alla chiusura del periodo d'imposta.

#### 5) I VERSAMENTI E LA LIQUIDAZIONE DELL'IMPOSTA

L'estinzione del debito d'imposta avviene generalmente attraverso il versamento spontaneo da parte del contribuente.

Il pagamento è regolato dalle norme del codice civile e, di norma, va effettuato in contanti in unica soluzione salvo particolari casi in cui l'Amministrazione finanziaria concede rateazioni e dilazioni.

La riscossione del tributo avviene, quindi, con pagamento spontaneo o, in mancanza, mediante un procedimento amministrativo; ovviamente le modalità, i termini ed i luoghi di pagamento variano per le diverse tipologie di tributi.

Tutti i versamenti possono essere effettuati:

- presso l'agente della riscossione;
- presso le banche;
- presso gli sportelli degli uffici postali.

Il pagamento spontaneo delle imposte sui redditi può effettuarsi in tre modi:

- ritenuta diretta per le imposte dovute sui redditi provenienti dallo Stato o dagli Enti statali;
- versamenti diretti presso una qualsiasi banca autorizzata, un qualsiasi ufficio postale o presso gli agenti della riscossione, utilizzando il modello F24;
- iscrizione nei ruoli, per le imposte per le quali non sono previsti la ritenuta o il versamento diretto, per quelle che il contribuente non abbia provveduto a pagare mediante versamento diretto e per il versamento di interessi e sanzioni.

Il versamento unitario consente la compensazione tra le partite attive e passive del contribuente coinvolgendo sia le imposte sia i rapporti con gli enti previdenziali.



La compensazione può essere:

- verticale se riguarda debiti e crediti relativi allo stesso tributo;
- orizzontale se riguarda debiti e crediti relativi a tributi diversi.

Tale compensazione può essere effettuata nel limite massimo di 700.000 euro per ciascun periodo di imposta.

Ai fini IRPEF determinata l'imposta e scomutate le ritenute operate dai terzi, il contribuente — per il conteggio definitivo dell'imposta da versare all'Erario — deve sottrarre dalla somma dovuta gli acconti d'imposta versati.

Tali acconti sono dovuti per il periodo d'imposta in corso e sono pari ad una percentuale dell'imposta relativa all'anno precedente, quale risulta dalla dichiarazione dei redditi.

L'acconto d'imposta è obbligatorio qualora l'imposta relativa all'anno precedente sia superiore a 51,65 euro: esso deve essere pari al 99% della somma versata l'anno precedente (tale misura è stata ridotta all'82% per il 2011 e al 96% per il 2012).

Il versamento deve essere effettuato in 2 rate, a meno che la somma da versare alla scadenza della prima rata sia inferiore a 103 euro.

La prima rata è pari al 40% dell'intero acconto e va corrisposta tra il 1° maggio e il 16 giugno (ovvero fino al 16 luglio con una maggiorazione dello 0,40%); la seconda rata (60%) va versata tra il 1° ed il 30 novembre.

Ai contribuenti è data facoltà di rateizzare gli importi da versare, sia a saldo che in acconto, con una maggiorazione dello 0,50% mensile (6% annuo). La rateazione, tuttavia, non è possibile per il versamento della seconda rata di acconto poiché i pagamenti (massimo sette) devono essere completati entro il 30 novembre.

È prevista, inoltre, la possibilità di effettuare la compensazione delle somme a credito e a debito risultanti dalla dichiarazione.

VERSAMENTI D'IMPOSTA AI FINI IRPEF				
Condizione	Natura del versamento	Modalità di versamento	Termine	Misura
Se l'IAP (1) è inferiore o uguale a € 51,65	Nessun acconto			
Se l'importo da versare come 1ª rata (40% dell'acconto complessivo) non è superiore a € 103	Acconto unico	Banca, ufficio postale o agente della riscossione	Entro il 30 novembre	99% dell'IAP (1)
Se l'importo da versare come 1ª rata (40% dell'acconto complessivo) è superiore a € 103	1ª rata di acconto	»	Entro il 16 giugno (2)	40% del 99% dell'IAP (1)
	2ª rata di acconto	»	Entro il 30 novembre	60% del 99% dell'IAP (1)
	Saldo	»	Entro il 16 giugno dell'anno di presentazione della dichiarazione (2)	
(1) Il calcolo degli acconti da versare viene effettuato in base al rapporto con l'imposta complessiva dovuta relativa al periodo di imposta precedente (nello schema indicata, per sintesi, IAP - Imposta dell'Anno Precedente). Nel caso in cui l'imposta da versare non superi € 12, non va effettuato alcun versamento. (2) Il versamento d'imposta, sia in acconto che in saldo, può essere effettuato entro il 16 luglio previo pagamento degli interessi dello 0,40% per la parte d'imposta ancora dovuta detratti gli acconti eventualmente versati.				

Ai fini IRES la misura dell'acconto è fissata al 100%.

L'acconto IRES — che non è dovuto se l'imposta per l'anno precedente non supera i 20,66 @ — va effettuato in due rate se l'importo della prima rata supera i 103 @. La prima rata, pari al 40% dell'intero acconto, va versata entro il termine previsto per il pagamento del saldo dovuto in base alla dichiarazione relativa al periodo d'imposta precedente.



La seconda rata va versata per il restante 60%, nel mese di novembre, fatta eccezione per la rata dovuta dai soggetti con esercizio non coincidente con l'anno solare per i quali il versamento va eseguito entro l'undicesimo mese dell'esercizio stesso.

Il versamento del saldo deve essere effettuato entro il giorno 16 del sesto mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta o entro il giorno 16 del mese successivo a quello di approvazione del bilancio per i soggetti che in base a disposizioni di legge, approvano il bilancio oltre il termine di quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio.

VERSAMENTI D'IMPOSTA AI FINI IRES				
Condizione	Natura del versamento	Modalità di versamento	Termine	Misura
Se l'IAP (1) è uguale o inferiore a € 20,66	Nessun acconto			
Se l'importo da versare come 1ª rata (40% dell'acconto complessivo) non è superiore a € 103	Acconto unico	Banca, ufficio postale o agente della riscossione	Entro il 30 novembre (2)	100% dell'IAP (1)
Se l'importo da versare come 1ª rata (40% dell'acconto complessivo) è superiore a € 103	1ª rata di acconto	»	Entro il giorno 16 del sesto mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta (3) (4)	40% del 100% dell'IAP (1)
	2ª rata di acconto	»	Entro il 30 novembre (2)	60% del 100% dell'IAP (1)
	Saldo	»	Entro il giorno 16 del sesto mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta (3) (4)	

(1) Il calcolo degli acconti da versare viene effettuato in base al rapporto con l'imposta complessiva dovuta relativa al periodo di imposta precedente (nello schema indicata, per sintesi, *IAP - Imposta dell'Anno Precedente*). Nel caso in cui l'imposta da versare non superi € 12, non va effettuato alcun versamento.

(2) Per i soggetti il cui periodo d'imposta non coincide con l'anno solare il versamento va effettuato entro l'ultimo giorno dell'undicesimo mese dello stesso periodo d'imposta.

(3) I soggetti che in base a disposizioni di legge approvano il bilancio oltre il termine di 4 mesi dalla misura dell'esercizio, versano il saldo entro il giorno 16 del mese successivo a quello di approvazione del bilancio.

(4) Tale versamento può essere effettuato entro il 30° giorno successivo ai termini previsti previo pagamento degli interessi dello 0,40% a titolo di interesse.





## CAPITOLO 11. L'IVA

### 1) L'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO (IVA)

L'imposta sul valore aggiunto è un'imposta indiretta sui consumi, si applica sulle cessioni di beni e sulle prestazioni di servizi e, grava sul consumatore finale.

Infatti, l'IVA colpisce i cittadini contribuenti nel momento in cui manifestano la loro ricchezza, ovvero quando acquistano beni e servizi.

L'IVA è un'imposta oltre che indiretta:

- neutra, poiché il suo importo finale corrisponde all'aliquota nominale, al di là del numero dei passaggi che la merce compie dal produttore al consumatore finale;
- trasparente, poiché in ogni passaggio è sempre possibile distinguere imponibile e imposta ad esso relativa;
- proporzionale, poiché il suo importo aumenta in modo proporzionale all'imponibile;
- plurifase, poiché grava sui consumi e sul consumatore finale, sebbene sia pagata in modo frazionato dai singoli operatori disposti lungo la catena distributiva.

L'ordinamento tributario stabilisce aliquote differenziate: la minima è del 4%, la massima è del 22%, detta aliquota ordinaria, l'aliquota intermedia è pari al 10%.

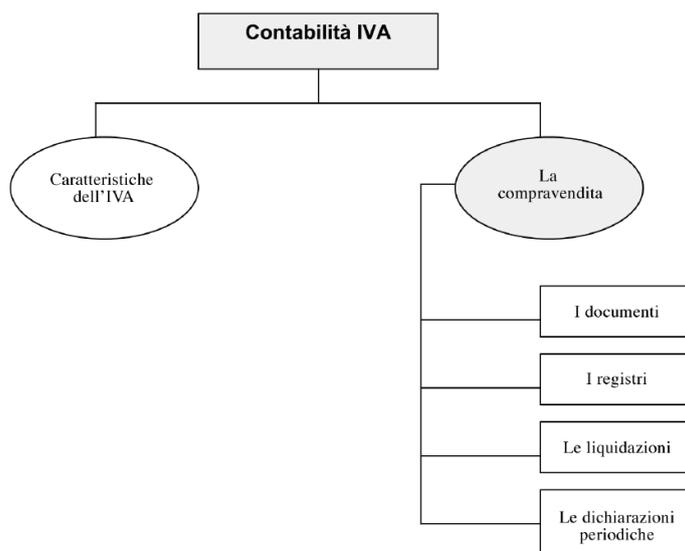
**Le condizioni per l'applicazione dell'IVA.** Un'operazione economica è imponibile ai fini IVA se:

- rappresenta la cessione di beni e la prestazione di servizi, ovvero se esiste il presupposto oggettivo;
- almeno uno dei due soggetti coinvolti nell'operazione ha la qualifica di imprenditore, ovvero se esiste il presupposto soggettivo;
- avviene nel territorio dello Stato, ovvero se esiste il presupposto territoriale.

I tre presupposti devono coesistere contemporaneamente.

**La classificazione delle operazioni ai fini IVA.** In funzione dei presupposti, le operazioni economiche possono essere classificate in:

- operazioni non soggette a IVA o escluse, quelle per le quali non sussiste il presupposto oggettivo;
- operazioni non imponibili, quelle per le quali non sussiste il presupposto territoriale. Si tratta delle cessioni alle esportazioni, ovvero di tutte le operazioni connesse agli scambi internazionali. La non imponibilità di tali operazioni è collegata al principio dell'applicazione dell'imposta nel paese di destinazione;
- operazioni soggette a IVA, quelle per le quali sussistono i tre presupposti contemporaneamente. Queste a loro volta devono essere distinte in:
  - operazioni esenti, che per loro natura dovrebbero essere soggette a IVA, ma per opportunità di ordine economico e sociale sono esenti: operazioni di finanziamento, i premi pagati alle assicurazioni, le prestazioni per la formazione e riqualificazione del personale ecc.;
  - operazioni imponibili, tutte le altre.





**Il meccanismo applicativo dell'IVA.** Con il sistema dell'IVA ogni contribuente, al passaggio della merce, è tenuto al pagamento dell'aliquota IVA non per l'intero ammontare del valore del bene, ma solo per la quota di valore che il contribuente ha aggiunto con il proprio lavoro.

In pratica, il meccanismo dell'IVA si basa sulle seguenti fasi:

- fatturazione;
- rivalsa;
- deduzione;
- versamento.

Il sistema impositivo funziona in questo modo: il contribuente soggetto passivo dell'IVA, ogni volta che cede un bene o un servizio riscuote dal cliente sia il prezzo pattuito che l'IVA emettendo all'atto dell'operazione un apposito documento fiscale: in particolare i grossisti devono rilasciare la fattura, su cui va indicato il prezzo pattuito e l'importo dell'IVA, mentre i professionisti e i dettaglianti devono rilasciare la ricevuta fiscale ovvero lo scontrino fiscale.

Alle scadenze previste detraendo dall'IVA ricevuta dai clienti quella pagata ai fornitori, ciascun contribuente è tenuto a versare il saldo IVA all'erario mediante delega ad una banca. In tal modo ciascun imprenditore diventa anche esattore per conto dello Stato, versando periodicamente l'imposta.

Si attua così il sistema di liquidazione dell'imposta per auto accertamento, nel senso che è lo stesso contribuente ad accertare, ad ogni versamento, il proprio debito di imposta.

In ipotesi di credito occorre una annotazione nei registri delle operazioni attive; in ipotesi di debito nasce l'obbligo di effettuare il versamento.

In pratica, sebbene l'imposta si dica sul valore aggiunto non è necessario calcolare in alcun modo questo valore perché esso si determina automaticamente, in modo indiretto, attraverso l'applicazione del meccanismo delle detrazioni:

- dell'imposta addebitata (riscossa o da riscuotere) sulle fatture di vendita;
- dell'imposta dovuta (pagata o da pagare) sulle fatture ricevute dai fornitori nello stesso periodo.

## 2) I DOCUMENTI DELLA COMPRAVENDITA

Tra i principali documenti della compravendita analizziamo il documento di trasporto o di consegna e la fattura.

Il documento di trasporto o di consegna viene emesso dall'impresa venditrice prima della consegna o spedizione delle merci al cliente e consente di rinviare il momento dell'emissione della fattura.

Per le cessioni di beni, la cui consegna o spedizione risulti da documento di trasporto, può essere emessa una fattura differita entro il giorno 15 del mese successivo a quello di consegna o di spedizione.

La forma di tale documento è libera, i contenuti obbligatori sono:

- la data di compilazione e il numero progressivo;
- la data della consegna o della spedizione della merce;
- i dati identificativi dell'impresa venditrice, del compratore e dell'eventuale incaricato del trasporto;
- la descrizione della natura, qualità e quantità delle merci vendute.

La fattura è il documento che attesta l'esecuzione del contratto di vendita e il diritto dell'impresa venditrice di riscuotere il prezzo.

La fattura è un documento obbligatorio fondamentale, infatti:

- dal punto di vista legale, comprova l'esecuzione del contratto da parte del venditore ed il suo diritto a riscuotere il prezzo;
- dal punto di vista fiscale, comprova l'applicazione dell'IVA da un lato e dall'altro rappresenta il mezzo per appurare le imposte sul reddito, inoltre la fattura emessa costituisce la principale documentazione dei ricavi tipici di ogni impresa.

La fattura, documento emesso sempre da colui che cede beni e servizi, è composta da due parti:

- una descrittiva, nella quale sono riportate le generalità dei due contraenti (fornitore e cliente), data e luogo di emissione, numero progressivo della fattura, aspetti tecnici del contratto di compravendita (tempo e luogo di consegna, tempo e luogo di pagamento, clausole relative all'imballaggio);
- una tabellare, nella quale vengono riportati i dati relativi al bene oggetto di compravendita: quantità, qualità, prezzo unitario, sconti, spese al fine di pervenire al calcolo dell'importo complessivo che il cliente dovrà saldare.





Nella pratica commerciale esistono due tipi di fatture:

- a) la fattura immediata, emessa in duplice esemplare dal venditore che dovrà spedirne una copia al compratore entro le 24 ore del giorno in cui la merce è stata consegnata o spedita; questo tipo di fattura accompagna le merci viaggianti, assolvendo anche la funzione del documento di trasporto;
- b) la fattura differita, che dovrà contenere nella parte descrittiva data e numero dei vari documenti di trasporto a cui fa riferimento. Essa deve essere emessa entro il giorno 15 del mese successivo a quello di consegna o spedizione della merce.

La base imponibile delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi è costituita dall'ammontare complessivo dei corrispettivi su cui si applicano le aliquote IVA in vigore al momento della compilazione della fattura, al fine di determinare l'importo dell'imposta sul valore aggiunto.

**La fatturazione degli imballaggi.** Con riferimento agli imballaggi, ai fini della base imponibile, bisogna distinguere i seguenti casi:

- imballaggi ceduti gratis. Non appaiono in fattura; il costo dell'imballaggio è incluso nel costo delle merci;
- imballaggi fatturati a parte. Rientrano nella base imponibile. Vengono indicati in fattura con un prezzo distinto da quello delle merci. Si tratta di una vera e propria cessione di beni da assoggettare all'IVA;
- imballaggi a rendere. Non rientrano nella base imponibile.

**Fattura con sconti incondizionati.** I contratti di compravendita possono prevedere due tipi di sconti:

sconti mercantili, che prevedono la riduzione del prezzo dei prodotti da calcolarsi in forma percentuale senza tener conto del fattore tempo;

sconti finanziari, che si riferiscono al pagamento anticipato di un debito rispetto alla scadenza naturale dello stesso. Vengono calcolati in funzione del tempo di anticipo.

Ai fini della fatturazione, in qualsiasi modo siano determinati, gli sconti vengono distinti in sconti incondizionati e sconti condizionati.

Gli sconti incondizionati consistono in riduzioni del prezzo già definite al momento della fatturazione, non subordinate in alcun modo al verificarsi di scelte o eventi futuri.

Diversi sono gli sconti condizionati, che, come dice il loro nome, sono condizionati al verificarsi di un evento futuro.

Considerato che questi sconti diventano operativi in un momento successivo all'emissione della fattura, ovviamente non possono rientrare nella composizione del documento di vendita e di conseguenza non riducono la base imponibile.

Al verificarsi della condizione cui la concessione dello sconto è subordinata, il venditore emetterà una nota di accredito, ovvero un documento rettificativo della fattura per definire l'importo a favore del compratore.

**La fattura con spese documentate e non documentate.** Spesso in fattura vengono addebitate all'acquirente spese e prestazioni accessorie alla cessione dei beni quali: il trasporto, il collaudo, la consegna, l'assicurazione, l'etichettatura personalizzata ecc. Dato che alcuni di questi oneri aggiuntivi rientrano nella base imponibile, mentre altri ne sono esclusi, è quanto mai opportuno effettuare una distinzione tra spese documentate e spese non documentate per appurare la «tassabilità» o meno di queste spese.

Sono dette spese non documentate o a forfait una serie di spese che il venditore viene a sostenere in relazione alla vendita della merce.

Le spese documentate consistono, invece, in pagamenti anticipati dal venditore per ordine e conto del compratore. Tali spese, comprovate da regolari fatture intestate direttamente al compratore, sono escluse dalla base imponibile in quanto già comprensive di IVA.

L'esempio tipico si ha nel trasporto di merci affidato a un vettore: questi rilascia al venditore, contro il pagamento del corrispettivo del trasporto, una fattura intestata al nominativo dell'acquirente in cui espone, ovviamente, l'importo dell'IVA.

Il venditore che anticipa il pagamento, nel predisporre la fattura relativa alla vendita delle merci, addebiterà l'importo delle spese documentate senza assoggettarle ulteriormente a IVA, specificando il relativo articolo di esenzione (art. 15 del Decreto IVA).

Il documento in base al quale viene eseguito l'addebito (la fattura del vettore), viene poi allegato alla fattura relativa alla merce ed entrambi vengono spediti o consegnati al compratore.





**La fattura con applicazione degli interessi.** Nel caso di pagamento differito, le norme contrattuali possono prevedere la corresponsione di un interesse.

Tale compenso, che prende il nome di interesse di dilazione, a norma dell'art. 10 D.P.R. 633/72:

- è esente da IVA (non concorre cioè alla formazione della base imponibile, ma deve essere comunque indicato in fattura);
- concorre alla formazione del volume d'affari.

Se la dilazione viene accordata al compratore in un tempo successivo a quello dell'emissione del documento di vendita, l'interesse di dilazione deve risultare da una apposita fattura (fattura di soli interessi).

Diversi sono gli interessi di mora, dovuti per ritardi nei pagamenti rispetto ai termini convenuti, per colpe imputabili al compratore. Questi interessi, venendo a costituire un risarcimento del danno subito dal venditore per il ritardato pagamento del dovuto, a norma dell'art. 15 D.P.R. 633/72 sono esclusi dal campo di applicazione dell'IVA, quindi non sono soggetti all'obbligo della fatturazione e non concorrono a formare il volume d'affari.

Per volume d'affari del contribuente si intende l'ammontare complessivo delle operazioni attive (cessioni di beni o prestazioni di servizi) dallo stesso effettuate, registrate o soggette a registrazione con riferimento ad un anno solare. Si tratta, quindi, della sommatoria delle operazioni imponibili, non imponibili, esenti e di quelle effettuate senza applicazione dell'imposta di cui all'art. 74, comma 8, del decreto IVA. La misura del volume d'affari è rilevante, in regime IVA, ai fini dell'applicabilità o meno delle semplificazioni previste riguardo agli adempimenti di fatturazione e registrazione e di liquidazione e versamento dell'imposta.

La fatturazione elettronica o e-invoicing è un'innovazione entrata a far parte del nostro sistema di recente e che promette numerose opportunità per imprese, banche e organismi istituzionali. Il 1° gennaio 2004 è entrata in vigore la direttiva 2001/115/Ce che obbliga gli Stati dell'UE ad adottare tutti i provvedimenti necessari a semplificare, modernizzare e uniformare le modalità di fatturazione salvaguardando il controllo delle diverse amministrazioni fiscali. L'Italia ha recepito la direttiva coi decreti 23/1/04 e D.Lgs. n.52 del 20/2/04.

L'e-invoicing è un meccanismo divenuto obbligatorio con la legge finanziaria 2008, secondo cui l'emissione, la trasmissione, la conservazione e l'archiviazione delle fatture, emesse nei rapporti con le amministrazioni dello Stato, anche ad ordinamento autonomo, e con gli enti pubblici nazionali, anche sotto forma di nota, conto, parcella e simili, deve essere effettuata esclusivamente in forma elettronica. Le aziende che lo praticano possono beneficiare di indubbi vantaggi logistici, economici (nella riduzione dei costi amministrativi), finanziari (come nella riduzione dei mancati pagamenti), nel rapporto coi clienti e col fisco.

Per le aziende adottare la fatturazione e l'archiviazione elettronica significa ridurre i costi di trattamento delle fatture del 50-60%, riduzione che deriva da:

- eliminazione dell'acquisto di carta, buste e francobolli;
- eliminazione dei costi per spazi destinati ad archivi;
- eliminazione del tempo destinato all'archiviazione ed alle successive ricerche;
- eliminazione del data entry manuale in contabilità delle fatture clienti/fornitori;
- eliminazione del data entry manuale in contabilità dei pagamenti/incassi;
- eliminazione dei ritardi e dei disguidi dell'inoltro cartaceo delle fatture;
- eliminazione dei costi di distruzione delle fatture;
- riduzione del tempo di trattamento della posta;
- riduzione del contenzioso e riduzione dei mancati pagamenti;
- automatizzazione della riconciliazione delle fatture con i pagamenti e con gli incassi;
- miglioramento della gestione della tesoreria;
- accesso on-line da parte di tutte le diverse aree aziendali alle fatture di acquisto e di vendita ed ai loro rispettivi contratti, ordini e ad ogni ulteriore comunicazione trasmessa e/o ricevuta;
- aumento e miglioramento della qualità nelle informazioni, accrescendo la relazione cliente-fornitore;
- facilitazioni nell'orientamento verso l'outsourcing nella fatturazione, archiviazione, contabilità e gestione della tesoreria, con tutti i vantaggi che ne derivano; — riduzione degli spazi destinati agli archivi.





### 3) I REGISTRI, LE LIQUIDAZIONI E LE DICHIARAZIONI

**I registri.** Sono i registri obbligatori previsti dal D.P.R. 633/72 e dalle norme integrative di cui si dirà qui di seguito.

Sono registri previsti dalla normativa IVA:

— Il registro delle vendite con fattura che serve per annotare le fatture emesse a seguito delle cessioni di beni, delle prestazioni di servizi e delle prestazioni artistiche e professionali (art. 23 D.P.R. 633/72).

Le annotazioni devono contenere: la data di emissione della fattura, il numero progressivo attribuito alla stessa, l'intestazione della ditta o nome e cognome del cessionario se persona fisica, la base imponibile distinta per aliquota di imposta e l'ammontare dell'imposta distinto per aliquota.

La registrazione deve essere effettuata entro 15 giorni dall'emissione della fattura, a meno che non si tratti di beni la cui consegna o spedizione risulti da documento di trasporto; in tal caso l'annotazione va fatta entro il termine di emissione e con riferimento al mese di consegna o spedizione dei beni.

I soggetti di imposta, non obbligati all'emissione della fattura se non sia richiesta espressamente dall'acquirente (ad es.: commercianti al minuto), sono tenuti ad annotare nel registro dei corrispettivi — entro il giorno non festivo successivo a quello in cui è stata effettuata l'operazione — l'ammontare delle vendite effettuate giornalmente (art. 24 D.P.R. 633/72). I contribuenti minimi sono esonerati dall'obbligo di tenuta di tale registro;

— il registro degli acquisti. Nel registro degli acquisti (art. 25 D.P.R. 633/72) vanno annotate le fatture e le bollette doganali relative ai beni e servizi acquistati o importati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione.

Dalla registrazione deve risultare la data della fattura o bolletta, il numero progressivo ad essa attribuito, la ditta, denominazione o ragione sociale del cedente il bene, l'ammontare imponibile e l'ammontare dell'imposta distinto secondo l'aliquota.

La registrazione deve essere effettuata anteriormente alla liquidazione periodica, ovvero alla dichiarazione annuale, nella quale viene esercitato il diritto alla detrazione della relativa imposta.

I contribuenti minimi sono esonerati dall'obbligo di tenuta di tale registro.

**La liquidazione IVA.** Tutti i contribuenti devono calcolare mensilmente la differenza tra l'IVA a debito che risulta nel registro delle fatture emesse e l'IVA a credito che risulta dal registro degli acquisti e per la quale si intende esercitare il diritto alla detrazione.

I calcoli devono essere indicati entro il giorno 16 del mese successivo cui la liquidazione si riferisce su una apposita sezione del registro delle fatture emesse. Entro lo stesso termine deve essere effettuato l'eventuale versamento i cui estremi devono essere annotati sempre sul registro delle fatture emesse.

Le scadenze sono perciò le seguenti: 16/2, 16/3, 16/4 e così via. Per l'IVA del mese di dicembre la scadenza è il 16/1.

I contribuenti che nell'anno solare precedente hanno realizzato un volume di affari non superiore a:

— € 400.000 per le imprese aventi per oggetto prestazioni di servizio e per gli esercenti arti e professioni;

— € 700.000 per le imprese aventi per oggetto altre attività, possono optare per la liquidazione e i versamenti trimestrali: 16/5 per il 1° trimestre (gennaio, febbraio, marzo); 16/8 per il 2° trimestre (aprile, maggio, giugno); 16/11 per il 3° trimestre (luglio, agosto, settembre); 16/2 per il 4° trimestre (ottobre, novembre, dicembre). In tal caso sono dovuti interessi nella misura dell'1% da versare contestualmente all'IVA a debito.

Il volume d'affari, come già accennato, corrisponde all'importo complessivo delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi registrate o soggette a registrazione rispetto ad un dato anno solare. Esso non include la cessione di beni strumentali soggetti ad ammortamento.

Per questi contribuenti è prevista anche la semplificazione contabile, nel senso che possono sostituire fatturazione e registrazione con un bollettario, a madre e figlia, in cui la prima funge da fattura emessa e il loro insieme da registro delle fatture emesse.





**La dichiarazione IVA.** A seguito dell'introduzione della dichiarazione unificata la dichiarazione annuale IVA è rimasta in vita per poche categorie di contribuenti. Questi ultimi devono ogni anno presentare la dichiarazione relativa all'imposta dovuta per l'anno precedente.

Dalla dichiarazione, da redigersi in conformità al modello approvato ogni anno con decreto dirigenziale, devono risultare (art. 8, co. 2, D.P.R. 322/98) dati ed elementi idonei:

- all'individuazione del contribuente;
- a determinare l'ammontare delle operazioni e dell'imposta;
- a porre in essere i controlli.

Il contribuente, inoltre, deve fornire gli altri elementi richiesti nel modello di dichiarazione eccetto quelli acquisibili direttamente dall'amministrazione finanziaria.

L'obbligo di presentare la dichiarazione IVA in via autonoma è attualmente rimasto per i contribuenti quali:

- a) le società di capitali e gli enti soggetti ad IRES nonché le società di persone, con l'esercizio non coincidente con l'anno solare;
- b) le società controllanti e controllate, che effettuano la liquidazione dell'IVA di gruppo ai sensi dell'art. 73;
- c) i curatori fallimentari e i commissari liquidatori, per le dichiarazioni da questi presentate per conto dei soggetti falliti o sottoposti a procedura di liquidazione coatta amministrativa;
- d) i rappresentanti fiscali dei soggetti non residenti e senza stabile organizzazione in Italia, per le dichiarazioni presentate per conto dei loro rappresentanti;
- e) i venditori porta a porta, se non titolari di altri redditi, e/o sostituti d'imposta.

La dichiarazione IVA deve essere presentata, telematicamente, tra il 1° febbraio e il 31 luglio dell'anno successivo a quello cui la dichiarazione si riferisce.

Sono esonerati dalla presentazione della dichiarazione annuale i contribuenti che nell'anno solare precedente hanno registrato esclusivamente operazioni esenti dall'imposta di cui all'art. 10 del D.P.R. 633/72 salvo che siano tenuti alle rettifiche delle detrazioni o abbiano registrato operazioni intracomunitarie, nonché i contribuenti esonerati ai sensi di specifiche disposizioni normative.

## CAPITOLO 12. L'IRAP

### 1) PRESUPPOSTO E SOGGETTI PASSIVI

L'IRAP (imposta regionale sulle attività produttive) è un tributo a carattere reale il cui gettito garantisce l'autonomia finanziaria delle Regioni. È stato introdotto dal D.Lgs. 446/1997 ma nel tempo è stato rimodulato in modo significativo.

Per effetto delle disposizioni dettate dalla legge finanziaria per il 2008 l'IRAP assume la natura di tributo proprio delle Regioni tanto che dal 1° gennaio 2010 ne è prevista l'istituzione con legge regionale.

Fino al periodo d'imposta precedente a quello in corso al 31 dicembre 2008 l'IRAP era indeducibile dal reddito imponibile ai fini delle imposte sui redditi.

Successivamente l'art. 6 del D.L. 185/2008 in deroga al principio generale di indeducibilità dell'IRAP dalle imposte sui redditi, ha previsto una parziale deducibilità dell'imposta regionale. In particolare, a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2008, è stata ammessa in deduzione dall'IRPEF e dall'IRES una quota pari al 10% dell'IRAP, pagata nell'anno, forfettariamente riferita all'imposta dovuta sulla quota imponibile degli oneri finanziari e delle spese per il personale dipendente o assimilato. Infine, a partire dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2012, scatterà la piena deducibilità dal reddito IRES o IRPEF dell'imposta regionale pagata sul costo del lavoro. In particolare, tale deducibilità sarà commisurata alla quota imponibile riferita al lavoro dipendente e assimilato al netto delle deduzioni spettanti ai sensi dell'art. 11 del decreto istitutivo dell'IRAP.

Dal 2015, inoltre, diventa integralmente deducibile dalla base imponibile IRAP il costo dei dipendenti a tempo indeterminato.

Presupposto dell'IRAP è l'esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata diretta alla produzione e allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi. Sono, inoltre, soggette ad IRAP le società e gli enti, compresi gli organi e le Amministrazioni dello Stato, indipendentemente dall'attività svolta.

In particolare, per le amministrazioni pubbliche il presupposto deve ritenersi verificato anche in caso di svolgimento esclusivo di pubbliche funzioni.





Soggetti passivi dell'IRAP sono:

- le società di capitali;
- le società in nome collettivo e quelle ad esse equiparate ai sensi del TUIR;
- le persone fisiche esercenti attività commerciali;
- le persone fisiche, le società semplici e quelle ad esse equiparate a norma del TUIR esercenti arti e professioni;
- i produttori agricoli titolari di reddito agrario;
- società ed enti non residenti;
- enti pubblici e privati.

Non sono soggetti passivi dell'imposta gli organi di investimento collettivo del risparmio, i fondi pensione, i gruppi europei di interesse economico (GEIE), i lavoratori dipendenti, i percettori di reddito di collaborazione coordinata e continuativa e quelli di reddito di lavoro autonomo occasionale.

L'imposta si applica sul valore della produzione netta derivante dall'attività esercitata nel territorio della regione.

Ad essere colpito è, quindi, il valore aggiunto della produzione calcolato sulla base delle risultanze del bilancio, con criteri specifici per ogni categoria di soggetti passivi.

L'IRAP è determinata applicando al valore della produzione netta l'aliquota del 3,9%.

Il pagamento dell'IRAP avviene mediante il sistema della cd. autotassazione. È, cioè, lo stesso contribuente che provvede, nei termini stabiliti dalla legge, a determinare l'imposta e a versarla in acconto o in saldo.

Per i soggetti IRPEF (persone fisiche e società di persone) l'acconto è dovuto in misura pari al 99% della somma versata l'anno precedente; per i soggetti IRES, l'acconto è dovuto in misura pari al 100% della somma versata l'anno precedente.

## 2) LA BASE IMPONIBILE

La base imponibile, costituita dal valore aggiunto della produzione prodotto nel territorio regionale in cui il soggetto esercita l'attività, è calcolata sulla base delle risultanze del bilancio, con criteri specifici per ogni categoria di soggetti passivi.

