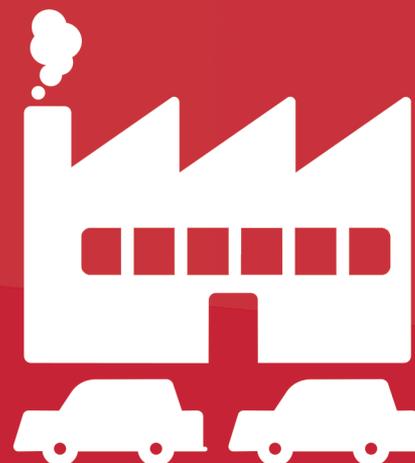


periodico
omologato
DCOER0975
Posteitaliane

B
review



TeamSystem Business review

n. 11/2015

Supplemento a TeamSystem Review n. 227

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 alle imprese

In collaborazione con

 Euroconference

 TeamSystem®

ALYANTE Enterprise

Il sistema ERP più flessibile, nella sua versione più evoluta

ALYANTE Enterprise è la **soluzione integrata che supporta tutti i processi aziendali**, sempre aggiornata con le normative del mercato italiano.

Flessibile e modulare, con una **completezza funzionale** che non ha eguali, una **user experience** innovativa, strumenti per ottimizzare la gestione dei processi e sfruttare tutti i vantaggi del web, del lavoro in mobilità e della collaboration, **ALYANTE Enterprise è dedicata alle grandi imprese che hanno soprattutto bisogno di solidità, affidabilità, completezza, facilità di configurazione e d'uso.**

Una soluzione:

- 1.** modulare e flessibile, che evolve insieme al business;
- 2.** funzionalmente completa, anzi la più completa;
- 3.** capace di supportare in modo integrato tutti i processi aziendali;
- 4.** sempre adeguata alle normative;
- 5.** pensata per la collaboration e il lavoro in mobilità;
- 6.** facile da usare per la sua user experience innovativa.

www.teamsystem.com

 **TeamSystem®**

TeamSystem
Business review

Periodico
di informazione
alle imprese

Editrice TeamSystem
Sede: Via Yuri Gagarin, 205 - 61122 Pesaro
Direttore Responsabile: Sergio Pellegrino

Redazione:
 **Euroconference**
Editoria

S.E. o O.
Riproduzione vietata

Lavoro e previdenza

La riforma dei controlli nel Jobs Act	2
Jobs Act: le principali novità in tema di CIGS	4
Prime indicazioni ministeriali sulle nuove sanzioni per lavoro nero, LUL, prospetti paga e assegni familiari	6
TFR: coefficiente di settembre 2015	10

Economia e finanza

Equo canone di settembre 2015	11
-------------------------------	-----------

Fisco e tributi

La prova dell'esportazione	12
La contabilizzazione delle azioni proprie fra vecchia e nuova disciplina di bilancio	19
D.Lgs. 139/2015: il bilancio in forma abbreviata e il bilancio delle micro imprese	24

La riforma dei controlli nel *Jobs Act*

Con gli ultimi quattro decreti legislativi del 14 settembre ultimo scorso il legislatore ha dato attuazione ad altri importanti segmenti della legge-delega 10 dicembre 2014 n. 183. A distanza di nove mesi, il cd JOB'S ACT incomincia ad assumere una forma ben definita e ci consente di esprimere le prime valutazioni sulla incisività o meno della riforma del nostro diritto del lavoro.

In relazione ai controlli a distanza, l'articolo 23, D.Lgs. 151/2015 ha riscritto l'articolo 4 dello Statuto dei lavoratori, senza rivoluzionare completamente la materia, ma riordinandola e rispondendo con ragionevolezza ed equilibrio ad alcuni problemi che la vecchia disciplina aveva lasciato aperti. Non mancano comunque aspetti ancora poco chiari, che non mancheranno di generare contenzioso e che con maggior attenzione – e una miglior scrittura del testo di legge – forse potevano essere evitati.

Vediamo in sintesi quali erano le critiche principali che si potevano muovere al vecchio testo. Anzitutto, l'autorizzazione all'installazione di apparecchi da cui poteva derivare il controllo a distanza era ammessa solo per la difesa del patrimonio aziendale e non per esigenze di altro tipo, pur meritevoli di tutela. In secondo luogo, l'evolversi della tecnologia negli ultimi 45 anni ha fatto sì che alcuni strumenti di lavoro – assolutamente comuni ed essenziali (un banale Pc, un *tablet*, un telefono cellulare, etc.) – potessero indirettamente consentire il controllo da remoto (o a posteriori) dei dipendenti che li utilizzavano, con l'assurda conseguenza che, stando al vecchio testo di legge, avrebbero dovuto anch'essi essere autorizzati dalle rappresentanze sindacali o dall'ispettorato. Infine c'era la difficile questione dei c.d. controlli difensivi, ammessi da una parte della giurisprudenza, ma sconosciuti al Legislatore. Tutto questo veniva condito – se così di può dire – dalle incertezze generate dalla giurisprudenza, che sul punto ha fatto registrare oscillazioni imprevedibili. Ciò è dovuto anche al fatto che su questi temi si sono trovate ad esprimersi tre diverse autorità giudiziarie, ognuna delle quali culturalmente e istituzionalmente focalizzata su tutele molto differenti. I giudici penali – chiamati in causa quando i datori di lavoro scoprono illeciti penalmente rilevanti commessi dai dipendenti – hanno l'atteggiamento più rigoroso, perché inclini a punire i reati; per questo talora i limiti dell'articolo 4 dello Statuto dei lavoratori vengono del tutto ignorati o aggirati ammettendo la legittimità dei "controlli difensivi". Sul fronte opposto si pongono invece le decisioni del Garante della *privacy*, che – proteso geneticamente a proteggere la riservatezza dei cittadini – ha sempre mostrato l'atteggiamento più garantista nei confronti dei lavoratori, negando quasi sistematicamente quel necessario contemperamento di interessi tra le ragioni dell'impresa e la tutela della *privacy* del lavoratore. Poi ci sono i giudici del lavoro, che si collocano a metà strada, con oscillazioni giurisprudenziali ancor più vistose e imprevedibili.

Esaminando il testo del nuovo articolo 4 dello Statuto dei Lavoratori, gli aspetti positivi della novella sono almeno tre.

In primo luogo, è stato chiarito che gli strumenti da cui può derivare anche un controllo a distanza dei lavoratori possono essere impiegati anche per esigenze organizzative, produttive e di sicurezza del lavoro, non solo per la tutela del patrimonio aziendale. Serve sempre, ovviamente, l'accordo con le rappresentanze sindacali – eventualmente anche solo a livello nazionale, se l'impresa ha unità produttive distribuite su più province o regioni – o, in difetto, l'autorizzazione della DTL (comma 1). In secondo luogo, è stata correttamente esclusa la necessità dell'accordo sindacale o della autorizzazione della DTL per gli strumenti utilizzati dal dipendente per rendere la prestazione lavorativa e per quelli di registrazione degli accessi e delle presenze (comma 2). Il che significa che l'impresa potrà assegnare a un dipendente un Pc, un *tablet*, un telefono cellulare e così via (se utili per lavorare) e potrà anche controllare – a posteriori – che tali strumenti vengano utilizzati nel rispetto delle disposizioni aziendali, senza per questo dover ottenere il previo consenso di altri.

Lavoro e previdenza

Infine, è stato chiarito che le informazioni raccolte a seguito dell'uso di tali strumenti – nel rispetto di quanto sopra detto – potranno essere utilizzate “per tutti i fini connessi al rapporto di lavoro”, quindi anche disciplinari. Ciò a condizione che: i) i lavoratori vengano informati sulle modalità d'uso degli strumenti e dei controlli e che ii) vengano rispettate le norme del Codice della *privacy* (comma 3).

Sono state fornite da parte del Legislatore, quindi, risposte convincenti in ordine ad alcuni profili critici che la precedente formulazione della norma aveva generato.

Certo non tutto è stato risolto e anche il testo della novella presenta alcune delicate criticità, che non mancheranno di generare incertezze e contenzioso.

Anzitutto, sorgeranno non poche discussioni sulla nozione di “strumenti utilizzati dal lavoratore per rendere la prestazione lavorativa”, esclusi dal necessario consenso delle rappresentanze sindacali o della DTL. Infatti, ci possono essere dei casi in cui lo strumento assegnato al lavoratore è solo in parte necessario per rendere la prestazione: si immagini ad un particolare software (magari in grado di ricostruire gli accessi a *internet*) installato sul Pc assegnato al dipendente. Se nessuno metterà in discussione la necessità del Pc per svolgere correttamente il lavoro, può darsi che i lavoratori o le loro rappresentanze contestino l'applicazione di qualche particolare *software* sullo strumento (per cui prudenzialmente sarà meglio ottenere il consenso con l'accordo sindacale o dalla DTL).

Altro aspetto delicato della novella è il richiamo generico di cui al 3° comma al rispetto del codice della *privacy*, quale condizione per l'utilizzo – a qualunque fine – delle informazioni acquisite tramite i controlli (legittimi). Nel necessario contemperamento d'interessi tra ragioni aziendali e rispetto della riservatezza dei dipendenti, è del tutto ragionevole che ai lavoratori venga data informazione sia sulle modalità di uso degli strumenti di controllo sia sulle modalità con cui detti controlli verranno effettuati dal datore di lavoro. Per contro, il rinvio generico al Codice delle *privacy* può generare incertezze e rigidità, anche per l'atteggiamento mostrato nel corso di questi ultimi anni dal Garante nelle decisioni che attenevano alla riservatezza nei luoghi di lavoro; decisioni che erano sempre molto sbilanciate a favore della tutela della *privacy*, con sistematica compressione dell'interesse aziendale del datore di lavoro. Occorrerà che – come ha fatto il legislatore con la novella – anche il Garante comprenda che il rapporto tra datore di lavoro e dipendente non è lo stesso che intercorre tra due qualsiasi cittadini, perché i primi sono legati da un contratto di lavoro, caratterizzato da reciproci diritti e obblighi (che non possono sistematicamente cedere davanti alla tutela della riservatezza).

Riferimenti normativi

Articolo 4, L. 300/1970

D.Lgs. 151/2015

Jobs Act: le principali novità in tema di CIGS

Il Ministero del Lavoro, con circolare n.24 del 5 ottobre 2015, ha illustrato le principali novità in tema di Cigs previste dal D.Lgs. n.148/15.

Le causali per la richiesta della Cigs

Il Dicastero, a tale riguardo, ha precisato che la Cigs potrà essere richiesta quando la sospensione o la riduzione dell'attività lavorativa sia determinata da una delle seguenti causali:

1. riorganizzazione aziendale: quando il programma di riorganizzazione presentato dall'azienda sia caratterizzato dalla presenza di un piano d'interventi volto a fronteggiare le inefficienze della struttura gestionale o produttiva.

Il predetto programma dovrà contenere indicazioni sugli investimenti e sull'eventuale attività di formazione e dovrà essere finalizzato a un consistente recupero occupazionale del personale interessato alle sospensioni o alle riduzioni dell'orario di lavoro.

In detta fattispecie sono ricomprese le fattispecie della ristrutturazione e conversione aziendale ex articolo1, L. 223/1991.

Durata massima di 24 mesi, anche continuativi, in un quinquennio mobile;

2. crisi aziendale, ad esclusione, a decorrere dal 1° gennaio 2016, dei casi di cessazione dell'attività produttiva dell'azienda o di un ramo di essa: il programma di crisi aziendale dovrà contenere un piano di risanamento volto a fronteggiare gli squilibri di natura produttiva, finanziaria, gestionale o derivanti da condizionamenti esterni. Il piano dovrà, pertanto, indicare gli interventi correttivi e gli obiettivi concretamente raggiungibili finalizzati alla continuazione dell'attività aziendale e alla salvaguardia occupazionale. Nell'ambito di detta fattispecie sono ricomprese le fattispecie della crisi per andamento involutivo o negativo degli indicatori economico - finanziari, la crisi aziendale determinata da evento improvviso ed impreveduto e, soltanto fino al 31 dicembre 2015, la crisi per cessazione di attività.

La durata massima del trattamento potrà essere di 12 mesi, anche continuativi, nel quinquennio;

3. contratto di solidarietà: per tale causale è necessaria la stipula di un accordo collettivo aziendale che stabilisca una riduzione dell'orario di lavoro al fine di evitare, in tutto o in parte, la riduzione o la dichiarazione di esubero del personale anche attraverso un suo più razionale impiego. La riduzione media oraria non può essere superiore al 60% dell'orario giornaliero, settimanale o mensile dei lavoratori interessati al contratto di solidarietà. Per ciascun lavoratore, la percentuale di riduzione complessiva dell'orario di lavoro non può essere superiore al 70% (inteso come media di riduzione nell'arco dell'intero periodo per ciascun lavoratore) nell'arco dell'intero periodo per il quale il contratto di solidarietà è stipulato. Gli accordi dovranno indicare le modalità attraverso cui l'impresa, per soddisfare temporanee esigenze di maggior lavoro, potrà modificare in aumento, nei limiti del normale orario di lavoro, l'orario ridotto. Il maggior lavoro prestato comporterà una corrispondente riduzione del trattamento di integrazione salariale.

Durata massima di 24 mesi, anche continuativi, nel quinquennio mobile. Tale durata potrà raggiungere i 36 mesi, anche continuativi, nel quinquennio mobile nel caso in cui, ai fini del calcolo della durata massima complessiva, la durata dei trattamenti concessi a seguito di stipula di CdS sarà computata nella misura della metà entro il limite di 24 mesi nel quinquennio mobile.

La procedura di richiesta della Cigs

In merito alla procedura di richiesta della Cigs il Ministero, con la predetta circolare, ha definito le seguenti fasi:

- consultazione sindacale: l'impresa che intenda richiedere la Cigs, per le causali di riorganizzazione aziendale e di crisi aziendale, deve avviare la procedura di consultazione sindacale ex articolo 24, comma 1 e 2, D.Lgs. 148/2015;

Lavoro e previdenza

- parere delle Regioni: entro 20 giorni dalla conclusione della consultazione sindacale le Regioni esprimono motivato parere in merito alle richieste di Cigs. Decorso inutilmente i predetti 20 giorni, l'Amministrazione potrà procedere indipendentemente dall'acquisizione del suddetto parere;
- procedura amministrativa: la domanda di concessione della Cigs dovrà essere presentata, con modalità telematica, per tutte le causali d'intervento, entro 7 giorni dalla data di conclusione della procedura di consultazione sindacale o dalla data di stipula dell'accordo collettivo aziendale, e dovrà essere corredata dall'elenco nominativo dei lavoratori interessati dalle sospensioni o riduzioni di orario.

La sospensione o la riduzione dell'orario, come concordata dalle parti, decorrono non prima del 30° giorno successivo alla data di presentazione dell'istanza per i trattamenti richiesti dal 1° novembre 2015.

Il procedimento amministrativo si svolgerà esclusivamente in via telematica tramite il canale ufficiale "CIGSonline".

La concessione del trattamento avviene con decreto direttoriale del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali per l'intero periodo richiesto.

Il decreto direttoriale è adottato entro 90 giorni dalla presentazione della domanda, fatte salve eventuali sospensioni del procedimento amministrativo che si potranno rendere necessarie ai fini istruttori.

Nei tre mesi antecedenti la conclusione dell'intervento d'integrazione salariale, le DTL competenti procederanno alle verifiche finalizzate all'accertamento degli impegni aziendali che, se non rispettati, causano l'apertura di un nuovo procedimento amministrativo volto al riesame del decreto di concessione.

Erogazione del trattamento

Il pagamento delle integrazioni deve essere effettuato dall'impresa e sarà poi rimborsato dall'Inps o conguagliato con i contributi dovuti entro sei mesi dalla fine del periodo di paga in corso alla scadenza del termine di durata della concessione o, se successiva, dalla data del provvedimento di concessione.

Può essere autorizzato il pagamento diretto dell'Inps da parte del Ministero del Lavoro.

Riferimenti normativi

D.Lgs. 148/2015

Prime indicazioni ministeriali sulle nuove sanzioni per lavoro nero, LUL, prospetti paga e assegni familiari

Il Ministero del Lavoro, facendo seguito all'emanazione del decreto Semplificazioni, nel quadro dei provvedimenti del Jobs Act, ha diffuso la circolare n.26/2015, per fornire le prime indicazioni applicative delle disposizioni che hanno modificato il regime delle sanzioni relative agli illeciti in materia di lavoro nero, Libro Unico del Lavoro, prospetti di paga e assegni per il nucleo familiare.

Maxisanzione per il lavoro nero

In merito alla sanzione connessa all'impiego di lavoratori subordinati senza preventiva comunicazione di instaurazione del rapporto di lavoro da parte del datore di lavoro privato, con l'esclusione del datore di lavoro domestico, il Ministero ha precisato che:

- è stata eliminata la più favorevole c.d. maxisanzione affievolita, che si poteva applicare nel caso in cui il lavoratore risultasse regolarmente occupato per un periodo lavorativo successivo a quello prestato in nero;
- l'originaria sanzione amministrativa è stata sostituita da una sanzione graduata "per fasce" in relazione alla durata del comportamento illecito (si veda l'apposita tabella), da aumentarsi del 20% a fronte dell'impiego di lavoratori stranieri non in regola con il titolo di soggiorno o di minori in età non lavorativa;
- non è soggetto alla maxisanzione il datore di lavoro che, prima della visita ispettiva o della convocazione per il tentativo di conciliazione monocratica, regolarizzi spontaneamente e integralmente, per l'intera durata, il rapporto di lavoro avviato senza preventiva comunicazione obbligatoria;
- l'applicazione della maxisanzione esclude l'applicazione delle ulteriori sanzioni relative alla mancata comunicazione obbligatoria, alla mancata consegna della lettera di assunzione e alle violazioni in materia di LUL;
- è stata reintrodotta la diffidabilità della maxisanzione, fatta eccezione per i casi di impiego di lavoratori stranieri non in regola con il titolo di soggiorno o di minori in età non lavorativa.

IMPORTI DELLA NUOVA MAXISANZIONE PER LAVORO NERO	
Giorni di effettivo lavoro del lavoratore in nero	Importo della sanzione per ogni lavoratore irregolare*
Fino a 30	Da € 1.500,00 a € 9.000,00
Da 31 fino a 60	Da € 3.000,00 a € 18.000,00
Oltre 60	Da € 6.000,00 a € 36.000,00

*da aumentarsi del 20% nel caso di impiego di stranieri non in possesso di un valido permesso di soggiorno o minori in età non lavorativa

Procedura di diffida

La diffida relativa alla nuova maxisanzione comporta:

- l'esecuzione degli adempimenti formali (istituzione o compilazione del LUL, consegna della lettera di assunzione, comunicazione al Centro per l'impiego, etc.);
- la stipulazione di un contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato, anche con orario parziale, purché non inferiore al 50% dell'orario normale, o di un contratto a tempo pieno e determinato di durata non inferiore a 3 mesi che rispetti la disciplina relativa, inclusi i limiti quantitativi;

Lavoro e previdenza

- l'impossibilità di stipulare un contratto di lavoro intermittente, sia a tempo indeterminato che determinato;
- il mantenimento in servizio dei lavoratori regolarizzati, se ancora in forza al momento dell'accesso ispettivo, per almeno 3 mesi dalla data dell'accesso ispettivo, al netto del periodo in nero che andrà comunque regolarizzato;
- la non applicabilità a tali assunzioni di eventuali agevolazioni;
- il recupero delle retribuzioni eventualmente non versate, con l'emanazione della diffida accertativa.

Per i lavoratori irregolari ancora in forza al momento della visita ispettiva, il termine per ottemperare alla diffida è di 120 giorni dalla notifica del verbale unico. Bisogna:

- regolarizzare l'intero periodo di lavoro in nero secondo le modalità accertate dagli ispettori, incluso il versamento dei contributi e premi;
- stipulare il contratto di lavoro secondo le tipologie prima illustrate;
- mantenere in servizio il lavoratore per almeno 90 giorni di calendario, entro 120 giorni dalla notifica del verbale unico, da comprovare con il pagamento delle retribuzioni, dei contributi e dei premi scaduti entro il termine di adempimento;
- pagare la maxisanzione.

L'adempimento alla diffida consente l'applicazione della sanzione nella misura minima.

Nei casi in cui il rapporto di lavoro si interrompa per cause non imputabili al datore di lavoro nel periodo tra l'accesso ispettivo e la notifica del verbale unico, per l'adempimento alla diffida occorre stipulare un contratto dopo l'accesso ispettivo che, all'esito della verifica, dovrà aver consentito un periodo di effettivo lavoro di almeno 3 mesi entro i 120 giorni dalla notifica del verbale unico.

Qualora il rapporto in nero sia già stato regolarizzato prima della notifica del verbale, la diffida riguarderà solo il mantenimento in servizio del lavoratore per almeno 3 mesi e la richiesta di pagamento del minimo della sanzione.

Il verbale unico, in caso di mancato adempimento alla diffida entro 120 giorni dalla sua notifica, produce gli effetti della contestazione e notificazione degli addebiti accertati nei confronti del trasgressore e dell'obbligato in solido.

Nel caso in cui i lavoratori in nero siano stati regolarmente occupati per un periodo lavorativo successivo, la diffida riguarderà solo la regolarizzazione del periodo in nero (non la stipula del contratto e il conseguente mantenimento in servizio) e il datore di lavoro, entro 45 giorni dalla notifica della diffida stessa, dovrà:

1. rettificare la data di effettivo inizio del rapporto di lavoro;
2. pagare le sanzioni in misura minima;
3. pagare i contributi del periodo in nero.

Stessa procedura si applica ai casi in cui i lavoratori in nero non siano più in forza all'atto della visita ispettiva che ne abbia accertato l'irregolare impiego.

La diffida ora per allora, che consente il pagamento della sanzione nella misura minima, potrà essere adottata qualora il datore di lavoro, prima della redazione del verbale, documenti gli adempimenti previsti, tranne il pagamento della sanzione, che potrà essere effettuato entro 120 giorni dalla notifica del verbale.

Sanzioni applicabili in relazione al momento di commissione degli illeciti	
Illeciti commessi dal 24/9/2015	Si applica la nuova maxisanzione e la procedura di diffida
Illeciti iniziati e cessati prima del 24/9/2015	Si applica la vecchia maxisanzione, inclusa quella affievolita, ma non la procedura di diffida
Illeciti iniziati prima del 24/9/2015, ma proseguiti oltre tale data	Si applica la nuova maxisanzione e la procedura di diffida

Provvedimento di sospensione dell'attività imprenditoriale

Le novità introdotte sono, in sintesi, le seguenti:

1. modifica degli importi delle somme aggiuntive dovute per ottenere la revoca del provvedimento di sospensione;
2. possibilità di chiedere la revoca mediante il versamento del 25% della somma aggiuntiva dovuta e saldo dell'importo residuo entro 6 mesi con maggiorazione del 5%.

Nuovi importi delle somme aggiuntive			
Ipotesi di sospensione	Ordinari	Acconto 25% subito	Saldo 75% maggiorato del 5% entro 6 mesi
Lavoro nero	€ 2.000,00	€ 500,00	€ 1.575,00
Gravi e reiterate violazioni in materia di salute e sicurezza	€ 3.200,00	€ 800,00	€ 800,00

Qualora, nei tempi previsti, il datore di lavoro che abbia scelto di pagare le somme aggiuntive in acconto e saldo non paghi il dovuto o lo paghi solo in parte, il provvedimento di accoglimento dell'istanza, unitamente al provvedimento di revoca della sospensione, costituiscono titolo esecutivo. Per ottenere la revoca del provvedimento di sospensione dell'attività occorre aver regolarizzato i lavoratori in nero secondo una delle tipologie contrattuali prima illustrate per la maxisanzione, ma non si applica il requisito del mantenimento del rapporto per almeno 3 mesi, condizione necessaria ai soli fini della diffida.

La regolarizzazione dei rapporti è verificata anche in relazione all'adempimento degli obblighi di sorveglianza sanitaria, formazione e informazione previsti dalle norme in materia di sicurezza. In particolare, per il settore edile, per il quale la quasi totalità delle violazioni comporta sanzioni penali, il personale ispettivo dovrà adottare provvedimenti di prescrizione obbligatoria e verificarne l'ottemperanza.

Per quanto concerne la regolarizzazione di lavoratori extracomunitari irregolari e di minori illegalmente ammessi al lavoro, non realizzabile in maniera piena, oltre alle somme aggiuntive ai fini della revoca occorre comunque versare i contributi di legge.

LUL, prospetto paga e assegni familiari

La novità consiste nell'introduzione di un criterio di commisurazione della sanzione graduato per fasce in relazione sia al numero di lavoratori coinvolti sia ai periodi in cui permanga la condotta illecita, che, se riconducibile a due diverse fasce, comporterà l'applicazione della sanzione più elevata che assorbirà quella meno grave. Le nuove sanzioni si applicano solo agli illeciti commessi dal 24 settembre 2015.

Sanzioni per omessa o infedele registrazione dei dati che abbiano determinato differenti trattamenti retributivi, previdenziali o fiscali		
Numero di lavoratori	Periodo in mesi	Sanzione amministrativa pecuniaria
Fino a 5	Fino a 6	Da € 150,00 a € 1.500,00
Da 6 a 10	Oltre 6 fino a 12	Da € 500,00 a € 3.000,00
Più di 10	Più di 12	Da € 1.000,00 a € 6.000,00

Lavoro e previdenza

Sanzioni per mancata o ritardata consegna, ovvero omessa o inesatta registrazione sul prospetto paga		
Numero di lavoratori	Periodo in mesi	Sanzione amministrativa pecuniaria
Fino a 5	Fino a 6	Da € 150,00 a € 900,00
Da 6 a 10	Oltre 6 fino a 12	Da € 600,00 a € 3.600,00
Più di 10	Più di 12	Da € 1.200,00 a € 7.200,00

Sanzioni per omessa corresponsione degli assegni familiari		
Numero di lavoratori	Periodo in mesi	Sanzione amministrativa pecuniaria
Fino a 5	Fino a 6	Da € 500,00 a € 5.000,00
Da 6 a 10	Oltre 6 fino a 12	Da € 1.500,00 a € 9.000,00
Più di 10	Più di 12	Da € 3.000,00 a € 15.000,00

Riferimenti normativi

Ministero del Lavoro, circolare n.26/15,

TFR: coefficiente di settembre 2015

S econdo quanto comunicato dall'Istat, l'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati a settembre 2015 è risultato pari a 107,0: a settembre 2015 la percentuale utile per la rivalutazione del TFR maturato al 31 dicembre 2014 è risultata pari a 1,125000.

Decorrenza	Periodo	Indice ISTAT	Aumento rispetto al 2014	Tasso mensile	75% Differenza 2014	Rivalutazione
Gennaio 2015	15 gennaio - 14 febbraio	106,5	0	0,125	0	0,125000
Febbraio 2015	15 febbraio - 14 marzo	106,8	0	0,250	0	0,250000
Marzo 2015	15 marzo - 14 aprile	107,0	0	0,375	0	0,375000
Aprile 2015	15 aprile - 14 maggio	107,1	0,093458	0,500	0,070093	0,570093
Maggio 2015	15 maggio - 14 giugno	107,2	0,186916	0,625	0,140187	0,765187
Giugno 2015	15 giugno - 14 luglio	107,3	0,280374	0,750	0,210280	0,960280
Luglio 2015	15 luglio - 14 agosto	107,2	0,186916	0,875	0,140187	1,015187
Agosto 2015	15 agosto - 14 settembre	107,4	0,373832	1,000	0,280374	1,280374
Settembre 2015	15 settembre - 14 ottobre	107,0	0	1,125	0	1,125000

Equo canone di settembre 2015

L' inflazione del mese di settembre 2015 è stata pari a - 0,1%. Ai fini dell'equo canone, pertanto, la variazione ridotta al 75% è pari a - 0,075% (meno zero virgola zero settantacinque).

Sul sito *internet* dell'ISTAT è stato pubblicato che:

- la variazione percentuale dell'indice del mese di settembre 2015 rispetto a settembre 2014 è risultata pari a - 0,1% (meno zero virgola uno). Variazione utile per le abitazioni e per i locali diversi dalle abitazioni con contratti ai sensi della Legge n.118/85: il 75% risulta pari a - 0,075% (meno zero virgola zero settantacinque);
- la variazione percentuale dell'indice del mese di settembre 2015 rispetto a settembre 2013 risulta pari a - 0,2% (meno zero virgola due). Il 75% risulta pari a - 0,150% (meno zero virgola cento cinquanta). Le variazioni percentuali annuali e biennali sono state prelevate dal sito *internet* dell'ISTAT.

La prova dell'esportazione

Per beneficiare del regime di non imponibilità previsto per le cessioni all'esportazione è indispensabile dimostrare l'avvenuto trasporto/spedizione dei beni al di fuori del territorio doganale comunitario.

Per le esportazioni dirette, di cui alla lettera a) dell'articolo 8, D.P.R. 633/1972, l'impresa italiana deve acquisire la prova dell'avvenuta esportazione, di regola costituita dal messaggio elettronico che la dogana di uscita invia alla dogana di partenza al più tardi, salvo casi giustificati da circostanze particolari, il giorno lavorativo successivo a quello in cui i beni lasciano il territorio doganale comunitario. Per le esportazioni a cura del cessionario non residente, di cui alla lettera b) dell'articolo 8, D.P.R. 633/1972, invece, la prova dell'esportazione continua ad essere costituita da un esemplare della fattura munita del timbro apposto dalla dogana di uscita.

Il trasporto/spedizione dei beni al di fuori del territorio comunitario è uno dei requisiti indispensabili per qualificare l'operazione come una cessione all'esportazione ai fini del riconoscimento del regime di non imponibile Iva previsto dall'articolo 8, D.P.R. 633/1972.

Le modalità di prova dell'avvenuto trasferimento fisico dei beni al di fuori dell'Unione europea dipendono dalla specifica tipologia di cessione all'esportazione posta in essere.

Operazioni che si qualificano come cessioni all'esportazione

L'articolo 8, comma 1, D.P.R. 633/1972 qualifica come cessioni all'esportazione, alle quali si applica il regime di non imponibilità Iva:

- le cessioni, anche tramite commissionari, eseguite mediante trasporto/spedizione dei beni fuori del territorio dell'Unione europea, a cura o a nome dei cedenti o dei commissionari, anche per incarico dei propri cessionari o commissionari di questi (lettera a);
- le cessioni con trasporto/spedizione fuori del territorio dell'Unione europea entro 90 giorni dalla consegna, a cura del cessionario non residente o per suo conto, a eccezione dei beni destinati a dotazione o provvista di bordo di imbarcazioni o navi da diporto, di aeromobili da turismo o di qualsiasi altro mezzo di trasporto a uso privato e dei beni da trasportarsi nei bagagli personali fuori del territorio comunitario (lettera b);
- le cessioni, anche tramite commissionari, di beni diversi dai fabbricati e dalle aree edificabili, e le prestazioni di servizi rese a soggetti che, avendo effettuato cessioni all'esportazione od operazioni intracomunitarie, si avvalgono della facoltà di acquistare, anche tramite commissionari, o importare beni e servizi senza pagamento dell'imposta (lettera c).

Requisiti delle cessioni all'esportazione

Le cessioni all'esportazione per le quali è prevista la prova del trasporto/spedizione dei beni al di fuori dell'Unione europea sono quelle previste dall'articolo 8, comma 1, lettera a) e b), D.P.R. 633/1972, che - di regola - si considerano non imponibili ai fini Iva se ricorrono i seguenti requisiti¹:

- costituzione o trasferimento del diritto di proprietà o di altro diritto reale sul bene;
- trasporto/spedizione del bene al di fuori del territorio comunitario a cura o a nome del cedente (articolo 8, comma 1, lettera a), ovvero a cura o a nome del cessionario non residente (articolo 8, comma 1, lettera b). La previsione del termine di 90 giorni risulta illegittimo alla luce dell'orientamento espresso dalla Corte di Giustizia nella sentenza causa C-563/12 del 19 dicembre 2013, secondo cui dal semplice superamento del suddetto termine non può discendere l'imponibilità in via definitiva della cessione all'esportazione se il cedente è in grado di provare l'effettivo trasporto all'estero dei beni²;

¹ Per maggiori approfondimenti, si veda l'ulteriore articolo pubblicato nel presente numero della rivista.

² Sul punto, si veda anche la risoluzione n. 98/E/2014.

- onerosità dell'operazione avente a oggetto un bene mobile materiale.

A differenza delle cessioni intracomunitarie, anch'esse non imponibili nel Paese del cedente, lo *status* di soggetto passivo Iva del cessionario non è richiesto, per cui le cessioni all'esportazione mantengono la non imponibilità a prescindere dalla qualifica soggettiva del destinatario del bene (soggetto Iva o "privato consumatore").

Prova dell'esportazione diretta

Nell'esportazione diretta, di cui alla lettera a) dell'articolo 8, D.P.R. 633/1972, i soggetti coinvolti sono il cedente italiano, intestatario della bolletta doganale, ed il cessionario extracomunitario.

Con l'entrata in vigore del sistema Ecs (*Export Control System*), introdotto dal Regolamento CE n. 1875/2006, sono state previste due fasi:

- la prima, applicabile dal 1° luglio 2007, ha lo scopo di fornire alle Amministrazioni doganali il controllo delle operazioni di esportazione tramite un sistema elettronico di scambio dei dati tra l'ufficio doganale di esportazione e quello di uscita dal territorio doganale comunitario;
- la seconda, applicabile dal 1° luglio 2009, disciplina gli adempimenti previsti dalla normativa doganale in materia di sicurezza relativi alla dichiarazione di esportazione anticipata di uscita e alla dichiarazione sommaria di uscita.

Operazioni effettuate fino al 30 giugno 2007	<ul style="list-style-type: none"> • Vincolo della merce al regime dell'esportazione mediante presentazione della dichiarazione di esportazione su formulario Dau (Documento Amministrativo Unico) presso la dogana di partenza (o di esportazione), che coincide con l'ufficio doganale preposto alla vigilanza nel luogo in cui l'esportatore è stabilito, ovvero dove le merci sono imballate o caricate per essere esportate (articolo 161, paragrafo 5, Regolamento CEE n. 2913/1992); • consegna, all'esportatore, dell'esemplare n. 3 del Dau, che scorta la merce durante il trasporto fino alla dogana di uscita, che coincide, di regola, con l'ultimo ufficio doganale prima dell'uscita delle merci dal territorio doganale dell'Unione (articolo 793, paragrafo 2, Regolamento CEE n. 2454/1993); • apposizione manuale del timbro (c.d. "visto uscire") sul retro dell'esemplare n. 3 del Dau da parte della dogana di uscita, successivamente riconsegnato all'esportatore quale prova dell'avvenuta esportazione
Operazioni effettuate dal 1° luglio 2007 al 30 giugno 2009	<ul style="list-style-type: none"> • Vincolo della merce al regime dell'esportazione mediante presentazione della dichiarazione di esportazione alla dogana di partenza; • assegnazione all'operazione, da parte della dogana di partenza, di un codice di tracciamento definito Mrn (<i>Movement Reference Number</i>); • rilascio allo spedizioniere o all'esportatore, da parte della dogana di partenza, del Dae (Documento di Accompagnamento all'Esportazione), nel quale viene indicato il codice Mrn, che scorta la merce durante il trasporto fino alla dogana di uscita; • appuramento dell'operazione da parte della dogana di uscita e l'invio, tramite il sistema informativo doganale nazionale (Aida), del messaggio alla dogana di partenza contenente i c.d. "risultati di uscita"; • verifica, da parte dell'esportatore, dell'uscita della merce con la consultazione nella sezione "Servizi online - Tracciamento di movimenti di esportazione o di transito (Mrn)" del sito Internet dell'Agenzia delle dogane
Operazioni effettuate dal 1° luglio 2009	<ul style="list-style-type: none"> • Estensione dell'applicazione del sistema informatico anche alle operazioni prima escluse (nella specie, le operazioni doganali effettuate in procedura domiciliata con preavviso), senza tuttavia apportare modifiche alla procedura operativa in precedenza descritta; • implementazione della documentazione da presentare per permettere la chiusura amministrativa (c.d. "procedura di <i>follow-up</i>") delle operazioni di esportazione effettuate a partire dal 1° luglio 2009 in caso di mancato ricevimento, entro 90 giorni dalla data di svincolo della merce per l'esportazione, da parte della dogana di uscita, del messaggio contenente i "risultati di uscita"

Con il sistema Ecs, l'esemplare n. 3 del Dau è sostituito dal Dae (Documento di Accompagnamento all'Esportazione), nel quale è riportato il codice Mrn (*Movement Reference Number*).

Il Dae viene rilasciato dalla dogana di partenza allo spedizioniere o direttamente all'esportatore e scorta la merce durante il trasporto fino alla dogana di uscita dall'Unione europea.

Rispetto, pertanto, alla procedura applicata fino al 30 giugno 2007, non è più prevista l'apposizione manuale del timbro (c.d. "visto uscire") sul retro dell'esemplare n. 3 del Dau da parte della dogana di uscita, successivamente riconsegnato all'esportatore quale prova dell'avvenuta esportazione. Il "visto uscire" risulta, infatti, sostituito dal messaggio elettronico, inviato dalla dogana di uscita a quella di partenza attraverso il sistema informativo doganale nazionale (Aida), contenente i c.d. "risultati di uscita".

È il suddetto messaggio elettronico, che la dogana di uscita invia alla dogana di partenza al più tardi il giorno lavorativo successivo a quello in cui le merci lasciano il territorio doganale comunitario (salvo casi giustificati da circostanze particolari), che costituisce la prova dell'avvenuta esportazione.

A tal fine, occorre richiedere allo spedizioniere doganale una copia del Dae, nel quale è riportato il codice Mrn attraverso il quale il fornitore può verificare l'uscita della merce con la consultazione nella sezione "Servizi online - Tracciamento di movimenti di esportazione o di transito (Mrn)" del sito *internet* dell'Agenzia delle dogane.

Esportazione diretta

Messaggio elettronico che la dogana di uscita invia alla dogana di partenza al più tardi, salvo casi giustificati da circostanze particolari, il giorno lavorativo successivo a quello in cui i beni lasciano il territorio doganale comunitario.

Procedura operativa

Operativamente, la gestione delle esportazioni si articola nelle seguenti fasi:

- vincolo della merce al regime dell'esportazione mediante presentazione della dichiarazione di esportazione alla dogana di partenza;
- assegnazione all'operazione, da parte della dogana di partenza, del codice Mrn;
- rilascio allo spedizioniere o all'esportatore, da parte della dogana di partenza, del Dae, nel quale viene indicato il codice Mrn, che scorta la merce durante il trasporto fino alla dogana di uscita;
- appuramento dell'operazione da parte della dogana di uscita e invio, tramite il sistema Aida, del messaggio alla dogana di partenza contenente i c.d. "risultati di uscita";
- verifica, da parte dell'esportatore, dell'uscita della merce con la consultazione nella sezione "Servizi online - Tracciamento di movimenti di esportazione o di transito (Mrn)" del sito *internet* dell'Agenzia delle dogane.

Procedura di "follow-up"

Qualora la dogana di uscita, entro 90 giorni dalla data di svincolo della merce per l'esportazione, non abbia ricevuto il messaggio contenente i "risultati di uscita", può essere attivata la procedura di "follow-up":

- dalla dogana di partenza, ovvero
- dall'esportatore, anche prima dello scadere dei 90 giorni, qualora sia certo che la merce ha comunque lasciato il territorio doganale comunitario, ma non ha ancora ricevuto il messaggio contenente i "risultati di uscita".

L'esportatore deve presentare uno o più dei seguenti documenti:

- copia della bolla di consegna firmata o autenticata dal destinatario fuori dal territorio doganale comunitario;
- la prova del pagamento o la fattura di vendita o la bolla di consegna firmata o autenticata dall'operatore economico che ha portato le merci fuori dal territorio doganale comunitario;

³ Cfr. nota Agenzia delle dogane n. 3945/D/2007.

- la dichiarazione firmata o autenticata dalla società che ha portato le merci fuori dal territorio doganale comunitario;
- un documento certificato dalle Autorità doganali di uno Stato membro o di un Paese extra UE. Dopodiché, la dogana di partenza, una volta riscontrata l'uscita della merce dal territorio comunitario, ne dà comunicazione alla dogana di uscita e all'esportatore.

L'annullamento della dichiarazione di esportazione è, invece, prevista nell'ipotesi in cui la dogana di partenza, entro 150 giorni dalla data di svincolo delle merci, non abbia ricevuto il "messaggio di uscita" o non abbia avuto dall'esportatore la prova dell'uscita della merce. In queste ipotesi, l'esportatore, per provare l'avvenuta esportazione, può esibire le prove alternative previste all'articolo 346, D.P.R. 43/1973, ossia:

- le attestazioni e le certificazioni rilasciate da una dogana o da altre P.A. estere;
- i documenti di trasporto internazionale.

Procedura di "follow-up" attivata dall'esportatore	
Quando può essere attivata	Se l'esportatore non ha ricevuto il messaggio contenente i "risultati di uscita": <ul style="list-style-type: none"> • dopo 90 giorni dalla data di svincolo della merce per l'esportazione; • anche prima dello scadere dei 90 giorni, se è certo che la merce ha comunque lasciato il territorio doganale comunitario
Documenti che devono essere presentati dall'esportatore	<ul style="list-style-type: none"> • Copia della bolla di consegna firmata o autenticata dal destinatario fuori dal territorio doganale comunitario; • prova del pagamento o la fattura di vendita o la bolla di consegna firmata o autenticata dall'operatore economico che ha portato le merci fuori dal territorio doganale comunitario; • dichiarazione firmata o autenticata dalla società che ha portato le merci fuori dal territorio doganale comunitario; • documento certificato dalle Autorità doganali di uno Stato membro o di un Paese extra UE
Annullamento della dichiarazione di esportazione	Se la dogana di partenza, entro 150 giorni dalla data di svincolo delle merci, non ha ricevuto il "messaggio di uscita" o non ha avuto dall'esportatore la prova dell'uscita della merce. In tal caso, l'esportatore può provare l'avvenuta esportazione attraverso: <ul style="list-style-type: none"> • le attestazioni e le certificazioni rilasciate da una dogana o da altre Pubbliche Amministrazioni estere; • i documenti di trasporto internazionale

Prova dell'esportazione diretta in triangolazione

Nell'esportazione diretta in triangolazione, a fronte di un unico trasferimento fisico dei beni dal primo cedente italiano al cessionario finale extracomunitario, si verificano due distinti trasferimenti di proprietà, siccome i beni sono venduti:

- dal primo cedente al promotore della triangolazione, anch'esso italiano e
- da quest'ultimo al proprio cliente non residente.

Trasporto/spedizione dei beni a cura o a nome del primo cedente

L'articolo 8, comma 1, lettera a), D.P.R. 633/1972 estende il trattamento di non imponibilità Iva anche alla cessione interna, cioè quella posta in essere tra gli operatori nazionali, alla condizione che il primo cedente dimostri di avere provveduto, su incarico del promotore della triangolazione, a trasportare/spedire i beni al di fuori del territorio comunitario. Secondo la risoluzione n. 35/E/2010, la non imponibilità si applica anche se il contratto di trasporto/spedizione viene stipulato dal cessionario italiano (promotore della triangolazione), purché su mandato ed in nome del cedente.

Tuttavia, secondo il costante orientamento della giurisprudenza, anche comunitaria, è irrilevante, ai fini della configurazione di una triangolazione in regime di non imponibilità, la circostanza che il trasporto/spedizione all'estero dei beni sia avvenuto a cura o in nome del primo cedente, essendo al contrario decisiva la prova che l'operazione, fin dalla sua origine e nella sua rappresentazione

documentale, sia stata voluta dalle parti come cessione nazionale finalizzata al successivo invio al cessionario estero⁴. Questa impostazione è confermata dalla posizione della Corte di Giustizia, secondo cui è ininfluenza, ai fini della non imponibilità, chi abbia la disponibilità dei beni durante il trasporto/spedizione a destinazione del cliente finale non residente⁵.

Modalità di prova dell'esportazione

Ai fini della prova dell'esportazione, occorre considerare distintamente la posizione del primo cedente da quella del promotore della triangolazione, considerato il vero esportatore. In particolare:

- per il primo cedente, restano tuttora valide le indicazioni fornite dalla circolare n. 35/E/1997 (§ 2), secondo cui l'esportazione deve essere provata:
 - in caso di fatturazione immediata, mediante il "visto uscire" apposto dalla dogana di uscita sulla fattura emessa nei confronti del promotore della triangolazione, integrato, alternativamente, con la menzione sia dell'uscita dei beni dal territorio comunitario, sia degli estremi del Dae, apposta dall'ufficio doganale a seguito della presentazione del Dae munito del "visto uscire", oppure con la copia o fotocopia del Dae vistato dalla dogana di uscita;
 - in caso di fatturazione differita, allegando al documento di trasporto – integrato con la destinazione estera dei beni e il tipo di operazione effettuata (nella specie, esportazione diretta in triangolazione) – la copia o fotocopia del Dae munito del visto apposto dalla dogana di uscita, oppure mediante il documento di trasporto – integrato con le informazioni di cui sopra e con gli estremi del Dae – munito del "visto uscire" apposto dall'ufficio doganale a seguito della presentazione del Dae vistato dalla dogana di uscita;
- per il promotore della triangolazione, l'esportazione deve essere provata mediante il messaggio "risultati di uscita" che la dogana di uscita invia alla dogana di partenza e che viene registrato nel sistema Aida. Tale messaggio deve essere conservato unitamente:
 - alla fattura di vendita emessa al cliente non residente;
 - alla copia del Dae munito del visto apposto dalla dogana di uscita.

Esportazione diretta in triangolazione	
Prova per il primo cedente	<p>In caso di fatturazione immediata, "visto uscire" apposto dalla dogana di uscita sulla fattura emessa nei confronti del promotore della triangolazione, integrato, alternativamente:</p> <ul style="list-style-type: none"> • con la menzione sia dell'uscita dei beni dal territorio comunitario, sia degli estremi del Dae, apposta dall'ufficio doganale a seguito della presentazione del Dae munito del "visto uscire"; • con la copia o fotocopia del Dae vistato dalla dogana di uscita. <p>In caso di fatturazione differita:</p> <ul style="list-style-type: none"> • documento di trasporto, integrato con la destinazione estera dei beni e il tipo di operazione effettuata (nella specie, esportazione diretta in triangolazione), con allegata la copia o fotocopia del Dae munito del visto apposto dalla dogana di uscita, ovvero • documento di trasporto, integrato con la destinazione estera dei beni, il tipo di operazione effettuata (nella specie, esportazione diretta in triangolazione) e gli estremi del Dae, munito del "visto uscire" apposto dall'ufficio doganale a seguito della presentazione del Dae vistato dalla dogana di uscita.
Prova per il promotore della triangolazione	<p>Messaggio "risultati di uscita" inviato dalla dogana di uscita alla dogana di esportazione, conservato unitamente:</p> <ul style="list-style-type: none"> • alla fattura di vendita emessa al cliente non residente; • alla copia del Dae munito del visto apposto dalla dogana di uscita.

Prova dell'esportazione a cura del cessionario non residente

Nell'esportazione di cui alla lettera b) dell'articolo 8, D.P.R. 633/1972, i soggetti coinvolti sono il cedente italiano e il cessionario non residente.

⁴ Cfr. Cass., n. 14405/2014; Cass., n. 23735/2013; Cass., n. 13331/2013; Cass., n. 14186/2013; Cass., n. 6898/2011; Cass., n. 24964/2010; Cass., n. 4098/2000.

⁵ Cfr. sentenza causa C-587/10 del 27 settembre 2012; sentenza causa C-430/09 del 16 dicembre 2010; sentenza causa C-245/04 del 6 aprile 2006.

Ai fini doganali, quando il cessionario che cura l'esportazione è extracomunitario, la bolletta doganale è intestata al cedente italiano e la relativa procedura doganale deve essere espletata in Italia⁶. Come, infatti, precisato dall'Agenzia delle dogane nella circolare n. 18/D/2010 (Parte III, § 3.1), il fatto che un esportatore venda la propria merce "ex-works" e che l'acquirente estero sia il soggetto responsabile per il trasporto, non dà diritto a quest'ultimo di decidere il luogo ove presentare la dichiarazione di esportazione il quale deve, quindi, attenersi alla regola secondo la quale la dichiarazione di esportazione deve essere presentata secondo le forme e regole stabilite dalla normativa doganale vigente e, quindi, presso l'ufficio doganale preposto alla vigilanza nel luogo in cui l'esportatore è stabilito o dove le merci sono imballate o caricate per essere esportate.

Dalla citata circolare si desume, inoltre, che il Dae può essere presentato in qualsiasi ufficio doganale italiano, quindi non necessariamente quello competente in base alla residenza del cedente. Tuttavia, l'esportazione compiuta, a livello doganale, presso l'ufficio doganale di altro Stato membro (nella specie, quando la merce viene caricata o imballata in altro Stato membro) non è registrata nel sistema Aida, con la conseguenza che l'Amministrazione finanziaria, non essendo in grado di verificare per via telematica la conclusione dell'operazione, vale a dire l'uscita dei beni dal territorio doganale comunitario, potrebbe disconoscere il trattamento di non imponibilità Iva applicato alla cessione.

A livello fiscale, per le cessioni all'esportazione in esame, l'articolo 8, comma 1, lettera b), D.P.R. 633/1972 richiede la vidimazione apposta dall'ufficio doganale o dall'ufficio postale su un esemplare della fattura.

Nonostante l'introduzione del sistema informatico di controllo delle esportazioni Ecs, la prova dell'esportazione continua ad essere costituita da un esemplare della fattura munita del timbro apposto dalla dogana di uscita⁷. Secondo l'Amministrazione finanziaria, infatti, il Dae, munito del "visto uscire", resta in possesso del cessionario non residente che cura l'esportazione, per cui il cedente italiano non sarebbe in grado di dimostrare l'avvenuta esportazione⁸; in realtà, come precedentemente osservato, la normativa doganale prevede che questa eventualità si abbia solo quando l'esportazione è curata dal cessionario extracomunitario e non anche, quindi, se il cessionario è residente in altro Paese membro dell'Unione europea.

Esportazione a cura del cessionario non residente

Esemplare della fattura di vendita munita del timbro apposto dalla dogana di uscita

Prova dell'esportazione per l'esportatore abituale

Ai sensi dell'articolo 8, comma 1, lettera c), D.P.R. 633/1972, costituiscono cessioni all'esportazione, non imponibili Iva, le cessioni, anche tramite commissionari, di beni diversi dai fabbricati e dalle aree edificabili, e le prestazioni di servizi rese a soggetti che, avendo effettuato cessioni all'esportazione od operazioni intracomunitarie, si avvalgono della facoltà di acquistare, anche tramite commissionari, o importare beni e servizi senza pagamento dell'imposta.

La non imponibilità è limitata alle operazioni (cessioni di beni e prestazioni di servizi) effettuate nei confronti degli esportatori abituali, così come definiti dall'articolo 1, comma 1, lettera a), D.L. 746/1983, alla condizione che l'intento di avvalersi della facoltà di effettuare acquisti o importazioni senza applicazione dell'imposta risulti da apposita dichiarazione, redatta in conformità al modello approvato con provvedimento dell'Agenzia delle entrate n. 159674 del 12 dicembre 2014, trasmessa telematicamente all'Agenzia delle entrate, che rilascia apposita ricevuta telematica. La dichiarazione, unitamente alla ricevuta di presentazione rilasciata dall'Agenzia delle entrate, va consegnata al fornitore. Come specificato dalla nota dell'Agenzia delle dogane n. 58510/D/2015, a decorrere dal 25 maggio 2015, in applicazione dell'articolo 20, D.Lgs. 175/2014, gli esportatori abituali sono, invece, dispensati dalla consegna in dogana della copia cartacea della dichiarazione

⁶ Cfr. articolo 161, paragrafo 5, del Regolamento CEE n. 2913/1992 e articolo 788, paragrafo 2, del Regolamento CEE n. 2454/1993.

⁷ Cfr. circolare Assonime n. 10/2014 (§ 2).

⁸ Cfr. circolare n. 35/E/1997 (§ 4).

d'intento e della relativa ricevuta di presentazione ed è consentito l'utilizzo della dichiarazione d'intento valida per più operazioni doganali.

La normativa Iva, per questa tipologia di esportazione, non definisce i mezzi di prova dell'uscita dei beni dal territorio comunitario e, a livello amministrativo, la circolare n. 35/E/1997 – nel fornire chiarimenti in ordine alla prova dell'avvenuta esportazione – non ha preso in considerazione le operazioni in esame.

Tenuto, inoltre, conto che il citato articolo 8, comma 1, lettera c), D.P.R. 633/1972 estende l'agevolazione anche ai servizi – che, per definizione, non possono essere esportati – ne consegue che all'agevolazione prevista nei confronti dell'esportatore dovrebbe attribuirsi carattere oggettivo.

Del resto, la dichiarazione d'intento non attesta la volontà dell'operatore di esportare i beni acquistati, ma soltanto l'intenzione di acquistare o importare beni/servizi senza Iva. A conferma di questa conclusione, la circolare n. 145/E/1998 (§ 7), a seguito delle modifiche introdotte dalla L. n. 28/1997, ha precisato che l'utilizzo del *plafond* è stato esteso a tutti gli acquisti di beni e servizi e importazioni di beni con la sola esclusione dei fabbricati e delle aree edificabili. Dato che nelle attuali disposizioni non si riscontra più alcun riferimento all'intento, da parte dell'operatore economico, di esportare i beni o di inviarli in altro Stato comunitario, ne consegue che, rispetto al passato, l'agevolazione si rende applicabile anche ai beni ammortizzabili, ai beni acquisiti in *leasing* e all'acquisto delle spese generali, a nulla rilevando, per queste ultime, la loro inerenza o meno con l'attività agevolata.

Alla luce di tali considerazioni, desta perplessità la posizione espressa dalla Corte di Cassazione, secondo cui le cessioni di beni nei confronti degli esportatori abituali, per beneficiare del regime di non imponibilità, devono essere oggettivamente destinate all'esportazione⁹.

Riferimenti normativi

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

risoluzione n. 35/E/1997

circolare n. 18/D/1997

circolare n. 145/E/1998

⁹ Cfr. Cass., n. 14072/2014; Cass., n. 12774/2011; Cass., n. 16819/2008.

La contabilizzazione delle azioni proprie fra vecchia e nuova disciplina di bilancio

In questo contributo si affronta la rappresentazione strettamente contabile delle operazioni relative all'acquisto ed al possesso di azioni di proprie, con particolare riferimento al momento del loro annullamento. In questo contributo, verrà inoltre svolta una comparazione diretta ad evidenziare le principali modifiche che, rispetto all'attuale assetto normativo e contabile, disciplinato dal vigente articolo 2357-ter, comma 3, cod. civ., sono state recentemente introdotte dal D.Lgs. 139/2015 destinato ad essere applicato a partire dai bilanci degli esercizi aventi inizio dal 1 gennaio 2016.

Rappresentazione contabile dell'acquisto di azioni proprie e del successivo annullamento "tipico"

Il vigente comma 3 dell'articolo 2357-ter, cod. civ., prescrive che in occasione dell'acquisto di azioni proprie la società è tenuta ad iscriverne e conservare nel bilancio d'esercizio, sino a quando le azioni proprie non siano trasferite o annullate, una riserva indisponibile di importo pari a quello delle azioni proprie. Il disposto civilistico trova poi una conforme elaborazione bilancistica nel Principio contabile Oic 21 il quale prescrive che:

- le azioni proprie sono iscritte fra le Immobilizzazioni finanziarie (voce B.III.4) oppure nell'attivo circolante (voce C.III.5) a seconda della destinazione dell'investimento; e in corrispondenza
- deve essere contestualmente iscritta nel patrimonio netto una apposita riserva indisponibile denominata "riserva per azioni proprie in portafoglio" (voce A.VI).

Il Principio contabile Oic 21 prescrive peraltro che qualora l'assemblea dei soci avesse deliberato l'acquisto delle azioni proprie, ma questo non fosse ancora stato compiuto dagli amministratori, la riserva per azioni proprie dovrebbe essere comunque già costituita sebbene classificandola fra le "Altre riserve" (voce A.VII).

Esempio

Per esemplificare, si assuma una società il cui patrimonio netto è composto come segue:

Capitale sociale	500.000
riserva legale	100.000
Riserve di utili	300.000

Si ipotizzi che vengano acquistate azioni proprie per un ammontare di 50.000 euro di capitale sociale, per un corrispettivo totale di 200.000 euro.

Nelle scritture contabili della società, l'operazione sarà quindi riflessa come segue.

Azioni proprie (B.III.4)	a	Debiti v/Soci	200.000
Riserve di utili	a	riserva azioni proprie	200.000

Nell'attuale assetto contabile, l'acquisto ed il possesso di azioni proprie non determina quindi alcuna variazione quantitativa, bensì esclusivamente qualitativa, nella composizione del patrimonio netto della società.

In caso di successivo annullamento delle azioni proprie, la modalità c.d. "tipica" passa attraverso la riduzione del capitale sociale e la corrispondente "liberazione" della riserva di utili precedentemente vincolata al momento dell'acquisto dei titoli.

¹ G. Bevilacqua, "Annullamento di azioni proprie senza riduzione del capitale sociale e senza operazioni sul valore nominale: ammissibilità e cautele", in Rivista delle Operazioni Straordinarie, n. 8-9/2015.

Riprendendo i valori del precedente esempio, possiamo osservare che la società aveva acquistato le azioni proprie sostenendo un prezzo di acquisto superiore al loro valore nominale; pertanto, in occasione dell'annullamento delle azioni proprie si determina di fatto il realizzo di una perdita per la società in quanto l'investimento compiuto non produce un equivalente realizzo di attività.

Nelle scritture contabili della società, l'operazione di annullamento delle azioni proprie verrebbe quindi riflessa come segue:

Diversi	a	Diversi	
Capitale sociale			50.000
riserva azioni proprie			200.000
		Azioni proprie	200.000
		Riserve di utili	50.000

La rappresentazione contabile dell'annullamento mostra che:

- per l'ammontare delle azioni proprie corrispondente al capitale sociale annullato (50.000), si provvede alla sua riduzione (quindi, da un capitale sociale di 500.000 si passa ad un capitale di 450.000);
- la riserva per azioni proprie (200.000) viene "liberata" e resa disponibile, ma solo per la parte di essa non corrispondente alla perdita sofferta (perdita pari a 150.000, ossia determinata dalla differenza fra il prezzo di acquisto di 200.000 e il valore del capitale sociale annullato), la quale viene iscritta in una riserva di utili disponibile.

L'annullamento produce quindi una riduzione "reale" del patrimonio netto della società pari complessivamente a 200.000, di cui 50.000 a titolo di capitale e 150.000 a titolo di riserve di utili (pari alla differenza fra la riserva per azioni proprie annullata, e la riserva di utili che viene liberata e resta quindi iscritta nel patrimonio netto della società).

Qualora il corrispettivo pagato per l'acquisto delle azioni proprie fosse stato invece esattamente pari al capitale sociale (nel nostro esempio, 50.000), l'annullamento non avrebbe determinato alcuna perdita per la società e, quindi, nessun effetto sulle riserve, bensì avrebbe prodotto solamente una riduzione "reale" del capitale sociale di pari importo (ossia, di 50.000).

Infine, qualora il corrispettivo pagato per l'acquisto delle azioni proprie fosse stato inferiore al capitale sociale (ad esempio, il prezzo sostenuto per l'acquisto fosse stato pari a 40.000), l'annullamento avrebbe determinato un effetto positivo che avrebbe in ultima analisi condotto alla rilevazione del differenziale positivo (nel nostro esempio, 10.000) fra le altre riserve di utili.

In questo caso, la rilevazione contabile dell'annullamento delle azioni proprie sarebbe stata quindi la seguente:

Capitale sociale	a	Diversi	50.000
		Azioni proprie	40.000
		Riserve di utili	10.000

Rappresentazione contabile dell'annullamento delle azioni proprie con conservazione del capitale sociale

Esistono modalità c.d. "non tipiche" che sono esperibili per addivenire all'annullamento delle azioni proprie, modalità che hanno il pregio di non determinare una modifica del capitale sociale della società.

Una di queste soluzioni consiste nell'effettuare, contestualmente alla riduzione del capitale sociale all'atto dell'annullamento delle azioni proprie, il suo corrispondente (ri)aumento - alla misura originaria - mediante l'imputazione ad aumento gratuito del capitale dell'ammontare della riserva "liberata" dall'operazione stessa. Riprendendo i dati del precedente esempio, ed assumendo un

costo sostenuto per l'acquisto delle azioni proprie pari al loro valore nominale, questa operazione può essere quindi riflessa contabilmente nel seguente modo:

Capitale sociale	a	Azioni proprie	50.000
riserva azioni proprie	a	riserva di utili	50.000
riserva di utili	a	Capitale sociale	50.000

La rappresentazione contabile non cambia in modo sostanziale nel caso in cui il prezzo sostenuto per l'acquisto delle azioni proprie sia stato maggiore o minore del valore nominale del corrispondente capitale sociale in quanto, nel caso di specie, si realizza in ogni circostanza un aumento gratuito del capitale ai sensi dell'articolo 2442, cod. civ., utilizzando allo scopo la riserva di utili "liberata" proprio per effetto dell'annullamento delle azioni proprie. Gli effetti positivi o negativi sul patrimonio netto, a seconda che il prezzo di acquisto delle azioni proprie sia stato minore o maggiore del nominale, sarebbero contabilmente riflessi con le stesse modalità sopra esposte.

Rappresentazione contabile delle azioni proprie secondo la nuova disciplina ex D.Lgs. 139/2015

Come noto, in attuazione della Direttiva 2013/34/UE², il Legislatore italiano ha approvato il D.Lgs. 139/2015 contenente, fra l'altro, numerose modifiche alle disposizioni vigenti in materia di bilancio d'esercizio e di bilancio consolidato. Tali disposizioni, in forza della disciplina transitoria contenuta nel provvedimento normativo³, si applicano ai bilanci relativi agli esercizi finanziari aventi inizio a partire dal 1 gennaio 2016. Allo scopo di mettere a disposizione delle imprese gli standard di riferimento adeguati alle modifiche introdotte dalla nuova normativa contabile, è espressamente previsto che l'Organismo Italiano di Contabilità (Oic) aggiorni i Principi contabili nazionali sulla base delle disposizioni contenute nel D.Lgs. 139/2015.

Per quanto concerne il tema oggetto del presente approfondimento, ovvero la rappresentazione delle azioni proprie nel bilancio d'esercizio, il citato provvedimento normativo prevede una modifica sostanziale dell'attuale testo normativo che condurrà, pertanto, a partire dai bilanci degli esercizi aventi inizio dal 1 gennaio 2016, ad una radicale variazione del modo in cui le azioni proprie sono esposte nei bilanci annuali. L'articolo 6, comma 1, D.Lgs. 139/2015, prescrive infatti la sostituzione del comma 3 dell'articolo 2357-ter, cod. civ., nei termini seguenti:

"L'acquisto di azioni proprie comporta una riduzione del patrimonio netto di eguale importo, tramite l'iscrizione nel passivo del bilancio di una specifica voce, con segno negativo".

Viene, pertanto, soppressa la creazione della riserva indisponibile di importo corrispondente al prezzo sostenuto per l'acquisto delle azioni proprie, in quanto – aderendo ad una rappresentazione più sostanziale dell'operazione in linea con la prassi già adottata dai Principi contabili internazionali – le azioni proprie vengono direttamente esposte a diminuzione del patrimonio netto della società.

In attesa che l'Oic provveda al necessario aggiornamento del Principio contabile Oic 21 alla luce delle modifiche normative citate, è possibile prendere spunto dalle indicazioni già contenute nei Principi contabili internazionali Ias/Ifrs al fine di delineare quelle che saranno le nuove modalità di esposizione in bilancio delle azioni proprie.

² Direttiva relativa ai bilanci d'esercizio, ai bilanci consolidati e alle relative relazioni di talune tipologie di imprese, recante modifica della direttiva 2006/43/CE e abrogazione delle direttive 78/660/CEE e 83/349/CEE, per la parte relativa alla disciplina del bilancio d'esercizio e di quello consolidato per le società di capitali e gli altri soggetti individuati dalla legge, pubblicata in Gazzetta Ufficiale n. 205 del 4 settembre 2015.

³ Articolo 12, comma 1, D.Lgs. 139/2015.

Le operazioni effettuate sui propri strumenti rappresentativi di capitale, come lo sono le azioni proprie, sono infatti trattate dal Principio Ias 32 come variazioni di patrimonio netto e non come investimenti, in quanto nella prospettiva dei Principi contabili internazionali si tratta di operazioni che non generano effetti sul conto economico della società. Si tratta di un approccio molto simile a quello che contraddistingue il nuovo testo del comma 3 dell'articolo 2357-ter, cod.civ., con la conseguenza che al momento dell'acquisto delle azioni proprie sarà rilevato un movimento negativo di patrimonio netto e, specularmente, al momento della vendita, un movimento positivo di patrimonio netto.

Va altresì osservato che, secondo il Principio Ias 32, anche gli utili o le perdite derivanti dal realizzo delle azioni proprie devono essere rilevati direttamente nel patrimonio netto, senza interessamento del conto economico. Questo stesso approccio non sembra potersi collegare in modo diretto alla modifica dell'articolo 2357-ter, comma 3, cod. civ., con la conseguenza che, per quanto attiene alla rappresentazione contabile della eventuale vendita delle azioni proprie, gli utili o le perdite realizzate dovrebbero ragionevolmente continuare ad essere esposti nel conto economico, differentemente da quanto avviene per i soggetti c.d. *Ias Adopter*.

Riprendendo i valori dell'esempio precedente, possiamo quindi immaginare che nel novellato assetto normativo, in vigore dal 2016, anche per i soggetti c.d. non *Ias Adopter*, la rappresentazione contabile dell'acquisto di azioni proprie avverrà con la modalità qui di seguito esposta.

patrimonio netto (Azioni proprie)	a	Debiti v/soci	200.000
-----------------------------------	---	---------------	---------

Diversamente dalla situazione attuale, non si ha quindi più alcuna ulteriore rilevazione afferente alla destinazione di un pari importo alla formazione di una riserva indisponibile nel patrimonio netto. Ai fini della rappresentazione nel bilancio d'esercizio, è quindi plausibile che il possesso delle azioni proprie venga esposto nello Stato patrimoniale con una delle due seguenti modalità alternative:

- a) una prima modalità prevede l'indicazione in un'unica voce dell'intero costo sostenuto per le azioni proprie detenute alla data di chiusura dell'esercizio (nel nostro esempio, 200.000) esponendola a riduzione del patrimonio netto.

Patrimonio netto:

Capitale sociale	500.000
riserva legale	100.000
Riserve di utili	300.000
Azioni proprie	(200.000)

- b) una seconda modalità prevede invece la suddivisione del costo sostenuto per l'acquisto delle azioni proprie nelle due componenti: la parte corrispondente al capitale sociale (50.000), esposta a riduzione del capitale, e la parte eccedente (150.000), esposta invece a riduzione delle altre riserve. La rappresentazione di bilancio secondo questa schema sarebbe quindi la seguente.

Patrimonio netto:

Capitale sociale sottoscritto e versato	500.000
Valore nominale Azioni proprie	(50.000)
Capitale sociale	450.000
riserva legale	100.000
Riserve di utili	300.000
Azioni proprie	(150.000)

Va osservato che, per quanto concerne i soggetti *Ias Adopter*, la guida n. 1 dell'Oic relativa alla transizione ai Principi contabili internazionali esprime una preferenza per la seconda modalità di rappresentazione del possesso di azioni proprie, laddove testualmente prevede che "... anche il va-

lore nominale delle azioni proprie riacquistate, secondo quanto previsto dallo Ias 32, è da esporsi in diminuzione del capitale emesso, mentre il premio e lo sconto rispetto al valore nominale rettifica le altre componenti del netto”.

In caso di successivo annullamento delle azioni proprie, si procederà invece a rilevare la riduzione reale del capitale sociale e delle corrispondenti riserve di utili secondo una rappresentazione contabile che é sintetizzabile come segue.

Diversi	a Diversi		
Capitale sociale		50.000	
Riserve di utili		150.000	
	Azioni proprie		200.000

Riferimenti normativi

articoli 2357-ter, cod. civ.

D.Lgs. 139/2015

D.Lgs. 139/2015: il bilancio in forma abbreviata e il bilancio delle micro imprese

Il D.Lgs. 139/2015 ha recepito la Direttiva UE 34/2013 che sostituisce la "Quarta direttiva" anche per quello che riguarda il bilancio delle società di capitali di minori dimensioni. Nel presente contributo vengono segnalate alcune novità in tema di bilancio abbreviato e la novità assoluta dell'ulteriore categoria del bilancio delle micro imprese.

La Direttiva UE 34/2013 (articolo 3) suddivide le imprese in quattro categorie: micro imprese, imprese piccole, medie e grandi.

Nel nostro ordinamento non è mai stata recepita la categoria delle medie imprese, mentre con il D.Lgs. 139/2015 è avvenuta, in aggiunta alla categoria delle piccole imprese, l'introduzione sistematica della categoria delle micro-imprese, accompagnata da consistenti semplificazioni in materia di bilancio, con riferimento al contenuto dell'informativa ed ai criteri di valutazione.

Nel presente contributo sono presi in considerazione i seguenti aspetti:

1. le modifiche al bilancio in forma abbreviata, introdotte dall'articolo 6, comma 12, D.Lgs. 139/2015;
2. il nuovo bilancio delle micro imprese, introdotto dall'articolo 6, comma 13 del citato decreto.

Le modifiche al bilancio in forma abbreviata

Il D.Lgs. 139/2015 ha introdotto significative novità in tema di bilancio in forma abbreviata (articolo 2435-*bis*, cod. civ.) nei seguenti aspetti:

- a) soggetti;
- b) documenti di bilancio;
- c) Stato patrimoniale;
- d) Conto economico;
- e) Nota integrativa;
- f) valutazioni di bilancio.

a *Soggetti*

La norma non contiene novità sui soggetti che possono redigere il bilancio in forma abbreviata. Pertanto, così come previsto dall'articolo 2435-*bis* cod. civ., si tratta di società, che non abbiano emesso titoli negoziati in mercati regolamentati, quando, nel primo esercizio o, successivamente, per due esercizi consecutivi, non abbiano superato due dei seguenti limiti:

- totale dell'attivo dello stato patrimoniale: 4.400.000 euro;
- ricavi delle vendite e delle prestazioni: 8.800.000 euro;
- numero di dipendenti occupati in media nell'esercizio 50.

La redazione del bilancio in forma abbreviata rappresenta nel nostro ordinamento una facoltà (e non un obbligo); tale facoltà decade e pertanto le società devono redigere il bilancio in forma ordinaria quando, per il secondo esercizio consecutivo, abbiano superato due dei suddetti limiti.

b *Documenti di bilancio*

Le società che redigono il bilancio in forma abbreviata sono esonerate, secondo la nuova norma civilistica qui illustrata, dalla redazione del Rendiconto finanziario, previsto come documento obbligatorio per le società che redigono il bilancio in forma ordinaria.

Inoltre, come nella previgente disposizione normativa, le società che redigono il bilancio in forma abbreviata sono esonerate dalla predisposizione della relazione sulla gestione quando in Nota integrativa forniscono le seguenti informazioni:

- il numero e il valore nominale sia delle azioni proprie sia delle azioni o quote di società controllanti possedute dalla società, anche per tramite di società fiduciaria o per interposta persona, con l'indicazione della parte di capitale corrispondente (articolo 2428, punto 3, cod. civ.);
- il numero e il valore nominale sia delle azioni proprie sia delle azioni o quote di società controllanti acquistate o alienate dalla società nel corso dell'esercizio, anche per tramite di società fiduciaria o per interposta persona, con l'indicazione della corrispondente parte di capitale, dei corrispettivi e dei motivi degli acquisti e delle alienazioni (articolo 2428, punto 4, cod. civ.).

I documenti di bilancio restano quindi invariati rispetto al passato, e continuano ad essere rappresentati dallo Stato patrimoniale, dal Conto economico e dalla Nota integrativa, tutti in formato abbreviato.

c Stato patrimoniale

Lo Stato patrimoniale in forma abbreviata rimane invariato, con la sola novità che dalle voci delle immobilizzazioni materiali e immateriali non devono più essere detratti in forma esplicita gli ammortamenti e le svalutazioni.

Per il resto, la nuova norma mantiene invariate le attuali semplificazioni, e cioè:

- lo Stato patrimoniale in forma abbreviata comprende solo le voci contrassegnate nell'articolo 2424, cod. civ. con lettere maiuscole e con numeri romani;
- le voci A e D dell'attivo possono essere comprese nella voce C II;
- la voce E del passivo può essere compresa nella voce D;

nelle voci C II dell'attivo e D del passivo devono essere separatamente indicati i crediti e i debiti esigibili oltre l'esercizio successivo.

d Conto economico

Il Conto economico in forma abbreviata disciplinato dalla nuova norma prevede, rispetto alla situazione attuale, la presenza, in forma raggruppata, delle nuove voci D.18.d) e D.19.d) (relative alle rivalutazioni ed alle svalutazioni di strumenti finanziari derivati), e l'eliminazione dei proventi e oneri straordinari (voci E.20 ed E.21), in linea con quanto avviene nel Conto economico in forma ordinaria.

Per il resto, la norma mantiene invariate le attuali semplificazioni, e cioè i seguenti possibili raggruppamenti di voci:

- voci A.2 e A.3;
- voci B.9.c), B.9.d) e B.9.e);
- voci B.10.a), B.10.b) e B.10.c);
- voci C.16.b) e C.16.c);
- voci D.18.a), D.18.b), D.18.c) e D.18.d);
- voci D.19.a), D.19.b), D.19.c) e D.19.d).

e Nota integrativa

L'intervento legislativo in tema di Nota integrativa abbreviata ha il pregio di indicare le informazioni che devono essere riportate nel documento, e non più, come nel codice civile finora in vigore, l'elenco delle informazioni da omettere rispetto alla Nota integrativa in forma ordinaria.

Le informazioni da indicare nella Nota integrativa sono le seguenti:

1. eventuali informazioni di carattere generale;
2. informazioni specifiche obbligatorie.

Di seguito vengono illustrate le suddette categorie di informazioni.

1 Eventuali informazioni di carattere generale

Le eventuali informazioni di carattere generale, da fornire al verificarsi dell'evento o della situazione considerata, sono le seguenti:

- se le informazioni di bilancio richieste da specifiche disposizioni di legge non sono sufficienti a

dare una rappresentazione veritiera e corretta, si devono fornire le informazioni complementari necessarie allo scopo (articolo 2423, comma 3);

- se, in casi eccezionali, l'applicazione di una disposizione di legge è incompatibile con la rappresentazione veritiera e corretta, la disposizione non deve essere applicata: in questa ipotesi, la Nota integrativa deve motivare la deroga e deve indicarne l'influenza sulla rappresentazione della situazione patrimoniale, finanziaria e del risultato economico (articolo 2423, comma 5);
- le voci precedute da numeri arabi possono essere raggruppate: in questo caso la Nota integrativa deve contenere distintamente le voci oggetto di raggruppamento (articolo 2423-ter, comma 2);
- per ogni voce dello Stato patrimoniale e del Conto economico deve essere indicato l'importo della voce corrispondente dell'esercizio precedente: se le voci non sono comparabili, quelle relative all'esercizio precedente devono essere adattate. La non comparabilità e l'adattamento, o l'impossibilità di questo, devono essere segnalati e commentati nella Nota integrativa (articolo 2423-ter, comma 5);
- le partecipazioni in altre imprese in misura non inferiore a quelle stabilite dal comma 3 dell'articolo 2359 cod. civ. si presumono immobilizzazioni: una diversa collocazione in bilancio deve essere giustificata in Nota integrativa (articolo 2424-bis, comma 2, cod. civ.);
- quando una partecipazione è iscritta per la prima volta con il metodo del patrimonio netto, il costo di acquisto superiore al valore corrispondente del patrimonio netto può essere iscritto nell'attivo, purché ne siano indicate le ragioni nella Nota integrativa (articolo 2426, comma 1, n. 4, cod. civ.);
- nella Nota integrativa è fornita una spiegazione del periodo di ammortamento dell'avviamento (articolo 2426, comma 1, n. 6, cod. civ.).

2 Informazioni specifiche obbligatorie

Le informazioni che la normativa novellata richiede obbligatoriamente sono le seguenti, desunte dalle informazioni che devono essere fornite nel bilancio in forma ordinaria:

- articolo 2427, n. 1: i criteri applicati nella valutazione delle voci del bilancio, nelle rettifiche di valore e nella conversione dei valori non espressi all'origine in moneta avente corso legale nello Stato;
- articolo 2427, n. 2: i movimenti delle immobilizzazioni, specificando per ciascuna voce: il costo; le precedenti rivalutazioni, ammortamenti e svalutazioni; le acquisizioni, gli spostamenti da una ad altra voce, le alienazioni avvenute nell'esercizio; le rivalutazioni, gli ammortamenti e le svalutazioni effettuati nell'esercizio; il totale delle rivalutazioni riguardanti le immobilizzazioni esistenti alla chiusura dell'esercizio. Tale aggiunta rispetto alla precedente versione della Nota integrativa in forma abbreviata, con particolare riferimento agli ammortamenti delle immobilizzazioni, è riconducibile alla scelta del Legislatore di eliminare dallo schema di Stato patrimoniale la detrazione esplicita degli ammortamenti e delle svalutazioni;
- articolo 2427, n. 6, adattato alle imprese minori: distintamente per ciascuna voce, l'ammontare dei debiti di durata residua superiore a 5 anni e dei debiti assistiti da garanzie reali su beni sociali, con specifica indicazione della natura delle garanzie e senza indicazione della ripartizione geografica;
- articolo 2427, n. 8: l'ammontare degli oneri finanziari imputati nell'esercizio ai valori iscritti nell'attivo dello Stato patrimoniale, distintamente per ogni voce;
- articolo 2427, nuovo n. 9: l'importo complessivo degli impegni, delle garanzie e delle passività potenziali non risultanti dallo Stato patrimoniale, con indicazione della natura delle garanzie prestate; gli impegni esistenti in materia di trattamento di quiescenza e simili, nonché gli impegni assunti nei confronti di imprese controllate, collegate, nonché controllanti e imprese sottoposte al controllo di quest'ultime sono distintamente indicati;
- articolo 2427, nuovo n. 13: l'importo e la natura dei singoli elementi di ricavo o di costo di entità o incidenza eccezionali;
- articolo 2427, n. 15: il numero medio dei dipendenti, anche omettendo la ripartizione per categoria;
- articolo 2427, nuovo n. 16: l'ammontare dei compensi, delle anticipazioni e dei crediti concessi agli amministratori ed ai sindaci, cumulativamente per ciascuna categoria, precisando

il tasso d'interesse, le principali condizioni e gli importi eventualmente rimborsati, nonché gli impegni assunti per loro conto per effetto di garanzie di qualsiasi tipo prestate, precisando il totale per ciascuna categoria;

- articolo 2427, n. 22-*bis*: le operazioni realizzate con parti correlate, precisando l'importo, la natura del rapporto e ogni altra informazione necessaria per la comprensione del bilancio relativa a tali operazioni, qualora le stesse non siano state concluse a normali condizioni di mercato. Le informazioni relative alle singole operazioni possono essere aggregate secondo la loro natura, salvo quando la loro separata evidenziazione sia necessaria per comprendere gli effetti delle operazioni medesime sulla situazione patrimoniale e finanziaria e sul risultato economico della società. La norma precisa che le società possono limitare l'informativa richiesta alle operazioni realizzate direttamente o indirettamente con i loro maggiori azionisti, a quelle con i membri degli organi di amministrazione e controllo, nonché con le imprese in cui la società stessa detiene una partecipazione;
- articolo 2427, n. 22-*ter*, adattato alle imprese minori: la natura e l'obiettivo economico di accordi non risultanti dallo stato patrimoniale, anche omettendo le indicazioni riguardanti gli effetti patrimoniali, finanziari ed economici;
- articolo 2427, nuovo punto 22-*quater*: la natura e l'effetto patrimoniale, finanziario ed economico dei fatti di rilievo avvenuti dopo la chiusura dell'esercizio;
- articolo 2427, nuovo punto 22-*sexies*, adattato alle imprese minori: il nome e la sede legale dell'impresa che redige il bilancio consolidato dell'insieme più piccolo di imprese di cui l'impresa fa parte in quanto impresa controllata, anche omettendo l'indicazione del luogo in cui è disponibile la copia del bilancio consolidato;
- articolo 2427-*bis*, n. 1: per ciascuna categoria di strumenti finanziari derivati devono essere indicati i seguenti elementi: il loro *fair value*; informazioni sulla loro entità e sulla loro natura, compresi i termini e le condizioni significative che possono influenzare l'importo, le scadenze e la certezza dei flussi finanziari futuri; gli assunti fondamentali su cui si basano i modelli e le tecniche di valutazione, qualora il *fair value* non sia stato determinato sulla base di evidenze di mercato; le variazioni di valore iscritte direttamente nel conto economico, nonché quelle imputate alle riserve di patrimonio netto; una tabella che indichi i movimenti delle riserve di *fair value* avvenuti nell'esercizio.

f Valutazioni di bilancio

In tema di valutazioni di bilancio, la norma qui illustrata prevede per le società che redigono il bilancio in forma abbreviata la facoltà, in deroga a quanto disposto dall'articolo 2426, cod. civ., di iscrivere i titoli immobilizzati al costo di acquisto, i crediti al valore di presumibile realizzo e i debiti al valore nominale, (per crediti e debiti al posto dell'utilizzo del costo ammortizzato).

Il nuovo bilancio delle micro imprese

La norma individua una nuova categoria di imprese, le micro imprese, il cui bilancio viene disciplinato dal nuovo articolo 2435-*ter*.

I punti salienti che caratterizzano il bilancio delle micro imprese sono i seguenti:

- a) soggetti;
- b) schemi di bilancio;
- c) semplificazioni;
- d) norme non applicabili.

Di seguito vengono sintetizzati gli indicati aspetti.

a Soggetti

La norma considera micro imprese le società che non abbiano emesso titoli negoziati in mercati regolamentati che nel primo esercizio o, successivamente, per due esercizi consecutivi, non abbiano superato due dei seguenti limiti:

- totale dell'attivo dello Stato patrimoniale: 175.000 euro;
- ricavi delle vendite e delle prestazioni: 350.000 euro;
- numero sei dipendenti occupati in media nell'esercizio 5 unità.

Le società che si avvalgono delle esenzioni per le micro imprese devono redigere il bilancio, a seconda dei casi, in forma abbreviata o in forma ordinaria quando per il secondo esercizio consecutivo abbiano superato due dei suddetti limiti.

b *Schemi di bilancio*

Gli schemi di bilancio sono quelli previsti per il bilancio in forma abbreviata, senza ulteriori semplificazioni.

c *Semplificazioni*

La norma prevede che le micro imprese siano esonerate dalla redazione dei seguenti documenti:

- rendiconto finanziario;
- Nota integrativa, quando in calce allo stato patrimoniale risultino le informazioni previste dall'articolo 2427 in tema di impegni e garanzie potenziali (numero 9) e di compensi ad amministratori e sindaci (numero 16);
- relazione sulla gestione, quando in calce allo Stato patrimoniale risultino le informazioni previste dall'articolo 2428, punti 3 e 4, relative al numero ed al valore nominale delle azioni proprie e delle azioni o quote di società controllanti, ed alla loro movimentazione nell'esercizio.

d *Norme non applicabili*

La norma considera esplicitamente non applicabili alle micro imprese le seguenti disposizioni del codice civile:

- articolo 2423, comma 6: *"il bilancio deve essere redatto in unità di euro, senza cifre decimali, ad eccezione della Nota integrativa che può essere redatta in migliaia di euro"*;
- articolo 2426, comma 1, n. 11-bis, relativo agli strumenti finanziari derivati.

Riferimenti normativi

D.Lgs. 139/2015

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.



Fatturazione Elettronica Pubblica Amministrazione

La soluzione TeamSystem per la tua Azienda

Con **Service Web Fatturazione Elettronica** possiamo aiutarti a gestire l'intero processo di emissione delle fatture elettroniche verso la Pubblica Amministrazione.

Uno specifico modulo per la Fatturazione Elettronica studiato per il tuo gestionale Gamma ti permette inoltre di emettere in automatico il documento 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'utilità 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 SUCCEDERÀ 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.