

Rreview



TeamSystem Review

n. 233

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®

LYNFA® Gestione dello Studio

L'ERP per il tuo Studio Professionale

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

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

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

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

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

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

3. Automatismi integrati per fatturare rapidamente e senza errori.

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

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

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

www.teamssystem.com

 **TeamSystem®**

TeamSystem
Review

Periodico
di informazione
fiscale

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

Redazione:

 **Euroconference**
Editoria

S.E. o O.

Riproduzione vietata

Schede operative

I costi di ricerca e sviluppo (e pubblicità): nuova disciplina contabile e profili critici in assenza del regime transitorio	2
Aspetti patologici della fuoriuscita dei beni dall'impresa	7
L'Iva sui servizi di <i>e-commerce</i>	14

Scadenzario

Scadenze del mese di giugno	26
-----------------------------	-----------

I costi di ricerca e sviluppo (e pubblicità): nuova disciplina contabile e profili critici in assenza del regime transitorio

Il Legislatore italiano con il D.Lgs. 139/2015, che recepisce la Direttiva 2013/34/UE, ha introdotto sostanziali novità in materia di costi di ricerca e sviluppo (e pubblicità) allineando, nella sostanza ancor prima che nella forma, la nuova disciplina contabile nazionale a quella internazionale. Il presente contributo, dopo aver analizzato la disciplina contabile prevista dal codice civile e dal Principio contabile Oic 24 in vigore fino al 31 dicembre 2015, approfondisce le novità introdotte soffermandosi sulle nuove regole di capitalizzazione e di ammortamento nonché sui profili applicativi delle medesime, in assenza di un apposito regime transitorio, ai bilanci d'esercizio 2016. Sono analizzati, infine, i potenziali riflessi fiscali del nuovo regime contabile.

Cenni introduttivi

Il D.Lgs. 139/2015, che ha attuato la Direttiva 2013/34/UE, introduce notevoli cambiamenti nella redazione dei bilanci delle società con riferimento ai costi di ricerca, sviluppo e pubblicità. Prima di analizzare nello specifico le novità cerchiamo di definire l'ambito applicativo delle nuove norme nonché la situazione attuale che resterà in vigore per la redazione dei bilanci al 31 dicembre 2015. Nel nostro ordinamento non esiste una definizione di ricerca e sviluppo; il codice civile si è limitato a classificare le spese di ricerca e sviluppo aventi durata pluriennale (unitamente ai costi di pubblicità) quali immobilizzazioni immateriali iscrivibili in bilancio esclusivamente previo consenso dell'organo di controllo (ove quest'ultimo sia presente).

L'assegnazione della "etichetta pluriennale" di un determinato onere, tuttavia, è procedimento da adottare con estrema prudenza, perché la particolarità delle spese - correlata con la possibile aleatorietà delle congetture sottostanti e determinanti ai fini della capitalizzazione - si presta a comportamenti opportunistici: fra questi la possibilità di migliorare risultati economici che, in assenza di capitalizzazione, sarebbero ritenuti non soddisfacenti.

L'Organismo Italiano di Contabilità (di seguito anche "Oic"), pertanto, nel Principio contabile Oic 24 attualmente vigente, procede dapprima a una definizione dei costi in esame, e successivamente pone limiti piuttosto stringenti circa la facoltà di capitalizzazione.

In particolare l'Oic 24 definisce:

- la ricerca di base come l'insieme di studi, esperimenti, indagini e ricerche che non hanno una finalità definita con precisione, ma che si considera di utilità generica alla società. Detti costi rappresentano pertanto oneri di periodo e, come tali, addebitati al Conto economico dell'esercizio in cui sono sostenuti, poiché rientrano nella ricorrente e ordinaria operatività dell'impresa;
- la ricerca applicata, o finalizzata a uno specifico prodotto o processo produttivo, come l'insieme di studi, esperimenti, indagini e ricerche che si riferiscono direttamente alla possibilità e utilità di realizzare uno specifico progetto;
- lo sviluppo come l'applicazione dei risultati della ricerca o di altre conoscenze possedute o acquisite in un piano o in un progetto per la produzione di materiali, dispositivi, processi, sistemi o servizi, nuovi o sostanzialmente migliorati, prima dell'inizio della produzione commerciale o dell'utilizzazione.

I costi di pubblicità rappresentano invece quelle componenti negative di reddito sostenute con l'obiettivo di portare a conoscenza dell'esistenza dei prodotti o servizi offerti a un numero crescente di consumatori, oltre che a incrementare la desiderabilità dei prodotti stimolando la formazione e l'intensificazione della domanda.

I requisiti di capitalizzazione

L'articolo 2426, comma 1, numero 5), cod. civ., nella versione attualmente non più in vigore, ma ancora applicabile nella redazione dei bilanci 2015, prevede che "... i costi di ricerca, di sviluppo e di pubblicità aventi utilità pluriennale possono essere iscritti nell'attivo con il consenso, ove esistente, del collegio sindacale e devono essere ammortizzati entro un periodo non superiore a 5 anni".

La capitalizzazione è, pertanto, consentita dalla norma (e, con riferimento ai bilanci chiusi al 31 dicembre 2015, con le criticità evidenziate nel paragrafo successivo) ma il citato Principio contabile Oic 24 ha precisato, opportunamente, che:

- i costi di ricerca di base non sono capitalizzabili ma devono transitare da Conto economico nell'esercizio di sostenimento;
- i costi di ricerca applicata e di sviluppo hanno legittimità di capitalizzazione a condizione che:
 - a) siano relativi a un prodotto o processo chiaramente definito, nonché identificabili e misurabili mediante un sistema contabile o extracontabile adeguato e abbiano diretta inerenza al prodotto, al processo o al progetto per la cui realizzazione essi sono stati sostenuti;
 - b) siano riferiti a un progetto realizzabile, cioè tecnicamente fattibile, per il quale la società possieda o possa disporre delle necessarie risorse;
 - c) siano recuperabili, vale a dire che le aspettative di ricavi correlati al progetto siano almeno sufficienti a coprire i costi sostenuti per lo studio dello stesso, dopo aver dedotto tutti gli altri costi di sviluppo, i costi di produzione e di vendita che si sosterranno per la commercializzazione del prodotto.

Ai fini della valutazione circa l'esistenza dei requisiti di realizzabilità e recuperabilità, diventa quindi imprescindibile la conoscenza del settore e del mercato di riferimento in cui opera l'impresa da compiersi auspicabilmente attraverso un'attendibile analisi dei futuri costi e ricavi imputabili al progetto.

L'Oic 24, a titolo puramente esemplificativo, prevede che i costi di ricerca applicata e sviluppo capitalizzabili nell'attivo patrimoniale possano essere composti: dagli stipendi, i salari e gli altri costi relativi al personale impegnato nelle attività di ricerca e sviluppo; dai costi dei materiali e dei servizi impiegati nelle attività di ricerca e sviluppo; dall'ammortamento di immobili, impianti e macchinari, nella misura in cui tali beni sono impiegati nelle attività di ricerca e sviluppo; dai costi indiretti, diversi dai costi e dalle spese generali e amministrativi afferenti esclusivamente all'attività di ricerca e sviluppo; dagli altri costi, quali ad esempio l'ammortamento di brevetti e licenze, nella misura in cui tali beni sono impiegati nell'attività di ricerca e sviluppo.

- i costi di pubblicità possono essere capitalizzati, in via del tutto residuale, solo se si tratta di operazioni non ricorrenti (ad esempio il lancio di una nuova attività produttiva, l'avvio di un nuovo processo produttivo diverso da quelli avviati nell'attuale *core business*) che sono relative ad azioni dalle quali la società ha la ragionevole aspettativa di importanti e duraturi ritorni economici risultanti da piani di vendita approvati dagli organi amministrativi.

Il processo di ammortamento e il limite alla distribuzione dei dividendi

Qualora capitalizzati, i costi di ricerca, di sviluppo e pubblicità sono ammortizzati in un periodo non superiore a 5 anni. Sul punto si evidenzia che l'Oic 24 ha giustificato il limitato arco temporale di ammortamento a causa dell'assoluta particolarità delle spese in oggetto e della loro incerta valutazione. Inoltre l'ultimo periodo della norma citata prevede – quale ulteriore presidio a tutela dei creditori nel caso in cui la società abbia capitalizzato costi di ricerca, sviluppo e pubblicità - una limitazione alla distribuzione dei dividendi, da effettuarsi "*solo se residuano riserve disponibili sufficienti a coprire l'ammontare dei costi non ammortizzati*".

Si riporta di seguito, nell'apposita tavola di sintesi, il trattamento contabile previsto dal disposto normativo e dal Principio contabile Oic 24 in vigore fino al 31 dicembre 2015:

Schede operative

Tipologia di onere	Trattamento contabile	Metodo di ammortamento
Ricerca di base	Oneri di competenza dell'esercizio da imputare al Conto economico	Non applicabile
Ricerca applicata	Oneri capitalizzabili al ricorrere dei requisiti previsti dall'Oic 24	Ammortizzati in un periodo non superiore a 5 anni
Sviluppo	Oneri capitalizzabili al ricorrere dei requisiti previsti dall'Oic 24	Ammortizzati in un periodo non superiore a 5 anni
Pubblicità	Generalmente si tratta di oneri di competenza dell'esercizio da imputare al Conto economico salvo alcune casi specifici, previsti dall'Oic 24, in cui ne è prevista la capitalizzazione	Qualora capitalizzati, ammortamento in un periodo non superiore a 5 anni

Le novità introdotte dal D.Lgs. 139/2015

Tra le modifiche apportate alla disciplina del bilancio d'esercizio delle società di capitali, il D.Lgs. 139/2015 (di seguito anche "Decreto bilanci" o "Decreto") introduce una nuova disciplina in merito ai criteri di valutazione degli oneri pluriennali, con particolare riguardo ai costi di ricerca e di pubblicità. In particolare il decreto modifica, a decorrere dal 1° gennaio 2016, l'articolo 2424, cod. civ., che disciplina il contenuto dello Stato patrimoniale, eliminando *tout court* la facoltà di capitalizzare i costi di ricerca e pubblicità tra le immobilizzazioni immateriali e, coerentemente, ogni richiamo ai costi di ricerca e pubblicità esposti nei successivi articoli, tra cui:

- l'articolo 2426, comma 1, n. 5, cod. civ., che disciplina i criteri di valutazione degli oneri pluriennali;
- l'articolo 2427, comma 1, n. 3, cod. civ., che richiede di indicare in Nota integrativa "la composizione delle voci: "costi di impianto e di ampliamento" e: "costi di ricerca, di sviluppo e di pubblicità", nonché le ragioni della iscrizione e i rispettivi criteri di ammortamento".

Dal 2016 dunque i costi di ricerca, sia di base che applicata, saranno trattati in maniera omogenea, ovvero spesi in Conto economico come prescrive la prassi internazionale¹. Di conseguenza, la discrezionalità goduta finora dai redattori del bilancio, legata al confine sottile fra ricerca di base e ricerca applicata - e all'opinabilità dei loro benefici economici futuri - verrà meno garantendo una maggiore attendibilità dell'informazione contabile.

Importanti novità sono previste anche in merito al processo di ammortamento, dal momento che la nuova norma prevede una ripartizione delle spese di sviluppo in funzione della loro vita utile e conferma la necessità di sottoporre a verifica, con cadenza annuale, la loro residua possibilità di utilizzazione. Se svaniscono le prospettive di benefici economici futuri, con perdita di valore grave e durevole, la norma impone di operare una svalutazione.

Ciò implica, infatti, che la durata dell'ammortamento non solo può differire dai convenzionali 5 anni, ma può essere variata laddove la vita utile differisca rispetto alla stima iniziale. Inoltre, la quota annuale di ammortamento può variare in funzione dei benefici e dell'intensità con cui la risorsa viene consumata, seguendo un criterio crescente o decrescente. Tale ultima previsione può, per esempio, essere preferita nel momento in cui si prevede che l'innovazione introdotta produca un miglioramento competitivo per 4 anni, ma in particolare nei primi 2, in quanto facilmente imitabile dai concorrenti.

¹ A livello internazionale, il trattamento delle spese di ricerca e sviluppo è contenuto nell'*International Accounting Standard* (Ias) 38 e, in particolare, al paragrafo 8 vengono indicati i requisiti che consentono di definire una risorsa come attività immateriale (i.e. identificabilità, il controllo da parte dell'impresa e l'esistenza di benefici economici futuri da essa derivanti). Chiariti i criteri di identificazione di un'attività immateriale, lo Ias 38 precisa poi nel paragrafo 21 le condizioni da soddisfare affinché sia possibile la sua iscrizione nell'attivo dello Stato patrimoniale (i.e. probabilità che i futuri benefici economici affluiranno all'impresa; misurazione attendibile del costo dell'attività). In particolare, il paragrafo 54 impone che tutti i costi di ricerca vengano iscritti nel Conto economico dell'esercizio in cui sono sostenuti, mentre il paragrafo 57 prescrive la capitalizzazione dei costi di sviluppo al verificarsi di precise condizioni che sostanzialmente coincidono con la nuova disciplina contabile introdotta dal nostro Legislatore. Infatti, il disposto contabile internazionale prevede che nella fase di ricerca di un progetto realizzato internamente l'impresa non è capace di identificare un'attività separabile dal complesso dei suoi beni, proprio perché il progetto non è concluso, né può riuscire a dimostrare con sufficiente probabilità la presenza di benefici economici futuri e distinguere attendibilmente i costi sostenuti per generare l'attività da quelli sostenuti per accrescere l'avviamento aziendale. Nella fase di sviluppo, invece, il progetto si trova in uno stato di avanzamento tale per cui è possibile identificare un'attività immateriale. In tal caso, i costi sostenuti per la sua realizzazione devono essere capitalizzati. Qualora invece non sia possibile distinguere la fase della ricerca da quella dello sviluppo di un progetto, i costi devono essere trattati come se fossero interamente sostenuti nella fase di ricerca, quindi spesi nel Conto economico.

Si riporta di seguito nella tavola di sintesi, il trattamento contabile previsto dal novellato disposto normativo introdotto dal Decreto bilanci applicabile agli oneri in commento a partire dal 1° gennaio 2016:

Tipologia di onere	Trattamento contabile	Metodo di ammortamento
Ricerca di base	Oneri di competenza dell'esercizio da imputare al Conto economico	Non applicabile
Ricerca applicata	Oneri di competenza dell'esercizio da imputare al Conto economico	Non applicabile
Sviluppo	Oneri capitalizzabili al ricorrere dei requisiti previsti dall'Oic 24	Ammortizzati secondo la loro vita utile prevedendo, nei casi eccezionali in cui non è possibile stimarne attendibilmente la vita utile, un periodo non superiore a 5 anni.
Pubblicità	Oneri di competenza dell'esercizio da imputare al Conto economico	Non applicabile

Analisi degli aspetti applicativi delle nuove norme contabili in assenza della disciplina transitoria

Se da un lato il nuovo articolo 2426, cod. civ. introduce la nuova disciplina contabile delle spese di ricerca, sviluppo e pubblicità a partire dal 1° gennaio 2016 dall'altro pone, senza dubbio, una questione di assoluto rilievo sul trattamento contabile delle spese di ricerca applicata e pubblicità, non ancora completamente ammortizzate alla data del 31 dicembre 2015, che devono essere eliminate dall'attivo patrimoniale in quanto non più iscrivibili al momento di riapertura dei saldi contabili a seguito dell'approvazione del medesimo bilancio d'esercizio.

La questione sorge perché le norme transitorie del Decreto (articolo 12, comma 2) non prevedono la disapplicazione della nuova regola per i costi di ricerca e pubblicità che non hanno esaurito i loro effetti in bilancio alla data del 31 dicembre 2015 al contrario di quanto è stato previsto per le novità introdotte in merito alla variazione dei criteri di ammortamento dell'avviamento, nonché per l'applicazione del criterio del costo ammortizzato. Tale problematica riverbera pertanto i propri effetti, ai fini delle esigenze comparative tra i risultati di periodo previste dall'articolo 2423-ter, comma 4, cod. civ., anche sul bilancio d'esercizio 2015 nonché sulla Nota integrativa che deve riportare gli effetti di tale cambiamento sulla situazione economica, finanziaria e patrimoniale dell'impresa.

A parere degli scriventi, considerate le nuove disposizioni in vigore dal 1° gennaio 2016, risulta pertanto consigliabile, in prima battuta, evitare la capitalizzazione, con riferimento al bilancio 2015, degli oneri sostenuti a titolo di ricerca applicata e pubblicità.

Passando poi all'eliminazione del valore netto contabile delle spese citate alla data del 31 dicembre 2015, parrebbe, a una prima lettura, applicabile il disposto dell'Oic 29, che tratta anche del cambiamento di Principi contabili il cui effetto è imputato nel Conto economico e, in particolare, nella parte straordinaria dello stesso. Tuttavia, il rinvio al Principio contabile sopra citato si presta alla formulazione di 2 ulteriori rilievi di natura tecnica, e in particolare:

- l'Oic 29 si riferisce esclusivamente al cambiamento di Principi contabili deciso dall'impresa: in sostanza, il documento tratta del cambiamento che gli amministratori di una società "hanno deciso" di loro iniziativa; nel caso in questione, invece, il cambiamento è la conseguenza di una norma di legge, ovvero di decisioni del Legislatore comunitario e nazionale che "impongono" agli amministratori il cambiamento;
- la prevista imputazione del valore contabile netto residuo di detti oneri all'interno della sezione straordinaria del Conto economico non risulta più praticabile a decorrere dai bilanci di esercizio 2016 dal momento che quest'ultima, ai sensi delle modifiche apportate dal decreto all'articolo 2425, cod. civ.², viene eliminata dagli schemi di bilancio.

² Articolo 8, lettera g), D.Lgs. 139/2015.

In questa situazione, pertanto, l'Oic, nell'opera di aggiornamento³ dei Principi contabili che sarà obbligato ad effettuare ai sensi dell'articolo 12, comma 3 del Decreto, potrà precisare che non si devono seguire le regole dettate dall'Oic 29, poiché l'effetto del cambiamento verrebbe a impattare nella parte ordinaria (gestionale) del Conto economico, in un certo senso inquinandola.

A questo punto il Principio contabile in questione, preso atto delle criticità sopra esposte, dovrebbe prevedere che la cancellazione venga registrata direttamente in contropartita alle riserve del patrimonio netto⁴.

Certamente è una soluzione che non risolve il problema di eventuali riserve insufficienti, ma evita l'inquinamento del Conto economico: d'altra parte se le riserve sono insufficienti gli amministratori dovranno certamente interrogarsi circa la correttezza delle scelte contabili adottate in passato.

Potenziali riflessi in tema di imposte dirette delle nuove norme contabili in assenza della disciplina transitoria

Le modifiche alle norme codicistiche sul bilancio contenute nel decreto determinano non solo un importante (e obbligatorio) lavoro di aggiornamento interpretativo da parte dell'Oic, ma anche un necessario adeguamento delle disposizioni tributarie da parte del Legislatore fiscale.

In attesa della conclusione del processo di aggiornamento delle norme contabili risulta senza dubbio difficile fare previsioni ma, a parere di chi scrive, anche opportuno evidenziare le principali norme tributarie interessate e valutarne le possibili evoluzioni.

In merito all'eliminazione della facoltà di capitalizzare i costi di ricerca e di pubblicità, gli aspetti da prendere in considerazione sono 2, anche ai fini Irap:

- il regime fiscale con riferimento ai costi di ricerca e pubblicità sostenuti a decorrere dal 1° gennaio 2016;
- lo "stralcio" del valore netto contabile degli oneri eventualmente iscritti nel bilancio chiuso al 31 dicembre 2015.

Sul primo punto, il Legislatore potrebbe ritenere necessario adeguare il testo dei commi 1 e 2 dell'articolo 108, Tuir e la scelta potrà cadere alternativamente sulla deducibilità integrale o su una ripartizione fiscale (facoltativa ovvero obbligatoria) effettuata extracontabilmente⁵. In merito agli oneri residui, invece, molto dipenderà anche dalla scelta dell'Oic sulla loro collocazione contabile (riduzione del patrimonio netto o addebito a Conto economico sulla base di quanto riportato al paragrafo precedente), a cui dovrà inevitabilmente riferirsi il Legislatore fiscale per dettarne la deducibilità. A tale proposito non pare irrealistico ipotizzare uno sganciamento fra modalità di deduzione fiscale e comportamento contabile, imponendo di portare a termine la deduzione delle quote di ammortamento residue secondo le regole previgenti.

Riferimento normativo

D.Lgs. 139/2015

Direttiva 2013/34/UE

Oic 24

Articolo 2426, cod. civ.

Articolo 2425, cod. civ.

³ Alla data di pubblicazione del presente contenuto risultano disponibili in bozza per la consultazione soltanto i documenti Oic 15 – "Crediti" e Oic 19 – "Debiti".

⁴ Lo Ias 38 prevede, in linea con l'ipotesi formulata, l'imputazione degli effetti direttamente sul patrimonio netto, mediante riduzione degli utili portati a nuovo e poi delle riserve.

⁵ In senso favorevole al Principio di autonomia tra trattamento contabile e fiscale per le spese di ricerca e sviluppo si veda G. Zizzo, "La determinazione del reddito delle società e degli enti commerciali", in G. Falsitta, "Manuale di diritto tributario. Parte speciale", Padova, 2010, pag. 482, ss.. Vedasi altresì, la posizione di G. Crovato, "Gli elementi reddituali derivanti da valutazioni del patrimonio aziendale (ammortamenti, accantonamenti, svalutazioni e simili)", in G. Crovato, R. Lupi, "Il reddito di impresa", Milano, 2002, pag. 282, ss..

Aspetti patologici della fuoriuscita dei beni dall'impresa

Tra i provvedimenti più rilevanti della Legge di Stabilità 2016 – L. 208/2015 – va annoverata l'ampia disciplina che consente la fuoriuscita dei beni dalla sfera dell'impresa, sia nel caso questa sia una ditta individuale (nel qual caso si provvederà ad azionare il provvedimento di estromissione agevolata), se nella situazione in cui i beni debbano essere fatti fuoriuscire da una società (quindi assegnazione e cessione agevolate, ovvero trasformazione in società semplice se si desidera mantenere un veicolo societario, comunque non più produttivo di reddito d'impresa). Nel presente contributo, dopo aver riepilogato per sommi capi gli strumenti offerti dal Legislatore, ci concentreremo sulle situazioni "patologiche" per verificare quali possano essere le conseguenze nel caso in cui abbia deciso di far fuoriuscire detti beni senza utilizzare le fattispecie agevolative, qualora le abbia applicate malamente, così come si ricorderanno le modalità per esercitare l'opzione e le conseguenti patologie.

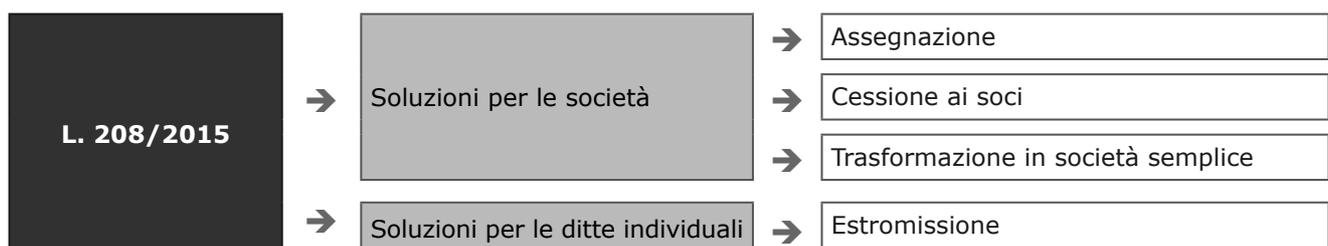
La Legge di Stabilità 2016 – L. 208/2015 – ha previsto alcuni istituti di interesse per consentire la fuoriuscita dei beni dalla sfera dell'impresa. Per quanto riguarda le società, sono previste 3 diverse soluzioni:

1. l'assegnazione agevolata dei beni ai soci, ossia l'attribuzione a uno o più soci di beni strumentali non per destinazione, a fronte di una riduzione per la quota corrispondente (o inferiore se viene attribuito anche un debito) di una posta del patrimonio netto;
2. la cessione agevolata, quando il bene sia trasferito al socio a fronte di un corrispettivo;
3. la trasformazione agevolata in società semplice, se si desidera che il bene continui essere gestito da una società, seppur non commerciale, quindi senza le implicazioni di un soggetto non operativo.

Tutti questi istituti rispondono, prima di tutto, alla necessità di risolvere in capo alle società il problema della disciplina delle società di comodo, portando il bene dalla sfera delle società a quella dei soci (con riferimento ai primi due istituti) ovvero mantenendo il veicolo societario ma facendolo regredire in una forma che non prevede l'esercizio dell'impresa. Il tratto comunque dei 3 istituti risulta essere un'agevolazione tanto nella determinazione della plusvalenza derivante dai beni a seguito dell'operazione (potendo a tal fine sostituire al valore normale dell'immobile, il relativo valore catastale), quanto nell'imposta a essa applicabile (un'imposta sostitutiva dell'8%, che sale al 10,5% nel caso in cui la società sia di comodo).

Analoga agevolazione (sia sotto il profilo del calcolo della plusvalenza sia in relazione all'imposta sostitutiva dell'8%) viene riconosciuta anche a favore delle imprese individuali che intendano far fuoriuscire un immobile strumentale (in questo caso sia per natura, sia per destinazione) dalla sfera dell'impresa.

I due hanno un ulteriore tratto in comune: non sono previste agevolazione per gli aspetti Iva. Pertanto, qualora si dovesse applicare uno di questi istituti, comunque sotto il profilo di tale tributo occorre applicare le regole ordinarie con tutte le conseguenze del caso.



Estromissione/assegnazione: tassazione ordinaria

Prima di tutto, occorre ricordare che cosa accade se il contribuente decide di far fuoriuscire i beni dalla sfera dell'impresa senza avvalersi delle disposizioni di favore introdotte dalla Legge di stabilità 2016, vuoi perché il contribuente non aveva le condizioni per applicarle, vuoi perché oggi ritiene di non realizzare l'assegnazione/estromissione e lo farà in futuro, magari per la difficoltà a reperire le risorse al fine di corrispondere oggi l'imposta sostitutiva che, anche se di favore, è comunque in alcuni casi consistente (non si dimentichi che oggetto dell'operazione sono comunque immobili). Sotto il profilo delle imposte dirette l'articolo 86, comma 1, Tuir stabilisce che: *"Le plusvalenze dei beni relativi all'impresa, diversi da quelli indicati nel comma 1, dell'articolo 85, concorrono a formare il reddito:*

- d) se sono realizzate mediante cessione a titolo oneroso;*
- e) se sono realizzate mediante il risarcimento, anche in forma assicurativa, per la perdita o il danneggiamento dei beni;*
- f) se i beni vengono assegnati ai soci o destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa."*

Analogamente l'articolo 58, comma 3, Tuir, con riferimento ai soggetti Irpef: *"Le plusvalenze dei beni relativi all'impresa concorrono a formare il reddito anche se i beni vengono destinati al consumo personale o familiare dell'imprenditore o a finalità estranee all'esercizio dell'impresa."*

L'assegnazione ai soci, così come l'estromissione dell'immobile strumentale dalla sfera dell'impresa, comporta in ogni caso l'insorgere di una plusvalenza tassata alla stregua di una cessione; ovviamente, non essendovi un corrispettivo di vendita, a norma dell'articolo 86, comma 3, Tuir il plusvalore sarà determinato partendo dal valore normale del bene, secondo quanto previsto all'articolo 9, Tuir (ossia il prezzo mediamente praticato per beni e servizi della stessa specie o similari, in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui i beni o servizi sono stati acquisiti o prestati e, in mancanza, nel tempo e nel luogo più prossimi), confrontandolo con il suo costo fiscalmente riconosciuto.

In relazione alle imprese individuali, talvolta viene trascurata la necessità di rilevare la plusvalenza in sede di cessazione dell'attività, con possibili rischi di accertamento del correlato importo: pertanto, se l'imprenditore individuale avesse programmato di cessare l'attività nel breve periodo, l'opzione di estromettere gli immobili posseduti sfruttando la soluzione offerta dalla Legge di stabilità 2016 pare davvero interessante.

Allo stesso tempo potrebbe, invece, presentare qualche profilo problematico la soluzione di estromettere l'immobile strumentale da parte di imprenditori che non ipotizzano la cessione nel breve periodo, ma puntano a beneficiare dell'estromissione agevolata (visto il modesto carico tributario che oggi tale soluzione consegna, se raffrontato alla tassazione ordinaria che questi dovrebbero affrontare tra qualche anno al momento della cessazione dell'attività). Sul punto occorre segnalare un problema derivante da una posizione critica che la Cassazione ha assunto in alcune pronunce nel passato, che vorrebbe ricondurre alla sfera dell'impresa ogni bene utilizzato dall'imprenditore, malgrado l'articolo 65, Tuir ammetta esplicitamente la possibilità di detenere nella sfera privata un bene impiegato nell'attività. Tale articolo afferma quanto segue: *"Per le imprese individuali, ai fini delle imposte sui redditi, si considerano relativi all'impresa, oltre ai beni indicati alle lettere a) e b) del comma 1 dell'articolo 85, a quelli strumentali per l'esercizio dell'impresa stessa ed ai crediti acquisiti nell'esercizio dell'impresa stessa, i beni appartenenti all'imprenditore che siano indicati tra le attività relative all'impresa nell'inventario tenuto a norma dell'articolo 2217 del codice civile. Gli immobili di cui al comma 2 dell'articolo 43 si considerano relativi all'impresa solo se indicati nell'inventario; per i soggetti indicati nell'articolo 66, tale indicazione può essere effettuata nel registro dei beni ammortizzabili ovvero secondo le modalità di cui all'articolo 13, D.P.R. 435/2001, e dell'articolo 2, comma 1, D.P.R. 695/1996".*

Questo significa che se un bene non risulta più iscritto nell'inventario, ad esempio perché estromesso, comunque esso si deve considerare "privato" anche se utilizzato nell'ambito dell'attività. Il richiamo che l'articolo 65 fa all'articolo 43, comma 2, Tuir, sta a significare che per tutti gli immobili strumentali la relatività all'impresa è condizionata alla manifestazione della volontà dell'imprendi-

tore. Volontà che si rende conoscibile all'organo verificatore, tramite l'indicazione del bene nel libro inventari o (per i contribuenti minori) in quello dei beni ammortizzabili.

Sul punto però, come si anticipava, consta una sentenza che lascia perplessi: nella sentenza n. 772/2011, la Cassazione afferma (richiamando analogo precedente nella sentenza n. 22587/2006) che gli immobili utilizzati esclusivamente nell'esercizio d'impresa, in quanto strumentali, siano necessariamente dell'impresa non essendo disponibile una diversa scelta. Con conseguente emersione di una plusvalenza nel caso di una successiva cessione a terzi.

Se così fosse, è evidente, verrebbe meno ogni interesse a estromettere oggi un immobile se l'attività non fosse avviata alla cessazione, visto che comunque la futura alienazione a terzi sarebbe produttiva di una plusvalenza. Quand'anche così fosse, va notato, detta plusvalenza sarebbe calcolata opponendo al corrispettivo di cessione il costo fiscalmente riconosciuto dell'immobile, pari alla base imponibile su cui è stata calcolata l'imposta sostitutiva in sede di attuale estromissione. Questa sentenza ha lasciato perplessi in quanto farebbe venir meno alla radice la costruzione dell'articolo 65, Tuir, laddove pone un discrimine tra beni scritti nell'inventario e non; oltretutto, tale impostazione farebbe perdere *appeal* all'estromissione di immobili strumentali per destinazione. Come è stato osservato, comunque, la sentenza richiamata riguarda un periodo d'imposta antecedente al 1992, quando l'omologo dell'attuale articolo 65, Tuir aveva una formulazione ben diversa, presumendo come relativi all'impresa tutti i beni utilizzati. Quindi possiamo avanzare l'ipotesi che le conclusioni in essa contenute siano oggi prive di rilevanza.

La trasformazione

Si rammenta, peraltro, che anche la trasformazione in società semplice comporta il realizzo di una plusvalenza quale destinazione a finalità estranea all'attività dell'impresa. Sul punto si era infatti espressa l'Agenzia delle entrate nella circolare n. 157/E/1997, affermando che la trasformazione è un'operazione neutra in quei casi in cui *"entrambi i soggetti che partecipano alla detta operazione"* svolgono attività d'impresa (con questo voleva intendere il fatto che la neutralità risultava subordinata alla necessità che una società commerciale si trasformasse in altra società commerciale). Nel caso, invece, di trasformazione da società di persone (ma il medesimo principio vale anche se a trasformarsi è una società di capitali) in società semplice e quindi di passaggio da un soggetto esercente attività d'impresa a un altro che non svolge tale attività, la trasformazione comporta il realizzo di plusvalenze in relazione ai beni posseduti al momento in cui viene realizzata l'operazione. Va da sé che la trasformazione in società semplice realizzata senza preoccuparsi delle plusvalenze latenti sui beni comporta il rischio di vedersi accertata l'imposta su detti plusvalori realizzata (anche in questo caso pari alla differenza tra valore normale del bene detenuto e costo fiscalmente riconosciuto). Qualora la trasformazione avvenga entro il prossimo 30 settembre 2016 e al verificarsi dei requisiti richiesti dalla L. 208/2015 (*in primis* il fatto che non siano entrati in società nuovi soci successivamente al 30 settembre 2015) sarà possibile determinare la plusvalenza utilizzando il valore catastale, liquidando quindi l'imposta applicando la sostitutiva dell'8% o del 10,5%.

Da evidenziare che nel caso di trasformazione, l'agevolazione riguarda solo immobili (e beni mobili registrati) strumentali non per destinazione; pertanto non è detto che la tassazione si concluda con il versamento dell'imposta sostitutiva, ma potrebbero esservi altre plusvalenze imponibili, che quindi andranno assoggettate a tassazione ordinaria.

Chi scrive si pone poi un dubbio circa la possibilità di realizzare una cessione di un bene posseduto nell'immediatezza della trasformazione. Poiché con la trasformazione si mantiene l'anzianità di detenzione del bene in possesso, se l'immobile ceduto è posseduto dalla società da oltre un quinquennio, non si viene a generare alcun prelievo (la società semplice, infatti, in sede di cessione del bene, produce redditi diversi ai sensi dell'articolo 67, Tuir). Quindi, se una società oggi volesse cedere un bene a terzi, anziché tassare la corrispondente plusvalenza potrebbe trasformarsi in società semplice, applicare l'agevolazione, poi cedere il bene senza alcun ulteriore prelievo.

A parere di chi scrive si potrebbero porre gli estremi per la contestazione di un abuso del diritto: l'articolo 10-*bis*, comma 2, lettera a) prevede che sono *"operazioni prive di sostanza economica i*

fatti, gli atti e i contratti, anche tra loro collegati, inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali. Sono indici di mancanza di sostanza economica, in particolare, la non coerenza della qualificazione delle singole operazioni con il fondamento giuridico del loro insieme e la non conformità dell'utilizzo degli strumenti giuridici a normali logiche di mercato" Nemmeno aiuta il successivo comma 3 che stabilisce *"Non si considerano abusive, in ogni caso, le operazioni giustificate da valide ragioni extrafiscali, non marginali, anche di ordine organizzativo o gestionale, che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa ovvero dell'attività professionale del contribuente"*.

Se, infatti, è possibile affermare che possa esservi una ragione non marginale extrafiscale quando la società possiede altri beni (la ragione potrebbe essere la perdita degli adempimenti contabili), detta esimente non pare essere applicabile se viene ceduto l'unico immobile posseduto.

Peraltro il precedente comma 2, lettera b) afferma come costituiscano *"vantaggi fiscali indebiti i benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario."*

L'obiettivo delle disposizioni in commento è quello di favorire la fuoriuscita dei beni dalla sfera dell'impresa, al fine di evitare le problematiche di non operatività; come si legge nella relazione illustrativa *"Pertanto, in attesa che l'intera disciplina delle società non operative sia ripensata, o quanto meno che i coefficienti dei ricavi minimi e di redditività previsti dalla L. 724/1994 (coefficienti, come detto, non più sostenibili dagli attuali tassi di crescita dell'economia italiana) siano rivisti, contestualizzandone la misura alle attuali condizioni di mercato, si offre alle società non operative l'opportunità (assegnazione ai soci o anche trasformazione in società semplice) per estromettere dal regime di impresa - a condizioni fiscali meno onerose di quelle ordinariamente previste - quegli immobili per i quali ad oggi non si presentano condizioni di impiego mediamente profittevoli."*

Quindi non si intende in generale agevolare la cessione degli immobili, ma solo la loro fuoriuscita dal perimetro dell'impresa. Anzi, la norma pone ben precisi paletti per evitare che possano utilizzarsi gli istituti per agevolare una cessione a terzi. Da notare che la L. 208/2015 consente di applicare la trasformazione agevolata in società semplice solo nel caso in cui tutti i soci, che tali al momento della decisione (ossia al momento della trasformazione), possedevano già tale qualifica alla data del 30 settembre 2015; l'ingresso di nuovi soci in data successiva preclude l'utilizzo dell'agevolazione. Questo proprio per evitare che possa essere in alcun modo sfruttata l'agevolazione per agevolare il trasferimento a favore di terzi.

Se si concorda con tale impostazione, trasformare la società e immediatamente dopo procedere alla cessione del bene pare operazione censurabile da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Considerazioni Iva

Tutti gli istituti agevolativi previsti dalla L. 208/2015 sono caratterizzati dal fatto che non esiste alcuna previsione riguardante il comparto Iva, con la conseguenza che la fuoriuscita dei beni dalla sfera d'impresa risulta essere operazione rilevante ai fini Iva ai sensi dell'articolo 2, comma 2, n. 5 e 6, D.P.R. 633/1972, che equiparano l'assegnazione e la cessione del bene alla cessione. Eccettuando i casi di assegnazione fuori campo Iva (quando all'atto dell'acquisto non sia stata operata la detrazione dell'imposta ai sensi dell'articolo 19, D.P.R. 633/1972, come ad esempio nel caso di acquisto di un immobile da un soggetto che lo detiene nella sfera "privata"), e di imponibilità obbligatoria (costruttore/ristrutturatore che cede entro i 5 anni dal completamento dei lavori), tali operazioni sono di regola esenti con possibilità di operare per l'imponibilità; poiché normalmente il destinatario del bene non ha diritto a detrarre l'imposta, l'operazione avverrà presumibilmente, nella più parte dei casi, in esenzione.

In tema di conseguenze sulla detrazione va evidenziato che, almeno per i beni strumentali ammortizzabili, la cessione esente è esclusa dal calcolo del pro rata (in quanto cessione che non concorre al volume d'affari), il che significa che l'estromissione/assegnazione dell'immobile in esenzione, oltre a non comportare aggravii sotto il profilo dell'assolvimento dell'imposta al momento della cessione del bene, non richiede nemmeno alcun sacrificio in termini di detrazione dell'imposta. Si po-

trebbero porre problemi in termini di rettifica della detrazione ai sensi dell'articolo 19-bis2, D.P.R. 633/1972, sui beni assegnati/estromessi, ma solo nel caso di costruzione/acquisto avvenuti negli ultimi 10 anni, ovvero nel caso di spese incrementative effettuate nel medesimo periodo temporale di monitoraggio fiscale.

Visto che la norma nulla prevede sul versante Iva è bene tenere in considerazione tali regole sintetizzate per evitare eventuali dimenticanze.

In particolare, nel caso di omessa fatturazione si applicherebbero le seguenti sanzioni, nelle misure applicabili dal 1° gennaio 2016 in forza delle modifiche operate dal D.Lgs. 158/2015:

- quando l'operazione è obbligatoriamente imponibile (cessione da parte del costruttore entro i 5 anni) risulta applicabile la sanzione compresa tra il 90% e il 180% dell'imposta non addebitata, di cui all'articolo 6, comma 1, D.Lgs. 471/1997;
- quando l'operazione risulta qualificabile quale esente la sanzione applicabile è compresa tra il 5% ed il 10% dell'imponibile non fatturato, secondo quanto stabilito all'articolo 6, comma 2, D.Lgs. 471/1997.

Nei casi in cui vi fossero delle conseguenze in merito alla detrazione dell'imposta (pro rata e/o rettifica della detrazione), vi sarà anche una rettifica della dichiarazione presentata, con recupero della corrispondente imposta. In tali casi risulta applicabile la sanzione di cui all'articolo 1, comma 2, D.Lgs. 471/1997, compresa tra il 90% e il 180% della maggior imposta dovuta o della differenza del credito utilizzato.

Esercizio dell'opzione e patologie correlate

Per poter ottenere l'agevolazione relativa all'estromissione agevolata è necessario esercitare un'opzione entro il 31 maggio 2016, con effetto dal periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 2016.

Nei provvedimenti di assegnazione/cessione vi è evidenza dell'operazione da un atto notarile finalizzato a trasferire l'immobile dalla società ai soci; allo stesso modo accade nella trasformazione agevolata, ove altrettanto vi è un atto tramite il quale si muta la veste giuridica della società. Nelle ditte individuali, al contrario, non vi è un passaggio intersoggettivo, in quanto il bene passa dalla sfera commerciale a quella personale dell'imprenditore persona fisica. Viene quindi da chiedersi quale sia l'atto che materialmente dia rilevanza all'operazione e, soprattutto, cosa accade nel caso di una dimenticanza da parte di questo nella gestione degli adempimenti correlati all'operazione.

Vediamo tale questione ripercorrendo le pronunce ministeriali assunte in relazione ad analoghi precedenti, pronunce che non sono sempre del tutto coerenti con le precedenti.

L'Agenzia delle entrate, in un primo momento, attraverso la circolare n. 39/E/2008 affermò che per l'esercizio dell'opzione assumono rilevanza adempimenti dell'imprenditore che presuppongano la volontà di escludere i beni immobili strumentali per destinazione dal patrimonio dell'impresa. Si legge al riguardo come *"può considerarsi comportamento che esprime in modo concludente la volontà di estromettere gli immobili la contabilizzazione dell'estromissione sul libro giornale (nel caso di impresa in contabilità ordinaria) oppure sul registro dei beni ammortizzabili (nel caso di impresa in contabilità semplificata)."*

Nel medesimo documento l'Agenzia delle entrate però osserva come l'estromissione si realizza *"fermo restando il perfezionamento dell'opzione con il pagamento dell'imposta sostitutiva"*. Quindi il versamento dell'imposta è necessario per conseguire l'opzione in commento (anche perché, a ben vedere, la semplice scrittura contabile con cui si elimina il bene dalla contabilità sarebbe un elemento difficilmente verificabile). In particolare, in quella sede, venne affermato come l'estromissione si intende perfezionata con il versamento della prima rata dell'imposta sostitutiva, con la conseguenza che l'omesso o insufficiente versamento delle rate successive alla prima non ne determina l'inefficacia, ma legittima il recupero tramite iscrizione a ruolo degli importi non versati (con relativi interessi e sanzione del 30% di cui all'articolo 13, D.Lgs. 471/1997). Su tali importi non versati il contribuente ha la facoltà di azionare il ravvedimento operoso secondo le previsioni di cui all'articolo 13, D.Lgs. 472/1997, necessariamente prima che gli sia notificato avviso bonario ai sensi dell'articolo 36-bis, D.P.R. 600/1973 (essendo tale notifica causa ostativa all'utilizzo della definizione spontanea).

Successivamente, con la risoluzione n. 82/E/2009, l'Agenzia delle entrate affermò che l'esercizio dell'opzione per l'estromissione dei beni deve ritenersi perfezionato con l'indicazione in dichiarazione dei redditi dei valori dei beni estromessi e della relativa imposta sostitutiva. Pertanto, l'omesso, insufficiente e/o tardivo versamento della relativa imposta sostitutiva non rileva ai fini del perfezionamento dell'estromissione. Con questa posizione viene esplicitamente superata la precedente per cui *"devono intendersi superate, al riguardo, le considerazioni formulate nella circolare n. 39/E/2008 nella parte in cui è affermato che l'estromissione si intende perfezionata con il versamento della prima rata dell'imposta sostitutiva."*

In considerazione del fatto che una dichiarazione integrativa è occasione per correggere un errore e modificare una scelta (sul punto si veda la risoluzione n. 325/E/2002), in tale documento si afferma che l'omessa indicazione dell'opzione in dichiarazione può essere sanata al più tardi entro i termini di cui all'articolo 2, comma 7, D.P.R. 322/1998, in base al quale *"sono considerate valide le dichiarazioni presentate entro novanta giorni dalla scadenza del termine"*. Viene quindi esclusa la possibilità di presentare dichiarazione integrativa. Si ricorda, infatti, che anche le dichiarazioni rettificative di precise scelte negoziali, se presentate entro detto termine, possono efficacemente sostituire la dichiarazione originaria, fermo restando l'applicazione della sanzione amministrativa per la tardiva presentazione del modello Unico.

Tuttavia, successivamente, l'Agenzia delle entrate con la risoluzione n. 228/E/2009 ha ritenuto corretto il comportamento tenuto dal contribuente, anche se la dichiarazione integrativa è stata presentata oltre il termine di 90 giorni. Nel caso di specie, infatti, l'Agenzia delle entrate ravvisa la volontà del contribuente di avvalersi della disciplina in esame, anche se manca l'espressa indicazione in dichiarazione, poiché *"la volontà di procedere all'estromissione risulta oggettivamente dalla congruità del versamento eseguito con riferimento all'estromissione di un cespite individuato in modo oggettivo attraverso la relativa tariffa d'estimo catastale cui è parametrata la base imponibile dell'imposta sostitutiva in esame."*

Pertanto, la mancata indicazione in dichiarazione della volontà di beneficiare dell'estromissione è riconducibile a un'ipotesi di errore e omissione, sanabile mediante la presentazione di una dichiarazione integrativa nei termini, previsti dall'articolo 2, comma 8-bis, D.P.R. 322/1998, e non già a un'ipotesi di ripensamento circa precise scelte già fatte dal contribuente.

Nel caso di specie l'Agenzia delle entrate ha giustamente ricordato che il contribuente ha validamente integrato la propria dichiarazione, avvalendosi della procedura prevista dall'articolo 2, comma 8-bis, D.P.R. 322/1998, secondo cui la stessa deve essere presentata non oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo. Occorre ribadire tuttavia che l'imposta sostitutiva deve essere stata versata regolarmente e correttamente. Pertanto, delle due l'una:

- se il contribuente ha correttamente adempiuto al versamento, è possibile integrare il modello dichiarativo entro il termine di presentazione della dichiarazione successiva (articolo 2, comma 8-bis, D.P.R. 322/1998), in quanto l'opzione è ravvisabile dal versamento;
- in caso di omesso o parziale versamento, l'opzione va esercitata in dichiarazione, quindi è necessario indicare in unico detta opzione, al più tardi tramite presentazione entro i 90 giorni dalla scadenza (articolo 2, comma 7, D.P.R. 322/1998).

L'ultima considerazione da proporre sul punto riguarda la conseguenza di una estromissione che risulti essere tale solo dalle scritture contabili: si tratta del caso di quel contribuente che, pur avendo contabilmente provveduto a espungere il bene strumentale dalle scritture contabili, emettendo la fattura ove prescritto (quindi nel caso di estromissione imponibile o esente, mentre non vi è tale necessità quando l'operazione fosse fuori campo Iva). Tale estromissione nei fatti è avvenuta, ma non avendo provveduto a esercitare l'opzione (né compilando il modello Unico, né avendo ottemperato all'obbligo di versamento dell'imposta sostitutiva), essa sarà avvenuta secondo le regole tradizionali, con la conseguenza che la plusvalenza che si viene a generare per la destinazione dell'immobile a finalità estranea all'attività d'impresa risulta essere ordinariamente imponibile.

Qualora in sede di verifica fosse ravvisata tale situazione, che peraltro solo in tal modo potrebbe essere riscontrata dai verificatori, posto che non vi sarebbe alcuna evidenza né in una dichiarazione, né tantomeno in un atto, la conseguenza sarebbe il recupero dell'imposta non versata su tale componente reddituale.

Qualora, al contrario, il provvedimento fosse un'assegnazione/cessione agevolata, ovvero una trasformazione, l'operazione realizzata sarebbe evidente in un atto realizzato dalla società e, pertanto, se non fosse esercitata opzione, né fosse stata versata correttamente l'imposta, l'Amministrazione finanziaria avrebbe maggiore facilità ad intercettare l'operazione e, conseguentemente a pretendere la relativa imposta.

Riferimento normativo

L. 208/2015

Circolare n. 157/E/1997

Articolo 67, Tuir

D.Lgs. 471/1997

Circolare n. 39/E/2008

L'Iva sui servizi di e-commerce

Dal 1° gennaio 2015 sono cambiate le regole territoriali applicabili al commercio elettronico "diretto", il quale – dal punto di vista dell'Iva – si concretizza nell'effettuazione di prestazioni di servizi in quanto la compravendita ha per oggetto un bene o un servizio che è messo a disposizione del destinatario in forma digitale e tramite una rete elettronica. Ai fini dell'individuazione del luogo impositivo, i rapporti "B2C" sono stati equiparati a quelli "B2B", per cui i servizi di e-commerce sono soggetti a Iva nel Paese di consumo, vale a dire in quello del cliente (soggetto passivo o non). La nuova disciplina, completata dalle disposizioni sul regime speciale del Moss (Mini one stop shop), è stata implementata nella legislazione italiana con il D.Lgs. 42/2015, oggetto di esame del presente contributo.

Servizi digitali

In via preliminare all'analisi delle novità applicabili, dal 1° gennaio 2015, alle prestazioni di servizi di telecomunicazione, teleradiodiffusione ed elettronici, è opportuno definire le caratteristiche dei singoli servizi in esame sulla base delle nozioni e delle esemplificazioni contenute nella normativa comunitaria.

Servizi prestati tramite mezzi elettronici

L'allegato II della Direttiva 2006/112/E elenca, a titolo illustrativo, le principali tipologie di servizi forniti tramite mezzi elettronici, per le quali sono previste specifiche regole applicabili ai fini dell'individuazione del luogo impositivo.

Sono qualificati come servizi elettronici:

- la fornitura di siti *web* e *web-hosting*, gestione a distanza di programmi e attrezzature;
- la fornitura di *software* e relativo aggiornamento;
- la fornitura di immagini, testi e informazioni e messa a disposizione di basi di dati;
- la fornitura di musica, film, giochi, compresi i giochi di sorte o d'azzardo, programmi o manifestazioni politiche, culturali, artistici, sportivi, scientifici o di intrattenimento;
- la fornitura di prestazioni di insegnamento a distanza.

L'allegato I del Regolamento UE 282/2011 ha fornito ulteriori specificazioni sulle singole tipologie di servizi elettronici di cui al citato allegato II della Direttiva 2006/112/CE.

Tipologia di servizi elettronico	Ulteriori fattispecie
Fornitura di siti <i>web</i> e <i>web-hosting</i> , gestione a distanza di programmi e attrezzature	<ul style="list-style-type: none">• <i>hosting</i> di siti <i>web</i> e di pagine <i>web</i>;• manutenzione automatica di programmi, remota e <i>on line</i>;• amministrazione remota di sistemi;• conservazione (<i>warehousing</i>) dei dati <i>on line</i>, quando dati specifici sono conservati e recuperati elettronicamente;• fornitura <i>on line</i> di spazio sul disco in funzione delle richieste.
Fornitura di <i>software</i> e relativo aggiornamento	<ul style="list-style-type: none">• accesso o scaricamento di <i>software</i>, tra cui programmi di aggiudicazione/contabilità, <i>software antivirus</i> e loro aggiornamenti;• <i>bannerblocker</i>, ossia <i>software</i> per bloccare la comparsa di <i>banner</i> pubblicitari;• <i>driver</i> di scaricamento, come il <i>software</i> di interfaccia tra <i>computer</i> e periferiche quali le stampanti;• installazione automatica <i>on line</i> di filtri per i siti <i>web</i>;• installazione automatica <i>on line</i> di sbarramenti (<i>firewalls</i>).

Schede operative

<p>Fornitura di immagini, testi e informazioni e messa a disposizione di basi di dati</p>	<ul style="list-style-type: none"> • accesso o scaricamento di temi dell'interfaccia grafica; • accesso o scaricamento di fotografie e immagini o salvaschermi; • contenuto digitalizzato di libri e altre pubblicazioni elettroniche; • abbonamento a giornali o riviste <i>on line</i>; • siti personali (<i>weblog</i>) e statistiche relative ai siti <i>web</i>; • notizie, informazioni sul traffico e previsioni meteorologiche <i>on line</i>; • informazioni <i>on line</i> generate automaticamente da <i>software</i> sulla base di immissioni di dati specifici da parte del cliente, come dati di tipo giuridico o finanziario, compresi dati sui mercati azionari ad aggiornamento continuo; • fornitura di spazio pubblicitario, compresi <i>banner</i> pubblicitari su una pagina o un sito <i>web</i>; • utilizzo di motori di ricerca e di elenchi su <i>Internet</i>.
<p>Fornitura di musica, film, giochi, compresi i giochi di sorte o d'azzardo, programmi o manifestazioni politiche, culturali, artistici, sportivi, scientifici o di intrattenimento</p>	<ul style="list-style-type: none"> • accesso o scaricamento di musica su <i>computer</i> e su telefoni cellulari; • accesso o scaricamento di sigle o brani musicali, suonerie o altri suoni; • accesso o scaricamento di film; • scaricamento di giochi su <i>computer</i> e su telefoni cellulari; • accesso a giochi <i>on line</i> automatici dipendenti da <i>internet</i> o reti elettroniche analoghe, nei quali i giocatori sono geograficamente lontani gli uni dagli altri.
<p>Fornitura di prestazioni di insegnamento a distanza</p>	<ul style="list-style-type: none"> • tutte le forme di insegnamento a distanza automatizzato che funziona attraverso <i>internet</i> o reti elettroniche analoghe e la cui fornitura richiede un intervento umano limitato o nullo, incluse le classi virtuali, ad eccezione dei casi in cui <i>internet</i> o una rete elettronica analogica vengono utilizzati semplicemente come uno strumento di comunicazione tra il docente e lo studente; • libri di esercizi completati dagli studenti <i>on line</i> e corretti e valutati automaticamente, senza intervento umano.

L'elencazione in esame è esemplificativa, tant'è che l'articolo 7 del citato Regolamento, modificato dall'articolo 1, Regolamento UE 1042/2013:

- da un lato, ha stabilito che i servizi prestati mediante mezzi elettronici:
 - comprendono i servizi forniti attraverso *internet* o una rete elettronica
 - la cui natura rende la prestazione essenzialmente automatizzata, corredata di un intervento umano minimo e impossibile da garantire in assenza della tecnologia dell'informazione;
- dall'altro, ha ulteriormente individuato i servizi che, rispettivamente, rientrano e non rientrano, nella definizione di servizi prestati mediante mezzi elettronici.

Servizi inclusi	Servizi esclusi
<ul style="list-style-type: none"> • Fornitura di prodotti digitali in generale, compresi <i>software</i>, loro modifiche e aggiornamenti; • servizi che veicolano o supportano la presenza di un'azienda o di un privato su una rete elettronica, quali un sito o una pagina <i>web</i>; • servizi automaticamente generati da un computer attraverso <i>internet</i> o una rete elettronica, in risposta a dati specifici immessi dal destinatario; 	<ul style="list-style-type: none"> • servizi di teleradiodiffusione; • servizi di telecomunicazione; • beni per i quali l'ordine o la sua elaborazione avvengono elettronicamente; • <i>cd-rom</i>, dischetti e supporti fisici analoghi; • materiale stampato, come libri, bollettini, giornali o riviste; • <i>cd</i> e audiocassette; • video cassette e <i>dvd</i>; • giochi su <i>cd-rom</i>;

<ul style="list-style-type: none"> • concessione, a titolo oneroso, del diritto di mettere in vendita un bene o un servizio su un sito <i>internet</i> che operi come mercato <i>on line</i>, in cui i potenziali acquirenti fanno offerte attraverso un procedimento automatizzato e in cui le parti sono avvertite di una vendita attraverso posta elettronica generata automaticamente da un <i>computer</i>; • offerte forfettarie di servizi <i>internet</i> (<i>Internet service packages</i>, <i>Isp</i>) nelle quali la componente delle telecomunicazioni costituisce un elemento accessorio e subordinato (vale a dire, il forfait va oltre il semplice accesso a <i>internet</i> e comprende altri elementi, quali pagine con contenuto che danno accesso alle notizie di attualità, alle informazioni meteorologiche o turistiche, spazi di gioco, <i>hosting</i> di siti, accessi a dibattiti <i>on line</i>, etc.); • servizi elencati nell'allegato I¹. 	<ul style="list-style-type: none"> • servizi di professionisti, quali avvocati e consulenti finanziari, che forniscono consulenze ai clienti mediante la posta elettronica; • servizi di insegnamento, per i quali il contenuto del corso è fornito da un insegnante attraverso <i>internet</i> o una rete elettronica, vale a dire mediante un collegamento remoto; • servizi di riparazione materiale <i>off line</i> delle apparecchiature informatiche; • servizi di conservazione dei dati <i>off line</i>; • servizi pubblicitari, ad esempio su giornali, manifesti e in televisione; • servizi di <i>helpdesk</i> telefonico; • servizi di insegnamento che comprendono esclusivamente corsi per corrispondenza, come quelli inviati per posta; • prenotazione in linea di biglietti di ingresso a manifestazioni culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative o a manifestazioni affini; • prenotazione in linea di soggiorni alberghieri, autonoleggio, servizi di ristorazione, trasporto passeggeri o servizi affini.
--	--

Servizi di telecomunicazione

Si considerano servizi di telecomunicazione i servizi aventi per oggetto la trasmissione, l'emissione e la ricezione di segnali, scritti, immagini e suoni o informazioni di qualsiasi natura via filo, per radio, tramite mezzi ottici o altri mezzi elettromagnetici, ivi comprese la cessione e la concessione a esse connesse, di un diritto di utilizzazione di mezzi per tale trasmissione, emissione o ricezione, compresa la messa a disposizione dell'accesso a reti d'informazione globali².

In merito alla citata nozione è intervenuto l'articolo 6-*bis*, Regolamento UE 282/2011, che ha elencato, in via esemplificativa, i servizi che si considerano inclusi tra quelli di telecomunicazione, chiarendo che sono ovviamente esclusi da questi ultimi quelli prestati tramite mezzi elettronici e i servizi di teleradiodiffusione.

Servizi inclusi	Servizi esclusi
<ul style="list-style-type: none"> • Servizi di telefonia fissa e mobile per la trasmissione e la commutazione di voce, dati e video, compresi i servizi telefonici con componente video (servizi di videofonia); • servizi di telefonia forniti attraverso Internet, compresi i servizi vocali su protocollo Internet (<i>Voice over internet protocol</i> - Voip); • servizi di posta vocale, chiamata in attesa, trasferimento automatico della chiamata, identificazione del chiamante, chiamata a tre ed altri servizi di gestione chiamata; • servizi di radioavviso; • servizi di <i>audiotext</i>; • <i>fax</i>, telegrafo e <i>telex</i>; • accesso a <i>internet</i> e al <i>word wide web</i>; • connessioni di rete private per collegamenti di telecomunicazione ad uso esclusivo del consumatore. 	<ul style="list-style-type: none"> • Servizi prestati tramite mezzi elettronici; • servizi di teleradiodiffusione.

¹ Si veda la precedente tabella.

² Cfr. articolo 24, paragrafo 2, Direttiva n. 2006/112/CE.

Servizi di teleradiodiffusione

I servizi di teleradiodiffusione comprendono servizi consistenti nella fornitura al pubblico di contenuti audio e audiovisivi, come i programmi radiofonici o televisivi trasmessi attraverso reti di comunicazione da un fornitore di servizi di media sotto la sua responsabilità editoriale, per l'ascolto o la visione simultanei, sulla base di un palinsesto³.

In merito alla citata nozione è intervenuto l'articolo 6-ter, Regolamento UE 282/2011, che ha elencato, in via esemplificativa, i servizi che si considerano inclusi tra quelli di teleradiodiffusione, chiarendo che sono ovviamente esclusi da questi ultimi quelli prestati tramite mezzi elettronici e i servizi di telecomunicazione.

Servizi inclusi	Servizi esclusi
<ul style="list-style-type: none">• programmi radiofonici o televisivi trasmessi o ritrasmessi su una rete radiofonica o televisiva;• programmi radiofonici o televisivi distribuiti attraverso <i>internet</i> o analogha rete elettronica (<i>IP streaming</i>), se sono diffusi contemporaneamente alla loro trasmissione o ritrasmissione su una rete radiofonica o televisiva.	<ul style="list-style-type: none">• servizi di telecomunicazione;• servizi prestati tramite mezzi elettronici;• fornitura di informazioni su determinati programmi su richiesta;• trasferimento di diritti di diffusione o trasmissione;• affitto e noleggio di attrezzature o impianti tecnici destinati alla ricezione di un servizio di teleradiodiffusione;• programmi radiofonici o televisivi distribuiti via <i>internet</i> o analogha rete elettronica (<i>IP streaming</i>), a meno che tali programmi siano diffusi contemporaneamente alla loro trasmissione o ritrasmissione su una rete radiofonica o televisiva.

Territorialità dei servizi digitali

Dal 1° gennaio 2015, per effetto delle modifiche previste dall'articolo 5, Direttiva 2008/8/CE, i rapporti "B2C" sono equiparati a quelli "B2B", siccome il luogo impositivo dei servizi digitali coincide sempre con il Paese del cliente a prescindere:

- sia dalla qualifica di quest'ultimo (soggetto Iva o meno);
- sia dal Paese in cui il fornitore si considera stabilito (Paese UE o *extra-UE*).

Al fine, tuttavia, di garantire che la tassazione avvenga nel luogo di effettivo consumo del servizio, agli Stati membri è concessa la duplice facoltà di deroga prevista dal riformulato articolo 59-bis, Direttiva 2006/112/CE, ossia:

- da un lato, di escludere da imposizione i servizi che, benché territorialmente rilevanti, siano utilizzati al di fuori della UE;
- dall'altro, di assoggettare a imposizione i servizi extraterritoriali se utilizzati all'interno dello Stato membro.

Nella legislazione Iva nazionale, a seguito delle novità introdotte dall'articolo 1, D.Lgs. 42/2015, è previsto che, nell'ambito dei rapporti "B2C", si considerano effettuate in Italia:

- le prestazioni di servizi rese tramite mezzi elettronici, quando il cliente è domiciliato nel territorio dello Stato o ivi residente senza domicilio all'estero⁴;
- le prestazioni di telecomunicazione e di teleradiodiffusione, quando il cliente è domiciliato nel territorio dello Stato o ivi residente senza domicilio all'estero, purché utilizzate nel territorio della UE⁵.

Nell'ambito, invece, dei rapporti "B2B", le prestazioni di servizi rese tramite mezzi elettronici, nonché quelle di telecomunicazione e di teleradiodiffusione, sono territorialmente rilevanti in Italia in base al criterio generale di cui all'articolo 7-ter, comma 1, lettera a), D.P.R. 633/1972, vale a dire quando sono rese a soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato. In proposito, si ricorda che, per "soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato" s'intende l'operatore domiciliato nel

³ Cfr. articolo 6-ter, Regolamento UE 282/2011.

⁴ Cfr. articolo 7-sexies, comma 1, lettera f), D.P.R. 633/1972.

⁵ Cfr. articolo 7-sexies, comma 1, lettera g), D.P.R. 633/1972.

territorio dello Stato o ivi residente che non abbia stabilito il domicilio all'estero, ovvero la stabile organizzazione nel territorio dello Stato di soggetto domiciliato e residente all'estero, limitatamente alle operazioni da essa rese o ricevute; per i soggetti diversi dalle persone fisiche si considera domicilio il luogo in cui si trova la sede legale e residenza quello in cui si trova la sede effettiva⁶.

Fornitore	Cliente	Iva in Italia
Italiano	Soggetto Iva o privato stabilito in altro Paese UE	No
	Soggetto Iva o privato stabilito al di fuori della UE	
Comunitario o extracomunitario	Soggetto Iva o privato stabilito in Italia	Sì (a condizione che il servizio sia utilizzato nella UE, se trattasi di prestazione di telecomunicazione o di teleradiodiffusione)

Verifica dello *status* del committente

Anche se i criteri territoriali applicabili ai servizi "B2C" sono stati equiparati a quelli relativi ai servizi "B2B", resta imprescindibile, per il fornitore nazionale, verificare lo *status* del cliente non residente, in modo da individuare il soggetto tenuto ad assolvere l'imposta nel Paese di consumo e ad adempiere i connessi obblighi "formali".

La qualifica del destinatario deve essere determinata attraverso i criteri presuntivi definiti dall'articolo 18, Regolamento UE 282/2011, così come riformulati dal Regolamento UE 1042/2013 con effetto dal 1° gennaio 2015.

In particolare, è stato previsto che il fornitore, anche se dispone di informazioni contrarie, può considerare che il cliente stabilito nell'Unione europea sia una persona priva di soggettività passiva d'imposta se quest'ultimo non gli ha comunicato il proprio numero di identificazione Iva.

La disposizione in esame, contenuta nell'articolo 18, paragrafo 2, comma 2, Regolamento UE 282/2011, intende semplificare gli obblighi impositivi per i servizi digitali, di norma erogati ad un numero elevato di clienti e a fronte di un corrispettivo di modesto importo. La norma, quindi, si pone in deroga ai criteri ordinari previsti dallo stesso articolo 18, che consentono al fornitore, salvo che disponga di informazioni contrarie, di presumere che il cliente stabilito nell'Unione europea:

- sia un soggetto passivo d'imposta se gli ha comunicato il proprio numero di partita Iva (articolo 18, paragrafo 1), ovvero, al contrario
- non sia un soggetto passivo d'imposta se non ha preceduto a comunicare il proprio numero di partita Iva (articolo 18, paragrafo 2, comma 1).

Dal tenore letterale della nuova disposizione si desume che la deroga opera facoltativamente, nel senso che il fornitore può (e non deve) considerare come "privato consumatore" il cliente comunitario non residente che non gli abbia comunicato il proprio numero di identificazione Iva. Va da sé che la possibilità di qualificare il destinatario del servizio come un soggetto passivo d'imposta implica, per il fornitore, l'onere di dimostrare l'effettivo *status* del cliente.

Il VI considerando del Regolamento UE 1042/2013 fa riferimento all'ipotesi in cui il fornitore, che abbia qualificato il cliente come un soggetto non passivo d'imposta, riceva da quest'ultimo la comunicazione del proprio numero di partita Iva. In questa eventualità, si afferma che, conformemente alle norme generali, lo *status* originario del destinatario del servizio deve essere modificato, non essendo più il fornitore il debitore d'imposta per il servizio reso.

Luogo di stabilimento delle persone giuridiche non soggetti passivi Iva

Per garantire l'applicazione uniforme delle norme che disciplinano il luogo impositivo, il Regolamento UE 1042/2013 ha modificato il precedente Regolamento UE 282/2011 al fine di specificare dove si considera localizzato il cliente non soggetto passivo.

L'articolo 13-*bis*, Regolamento 282/2011 identifica il luogo di stabilimento delle persone giuridiche che non sono soggetti passivi, disponendo che lo stesso coincide:

⁶ Cfr. articolo 7, comma 1, lettera d), D.P.R. 633/1972.

- con il luogo in cui sono svolte le funzioni della sua amministrazione centrale, ovvero
- con il luogo di qualunque altra sede di attività caratterizzata da un grado sufficiente di permanenza e da una struttura idonea, in termini di risorse umane e tecniche, a consentirle di ricevere e di utilizzare i servizi che le sono forniti per le proprie esigenze.

I parametri ai quali è ricollegata l'imposizione sono mutuati dagli articoli 10 e 11, Regolamento UE 282/2011, i quali, per i soggetti passivi d'imposta, definiscono, rispettivamente, il luogo in cui gli stessi hanno fissato la sede della propria attività economica e la nozione di stabile organizzazione agli effetti dell'Iva.

Al fine di evitare l'elusivo spostamento del luogo impositivo, l'articolo 24, Regolamento UE 282/2011, con una presunzione assoluta, prevede che se il cliente è stabilito in più Paesi, oppure ha l'indirizzo permanente in un Paese e la residenza abituale in un altro, si dà la priorità:

- nel caso di una persona giuridica non soggetto passivo, al luogo in cui sono svolte le funzioni della sua amministrazione centrale, a meno che sia provato che l'utilizzazione del servizio avviene nel luogo della sua stabile organizzazione;
- nel caso di una persona fisica non soggetto passivo, al luogo della sua residenza abituale, a meno che sia provato che l'utilizzazione del servizio avviene nel luogo del suo indirizzo permanente.

Come, infatti, specificato dal VII considerando del Regolamento UE 1042/2013, se una persona che non è soggetto passivo è stabilita in più di un Paese oppure ha il suo indirizzo permanente in un Paese e la sua residenza abituale in un altro, la priorità va data al luogo che meglio garantisce l'imposizione nel luogo di fruizione effettiva.

Il Regolamento richiama i criteri dello stabilimento, dell'indirizzo permanente e della residenza abituale siccome l'articolo 58, Direttiva n. 2006/112/CE individua il luogo impositivo dei servizi di telecomunicazione, teleradiodiffusione ed elettronici resi a persone che non sono soggetti passivi facendo riferimento al luogo in cui la persona è stabilita oppure ha l'indirizzo permanente o la residenza abituale.

Come anticipato, per le persone giuridiche che non sono soggetti passivi, il luogo di stabilimento è quello in cui sono svolte le funzioni dell'amministrazione centrale o quello della stabile organizzazione destinataria del servizio⁷, mentre:

- l'indirizzo permanente è quello figurante nel registro della popolazione o in un registro analogo, oppure l'indirizzo comunicato alle autorità fiscali competenti⁸;
- la residenza abituale è il luogo in cui la persona fisica vive abitualmente a motivo di interessi personali e professionali. Ove gli interessi professionali siano presenti in un Paese diverso da quello in cui lo sono gli interessi personali, oppure in assenza di interessi professionali, la residenza abituale è determinata dagli interessi personali che presentino stretti legami tra la persona fisica e il luogo in cui vive⁹.

Nella legislazione italiana, invece, la localizzazione del cliente deve essere individuata in base ai criteri del domicilio e della residenza previsti dall'articolo 7, comma 1, lettera d), D.P.R. 633/1972, sicché:

- per le persone fisiche, il domicilio è il luogo in cui è stabilita la sede principale degli affari e degli interessi, mentre la residenza è il luogo in cui è stabilita la dimora abituale, di regola desumibile dall'iscrizione all'anagrafe della popolazione residente;
- per i soggetti diversi dalle persone fisiche, il domicilio è il luogo in cui si trova la sede legale, mentre la residenza è il luogo in cui si trova la sede effettiva.

Presunzioni di localizzazione e relativa confutazione

Per i servizi di telecomunicazione, teleradiodiffusione ed elettronici, può essere particolarmente difficoltoso individuare il luogo di stabilimento, di indirizzo permanente o di residenza abituale del

⁷ Cfr. articolo 13-bis, Regolamento UE 282/2011.

⁸ Cfr. articolo 12, Regolamento UE 282/2011.

⁹ Cfr. articolo 13, Regolamento UE 282/2011.

committente, quando quest'ultimo non agisca in veste di soggetto passivo Iva.

Nel considerando n. VIII, Regolamento UE 1042/2013, il Legislatore comunitario ha riconosciuto espressamente che, per i servizi in esame, possa accadere che il luogo di stabilimento, l'indirizzo permanente o la residenza abituale sia praticamente impossibile da determinare o non si possa determinare con certezza.

Tale eventualità, come specificato nel considerando n. X, può verificarsi nei casi in cui il servizio rivesta carattere occasionale, coinvolga piccole somme e richieda la presenza fisica del destinatario, come nel caso della prestazione di servizi di telecomunicazione, teleradiodiffusione ed elettronici presso una postazione *wi-fi* o un *internet café*, ovvero il servizio non preveda il rilascio di ricevute di pagamento o altri elementi di prova per il servizio prestato, come nel caso delle cabine telefoniche. Al fine, pertanto, di agevolare gli operatori a individuare il luogo del committente, il Regolamento UE 1042/2013 ha introdotto, nell'ambito del Regolamento UE 282/2011, i nuovi articoli 24-*bis* e 24-*ter*, che definiscono una serie di presunzioni, aventi carattere relativo siccome possono essere superate – alle condizioni previste dagli articoli 24-*quinquies* e 24-*septies* – da parte degli stessi prestatori o delle autorità fiscali.

Le presunzioni previste dall'articoli 24-*bis*, applicabili ai rapporti "B2C" e "B2B", considerano rilevante il luogo in cui il committente deve recarsi fisicamente per fruire dei servizi di telecomunicazione, teleradiodiffusione ed elettronici.

In particolare, al paragrafo 1, è previsto che se i predetti servizi sono resi in un luogo quale una cabina telefonica, un punto telefonico, una postazione *wi-fi*, un *internet café*, un ristorante o una *hall* d'albergo e la fruizione del servizio richiede la presenza fisica del destinatario in tale luogo, si presume che quest'ultimo sia stabilito, abbia il suo indirizzo permanente o la sua residenza abituale nel luogo in questione e che il servizio sia effettivamente utilizzato e fruito in tale luogo. Se, invece, il luogo di esecuzione del servizio è a bordo di una nave, un aereo o un treno che effettua un trasporto passeggeri all'interno dell'Unione europea, il successivo paragrafo 2 stabilisce che il luogo in cui il servizio è prestato è quello di partenza del trasporto di passeggeri.

Le presunzioni di cui al successivo articolo 24-*ter*, applicabili ai soli rapporti "B2C", si riferiscono:

- a) ai servizi resi attraverso una linea terrestre fissa, per i quali si presume che il destinatario sia stabilito, abbia il suo indirizzo permanente o la sua residenza abituale nel luogo in cui è installata detta linea terrestre fissa;
- b) ai servizi resi attraverso reti mobili, per i quali si presume che il destinatario sia stabilito, abbia il suo indirizzo permanente o la sua residenza abituale nel Paese identificato dal prefisso nazionale della carta sim utilizzata per la ricezione dei servizi;
- c) ai servizi per i quali sia necessario utilizzare un decodificatore o un analogo dispositivo o una scheda di ricezione e senza che sia usata una linea terrestre fissa, per i quali si presume che il destinatario sia stabilito, abbia il suo indirizzo permanente o la sua residenza abituale nel luogo in cui il decodificatore o l'analogo dispositivo è installato o, se questo non è noto, nel luogo in cui la scheda di ricezione è inviata al fine di essere ivi utilizzata;
- d) ai servizi resi in circostanze diverse da quelle di cui all'articolo 24-*bis* e di cui alle lettere da a) a c) dell'articolo 24-*ter*, per i quali si presume che il destinatario sia stabilito, abbia il suo indirizzo permanente o la sua residenza abituale nel luogo identificato come tale dal prestatore, sulla base di due elementi di prova, non contraddittori tra loro, individuati tra quelli elencati nel nuovo articolo 24-*septies*, Regolamento UE 282/2011.

A quest'ultimo riguardo, gli elementi di prova che possono essere utilizzati per individuare il luogo del committente, nonché per confutare le presunzioni in esame, sono:

- a) l'indirizzo di fatturazione del destinatario;
- b) l'indirizzo di protocollo *internet* (IP) del dispositivo utilizzato dal destinatario o qualsiasi metodo di geolocalizzazione;
- c) le coordinate bancarie, come l'ubicazione del conto bancario utilizzato per il pagamento o l'indirizzo di fatturazione del destinatario in possesso di tale banca;
- d) il prefisso del paese (*Mobile country code* – Mcc) dell'identità utente mobile internazionale

Schede operative

(*International mobile subscriber identity – Imsi*) integrato nella carta sim (*Subscriber Identity Module*) utilizzata dal destinatario;

e) l'ubicazione della linea terrestre fissa del destinatario attraverso la quale il servizio è prestato a quest'ultimo;

f) altre informazioni commerciali pertinenti.

Infine, in ordine alle modalità di confutazione delle presunzioni di cui agli articoli 24-*bis* e 24-*ter*, lettera a), b), e c), il nuovo articolo 24-*quinqüies*, Regolamento UE 282/2011 dispone che il prestatore deve ricorrere a tre elementi di prova non contraddittori tra loro, da cui risulti che il destinatario sia stabilito, abbia il suo indirizzo permanente o la sua residenza abituale altrove.

L'Amministrazione finanziaria, invece, è legittimata a confutare le predette presunzioni, nonché quella residuale di cui all'articolo 24-*ter*, lettera d), qualora sussistano indizi di usi impropri da parte del prestatore. Anche se il potere di cui dispongono le autorità fiscali non è soggetto a un limite minimo di elementi di prova, è ragionevole tenere conto dell'indicazione emergente dal considerando n. X del Regolamento UE 1042/2013, ove si afferma che occorre evitare di imporre oneri sproporzionati a carico del prestatore quando il servizio rivesta carattere occasionale, coinvolga piccole somme e richieda la presenza fisica del destinatario in un determinato luogo, ovvero non preveda generalmente il rilascio di ricevute di pagamento o di altri elementi di prova per il servizio prestato.

Rapporti	Presunzione
B2B e B2C	<p>Se il servizio è reso in una cabina telefonica, un punto telefonico, una postazione <i>wi-fi</i>, un <i>internet café</i>, un ristorante o una <i>hall</i> d'albergo e la fruizione del servizio richiede la presenza fisica del destinatario in tale luogo, si presume che quest'ultimo sia stabilito, abbia il suo indirizzo permanente o la sua residenza abituale nel luogo in questione e che il servizio sia effettivamente utilizzato e fruito in tale luogo.</p> <p>Se, invece, il luogo di esecuzione del servizio è a bordo di una nave, un aereo o un treno che effettua un trasporto passeggeri all'interno dell'Unione europea, il luogo in cui il servizio è prestato è quello di partenza del trasporto di passeggeri.</p>
B2C	<p>Per i servizi resi attraverso una linea terrestre fissa si presume che il destinatario sia stabilito, abbia il suo indirizzo permanente o la sua residenza abituale nel luogo in cui è installata detta linea terrestre fissa.</p> <p>Per i servizi resi attraverso reti mobili, si presume che il destinatario sia stabilito, abbia il suo indirizzo permanente o la sua residenza abituale nel Paese identificato dal prefisso nazionale della carta sim utilizzata per la ricezione dei servizi.</p> <p>Per i servizi per i quali sia necessario utilizzare un decodificatore o un analogo dispositivo o una scheda di ricezione e senza che sia usata una linea terrestre fissa si presume che il destinatario sia stabilito, abbia il suo indirizzo permanente o la sua residenza abituale nel luogo in cui il decodificatore o l'analogo dispositivo è installato o, se questo non è noto, nel luogo in cui la scheda di ricezione è inviata al fine di essere ivi utilizzata.</p> <p>Per i servizi resi in circostanze diverse si presume che il destinatario sia stabilito, abbia il suo indirizzo permanente o la sua residenza abituale nel luogo identificato come tale dal prestatore, sulla base di due elementi di prova, non contraddittori tra loro, individuati tra quelli sotto elencati:</p> <ul style="list-style-type: none">• indirizzo di fatturazione del destinatario;• indirizzo di protocollo <i>internet</i> (IP) del dispositivo utilizzato dal destinatario o qualsiasi metodo di geolocalizzazione;• coordinate bancarie, come l'ubicazione del conto bancario utilizzato per il pagamento o l'indirizzo di fatturazione del destinatario in possesso di tale banca;• prefisso del paese (<i>mobile country code – MCC</i>) dell'identità utente mobile internazionale (<i>International mobile subscriber identity – Imsi</i>) integrato nella carta sim (<i>Subscriber identity module</i>) utilizzata dal destinatario;• ubicazione della linea terrestre fissa del destinatario attraverso la quale il servizio è prestato a quest'ultimo;• altre informazioni commerciali pertinenti.

Al fine di confutare le presunzioni in esame:

- il prestatore deve ricorrere a tre elementi di prova non contraddittori tra loro, da cui risulti che il destinatario sia stabilito, abbia il suo indirizzo permanente o la sua residenza abituale altrove;
- l'Amministrazione finanziaria deve dimostrare la sussistenza di indizi di usi impropri delle presunzioni da parte del prestatore.

Servizi digitali resi o ricevuti da operatori in franchigia

La risoluzione n. 75/E/2015, nel chiarire il regime impositivo dei servizi di *e-commerce* resi, a clienti comunitari non residenti, dai soggetti in regime di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e i lavoratori in mobilità (di cui all'articolo 27, commi 1 e 2, D.L. 98/2011), ha superato le indicazioni contenute nella circolare n. 36/E/2010.

Secondo l'Agenzia, in assenza di un'espressa disciplina – nell'ambito del regime di vantaggio – al trattamento Iva delle operazioni di commercio elettronico "diretto", trova applicazione la disciplina prevista per il regime fiscale agevolato per autonomi novellato dall'articolo 1, commi 54-89, L. 190/2014 (Legge di Stabilità 2015).

Con riferimento alle prestazioni di servizi, l'articolo 1, comma 58, lettera d), della citata L. 190/2014 dispone che, ai fini Iva, i soggetti che hanno optato per il regime agevolativo applicano alle prestazioni di servizi ricevute da soggetti non residenti o rese ai medesimi gli articoli 7-ter e ss., D.P.R. 633/1972. Tali operazioni, pertanto, anche quando sono effettuate da soggetti aderenti al regime forfetario, rimangono soggette alle ordinarie regole di territorialità, fermo restando che, per gli stessi, è escluso il diritto di detrazione dell'imposta "a monte" ai sensi degli articoli 19 e ss, D.P.R. 633/1972.

Applicando i richiamati principi al regime fiscale di vantaggio, l'Agenzia delle entrate ha chiarito che, per i servizi elettronici resi nei confronti di soggetti passivi d'imposta o di "privati consumatori" comunitari, l'Iva risulta dovuta nel Paese in cui il committente è stabilito, ovvero ha il domicilio o la residenza. Di conseguenza, anche laddove tali operazioni siano rese nell'ambito del regime agevolato, la relativa Iva deve essere assolta:

- nei rapporti "B2B", dal committente comunitario nel proprio Paese, essendo l'operazione "fuori campo Iva" in Italia. In pratica, il prestatore italiano emette fattura non soggetta a Iva ai sensi dell'articolo 21, comma 6-bis, lettera a), D.P.R. 633/1972 con l'annotazione "inversione contabile" e con l'eventuale specificazione della norma, comunitaria o nazionale, di riferimento (nella specie, l'articolo 44, Direttiva n. 2006/112/CE o l'articolo 7-ter, D.P.R. 633/1972);
- nei rapporti "B2C", ai fini del corretto assolvimento degli obblighi d'imposta, il prestatore italiano è tenuto ad identificarsi in ciascuno Stato membro in cui presta tali servizi o, in alternativa, può avvalersi del regime speciale del Moss (*Mini one stop shop*), disciplinato dall'articolo 74-sexies, D.P.R. 633/1972.

Alla luce del richiamo all'articolo 1, comma 58, lettera d), L. 190/2014, contenuto nella risoluzione n. 75/E/2015, ne discende che gli operatori in franchigia (soggetti al regime forfetario, al regime di vantaggio o al regime dei minimi), per le prestazioni di *e-commerce* ricevute da fornitori non residenti, devono assolvere l'Iva con il sistema del *reverse charge*, cioè:

- integrando la fattura (se il prestatore è UE) o emettendo autofattura (se il prestatore è extra-UE), con indicazione dell'aliquota e dell'imposta, che resta indetraibile;
- provvedendo a versare l'imposta entro il giorno 16 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione.

Fatturazione e certificazione fiscale dei corrispettivi per i servizi digitali

Per i servizi di telecomunicazione, teleradiodiffusione ed elettronici territorialmente rilevanti in Italia, la fattura resta obbligatoria solo nei rapporti "B2B". L'articolo 22, comma 1, n. 6-ter), D.P.R. 633/1972 prevede, infatti, che l'emissione della fattura non è obbligatoria, ove non richiesta dal cliente non oltre il momento di effettuazione dell'operazione, per le prestazioni di servizi elettronici

rese a committenti che agiscono al di fuori dell'esercizio d'impresa, arte o professione.

Come specificato dalla relazione illustrativa allo schema del D.Lgs. 42/2015, l'esonero è stato introdotto per non discriminare le imprese stabilite in Italia rispetto a quelle non residenti che hanno aderito al Moss, che sono sempre esonerate dall'obbligo in esame per i servizi digitali resi a clienti italiani "privati consumatori".

Dal 1° gennaio 2015, per effetto del D.M. 27 ottobre 2015, le prestazioni in questione, rese nell'ambito dei rapporti "B2C", sono esonerate anche dall'obbligo di certificazione dei corrispettivi mediante il rilascio dello scontrino o della ricevuta fiscale.

Come sottolineato dalla Relazione illustrativa, l'esonero è formulato in termini generali, ricomprendendo tutte le prestazioni rese a clienti "privati" domiciliati o residenti nel territorio dello Stato a prescindere dal luogo di stabilimento del fornitore e dalla circostanza che quest'ultimo abbia o meno aderito al Moss. Più precisamente, rientrano nell'esonero le prestazioni rese da:

- soggetti passivi stabiliti fuori dell'Unione europea che hanno aderito al "regime non UE" in Italia o in altro Stato membro;
- soggetti passivi stabiliti in altro Stato membro che hanno aderito al "regime UE" in tale Stato membro;
- soggetti passivi stabiliti in Italia, ancorché non rientrino nel "regime non UE" o nel "regime UE";
- soggetti passivi stabiliti fuori o dentro l'Unione europea che non hanno aderito al "regime non UE" o al "regime UE" e che, conseguentemente, si sono identificati ai fini Iva in Italia.

L'esclusione dell'obbligo di fatturazione e di rilascio dello scontrino/ricevuta fiscale si riferisce alle sole operazioni territorialmente rilevanti in Italia, vale a dire a quelle che hanno, come destinatario, un cliente:

- domiciliato nel territorio dello Stato o ivi residente senza domicilio all'estero;
- che agisce al di fuori dell'esercizio d'impresa, arte o professione.

Sul punto, le disposizioni che prevedono l'esonero non fanno specifico riferimento al luogo impositivo dell'operazione. In particolare, l'articolo 22, comma 1, n. 6-ter, D.P.R. 633/1972 dispone che la fattura non è obbligatoria *"per le prestazioni di servizi di telecomunicazione, di servizi di teleradiodiffusione e di servizi elettronici resi a committenti che agiscono al di fuori dell'esercizio d'impresa, arte o professione"* e, alla stessa maniera, l'articolo 1, D.M. 27 ottobre 2015 esclude il rilascio di scontrino/ricevuta fiscale per le *"prestazioni di servizi di telecomunicazione, di servizi di teleradiodiffusione e di servizi elettronici rese a committenti che agiscono al di fuori dell'esercizio d'impresa, arte o professione"*.

Di qui il dubbio se l'esonero (nella specie, dell'obbligo di emissione della fattura) sia applicabile anche ai servizi digitali resi a clienti non residenti che agiscono in veste di "privati consumatori".

A ben vedere, l'incertezza si pone per le prestazioni fornite a clienti extra-UE, per le quali la normativa nazionale prevede l'emissione della fattura da parte del fornitore italiano. L'articolo 21, comma 6-bis, lettera b), D.P.R. 633/1972 dispone, infatti, che la fattura deve essere emessa per le *"cessioni di beni e prestazioni di servizi che si considerano effettuate fuori dell'Unione europea"* e, dato che i servizi digitali assumono rilevanza nel Paese di domicilio o di residenza del cliente, la norma in esame impone la fattura quando i clienti sono extra-UE.

A favore di questa soluzione possono richiamarsi le Relazioni illustrative agli schemi del D.Lgs. 42/2015 e del D.M. 27 ottobre 2015, dalle quali emerge che la ratio delle previsioni di esonero è quella di escludere l'obbligo di fattura e di scontrino/ricevuta fiscale per le sole prestazioni territorialmente rilevanti in Italia e non anche per quelle effettuate al di fuori dell'Unione europea, cioè nei confronti di consumatori finali extra-UE, per le quali la fattura va emessa ai sensi dell'articolo 21, comma 6-bis, lettera b), del decreto Iva.

Quando, invece, il destinatario del servizio sia stabilito in altro Paese UE, la lettera a) del citato comma 6-bis, articolo 21 limita l'obbligo di fatturazione alle operazioni "B2B", con *reverse charge* da parte del cliente non residente. In questa ipotesi (cliente "consumer" UE), la fattura non è richiesta a prescindere dall'adesione al Moss del fornitore italiano.

Schede operative

Luogo di stabilimento del cliente	Status del cliente	Fattura
Italia	Soggetto Iva	Sì
	Privato	No, a prescindere dall'iscrizione al Moss del fornitore italiano ¹⁰
Altro Paese UE	Soggetto Iva	Sì, a prescindere dall'iscrizione al Moss del fornitore italiano ¹¹
	Privato	No, a prescindere dall'iscrizione al Moss del fornitore italiano. Se non iscritto, quest'ultimo deve identificarsi ai fini Iva nel Paese del cliente per versare l'imposta e adempiere agli altri obblighi formali
Paese extra-UE	Soggetto Iva	Sì, a prescindere dall'iscrizione al MOSS del fornitore italiano ¹²
	Privato	

Occorre, infine, ricordare che, in base alla formulazione dell'articolo 219-*bis* della Direttiva n. 2006/112/CE, anche aderendo al Moss non è escluso che il fornitore debba adempiere all'eventuale obbligo di emissione della fattura o di certificazione fiscale dei corrispettivi previsto dalla legislazione del singolo Paese di consumo. Infatti, nella Parte 4 della "Guida al mini sportello unico per l'Iva", predisposta dalla Commissione europea il 23 ottobre 2013, si afferma espressamente che, "in materia di fatturazione si applicano le norme dello Stato membro di consumo. I soggetti passivi dovranno pertanto garantire di conoscere le norme pertinenti degli Stati membri in cui prestano servizi ai destinatari" ed, in proposito, viene rilevato che "anche le informazioni relative alle norme degli Stati membri in materia di fatturazione saranno disponibili sul sito internet della Commissione"¹³.

Resta, pertanto, da verificare se, nei singoli Paesi UE di consumo, il fornitore italiano registrato al MOSS debba adempiere all'obbligo di fatturazione o di certificazione fiscale previsto dalla normativa locale e, a questo riguardo, le informazioni relative alle norme degli Stati membri in materia di fatturazione sono disponibili sul sito internet della Commissione europea.

Nella tabella che segue si riportano, per ciascun Paese UE, se è obbligatoria o meno l'emissione della fattura per i servizi di telecomunicazione, di teleradiodiffusione ed elettronici resi a "privati consumatori".

Stato membro	Obbligo di emissione della fattura
Austria	No
Belgio	No
Bulgaria	No*
Croazia	Sì**
Cipro	Sì
Danimarca	No
Estonia	No
Finlandia	No
Francia	No**
Germania	No
Grecia	No**
Irlanda	No

¹⁰ Cfr. articolo 22, comma 1, n. 6-ter), D.P.R. 633/1972.

¹¹ Cfr. articolo 21, comma 6-bis, lettera a), D.P.R. 633/1972.

¹² Cfr. articolo 21, comma 6-bis, lettera b), D.P.R. n. 633/1972.

¹³ Si veda anche la relazione della Commissione europea al Consiglio europeo in merito all'articolo 6 della Direttiva 2008/8/CE, di cui al doc. COM(2014) 380 del 26 giugno 2014 (§ 5).

Schede operative

Italia	No*
Lettonia	No*
Lituania	Sì***
Lussemburgo	No
Malta	No
Paesi Bassi	No
Polonia	No*
Portogallo	No*****
Repubblica Ceca	No
Regno Unito	No
Romania	No**
Slovacchia	No
Slovenia	Sì
Spagna	Sì
Svezia	No
Ungheria	No*****

* La fattura deve essere emessa, se richiesta dal cliente. In Polonia, l'opzione non è applicabile per i servizi di telecomunicazione
** La fattura non è richiesta o è richiesta in casi particolari e/o è richiesta l'emissione di un documento alternativo
*** Sono ammessi documenti alternativi alla fattura
**** In Portogallo, i soggetti passivi devono emettere la fattura per i servizi di telecomunicazione, teleradiodiffusione ed elettronici forniti a "privati consumatori". Tuttavia, i soggetti passivi non stabiliti in Portogallo che aderiscono al Moss, per i servizi resi a "privati consumatori" portoghesi non sono tenuti ad emettere la fattura.
***** In Ungheria, dal 1° gennaio 2016, la fattura deve essere emessa se richiesta dal cliente. In caso contrario, deve essere emessa una ricevuta.

Scadenze del mese di giugno

Di seguito evidenziamo i principali adempimenti dal 1° giugno 2016, 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.

mercoledì 15 giugno

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.

mercoledì 16 giugno

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 maggio, 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.

Versamenti Iva mensili

Scade oggi il termine di versamento dell'Iva a debito eventualmente dovuta per il mese di maggio, codice tributo 6005.

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.

Versamento dell'Iva a saldo dovuta in base alla dichiarazione annuale

Entro oggi i contribuenti che hanno un debito d'imposta relativo all'anno 2015, risultante dalla dichiarazione annuale, e che hanno scelto il pagamento rateale dal 16 marzo devono versare la quarta rata utilizzando il codice tributo 6099.

Persone fisiche che presentano Unico 2016 (anche non titolari di partita Iva)

Entro oggi deve essere effettuato il versamento (senza alcuna maggiorazione) in unica soluzione ovvero della prima rata delle imposte, Irpef ed Irap, ovvero delle imposte sostitutive, dovute a titolo di saldo per l'anno 2015 e primo acconto per il 2016 risultanti dalla dichiarazione, unitamente, ove dovuti, ai contributi previdenziali alla gestione separata o gestione artigiani /commercianti dovuti sui redditi 2015 a saldo ed in acconto.

Sempre con riferimento alle imposte dovute in base al modello Unico, scade anche il versamento dell'acconto Irpef del 20% sui redditi soggetti a tassazione separata non assoggettati a ritenuta d'acconto.

Il versamento potrà avvenire anche entro il 18 luglio 2016 con la maggiorazione dello 0.40%.

Società semplici, società di persone e soggetti equiparati che presentano Unico 2016

Entro oggi deve essere effettuato il versamento (senza alcuna maggiorazione) in unica soluzione ovvero della prima rata delle imposte, Irpef ed Irap, ovvero delle imposte sostitutive, dovute a titolo di saldo per l'anno 2015 e primo acconto per il 2016. Sempre con riferimento alle imposte dovute in base al modello Unico, scade anche il versamento dell'acconto Irpef del 20% sui redditi soggetti a tassazione separata non assoggettati a ritenuta d'acconto.

Il versamento potrà avvenire anche entro il 18 luglio 2016 con la maggiorazione dello 0.40%.

Soggetti Ires che hanno approvato il bilancio entro 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio

Entro oggi i soggetti Ires con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, che hanno approvato il bilancio entro 120 gironi dalla chiusura dell'esercizio, devono effettuare il versamento in unica soluzione ovvero della prima rata dell'Ires e dell'Irap, a titolo di saldo per l'anno 2015 e primo acconto per il 2016 senza alcuna maggiorazione. Sempre entro oggi i soggetti Iva tenuti alla presentazione della dichiarazione unificata possono effettuare il versamento dell'Iva 2015 risultante dalla dichiarazione annuale, in unica soluzione o quale prima rata, maggiorata dello 0,40% per mese o frazione di mese per il periodo dal 16/03 al 16/06/16.

Imposta sostitutiva operazioni straordinarie, riallineamento valori da quadro EC, regime di trasparenza

I soggetti Ires con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare che pongono in essere operazioni straordinarie possono versare, senza alcuna maggiorazione entro oggi, l'imposta sostitutiva sui maggiori valori iscritti derivanti da tali operazioni.

Sempre oggi scade il termine per il versamento dell'imposta sostitutiva per il riallineamento dei valori civilistici e fiscali dei beni indicati nel quadro EC. Infine è oggi il termine per il versamento dell'imposta sostitutiva, sempre senza maggiorazione, per il riallineamento dei valori civilistici ai fiscali per le aziende che scelgono il regime della trasparenza.

Ivie

Scade oggi per le persone fisiche residenti in Italia che siano titolari del diritto di proprietà o di altro diritto reale di godimento su immobili situati all'estero, a qualsiasi uso destinati, il versamento, in unica soluzione o rateale, dell'imposta sul valore degli immobili destinati all'estero così come risulta dalla liquidazione in dichiarazione dei redditi a titolo di saldo 2015 ed acconto 2016, senza maggiorazione.

Ivafe

Scade oggi il termine per le persone fisiche residenti in Italia che detengono attività finanziarie all'estero il versamento in unica soluzione o come prima rata, dell'imposta sul valore delle attività finanziarie detenute all'estero, risultante dalle dichiarazioni annuali, a titolo di saldo per l'anno 2015 e di primo acconto per l'anno 2016 senza alcuna maggiorazione.

Cedolare secca

Scade oggi per i contribuenti che si sono avvalsi per il 2015 della c.d. "cedolare secca", il termine per il versamento del saldo dell'imposta dovuta per il 2015 e della prima rata d'acconto per il 2016. Il versamento può essere effettuato in data 18 luglio 2016, con la maggiorazione dello 0,40%.

Pagamento del diritto annuale alle Camere di Commercio

Entro oggi deve essere versato il diritto annuale camerale per l'anno 2015, senza maggiorazione (codice tributo 3850). Il medesimo diritto potrà essere versato entro il 18 luglio 2016 con maggiorazione dello 0,40%.

Opzione tassazione di gruppo

Entro oggi le società controllante e controllate con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare che decidono di optare per il regime di tassazione del consolidato ex articolo 117, Tuir devono presentare in via telematica la comunicazione per l'esercizio dell'opzione.

Imu e Tasi

Scade oggi il termine per il versamento delle imposte in oggetto quale prima rata di acconto per il 2016.

Ravvedimento versamenti entro 30 giorni

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

Rivalutazione beni di impresa

Entro oggi scade il versamento dell'imposta sostitutiva per la rivalutazione dei beni di impresa e delle partecipazioni oltre all'eventuale affrancamento.

LYNFA Studio[®]

La splendida sensazione di avere tutto sotto controllo

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

LYNFA Studio ha due anime, con due diversi obiettivi:

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

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

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

Insieme alle più classiche funzionalità gestionali, offre:

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

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



Conservazione Cloud TeamSystem

Molto più che conservazione

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

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

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

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

Con il Servizio Conservazione Cloud TeamSystem potrai:

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

Per gli Studi Professionali

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