



TeamSystem Review

| n. 244

Poste Italiane S.p.A.
Spedizione in abbonamento postale D.L. 353/2003 (conv. in L. 27/02/2004 N.46), art. 1, comma 1, DGB Pesaro

LYNFA® Gestione dello Studio

L'ERP per il tuo Studio Professionale

Gestione dello Studio, integrato in LYNFA, ti aiuta a controllare, gestire e sviluppare tutte le attività del tuo Studio, dall'acquisizione cliente al controllo di gestione, dai controlli anticiclaggio alla rilevazione di tempi e costi.

Pensato per realtà di qualsiasi dimensione, dalle più piccole a quelle con decine di posti di lavoro, Gestione dello Studio si adatta perfettamente alle tue esigenze.

Grazie a Gestione dello Studio ti sarà facile seguire tutti gli impegni, verificare lo stato di avanzamento delle attività e conoscere la redditività dello Studio.

Gestione dello Studio è l'equivalente di un ERP aziendale.

1. Funzionalità semplici per gestire **mandati e pratiche** in modo razionale.

2. Strumenti completi per **pianificare e redicontare** il tempo dedicato alle attività.

3. Automatismi integrati per fatturare rapidamente e senza errori.

4. Grafici chiari e intuitivi per conoscere e controllare il tuo business in modo consapevole.

Gestione dello Studio è il sistema integrato con il quale puoi:

- pianificare, controllare e gestire le attività dello Studio,
- governare e automatizzare i processi amministrativi e gestionali,
- attuare il controllo di gestione e l'analisi delle marginalità.

www.teamssystem.com

 **TeamSystem®**

TeamSystem
Review

Periodico
di informazione
fiscale

Editrice TeamSystem
Sede: Via Yuri Gagarin, 205 - 61122 Pesaro
Direttore Responsabile: Sergio Pellegrino
Reg. Trib. Pesaro n° 426/96

Redazione:

 **Euroconference**
Editoria

S.E. o O.

Riproduzione vietata

Schede operative

L'estrazione dei beni dai depositi Iva	2
Il ravvedimento operoso e le indicazioni di prassi dell'Agenzia	10
Esportatore abituale: utilizzo del plafond con fatturazione differita	17
Termine per l'approvazione del bilancio e sua (in)derogabilità, con particolare riferimento alla crisi d'impresa – conseguenti doveri di amministratori e sindaci	22

Scadenzario

Scadenze del mese di maggio	26
-----------------------------	-----------

L'estrazione dei beni dai depositi Iva

I depositi Iva sono speciali depositi fiscali diretti a facilitare la movimentazione e la custodia dei beni oggetto di traffici internazionali, nei quali possono essere custoditi beni nazionali e comunitari non oggetto di vendita al minuto al loro interno. L'introduzione delle merci nel deposito Iva implica che l'assolvimento dell'imposta sia differito al momento della loro estrazione dal deposito per l'immissione in consumo nello Stato. Proprio con riferimento alla fase di estrazione, con il presente contributo, si esaminano le modalità di applicazione dell'imposta anche alla luce delle novità apportate dal D.L. 193/2016, in vigore dal 1° aprile 2017.

I depositi Iva sono stati istituiti dall'articolo 50-bis, D.L. 331/1993, per la custodia di beni nazionali e comunitari che non siano destinati alla vendita al minuto nei locali dei depositi medesimi.

L'istituzione dei depositi Iva recepisce i principi comunitari contenuti nell'articolo 16, VI Direttiva CEE (ora articolo 155, Direttiva 2006/112/CE), ed è finalizzata a evitare che ai beni comunitari venga riservato un trattamento fiscale meno favorevole rispetto a quello previsto per i beni provenienti da Paesi terzi.

L'utilizzo dei depositi Iva costituisce un'agevolazione soprattutto per gli scambi commerciali in ambito comunitario, in quanto l'introduzione delle merci nel deposito Iva implica che l'assolvimento dell'imposta sia differito al momento della loro estrazione dal deposito per l'immissione in consumo nello Stato.

Le operazioni che possono essere effettuate attraverso l'utilizzo dei depositi Iva senza che si applichi l'imposta sono individuate dall'articolo 50-bis, comma 4, D.L. 331/1993, oggetto di modifica da parte del D.L. 193/2016 con effetto dal 1° aprile 2017.

Operazioni effettuate senza pagamento dell'Iva con l'utilizzo dei depositi Iva	
Introduzione dei beni nel deposito	<ul style="list-style-type: none">• acquisti intracomunitari con introduzione dei beni nel deposito• immissione in libera pratica di beni non comunitari con introduzione nel deposito• cessione di beni nei confronti di soggetti passivi comunitari, eseguite mediante introduzione nel deposito (dal 1° aprile 2017, cessione di beni eseguite mediante introduzione nel deposito)• cessione di beni di cui alla Tabella A-bis, eseguite mediante introduzione nel deposito (dal 1° aprile 2017, fattispecie abrogata, in quanto assorbita nella precedente)
Operazioni relative ai beni custoditi nel deposito	<ul style="list-style-type: none">• cessione di beni• prestazione di servizi
Estrazione dei beni dal deposito	<ul style="list-style-type: none">• spedizione o trasporto dei beni in altro Paese UE• spedizione o trasporto dei beni in un Paese extra-UE
Trasferimento di beni tra depositi Iva	

Utilizzo o commercializzazione dei beni in Italia – Disciplina in vigore sino al 31 marzo 2017

Dalla tabella che precede si evince agevolmente che l'estrazione dei beni dal deposito Iva per il loro utilizzo o commercializzazione nel territorio dello Stato non rientra tra le operazioni escluse dal pagamento dell'imposta. L'estrazione, in tal caso, deve essere assoggettata a imposta anche dopo le modifiche introdotte dal D.L. 193/2016, con effetto dal 1° aprile 2017.

Nell'attuale disciplina, in vigore sino al 31 marzo 2017, l'estrazione dei beni dal deposito Iva ai fini della loro utilizzazione o in esecuzione di atti di commercializzazione nello Stato¹:

¹ Cfr. articolo 50-bis, comma 6, D.L. 331/1993.

- può essere effettuata soltanto da soggetti passivi:
- italiani, ovvero non residenti, purché identificati in Italia direttamente o per mezzo di un rappresentante fiscale;
- iscritti alla CCIAA da almeno un anno, che dimostrino una effettiva operatività e attestino la regolarità dei versamenti Iva;
- dà luogo al pagamento dell'Iva.

Nell'attesa del provvedimento dell'Agenzia delle entrate con il quale saranno definite le modalità per dimostrare l'effettiva operatività e attestare la regolarità dei versamenti dell'imposta, l'Agenzia delle dogane ha precisato che l'estrazione dei beni dal deposito Iva, ai fini della loro utilizzazione o in esecuzione di atti di commercializzazione nello Stato, continua a essere effettuata secondo le consuete modalità, cioè prescindendo sia dall'iscrizione del soggetto passivo alla CCIAA da almeno un anno, sia dalla dimostrazione dell'effettiva operatività e dall'attestazione della regolarità dei versamenti Iva².

Estrazione dei beni da parte dello stesso soggetto che li ha introdotti

Nell'attuale disciplina, come regola generale, l'imposta dovuta dal soggetto passivo che procede all'estrazione è assolta attraverso la procedura di autofatturazione di cui all'articolo 17, comma 2, D.P.R. 633/1972.

La base imponibile dell'autofattura è costituita³:

- dal corrispettivo o valore dei beni relativo all'operazione non assoggettata a Iva per effetto dell'introduzione nel deposito Iva;
- ovvero, qualora i beni, durante la custodia nel deposito, abbiano formato oggetto di una o più cessioni, dal corrispettivo o valore relativo all'ultima di tali cessioni, in ogni caso aumentato, se non già compreso, del costo delle prestazioni di servizi eventualmente rese nel deposito Iva sui beni stessi.

Adempimenti da parte del soggetto passivo che estrae i beni dal deposito Iva	
Emissione dell'autofattura	Nell'autofattura vanno riportati gli estremi della dichiarazione doganale di importazione (modello DAU) se i beni estratti sono stati precedentemente immessi in libera pratica senza il pagamento dell'imposta per effetto dell'introduzione nel deposito Iva ⁴
Registrazione dell'autofattura	L'autofattura deve essere annotata: nel registro delle fatture emesse (articolo 23, D.P.R. 633/1972), entro 15 giorni dall'estrazione e con riferimento alla data dell'estrazione; nel registro degli acquisti (articolo 25, D.P.R. 633/1972), anteriormente alla liquidazione periodica, ovvero alla dichiarazione annuale nella quale è esercitato il diritto alla detrazione della relativa imposta
Compilazione della dichiarazione Iva annuale	Ai fini della compilazione della dichiarazione annuale, se l'estrazione avviene: <ul style="list-style-type: none">• nello stesso anno in cui è stata effettuata l'immissione o l'acquisto dei beni custoditi nel deposito, l'importo dell'imponibile e della relativa imposta devono essere indicati esclusivamente nei righi da VF1 a VF13 (Acquisti e importazioni imponibili), oltre che nel rigo VJ2 (Estrazione di beni da depositi Iva)• in un anno successivo a quello in cui è stato effettuato l'acquisto senza pagamento dell'imposta, l'imponibile deve essere indicato nella dichiarazione relativa all'anno di effettuazione dell'operazione (immissione in deposito, acquisto del bene custodito nel deposito, etc.), nel rigo VF15 (Altri acquisti non imponibili, non soggetti a imposta e relativi ad alcuni regimi speciali), mentre nella dichiarazione relativa all'anno in cui avviene l'estrazione occorre riportare, nei righi da VF1 a VF13 (Acquisti e importazioni imponibili), l'imponibile e la relativa imposta; lo stesso importo deve essere indicato anche nel rigo VF22 (Acquisti registrati negli anni precedenti ma con imposta esigibile nel 2016) per consentire di sottrarre dal volume degli acquisti il corrispondente importo già esposto nella precedente dichiarazione annuale. Deve essere compilato anche il rigo VJ2 (Estrazione di beni da depositi Iva).

² Cfr. nota Agenzia delle dogane 5 ottobre 2011, n. 113881.

³ Cfr. articolo 50-bis, comma 6, D.L. 331/1993.

⁴ Cfr. Agenzia delle dogane, circolare n. 16/D/2006 (§ 3.3) e Agenzia delle entrate, risoluzione n. 198/E/2000.

Estrazione dei beni oggetto di acquisto, anche intracomunitario, senza pagamento dell'Iva

Nell'attuale disciplina, se i beni estratti sono stati oggetto di precedente acquisto, anche intracomunitario, senza pagamento dell'imposta, da parte del soggetto che procede all'estrazione, quest'ultimo deve applicare l'Iva attraverso la procedura di integrazione⁵.

Adempimenti da parte del soggetto passivo che estrae i beni dal deposito Iva	
Integrazione della fattura	In sede di integrazione della fattura, occorre indicare: <ul style="list-style-type: none"> • i servizi eventualmente resi durante la custodia dei beni nel deposito Iva e • l'imposta, compresa quella relativa ai suddetti servizi
Registrazione della fattura integrata	La fattura integrata deve essere annotata: <ul style="list-style-type: none"> • nel registro delle fatture emesse (articolo 23, D.P.R. 633/1972), entro 15 giorni dall'estrazione e con riferimento alla data dell'estrazione • nel registro degli acquisti (articolo 25, D.P.R. 633/1972), anteriormente alla liquidazione periodica, ovvero alla dichiarazione annuale nella quale è esercitato il diritto alla detrazione della relativa imposta. Tuttavia, se sono stati resi servizi relativi ai beni durante la loro custodia nel deposito Iva l'annotazione della fattura integrata nel registro degli acquisti deve essere effettuata entro il mese successivo a quello dell'estrazione
Compilazione della dichiarazione Iva annuale	Ai fini della compilazione della dichiarazione annuale, se l'estrazione avviene: <ul style="list-style-type: none"> • nello stesso anno in cui è stata effettuata l'immissione o l'acquisto dei beni custoditi nel deposito, l'importo dell'imponibile e della relativa imposta devono essere indicati esclusivamente nei righi da VF1 a VF13 (Acquisti e importazioni imponibili), oltre che nel rigo VJ2 (Estrazione di beni da depositi Iva) • in un anno successivo a quello in cui è stato effettuato l'acquisto senza pagamento dell'imposta, l'imponibile deve essere indicato nella dichiarazione relativa all'anno di effettuazione dell'operazione (immissione in deposito, acquisto del bene custodito nel deposito, etc.), nel rigo VF15 (Altri acquisti non imponibili, non soggetti a imposta e relativi ad alcuni regimi speciali), mentre nella dichiarazione relativa all'anno in cui avviene l'estrazione occorre riportare, nei rigi da VF1 a VF13 (Acquisti e importazioni imponibili), l'imponibile e la relativa imposta; lo stesso importo deve essere indicato anche nel rigo VF22 (Acquisti registrati negli anni precedenti ma con imposta esigibile nel 2016) per consentire di sottrarre dal volume degli acquisti il corrispondente importo già esposto nella precedente dichiarazione annuale. Deve essere compilato anche il rigo VJ2 (Estrazione di beni da depositi Iva).

Ulteriori adempimenti per i beni precedentemente immessi in libera pratica in sospensione d'imposta

Secondo l'attuale disciplina, nell'ipotesi in cui i beni estratti siano stati precedentemente introdotti nel deposito Iva senza pagamento dell'imposta a seguito di immissione in libera pratica, anche ai fini dello svincolo della garanzia che l'importatore ha dovuto prestare per sospendere il pagamento dell'Iva all'importazione, il soggetto che provvede all'estrazione deve provare, nei confronti del gestore del deposito Iva, di avere adempiuto agli obblighi previsti ai fini della liquidazione Iva.

In particolare, il soggetto che procede all'estrazione deve produrre⁶:

- copia dell'autofattura, ovvero, in caso di esportazione o di cessione intracomunitaria, copia della fattura, integrata con gli estremi della registrazione nei libri contabili ovvero, in alternativa a tale integrazione, corredata da copia del registro delle fatture emesse o dei corrispettivi e da quello degli acquisti, da cui risulti l'avvenuta registrazione delle suddette fatture;
- dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà, con allegata la copia di un documento di identità,

⁵ Cfr. articolo 50-bis, comma 6, D.L. 331/1993.

⁶ Cfr. nota Agenzia delle dogane n. 113881/2011 (§ 2), cit.

Schede operative

attestante la conformità all'originale e l'effettiva registrazione nei libri contabili dell'autofattura o della fattura.

Il depositario, a sua volta, provvederà a trasmettere tale documentazione al competente ufficio delle dogane, il quale provvede a svincolare la garanzia prestata per una singola operazione; in caso di prestazione di una garanzia globale, l'importo corrispondente all'Iva viene riaccreditato e ciò equivale, ovviamente, allo svincolo.

Soggetto	Adempimenti
Soggetto che introduce i beni nel deposito coincidente con quello che li estrae	Il soggetto in esame deve produrre: <ul style="list-style-type: none">• copia dell'autofattura, ovvero, in caso di esportazione o di cessione intracomunitaria, copia della fattura, integrata con gli estremi della registrazione nei libri contabili ovvero, in alternativa a tale integrazione, corredata da copia del registro delle fatture emesse o dei corrispettivi e da quello degli acquisti, da cui risulti l'avvenuta registrazione delle suddette fatture• dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà, con allegata la copia di un documento di identità, rilasciata ai sensi degli articoli 19 e 47, D.P.R. 445/2000 e attestante la conformità all'originale e l'effettiva registrazione nei libri contabili dell'autofattura o della fattura
Soggetto che introduce i beni nel deposito non coincidente con quello che li estrae	Il depositario deve fornire gli elementi del buon esito dell'operazione: <ul style="list-style-type: none">• sia al competente ufficio doganale• sia al soggetto che ha introdotto i beni nel deposito Iva, intestatario della garanzia

La documentazione in esame deve essere inviata all'ufficio delle dogane competente secondo le seguenti modalità⁷:

- consegna a mano;
- da soggetti titolari di casella di posta elettronica certificata (pec) all'indirizzo di posta elettronica certificata del competente ufficio doganale. Si esclude la possibilità della trasmissione di detta documentazione tramite posta elettronica non certificata;
- altro canale di comunicazione che assicuri le esigenze sopra riportate preventivamente concordato con il competente ufficio delle dogane.

Utilizzo o commercializzazione dei beni in Italia – Disciplina in vigore dal 1° aprile 2017

Con la conversione del D.L. 193/2016 sono state modificate le modalità di applicazione dell'imposta dovuta per l'estrazione dei beni dai depositi Iva ai fini della loro utilizzazione o commercializzazione in Italia, con effetto dal 1° aprile 2017.

Fermo restando che possono procedere con l'estrazione solo i soggetti passivi Iva, identificati in Italia direttamente o per mezzo di un rappresentante fiscale, ovvero ivi stabiliti per il tramite di una stabile organizzazione, l'estrazione finalizzata all'utilizzazione o alla commercializzazione dei beni nel territorio nazionale dà luogo, anche nella nuova disciplina, all'applicazione dell'Iva da parte del proprietario che procede in proprio o tramite terzi all'estrazione secondo le modalità previste dall'articolo 50-bis, comma 6, D.L. 331/1993.

Come precedentemente esposto, in base alle regole vigenti sino al 31 marzo 2017, l'imposta si applica con la procedura di integrazione della fattura d'acquisto se i beni estratti sono stati oggetto di un precedente acquisto, anche intracomunitario, senza pagamento dell'imposta, da parte del soggetto che procede all'estrazione. In questa ipotesi, dato che la fattura d'acquisto è già stata registrata, al momento dell'estrazione occorrerà eventualmente operare una variazione in aumento

⁷ Cfr. nota Agenzia delle Dogane n. 113881/2011 (§ 4), cit.

dell'imponibile e/o dell'imposta da annotare, a seconda dei casi, in entrambi i registri Iva o soltanto in quello degli acquisti.

Nelle restanti ipotesi, compresa quella dell'estrazione dei beni di provenienza extracomunitaria, l'imposta deve essere assolta mediante la procedura di autofatturazione e, al pari di quanto specificato a proposito della procedura di integrazione, la base imponibile è costituita dal corrispettivo non assoggettato a imposta in dipendenza dell'introduzione dei beni nel deposito. Se, però, i beni hanno formato oggetto di una più cessioni durante la loro custodia nel deposito, la base imponibile è costituita dal corrispettivo dell'ultima transazione, che deve tenere in ogni caso conto anche delle eventuali prestazioni di servizi relative ai beni medesimi.

Tenuto conto che l'utilizzazione o la commercializzazione dei beni nel territorio dello Stato dà luogo al pagamento dell'imposta, l'estrazione compiuta da un soggetto non residente preclude a quest'ultimo la possibilità di avvalersi della "rappresentanza fiscale leggera" da parte del gestore del deposito Iva, per cui il soggetto estero dovrà identificarsi secondo le modalità ordinarie al fine di assolvere l'imposta con le procedure esposte.

Con la conversione del D.L. 193/2016 sono state modificate le regole di applicazione dell'Iva dovuta in sede di estrazione.

Dal 1° aprile 2017, il meccanismo del *reverse charge* continuerà a essere applicabile solo per i beni precedentemente introdotti nel deposito in esecuzione di un acquisto intracomunitario o di una immissione in libera pratica, entrambi non soggetti a imposta ai sensi delle lettere a) e b), comma 4, articolo 50-*bis*, D.L. 331/1993. Per queste operazioni, quindi, l'imposta continuerà a essere dovuta dal soggetto che procede all'estrazione, previa prestazione di idonea garanzia se i beni estratti hanno origine extracomunitaria.

Dato che il contenuto della garanzia sarà definito con decreto Mef, è prevista una soluzione transitoria. Infatti, sino all'adozione del decreto, l'imposta sarà dovuta dal soggetto che procede all'estrazione ed è versata in suo nome e per suo conto dal gestore del deposito, che è solidalmente responsabile dell'imposta stessa.

Secondo alcune anticipazioni, la garanzia non sarà richiesta se il soggetto che provvede all'estrazione è in possesso di specifici requisiti di affidabilità attestati mediante dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà, restando comunque esclusi dell'obbligo di garanzia i soggetti che hanno già prestato la garanzia in sede di introduzione dei beni in deposito e per quelli in possesso della certificazione AEO o esonerati in base all'articolo 90, D.P.R. 43/1973 (Amministrazioni dello Stato, enti pubblici e ditte di notoria solvibilità).

Versamento diretto dell'imposta da parte del gestore del deposito Iva

La medesima modalità di applicazione dell'Iva si applicherà anche nei restanti di cui al comma 4, articolo 50-*bis*, D.L. 331/1993, vale a dire quanto i beni estratti sono di origine nazionale; a tal fine, è previsto che il versamento dell'imposta dovrà essere effettuato, in nome e per conto del proprietario, entro il giorno 16 del mese successivo a quello dell'estrazione, senza possibilità di compensazione "orizzontale". Quest'ultima è documentata dall'autofattura emessa dal soggetto che procede all'estrazione, da annotare nel registro degli acquisti unitamente agli estremi del versamento dell'imposta operato dal depositario.

L'estrazione sarà, invece, effettuata senza pagamento dell'Iva da parte dell'esportatore abituale che decida di avvalersi del *plafond* disponibile, nel qual caso la dichiarazione d'intento dovrà essere trasmessa all'Agenzia delle entrate, che rilascia apposita ricevuta telematica.

Violazione degli obblighi di applicazione dell'imposta

Per il mancato versamento dell'imposta si applicherà la sanzione del 30% di cui all'articolo 13, D.Lgs. 471/1997, al cui pagamento sarà tenuto solidalmente anche il gestore del deposito, fermo restando che se l'estrazione sarà effettuata dall'esportatore abituale che abbia presentato la dichiarazione d'intento in assenza dei presupposti troverà applicazione la sanzione dal 100 al 200% dell'imposta nei confronti del solo esportatore abituale.

La violazione da parte del gestore del deposito Iva degli obblighi di applicazione dell'imposta sarà valutata ai fini della revoca sia dell'autorizzazione rilasciata per la custodia dei beni in deposito, sia dell'abilitazione a gestire in regime di deposito Iva i magazzini generali, i depositi franchi, i depositi fiscali e quelli doganali.

Obblighi di comunicazione del gestore del deposito Iva

Nell'attuale disciplina, il soggetto che procede all'estrazione deve comunicare al gestore del deposito i dati relativi alla liquidazione dell'imposta anche ai fini dello svincolo della garanzia prestata in sede di immissione in libera pratica con introduzione nel deposito.

Tale obbligo prescinde dalla provenienza dei beni, mentre il D.L. 193/2016, nel modificare il comma 6, articolo 50-*bis*, D.L. 331/1993, ha previsto che, sino all'avvenuta integrazione telematica delle informazioni presenti nelle banche dati delle Agenzie fiscali – da stabilire con determinazione del Direttore dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli, di concerto con il Direttore dell'Agenzia delle entrate – la comunicazione al gestore del deposito dei dati relativi alla liquidazione dell'imposta, anche ai fini dello svincolo della garanzia, si riferisce solo ai beni di origine extracomunitaria.

Trasporto o spedizione dei beni in altro Stato membro

Non danno luogo al pagamento dell'Iva le cessioni intracomunitarie dei beni estratti dal deposito Iva con trasporto o spedizione in altro Stato membro, salvo che si tratti di cessioni intracomunitarie soggette a imposta in Italia⁸; tali sono le "vendite a distanza" sotto-soglia di cui all'articolo 41, comma 1, lettera b), D.L. 331/1993, per le quali è infatti prevista l'applicazione dell'Iva in Italia. Ai fini dell'agevolazione, l'estrazione dal deposito Iva deve avvenire in esecuzione di una vera e propria cessione intracomunitaria. Di conseguenza, è richiesto che:

- cedente e cessionario siano soggetti identificati ai fini Iva nei rispettivi Paesi membri, di partenza e di arrivo;
- l'operazione sia a titolo oneroso e implichi il trasferimento della proprietà o di altro diritto reale di godimento;
- il bene sia trasportato o spedito in altro Paese membro.

Cessioni intracomunitarie (Adempimenti da parte del soggetto passivo che estrae i beni dal deposito Iva)	
Emissione della fattura	La fattura deve contenere l'indicazione che si tratta di una cessione "non soggetta a Iva", con l'eventuale menzione della norma comunitaria o nazionale di riferimento (in questa seconda ipotesi, articoli 41, comma 1, lettera a) e 50- <i>bis</i> , comma 4, lettera f), D.L. 331/1993)
Registrazione della fattura	La fattura deve essere annotata: <ul style="list-style-type: none">• nel registro delle fatture emesse (articolo 23, D.P.R. 633/1972)• entro 15 giorni dall'emissione e con riferimento alla data di emissione
Documentazione da consegnare al gestore del deposito Iva	Al depositario occorre consegnare una copia della fattura affinché quest'ultimo possa compilare il registro dei movimenti dei beni nell'ambito del deposito
Compilazione della dichiarazione Iva annuale	In sede di dichiarazione annuale, occorre inserire il relativo importo nel rigo VE30 (Operazioni che concorrono alla formazione del <i>plafond</i>), con la conseguenza che il relativo importo concorre a formare il <i>plafond</i> e assume rilevanza ai fini dell'acquisizione dello <i>status</i> di esportatore abituale ⁹
Presentazione del modello INTRA 1- <i>bis</i>	L'elenco riepilogativo deve essere presentato entro il giorno 25 del mese successivo al periodo (mese o trimestre) di registrazione della fattura

⁸ Cfr. articolo 50-*bis*, comma 4, lettera f), D.L. 331/1993.

⁹ Cfr. Agenzia delle dogane, circolare n. 8/D/2003 (§ 2).

Ulteriori obblighi per i beni precedentemente immessi in libera pratica in sospensione d'imposta

Come precedentemente ricordato, nell'ipotesi in cui i beni estratti siano stati precedentemente introdotti nel deposito Iva senza pagamento dell'imposta a seguito di immissione in libera pratica, anche ai fini dello svincolo della garanzia che l'importatore ha dovuto prestare per sospendere il pagamento dell'Iva all'importazione, il soggetto che provvede all'estrazione deve produrre, nei confronti del gestore del deposito Iva:

- la copia della fattura, integrata con gli estremi di registrazione nei libri contabili; in alternativa, è possibile produrre, in allegato alla fattura, una copia del registro delle fatture emesse dal quale risulti l'avvenuta registrazione del suddetto documento;
- la dichiarazione sostitutiva di notorietà, con allegata copia del documento di identità, attestante la conformità all'originale e l'effettiva registrazione nei libri contabili della fattura.

Tale documentazione deve essere inviata all'ufficio delle dogane competente secondo le seguenti modalità:

- consegna a mano;
- invio, da parte dei soggetti titolari di casella di posta elettronica certificata (pec) all'indirizzo di posta elettronica certificata del competente ufficio doganale;
- utilizzo di qualsiasi altro canale di comunicazione preventivamente concordato con il competente ufficio delle dogane.

Trasporto o spedizione dei beni in uno Stato extra-UE

Non danno luogo al pagamento dell'Iva le cessioni di beni estratti dal deposito Iva con trasporto o spedizione fuori del territorio dell'Unione Europea¹⁰.

Cessione all'esportazione (Adempimenti da parte del soggetto passivo che estrae i beni dal deposito Iva)	
Presentazione della dichiarazione doganale di esportazione (modello DAU) presso la Dogana	Per l'estrazione dei beni dal deposito Iva, occorre presentare la dichiarazione doganale di esportazione (modello DAU) presso la Dogana in cui è stabilita la sede dell'esportatore ¹⁰
Emissione della fattura	La fattura deve contenere l'indicazione che si tratta di una cessione "non soggetta a Iva", con l'eventuale menzione della norma comunitaria o nazionale di riferimento (in questa seconda ipotesi, articoli 8, comma 1, D.P.R. 633/1972 e 50-bis, comma 4, lettera g), D.L. 331/1993)
Registrazione della fattura	La fattura deve essere annotata nel registro delle fatture emesse (articolo 23, D.P.R. 633/1972) entro 15 dall'emissione e con riferimento alla data di emissione
Documentazione da consegnare al gestore del deposito Iva	È necessario consegnare al depositario una copia sia della fattura, sia della dichiarazione doganale, affinché quest'ultimo possa verificare la regolarità dell'operazione e compilare il registro dei movimenti di beni nell'ambito del deposito
Compilazione della dichiarazione Iva annuale	In sede di dichiarazione annuale, occorre inserire il relativo importo nel rigo VE30 (Operazioni che concorrono alla formazione del <i>plafond</i>), con la conseguenza che il relativo importo concorre a formare il <i>plafond</i> e assume rilevanza ai fini dell'acquisizione dello status di esportatore abituale ¹¹

¹⁰ Cfr. articolo 50-bis, comma 4, lettera g), D.L. 331/1993.

¹¹ Cfr. articolo 4, comma 2, D.Lgs. 419/1997.

¹² Cfr. circolare n. 8/D/2003 (§ 2), cit.

Svincolo della garanzia per i beni precedentemente immessi in libera pratica in sospensione d'imposta

Come precedentemente ricordato, nell'ipotesi in cui i beni estratti siano stati precedentemente introdotti nel deposito Iva senza pagamento dell'imposta a seguito di immissione in libera pratica, ai fini dello svincolo della garanzia che l'importatore ha dovuto prestare per sospendere il pagamento dell'Iva all'importazione, il soggetto che provvede all'estrazione deve produrre, nei confronti del gestore del deposito Iva:

- la copia della fattura, integrata con gli estremi di registrazione nei libri contabili; in alternativa, è possibile produrre, in allegato alla fattura, una copia del registro delle fatture emesse dal quale risulti l'avvenuta registrazione del suddetto documento;
- la dichiarazione sostitutiva di notorietà, con allegata copia del documento di identità, attestante la conformità all'originale e l'effettiva registrazione nei libri contabili della fattura.
- Tale documentazione deve essere inviata all'ufficio delle dogane competente secondo le seguenti modalità:
- consegna a mano;
- invio, da parte dei soggetti titolari di casella di posta elettronica certificata (pec) all'indirizzo di posta elettronica certificata del competente ufficio doganale;
- utilizzo di qualsiasi altro canale di comunicazione preventivamente concordato con il competente ufficio delle dogane.

Trasferimenti di beni tra depositi Iva

Da ultimo, l'articolo 50-*bis*, comma 4, lettera i), D.L. 331/1993 contempla un'ulteriore ipotesi che non dà luogo al pagamento dell'Iva: si tratta del trasferimento di beni tra depositi Iva, il quale resta escluso da imposta in assenza di una contestuale cessione.

Adempimenti

Proprio per questa ragione, il trasferimento dei beni in altro deposito Iva deve essere documentata con il documento di trasporto, che il depositario è tenuto ad annotare nel registro dei movimenti di beni nell'ambito del deposito.

In sede di dichiarazione annuale, il proprietario dei beni deve compilare il rigo VE32 (Altre operazioni non imponibili) e il relativo importo non concorre a formare il plafond, né assume rilevanza ai fini dell'acquisizione dello *status* di esportatore abituale¹³.

Riferimenti normativi

Articolo 50-*bis*, D.L. 31/1993

Articolo 17, D.P.R. 633/1972

¹³ Cfr. circolare n. 8/D/2003 (§ 2), *cit.*

Il ravvedimento operoso e le indicazioni di prassi dell'Agenzia

Il ravvedimento operoso rappresenta uno strumento imprescindibile nella nuova era della compliance; il contribuente, infatti, opportunamente stimolato dall'Agenzia delle entrate, può rimediare a errori e omissioni con riduzione delle sanzioni. Non sempre, però, risulta semplice realizzare i necessari adempimenti, come può capitare per la gestione delle patologie della dichiarazione annuale Iva.

Risulta ormai scontato che il ravvedimento operoso è considerato un elemento indispensabile per regolare il rapporto tra Fisco e contribuente. Confermano questo assunto i numerosi interventi "incentivanti" degli ultimi anni, nonché i numerosi strumenti di invito alla *compliance* che vengono inviati dall'Agenzia delle entrate prima di procedere ad attività di controllo definitivo¹. Nel presente intervento, pertanto, ci soffermeremo sull'analisi di talune fattispecie recentemente analizzate dalla prassi; ci si riferisce, in particolare, alla circolare n. 42/E/2016.

Ravvedimento in un momento successivo al versamento

In linea di principio, va rammentato che il ravvedimento può dirsi completo solo quando sussistano congiuntamente i seguenti requisiti:

- sia stato posto in essere l'adempimento richiesto (ad esempio, presentazione della dichiarazione, correzione dell'imponibile, effettuazione del versamento del tributo, etc.);
- siano state versate le imposte (ove dovute), maggiorate degli interessi di legge;
- siano state versate le sanzioni edittali, ridotte nelle misure previste dall'articolo 13, D.Lgs. 472/1997.

Nel passato (cfr. risoluzione n. 67/E/2011) è stato superato il dubbio in merito alla necessità di estendere il ravvedimento all'intero errore o all'intera omissione; si pensi, ad esempio, al caso in cui si dovesse versare un importo di 100.000 euro e si disponga di una liquidità di soli 40.000 euro. L'Amministrazione centrale, smentendo la prassi di taluni uffici periferici, ha dovuto ammettere che, in un caso come quello prospettato, il contribuente ha certamente la facoltà di rimediare "parzialmente" all'errore; ovviamente, il rimedio si potrà concretizzare solo qualora, in relazione alla frazione interessata, risultino versati correttamente imposte, sanzioni e interessi.

Si ricorda, peraltro, come sia strumentale che, dal modello F24 (unico strumento dal quale si può evincere la volontà di correggere con riduzione delle sanzioni), si possa evincere l'intenzione del contribuente; ciò accade con l'esposizione di almeno pochi euro (meglio se l'importo sia corretto) a titolo di sanzione.

Ciò significa che, nell'esempio richiamato, dopo avere rimediato "parzialmente" con il versamento di 40.000 euro (maggiorati di interessi e sanzioni), il contribuente potrà – ottenuta l'ulteriore provvista – provvedere a versare (sempre in ravvedimento) i restanti 20.000 euro.

Tale modalità di rimedio, chiaramente, potrebbe avere un "costo" differente dal primo, per il semplice fatto che la riduzione di sanzione spettante sulla seconda *tranche* potrebbe essere minore rispetto alla prima, in relazione alle tempistiche suggerite dall'articolo 13, D.Lgs. 472/1997.

Ciò non significa che sia legittimo affermare che il ravvedimento si possa fare in modo rateale; ma, tale negazione, risulta solo un "vezzo" di natura teorica, valevole solo per escludere l'esistenza di un diritto del contribuente ad agire in tal senso, maturando una protezione verso possibili contestazioni.

Quindi, il ravvedimento frazionato in differenti momenti temporali (certamente possibile) ha normalmente un costo più elevato rispetto a quello "istantaneo" ed espone al rischio di una possibile

¹ Sono tutti presenti nel cassetto fiscale del contribuente, oppure vengono inviati anche a mezzo pec.

contestazione dell'irregolarità, *medio tempore* avanzata dall'Agenzia delle entrate².

Per converso, l'aver avviato (parzialmente) un ravvedimento prima della contestazione, non attribuisce al contribuente alcun diritto al mantenimento della riduzione della sanzione così come applicata sulla prima frazione, né tantomeno un riparo verso contestazioni sulle quote eccedenti³.

Il ragionamento va ben spiegato al cliente che, nel delirio di voler sempre e comunque minimizzare il carico sanzionatorio, vorrebbe associare le sanzioni ridotte del ravvedimento (più lievi rispetto a quelle dell'avviso bonario) alla facoltà di versamento rateale dell'avviso bonario stesso.

Quindi, precisa la circolare n. 42/E/2016 (laddove ve ne fosse stato bisogno): *"se tra un versamento e l'altro viene notificato un atto di liquidazione o di accertamento, l'omesso versamento della parte di debito che residua non può beneficiare delle riduzioni delle sanzioni ... che, invece, andranno irrogate dagli uffici, secondo le regole ordinarie"*.

È stato nuovamente precisato⁴, nel medesimo documento di prassi, che la locuzione normativa ove si richiede la "contestualità" del versamento di imposte, sanzioni e interessi non va affatto intesa come necessaria compresenza degli elementi sullo stesso modello F24.

A scanso di ogni fraintendimento, si prevede testualmente che *"non è necessario che ciò avvenga in un unico momento, potendo il versamento della sanzione ridotta essere successivo a quello del versamento del tributo e/o degli interessi"*.

Resta inteso che, ai fini della determinazione della riduzione disposta, rileva il momento in cui la sanzione è effettivamente regolarizzata.

ESEMPIO

- Un contribuente versa il dovuto modello F24, sia pure 20 giorni dopo il termine di scadenza fissato (sul modello F24 non espone alcuna somma a titolo di interesse e sanzioni⁵)
- il ravvedimento è possibile anche dopo avere versato tardivamente (non è dunque richiesta la contestualità)
- gli interessi sono sempre relativi al ritardo con cui è stato versato il tributo; andranno quindi conteggiati sui 20 giorni di tardività, anche se il versamento si completa con il versamento degli stessi interessi e della sanzione successivamente
- la sanzione applicabile (*rectius*, la riduzione della sanzione) è quella in cui "ricade" l'integrale tardivo versamento (ad esempio, riduzione a 1/9 se perfeziono entro 90 giorni dalla originaria scadenza⁶).

Il caso dei mancati versamenti periodici Iva

A parere di chi scrive, il vero punto di novità proposto dalla circolare è quello (delineato al paragrafo 4.3) nel quale si tenta – crediamo senza successo – di risolvere l'annoso problema della compilazione della dichiarazione annuale Iva che chiude con un credito, dopo avere omesso uno o più versamenti periodici mensili o trimestrali.

La situazione si presenta quando il contribuente non dispone, entro la scadenza della dichiarazione annuale, della provvista per ravvedere i versamenti omessi; anzi, intende utilizzare il credito annuale per rimediare alla mancanza pregressa.

² Si pensi, ad esempio, alle patologie sui versamenti Iva e al nuovo obbligo, valevole dal 2017, di trasmissione delle risultanze delle liquidazioni periodiche, da raccordare con le modifiche apportate all'articolo 54-bis, D.P.R. 633/1972, che permettono all'Agenzia delle entrate di contestare il mancato versamento (ancor prima del termine di presentazione della dichiarazione annuale) nel caso di evidenza di un pericolo per la riscossione.

³ Ci si deve, in sostanza, accontentare di limitare i benefici all'effettivo esborso.

⁴ E ciò serve a vincere le incomprensibili ritrosie che si riscontrano ancora a livello locale.

⁵ Pertanto, non si evince alcuna volontà di voler ravvedere il ritardo. Se, diversamente, si fossero indicati alcuni euro a titolo di sanzione, l'ufficio avrebbe dovuto ricostruire un versamento di un minore importo di tributo, imputando la differenza a sanzioni e interessi.

⁶ Si noti che l'anticipazione del termine di presentazione della dichiarazione annuale Iva determina non pochi "imbarazzi" nell'applicazione della corretta misura della riduzione della sanzione. Si pensi, ad esempio, al caso del ravvedimento di un mancato versamento dell'acconto Iva del 2016; la scadenza originaria era fissata al 27 dicembre. Ne deriva, che il termine di 90 giorni entro cui poter rimediare si sovrappone alla successiva ipotesi della lettera b) dell'articolo 13, D.Lgs. 472/1997, vale a dire la riduzione a 1/8 nel caso di rimedio entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel quale è stato compiuto l'errore o si è concretizzata l'omissione. Dal prossimo anno 2018, con il già programmato slittamento del termine di invio del modello al 30-04, il problema non si porrà più, in quanto il termine di 90 giorni verrà sempre a cadere prima del termine di invio.

Vi potrebbe anche essere il caso in cui il contribuente abbia maturato, successivamente al mancato versamento, un credito trimestrale periodico; a nostro giudizio, oltre al caso delineato dalla circolare (ad esempio, mancato versamento dell'Iva di febbraio e credito insorto nel II trimestre), si potrebbe considerare anche il caso in cui un soggetto mensile che sia a debito in uno (o anche due) dei mesi dello stesso trimestre e chiuda il medesimo trimestre a credito.

La compensazione orizzontale del credito da TR:

- fino a 5.000 euro annui (soglia riferita cumulativamente a tutti i TR), può essere effettuata già nel mese di presentazione dell'istanza ma non prima della presentazione stessa;
- sopra tale soglia occorre attendere il 16 del mese successivo senza che sia tuttavia necessario apporre il visto *over* 15.000 euro (nel TR, come conferma la circolare, il visto serve solo per evitare la garanzia in caso di rimborso);
- non può spingersi oltre la scadenza della presentazione della dichiarazione Iva annuale nel limite comunque, se precedente, della data di presentazione effettiva (l'eventuale credito residuo, infatti, viene inevitabilmente rigenerato nella dichiarazione annuale, confondendosi con il credito riferito all'intero periodo).

Ma la situazione più frequente è quella che riguarda la presenza di un credito (successivo) formatosi in sede di liquidazione annuale; in tal caso, la circolare conferma la possibilità di ravvedimento utilizzando il credito emergente dalla dichiarazione annuale in compensazione F24 orizzontale (quindi nel rispetto dei vincoli e dei consueti *plafond*), a partire dal 1° gennaio dell'anno successivo a quello di maturazione.

Per la fattibilità pratica, vengono elencate le seguenti precisazioni:

- se la compensazione avviene prima della presentazione della dichiarazione, l'importo del debito regolarizzato va indicato in VL29 fra i versamenti eseguiti e il credito utilizzato andrà indicato in VL9 della dichiarazione dell'anno successivo;
- se la compensazione avviene successivamente alla presentazione della dichiarazione, *"sarà necessario presentare una dichiarazione rettificativa (correttiva nei termini o integrativa) per dare evidenza dell'ulteriore versamento periodico (non indicato nella dichiarazione originaria) e del conseguente incremento del credito annuale compensato"* con l'espressa avvertenza che qualora il credito da compensare sia superiore a 15.000 euro serve il visto di conformità.

Ne discende, dunque, che non sia ammesso forzare la compilazione del rigo VL29 (versamenti eseguiti) indicando come versato il versamento omesso in modo da far emergere, fin dalla dichiarazione originaria, il reale credito sorto a fine anno (e non quello inferiore che discende da una "compensazione interna" tra Iva a credito, Iva a debito e versamenti dovuti, anche se non effettuati) da utilizzare successivamente in compensazione orizzontale a ravvedimento dei precedenti versamenti omessi.

I seguenti esempi possono meglio chiarire il concetto.

ESEMPIO 1 - Debito integralmente compensabile prima della dichiarazione

- Versamenti periodici eseguiti regolarmente: 15.000 euro
- versamento marzo omesso: 5.000 euro
- credito Iva sorto a dicembre (eccedenza Iva acquisti su Iva vendite): 25.000 euro

In questo caso era possibile presentare a gennaio 2017 (o comunque prima della presentazione della dichiarazione) modello F24 con i seguenti codici:

- 6003/2016: colonna debito, 5.000 euro
- 6099/2016: colonna credito, 5.000 euro
- il tutto con aggiunta degli interessi (cod. 1991) e della sanzione (8904) da ravvedimento.

La dichiarazione Iva 2017 chiudeva con i seguenti dati:

- VL29 - versamenti eseguiti: 20.000 (15.000 versati nel 2016 + 5.000 ravveduti a gennaio 2017);
- VX5 - credito a riporto/compensazione: 25.000 (di cui 5.000 già utilizzati).

In tal caso non è necessario presentare alcuna dichiarazione integrativa giacché non serve effettuare compensazioni orizzontali over 5.000 euro

ESEMPIO 2 - Debito compensabile con dichiarazione integrativa senza obbligo visto

Stesso caso precedente con la sola variante che il versamento omesso a marzo ammonta a 10.000 euro.

Tralasciando (per semplicità espositiva) la possibilità di effettuare *ante* dichiarazione la compensazione dei primi 5.000 euro, la dichiarazione Iva di febbraio 2017 chiuderà come segue:

- VL29 - versamenti eseguiti: 15.000 (15.000 versati nel 2016 + 0 ravveduti a gennaio 2017);
- VX5 - credito a riporto/compensazione: 15.000 (compensazione implicita avvenuta nel quadro VL: 25.000 meno 10.000).

Dopo la presentazione della dichiarazione, il 16 marzo può essere presentato F24 per compensare con ravvedimento il debito di marzo di 10.000 euro.

A seguito della compensazione va presentata dichiarazione integrativa che chiude come segue:

- VL29 - versamenti eseguiti: 20.000 (15.000 versati nel 2016 + 10.000 ravveduti a marzo 2017);
- VX5 - credito a riporto/compensazione: 25.000 (di cui 10.000 già utilizzati), pari al credito sorto a dicembre.

Nel caso in analisi è possibile presentare la dichiarazione (tanto originaria quanto integrativa) senza visto di conformità poiché il debito Iva da compensare non supera la soglia; va da sé tuttavia che in tal caso il credito Iva annuale residuo (15.000) potrà essere utilizzato in compensazione orizzontale solamente per altri 5.000 euro mentre gli ulteriori 10.000 euro solo verticalmente per debiti Iva successivi.

La dichiarazione integrativa richiede il versamento della sanzione ridotta di 25 euro, pari a 250 euro ridotti a 1/10, in quanto modifica i dati e le informazioni necessari per l'accertamento e i controlli.

ESEMPIO 3 - Debito compensabile con obbligo visto

- Versamenti periodici eseguiti regolarmente: 15.000 euro
- versamento marzo omesso: 20.000 euro
- credito Iva sorto a dicembre (eccedenza Iva acquisti su Iva vendite): 45.000 euro

Tralasciando (per semplicità espositiva) la possibilità di effettuare *ante* dichiarazione la compensazione dei primi 5.000 euro, la dichiarazione Iva di febbraio 2017 chiude come segue:

- VL29 - versamenti eseguiti: 15.000 (15.000 versati nel 2016 + 0 ravveduti a gennaio 2017);
- VX5 - credito a riporto/compensazione: 25.000 (compensazione implicita avvenuta nel quadro VL: 45.000 meno 20.000).

Dopo la presentazione della dichiarazione, il 16 marzo può essere presentato F24 per compensare con ravvedimento il debito di marzo di 20.000 a condizione, però, che nella dichiarazione sia stato apposto il visto di conformità.

A seguito della compensazione va presentata dichiarazione integrativa (con sanzione ridotta di 25 euro), con conferma del visto (senza problemi per il soggetto vistatore), che chiude come segue:

- VL29 - versamenti eseguiti: 35.000 (15.000 versati nel 2016 + 20.000 ravveduti a marzo 2017);
- VX5 (credito a riporto/compensazione) = 45.000 (di cui 20.000 già utilizzati), pari al credito sorto a dicembre.

ESEMPIO 4 - Debito con compensazione orizzontale "in salita"

Riprendiamo gli stessi dati dell'esempio 3, ma con la variante che - a dicembre - è sorto un credito pari a 25.000 euro che (fermi restando gli altri dati) non è sufficiente a far emergere dalla dichiara-

zione di febbraio un importo in grado di consentire una completa compensazione con F24 del debito di marzo di 20.000 euro, salvo ipotizzare una paradossale presentazione di "n" F24 e altrettante dichiarazioni integrative.

La dichiarazione Iva originariamente presentata a febbraio 2017 chiude, infatti, come segue:

- VL29 - versamenti eseguiti: 15.000 (15.000 versati nel 2016 + 0 ravveduti a gennaio 2017);
- VX5 - credito a riporto/compensazione: 5.000 (compensazione implicita avvenuta nel quadro VL: 25.000 meno 20.000) che non è sufficiente a ravvedere integralmente il versamento omesso di marzo 2016, pena lo scarto del modello F24 (ritualmente presentato tramite canali dell'Agenzia delle entrate) per insufficienza del credito in dichiarazione (Provvedimento Agenzia delle entrate n. 185439/2009 § 4.3).

Dopo la presentazione della dichiarazione, il 16 marzo si può comunque presentare un F24 per compensare parzialmente il debito di marzo e cioè fino a 5.000 euro con correlato ravvedimento proporzionato.

A seguito di tale compensazione, già nello stesso mese di marzo, è possibile presentare una prima dichiarazione integrativa che chiuderà come segue:

- VL29 - versamenti eseguiti: 20.000 (15.000 versati nel 2016 + 5.000 ravveduti a marzo 2017);
- VX5 (credito a riporto/compensazione) = 10.000 (di cui 5.000 già utilizzati).

Presentata tale dichiarazione è possibile, dal 16 del mese successivo, effettuare la compensazione, sempre con ravvedimento proporzionato, degli ulteriori 5.000 euro sorti con la presentazione della prima dichiarazione integrativa.

Proseguendo in questo modo - di integrazione in integrazione - sarà pur possibile completare il ravvedimento dell'omesso versamento di marzo 2016 con l'avvertenza che, per arrivare a effettuare la compensazione sopra la soglia di 15.000 euro, la dichiarazione integrativa (la 3^a integrativa, nel nostro caso) dovrà altresì essere dotata di visto.

ESEMPIO 5 - Debito con compensabile orizzontale "impossibile"

L'esempio 4 ha evidenziato i limiti e la irrazionalità a cui può condurre l'applicazione pedissequa della procedura delineata dalla circolare n. 42/E/2016.

Limiti che diventano, comunque, uno scoglio insuperabile nel caso in cui la compensazione "invisibile" operata nel VL della dichiarazione porti a chiudere il risultato con un debito.

Ad esempio:

- versamenti periodici eseguiti regolarmente: 15.000 euro
- versamento marzo 2016 omesso: 20.000 euro
- eccedenza a credito di dicembre: 19.000 euro
- risultato a debito della dichiarazione: 1.000 euro

È appena il caso di osservare che, in tale ipotesi, in mancanza di provvista che consenta di effettuare il versamento omesso, non si vedono soluzioni diverse da quelle di abbandonarsi ai meccanismi algebrici del quadro VL (in aderenza, tutto sommato, alla formulazione dell'articolo 6, D.P.R. 542/1999) e - fermo restando che il mancato versamento periodico verrà intercettato con le relative conseguenze sanzionatorie (da avviso bonario) - attraverso la fedele compilazione del quadro VH.

Sarebbe utile, a tal riguardo, un ulteriore sforzo interpretativo dell'Agenzia delle entrate che confermasse la praticabilità del ravvedimento attraverso il mero versamento dei soli interessi e sanzioni (un po' come è stato riconosciuto nella recente risoluzione n. 16/E/2017 per il caso del ravvedimento in liquidazione dello splafonamento dell'esportatore abituale).

Il mini differimento della trasmissione e i problemi di individuazione del "tipo di modello"

A causa di temporanei rallentamenti nelle reti di trasmissione delle dichiarazioni registrati il 28 febbraio 2017, l'Agenzia delle entrate⁷ ha confermato che sono "eccezionalmente" considerate

⁷ Prima con comunicato stampa del 1° marzo 2017 e, successivamente, con risoluzione n. 26/E/2017.

tempestive le dichiarazioni Iva 2017 (per l'anno d'imposta 2016) pervenute entro il 3 marzo 2017. La stessa Agenzia delle entrate, peraltro, ha precisato che:

- il termine per la presentazione della dichiarazione non è stato prorogato, ma è stato solo consentito di inoltrare la stessa entro il 3 marzo 2017 a quei soggetti che per problemi di rallentamento nel canale di trasmissione non sono riusciti a inviarla all'Agenzia delle entrate entro il 28 febbraio;
- tutti gli adempimenti fiscali aventi scadenza successiva al 28 febbraio 2017 e connessi al "termine di presentazione" del modello di dichiarazione annuale Iva dovranno essere eseguiti facendo riferimento esclusivamente alla data del 28 febbraio 2017;
- la compensazione c.d. "orizzontale" del credito Iva annuale nel modello F24, per importi superiori a 5.000 euro annui potrà essere effettuata a partire dal giorno 16 del mese di marzo 2017 anche se la dichiarazione annuale è stata presentata dopo il 28 febbraio ma entro il 3 marzo 2017.

Quanto sopra ha generato alcuni "imbarazzi" negli operatori che, pur avendo trasmesso una dichiarazione tempestivamente, hanno inteso modificarla entro la scadenza del 3 marzo, credendo di poter barrare la casella "*dichiarazione correttiva nei termini*".

Il comportamento pareva possibile dopo il comunicato stampa⁸, mentre sono emerse perplessità dopo il varo della risoluzione. Infatti:

- da un lato sembra che l'invio entro 3 marzo sia possibile solo per i soggetti che "*non sono riusciti a effettuare l'invio entro la scadenza canonica*", con la conseguenza che si potrebbe sostenere che avesse già inoltrato il modello non sia includibile in questa categoria;
- per altro verso, "*tutti gli adempimenti fiscali aventi scadenza successiva al 28 febbraio, dovranno essere adempiuti facendo esclusivo riferimento a tale data*", mentre la correttiva nei termini aveva evidente scadenza entro il 28 febbraio stesso.

Quindi, stante anche l'incertezza della formulazione e l'irrazionalità di concedere una opportunità in modo differenziato a contribuenti che si trovano nella medesima situazione, sarebbe opportuno giungere a una interpretazione logico – sistematica in forza della quale anche la dichiarazione correttiva nei termini sia possibile entro lo scorso 3 marzo 2017 (pur con invio originario entro il 28 febbraio).

Ancora, si potrebbe verificare la situazione del soggetto che avesse trasmesso il 1° marzo la dichiarazione e intendesse correggerla nei termini, entro il 3 marzo; anche in tale fattispecie, riteniamo sia equo applicare un criterio interpretativo morbido.

Ovviamente, nel caso in cui l'Agenzia delle entrate non dovesse condividere tale impostazione, potrebbe accadere che gli invii effettuati come correttive nei termini (dopo il 28 febbraio) siano assimilati a delle dichiarazioni integrative, a favore del contribuente o del Fisco a seconda dei casi. Nella seconda ipotesi, pertanto, si potrebbe verificare l'applicazione di sanzioni per infedeltà del modello o altre patologie.

Dichiarazione tardiva e dichiarazione integrativa

Abbiamo già in precedenza ricordato che la circolare n. 42/E/2016 si è occupata del tema del rimedio a eventuali errori compiuti dal contribuente.

A seguire proponiamo, opportunamente modificate, le tabelle presenti nel documento di prassi che possono risultare utili per approntare le dovute correzioni ai modelli, distinguendo il caso della dichiarazione tardiva da quella integrativa, in relazione al periodo di 90 giorni.

Questo, infatti, è l'arco temporale nel quale è opportuno intervenire per evitare il problema della dichiarazione omessa.

⁸ L'indicazione era veramente scarna: "*Tenuto conto che il 28 febbraio scadeva il termine per la presentazione della dichiarazione annuale Iva/2017, relativa all'anno di imposta 2016, l'Agenzia delle entrate comunica che saranno considerate tempestive le dichiarazioni pervenute entro il 3 marzo 2017*".

Dichiarazione integrativa presentata entro 90 giorni dal 28 febbraio 2017
Presentare la dichiarazione corretta entro 90 giorni dalla scadenza del termine (29 maggio)
Versare la maggiore imposta, se dovuta, e gli interessi con decorrenza dalla scadenza del versamento
Versare le relative sanzioni:
a) Nel caso di correzione di errori rilevabili mediante controlli automatizzati e formali: sanzione per omesso versamento, ridotta ai sensi delle misure di cui all'articolo 13, D.Lgs. 472/1997
b) Errori non rilevabili mediante controlli automatizzati e formali: 250 euro, ridotta a 1/9, ai sensi della lettera a-bis) = 27,78 euro +
c) sanzione per omesso versamento, ridotta ai sensi delle misure di cui all'articolo 13, D.Lgs. 472/1997

Dichiarazione tardiva, presentata entro 90 giorni dal 28 febbraio 2017
Presentare la dichiarazione (mai trasmessa) entro 90 giorni dalla scadenza del termine (29 maggio)
Versare la maggiore imposta, se dovuta, e gli interessi con decorrenza dalla scadenza del versamento
Versare le relative sanzioni:
250 euro, ridotti a 1/10 = 25 euro +
sanzione per omesso versamento, ridotta ai sensi delle misure di cui all'articolo 13, D.Lgs. 472/1997

Trascorso il termine di 90 giorni dalla originaria scadenza, la dichiarazione si considera omessa a tutti gli effetti; oltre tale termine, inoltre, la presentazione di una dichiarazione integrativa deve essere gestita con la riduzione delle sanzioni per infedele dichiarazione, pari al 90%.

Va rammentato, infine, che nel comparto Iva la casistica della infedele dichiarazione non assorbe le eventuali violazioni prodromiche che riguardano gli obblighi di certificazione dei corrispettivi, quelli di registrazione e di versamento periodico.

Sarà allora opportuno richiamare la massima attenzione agli operatori che, ad esempio, intendono porre rimedio a una dichiarazione Iva infedele nel caso in cui la patologia fosse relativa non solo al modello, ma anche agli adempimenti preliminari.

Riferimenti normativi

Circolare 42/E/2016

Risoluzione n. 67/E/2011

Articolo 13, D.Lgs. 472/1997

Esportatore abituale: utilizzo del *plafond* con fatturazione differita

Con la sentenza n. 5174/2017, la Corte di Cassazione ha affrontato la questione degli effetti della revoca della dichiarazione d'intento in caso di fatturazione differita, stabilendo che la fattura emessa dal fornitore deve essere assoggetta a Iva anche se la consegna dei beni è avvenuta prima della revoca della lettera d'intento da parte dell'esportatore abituale. La sentenza offre lo spunto per ricordare le principali regole che disciplinano il *plafond* di esportatore abituale e, in particolare, quelle sull'utilizzo dello stesso.

Premessa

L'articolo 8, comma 1, lettera c), D.P.R. 633/1972, stabilisce che costituiscono operazioni all'esportazione, non imponibili ai fini Iva, le cessioni (anche tramite commissionari) di beni diversi dai fabbricati e dalle aree fabbricabili, e le prestazioni rese a soggetti che – avendo effettuato cessioni all'esportazione e assimilate, od operazioni intracomunitarie (c.d. *esportatori abituali*) – si avvalgono della facoltà di acquistare, anche tramite commissionari, o importare beni e servizi senza pagamento dell'imposta.

Il successivo comma 2 dell'articolo 8, D.P.R. 633/1972 prevede, inoltre, che le cessioni e prestazioni di cui alla suddetta lettera c) sono effettuate, senza pagamento dell'imposta, ai soggetti di cui alla lettera a), se residenti, e a quelli che effettuano le vendite indicate dalla seguente lettera b), su loro dichiarazione scritta e sotto la propria responsabilità, nei limiti dell'ammontare complessivo dei corrispettivi delle cessioni di cui alle medesime lettere dagli stessi effettuate nel corso dell'anno solare precedente (c.d. *plafond* fisso su base annuale).

La medesima disposizione riconosce, tuttavia, a tali soggetti la possibilità di assumere, in ogni mese, come soglia di riferimento – per gli acquisti di beni e servizi senza applicazione dell'imposta – l'ammontare dei corrispettivi delle predette operazioni con l'estero poste in essere nei 12 mesi precedenti (c.d. *plafond* mobile su base mensile).

È bene osservare che la disciplina dell'esportatore abituale non costituisce un'agevolazione di natura fiscale, bensì finanziaria, che intende non penalizzare quelle imprese che "a valle" effettuano rilevanti operazioni non imponibili (con l'estero) senza addebito dell'Iva, e a "monte" acquistano beni e servizi con applicazione dell'Iva. È evidente che tali soggetti si trovano nella "cronica" situazione di credito Iva con tutte le conseguenze che da ciò deriva, con particolare riguardo alla difficoltà di recupero dello stesso, tenendo conto dei limiti previsti per le compensazioni annuali (700.000 euro) e le lungaggini connesse alla richiesta di rimborso. Per tali motivi, il Legislatore ha ritenuto opportuno inserire un meccanismo "correttivo" che consente alle imprese che effettuano per più del 10% del loro volume d'affari operazioni con l'estero di acquistare per pari importo beni e servizi chiedendo al fornitore, tramite la dichiarazione d'intento, di non applicare l'Iva. In tale contesto si inserisce una recente sentenza della Corte di Cassazione (n. 5174/2017) con cui si è affrontata la questione relativa agli effetti della revoca della dichiarazione d'intento in presenza di fatturazione differita. Secondo la Suprema Corte, come si vedrà meglio in seguito, la revoca ha effetto anche per le consegne di beni avvenute prima dell'emissione della fattura differita, contrastando in tal modo la regola secondo cui l'utilizzo del *plafond* avviene al momento di effettuazione dell'operazione (normalmente coincidente con la consegna o spedizione dei beni) e non con il momento in cui avviene l'emissione della fattura differita.

Status di esportatore abituale

L'articolo 1, comma 1, lettera a), D.L. 746/1983 stabilisce una prima condizione di applicabilità delle citate disposizioni contenute nell'articolo 8, comma 1, lettera c), e 2, D.P.R. 633/1972: l'am-

montare dei corrispettivi delle cessioni all'esportazione di cui alle lettere a) e b) della medesima norma, di quelle assimilate e delle cessioni intracomunitarie effettuate, registrate nell'anno precedente, deve essere superiore al 10% del volume d'affari determinato ai sensi dell'articolo 20, D.P.R. 633/1972, senza tenere conto, ad esempio, delle cessioni di beni in transito o depositati nei luoghi soggetti a vigilanza doganale, nonché delle operazioni di cui all'articolo 21, comma 6-bis, D.P.R. 633/1972:

- cessioni di beni e prestazioni di servizi, diverse da quelle finanziarie esenti di cui al precedente articolo 10, n. 1)-4) e 9), effettuate nei confronti di un soggetto passivo debitore dell'imposta in un altro Stato comunitario;
- cessioni di beni e prestazioni di servizi che si considerano effettuate al di fuori dell'Unione Europea.

Operazioni escluse dallo status di esportatore abituale

Ai fini della verifica dello *status* di "esportatore abituale", non rilevano, quindi, le fattispecie di seguito riportate, ancorché qualificabili come "operazioni non imponibili", collegate ai rapporti con l'estero:

- cessioni a esportatori abituali, in base a dichiarazione d'intento (articoli 8, comma 1, lettera c), 8-bis, comma 2, e 9, comma 2, D.P.R. 633/1972);
- vendite a viaggiatori residenti al di fuori del territorio comunitario (articolo 38-quater, comma 1, D.P.R. 633/1972);
- alienazioni di beni in transito o depositati in luoghi soggetti a vigilanza doganale (articolo 7-bis, D.P.R. 633/1972);
- prestazioni di servizi escluse non soggette a Iva, in quanto rese a soggetti passivi stabiliti in altri Stati (articoli 7-ter, 7-quater e 7-quinquies, D.P.R. 633/1972);
- cessioni di beni nei depositi fiscali autorizzati, qualora la successiva estrazione non costituisca cessione intracomunitaria o esportazione (articolo 50-bis, D.L. 331/1993);
- vendite a organismi dello Stato per cooperazione (D.M. 379/1988);
- servizi delle agenzie di viaggio, per tratte al di fuori del territorio comunitario (articolo 74-ter, comma 6, D.P.R. 633/1972).
- Nell'individuare i soggetti che possono acquisire lo *status* di esportatore abituale, l'articolo 8, comma 2, D.P.R. 633/1972 fa espresso riferimento ai soggetti passivi "residenti", ragion per cui in un primo tempo l'Amministrazione finanziaria, con la circolare n. 70/502886/1973, aveva chiarito che l'agevolazione spettasse solamente alle imprese che nel territorio dello Stato avessero la residenza, il domicilio o la stabile organizzazione. In altre parole, secondo questa prima interpretazione il soggetto passivo deve essere stabilito in Italia ai fini Iva per ottenere lo *status* di esportatore abituale.
- Successivamente, in risposta a un'istanza di interpello, con la risoluzione n. 102/E/1999, l'Agenzia delle entrate ha precisato che anche il rappresentante fiscale di un soggetto non residente, in quanto legittimato alla detrazione dell'imposta sugli acquisti effettuati in Italia, può assumere lo *status* di esportatore abituale, nonostante ai fini Iva non assuma la qualifica di soggetto stabilito, bensì di soggetto identificato. Alla medesima conclusione dovrebbe pervenirsi qualora il soggetto estero non abbia nominato in Italia un rappresentante fiscale, ma si sia identificato direttamente ai sensi dell'articolo 35-ter, D.P.R. 633/1972, poiché al pari dell'ipotesi di nomina di un rappresentante fiscale anche in tal caso spetta il diritto alla detrazione.

Plafond disponibile

Qualora venga soddisfatta la condizione soggettiva, ossia l'acquisizione dello *status* di esportatore abituale, si debbono determinare i limiti entro i quali è possibile effettuare acquisti di beni e servizi senza applicazione dell'imposta, ossia quantificare il "plafond". Il limite di acquisti che possono essere effettuati senza applicazione dell'Iva è pari all'ammontare delle operazioni che rilevano ai fini

dello *status* di esportatore abituale registrate nell'anno solare precedente.

In relazione al momento costitutivo del *plafond*, la L. 28/1997 ha introdotto una importante semplificazione stabilendo che, anziché fare riferimento alle operazioni "effettuate" nell'anno precedente (dove l'effettuazione andava verificata sulla base della normativa doganale), è sufficiente verificare le operazioni "registrate" nell'anno solare precedente.

Una simile disposizione ha comportato uno snellimento delle procedure di gestione aziendale soprattutto per quanti utilizzano il *plafond* c.d. "mobile" (ossia sulla base delle operazioni effettuate nei 12 mesi precedenti), sollevando gli esportatori abituali dall'onere di verificare, nel periodo a cavallo d'anno, lo stato di effettuazione delle singole esportazioni.

Note di variazione e *plafond*

È interessante verificare quale può essere l'effetto sull'ammontare del *plafond* disponibile di eventuali note di variazione in relazione a operazioni che avevano in precedenza concorso alla formazione di tale ammontare. Più precisamente, le note di accredito hanno l'effetto di ridurre l'ammontare delle operazioni originarie, di conseguenza tali operazioni "erodono" il *plafond* di competenza, e in particolare:

- qualora la nota di credito sia emessa nel corso dello stesso anno di effettuazione dell'operazione, comporta una riduzione del *plafond* disponibile per lo stesso periodo;
- qualora la nota sia emessa in un periodo successivo, le ipotesi che possono verificarsi sono 2:
 - a) la nota viene emessa il periodo successivo: essa deve comunque essere rapportata all'ammontare del *plafond* originato nell'esercizio precedente, in cui ha avuto luogo l'operazione principale. In questo caso se ne può tener conto nel prospetto di utilizzo del *plafond*;
 - b) la nota viene emessa in esercizi ancora successivi: in questo caso la riduzione del *plafond* avviene comunque per competenza; potrebbe in questo caso verificarsi una ipotesi di *splafondamento* laddove la ditta abbia già utilizzato per intero l'ammontare di *plafond* originariamente determinato.

Si noti come l'emissione delle note di credito è facoltativa ai sensi dell'articolo 26, comma 1, D.P.R. 633/1972: tuttavia, a nulla rileva la mancata emissione della nota stessa per ciò che attiene la formazione e l'erosione del *plafond*. La circolare n. 13/E/1994 ha, infatti, affermato che le note di credito, anche se non emesse, riducono l'ammontare del *plafond* disponibile.

Anche l'eventuale emissione di note di debito può dare origine a variazioni nell'ammontare del *plafond* disponibile. Secondo la circolare n. 8/D/2003, attraverso la quale è stato istituito il protocollo procedurale nel settore *plafond* Iva, il trattamento delle note di debito deve essere il seguente:

- qualora la nota di debito sia emessa nel corso dello stesso anno di effettuazione dell'operazione, va portata in aumento del *plafond* disponibile per lo stesso periodo;
- qualora la nota sia emessa in un periodo successivo, le ipotesi che possono verificarsi sono 2:
 - a) la nota viene emessa il periodo successivo: essa deve comunque essere rapportata all'ammontare del *plafond* originato nell'esercizio precedente, in cui ha avuto luogo l'operazione principale. In questo caso se ne può tener conto nel prospetto di utilizzo del *plafond*;
 - b) la nota viene emessa in esercizi ancora successivi: in questo caso, poiché non è possibile un aumento del *plafond* per competenza, e considerato altresì che i termini per l'utilizzo del *plafond* sono scaduti, l'effetto viene definitivamente perduto (articolo 10, D.P.R. 435/2001).

Utilizzo del *plafond*

Dopo aver analizzato le modalità di formazione del *plafond*, è ora necessario verificare quali siano le possibilità di utilizzo dello stesso, e in particolare quali siano i beni e i servizi acquistabili senza applicazione dell'imposta da parte dell'esportatore abituale.

La L. 28/1997 ha introdotto notevoli semplificazioni anche sul fronte dei beni e servizi acquistabili senza applicazione dell'Iva, stabilendo:

- la soppressione della pluralità dei *plafond*, posto che le operazioni di cui agli articoli 8, 8-bis e 9,

D.P.R. 633/1972 davano in precedenza origine a 3 distinti *plafond*, ciascuno dei quali utilizzabile per le operazioni del medesimo tipo di quelle originarie;

- la soppressione del divieto di acquisto, con utilizzo del *plafond*, di beni ammortizzabili o di servizi non direttamente afferenti l'attività di esportazione.

L'attuale disciplina prevede la possibilità di chiedere l'agevolazione per qualsiasi bene o servizio, con la sola esclusione di:

- fabbricati;
- aree fabbricabili;
- beni e servizi con Iva indetraibile ai sensi degli articoli 19 e ss., D.P.R. 633/1972.

Relativamente ai fabbricati, la circolare n. 145/E/1998 ha precisato che l'esclusione riguarda anche l'ipotesi di acquisti in dipendenza di contratti di appalto per la costruzione del fabbricato o di *leasing* immobiliare.

Conformemente al suddetto orientamento giurisprudenziale, la Suprema Corte di Cassazione (sentenza n. 23329/2013) ha ribadito che il divieto di utilizzare il *plafond* per gli acquisti di fabbricati, previsto dall'articolo 8, comma 1, lettera c), D.P.R. 633/1972, non deve estendersi ai contratti di *leasing* immobiliare - diversi da quelli assimilati alle cessioni di beni ai sensi dell'articolo 2, comma 2, n. 2), D.P.R. 633/1972 (per i quali cioè sia stata espressamente prevista la clausola di trasferimento della proprietà vincolante per entrambe le parti) - in considerazione del fatto che:

- l'articolo 8, D.P.R. 633/1972 esclude l'utilizzo del *plafond* (e quindi il non assoggettamento a Iva) soltanto per le cessioni di fabbricati e aree fabbricabili e non anche per le prestazioni di servizi relative o connesse a tali beni;
- è da ritenersi certo e consolidato il principio secondo il quale il D.P.R. 633/1972 assimila, ai fini Iva, il contratto di *leasing* a una prestazione di servizi e non a una cessione di beni.

Con riferimento, invece, ai fabbricati acquisiti in forza di un contratto di appalto, conformemente ai "principi" espressi nelle commentate sentenze relative ai contratti di *leasing*, la Corte di Cassazione (sentenza n. 7504/2016) ha disconosciuto la tesi dell'Agenzia delle entrate che aveva escluso, nel caso di specie, l'applicabilità della disciplina del *plafond*, ritenendo che la realizzazione del fabbricato avesse solamente la veste formale dell'appalto, ma che in realtà dovesse qualificarsi, ai fini Iva, come una "cessione di beni".

La tesi dell'Agenzia delle entrate è motivata dal fatto che la definizione comunitaria di "cessione di beni", ovverosia "il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario" (articolo 14. Paragrafo 1, Direttiva 2006/112/CE), "porta a ritenere che vi rientrino tutti gli atti che comportano come effetto giuridico un trasferimento della proprietà dei beni a titolo oneroso", come appunto la fattispecie del contratto d'appalto per la realizzazione di un fabbricato.

Momento di utilizzo del *plafond*

Il *plafond* si considera utilizzato nel momento in cui l'operazione di acquisto risulta effettuata ai sensi dell'articolo 6, D.P.R. 633/1972, ossia:

- alla consegna o spedizione, per le cessioni di beni;
- al pagamento del corrispettivo, per le prestazioni di servizi.

Se anteriormente agli eventi sopra indicati viene emessa una fattura o pagato un acconto, l'operazione si considera effettuata, limitatamente all'importo fatturato o pagato, alla data della fattura o del pagamento.

Si noti che, per quanto attiene al "consumo" del *plafond* disponibile, è irrilevante il momento di registrazione delle operazioni (che costituisce, invece, il criterio di riferimento sul versante della costituzione del *plafond*).

Diretta conseguenza di ciò è che, nella determinazione del *plafond* utilizzato (e di riflesso nella determinazione di quello residuo) non è sufficiente fermarsi all'aspetto contabile, ma è necessario verificare l'esistenza di operazioni già compiute e per le quali non si sia ancora provveduto a effettuare la registrazione ai fini Iva. Per quanto attiene gli acquisti in importazione il momento rilevante

è quello di accettazione della bolletta doganale (che deve, quindi, essere tempestivamente comunicato dallo spedizioniere incaricato).

La sentenza della Cassazione n. 5174/2017

In tale contesto si inserisce la recente sentenza della Corte di Cassazione (n. 5174/2017), che si è pronunciata in relazione agli effetti che la revoca della dichiarazione d'intento esprime in ipotesi di utilizzo della fatturazione differita di cui all'articolo 21, comma 4, lettera a), D.P.R. 633/1972, secondo cui: *"per le cessioni di beni la cui consegna o spedizione risulta da documento di trasporto o da altro documento idoneo a identificare i soggetti tra i quali è effettuata l'operazione e avente le caratteristiche determinate con D.P.R. 472/1996, nonché per le prestazioni di servizi individuabili attraverso idonea documentazione, effettuate nello stesso mese solare nei confronti del medesimo soggetto, può essere emessa una sola fattura, recante il dettaglio delle operazioni, entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione delle medesime"*.

Secondo tale disposizione, quindi, si distingue il momento di effettuazione dell'operazione, che rimane comunque ancorato alla data di consegna o spedizione dei beni, e il momento in cui è emessa la fattura, che può essere posticipato al più tardi entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione delle singole operazioni. Si tratta di una facoltà che intende evitare l'emissione di numerose fatture relativamente a più cessioni di beni eseguite nei confronti dello stesso soggetto e nell'arco dello stesso mese solare.

Il caso affrontato nella sentenza in commento riguarda il fornitore di un esportatore abituale che, avendo ricevuto la dichiarazione d'intento da parte del proprio cliente esportatore abituale, emette fatture non imponibili ai sensi dell'articolo 8, lettera c), D.P.R. 633/1972. Nel corso del mese, tuttavia, l'esportatore abituale revoca la dichiarazione d'intento e alla fine del mese, ossia alla data di emissione della fattura differita, il fornitore emette fattura non imponibile poiché si tratta di consegne eseguite nei giorni antecedenti rispetto alla revoca della dichiarazione d'intento (avvenuta in data 18 novembre 2013). Secondo la Suprema Corte tale comportamento non è corretto, poiché *"qualora la dichiarazione venga revocata, l'effetto esonerativo cessa immediatamente, o quanto meno dal momento in cui essa è portata a conoscenza, e la fatturazione che venga emessa in un momento successivo deve necessariamente tenerne conto, restando l'intera operazione soggetta al regime ordinario"*. La decisione della Corte di Cassazione pare alquanto criticabile poiché non tiene conto delle regole di funzionamento dell'Iva, e in particolare di quelle afferenti il momento di effettuazione dell'operazione. Come già anticipato, infatti, le cessioni di beni si considerano effettuate alla data di consegna o spedizione dei beni, e solamente laddove vi sia il pagamento anticipato rispetto alla consegna, ovvero l'emissione della fattura, l'operazione si considera effettuata in tali momenti. A tale proposito, la stessa Agenzia delle entrate (circolare n. 44/E/2012) ha affermato che nelle ipotesi di fatturazione differita *"rileva in ogni caso il momento di effettuazione dell'operazione (consegna o spedizione) a prescindere dalla data di fatturazione dell'operazione"*. In altre parole, è alla data di effettuazione dell'operazione che si deve aver riguardo per la verifica delle condizioni di emissione della fattura non imponibile da parte del fornitore dell'esportatore abituale, con la conseguenza che l'eventuale revoca della dichiarazione d'intento non può che avere effetti per le consegne che avvengono in un momento successivo alla ricezione della revoca stessa.

Seguendo l'orientamento della Corte di Cassazione si verrebbe a un'indebita applicazione dell'Iva da parte del fornitore dell'esportatore abituale in relazione a tutte le consegne effettuate prima della revoca, con possibili conseguenze negative in relazione al diritto di detrazione dell'Iva in capo all'esportatore abituale, trattandosi di un'imposta non dovuta.

Riferimenti normativi

Articolo 8, D.P.R. 633/1972

Circolare n. 145/E/1998

Circolare n. 44/E/2012

Termine per l'approvazione del bilancio e sua (in)derogabilità, con particolare riferimento alla crisi d'impresa – conseguenti doveri di amministratori e sindaci

Negli ultimi anni abbiamo osservato sempre più spesso come in contesti aziendali di difficoltà gli amministratori abbiano tardato la predisposizione del bilancio d'esercizio, mettendo in una posizione difficile gli organi di controllo della società. In queste situazioni le rispettive responsabilità tendono ad aumentare esponenzialmente e si possono osservare potenziali conflitti tra degli organi aziendali, che nei rispettivi ruoli devono giungere a scelte soppesate e si spera concordate tra le parti. La norma generale mira a rendere disponibile ai terzi e al mercato in genere una informativa aggiornata e tempestiva sulla situazione finanziaria ed economica delle società e quindi non può consentire in diritto una dilazione eccessiva nella formazione dell'informativa finanziaria periodica di fine anno.

Tutti gli "addetti ai lavori" ben sanno quale sia il termine di approvazione del bilancio d'esercizio nelle società di capitali.

Nelle Spa, l'assemblea ordinaria dev'essere convocata almeno una volta l'anno entro il termine stabilito dallo statuto e comunque non oltre 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio. Lo statuto può altresì prevedere un maggior termine, comunque non superiore a 180 giorni, al verificarsi di determinate condizioni, tra cui spicca l'obbligo di redazione del bilancio consolidato (articolo 2364, comma 2, cod. civ.).

Tra le competenze dell'assemblea ordinaria è ricompresa l'approvazione del bilancio (articolo 2364, comma 1, cod. civ.). Ma il bilancio è "d'esercizio" (articolo 2423, cod. civ.) e l'esercizio ha durata (salvo casi particolari) di 12 mesi (articolo 2217, cod. civ.).

Coordinando queste norme si arriva dunque alla scontata conclusione che il termine per l'approvazione del bilancio è quello di cui al comma 2, articolo 2364, cod. civ..

Ad analoghe conclusioni si perviene in materia di Srl.

Ma questo termine è derogabile in determinate circostanze? E quali sono le principali conseguenze dell'eventuale inosservanza del termine?

Della (in)derogabilità del termine

Al di là delle situazioni di conclamata patologia (gravi carenze amministrative, inerzia degli amministratori, impossibilità di funzionamento dell'organo amministrativo etc.), si verifica non di rado che organi amministrativi e di controllo che svolgono correttamente le funzioni loro attribuite ipotizzino o decidano di rinviare l'approvazione del progetto di bilancio (e quindi, inevitabilmente, l'approvazione del bilancio da parte dell'assemblea) oltre i termini di cui sopra.

Questo accade per lo più in situazioni di crisi aziendale, specie quando è noto che il revisore legale si sta orientando verso l'impossibilità di esprimere un giudizio a causa di gravi incertezze in merito alla sussistenza del presupposto della continuità.

In situazioni di questo tipo è comprensibile l'imbarazzo in cui vengono a trovarsi gli amministratori. Se il revisore non è (non ritiene di essere) in grado di esprimersi sulla continuità, come possono esserlo gli amministratori? E se la continuità è in dubbio, significa forse che si dovrebbe redigere il bilancio secondo criteri di realizzo, con la conseguenza di compromettere, forse in modo irreversibile, le chance di salvataggio? E se, al contrario, il bilancio venisse redatto sul presupposto della sussistenza della continuità e poi le cose finissero male, non è che così facendo la responsabilità

degli amministratori emergerebbe in modo pressoché automatico?

Guadagnare tempo sembra allora l'unica cosa sensata. Tanto più che spesso appaiono prossime date e scadenze all'indomani delle quali le cose inevitabilmente si chiariranno, nel bene o nel male, fornendo agli amministratori una base informativa più affidabile su cui fondare le proprie scelte. Che senso ha redigere un bilancio i cui assunti potrebbero essere smentiti poche settimane dopo l'approvazione?

Per quanto l'imbarazzo sia comprensibile e forte la tentazione del rinvio, la risposta è che non ci sono ragioni giuridicamente fondate in grado di giustificare l'inosservanza del termine (lungo). Nel prosieguo si farà riferimento alla Spa, ma alla medesima conclusione si deve pervenire anche in materia di Srl.

La redazione del bilancio d'esercizio, da presentare annualmente all'assemblea ordinaria della società per la sua approvazione, costituisce un preciso dovere degli amministratori di Spa (articolo 2481, comma 4, cod. civ.). A costoro spetta, come noto, la gestione in via esclusiva dell'impresa sociale (articolo 2380-bis, cod. civ.); e la redazione del bilancio d'esercizio costituisce senza dubbio uno degli atti in cui si estrinseca, anche per quanto concerne i rapporti con la proprietà, il potere gestorio loro affidato. Analoghe considerazioni possono essere svolte per quanto concerne la redazione del bilancio consolidato, documento contabile la cui predisposizione è a carico degli amministratori dell'impresa controllante (articolo 29, comma 1, D.Lgs. 127/1991).

Come ricordato sopra, l'assemblea per l'approvazione del bilancio d'esercizio dev'essere convocata dall'organo amministrativo entro 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio sociale o, in alternativa, nel termine massimo di 180 giorni laddove ricorrano determinate condizioni. La mancata convocazione espone amministratori e sindaci alla sanzione amministrativa prevista dall'articolo 2631, cod. civ.. Anche in caso di tempestiva convocazione dell'assemblea, la mancata predisposizione del progetto di bilancio preclude, evidentemente, ogni decisione dei soci sui "conti" della società. D'altro canto l'obbligo di redazione del bilancio non è surrogabile con un'informativa ai soci, eventualmente resa nel corso dell'assemblea convocata per l'approvazione del bilancio stesso, sulle ragioni che hanno indotto gli amministratori a non redigerlo (escamotage a cui talvolta si ricorre). Il bilancio d'esercizio ha, infatti, un preciso contenuto informativo, caratterizzato sul piano sia formale, con l'adozione di precisi schemi legali di redazione, sia sostanziale, tramite l'imposizione di altrettanto precisi criteri e principi di redazione. Solo il rispetto di tali schemi e criteri consente di offrire ai destinatari del documento contabile, ovvero i soci e i terzi, un'informazione veritiera e corretta sulla situazione finanziaria, patrimoniale ed economica della società (articolo 2423, comma 2, cod. civ.). Per non parlare degli obblighi di pubblicazione.

Da quanto appena riferito discende che la predisposizione da parte dell'organo amministrativo del progetto di bilancio di esercizio e la sua sottoposizione ai soci per l'approvazione sono obblighi il cui adempimento non ammette condotte equivalenti. Analoga conclusione può trarsi per quanto concerne la redazione del bilancio consolidato ex D.Lgs. 127/1991. La conclusione costituisce peraltro il logico corollario della natura informativa assunta dal documento contabile e degli interessi tutelati dall'informativa contabile, i quali, coinvolgendo come noto in modo diretto anche i terzi che entrano in contatto con la società, sono in larga misura indisponibili da parte dei soci¹.

Il generale principio appena esposto non pare suscettibile di deroga nel caso in cui la società che deve redigere il bilancio versi in una situazione di crisi e stia tentando di risolvere la stessa mediante ricorso a una delle procedure all'uopo previste dall'ordinamento. Il bilancio di esercizio assolve infatti, come appena accennato, a un'essenziale funzione informativa sull'andamento della società a favore non solo dei soci, ma anche dei terzi. Ed è proprio tale circostanza ad aver indotto il Legislatore a prevedere un rigido termine per l'approvazione del documento contabile, superabile nei soli casi tassativamente elencati e presidiato dalla sanzione amministrativa prevista dal già citato articolo 2631, cod. civ.. L'assenza di una norma *ad hoc*, che legittimi il differimento oltre i termini

¹ Sulla natura *latu sensu* pubblicistica degli interessi tutelati dal bilancio d'esercizio vedasi in giurisprudenza, anche se in relazione al diverso tema della violazione dei criteri legali di sua redazione, i precedenti di Cassazione, sentenza n. 8048/1996, in *Giur. it.*, 1997, I, 1, pag. 423 e ss., e sentenza n. 3458/1993, in *Società*, 1993, pag. 1463 e ss.).

dei 180 giorni, non può essere aggirata in nome dell'incertezza sull'esito di trattative o sull'ammissione a determinate procedure. Si tratta certo di una circostanza assai rilevante nella vita di una società, ma qualitativamente non diversa da ogni altra operazione o evento futuro da cui può dipendere, in ipotesi, la continuità dell'attività sociale.

Al contrario, la pendenza di una trattativa per la ristrutturazione del debito o per l'accesso a una procedura di soluzione della crisi sembra incrementare i doveri informativi sull'andamento della società, a tutela degli interessi non solo dei soci, ma anche (e soprattutto) dei terzi creditori. E la dottrina ha anzi da tempo evidenziato che i doveri di attenzione di amministratori e sindaci si acuiscono, anziché affievolirsi, in prossimità della crisi o in costanza della medesima².

Un ulteriore elemento a sostegno della tesi qui sostenuta può trarsi dai Principi Oic e, in particolare, dal Principio 6 (Ristrutturazione del debito e informativa di bilancio), ove al § 7.1 si legge che: *"se la ristrutturazione del debito risulta strumentale per garantire il rispetto del principio di continuità aziendale (going concern), tale circostanza è chiaramente indicata nella Nota integrativa (e/o nella relazione sulla gestione) al bilancio. Se la ristrutturazione non si è ancora perfezionata alla data del bilancio, ove il mancato realizzo dell'operazione dovesse far venir meno la sussistenza dei requisiti per il rispetto della continuità aziendale, occorre illustrare nella Nota integrativa i motivi per i quali il bilancio in corso di predisposizione è redatto in un'ottica di going concern"*.

Quindi, nessun rinvio in attesa di migliori informazioni ma, anzi, un obbligo di informazione rafforzato. Non sussiste pertanto alcuna valida ragione che legittimi l'organo amministrativo della società a rinviare la redazione del progetto di bilancio, legando l'adempimento in questione al verificarsi di un evento futuro. Va, anzi, evidenziato che in questa, più che in altre situazioni, sussiste un preciso dovere di informare soci e terzi di quanto occorso nel precedente esercizio sociale e dei possibili scenari futuri. E il bilancio d'esercizio è senza dubbio lo strumento tecnico insostituibile e "istituzionale" a questo fine.

Dei doveri specifici degli amministratori – In particolare, sulla natura del giudizio gestorio circa la sussistenza della continuità aziendale

I rilievi da ultimo svolti introducono l'ulteriore tema di come debbano comportarsi (ed essere conseguentemente valutati) gli amministratori della società in crisi. Infatti, una volta accertato l'obbligo dell'organo amministrativo di redigere il bilancio nei termini di legge anche in pendenza di fatti da cui potrebbero derivare rilevanti conseguenze quanto alla continuità aziendale e quindi tali da incidere sulla rappresentazione contabile, si tratta di stabilire quali condotte debbano essere tenute da parte degli amministratori, a salvaguardia degli interessi dei soci e dei terzi.

La dottrina più attenta a tali esigenze ha recentemente rilevato che la proliferazione delle soluzioni di composizione concordata della crisi, voluta dal Legislatore, fa emergere il tema della scelta più adeguata tra i vari strumenti e, con essa, della possibile responsabilità per l'adozione di uno tra essi rivelatosi, ex post, non del tutto adeguato allo scopo³. Da questa contesto deriva una più accentuata responsabilizzazione dell'operato degli amministratori, da cui consegue a sua volta un dovere di specifica vigilanza sulla continuità aziendale. In particolare, si è osservato che la permanenza d'una ragionevole prospettiva di continuità aziendale: *"va verificata in occasione della predisposizione del bilancio, dato che ... i criteri valutativi presuppongono che, in un apprezzamento ex ante, vi sia la prospettiva del proseguimento delle attività delle società, in assenza della quale occorre adottare i criteri propri di un bilancio di liquidazione"*⁴.

La medesima dottrina rileva pure, del tutto correttamente a parere di chi scrive, che: *"la valutazione se le scelte gestionali siano suscettibili di mettere a rischio la continuità aziendale è delicatissima e, in sé, spetta a chi esercita il potere di impresa. Consentire un sindacato giudiziario ex post (sia pure da compiersi assumendo una prospettiva ex ante) potrebbe risultare lesivo della libertà di*

² In dottrina, anche se in termini spesso generali, P. Montalenti in *"I doveri degli amministratori degli organi di controllo e della società di revisione nella fase di emersione della crisi"* in *"Diritto societario e crisi d'impresa"*, Torino, 2014, pag. 35 e ss. e U. Tombari in Principi e problemi di *"diritto societario della crisi"*, in Riv. soc., 2013, pag. 1138 e ss.).

³ Vedasi M. Fabiani, *"Fondamento e azione per la responsabilità degli amministratori di Spa verso i creditori sociali nella crisi dell'impresa"*, in Riv. soc., 2015, pag. 273 e ss..

⁴ Cfr. R. Sacchi, *"La responsabilità gestionale nella crisi dell'impresa societaria"*, in Giur. comm., 2014, I, pag. 304 e ss..

*impresa*⁵, giungendo a concludere, per quanto qui interessa, che tale valutazione attiene al merito gestorio e alla relativa responsabilità.

Proprio partendo da tali considerazioni, si deve ritenere che, anche nella fase della crisi d'impresa e di conseguente assunzione delle scelte gestionali che caratterizzano l'operato degli amministratori, sia invocabile il criterio dell'insindacabilità delle scelte gestorie che non si appalesino, secondo una valutazione ex ante, manifestamente dannose o irrazionali (c.d. *business judgement rule*). Ciò in quanto: *"in ogni fase della vita della società gli amministratori si possono trovare di fronte a un bivio e a dover effettuare una scelta fra più alternative. Quindi, anche con riferimento alla situazione di crisi dell'impresa non vi sono condotte obbligate se non nei precisi limiti in cui è la legge a stabilirlo. ... All'esterno di questo perimetro e in relazione alla specifica tipologia della crisi, gli amministratori si devono determinare a reagire non già affidandosi a uno qualsiasi degli strumenti che l'ordinamento ha previsto per la regolazione della crisi, ma, in virtù del principio per il quale devono agire in modo informato, adottando lo strumento che, in quel momento e con quella rappresentazione, è più adeguato a salvaguardare gli interessi – nel frattempo divenuti preminenti – dei creditori. Più sono gli strumenti, più sono i poteri, più sono le responsabilità*⁶".

Ne deriva che: *"una valutazione ex post della scelta imprenditoriale compiuta in base al risultato negativo dello strumento adottato sarà, comunque, soggetta al metro di giudizio della business judgement rule, ma questa intesa nel caso specifico come adeguatezza della soluzione prescelta dagli amministratori, e ciò fermo restando che non vi è una rule of law da rispettare e che, quindi, imprescindibile è l'allegazione di un danno"*⁷.

Tali conclusioni di carattere generale sulle modalità con cui gli amministratori devono affrontare la crisi d'impresa sono del tutto mutuabili anche al tema specifico della continuità aziendale.

Ferma restando la necessità che, in sede di redazione del bilancio di esercizio, i profili attinenti alla continuità aziendale siano tenuti in specifica e particolare considerazione, soprattutto in una situazione di significativa incertezza sul futuro, la scelta di redigere il bilancio sul presupposto della continuità aziendale anziché del suo venir meno costituisce senza dubbio una scelta gestionale sottoposta alla logica propria della *business judgement rule*, da realizzarsi secondo il parametro di condotta dell'agire informato ex articolo 2381, comma 6, cod. civ. e della piena e analitica informativa ai soci della situazione in cui la società versa.

Dei doveri del collegio sindacale

Se dunque gli amministratori devono prendere posizione sulla sussistenza della continuità aziendale pur sapendo che il revisore si appresta a non esprimere il proprio giudizio sul bilancio proprio in relazione a tale sussistenza, come dovranno agire i sindaci?

Chi scrive ha sempre trovato anomalo il fatto che, da un lato gli amministratori debbano esprimersi, dall'altro lato il revisore possa invece evitare di farlo. Sembra comunque evidente che, contrariamente a una prassi che sembra prendere piede, i sindaci dovranno anch'essi prendere posizione e, quindi, non potranno trincerarsi dietro espressioni stereotipe che di fatto si limitano a richiamare i dubbi del revisore. L'articolo 2429, comma 2, cod. civ. rimane pur sempre applicabile. E tale norma prevede, com'è noto, che *"il collegio sindacale deve ... fare le osservazioni e le proposte in ordine al bilancio e alla sua approvazione"*. I soci e i terzi hanno il diritto di sapere che cosa pensano i sindaci e quindi se il bilancio sia o meno meritevole di approvazione. Pur con tutte le cautele del caso, i sindaci dovranno vagliare (e conseguentemente comunicare) se, a loro giudizio, la valutazione operata dagli amministratori è conforme al canone dell'agire informato e se l'informativa resa ai soci e ai terzi è esauriente.

Riferimenti normativi

Articoli 2217, 2361, 2423, cod. civ.

⁵ Cfr. R. Sacchi, op. cit., pag. 307.

⁶ Cfr. M. Fabiani, op. cit., pag. 297 e 298.

⁷ Cfr. M. Fabiani, op. cit., pag. 299.

Scadenze del mese di maggio

Di seguito evidenziamo i principali adempimenti dal 1° maggio 2017 al 31 maggio 2017, 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'art.7 D.L. n.70/11.

In primo piano vengono illustrate, se esistenti, le principali scadenze o termini oggetto di provvedimenti straordinari, mentre di seguito si riportano le scadenze mensili, trimestrali o annuali a regime.

Martedì 2 maggio

Presentazione elenchi Intra 12 mensili

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

Presentazione del modello Uniemens Individuale

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

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° aprile 2017.

Comunicazione dei compensi riscossi da parte di strutture sanitarie private

Ultimo giorno utile per la trasmissione in via telematica all'Agenzia delle entrate da parte delle strutture sanitarie private, assoggettate al sistema di riscossione accentrata dei compensi, della comunicazione relativa ai compensi percepiti nell'anno precedente.

Presentazione richiesta rimborso o compensazione credito Iva trimestrale

Scade il termine per presentare la richiesta di rimborso o per l'utilizzo in compensazione del credito Iva riferito al primo trimestre 2017 (Modello TR).

Mud 2017

Scade oggi il termine per la spedizione del modello Mud 2017 relativo all'anno 2016.

Lunedì 15 maggio

Registrazioni contabili

Ultimo giorno per la registrazione cumulativa nel registro dei corrispettivi di scontrini fiscali e ricevute e per l'annotazione del documento riepilogativo delle fatture di importo inferiore a 300 euro emesse il mese precedente.

Fatturazione differita

Scade oggi il termine per l'emissione e l'annotazione delle fatture differite per le consegne o spedizioni avvenute nel mese precedente.

Registrazioni contabili associazioni sportive dilettantistiche

Scade oggi il termine per le associazioni sportive dilettantistiche per annotare i corrispettivi e i

proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali nel mese precedente. Le medesime disposizioni si applicano alle associazioni senza scopo di lucro.

Martedì 16 maggio

Versamenti Iva mensili e trimestrali

Scade oggi il termine di versamento dell'Iva a debito eventualmente dovuta per il mese di aprile, codice tributo 6004 e primo trimestre 2017, codice tributo 6031 (con maggiorazione dell'1%).

Si ricorda che le associazioni sportive dilettantistiche di cui all'articolo 25, comma 1, L. 133/1999 e le associazioni senza scopo di lucro che optano per la applicazione della L. 398/1991 versano l'Iva del primo trimestre senza la maggiorazione dell'1%.

I contribuenti Iva mensili che hanno affidato a terzi la contabilità (articolo 1, comma 3, D.P.R. 100/1998) versano oggi l'Iva dovuta per il secondo mese precedente.

Versamento Iva annuale – III rata

Entro oggi i contribuenti che hanno un debito d'imposta relativo all'anno 2016, risultante dalla dichiarazione annuale, e hanno scelto il versamento rateale a partire dal 16 marzo, devono versare la terza rata.

Versamento dei contributi Inps

Scade oggi il termine per il versamento dei contributi Inps dovuti dai datori di lavoro, del contributo alla gestione separata Inps, con riferimento al mese di aprile, relativamente ai redditi di lavoro dipendente, ai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, a progetto, ai compensi occasionali, e ai rapporti di associazione in partecipazione.

Versamento delle ritenute alla fonte

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.

Versamento ritenute da parte condomini

Scade oggi il versamento delle ritenute operate dai condomini sui corrispettivi corrisposti nel mese precedente riferiti a prestazioni di servizi effettuate nell'esercizio di imprese per contratti di appalto, opere e servizi.

ACCISE - Versamento imposta

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

Presentazione dichiarazione periodica Conai

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

Mercoledì 17 maggio

Ravvedimento versamenti entro 30 giorni

Termine ultimo per procedere alla regolarizzazione, con sanzione ridotta, degli omessi o insufficienti versamenti di imposte e ritenute non effettuati, ovvero effettuati in misura ridotta, entro lo scorso 17 aprile.

Sabato 20 maggio

Presentazione dichiarazione periodica Conai

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

Giovedì 25 maggio

Presentazione elenchi Intrastat mensili

Scade oggi, per i soggetti tenuti a questo obbligo con cadenza mensile il termine per presentare in via telematica l'elenco riepilogativo degli acquisti e delle cessioni intracomunitarie effettuate nel mese precedente.

Mercoledì 31 maggio

Presentazione elenchi Intra 12 mensili

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

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° maggio 2016.

Presentazione del modello Uniemens Individuale

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

Comunicazioni liquidazioni periodiche Iva

Scade oggi il termine per l'invio telematico all'Agenzia delle liquidazioni periodiche Iva relative al I trimestre 2017. L'invio riguarda sia i soggetti mensili che trimestrali anche nel caso di liquidazioni a credito.

LYNFA Studio[®]

La splendida sensazione di avere tutto sotto controllo

LYNFA Studio è il sistema gestionale integrato per lo Studio Professionale. Un sistema straordinariamente nuovo perché basato sulla piattaforma tecnologica POLYEDRO, che offre tutti i vantaggi del web: facilità d'uso, strumenti di collaborazione e condivisione, accessibilità da remoto.

LYNFA Studio ha due anime, con due diversi obiettivi:

1. erogare servizi ai Clienti,
2. gestire e sviluppare lo Studio.

LYNFA Studio asseconda e dà slancio a tutte le attività del Professionista e del suo Studio. Dal più piccolo a quello con decine di posti di lavoro.

Ogni Studio è diverso: LYNFA Studio sa prendere esattamente la sua forma e crescere insieme a lui e alle sue necessità.

Insieme alle più classiche funzionalità gestionali, offre:

1. i più avanzati strumenti di controllo delle attività, ovunque ci si trovi, anche da tablet;
2. servizi di condivisione e collaborazione, come l'agenda, la pubblicazione documenti e la bacheca;
3. funzionalità che incrementano la produttività, come il workflow e l'anagrafica unica;
4. servizi innovativi per i Clienti.

LYNFA Studio gestisce lo Studio con managerialità ed efficienza, lasciando al Professionista tutto il tempo e le energie per fare al meglio quello che solo lui può fare: gestire le relazioni, diversificare e accrescere le occasioni di business.



Conservazione Cloud TeamSystem

Molto più che conservazione

Conserva in digitale tutti i tuoi documenti. Risparmia tempo e denaro con TeamSystem!

Il nuovo servizio di Conservazione Cloud TeamSystem permette di conservare qualsiasi documento, liberando totalmente l'utente da qualsiasi onere.

La piattaforma è realizzata per non avere alcun impatto sulle attività, in questo modo il tuo Studio potrà risparmiare risorse e migliorare l'organizzazione del lavoro interno.

Grazie al Servizio di Conservazione Cloud TeamSystem **non devi più preoccuparti di nulla**, provvederemo noi a conservare i documenti rispettando tutti i requisiti definiti dalla normativa vigente. Potrai quindi in qualsiasi momento ricercare e consultare qualsiasi documento attraverso la nostra interfaccia web semplice ed intuitiva.

Con il Servizio Conservazione Cloud TeamSystem potrai:

- conservare digitalmente i tuoi documenti,
- ricercare i tuoi documenti e consultarli in archivio,
- esibire i tuoi documenti in originale seguendo i dettami della normativa,
- esibire e scaricare il Manuale della Conservazione,
- essere sicuro di seguire un processo aggiornato e sempre a norma di legge.

Per gli Studi Professionali

1. Supporti i tuoi clienti con una soluzione ai loro problemi di conservazione.
2. Puoi offrire consulenza organizzativa e formazione alle piccole imprese per permettergli di risparmiare attraverso la conservazione.
3. Ti proponi a nuovi clienti con un servizio ad oggi essenziale che puoi offrire fin da subito, senza aggravio di lavoro per il tuo Studio.