

**R**review



# TeamSystem Review

n. 216

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

Periodico di informazione fiscale

In collaborazione con

 Euroconference

 TeamSystem®

# POLYEDRO®

La migliore tecnologia, da qualunque lato la guardi

Dall'esperienza e dalla ricerca TeamSystem nasce **POLYEDRO, la tecnologia esclusiva che d'ora in poi troverai in ogni singolo modulo del sistema di gestione**, dalla contabilità all'archiviazione digitale, dalla gestione del personale a quella del magazzino.

**La nuova piattaforma web nativa ha dato vita ad un'offerta innovativa per Professionisti e Aziende.**

LYNFA e ALYANTE, due prodotti di ultima generazione: un'evoluzione naturale che migliora la flessibilità e semplicità di utilizzo di ogni applicazione, consentendo di lavorare in mobilità su smartphone, tablet e notebook: così puoi fare tutto in meno tempo e ovunque vuoi.

**Un nuovo ambiente, nuovi strumenti, un nuovo modo di lavorare. Con l'affidabilità e la solidità di sempre.**

Grazie alla tecnologia innovativa di POLYEDRO, TeamSystem si conferma leader in Italia e punto di riferimento nel settore dei software gestionali.

Sei caratteristiche fanno di POLYEDRO una tecnologia solida, ma molto flessibile:

- 1. USER EXPERIENCE:** è così semplice che ti sembra di usarlo da sempre.
- 2. MOBILITÀ:** usa le applicazioni via Web e mobile, dove e quando ne hai bisogno.
- 3. PRODUTTIVITÀ:** strumenti per organizzare il lavoro, collaborare e risparmiare tempo.
- 4. MODULARITÀ:** un set di applicazioni che crescono con te, affidabili e integrate.
- 5. WORKFLOW:** lo strumento che ti guida e fa scorrere meglio il tuo lavoro.
- 6. CLOUD:** riduce costi e rischi di gestione.

[www.teamsystem.com](http://www.teamsystem.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

## **Osservatorio legislativo**

Finalmente in Gazzetta il Decreto semplificazioni **2**

## **Osservatorio di prassi**

Sanzionato l'utilizzo in compensazione del credito Iva già chiesto a rimborso **6**

Non imponibili anche oltre i 90 giorni le esportazioni indirette **8**

## **Schede operative**

Società di persone e operazioni straordinarie: il versamento del saldo dell'Irap diventa mobile **9**

Società in perdita sistematica: il decreto semplificazioni attenua la disciplina delle "comodo" **16**

Le semplificazioni previste per l'archivio Vies **21**

## **Scadenzario**

Scadenze del mese di gennaio **27**

## Finalmente in Gazzetta il Decreto semplificazioni

*IL D.Lgs. n. 175/14, il c.d. Decreto semplificazioni, è finalmente stato pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 277 del 28 novembre scorso.*

*Ove non sia diversamente previsto dalla norma, le novità entreranno in vigore decorsi i 15 giorni di vacatio legis e quindi con il 13 dicembre 2014.*

*Di seguito si elencano le principali semplificazioni introdotte con la relativa decorrenza.*

### **Articolo 8 - Addizionali Irpef: semplificazioni**

È introdotta una semplificazione e razionalizzazione nell'ambito delle addizionali regionali e comunali, avente lo scopo di unificarne le regole di funzionamento. È previsto che il regime degli acconti, ove dovuti, sia parametrato alla normativa vigente per l'anno precedente e, da ultimo vengono previste regole più coerenti per la pubblicizzazione delle delibere.

### **Articolo 10 – Spese di vitto e alloggio per i professionisti**

Con decorrenza dal periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2015, a mezzo delle modifiche apportate all'art.54 del Tuir, è previsto che le prestazioni alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande acquistate direttamente dal committente non costituiscono compensi in natura per il professionista.

### **Articolo 11 – Dichiarazione di successione**

Viene modificato il D.Lgs. n.346/90:

- a) ampliando le fattispecie di esonero dalla presentazione della dichiarazione, quando l'eredità è devoluta al coniuge e ai parenti in linea retta se l'attivo ereditario non comprende immobili o diritti reali immobiliari ed il suo valore non supera 100.000 euro;
- b) introducendo la possibilità, per il contribuente, di allegare, in luogo dei documenti in originale o in copia autenticata, copie non autenticate unitamente a una dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà;
- c) prevedendo che, in caso di spettanza di crediti fiscali del de cuius, la liquidazione agli eredi possa essere effettuata senza presentazione di una dichiarazione di successione integrativa, bensì con la liquidazione diretta della eventuale imposta di successione ad opera dell'Agenzia.

### **Articolo 12 – Interventi di efficienza energetica di durata pluriennale su immobili**

Nel caos di lavori per la riqualificazione energetica degli edifici, i cui lavori proseguono oltre il periodo di imposta di avvio degli stessi, non è più necessario inviare all'Agenzia delle Entrate apposita comunicazione in cui sono riportati i dati delle spese sostenute nei periodi di imposta precedenti.

### **Articolo 13 – Rimborsi annuali e trimestrali Iva**

Viene alzata a 15.000 euro la soglia sino alla quale, ai fini dell'ottenimento del rimborso, non è necessario fornire garanzia. In conseguenza di ciò, per i rimborsi di importo superiore ai 15.000 euro:

- se il contribuente è fiscalmente "virtuoso" potrà ottenere il rimborso con l'apposizione del visto di conformità sulla dichiarazione o sull'istanza, unitamente a una dichiarazione sostitutiva di atto notorio che certifica la presenza dei requisiti (in alternativa, è possibile presentare la fideiussione);
- se il contribuente non è fiscalmente "virtuoso" si continua a dover produrre la fideiussione.

### **Articolo 14 – Erogazione rimborsi i conto fiscale e interessi**

A decorrere dal 1° gennaio 2015 i rimborsi in conto fiscale sono erogati nel termine di 60 giorni dalla richiesta del contribuente o entro 20 giorni dalla comunicazione dell'Ufficio. Contestualmente

alla erogazione del rimborso sono liquidati ed erogati gli interessi spettanti secondo le specifiche leggi di imposta.

## **Articolo 16 – Opzioni per trasparenza, consolidato, *tonnage tax* e Irap**

A decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014 la manifestazione della opzione (o della revoca) per la trasparenza, il consolidato fiscale, la *tonnage tax* e l'Irap avverrà mediante compilazione di apposito quadro della dichiarazione dei redditi. La manifestazione deve essere effettuata nella dichiarazione dei redditi presentata nel periodo di imposta a partire dal quale si intende utilizzare il nuovo regime; pertanto, si tratta della dichiarazione del periodo di imposta precedente.

## **Articolo 17 - Dichiarazioni e versamenti in caso di operazioni straordinarie delle società di persone**

La dichiarazione della società di persone che partecipa a operazioni straordinarie sia resa sul modello vecchio, se il periodo di imposta dichiarato non comprenda come estremo di chiusura il 31 dicembre (mentre, secondo le regole vigenti in precedenza, si doveva utilizzare il modello nuovo, se disponibile). Inoltre, il versamento delle imposte dovute dalle società di persone che effettuano operazioni straordinarie sia da effettuare entro il giorno 16 del mese successivo a quello di presentazione della dichiarazione.

## **Articolo 18 – Società in perdita sistemica**

A decorrere dal periodo di imposta in corso al 13 dicembre 2014, affinché una società ricada nel regime delle perdite sistematiche, deve dichiarare perdite fiscali per 5 esercizi, oppure 4 periodi di perdite fiscali ed uno di utile inferiore al minimo ottenuto con l'applicazione del regime di comodo.

## **Articolo 19 – Società con sede all'estero**

Viene abrogato l'obbligo di indicare, nel modello Unico, l'esistenza e l'indirizzo della eventuale stabile organizzazione nazionale e/o di un rappresentante per i rapporti tributari.

## **Articolo 20 – Lettere di intento**

A decorrere dalle dichiarazioni di intento relative a operazioni senza Iva da effettuare dal 1° gennaio 2015:

- la lettera di intento sarà spedita, in forma telematica, dall'esportatore abituale all'Agenzia delle Entrate, che provvederà a rilasciare una ricevuta;
- la lettera di intento, completa della ricevuta, dovrà essere inviata al fornitore;
- quest'ultimo, prima di emettere la fattura senza IVA, provvederà a controllare la correttezza della lettera di intento con il supporto delle procedure telematiche messe a disposizione dall'Agenzia delle Entrate;
- il fornitore riepilogherà, poi, nella dichiarazione annuale IVA le forniture effettuate senza IVA in virtù dell'utilizzo della lettera di intento;
- le eventuali sanzioni saranno applicabili qualora un soggetto emetta fattura in sospensione di imposta senza avere ricevuto la lettera di intento completa della ricevuta e senza avere verificato la correttezza della medesima sul sito dell'Agenzia.

## **Articolo 21 – Comunicazioni costi *black list***

A decorrere dalle operazioni poste in essere nell'anno solare in corso alla data del 13 dicembre 2014, innanzitutto il limite di esonero dalla comunicazione viene elevato a 10.000 euro annui complessivi (si ritiene per soggetto); inoltre, la comunicazione dei dati relativi ai rapporti intercorsi con Paesi *black list* sarà resa con cadenza annuale.

## **Articolo 22 - Elenco Vies**

La disposizione prevede che:

- l'inserimento nel sistema VIES sia immediato e non differito di 30 giorni dalla richiesta; ciò vale sia nel caso dell'avvio di attività con richiesta contestuale (inserita nel modello variazione dati) che nel caso di richiesta avanzata successivamente (con istanza cartacea o con utilizzo della piattaforma telematica dell'Agenzia);
- nel caso di mancata presentazione di modelli Intrastat per quattro trimestri consecutivi, il contribuente venga cancellato dal sistema, previa comunicazione da parte dell'Agenzia;
- rimane ferma la possibilità dell'Agenzia di emanare provvedimenti di cancellazione dei soggetti privi dei requisiti necessari, a seguito dei controlli esperiti.

Si rammenta che, a parere dell'Agenzia delle entrate, l'inserimento nel sistema VIES rappresenta una condizione imprescindibile.

## **Articolo 25 – Modelli Intrastat e sanzioni**

Le sanzioni per le violazioni della disciplina statistica dei modelli Intrastat:

- sono irrogate ai soli soggetti che siano ricompresi in specifici elenchi emanati annualmente, in relazione ai quali la mancata fornitura di dati sia da considerare violazione rilevante e
- sono applicate una sola volta per ogni modello Intrastat e non in relazione ai righe di dettaglio come oggi avviene.

## **Articolo 26 – Ammortamento dei diritti di concessione di opere pubbliche**

La deduzione delle quote di ammortamento in riferimento alle concessioni relative alla costruzione e all'esercizio di opere pubbliche sarà effettuata sulla scorta del piano economico finanziario stabilito dall'ente concedente, senza più necessità della adozione di un decreto del Ministro dell'economia e delle finanze.

## **Articolo 28, commi 1-3 – Responsabilità solidale per le ritenute nei subappalti**

È abrogato il regime di responsabilità solidale per le ritenute d'acconto negli appalti e subappalti e, contestualmente, la sanzione comminabile al committente nel caso di mancato esperimento dei controlli sulla regolarità dei versamenti delle medesime ritenute. Non sarà più possibile sospendere il pagamento per mancata esibizione della prova del versamento delle ritenute, o della autocertificazione in merito alla correttezza dell'adempimento. Tuttavia, ove scatti l'obbligo di corresponsione solidale degli stipendi ai sensi della Legge Biagi, il soggetto erogatore svolge la funzione di sostituto di imposta.

## **Articolo 28, comma 4 - Cancellazione società dal registro imprese**

Ai soli fini della validità e dell'efficacia degli atti di liquidazione, accertamento, contenzioso e riscossione dei tributi e contributi, sanzioni e interessi, l'estinzione della società cancellata dal Registro delle Imprese ha effetto trascorsi 5 anni dalla richiesta di cancellazione.

## **Articolo 28, commi 5-7 – Responsabilità di liquidatori e soci di società di capitali**

A mezzo delle modifiche apportate all'articolo 36 del d.P.R. 602/73, è previsto che:

- il liquidatore di società di capitali non risponde a titolo personale di eventuali mancati versamenti all'erario con i proventi della liquidazione, solo qualora provi in proprio di non avere violato le regole dei privilegi (nella precedente versione della norma, invece, l'onere della prova era a carico dell'Amministrazione finanziaria);
- il socio è tenuto a restituire le somme ricevute in corso di liquidazione, ove non siano stati soddisfatti i debiti tributari, salvo non sia in grado di provare di non avere ricevuto denaro, rispetto alla presunzione di distribuzione delle somme proporzionalmente alle quote di partecipazione e
- le responsabilità di cui sopra si applica a tutti i comparto impositivi, Ires Iva e Irap.

## **Articolo 30 - Omaggi**

Viene innalzato a 50 euro l'importo degli omaggi che consente la detrazione dell'Iva sugli acquisti e, parallelamente, la modifica interessa anche l'esclusione dalla rilevanza ai fini IVA delle cessioni gratuite di beni e di servizi sino a tale soglia.

## **Articolo 33 – Definizione di prima casa**

L'aliquota Iva del 4% si applica alle compravendite aventi a oggetto abitazioni classificate o classificabili nelle categorie catastali diverse da quelle A1, A8 e A9. Le caratteristiche dei fabbricati non di lusso ex D.M. 218/69 sembrerebbero ancora rilevanti per stabilire l'applicazione della aliquota del 10 o del 22% ove manchino i requisiti prima casa.

## **Articolo 36 – Contenzioso tributario**

Viene eliminato l'obbligo di deposito dell'appello presso la segreteria della CTP.

## Sanzionato l'utilizzo in compensazione del credito Iva già chiesto a rimborso

*Sanzionato al 30% l'utilizzo in compensazione dell'eccedenza di credito Iva infrannuale già richiesto a rimborso senza prima aver operato la rettifica della relativa istanza. Lo ha chiarito l'Agenzia delle Entrate con la risoluzione n. 99/E dell'11 novembre 2014.*

L'art. 38-bis del d.P.R. n. 633/72 prevede che, in presenza di determinati requisiti, il contribuente può richiedere il rimborso dell'eccedenza di credito Iva maturato nei primi tre trimestri dell'anno ovvero per i periodi gennaio-marzo, aprile-giugno e luglio-settembre. Le ipotesi in cui la norma consente di richiedere il rimborso trimestrale sono individuate dalle lettere a), b), c), d), ed e) dell'art. 30 del medesimo decreto. In particolare, il rimborso spetta alle categorie di contribuenti che: scontano mediamente un'aliquota sugli acquisti e sulle importazioni superiore a quella mediamente applicata sulle operazioni attive maggiorata di 10 punto percentuali; hanno effettuato nei tre mesi esportazioni, operazioni a questa assimilate e servizi internazionali non imponibili per un ammontare superiore al 25 per cento dell'ammontare complessivo delle operazioni di periodo; hanno effettuato, nel trimestre di riferimento, acquisti e importazioni di beni ammortizzabili per un ammontare superiore ai due terzi dell'ammontare complessivo degli acquisti e delle importazioni di beni e servizi imponibili ai fini dell'Iva; hanno effettuato lavorazioni su beni mobili materiali, trasporto di beni e relative prestazioni di intermediazione, comprese le prestazioni a queste accessorie, non soggette ad Iva per mancanza del requisito territoriale, nei confronti di soggetti non residenti, ovvero prestazioni di natura finanziaria e assicurativa effettuate nei confronti di soggetti extra-Ue o relative a beni destinati ad essere esportati, per un importo superiore al 50% dell'ammontare di tutte le operazioni poste in essere nel trimestre; essendo non residenti, si sono identificati ovvero hanno nominato un rappresentante fiscale in Italia. Il rimborso non rappresenta la sola strada per gestire in modo efficiente sotto il profilo della liquidità l'eccedenza di Iva maturata nell'arco di un trimestre dell'anno. In alternativa, infatti, i contribuenti in possesso dei requisiti dei predetti requisiti possono altresì utilizzare il credito in compensazione nel modello F24. La richiesta di rimborso o di compensazione del credito Iva trimestrale è effettuata attraverso la presentazione del modello denominato "IVA TR" approvato con il provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate dello scorso 26 marzo entro l'ultimo giorno del mese successivo al trimestre di riferimento. Pertanto, con la presentazione del modello TR, il contribuente esprime la volontà in ordine all'utilizzo delle eccedenze di credito Iva infrannuale. Prima della scadenza del citato termine per la presentazione dell'istanza, il richiedente può rettificare la sua scelta mediante presentazione di una nuova istanza nella quale dovrà essere barrate l'apposita casella "correttiva nei termini".

Ciò chiarito, la risoluzione in commento fornisce chiarimenti con riferimento a due differenti questioni sollevate da un Ufficio della stessa Agenzia delle Entrate.

Un primo caso riguarda la richiesta di revoca del rimborso per utilizzare, successivamente, il credito spettante in compensazione in sede di dichiarazione. La seconda fattispecie, invece, è relativa ad un caso in cui la richiesta di rimborso è seguita dall'utilizzo in compensazione del credito Iva entro il termine di scadenza della presentazione del modello TR per il relativo trimestre. In entrambe le situazioni la somma richiesta a rimborso non era stata ancora erogata.

Con riferimento alla prima fattispecie, l'Agenzia ritiene che il contribuente possa variare la scelta operata anche oltre i termini di presentazione del modello TR, chiedendo l'utilizzo in compensazione della somma già richiesta a rimborso.

In altre parole, l'Ufficio consente la possibilità di rettificare il modello TR - validamente e tempestivamente presentato - anche una volta decorso il termine ultimo per la presentazione della correttiva nei termini.

Ciò, tuttavia, non vale in caso di avvenuta validazione della disposizione di pagamento dell'Iva chiesta a rimborso. Parallelamente, può essere altresì eseguita la modifica della scelta da com-

pensazione a rimborso, ma condizione che il credito non sia già stato utilizzato in compensazione.

In entrambi i casi la modifica di utilizzo del credito, operata tramite la predisposizione di un nuovo modello TR, deve essere poi esposta nella dichiarazione Iva annuale. Ne consegue che la rettifica non può comunque essere fatta valere dopo la data di presentazione stessa.

Con riferimento all'ipotesi in cui sia utilizzata in compensazione l'eccedenza di credito Iva infrannuale già richiesto a rimborso senza aver prima operato la rettifica dell'istanza, a parere dell'Agenzia la stessa realizza un indebito utilizzo di somme in compensazione. In particolare, tale fattispecie configurerebbe una violazione punibile con la sanzione prevista per i ritardati o gli omessi versamenti d'imposta pari al 30 per cento dell'eccedenza Iva compensata.

## **Riferimenti normativi**

Articolo 38-bis d.P.R. n. 600/73

Risoluzione n. 99/E/2014

## Non imponibili anche oltre i 90 giorni le esportazioni indirette

*L'Agenzia delle Entrate, con la Risoluzione n. 98/E del 10 novembre 2014 ha fornito chiarimenti in relazione all'interpretazione delle previsioni dell'art.8, co.1, lett. b), d.P.R. n.633/72, che disciplina le esportazioni di beni con trasporto a cura del cessionario non residente (c.d. esportazione indiretta), alla luce della posizione assunta dalla Corte di Giustizia Europea con la sentenza del 19 dicembre 2013, nel procedimento C-563/12, affermando come siano non imponibili anche le esportazioni effettuate oltre i 90 giorni.*

L'articolo 8 d.P.R. n.633/72 stabilisce che le esportazioni indirette possono godere del regime di non imponibilità a condizione che i beni escano dal territorio comunitario entro 90 giorni dalla consegna al cessionario non residente e che, qualora non si acquisisca la prova dell'avvenuta esportazione, ovvero quest'ultima avvenga oltre i 90 giorni prescritti, il contribuente, per non incorrere nelle pesanti sanzioni previste (50% del tributo), è tenuto a regolarizzare l'operazione entro i successivi 30 giorni dallo scadere dei 90 giorni.

L'interpretazione dell'Amministrazione finanziaria, fino a ieri, è stata che, quando la merce fuoriesce dal territorio dell'Unione Europea oltre i 90 giorni previsti, l'operazione è imponibile, a nulla rilevando la circostanza che la merce sia stata comunque esportata. La Corte di Giustizia ha ammesso che *"le esenzioni previste ai capi da 2 a 9 del titolo IX di tale direttiva, di cui fa parte l'articolo 146 della stessa, si applicano alle condizioni che gli Stati membri stabiliscono per assicurare la corretta e semplice applicazione delle medesime esenzioni e per prevenire ogni possibile evasione, elusione e abuso"*, con il solo limite che *"gli Stati membri devono far ricorso a mezzi che, pur consentendo di raggiungere efficacemente l'obiettivo perseguito dal diritto interno, portino il minor pregiudizio possibile agli obiettivi e ai principi stabiliti dalla normativa dell'Unione"* e che *"anche se è legittimo che i provvedimenti adottati dagli Stati membri tendano a preservare il più efficacemente possibile i diritti dell'erario, essi non devono eccedere quanto è necessario a tal fine"*.

Di conseguenza, la Corte di Giustizia UE contesta la previsione della normativa nazionale che neghi il beneficio della non imponibilità, nonostante sia possibile dimostrare l'uscita dei beni dal territorio doganale dell'Unione, seppure dopo lo scadere del predetto termine, e di non consentire il recupero dell'IVA corrisposta in sede di regolarizzazione.

L'Agenzia delle Entrate, quindi, preso atto dell'indirizzo della Corte europea, ammette con la R.M. 98/14 che il regime di non imponibilità, proprio delle esportazioni, si applichi sia quando il bene sia stato esportato entro i 90 giorni, ma il cedente ne acquisisca la prova oltre il termine dei 30 giorni previsto per eseguire la regolarizzazione, sia quando il bene esca dal territorio comunitario dopo il decorso del termine di 90 giorni, purché sia acquisita la prova dell'avvenuta esportazione.

Viene inoltre ammessa la recuperabilità dell'IVA nel frattempo versata in sede di regolarizzazione, alternativamente mediante l'emissione di una nota di variazione ex art.26, comma 2, d.P.R. 633/1972, entro il termine per la presentazione della dichiarazione annuale relativa al secondo anno successivo a quello in cui è avvenuta l'esportazione, oppure mediante istanza di rimborso ai sensi dell'art. 21 del D.Lgs. 546/1992, entro il termine di due anni dal versamento o dal verificarsi del presupposto del rimborso.

Infine, il contribuente potrà persino esimersi dal versamento dell'imposta, qualora la merce risulti esportata oltre i 90 giorni ma, comunque, entro i 30 giorni previsti ai fini della regolarizzazione e riesca a procurarsi prova dell'avvenuta esportazione.

### Riferimenti normativi e di prassi

Articolo 8 d.P.R. n. 633/72

Articolo 26 d.P.R. n. 633/72

Risoluzione n.98/E/2014

## Società di persone e operazioni straordinarie: il versamento del saldo dell'Irap diventa mobile

**L'**articolo 17 del Decreto legislativo recante disposizioni in materia di semplificazione fiscale e dichiarazione dei redditi precompilata, approvato dal CdM del 30 ottobre 2014 e pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n.277 del 28 novembre 2014, ha introdotto una rilevante modifica all'art.17, co.1, d.P.R. n.435/01, che si traduce in un'oggettiva semplificazione nel versamento a saldo dell'Irap da parte di società di persone coinvolte in operazioni straordinarie. Il predetto adempimento, infatti, viene ora a essere fissato nel giorno 16 del mese successivo al termine di presentazione della relativa dichiarazione Irap il cui termine resta confermato alla fine del nono mese successivo rispetto a quello di chiusura del periodo d'imposta.

L'articolo 17 del Decreto legislativo recante disposizioni in materia di semplificazione fiscale e dichiarazione dei redditi precompilata va salutato con particolare favore poiché pone fine a una iniqua disposizione che costringeva le società di persone, coinvolte in operazioni straordinarie, ad affannosi calcoli per la determinazione della base imponibile e della relativa imposta, immediatamente a ridosso del perfezionamento dell'operazione straordinaria, se questa veniva realizzata nel primo trimestre dell'anno.

Viceversa, laddove l'operazione straordinaria veniva realizzata in uno dei 9 mesi successivi al primo trimestre dell'anno, il termine di pagamento dell'Irap slittava al giorno 16 del mese di giugno dell'anno seguente, creando ulteriori perplessità in termini di coerenza.

In particolare, la disposizione (che ha innovato l'art.17, co.1, d.P.R. n.435/01) resta invariata relativamente alla prima parte laddove è previsto che "il versamento del saldo dovuto con riferimento alla dichiarazione dei redditi ed a quella dell'imposta regionale sulle attività produttive da parte delle persone fisiche e delle società o associazioni di cui all'articolo 5 del testo unico delle imposte sui redditi di cui al Tuir, compresa quella unificata, è effettuata entro il 16 giugno dell'anno di presentazione della dichiarazione stessa", mentre viene ora aggiunto che "le società e le associazioni di cui all'art.5 del citato testo unico, nelle ipotesi di cui agli artt.5 e 5-bis d.P.R. n.322/98, effettuano i predetti versamenti entro il giorno 16 del mese successivo a quello di scadenza del termine di presentazione della dichiarazione".

In sostanza, per le società di persone coinvolte nell'operazione straordinaria il termine per il versamento dell'Irap dovuta per la parte del periodo d'imposta che precede l'operazione straordinaria medesima (ad esempio liquidazione, trasformazione, fusione, etc.) viene posticipata al sedicesimo giorno successivo a quello di scadenza del termine di presentazione della relativa dichiarazione, quanto la previgente disposizione prevedeva il termine rigido del 16 giugno dell'anno in cui la dichiarazione doveva essere presentata.

La disposizione si applica anche agli studi associati per via del richiamo alle associazioni di cui all'art.5 Tuir contenuto nel citato art.17, co.1, d.P.R. n.435/01.

### Le criticità che hanno indotto alla semplificazione

Laddove una società di persone (Snc, Sas, società di armamento) pone in essere una operazione straordinaria quale, ad esempio, la liquidazione, la trasformazione progressiva, la fusione per incorporazione o la fusione propriamente detta, il periodo d'imposta si interrompe alla data di effetto dell'operazione medesima.

In questi casi, la determinazione del relativo reddito è analiticamente regolata:

- dall'art.182, co.1 Tuir, il quale stabilisce che in caso di liquidazione della società, il reddito d'impresa relativo al periodo compreso tra l'inizio dell'esercizio e l'inizio della liquidazione è determinato in base ad apposito Conto economico (per i soggetti in contabilità ordinaria) ovvero a norma dell'art.66 del medesimo Tuir (soggetti in contabilità semplificata);
- dall'art.170, co.2 Tuir, il quale prevede che nell'ipotesi in cui una società di persone si trasformi in una società di capitali, o viceversa, il periodo d'imposta si suddivide e occorre separatamente dichiarare i redditi relativi ai due periodi, posto che i redditi della prima società sono imputati a ciascun socio indipendentemente dalla percezione, proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili, mentre la seconda è soggetta all'Ires;
- dall'art.172, co.9 Tuir, il quale prevede che l'atto di fusione può stabilire ai fini delle imposte sui redditi che gli effetti della fusione decorrono da una data non anteriore a quella in cui si è chiuso l'ultimo esercizio di ciascuna delle società fuse o incorporanti o a quella, se più prossima, in cui si è chiuso l'ultimo esercizio della società incorporante;
- dall'art.173, co.11 Tuir, il quale dispone che ai fini delle imposte sui redditi, la decorrenza degli effetti della scissione è regolata secondo le disposizioni del co.1 dell'art.2506-*quater* cod. civ., ma la retrodatazione degli effetti, ai sensi dell'art.2501-*ter*, n.5) e 6), dello stesso codice, opera limitatamente ai casi di scissione totale e a condizione che vi sia coincidenza tra la chiusura dell'ultimo periodo di imposta della società scissa e delle beneficiarie e per la fase posteriore a tale periodo;
- dall'art.183, co.1 Tuir, il quale prevede che nei casi di fallimento e di liquidazione coatta amministrativa il reddito d'impresa relativo al periodo compreso tra l'inizio dell'esercizio e la dichiarazione di fallimento o il provvedimento che ordina la liquidazione è determinato in base al bilancio redatto dal curatore o dal commissario liquidatore. Per le imprese individuali, per le Snc e le Sas il detto reddito concorre a formare il reddito complessivo dell'imprenditore, dei familiari partecipanti all'impresa o dei soci relativo al periodo di imposta in corso alla data della dichiarazione di fallimento o del provvedimento che ordina la liquidazione.

Anche ai fini Irap il periodo d'imposta si suddivide e occorre, dunque, separatamente dichiarare i due periodi. È bene precisare che, a questi effetti, l'unità di trattamento tra imposte sui redditi e Irap è garantita dall'art.14 D.Lgs. n.446/97 il quale dispone che *"L'imposta è dovuta per periodi di imposta a ciascuno dei quali corrisponde una obbligazione tributaria autonoma. Il periodo di imposta è determinato secondo i criteri stabiliti ai fini delle imposte sui redditi."*

## La normativa previgente

In base alla norma applicabile prima dell'entrata in vigore dell'art.17 in commento, i termini di versamento dell'Irap seguivano, nella sostanza, le regole ordinarie.

In particolare, la società di persone interessata all'operazione straordinaria deve presentare la dichiarazione dei redditi ed Irap entro la fine del nono mese successivo alla data di effetto dell'operazione (sul punto nulla si è modificato). Il pagamento dell'Irap, prima della modifica in commento, doveva essere effettuato entro il giorno 16 giugno dell'anno in cui scadeva il termine di presentazione della dichiarazione.

## Esempio 1

**Trasformazione da Snc a Srl con effetto dal 31 marzo 2014 (data di iscrizione della delibera di trasformazione nel Registro delle imprese).**

**Termine di presentazione della dichiarazione del periodo ante trasformazione  
(1.01.14 – 30.03.14)**



31 dicembre 2014 (entro la fine del nono mese dalla data di effetto della trasformazione)

Il versamento dell'Irap relativo alla S.n.c. doveva essere effettuato entro il 16 giugno 2014 (ovvero entro il 16 luglio 2014 con la maggiorazione dello 0,40%) o entro il 7 luglio 2014 senza la maggiorazione (ovvero dall'8 luglio 2014 al 20 agosto 2014 con la maggiorazione dello 0,40%) se soggetto alla proroga di cui al DPCM del 13 giugno 2014.

## Esempio 2

**Messa in liquidazione della Snc con effetto dal 2 aprile 2014.**

**Termine di presentazione della dichiarazione del periodo ante liquidazione (1.01.14 – 1.04.14)**



31 gennaio 2015 (entro la fine del nono mese dalla data di effetto della liquidazione)

Il versamento dell'Irap da parte della Snc dovrà essere effettuato entro il 16 giugno 2015 (ovvero entro il 16 luglio 2015 con la maggiorazione dello 0,40%).

Come è evidente, per le operazioni straordinarie con effetto nel periodo 1° gennaio - 31 marzo, dal momento che il termine di presentazione della dichiarazione cadeva entro il medesimo anno, il termine di scadenza del versamento dell'imposta era fissato al 16 giugno (o 16 luglio con la maggiorazione dello 0,40%) dell'anno stesso. Ciò costringeva, di fatto, ad anticipare la predisposizione della dichiarazione al fine di effettuare il versamento dell'Irap.

### La modifica normativa

La novella dispone che *"le società e le associazioni di cui all'articolo 5 del citato testo unico, nelle ipotesi di cui agli artt.5 e 5-bis del d.P.R. n.322/98, effettuano i predetti versamenti entro il giorno 16 del mese successivo a quello di scadenza del termine di presentazione della dichiarazione."* Dunque la nuova norma, nel posticipare il versamento dell'Irap al giorno 16 del mese successivo al termine di presentazione della dichiarazione fa espresso riferimento alle seguenti norme del d.P.R. n.322/98:

- articolo 5, co.1: *"In caso di liquidazione di società o enti soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche, di società o associazioni di cui all'art.5 Tuir, approvato con d.P.R. n.917/86, e di imprese individuali, il liquidatore o, in mancanza, il rappresentante legale, presenta, secondo le disposizioni di cui all'art.3, la dichiarazione relativa al periodo compreso tra l'inizio del periodo d'imposta e la data in cui si determinano gli effetti dello scioglimento della società ai sensi degli artt.2484 e 2485 del cod.civ., ovvero per le imprese individuali la data indicata nella dichiarazione di cui all'art.35 del d.P.R. n.633/72, entro l'ultimo giorno del nono mese successivo a tale data in via telematica. Lo stesso liquidatore presenta la dichiarazione relativa al risultato finale delle operazioni di liquidazione entro nove mesi successivi alla chiusura della liquidazione stessa o al deposito del bilancio finale, se prescritto, in via telematica. ... 4. Nei casi di fallimento o di liquidazione coatta amministrativa, le dichiarazioni di cui al comma 1 sono presentate, anche se si tratta di imprese individuali, dal curatore o dal commissario liquidatore, in via telematica, avvalendosi del servizio telematico Entratel, direttamente o tramite i soggetti incaricati di cui all'art.3, co.3, entro l'ultimo giorno del nono mese successivo a quello, rispettivamente, della nomina del curatore e del commissario liquidatore, e della chiusura del fallimento e della liquidazione";*
- articolo 5-bis, co.1. *"In caso di trasformazione di una società non soggetta all'imposta sul reddito delle persone giuridiche in società soggetta a tale imposta, o viceversa, deliberata nel corso del periodo d'imposta, deve essere presentata, secondo le disposizioni di cui all'art.3, la dichiarazione relativa alla frazione di esercizio compresa tra l'inizio del periodo d'imposta e la data, in cui ha effetto la trasformazione, entro l'ultimo giorno del nono mese successivo a tale data in via telematica. 2. In caso di fusione di più società deve essere presentata dalla società risultante dalla fusione o incorporante, la dichiarazione relativa alla frazione di esercizio delle società fuse o incorporate compresa tra l'inizio del periodo d'imposta e la data, in cui ha effetto la fusione entro l'ultimo giorno del nono mese successivo a tale data in via telematica. 3. In caso di scissione totale la società designata a norma del co.14 dell'art.123-bis del Tuir, approvato con d.P.R. n.917/86, deve presentare la dichiarazione relativa alla frazione di periodo della società scissa, con le modalità e i termini di cui al co.1 decorrenti dalla data in cui è stata eseguita l'ultima delle iscrizioni prescritte dall'art.2504 cod.civ., indipendentemente da eventuali effetti retroattivi."*

È evidente che la nuova disposizione comporta oggettive semplificazioni posto che in quelle che erano le ipotesi critiche, costituite dalla realizzazione dell'operazione straordinaria nel primo trimestre dell'anno, fa slittare il termine per il versamento dell'Irap di alcuni mesi.

## Esempio 3

---

### **Trasformazione da Snc a Srl con effetto dal mese di gennaio 2015.**

- Termine di presentazione della dichiarazione dei redditi del periodo *ante* trasformazione: 31 ottobre 2015.
- Termine di presentazione della dichiarazione Irap del periodo ante trasformazione: 31 ottobre 2015.
- Versamento a saldo dell'Irap relativa al periodo ante trasformazione da eseguirsi entro il giorno 16 novembre 2015 (16 dicembre con la maggiorazione dello 0,40%).

## Esempio 4

---

### **Trasformazione da Snc a Srl con effetto dal mese di febbraio 2015.**

- Termine di presentazione della dichiarazione dei redditi del periodo ante trasformazione: 30 novembre 2015.
- Termine di presentazione della dichiarazione Irap del periodo ante trasformazione: 30 novembre 2015.
- Versamento a saldo dell'Irap relativa al periodo *ante* trasformazione da eseguirsi entro il giorno 16 dicembre 2015 (15 gennaio 2016 con la maggiorazione dello 0,40%).

## Esempio 5

---

### **Trasformazione da Snc a Srl con effetto dal mese di marzo 2015.**

- Termine di presentazione della dichiarazione dei redditi del periodo ante trasformazione: 31 dicembre 2015.
- Termine di presentazione della dichiarazione Irap del periodo *ante* trasformazione: 31 dicembre 2015.
- Versamento a saldo dell'Irap relativa al periodo ante trasformazione da eseguirsi entro il giorno 18 gennaio 2016 (17 febbraio 2016 con la maggiorazione dello 0,40%).

## **La decorrenza della norma**

La disposizione oggetto di commento entra in vigore e ha effetto per il periodo d'imposta in corso alla data di pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale, dunque, per la generalità dei casi dal 2014. Tuttavia, va da sé che le operazioni straordinarie perfezionate nel primo trimestre 2014 hanno già da tempo concretizzato i loro effetti dal momento che l'Irap è stata (o doveva essere versata) entro il 16 giugno scorso.

Viceversa ne risultano penalizzate quelle società di persone che hanno realizzato operazioni straordinarie con effetto nel periodo aprile-maggio-giugno e luglio 2014, posto che il versamento dell'Irap, che nella previgente normativa doveva essere effettuato entro il 16 giugno 2015, dovrà essere versato rispettivamente entro il 16 febbraio, 16 marzo, 16 aprile e 18 maggio 2015.

Nulla cambia nei fatti per le operazioni straordinarie con effetto nel periodo 01 agosto 2014 – 31 agosto 2014 posto che il termine per il versamento dell'Irap resta confermato (sia nella vecchia che nella nuova normativa) al 16 giugno 2015.

## **Le criticità nel versamento degli acconti dell'Irap**

L'articolo 17, co.3 d.P.R. n.435/01 prevede che i versamenti di acconto dell'imposta sul reddito, nonché quelli relativi all'Irap, siano effettuati in due rate salvo che il versamento da effettuare alla scadenza della prima rata non superi euro 103. In particolare, il 40% dell'acconto dovuto è versato alla scadenza della prima rata e il residuo importo alla scadenza della seconda.

Il versamento dell'acconto è effettuato, rispettivamente:

# Schede operative

1. per la prima rata, nel termine previsto per il versamento del saldo dovuto in base alla dichiarazione relativa all'anno d'imposta precedente;
2. per la seconda rata, nel mese di novembre, a eccezione di quella dovuta dai soggetti all'imposta sul reddito delle società e all'Irap il cui periodo d'imposta non coincide con l'anno solare, che effettuano il versamento di tale rata entro l'ultimo giorno dell'undicesimo mese dello stesso periodo d'imposta.

Pertanto, per le società di persone coinvolte nell'operazione straordinaria il termine per:

- il versamento della prima rata dell'acconto dell'Irap scadrà contestualmente al termine previsto per il versamento del saldo dovuto in base alla dichiarazione relativa all'anno (*rectius*, al periodo) d'imposta precedente;
- il versamento della seconda rata dovrà, invece, essere effettuato entro l'ultimo giorno dell'undicesimo mese dello stesso periodo d'imposta.

Tuttavia, considerando, da un lato, i termini ordinari di versamento e, dall'altro, quelli relativi all'operazione straordinaria si creano dei paradossi che l'Agenzia delle Entrate dovrebbe colmare, fornendo puntuali e univoche indicazioni; comunque, nella verifica degli adempimenti si suggerisce, in linea di principio, un atteggiamento prudente anche se ciò in termini finanziari potrebbe risultare penalizzante.

Riprendendo uno degli esempi sopra proposti, verifichiamo i modelli da utilizzare, i termini di presentazione e di versamento, tenendo conto delle novelle.

## Esempio 6

Trasformazione da Snc a Srl con effetto dal 30 gennaio 2015.

### I modelli da utilizzare e i termini di presentazione

	PERIODO ORDINARIO 1/01/14 - 31/12/14	TERMINE DI PRESENTAZIONE
REDDITI	UNICO SP 2015	30.09.2015
IRAP	IRAP 2015	30.09.2015
IVA	MODELLO IVA 2015	30.09.2015

	PERIODO ANTE TRASFORMAZIONE 1/01/15 - 29/01/15	TERMINE DI PRESENTAZIONE
REDDITI	UNICO SP 2015	31.10.2015
IRAP	IRAP 2015	31.10.2015

	PERIODO POST TRASFORMAZIONE 30/01/15 - 31/12/15	TERMINE DI PRESENTAZIONE
REDDITI	UNICO SC 2016	30.09.2016
IRAP	IRAP 2016	30.09.2016
IVA	MODELLO IVA 2016	30.09.2016

I termini di versamento del saldo relativo al periodo 1.01.14 - 31.12.14 (salvo proroghe e senza considerare il versamento con la maggiorazione dello 0,40%)

	PERIODO ORDINARIO 1/01/14 - 31/12/14	TERMINE DI VERSAMENTO
REDDITI	UNICO SP 2015	16.06.2015
IRAP	IRAP 2015	16.06.2015
IVA	MODELLO IVA 2015	16.06.2015*

\*In caso di dichiarazione unificata

# Schede operative

I termini di versamento degli acconti per il periodo d'imposta successivo a quello chiuso al 31.12.14, vale a dire 1.01.15 - 29.01.15 (salvo proroghe e senza considerare il versamento con la maggiorazione dello 0,40%, per il primo di essi).

	TERMINE DI VERSAMENTO I ACCONTO	TERMINE DI VERSAMENTO II ACCONTO
REDDITI	16 giugno 2015	30 novembre 2015
IRAP	16 giugno 2015	30 novembre 2015

Come si può notare, tenendo presente anche la tabella riportata ultra, mentre il versamento del primo acconto (16 giugno 2015) scade prima del termine di versamento del saldo relativo al periodo d'imposta ante trasformazione 1 gennaio 2015 - 29 gennaio 2015 (16 novembre 2015), il secondo acconto scade in data 30 novembre 2015 e quindi successivamente al versamento del saldo (16 novembre 2015) relativo al medesimo periodo d'imposta.

Si crea, in buona sostanza, una sovrapposizione tra i termini ordinari di versamento e quelli relativi all'operazione straordinaria con la conseguenza che il saldo va pagato prima del secondo acconto. I termini di versamento del saldo relativo al periodo 1.01.15 - 29.01.15 (senza considerare il versamento con la maggiorazione dello 0,40%).

	PERIODO ANTE TRASFORMAZIONE 1.01.15 - 29.01.15	TERMINE DI VERSAMENTO
REDDITI	UNICO SP 2015	16.11.2015
IRAP	IRAP 2015	16.11.2015

I termini di versamento degli acconti per il periodo d'imposta successivo a quello chiuso al 29.01.15, vale a dire 30.01.15 - 31.12.15 (senza considerare il versamento con la maggiorazione dello 0,40%, per il primo di essi)

	TERMINE DI VERSAMENTO I ACCONTO	TERMINE DI VERSAMENTO II ACCONTO
REDDITI	16.11.2015	30.11.2015
IRAP	16.11.2015	30.11.2015

I termini di versamento del saldo relativo al periodo 30.01.15 - 31.12.15 (salvo proroghe e salva la possibilità di un maggior termine per la presentazione ai soci della proposta di bilancio e senza considerare il versamento con la maggiorazione dello 0,40%).

	PERIODO POST TRASFORMAZIONE 30.01.15 - 31.12.15	TERMINE DI VERSAMENTO
REDDITI	UNICO SC 2016	16.06.2016
IRAP	IRAP 2016	16.06.2016
IVA	MODELLO IVA 2016	16.06.2016

\* In caso di dichiarazione unificata

## Il versamento dell'Irpef da parte dei soci della società di persone

Per quanto riguarda l'Irpef dei soci non si hanno osservazioni da svolgere. Il termine del versamento del saldo e dell'acconto resta sempre fissato alla date canoniche: 16 giugno/luglio e 30 novembre.

Il reddito della prima parte dell'anno (ante operazione straordinaria) dovrà essere dichiarato nel modello UNICO dell'anno di riferimento, a cui dovrà aggiungersi, ricorrendone i presupposti, il reddito del periodo d'imposta successivo (per esempio, in caso di liquidazione con effetto dal 31 marzo 2014, oltre al reddito/perdita del periodo 1.01.14 - 30.03.14 si dovrà tenere conto anche del risultato del periodo 31.03.14 - 31.12.14, primo periodo di liquidazione).

## La modifica relativa al modello di dichiarazione da utilizzare

Il predetto articolo 17 del Decreto semplificazioni, inoltre, interviene anche sull'art.1, co.1, del Regolamento di cui al d.P.R. n.322/98 il quale stabilisce quali modelli di dichiarazione devono essere utilizzati per predisporre la dichiarazione dei redditi e quella dell'Irap, anche nell'ipotesi di periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare.

In particolare, mediante la soppressione del passaggio del citato co.1 dell'art.1 che richiamava i soggetti Ires (ossia i soggetti di cui all'art.2, co.2 del medesimo d.P.R. n.322/98) anche alle società di persone si applica la regola che nel caso di periodo d'imposta che non contiene la data del 31 dicembre si applica il modello di dichiarazione dei redditi ed Irap relativo al periodo d'imposta precedente.

## Esempio

- Messa in liquidazione di Snc con effetto 2 maggio 2014.
- Termine di presentazione della dichiarazione dei redditi per il periodo ante liquidazione: 2 marzo 2015 (il 28 febbraio 2015 cade di sabato).
- Termine di presentazione della dichiarazione Irap per il periodo ante liquidazione: 2 marzo 2015 (il 28 febbraio 2015 cade di sabato).

Considerando che il periodo ante liquidazione non contiene la data del 31 dicembre 2014, si utilizza il modello Irap relativo all'anno 2013.

	PERIODO 01.01.14 - 01.05.14	PERIODO 02.05.14 - 31.12.14
REDDITI	UNICO SP 2014	UNICO SP 2015
IRAP	IRAP 2014	IRAP 2015
IVA	MODELLO IVA 2015	

La norma pone fine a oggettive difficoltà operative che sino a oggi erano state risolte dalle società e dai professionisti con notevole spirito pragmatico, vale a dire utilizzando il modello "nuovo" solo nella ragionevole certezza che fosse quello definitivo. E, infatti, nonostante la norma di riferimento preveda che i modelli di dichiarazione siano messi a disposizione entro il 31 gennaio dell'anno successivo a quello di riferimento, come noto, le specifiche tecniche da parte dell'Agenzia delle Entrate dei suddetti modelli di dichiarazione venivano licenziate ben oltre tale data e il canale telematico per l'invio delle dichiarazioni veniva aperto mesi dopo, peraltro, provvedendo con esasperante stillicidio a correzioni continue.

## Società in perdita sistematica: il decreto semplificazioni attenua la disciplina delle "comodo"

**I**l decreto semplificazioni fiscali, primo tassello della riforma fiscale introdotta con la L. n.23/14, contiene una disposizione che interessa le società, in particolare quelle che presentano cronicamente ridotti risultati economici e quindi rischiano le penalizzazioni previste per le società di comodo sulla base della criticatissima disciplina contenuta nei commi 36-decies e successivi dell'art.2 D.L. n.138/11.

L'intervento contenuto nell'art.18 del decreto semplificazioni ha quale finalità quella di ampliare l'orizzonte di monitoraggio necessario per innescare la disciplina in commento, portando le annualità sottoposte a verifica da 3 a 5: al riguardo l'intervento, sotto il profilo formale, è limitato, dal momento che, come ravvisabile dal raffronto che segue, sono state modificate solo 3 parole del testo normativo originario.

### La norma previgente

- 36-decies. Pur non ricorrendo i presupposti di cui all'art.30, co.1 L. n.724/94, le società e gli enti ivi indicati che presentano dichiarazioni in perdita fiscale per tre periodi d'imposta consecutivi sono considerati non operativi a decorrere dal successivo quarto periodo d'imposta ai fini e per gli effetti del citato articolo 30. Restano ferme le cause di non applicazione della disciplina in materia di società non operative di cui al predetto art.30 L. n.724/94.
- 36-undecies. Il comma 36-decies trova applicazione anche qualora, nell'arco temporale di cui al medesimo comma, le società e gli enti siano per due periodi d'imposta in perdita fiscale ed in uno abbiano dichiarato un reddito inferiore all'ammontare determinato ai sensi dell'art.30, co.3 della citata L. n.724/94.



### La modifica del decreto semplificazioni

Articolo 18 (Società in perdita sistematica)

1. All'art.2, co.36-decies D.L. n.138/11, convertito, con modificazioni, dalla L. n.148/11, le parole "tre" e "quarto" sono sostituite rispettivamente dalle seguenti: "cinque" e "sesto".
2. All'art.2, co.36-undecies D.L. n.138/11, convertito, con modificazioni, dalla L. n.148/11, la parola "due" è sostituita dalla seguente: "quattro".
3. In deroga all'art.3, co.1 L. n.212/00, le disposizioni contenute nei commi 1 e 2 si applicano a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto.



### La norma modificata

- 36-decies. Pur non ricorrendo i presupposti di cui all'art.30, co.1 L. n.724/94, le società e gli enti ivi indicati che presentano dichiarazioni in perdita fiscale per cinque periodi d'imposta consecutivi sono considerati non operativi a decorrere dal successivo sesto periodo d'imposta ai fini e per gli effetti del citato art.30. Restano ferme le cause di non applicazione della disciplina in materia di società non operative di cui al predetto art.30 L. n.724/94.
- 36-undecies. Il comma 36-decies trova applicazione anche qualora, nell'arco temporale di cui al medesimo comma, le società e gli enti siano per quattro periodi d'imposta in perdita fiscale ed in uno abbiano dichiarato un reddito inferiore all'ammontare determinato ai sensi dell'art.30, co.3 della citata L. n.724/94.

Pertanto, alla luce della descritta modifica, la società risulterà di comodo qualora nei 5 periodi d'imposta precedenti presenterà alternativamente:

- tutti e 5 i periodi d'imposta in perdita fiscale,
- 4 periodi d'imposta in perdita fiscale e 1 con un reddito dichiarato inferiore al reddito minimo calcolato sulla scorta dei coefficienti previsti dall'art.30 L. n.724/94.

## Perplessità sull'efficacia dell'intervento

Va da subito evidenziato come tale intervento sia da considerarsi un mero palliativo che non può di certo risolvere il problema di una disposizione davvero poco razionale, soprattutto in periodi di recessione economica come quelli che stiamo vivendo. Sotto questo punto di vista occorre sperare che l'indicazione contenuta nella Legge delega per la riforma fiscale n.23/14, all'art.12 rubricato "*Razionalizzazione della determinazione del reddito di impresa e della produzione netta*", non sia esaurito dal presente intervento perché, se così fosse, esso sarebbe del tutto insufficiente a esaudire le richieste del Legislatore delegante.

Alla lettera d) la Legge Delega invita il Governo a una "*revisione, razionalizzazione e coordinamento della disciplina delle società di comodo e del regime dei beni assegnati ai soci o ai loro familiari, nonché delle norme che regolano il trattamento dei cespiti in occasione dei trasferimenti di proprietà, con l'obiettivo, da un lato, di evitare vantaggi fiscali dall'uso di schermi societari per utilizzo personale di beni aziendali o di società di comodo e, dall'altro, di dare continuità all'attività produttiva in caso di trasferimento della proprietà, anche tra familiari*".

Un allungamento dell'orizzonte di monitoraggio non risolve i problemi che si presentano per i soggetti in crisi economica; altrettanto la delega sembra invitare alla revisione anche della disciplina delle società non operative per insufficienza dei ricavi ex art.30 L. n.724/94, disciplina che però non viene interessata dall'intervento in commento.

La modifica apportata con il decreto semplificazioni, seppure apprezzabile, non può certo intendersi esaustiva di un più ampio piano di riorganizzazione del generale trattamento delle società non operative che, allo stato attuale, sembra davvero bisognoso di una profonda ristrutturazione.

Tornando al tema del presente intervento – il trattamento dei soggetti non operativi in perdita sistematica – va certamente detto che una società che presenta consecutivamente risultati negativi per 5 anni evidenzia maggiormente (rispetto al precedente periodo triennale) profili di anti economicità; d'altra parte essa non può certo essere trattata, per presunzione pressoché assoluta come stabilisce la disciplina in questione, alla stregua di uno schermo societario.

L'intervento in questione riguarda una platea potenzialmente molto vasta di soggetti: dai dati contenuti nella relazione tecnica al decreto si apprende che per il periodo d'imposta 2012 (visionando i dati di UNICO2013) sono circa 13.000 le società che sono state "riprese" nel *tourbillon* dei soggetti non operativi per il reiterarsi di risultati economici negativi. Con la modifica del decreto semplificazioni, simulando un orizzonte di monitoraggio di 5 periodi d'imposta (quindi nel caso di specie chiamando in gioco il 2008 e il 2007), le società di comodo si sarebbero ridotte a 1.300, quindi 1/10, di cui solo 1.000 avrebbero dichiarato un reddito minimo positivo.

Sotto tale punto di vista occorre proporre 2 osservazioni:

- prima di tutto va notato che i periodi d'imposta 2008 e 2007 si sono in media presentati molto più floridi rispetto a quanto non sia accaduto in quelli successivi: pertanto, "l'effetto salvataggio" derivante dall'allungamento a 5 anni del periodo di monitoraggio, probabilmente sarà molto meno rilevante per l'anno 2014 (il cui quinquennio di riferimento è 2009-2013) rispetto al 2012 usato dal Legislatore per la simulazione richiamata (in questo caso il quinquennio di riferimento è 2007-2011);
- in seconda battuta va osservato che, accordando il punto di partenza per cui le stime richiamate risultino del tutto effettive anche per il futuro, pare del tutto evidente che tale disciplina finirebbe per portare con sé dei riverberi operativi tutto sovrabbondanti rispetto alla platea dei soggetti interessati.
- Se, infatti, fosse vero che solo poco più di 1.000 società finirebbero per essere interessate dalla disposizione in commento, per quale motivo "disturbare" tutte le società italiane nella verifica della qualifica di società di comodo? Pare evidente che le complicazioni che la presente disposizione produce nel sistema, non appaiono affatto giustificate dal riscontro offerto in termini di contrasto all'evasione che la presente disciplina si suppone dovrebbe avere.



Non va trascurato un altro aspetto, che promette di essere quello più interessante: il controllo delle cause di disapplicazione. Qualora la verifica del trend reddituale non offra i risultati sperati, non è ancora tutto perduto. È, infatti, possibile che si realizzi una causa di esclusione ex art.30 L. n.724/94 sul 2014 (ma da questo punto di vista la modifica introdotta dal decreto semplificazioni non ha effetti) ovvero una causa di disapplicazione in uno dei cinque anni di monitoraggio: tali ultimi presupposti, individuati dal provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate dell'11 giugno 2012, sono del tutto irrilevanti sull'anno in cui la società diverrebbe di comodo (ad esempio il 2014), ma al contrario vanno ricercati nel quinquennio di riferimento (ad esempio 2009-2013). Sotto tale profilo, quindi, l'allungamento dell'orizzonte di monitoraggio da 3 a 5 anni consente di ampliare la possibilità che, su uno degli anni considerati, possa avere efficacia una delle esimenti previste dal provvedimento richiamato.

Tale constatazione non è di poco conto: le annualità 2009-2010 non entrano infatti in gioco solo per la ricerca di un risultato reddituale positivo, ma anche per cercare di intercettare una delle cause di disapplicazione.

Da questo punto di vista, gli anni 2009 e 2010, seppure non certo floridi, erano i primi successivi allo scatenarsi di questa duratura crisi economica, quindi ragionevolmente i risultati reddituali conseguiti dalla società potevano ancora essere sotto controllo.

È quindi possibile che, ad esempio, a fronte di una perdita realizzata in uno di tali annualità, comunque il MOL fosse ancora positivo, ovvero la società presentasse un esito di "congruità e coerenza" dall'applicazione degli studi di settore: il realizzarsi di uno di questi eventi permette di superare indenni le forche caudine della criticata disciplina in commento.

## **Le cause di disapplicazione previste dal provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n.2012/87956 dell'11 giugno 2012**

- Società in stato di liquidazione che si impegnano alla cancellazione entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi successiva;
- società assoggettate a una delle procedure indicate nell'art.101, co.5 Tuir ovvero a una procedura di liquidazione giudiziaria;
- società sottoposte a sequestro penale o a confisca;
- società che detengono partecipazioni, iscritte esclusivamente tra le immobilizzazioni finanziarie, il cui valore economico è prevalentemente riconducibile a:
  1. società considerate non in perdita sistematica
  2. società che hanno conseguito un accoglimento dell'istanza di disapplicazione
  3. società collegate residenti all'estero cui si applica il regime dell'art.168 Tuir;
- società che hanno ottenuto l'accoglimento dell'istanza di disapplicazione della disciplina sulle società in perdita sistematica in relazione a un precedente periodo di imposta;
- società che conseguono un margine operativo lordo (MOL) positivo;
- società per le quali gli adempimenti e i versamenti tributari sono stati sospesi o differiti da disposizioni normative adottate in conseguenza della dichiarazione dello stato di emergenza;
- società per le quali risulta positiva la somma algebrica della perdita fiscale di periodo e degli importi che non concorrono a formare il reddito imponibile per effetto di proventi esenti, esclusi o soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta o a imposta sostitutiva, ovvero di disposizioni agevolative;
- società che esercitano esclusivamente attività agricola ai sensi dell'art.2135 cod. civ. e rispettano le condizioni previste dall'art.2 D.Lgs. n.99/04;
- società che risultano congrue e coerenti ai fini degli studi di settore;
- società che si trovano nel primo periodo d'imposta.

## **La decorrenza**

Uno degli aspetti da soppesare in relazione all'intervento in commento è certamente il tema della decorrenza prevista: il testo del decreto prevede espressamente che esso trovi applicazione con riferimento al periodo di imposta in corso alla data di entrata in vigore del decreto legislativo.

In sostanza, con riferimento alle società che presentano un periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, sarà il 2014 il primo anno interessato dalla nuova previsione.

L'aspetto positivo è il fatto che già per quest'anno si potrà applicare la disposizione attenuata; il rovescio della medaglia risiede nel fatto che tale formulazione porta anche a escludere che esso possa trovare applicazione per i periodi d'imposta pregressi (quindi 2013 e 2012) che, invece, non mutano il loro parametro di monitoraggio per la definizione della non operatività, che quindi continua a essere il triennio.

Pertanto, occorre concludere sul punto, che le società che si sono viste qualificare come "di comodo" per tali annualità perché presentavano il triennio precedente in perdita sistematica, non potranno oggi beneficiare del nuovo trattamento, invocando retroattivamente un orizzonte di monitoraggio quinquennale.

Cionondimeno, un naturale criterio di ragionevolezza sembra contrastare con tali conclusioni, specialmente se si prova a evocare situazioni simili (sia pure non coincidenti) che hanno riguardato negli anni passati gli accertamenti di natura statistica. Si pensi, ad esempio, al ben noto caso che ha interessato gli studi di settore, per i quali si è discusso sulla applicabilità, o meno, al passato delle versioni revisionate: sul punto poi si è convenuto, anche a seguito del consolidarsi di un orientamento giurisprudenziale in tal senso, la centralità del principio per cui lo strumento più evoluto prevale sempre su quello più grezzo. Con la possibilità, quindi, per il contribuente di chiedere l'applicazione dello studio revisionato se questo offre risultati più convenienti del precedente studio meno evoluto, proprio alla luce del fatto che lo strumento più raffinato è meglio in grado di valutare la singola posizione dello strumento che è stato sostituito.

Anche alla luce di tale considerazione, non pare ragionevole escludere alla radice la possibilità di applicare la nuova previsione alle annualità 2012 e 2013.

Va, inoltre, notato come, se il Legislatore ha ritenuto di allungare il periodo di osservazione delle perdite fiscali, incrementandolo da 3 a 5, per configurare il soggetto come "di comodo", significa che si è riscontrata la non piena ragionevolezza del precedente parametro di riferimento. In sostanza, significa che, specialmente in periodi come quelli che stiamo vivendo dal 2008 in avanti, non è sempre anomalo incrociare un soggetto che replichi risultati negativi per più periodi.

Si è evidentemente valutato che presentare 3 periodi in perdita non sia un elemento sufficiente a innescare una disciplina tanto efficace come quella che caratterizza la non operatività, ma che per bollare una società come mero schermo societario sia necessario il reiterarsi della perdita per un orizzonte temporale più vasto (appunto il quinquennio).

Questo vuol dire che le osservazioni che sono qui proposte possano avere una qualche dignità nel contraddittorio con l'Agenzia o in sede giurisdizionale: il fatto che la norma configuri la nuova disciplina solo a partire dal periodo d'imposta 2014 non può escludere che tali argomentazioni possano essere spese a difesa del contribuente.

Ove fossero promossi accertamenti nei confronti di società in perdita sistematica per il 2012 o per il 2013 in virtù della pregressa normativa, si potrebbe ipotizzare che uno degli elementi difensivi da far valere, prima in contraddittorio e successivamente in giudizio, potrebbe essere proprio quello della eccessiva "brevità" del periodo di osservazione delle perdite fiscali allora previsto, stante il fatto che lo stesso Legislatore ha ritenuto di adeguarlo dopo pochi anni dall'introduzione della disciplina.

Se fosse stabilita una linea di demarcazione irremovibile tra vecchia e nuova disciplina, si produrrebbero, in effetti, delle sperequazioni che non risultano condivisibili a seconda della collocazione delle perdite fiscali all'interno di un quinquennio. Si pensi, ad esempio, al quinquennio 2010-2014; se le perdite si fossero collocate nella fase iniziale (2010-2011-2012), nel 2013 il soggetto era in regime di società in perdita sistematica. Diversamente, se le perdite fossero state sofferte nel 2011-2012-2013, per il 2014 non vi sarebbero problemi, in quanto troverebbe applicazione la nuova disposizione.

Su questo punto sarebbe opportuno uno sforzo interpretativo dell'Agenzia, volto ad estendere la portata della norma.

## Le semplificazioni previste per l'archivio Vies

**C**on l'introduzione del Decreto Semplificazioni i soggetti passivi Iva che lo richiedano, all'atto di attribuzione della partita Iva o a seguito della presentazione della specifica istanza, possono fin da subito compiere operazioni intracomunitarie. Si tratta di un'importante semplificazione che, di converso, comporta un significativo irrigidimento delle procedure di controllo poste a carico degli Uffici.

### Archivio Vies

I soggetti titolari di partita Iva, che intendono effettuare operazioni intracomunitarie (ovvero prestazioni di servizi generiche di cui all'art.7-ter scambiate con soggetti passivi d'imposta stabiliti in altri Stati UE), devono dichiararne preventivamente la volontà all'Agenzia delle Entrate, con specifica richiesta, al fine di essere inseriti nell'archivio Vies (*Vat information exchange system*). Tale archivio, istituito con finalità antifrode, è una banca dati contenente le partite Iva di tutti i soggetti che esercitano attività d'impresa, arte o professione, nel territorio dello Stato, o vi istituiscono una stabile organizzazione, e che effettuano transazioni intracomunitarie, compresi:

- i c.d. contribuenti "minimi";
- i produttori agricoli esonerati;
- gli enti non commerciali che svolgono solo attività istituzionali.

#### Tabella riassuntiva - Soggetti interessati

Esercenti attività d'impresa
Esercenti attività di lavoro autonomo

Risulta opportuno evidenziare che anche i soggetti non residenti, che presentano l'identificazione diretta ai fini Iva (modello Anr), possono esprimere la volontà di porre in essere operazioni intracomunitarie, così come quelli identificati tramite nomina di un rappresentante fiscale a norma dell'art.17, co.3 del Decreto Iva.

### Modalità di iscrizione

L'articolo 27 D.L. 31 maggio 2010, modificando l'art.35 d.P.R. n.633/72, ha introdotto, al co.15-*quater*, l'obbligo per i contribuenti di far conoscere all'Ufficio la volontà di effettuare operazioni intracomunitarie.

#### Art.35, co.15-*quater* d.P.R. n.633/72

*Ai fini del contrasto alle frodi sull'Iva intracomunitaria, con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate sono stabiliti i criteri e le modalità di inclusione delle partite Iva nella banca dati dei soggetti passivi che effettuano operazioni intracomunitarie, ai sensi dell'art.22 del Regolamento (CE) n.1798 del 7 ottobre 2003.*

Nello specifico, l'Agenzia delle Entrate, con il Provvedimento n.188376 del 29 dicembre 2010, ha previsto che:

- i soggetti non ancora titolari di partita Iva devono dichiarare di voler operare in ambito intracomunitario in sede di presentazione della dichiarazione di inizio attività, mediante la compilazione di un apposito campo del modello AA9 (imprese individuali e lavoratori autonomi) o AA7 (soggetti diversi dalle persone fisiche);

# Schede operative

## Modello AA9/11 (imprese individuali e lavoratori autonomi) – Quadro I

<b>QUADRO I ALTRE INFORMAZIONI IN SEDE DI INIZIO ATTIVITÀ</b>	INDIRIZZO DI POSTA ELETTRONICA		TELEFONO prefisso numero		FAX prefisso numero	
	SITO WEB					
Dati relativi all'immobile destinato all'esercizio dell'attività	TITOLARITÀ DELL'IMMOBILE	TIPO DI CATASTO	SEZIONE	FOGLIO	PARTICELLA	SUBALTERNO
	ESTREMI REGISTRAZIONE CONTRATTO DI LOCAZIONE O DI COMODATO (v. istruzioni)		DATA DI REGISTRAZIONE	UFFICIO	NUMERO	SOTTO NUMERO
Dati relativi all'attività esercitata	VOLUME ACQUISTI PRESUNTO		OPERAZIONI INTRACOMUNITARIE		VOLUME CESSIONI PRESUNTO	
	TIPOLOGIA DELLA CLIENTELA	LUOGO DI ESERCIZIO APERTO AL PUBBLICO	INVESTIMENTI INIZIALI	euro 0 - 5.000	euro 5.001 - 50.000	euro 50.001 - 200.000 oltre euro 200.000

## Modello AA7/10 (soggetti diversi dalle persone fisiche) – Quadro I

<b>QUADRO I ALTRE INFORMAZIONI IN SEDE DI INIZIO ATTIVITÀ</b>	INDIRIZZO DI POSTA ELETTRONICA		TELEFONO prefisso numero		FAX prefisso numero	
	SITO WEB					
Dati relativi all'immobile destinato all'esercizio dell'attività	TITOLARITÀ DELL'IMMOBILE	TIPO DI CATASTO	SEZIONE	FOGLIO	PARTICELLA	SUBALTERNO
	ESTREMI REGISTRAZIONE CONTRATTO DI LOCAZIONE O DI COMODATO (v. istruzioni)		DATA DI REGISTRAZIONE	UFFICIO	NUMERO	SOTTO NUMERO
Dati relativi all'attività esercitata	VOLUME ACQUISTI PRESUNTO		OPERAZIONI INTRACOMUNITARIE		VOLUME CESSIONI PRESUNTO	
	TIPOLOGIA DELLA CLIENTELA	LUOGO DI ESERCIZIO APERTO AL PUBBLICO	INVESTIMENTI INIZIALI	euro 0 - 5.000	euro 5.001 - 50.000	euro 50.001 - 200.000 oltre euro 200.000
INVESTIMENTI EFFETTUATI DAI COSTRUTTORI						

## Modello AA7/10 (soggetti diversi dalle persone fisiche) – Quadro A

Gli enti non commerciali, non soggetti passivi d'imposta, che richiedono l'attribuzione del numero di partita Iva al solo fine del pagamento in Italia dell'Iva sugli acquisti intracomunitari, devono barrare la casella "C".

<b>QUADRO A TIPO DI DICHIARAZIONE</b>	INIZIO ATTIVITÀ CON ATTRIBUZIONE DEL NUMERO DI CODICE FISCALE E PARTITA IVA		DATA INIZIO
1	ESTREMI REGISTRAZIONE DELL'ATTO COSTITUTIVO (v. istruzioni)	DATA DI REGISTRAZIONE	UFFICIO NUMERO SOTTO NUMERO SERIE
2	INIZIO ATTIVITÀ CON ATTRIBUZIONE DI PARTITA IVA (per soggetti già in possesso del numero di codice fiscale)	<input checked="" type="checkbox"/> C CODICE FISCALE	DATA INIZIO
3	VARIAZIONE DATI	PARTITA IVA	DATA VARIAZIONE
4	CESSAZIONE ATTIVITÀ	<input type="checkbox"/> P PARTITA IVA	DATA CESSAZIONE
5	RICHIESTA DUPLICATO DEL CERTIFICATO DI CODICE FISCALE E PARTITA IVA		

- coloro che già possiedono un numero di partita Iva devono esprimere tale volontà con apposita istanza da presentare direttamente all'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate, direttamente, a mezzo del servizio postale mediante raccomandata o tramite posta elettronica certificata (pec). In caso di utilizzo della pec, sono valide le istanze allegate a messaggi, che siano sottoscritte digitalmente dal contribuente o che siano sottoscritte e presentate mediante copia per immagine dell'istanza (firmata) unitamente a copia non autenticata di un documento di identità di chi fa richiesta.

Con il Comunicato stampa dello scorso 26 marzo 2014, l'Agenzia delle Entrate ha reso noto la disponibilità di una "nuova" modalità in aggiunta alle precedenti; infatti, i soggetti titolari di partita Iva possono richiedere l'iscrizione nell'elenco Vies anche in via telematica entrando nella propria area riservata (Fisconline o Entratel).

 <p><b>Preleva il documento</b></p>	<p><b>Fac simile istanza di inclusione Vies</b></p>
<p>All'Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale di _____ Ufficio Territoriale di _____ oppure Direzione Regionale de _____ Ufficio _____</p>	
<p>Il sottoscritto _____ nato a _____ il _____, e residente a _____ in Via _____ n. _____, codice fiscale _____, nella qualità di _____ (lavoratore autonomo – titolare – legale rappresentante dell'impresa individuale – legale rappresentante della società) di _____ con sede in _____ Via _____, codice fiscale _____ e partita Iva _____</p>	
<p><b>DICHIARA</b> Di voler porre in essere cessioni o acquisti intracomunitari di beni e prestazioni e acquisti intracomunitari di servizi, presumendo di effettuare tali operazioni per i seguenti importi:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• € _____ (volume di acquisti presunto);</li> <li>• € _____ (volume di cessioni presunto).</li> </ul> <p>La presente manifestazione di volontà vale agli effetti di quanto previsto dal Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 29.10.2010, prot. n.2010/188376.</p> <p>Luogo e data _____</p> <p>Firma _____</p>	

I soggetti con volume d'affari, ricavi o compensi non inferiore a 100 milioni di euro possono presentare l'istanza anche alla struttura della direzione regionale competente per il controllo.

### Tabella riassuntiva modalità di presentazione dell'istanza

Direttamente a mano
A mezzo raccomandata, allegando la fotocopia di un documento di identità del dichiarante
Mediante pec (posta elettronica certificata), allegando l'istanza con la firma digitale oppure la "copia per immagine" della stessa firmata e una fotocopia di un documento di identità del dichiarante
Modalità on-line (Fisconline o Entratel)

### Tabella riassuntiva – modalità di iscrizione

Momento di iscrizione	Documento
Inizio attività	Modelli AA9 o AA7
Successivamente all'inizio attività	Istanza di iscrizione

### Attuale decorrenza dei termini per le operazioni intracomunitarie

Attualmente, ai sensi dell'art.35 del Decreto Iva, entro trenta giorni dalla richiesta l'Agenzia delle Entrate provvede a verificare che i dati forniti siano completi ed esatti e a valutare i correlati fattori di rischio per ottenere l'iscrizione all'archivio Vies.

## Art.35, co.7-bis e 7-ter d.P.R. n.633/72

7-bis. Per i soggetti che hanno effettuato l'opzione di cui al co.2, lett. e bis) entro 30 giorni dalla data di attribuzione della partita Iva, l'Ufficio può emettere provvedimento di diniego dell'autorizzazione a effettuare le operazioni di cui al titolo II, capo II del D.L. n.331/93, convertito, con modificazioni, dalla L. n.427/93.  
7-ter. Con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate sono stabilite le modalità di diniego o revoca dell'autorizzazione di cui al co.7-bis.

In sostanza, quindi, con l'attuale disciplina e come evidenziato dall'Agenzia delle Entrate con la Risoluzione n.42/E/12:

- fino al 30° giorno successivo alla data di attribuzione della partita Iva o alla presentazione dell'istanza: il contribuente può operare in piena legittimità solo per le operazioni interne (si verifica una sospensione della "soggettività attiva e passiva ad effettuare operazioni intracomunitarie");
- dal 31° giorno: salvo provvedimento di diniego espresso, il soggetto Iva è iscritto nell'archivio Vies ed acquisisce legittimità ad operare anche in ambito intracomunitario.

### Attuali termini di decorrenza per tipologia di operazioni

Termini	Tipologia operazioni
Fino al 30° giorno successivo	Solo operazioni nazionali
Dopo il 31° giorno (salvo provvedimento di diniego)	Operazioni nazionali ed Intra UE

In particolare, il soggetto che presenta la richiesta deve superare una serie di controlli delineati dall'Agenzia delle Entrate con la Circolare n.39/E/11.

Nel dettaglio, il controllo della posizione del soggetto che presenta richiesta di iscrizione avviene secondo le seguenti modalità:

- entro i 30 giorni successivi al ricevimento dell'istanza gli Uffici territorialmente competenti effettuano un'analisi propedeutica all'inserimento della posizione nell'archivio, valutando gli elementi di rischio chiariti dai Provvedimenti n.188376 e n.188381 del 29 dicembre 2010;
- per 30 giorni dalla data di presentazione dell'istanza il contribuente si astiene dall'effettuazione di operazioni comunitarie, consentendo all'Amministrazione finanziaria di espletare la prima fase di controlli immediati. Dal 31° giorno il contribuente può compiere operazioni comunitarie;
- qualora dall'analisi effettuata dagli Uffici emergano elementi di rischio di finalità evasive o di frode, essi devono emettere un motivato provvedimento di rifiuto che preclude l'inserimento nel Vies;
- entro i sei mesi dall'inserimento nell'archivio Vies gli Uffici effettuano ulteriori approfondimenti su aspetti che possono indurre a ritenere presente una propensione alla realizzazione di operazioni irregolari, evasive o fraudolente;
- decorso il periodo di sei mesi dall'inserimento nel Vies la posizione del contribuente può dirsi consolidata, ma resta comunque soggetta a particolare osservazione. In caso di revoca, la sospensione della soggettività passiva opera a partire dalla data di emissione del Provvedimento.

### Tabella riassuntiva - attuali conseguenze dei controlli

Tipologia controlli	Conseguenze
Analisi propedeutica entro il 30° giorno successivo	Possibile preclusione all'inserimento nell'archivio
Ulteriori approfondimenti entro 6 mesi	Possibile provvedimento di revoca

Le motivazioni che portano al diniego da parte dell'Agenzia delle Entrate possono derivare da:

- mancanza dei requisiti oggettivi e soggettivi, che comportano cessazione d'ufficio della partita Iva;
- analisi del rischio in base ai criteri individuati nel provvedimento Vies;
- mancato riscontro dell'esattezza e completezza dei dati forniti per l'identificazione Iva;
- soggetto non più attivo;
- soggetto che abbia dichiarato dati falsi o abbia omesso di dichiarare dati rilevanti per l'identificazione;
- gravi inadempimenti agli obblighi Iva nei cinque periodi d'imposta precedenti;

- coinvolgimento in frodi fiscali del titolare dell'impresa individuale, del rappresentante legale, degli amministratori o dei soci;
- altri elementi di criticità in possesso dell'amministrazione.

Il soggetto interessato può verificare l'avvenuta inclusione della propria posizione nell'archivio Vies utilizzando il "servizio di verifica online" dell'Agenzia delle Entrate all'interno del sito <http://www1.agenziaentrate.gov.it/servizi/vies/vies.htm>.

## Nuova decorrenza dei termini per le operazioni intracomunitarie

Con l'approvazione del decreto legislativo contenente disposizioni in materia di semplificazioni fiscali, in attuazione dell'art.7 della delega di cui alla L. n.23/14, la manifestazione di volontà all'effettuazione di operazioni intracomunitarie, espressa nella dichiarazione di inizio attività, determina l'immediata inclusione nella banca dati Vies, secondo modalità operative che saranno definite da un provvedimento dell'Agenzia delle Entrate (che dovrà anche individuare le modalità per esprimere l'opzione in un momento successivo a quello di inizio dell'attività).

In particolare, l'art.22 dello "Schema di decreto legislativo recante disposizioni in materia di semplificazioni fiscali" afferma: "La disposizione prevede che all'atto dell'attribuzione della partita Iva il contribuente possa contestualmente richiedere l'inclusione nella banca dati dei soggetti passivi che effettuano operazioni Intra UE, di cui al Regolamento n.904/2010 del 7 ottobre 2010. La proposta normativa è volta ad assicurare una maggiore armonizzazione della disciplina Iva nazionale al diritto dell'UE in materia di attribuzione del numero identificazione Iva e inserimento dello stesso nella banca dati dei soggetti passivi che effettuano operazioni Intra UE. Alla disposizione in esame non si ascrivono effetti finanziari".

Inoltre, l'Audizione del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 29 luglio 2014 asserisce: "Il Decreto Semplificazioni modifica l'art.35 d.P.R. n.633/72 prevedendo che, all'atto dell'attribuzione della partita iva, il contribuente possa contestualmente richiedere l'inclusione nella banca dati dei soggetti passivi che effettuano operazioni Intra UE, (di cui al Regolamento n.904/10 del 7 ottobre 2010) e possa iniziare, quindi, da subito tale attività, senza che sia necessario attendere gli attuali 30 giorni per il provvedimento di assenso (preventivo) da parte dell'Agenzia. Quest'ultima provvederà all'esclusione della partita iva dalla banca dati nel caso in cui il soggetto passivo non presenti alcun elenco riepilogativo per quattro trimestri consecutivi oppure nel caso in cui l'Ufficio, accerti la non correttezza e completezza dei dati forniti dal contribuente".

Ne discende che le operazioni intracomunitarie potranno quindi essere effettuate dal contribuente all'atto dell'attribuzione della partita Iva, senza dover attendere i 30 giorni a disposizione dell'Amministrazione finanziaria per l'esecuzione dei prescritti controlli.

Nuovi termini di decorrenza per tipologia operazioni	
Termini	Tipologia operazioni
Fino al 30° giorno successivo	Operazioni nazionali ed Intra UE
Dopo il 31° giorno	

A fronte di tale importante semplificazione è tuttavia previsto un significativo irrigidimento delle procedure di controllo poste a carico dell'Agenzia delle Entrate. Gli Uffici dovranno, infatti, verificare la completezza e l'esattezza delle informazioni dichiarate dal contribuente per poi procedere, in caso di esito negativo, alla cessazione della partita Iva e all'esclusione della medesima dalla banca dati Vies.

È inoltre prevista l'esclusione dall'archivio Vies per i contribuenti che non presentano alcun elenco Intrastat per quattro trimestri consecutivi.

Tabella riassuntiva – nuove conseguenze dei controlli	
Tipologia controlli	Conseguenze
Completezza ed esattezza delle informazioni	Possibile cessazione della partita Iva ed esclusione dall'archivio
Mancata presentazione dell'elenco Intrastat per quattro trimestri consecutivi	Esclusione dall'archivio

Va inoltre evidenziato che, proprio in un'ottica di semplificazione, il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate dovrebbe prevedere, al contrario di quanto avviene oggi, la presentazione dell'istanza di inclusione nel Vies in modalità telematica anche attraverso intermediari, dando in questo modo anche ai piccoli operatori la possibilità di ottenere rapidamente l'inclusione nella banca dati, senza dotarsi di proprie credenziali abilitative, ma avvalendosi del professionista di fiducia.

## Tabella riassuntiva - novità della disposizione novellata

Le operazioni intracomunitarie possono essere effettuate all'atto di attribuzione della partita Iva
L'esito negativo dei controlli effettuati dagli Uffici comportano la cessazione della partita Iva e l'esclusione dall'archivio Vies
La non presentazione dell'elenco Intrastat per quattro trimestri consecutivi comporta l'esclusione dall'archivio Vies

### Conseguenze dell'esclusione dall'archivio

L'esclusione dall'archivio Vies determina il venir meno della possibilità di effettuare operazioni intracomunitarie applicando il regime fiscale loro proprio, in quanto il contribuente non può essere considerato come soggetto passivo Iva italiano "abilitato" ai fini dell'effettuazione di operazioni intracomunitarie. Di conseguenza, eventuali operazioni intracomunitarie effettuate non sono da considerare comprese nel regime fiscale degli scambi intracomunitari, ma in quello ordinario.

In termini pratici:

eventuali cessioni di beni, oppure prestazioni "generiche" intracomunitarie, effettuate da un soggetto passivo non incluso nell'archivio Vies, devono essere assoggettate a imposizione in Italia, con i conseguenti riflessi, anche di natura sanzionatoria, nel caso in cui l'operazione non sia invece assoggettata all'Iva in applicazione delle regole proprie del regime Intra UE;

le cessioni di beni e le prestazioni di servizi generiche rese da fornitori UE a soggetti passivi italiani non iscritti nel Vies, devono considerarsi imponibili nel paese del fornitore (Risoluzione n.42/E/12).

I provvedimenti di esclusione dall'archivio sono impugnabili dinanzi alla Commissione tributaria territorialmente competente, ai sensi del D.Lgs. n.546/92, entro 60 giorni dalla data di notificazione dell'atto, da effettuare a mezzo posta ai sensi dell'art.14 L. n.890/82, o con le ulteriori modalità di notifica degli atti tributari.

## Scadenze del mese di gennaio

---

Di seguito evidenziamo i principali adempimenti dal 1 gennaio al 31 gennaio 2015, 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.

### giovedì 15 gennaio

#### **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.

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

#### **Ravvedimento versamenti entro 30 giorni**

Termine ultimo per procedere alla regolarizzazione, con sanzione ridotta pari al 3%, degli omessi o insufficienti versamenti di imposte e ritenute non effettuati, ovvero effettuati in misura ridotta, entro lo scorso 16 dicembre.

### venerdì 16 gennaio

#### **Versamenti Iva mensili**

Scade oggi il termine di versamento dell'Iva a debito eventualmente dovuta per il mese di dicembre, codice tributo 6012.

I contribuenti Iva mensili che hanno affidato a terzi la contabilità (art.1, co.3, DPR n.100/98) versano oggi l'Iva dovuta per il secondo mese precedente.

#### **Dichiarazioni d'intento**

Scade oggi, per i contribuenti Iva mensili, l'invio telematico della comunicazione dei dati relativi alle dichiarazioni di intento che si riferiscono alle operazioni effettuate nel mese di ottobre. Si ricorda che, ai sensi dell'art.2, comma 4, D.L. n.16 del 2 marzo 2012, la comunicazione delle dichiarazioni di intento deve essere effettuata entro il termine di effettuazione della prima liquidazione periodica Iva, mensile o trimestrale, nella quale confluiscono le operazioni realizzate senza applicazione dell'imposta.

#### **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 dicembre, 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 ad essa soggetti, immessi in consumo nel mese precedente.

## **martedì 20 gennaio**

### **Presentazione dichiarazione periodica Conai**

Scade oggi il termine di presentazione della dichiarazione periodica Conai riferita al mese di dicembre ovvero al 4° trimestre 2014, ovvero annuale 2014 da parte dei contribuenti tenuti a tale adempimento con cadenza mensile/trimestrale/annuale.

## **lunedì 26 gennaio**

### **Presentazione elenchi Intrastat mensili e trimestrali**

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

# 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 centinaia 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.



# Fatturazione Elettronica Pubblica Amministrazione

La soluzione TeamSystem per il tuo Studio

Con **Service Web Fatturazione Elettronica** ti permettiamo di offrire ai tuoi clienti il servizio di emissione, inoltro e archiviazione delle fatture elettroniche verso la Pubblica Amministrazione. E naturalmente potrai anche gestire eventuali tue parcelle emesse nei confronti della PA.

Due appositi moduli - uno per le parcelle/ fatture dello studio ed uno per il programma di fatturazione c/terzi - consentono, inoltre, di emettere in automatico i documenti di vendita nel formato XML corretto.

## **1. HAI GIÀ IL FILE IN FORMATO XML E DEVI SOLO SPEDIRLO E ARCHIVIARLO?**

Ti basta accedere al sito dedicato al servizio, autenticarti e fare l'upload del file XML dal tuo computer al server web.

## **2. HAI SOLO UNA FATTURA PRODOTTA IN MODO TRADIZIONALE?**

Una volta che hai effettuato l'accesso al sito web dedicato e ti sei autenticato, devi solo selezionare

l'utility di compilazione manuale e inserire "intestazione" e "corpo" del tuo documento. La compilazione è guidata e semplificata e puoi anche effettuarla in tempi diversi. Ora ti basta un click sul pulsante "Invia fattura" ed hai terminato.

## **3. COSA SUCCEDDE ORA AL TUO DOCUMENTO?**

Una volta che hai inviato il file o compilato il tuo documento noi provvediamo a:

- Apporre la firma digitale;
- Inviarlo all'SDI per l'inoltro all'ufficio della PA destinatario;
- Gestire tutte le notifiche con l'SDI;
- Riportare nella tua area riservata l'esito dell'invio;
- A conservare elettronicamente a termini di legge, se lo desideri, il documento inviato e le relative notifiche.