

periodico
omologato
DCOER0975
Posteitaliane

Rreview



TeamSystem Review

n. 238

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 antiriciclaggio 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

Patologie e rimedi nei versamenti da dichiarazione	2
Le fattispecie di reato ipotizzabili in capo al curatore	9
Nuovi chiarimenti per i rimborsi Iva	14
Ancora sui chiarimenti per i rimborsi Iva	20

Scadenzario

Scadenze del mese di novembre	26
-------------------------------	-----------

Patologie e rimedi nei versamenti da dichiarazione

Gli errori e le omissioni relative all'aspetto dei versamenti delle dichiarazioni dei redditi possono essere gestite in modo "attivo" per il tramite del ravvedimento operoso, oppure in modo "passivo" attendendo il preavviso di liquidazione. La scelta della forma più conveniente (sotto il profilo sia del costo sia della finanza) risulta molto importante, così come appare di preliminare importanza richiamare gli aspetti salienti del ravvedimento operoso che, molto spesso, negli studi viene gestito con supporti informatici senza che vi sia l'opportuna meditazione al riguardo.

Scaduto il termine per l'effettuazione dei versamenti legati al modello Unico, i contribuenti hanno ancora ampi margini per ridurre l'impatto delle sanzioni che verrebbero irrogate dall'Agenzia delle entrate in sede di liquidazione delle dichiarazioni.

In questo intervento, pertanto, si vogliono analizzare le differenti opzioni che il sistema offre per le sistemazioni di cui sopra, dando per scontato che ci si riferisca a posizioni nelle quali il debito sia stato correttamente segnalato all'Amministrazione finanziaria, mediante la valida presentazione di una dichiarazione dei redditi.

Analogamente, lo stesso ragionamento si ritiene valido nel caso si provveda a sanare, negli originari 90 giorni dalla data di presentazione, una dichiarazione infedele; in tal caso, infatti, oltre alla specifica sanzione fissa per rimediare alla violazione, risulta necessario effettuare il ravvedimento sulle maggiori somme dovute¹.

Il ragionamento di base sotteso alla presente analisi ruota attorno alla centralità dell'istituto del ravvedimento operoso di cui all'articolo 13, D.Lgs. 472/1997, in forza del quale si accorda al contribuente un premio in termine di riduzione delle sanzioni in accordo al volontario rimedio a omissioni o errori.

Tale ravvedimento, come noto, dal 2015 non risulta più generalmente vincolato all'assenza di controlli da parte dell'Amministrazione finanziaria (ci riferiamo ai tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate e non a quelli diversi), anche se, sul versante dei versamenti, risulta ancora presente un blocco, costituito – appunto – dall'assenza della comunicazione dei preavvisi di irregolarità, come meglio verrà precisato nel prosieguo.

Le sanzioni per le patologie sui versamenti

Le misure sanzionatorie previste per le irregolarità sui versamenti dei tributi sono contenute nell'articolo 13, D.Lgs. 471/1997, recentemente modificato dai decreti attuativi della legge delega a decorrere dal 22 ottobre 2015; per effetto del meccanismo del *favor rei*, in ogni caso, le nuove misure si applicano – ove più favorevoli – anche alle violazioni commesse antecedentemente a tale data.

In sostanza, il nuovo scenario ci consegna:

- una sanzione in misura base "generica" (comma 1, primo periodo) per tutte le patologie sui versamenti⁶;
- una sanzione in misura ridotta (comma 1, secondo periodo)⁷, per ritardi non superiori a 90 giorni;
- una sanzione in misura *super* ridotta (comma 1, terzo periodo)⁸, per ritardi non superiori a 15 giorni.

Ne deriva, dunque, un panorama abbastanza frastagliato che ha una caratteristica spesso non considerata dagli operatori quando effettuano calcoli di convenienza: le misure sanzionatorie sopra

¹ Trascorso il ritardo di 90 giorni, invece, la violazione di dichiarazione infedele si sana applicando la sanzione base di cui all'articolo 1, D.Lgs. 471/1997, sanzione che ricomprende al suo interno anche la violazione per la tardività del versamento delle imposte. Casomai, si tratterà di intervenire a sanare (in modo aggiuntivo) la carenza del versamento in acconto.

viste si applicano sia dal contribuente (eventualmente abbattute delle misure premiali del ravvedimento operoso) sia dall'Agenzia delle entrate in sede di liquidazione automatizzata o autonomo provvedimento di irrogazione sanzioni⁹.

Ciò appare importante ove si debbano effettuare calcoli di convenienza al fine di esperire, o meno, i rimedi del caso, dovendosi considerare (da un lato) il costo del ravvedimento e (per altro verso) l'ammontare effettivo della sanzione; questo per dire che, su piccole cifre e piccoli ritardi, talvolta non conviene nemmeno attivarsi, potendo risultare il costo del ravvedimento superiore (considerando anche l'incomodo amministrativo) rispetto al beneficio ritratto.

Sinteticamente, possiamo riassumere come nella tabella che segue.

Descrizione	Ritardo	Sanzione
Omesso versamento	(riscontrato da Agenzia) delle entrate	30%
Tardivo versamento	Sino al 15° giorno dalla scadenza originaria	1/15 della sanzione ridotta alla metà, per ciascun giorno di ritardo (ad esempio, 1% per un giorno di ritardo, 14% per 14 giorni di ritardo)
	Dal 16° al 90° giorno dalla originaria scadenza	15%
	Dal 91° giorno	30%

I due benefici tra cui scegliere

Ai fini di una disamina di quelli che potrebbero essere gli "scenari" da valutare in capo al contribuente, possiamo ricordare che si "fronteggiano" 2 disposizioni premiali:

1. il beneficio connesso alla riduzione delle sanzioni legate al preavviso di irregolarità, pari a 1/3 di quelle edittali in relazione alla liquidazione automatizzata del modello, che si accompagna alla possibilità di beneficiare del pagamento rateale e del differimento, di qualche mese, nella pretesa tributaria;
2. il beneficio connesso al ravvedimento operoso di cui all'articolo 13, D.Lgs. 472/1997 che, nonostante sia più ampio del precedente, non ha connaturata in sé la possibilità di effettuare il versamento rateale "canonico".

Peraltro, le 2 misure di cui sopra non sono mai sovrapponibili, per il semplice motivo che la notifica del preavviso di irregolarità inibisce l'utilizzo del ravvedimento operoso, sia pure in relazione alle violazioni contestate nel medesimo avviso bonario.

Cominciando, allora, dalle sanzioni irrogabili con l'avviso bonario, nella tabella che segue si illustrano le possibili combinazioni, correlate all'originario ritardo nella esecuzione del versamento (per versamenti omessi, invece, la sanzione ridotta irrogata con il bonario è sempre pari al 10%, vale a dire il 30% ridotto a 1/3).

Ritardo sino a 14 giorni		Ritardo da 15 a 90 giorni		Ritardo oltre 90 giorni fino dichiarazione successiva	
Gg	Bonario da liquidazione	Gg	Bonario da liquidazione	Gg	Bonario da liquidazione
1	0,33	15	5,00	91	10,00
2	0,67	16	5,00	92	10,00

² Chi non esegue, in tutto o in parte, alle prescritte scadenze, i versamenti in acconto, i versamenti periodici, il versamento di conguaglio o a saldo dell'imposta risultante dalla dichiarazione, detratto in questi casi l'ammontare dei versamenti periodici e in acconto, ancorché non effettuati, è soggetto a sanzione amministrativa pari al 30% di ogni importo non versato, anche quando, in seguito alla correzione di errori materiali o di calcolo rilevati in sede di controllo della dichiarazione annuale, risulti una maggiore imposta o una minore eccedenza detraibile.

³ Per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a 90 giorni, la sanzione di cui al primo periodo è ridotta alla metà.

⁴ Salva l'applicazione dell'articolo 13, D.Lgs. 472/1997, per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a 15 giorni, la sanzione di cui al secondo periodo è ulteriormente ridotta a un importo pari a 1/15 per ciascun giorno di ritardo.

⁵ Così, il comma 2, articolo 13, D.Lgs. 471/1997: la sanzione di cui al comma 1 si applica nei casi di liquidazione della maggior imposta ai sensi degli articoli 36-bis e 36-ter, D.P.R. 600/1973, e ai sensi dell'articolo 54-bis, D.P.R. 633/1972.

Schede operative

3	1,00	17	5,00	93	10,00
4	1,33	18	5,00	94	10,00
5	1,67	19	5,00	95	10,00
6	2,00	20	5,00	96	10,00
7	2,33	...	5,00	97	10,00
8	2,67	...	5,00	98	10,00
9	3,00	...	5,00	99	10,00
10	3,33	85	5,00	100	10,00
11	3,67	86	5,00	...	10,00
12	4,00	87	5,00	...	10,00
13	4,33	88	5,00	...	10,00
14	4,67	89	5,00	...	10,00
//	//	90	5,00	...	10,00

Visionando la tabella, si evince che:

- se il ritardo non supera i 15 giorni (per ipotesi supponiamo 10 giorni), la sanzione base è variabile, vale a dire l'1% per ogni giorno di ritardo (quindi, complessivamente 10%); il bonario consente la riduzione di detta misura a 1/3, quindi 3,33%;
- se il ritardo è tra i 15 e i 90 giorni, la sanzione base è il 15%, e si ottiene la riduzione a 1/3 con il bonario (5%);
- se il ritardo supera i 90 giorni, la sanzione diviene quella base (30%) e il bonario consente la definizione a 1/3 (10%)⁶.

Se, invece, ipotizziamo di applicare il ravvedimento operoso, la riduzione della sanzione è connessa con il ritardo con cui si provvede; la stessa riduzione (fornita dall'articolo 13, D.Lgs. 472/1997) si applica sulla sanzione base prevista per la tardività.

Quindi, riassumendo in tabella, si avrà che:

Ritardo sino a 14 giorni (sanzione variabile)		Ritardo da 15 a 30 giorni (sanzione base 15%)		Ritardo da 31 a 90 giorni (sanzione base 15%)		Ritardo oltre 90 giorni (sanzione base 30%)	
Gg	Riduzione a 1/10	Gg	Riduzione a 1/10	Gg	Riduzione a 1/9	Gg	Riduzione a 1/8
1	0,1	15	1,5	31	1,67	91	3,75
2	0,2	16	1,5	32	1,67	92	3,75
3	0,3	17	1,5	33	1,67	93	3,75
4	0,4	18	1,5	34	1,67	94	3,75
5	0,5	19	1,5	35	1,67	95	3,75
6	0,6	20	1,5	36	1,67	96	3,75
7	0,7	21	1,5	...	1,67	97	3,75
8	0,8	22	1,5	...	1,67	98	3,75
9	0,9	24	1,5	...	1,67	99	3,75
10	1	25	1,5	85	1,67	100	3,75
11	1,1	26	1,5	86	1,67	...	3,75
12	1,2	27	1,5	87	1,67	...	3,75
13	1,3	28	1,5	88	1,67	...	3,75
14	1,4	29	1,5	89	1,67	...	3,75
//	//	30	1,5	90	1,67	...	3,75

⁶ In tutte le ipotesi si aggiungono gli interessi moratori.

Schede operative

In merito al ravvedimento, va notato che, se sul versante sanzionatorio la misura base è differenziata nelle 3 fattispecie già sopra evidenziate, la riduzione si differenzia in relazione al ritardo in altrettante 3 casistiche:

1. ritardi limitati ai 30 giorni;
2. ritardo limitati ai 90 giorni;
3. ritardi limitati al termine di presentazione della dichiarazione del periodo successivo.

Come si vede:

- nei primi 30 giorni di ritardo si distinguono 2 differenti sanzioni base e una unica riduzione da ravvedimento;
- nel periodo da 31 a 90 giorni una misura base di sanzione e una riduzione da ravvedimento;
- nel periodo da 90 giorni in avanti, una misura base di sanzione e una riduzione da ravvedimento, sia pure limitata al termine di presentazione della dichiarazione successiva (oltre non si va – solitamente – in quanto si viene raggiunti dal preavviso di irregolarità che, come già affermato, inibisce il ravvedimento).

Mettendo a raffronto le 2 casistiche, allora, è possibile ottenere la sintesi rappresentata dalla tabella che a seguire si riporta, ove si ha modo di evincere come il divario tra costo del bonario e costo del ravvedimento si amplifichi man mano che cresce il ritardo.

Giorni di ritardo	Sanzione base	Avviso bonario	Ravvedimento	Maggior costo bonario rispetto a ravvedimento
1	1%	0,33%	0,10%	0,23%
2	2%	0,67%	0,20%	0,47%
3	3%	1,00%	0,30%	0,70%
4	4%	1,33%	0,40%	0,93%
5	5%	1,67%	0,50%	1,17%
6	6%	2,00%	0,60%	1,40%
7	7%	2,33%	0,70%	1,63%
8	8%	2,67%	0,80%	1,87%
9	9%	3,00%	0,90%	2,10%
10	10%	3,33%	1,00%	2,33%
11	11%	3,67%	1,10%	2,57%
12	12%	4,00%	1,20%	2,80%
13	13%	4,33%	1,30%	3,03%
14	14%	4,67%	1,40%	3,27%
15	15%	5,00%	1,50%	3,50%
da 16 a 30	15%	5,00%	1,50%	3,50%
da 31 a 90	15%	5,00%	1,67%	3,33%
oltre 90	30%	10,00%	3,75%	6,25%

Le peculiarità del ravvedimento operoso

Se la gestione dell'avviso bonario non pone particolari problemi, va, invece, rammentato che il ravvedimento presuppone una gestione maggiormente articolata, in quanto:

- richiede un intervento sulle somme dovute a titolo di saldo e di acconto, con separata suddivisione dei codici tributo e degli importi;
- affinché la sanatoria possa considerarsi "perfetta" è necessario che si provvedano a versare in modo corretto:
 - l'imposta, se dovuta;
 - la sanzione;
 - gli interessi⁷.

⁷ Gli interessi, a decorrere dal 1° gennaio 2016 per effetto del D.M. 11 dicembre 2015, si applicano nella misura dello 0,2%.

Non è indispensabile che i 3 elementi si trovino tutti esposti sul medesimo modello F24 (quindi, non è richiesta alcuna contestualità nel versamento), anche se risulta importante rammentare che l'individuazione della corretta misura della riduzione della sanzione va espletata con riferimento alla interezza degli adempimenti. Così, se si fosse già provveduto a versare imposta e sanzione nei 30 giorni, ma si fosse dimenticato gli interessi, al successivo momento del versamento si dovrà aggiungere qualche euro a titolo di sanzione in quanto la riduzione sarebbe passata da 1/10 a 1/9;

- normalmente è effettuato mediante unico versamento. Vero è che l'Agenzia delle entrate⁸ ha oramai definitivamente chiarito che, a fronte di un debito complessivo di 100, il contribuente ha la possibilità di effettuare più versamenti successivi (ad esempio, prima 50, poi 30, poi 20, oltre a interessi e sanzioni), ma ciò non significa che si possa beneficiare di un vero e proprio piano di rateazione come accade con gli avvisi bonari. In sostanza, in termini di liquidità per le aziende, è certamente più agevole la gestione del bonario, anche se tale forma di definizione ha un costo certamente più elevato⁹. Ove, in corso di effettuazione del ravvedimento in più *steps*, maturasse una causa ostativa, il ravvedimento risulterebbe perfezionato ma solo in parte¹⁰.

Infine, non si trascuri che la maggiore "operatività" richiesta per il perfezionamento del ravvedimento operoso potrebbe determinare errori sia di calcolo sia di esposizione delle somme dovute sul modello F24.

Ove l'errore fosse a danno del Fisco, l'Agenzia delle entrate considera valido il ravvedimento – sia pure parzialmente – come affermato nella circolare n. 27/E/2013, a condizione che sul modello F24 sia esposta una cifra a titolo di sanzione; come a dire che – sia pure in modo maldestro – bisogna dimostrare all'Amministrazione di aver avuto una intenzione di fruire del beneficio del ravvedimento.

La sanatoria associata al differimento del termine di versamento delle imposte

Come affermato, perché il ravvedimento si perfezioni correttamente è necessario che il medesimo sia preciso e puntuale; non si può allora tacere che il "*dies a quo*" da cui conteggiare il ritardo con cui si provvede alla sanatoria, viene influenzato dalla possibile scelta di profittare del maggior termine di 30 giorni rispetto alla originaria scadenza (con maggiorazione dello 0,4%), oltre che del pagamento rateale.

In sostanza, la questione è la seguente: per un soggetto che non ha versato nulla né alla prima scadenza né nei 30 giorni successivi, da quale momento si dovranno considerare decorrenti i termini? Al riguardo, l'Agenzia delle entrate ha chiarito che, in assenza di versamenti che possano esternare la scelta effettuata, si dovrà considerare "fittiziamente" che il contribuente intendesse adempiere alla prima scadenza, senza voler profittare del differimento.

Così, si avrebbe che:

- per un privato cittadino che volesse adempiere in ravvedimento ai versamenti (per saldi e acconti) da Unico a partire dal mese di settembre:
 - la prima rata si deve considerare scaduta al 16 giugno 2016;
 - la seconda rata al 30 giugno 2016;
 - la terza rata al 22 agosto 2016 (il termine sarebbe stato il 31 luglio, giorno non lavorativo, cui segue il periodo di moratoria delle scadenze dal 1° al 20 agosto, anch'esso giorno non lavorativo);
 - la terza rata al 31 agosto 2016;
- per una azienda soggetta agli studi di settore che volesse adempiere in ravvedimento ai versamenti di Unico a partire dal mese di settembre:
 - la prima rata si deve considerare scaduta il 6 luglio 2016;
 - la seconda rata al 22 agosto 2016.

⁸ Vedasi risoluzione n. 67/E/2011.

⁹ Addirittura del 6,25% rispetto al ravvedimento per ritardi superiori a 90 giorni. Si badi che tale "forbice" talvolta è paragonabile con il costo del credito per le aziende. Tuttavia, per i soggetti con scarsa liquidità, appare ormai abitudine ricorrere alla rateazione sul bonario, per il semplice fatto che non sono richieste garanzie, diversamente da quanto può avvenire per il credito attinto dal sistema bancario.

¹⁰ Così, Agenzia delle entrate con risoluzione n. 67/E/2011; si segnala il parere opposto della Cassazione, manifestato con sentenza n. 19017/2015.

Si tenga anche conto che l'eventuale slittamento delle scadenze per effetto del ricorrere di giorni non lavorativi, determina che la misura (ridotta) della sanzione applicabile va determinata computando i giorni lavorativi "effettivi" di ritardo, senza avere riguardo alla originaria data di scadenza¹¹.

Le violazioni relative alle compensazioni

Il già richiamato articolo 13, D.Lgs. 471/1997 prevede (al comma 4) che - nel caso di utilizzo di un'eccedenza o di un credito d'imposta esistenti in misura superiore a quella spettante o in violazione delle modalità di utilizzo previste dalle leggi vigenti - si applica la sanzione pari al 30% del credito utilizzato.

Il successivo comma 5, invece, prevede che - nel caso di utilizzo in compensazione di crediti inesistenti¹² - è applicata la sanzione dal 100 al 200% della misura dei crediti stessi.

Se, in sede di compilazione del modello (o anche successivamente) il contribuente si avvedesse di tale patologia¹³, l'effettuazione del ravvedimento operoso determina la necessità:

- di riversare la quota parte del credito eccedente utilizzato, considerando come perfezionati i versamenti posti in essere con le compensazioni in eccedenza;
- presentare la dichiarazione dei redditi da cui promana il credito, provvedendo alla indicazione del versamento effettuato (sia pure ora con ravvedimento) al fine da modificare la liquidazione del tributo.

Questa è la chiave di lettura proposta dall'Agenzia delle entrate e di cui bisogna tenere considerazione, anche se tecnicamente si tratterebbe di sanare un omesso versamento (degli altri tributi esposti sul modello F24 in compensazione) e non di alimentare il credito utilizzato in eccesso.

Non ci si lasci ingannare da un testo normativo apparentemente "lineare", poiché le insidie sono numerose e tutte degne di approfondite riflessioni:

1. non si ha modo di comprendere se la violazione, nelle sue 2 differenti declinazioni, sia differenziata ovvero assimilabile a quella sui versamenti. Nel primo caso (assimilazione) si renderebbero applicabili anche le nuove misure ridotte della sanzione (per violazioni nei primi 15 giorni e 90 giorni, di cui al comma 1, articolo 13, D.Lgs. 471/1997), nel secondo caso (autonomia) sarebbe invece sempre applicabile la sanzione "basica" del 30%. Ma non basta, anche le riduzioni da ravvedimento operoso specifiche per la violazione sui versamenti (quale quella della lettera a), comma 1, articolo 13, D.Lgs. 472/1997) finirebbero per non essere applicabili;
2. non si hanno indicazioni certe per distinguere le 2 fattispecie (utilizzo eccedente di credito spettante e credito inesistente), cui sono connesse altrettante misure sanzionatorie differenti che - evidentemente - influenzano il conteggio del ravvedimento operoso. L'Agenzia delle entrate rileva solamente che le prime sono quelle riscontrabili con i controlli automatizzati, anche se non risulta chiaro e preciso quale sia il novero di tali controlli;
3. vi sono delle ipotesi che - se riteniamo ancora valide le indicazioni a suo tempo fornite con la circolare n. 198/1998 (paragrafo 13) - non possono essere sanate con il ravvedimento; in allora, ad esempio, si era esclusa l'ipotesi del credito derivante da un comportamento fraudolento, quale l'utilizzo di fatture per operazioni inesistenti, in quanto non si trattava di un errore cui rimediare, venendo meno lo spirito di fondo del ravvedimento operoso.

Insomma, sul punto sarebbe quanto mai opportuno un chiarimento ufficiale da parte dell'Agenzia delle entrate che, invece, sembra conservare un religioso silenzio¹⁴, quasi a tradire un imbarazzo nell'interpretare una norma che - come rivisitata - non sempre risulta coerente e razionale.

¹¹ Così circolare n. 50/E/2002, paragrafo 19.5.

¹² Si intende inesistente il credito in relazione al quale manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo e la cui inesistenza non sia riscontrabile mediante controlli di cui agli articoli 36-bis e 36-ter, D.P.R. 600/1973 e all'articolo 54-bis, D.P.R. 633/1972.

¹³ Normalmente può accadere che la dichiarazione rappresenti il momento in cui si riscontra il superamento della soglia del tetto massimo di compensazione.

¹⁴ Si veda D. Deotto, "La riforma delle sanzioni è il regno dei paradossi", in Sole 24Ore del 1° giugno 2016.

Il modello F24 a saldo zero

Infine, può apparire utile un cenno all'ipotesi della violazione relativa alla casistica della mancata presentazione del modello F24 con saldo zero, in esito all'avvenuta compensazione di tributi.

La violazione è oggi contemplata dall'articolo 15, D.Lgs. 471/1997 e, se riteniamo valide le vecchie prese di posizione della prassi (così, circolare n. 54/E/2002, paragrafo 17.2), dovrebbe pur sempre trattarsi di una violazione mai "formale" in quanto determinerebbe sempre un ostacolo alle attività di accertamento dell'Agenzia delle entrate.

Il nuovo comma 2-*bis* del richiamato articolo 15, prevede che per l'omessa presentazione del modello di versamento contenente i dati relativi alla eseguita compensazione, si applica la sanzione di 100 euro, ridotta a 50 euro se il ritardo non è superiore a 5 giorni lavorativi.

Su tali misure può certamente essere innestato il ravvedimento operoso, anche se non del tutto chiaro appare il termine ultimo per adempiere; sul sito dell'Agenzia delle entrate si chiede di adempiere entro 1 anno dalla violazione, mentre si potrebbe sostenere che – più correttamente – si dovrebbe agire entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo nel quale si è commessa la violazione. Comunque sia, il termine è davvero ampio e, in mancanza di ravvedimento, la sanzione ridotta che non sembra ci si debba porre grandi problemi al riguardo. Certamente, va invece osservato che, per coloro che volessero fare speculazioni spicciole, tale forma di ravvedimento si presenta come più onerosa rispetto a quella canonica per cifre limitate; in tali casi, converrà ipotizzare che non sia stato effettuato alcun versamento e procedere in ravvedimento con le misure canoniche utilizzando il credito disponibile per la compensazione.

Le fattispecie di reato ipotizzabili in capo al curatore

Il curatore fallimentare è organo della procedura concorsuale che opera nell'interesse della giustizia.

Proprio per la funzione svolta e i poteri affidatigli, il curatore è espressamente rivestito dalla qualifica di pubblico ufficiale (articolo 30, L.F.) e la sua figura costituisce un "quid unicum" nel nostro ordinamento.

Nella innumerevole serie di atti e operazioni che la sua funzione richiede, il curatore svolge il proprio ruolo in sostanziale e considerevole libertà discrezionale.

Poiché, tuttavia, alcune condotte poste in essere dal professionista potrebbero avere eventuali riflessi sul versante penale, con tale elaborato si analizzeranno le fattispecie al medesimo potenzialmente ascrivibili in tale ambito.

La figura del curatore fallimentare: natura, funzioni e adempimenti

Il curatore fallimentare, ai sensi del disposto normativo di cui all'articolo 27, L.F., viene nominato dal Tribunale con la sentenza dichiarativa di fallimento o con decreto in caso di sostituzione o di revoca.

Tale soggetto deve essere un professionista abilitato scelto negli albi professionali dei dottori commercialisti, ragionieri commercialisti e avvocati atteso che, oltre ai requisiti indispensabili previsti dall'articolo 28, L.F., lo svolgimento dell'attività del curatore necessita di una specifica preparazione legale, amministrativa e contabile.

La richiamata norma prevede altresì che possano essere chiamati a svolgere le funzioni di curatore gli studi professionali associati o le Stp - sempre che i soci siano avvocati, commercialisti o ragionieri e, ferma restando, all'atto dell'accettazione dell'incarico, la designazione della persona fisica responsabile della procedura - nonché coloro che abbiano svolto funzioni di amministrazione, direzione e controllo in Spa, dando prova di adeguate capacità imprenditoriali e purché non sia intervenuta nei loro confronti dichiarazione di fallimento.

Come noto, grazie alla riforma fallimentare del 2006 il curatore ha acquisito maggiori poteri e una autonomia operativa che gli permettono - di concerto con il comitato dei creditori - di operare le scelte più opportune per la migliore gestione della procedura sotto la vigilanza del giudice delegato e del comitato medesimo.

Se così stanno le cose, possiamo dire che il curatore rappresenta l'organo principale della procedura al quale spetta, in buona sostanza, l'amministrazione dei beni del fallito (come detto, sotto la direzione del comitato dei creditori) pur senza rappresentare o sostituire il fallito stesso o i creditori e operando nell'interesse della giustizia.

Invero, come è espressamente previsto dall'articolo 30, L.F., il curatore del fallimento, in relazione all'attività direttamente connessa allo svolgimento delle proprie funzioni, assume la qualifica di pubblico ufficiale, applicandosi al medesimo le disposizioni penali relative a detta figura¹.

Il curatore deve esercitare personalmente le attribuzioni del suo ufficio, fatta salva la possibilità di delegare, previa autorizzazione del comitato dei creditori, singoli atti od operazioni ad altri soggetti (articolo 32, comma 1, L.F.) nonché l'eventualità di avvalersi della cooperazione di uno o più collaboratori, detti anche coadiutori, nominati a supporto del curatore per l'espletamento di incarichi prevalentemente tecnici (articolo 32, comma 2, L.F.): ricostruzioni contabili, valutazioni di beni mobili e immobili, problemi fiscali e di contenzioso tributario.

Poiché anche ai coadiutori è parimenti attribuibile la qualifica di pubblico ufficiale, per essi, come per il curatore, i reati potenzialmente ascrivibili, come vedremo, hanno la natura di "reati propri".

¹ In dottrina, G.L. Soana, "I reati fallimentari", Giuffrè, pag. 388; in giurisprudenza, ex multis, Cassazione n. 37750/2010 e n. 41339/2010.

I compiti che il Legislatore ha conferito al curatore consistono, in buona sostanza, nell'esercizio provvisorio dell'impresa, nella predisposizione del programma di liquidazione e, soprattutto, nella fase dell'accertamento del passivo, nella formazione del progetto di stato passivo, in precedenza attribuita al giudice delegato, nonché nella possibilità di rassegnare "motivate conclusioni" in ordine alle domande dei creditori e di: "eccepire i fatti estintivi, modificativi o impeditivi del diritto fatto valere, nonché l'inefficacia del titolo su cui sono fondati il credito o la prelazione, anche se è prescritta la relativa azione" (articolo 95, L.F.).

Al curatore è altresì attribuita, oltre alla funzione di procedere all'inventario dei beni del fallito, anche quella di apporre i sigilli sui beni stessi.

Tra gli obblighi di comunicazione e di relazione del curatore, secondo il nuovo articolo 31-bis, L.F., è invece rinvenibile quello di effettuare le comunicazioni ai creditori e ai titolari di diritti sui beni del fallito all'indirizzo di posta elettronica certificata e di conservare tutti i messaggi inviati e ricevuti in pendenza della procedura e fino a 2 anni dalla chiusura.

Il curatore, inoltre, sulla base del novellato articolo 33, L.F.: "entro 60 giorni dalla dichiarazione di fallimento, deve presentare al giudice delegato una relazione particolareggiata sulle cause e circostanze del fallimento, sulla diligenza spiegata dal fallito nell'esercizio dell'impresa, sulla responsabilità del fallito o di altri e su quanto può interessare anche ai fini delle indagini preliminari in sede penale".

Fra gli adempimenti più rilevanti che il curatore è tenuto a effettuare, si rammenta che il medesimo deve tenere, secondo il disposto di cui all'articolo 38, L.F., un registro preventivamente vidimato da almeno un componente del comitato dei creditori su cui devono essere annotate, quotidianamente, le singole operazioni relative alla sua amministrazione.

Ciò è strettamente connesso con l'articolo 34, L.F. per cui: "le somme riscosse a qualunque titolo dal curatore sono depositate entro il termine massimo di 10 giorni dalla corresponsione sul conto corrente intestato alla procedura fallimentare aperto presso un ufficio postale o presso una banca scelti dal curatore".

Il deposito deve essere intestato all'ufficio fallimentare e sullo stesso potrà operare unicamente il curatore.

In ogni caso, nel corso dell'esercizio delle proprie funzioni, il curatore è tenuto ad agire diligentemente in quanto, come detto, riveste la carica di pubblico ufficiale.

Come vedremo, l'inosservanza di tale adempimento integra per il curatore il reato di cui all'articolo 229, L.F., per cui la precisione con la quale il medesimo deve eseguire questa fase della procedura riveste particolare importanza, in quanto ogni movimento di denaro viene cronologicamente annotato nel libro del fallimento e verificato periodicamente.

I reati ipotizzabili in capo al curatore

Nel capo II del Titolo VI relativo ai reati commessi da persone diverse dal fallito, la Legge Fallimentare prevede, agli articoli 228, 229 e 230, disposizioni penali dirette a punire le condotte illecite poste in essere dal curatore nel corso del proprio incarico.

Poiché l'attività del curatore è, come detto, svolta nell'interesse della giustizia, è evidente che le norme *de quibus* siano dirette a tutelare l'amministrazione della stessa con particolare riferimento alla salvaguardia della genuinità e del regolare e ordinato svolgimento della procedura fallimentare (in tal senso, Cassazione n. 37459/2005, n. 20558/2006 e 35049/2007).

I reati di cui alle norme citate rappresentano "reati propri" in quanto prevedono quali soggetti attivi il curatore, il commissario del concordato preventivo, il commissario liquidatore nella liquidazione coatta amministrativa e il commissario governativo in caso di amministrazione straordinaria.

Al curatore e alle figure a esso assimilate si aggiungono quali agenti nei reati propri, ai sensi degli articoli 231 e 237, comma 2, L.F., le persone che li coadiuvano nelle loro attività.

Il delitto di interesse privato del curatore negli atti del fallimento

La prima fattispecie ascrivibile al curatore è quella prevista dall'articolo 228, L.F. avente a oggetto il c.d. interesse privato negli atti del fallimento.

Tale fattispecie contempla un reato di pericolo presunto e può realizzarsi anche qualora il curatore consegna l'interesse privato pur con una condotta che rechi comunque vantaggio anche all'ufficio, atteso che la finalità sottesa alla norma è quella di garantire la correttezza formale dell'azione del curatore e di colpire ogni atto che possa gettare sospetto sulla gestione e nuocere al prestigio della stessa²).

Sul punto, la Corte Costituzionale ha tuttavia specificato come per la sussistenza del richiamato reato non sia sufficiente la mera coincidenza o coesistenza di un interesse privato convergente o compatibile con l'interesse pubblico, bensì la strumentalizzazione dell'atto a un fine privato contrario o configgente con l'interesse della procedura concorsuale in modo tale da determinare uno sfruttamento dell'ufficio per un tornaconto personale (Corte Costituzionale n. 69/1999 e n. 129/2000).

In buona sostanza, la Corte ha ritenuto che: *"la presa di interesse privato del curatore (e degli altri soggetti a esso equiparati) è sanzionata penalmente solamente in quanto sia contrastante con gli interessi tutelati dalla procedura concorsuale"* restando *"estranee all'area della rilevanza penale tutte quelle ipotesi in cui si realizzi una mera coincidenza tra i vantaggi privati e gli interessi dell'ufficio o in cui comunque l'interesse del pubblico ufficiale non risulti, in concreto, rivolto a perseguire un vantaggio personale che si ponga in contrasto con le finalità della procedura concorsuale o dell'Amministrazione straordinaria"*.

Tale principio è stato più volte confermato dalla Cassazione³ che ha oltretutto ammesso come la *"presa d'interesse privato"* non debba necessariamente essere finalizzata al perseguimento esclusivo di un interesse privato confliggente con quello della procedura, ma essendo, al contrario, sufficiente che essa comporti in relazione a detto ultimo interesse, un risultato di minore consistenza rispetto a quello che si sarebbe ottenuto in mancanza dell'ingerenza profittatrice (Cassazione n. 4043/2000).

La condotta contemplata dalla norma di cui all'articolo 228, L.F. ha a oggetto un *"qualsiasi atto del fallimento"*, espressione che fa ritenere rilevanti non solo gli atti del curatore, ma anche quelli compiuti da altri organi della procedura concorsuale (comitato dei creditori, Tribunale, etc.) nel caso in cui i medesimi siano stati provocati o influenzati direttamente o indirettamente dallo stesso curatore⁴.

Quel che conta è che la condotta posta in essere dal curatore abbia comunque a oggetto un atto del fallimento. Essa può essere compiuta anche dopo la sua chiusura qualora il curatore conservi le proprie funzioni, come ad esempio nell'ambito dell'attività di sorveglianza ex articolo 136, L.F. svolta dal medesimo a seguito dell'omologazione del concordato.

Commette quindi il reato di cui all'articolo 228, L.F. il curatore che, nel corso dell'esecuzione del concordato, ometta atti del suo ufficio o compia azioni a essi connesse in modo da conseguire un interesse privato di qualsiasi natura.

Sul punto, la Cassazione ha riconosciuto la responsabilità per il delitto *de quo* nei confronti del curatore che, in contrasto con l'interesse tutelato dalla legge consistente nel recupero della massa attiva nella maggior misura possibile, ha concesso a un terzo l'uso gratuito di un bene del fallimento, rinunciando alla sua redditività, senza autorizzazione del giudice delegato e realizzando l'interesse del terzo con cui il curatore aveva rapporti professionali (Cassazione n. 46802/2004).

La Corte ha, inoltre, avuto modo di analizzare, rispetto al reato di cui all'articolo 228, L.F., un possibile concorso con altri reati.

In particolare, si è evidenziato come in presenza di una condotta da parte del curatore che sia riconducibile alla fattispecie di concussione venga a prevalere il delitto di cui all'articolo 317, cod. civ. dovendosi lo stesso valutare come speciale rispetto alle norme di cui alla Legge Fallimentare (Cassazione n. 18732/2008).

Dello stesso avviso è stata la Cassazione con sentenza n. 41339/2006 con cui ha statuito che: *"integra il delitto di cui all'articolo 322, comma 4, c.p. (istigazione alla corruzione attiva propria) - e non quello di cui all'articolo 228, L.F. (interesse privato del curatore negli atti del fallimento) - la condotta del pubblico ufficiale (nella specie curatore) che induca l'"extraneus" (nella specie il fallito)*

²F. Antolisei, *"Manuale di diritto penale - Leggi complementari"* - vol. II: I reati fallimentari, pag. 194.

³Cassazione n. 19818/2003, n. 41339/2006 e n. 37750/2010.

⁴G.L. Soana, *"I reati fallimentari"*, pag. 395 e F. Antolisei, *"Manuale di diritto penale"*, pag. 195.

a promettergli somme di denaro per sottrarre beni dalla massa dell'attivo fallimentare e, pertanto, per compiere un atto contrario ai doveri del proprio ufficio, mentre ai fini della configurabilità del reato di cui all'articolo 228, L.F. è necessario un concreto comportamento del curatore posto in essere con la consapevolezza di associare un interesse privato a un atto del fallimento ovvero di realizzare, attraverso l'ufficio della curatela fallimentare, un interesse non ricollegabile alla finalità propria ed esclusiva dell'Amministrazione fallimentare".

È stato, invece, dichiarato possibile un concorso tra il reato in esame e quello di corruzione propria avendo queste due fattispecie a oggetto condotte diverse e non essendo nemmeno in rapporto di specialità (Cassazione n. 38986/2010).

Il delitto di accettazione di retribuzione non dovuta

Passiamo ora ad analizzare la fattispecie di cui all'articolo 229, L.F. avente a oggetto il delitto di accettazione di retribuzione non dovuta.

La norma in esame punisce la ricezione o l'accettazione della promessa di una retribuzione purché essa non sia dovuta a prescindere dal compimento o meno da parte del curatore di atti favorevoli per il soggetto che ha corrisposto il compenso⁵.

Tale disposizione è collegata all'articolo 39, L.F. il quale stabilisce che: *"nessun compenso, oltre quello liquidato dal Tribunale, può essere preteso dal curatore, nemmeno per rimborso di spese. Le promesse e i pagamenti fatti contro questo divieto sono nulli, ed è sempre ammessa la ripetizione di ciò che è stato pagato, indipendentemente dall'esercizio dell'azione penale".*

Appare quindi evidente come il fine sotteso alla norma sia quello di sottrarre il curatore ai condizionamenti economici delle parti private assicurando così la natura di organo processuale indipendente nelle proprie determinazioni.

È per questo che possono rinvenirsi non poche similitudini con il reato di corruzione ex articolo 318, c.p. da cui si differenzia solo per il fatto che, per la sussistenza di quest'ultimo, il curatore deve aver compiuto un determinato atto in cambio di un determinato emolumento economico.

Nel caso di delitto ex articolo 229, L.F., invece, la condotta punibile è quella del curatore che riceve o pattuisce una retribuzione, in danaro o in altra forma, in aggiunta a quella liquidata in suo favore dal giudice o dal Tribunale.

È pacifico che la dazione di denaro debba avvenire al di fuori di ogni giustificazione, per cui non sarà punibile per tale reato il curatore che faccia versare o versi sui propri conti i proventi della riscossione di somme pertinenti con il fallimento o qualora riceva denaro quale provvisorio depositario per poter addivenire a un successivo concordato fallimentare.

Altrettanto evidente è che la retribuzione debba consistere in un compenso economicamente significativo tale da escludere che la dazione sia conforme a una prassi di cortesia⁶.

La retribuzione medesima può essere concessa o concordata attraverso la consegna di beni, con la liberazione da un debito o con la cessione di un bene per un valore inferiore a quello reale.

Come sopra accennato, il reato in parola è comparabile a quello di corruzione da cui differisce in quanto, nel caso di accettazione di retribuzione non dovuta, il soggetto che consegna o promette la retribuzione al curatore non è passibile di sanzione penale.

Con riferimento invece al delitto di concussione ex articolo 317, c.p., si evidenzia come quest'ultimo sia speciale rispetto al reato di cui all'articolo 229, L.F. che ha quindi natura residuale⁷.

Il reato di omessa consegna o deposito di cose del fallimento

Ultimo reato ipotizzabile in capo al curatore è quello contemplato dall'articolo 230, L.F. il quale punisce la negligenza e l'omissione da parte del curatore nella consegna, su ordine del giudice, delle cose del fallimento.

⁵ Cit. G.L. Soana, *"I reati fallimentari"*, pag. 402.

⁶ F. Antolisei, *"Manuale di diritto penale"*, pag. 198.

⁷ Cfr. Cassazione n. 18732/2008 con cui, in riferimento alla figura del commissario liquidatore, la Suprema Corte aveva statuito che il medesimo *"risponde del reato di concussione, e non di quelli previsti dagli articoli 228 e 229, L.F."*, perché *"abusando della sua qualità di pubblico ufficiale"*, aveva indotto *"l'acquirente dei beni compresi nella liquidazione a rilasciargli indebitamente una fattura di importo inferiore al prezzo effettivamente pagato"*.

È evidente come i beni oggetto del reato siano somme o "altra cosa" anche priva di qualsiasi valore economico, non essendo il reato *de quo* un delitto contro il patrimonio ma a tutela della procedura concorsuale. Va da sé che sono in essi compresi tutti i beni del fallimento, tra cui i documenti relativi all'impresa fallita, il registro del curatore di cui all'articolo 38, L.F. e i libri Iva afferenti alla procedura (Cassazione n. 37459/2005).

Dalla lettera della norma si evince che il reato è punibile sia a titolo di dolo (comma 1) sia a titolo di colpa (comma 2).

Si avrà dolo se, nonostante la consapevolezza dell'ordine del giudice, il curatore abbia volontariamente omesso la consegna richiesta⁸.

Sussisterà invece l'elemento soggettivo della colpa qualora l'omessa consegna sia il frutto di un errore del curatore o sia invece dovuta a negligenza, imperizia o imprudenza nell'esecuzione del compito. In ogni caso, è necessario che il curatore sia venuto a conoscenza dell'ordine del giudice e che, nonostante ciò, non lo abbia adempiuto⁹.

Data la natura colposa del reato, esso deve ritenersi ascrivibile anche al curatore che avvalendosi di un suo coadiutore, *per culpa* in vigilando su quest'ultimo, abbia omesso il deposito richiesto dal giudice.

Anche in riferimento a tale reato, la Cassazione, con sentenza n. 41094/2013, ha avuto modo di dichiarare l'esistenza di un rapporto di specialità rispetto al reato di peculato rilevando come: *"integra il delitto di peculato e non quello di omessa consegna o deposito di cose del fallimento la condotta del curatore che, prima di consegnarle a seguito di pressanti e formali richieste del nuovo curatore fallimentare e negando in precedenza di averle ricevute, abbia trattenuto per lungo tempo dopo la loro acquisizione somme di pertinenza del fallimento"* (in tal senso anche Cassazione n. 670/2010).

Il reato di peculato

Con riferimento alla commissione del reato di peculato - che, si ricorda, è previsto dall'articolo 314, c.p. e punisce il *"pubblico ufficiale o l'incaricato di un pubblico servizio, che, avendo per ragione del suo ufficio o servizio il possesso o comunque la disponibilità di denaro o di altra cosa mobile altrui, se ne appropria"* - la Suprema Corte, negli ultimi anni, ha avuto occasione di pronunciarsi più volte. In particolare, con la sentenza n. 3327/2010 avente a oggetto il caso di una curatrice che aveva ingannato gli addetti in banca e aggiunto nomi estranei alla lista degli autorizzati al prelievo del denaro senza l'opportuna autorizzazione del giudice, la Cassazione ha affermato che la condotta del curatore che si appropria indebitamente di beni a sua disposizione a seguito di un provvedimento giudiziario, *"integra il delitto di peculato, e non quello di truffa aggravata"*.

Con una pronuncia di poco successiva, è stata invece confermata la condanna per il reato in parola del curatore fallimentare che si era appropriato dei beni di una società fallita, dei quali aveva il possesso in ragione del suo incarico, isolandoli dal patrimonio fallimentare e spostandoli dal luogo in cui erano custoditi *"al fine di poterli utilizzare "uti dominus" all'interno del proprio studio professionale"* (Cassazione n. 37750/2010).

Infine, nel 2015, la medesima Corte ha affrontato il tema del concorso nel reato di peculato ritenendo sussistente la penale responsabilità del giudice, del curatore fallimentare e di altri soggetti che, nelle vesti di commissari giudiziali, periti e legali delle procedure concorsuali, si erano appropriati di somme di denaro appartenenti all'attivo di queste per effetto di illegali procedure di liquidazione. In tale frangente, la Cassazione ha statuito che il reato di peculato è configurabile: *"per ciascuno dei pubblici ufficiali coinvolti nella procedura diretta all'emissione del provvedimento, atteso che ognuno di essi, pur non avendo l'autonoma disponibilità del bene, consegue mediatamente tale posizione attraverso il concorso con l'altro soggetto"* (Cassazione n. 15951/2015).

⁸ Cassazione n. 37459/2005, in cui il professionista era stato sostituito a un altro curatore da cui pretendeva il ritiro personale di tutta la documentazione che egli avrebbe invece dovuto depositare presso la cancelleria del Tribunale.

⁹ G.L. Soana, *"I reati fallimentari"*, pag. 414.

Nuovi chiarimenti per i rimborsi Iva

Con la circolare n. 33/E/2016, l'Agenzia delle entrate fornisce nuovi chiarimenti in merito agli effetti, in materia di rimborsi Iva, delle novità introdotte dai decreti legislativi attuativi della delega fiscale (L. 23/2014) per la revisione del sistema fiscale. I chiarimenti si sono resi necessari al fine di tener conto della revisione della disciplina dell'interpello e del contenzioso tributario, avvenuta con il D.Lgs. 156/2015 (efficace dal 1° gennaio 2016), e della revisione del sistema sanzionatorio fiscale contenuta nel D.Lgs. 158/2015. Gli argomenti trattati nella circolare n. 33/E/2016 riguardano le richieste di rimborso presentate dalle società non operative e/o in perdita sistematica, la sospensione del rimborso, l'applicabilità ai rimborsi dell'istituto del fermo amministrativo di cui all'articolo 69, R.D. 2440/1923, i rimborsi Iva senza prestazione di garanzia in presenza di avvisi di accertamento e rettifica, i rimborsi Iva richiesti dai contribuenti che hanno avviato l'attività da meno di due anni e dai soggetti in liquidazione e le sanzioni per l'omessa prestazione della garanzia nell'Iva di gruppo. In questo primo intervento ci si occupa delle richieste di rimborso presentate dalle società non operative, rinviando a un successivo contributo l'analisi degli altri chiarimenti.

Premessa

La circolare n. 33/E/ 2016 si occupa di diverse questione attinenti in particolare i rimborsi Iva, tenendo conto delle novità che sono intervenute con i diversi decreti attuativi della Legge delega 23/2014 di revisione del sistema fiscale. Più nel dettaglio, l'Agenzia è dovuta intervenire poiché indirettamente alcune disposizioni contenute nei decreti attuativi impattano anche sulla disciplina del rimborso Iva, e in particolare:

- il D.Lgs. n. 156/2015 ha revisionato la disciplina del contenzioso tributario e degli interpelli riformulando in particolare tale ultimo istituto definendone cinque categorie: ordinario ("puro"), qualificatorio, probatorio, antiabuso e disapplicativo. Con la circolare n. 9/E/2016 l'Agenzia delle entrate ha chiarito che nell'ambito della categoria dell'interpello probatorio rientrano anche le istanze presentate dalle società non operative e/o in perdita sistematica di cui all'articolo 30, L. 724/1994;
- il D.Lgs. 158/2015 ha riformulato il sistema sanzionatorio (penale e amministrativo), modificando anche l'articolo 23, D.Lgs. 472/1997 che nella nuova formulazione prevede un'operatività più ampia dei provvedimenti di sospensione e di compensazione dei rimborsi, in presenza di un atto con il quale vengono accertati maggiori tributi.

Società di "comodo"

Prima di esaminare il contenuto della circolare n. 33/E/2016, è opportuno ricordare brevemente i tratti salienti della disciplina delle società di comodo, contenuta nell'articolo 30, L. 724/1994, che trova applicazione con riferimento alle seguenti fattispecie:

- "società non operative" che non hanno superato il c.d. "test di operatività" contenuto nell'articolo 30, comma 1, L. 724/1994;
- "società in perdita sistematica" che hanno dichiarato perdite fiscali per 5 periodi d'imposta consecutivi, in base all'articolo 2, comma 36-*decies*, D.L. 138/2011, così come da ultimo modificato dal D.L. 175/2014.

La qualifica di società di comodo (sia per insufficienza di ricavi sia per perdite sistematiche) comporta le seguenti penalizzazioni fiscali, ossia:

- obbligo di dichiarare ai fini Ires (o Irpef) un reddito non inferiore a quello minimo presunto ai sensi dell'articolo 30, comma 3, L. 724/94, ovvero in misura non inferiore a quella derivante dall'applicazione di apposite percentuali ai valori di determinati beni dell'attivo patrimoniale;

- una maggiorazione del 10,5% dell'aliquota Ires che passa, pertanto, dal 27,5% al 38%, applicabile alle società di capitali (società per azioni, società a responsabilità limitata e società in accomandita per azioni) e ai soggetti assimilati (società ed enti di ogni tipo non residenti, con stabile organizzazione nel territorio dello Stato) che si qualificano "di comodo";
- obbligo di dichiarare ai fini Irap un valore della produzione minimo (determinato aumentando il reddito minimo ai fini delle imposte dirette di alcune componenti indeducibili quali spese per il personale dipendente, competenze spettanti ai collaboratori coordinati e continuativi, compensi di lavoro autonomo occasionale e interessi passivi);
- possibilità di utilizzare in diminuzione, nel periodo d'imposta in cui la società è non operativa, le perdite dei periodi d'imposta precedenti soltanto per la parte di reddito che eccede quello minimo;
- impossibilità di chiedere a rimborso (e di utilizzare in compensazione nel modello F24) l'eccedenza di Iva detraibile.

Tale ultima limitazione è quella che ci interessa più da vicino e che riguarda i chiarimenti contenuti nella circolare n. 33/E/2016, posto che in linea generale lo status di società non operativa o in perdita sistematica impedisce *tout court* la possibilità di chiedere il rimborso dell'eccedenza Iva (nonché la compensazione orizzontale), o la cessione del credito.

Il nuovo interpello probatorio

Come anticipato, la riforma dell'istituto dell'interpello ha degli importanti riflessi anche per la gestione della disciplina delle società non operative e/o in perdita sistematica, e ciò per due ordini di motivi:

- l'articolo 30, comma 4-*bis*, L. 724/1994, come modificato dal D.Lgs. 156/2015, dispone che "*in presenza di oggettive situazioni che hanno reso impossibile il conseguimento dei ricavi, degli incrementi di rimanenze e dei proventi nonché del reddito ... la società interessata può interpellare l'amministrazione ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera b), L. 212/2000, recante lo Statuto dei diritti del contribuente*";
- il successivo comma 4-*quater* prevede che "*il contribuente che ritiene sussistenti le condizioni di cui al comma 4-*bis* ma non ha presentato l'istanza di interpello prevista dal medesimo comma ovvero, avendola presentata, non ha ricevuto risposta positiva deve darne separata indicazione nella dichiarazione dei redditi*".

Dalle 2 disposizioni riportate, "aggiornate" dal D.Lgs. 156/2015, emerge che da un lato l'istanza di interpello (probatorio) non è più obbligatoria e che in caso di mancata presentazione la società deve indicare tale circostanza nella dichiarazione dei redditi.

Ciò sta a significare che, così come anche ribadito dalla stessa Amministrazione finanziaria (circolare n. 9/E/2016), le società non operative (per insufficienza di ricavi o perché in perdita sistematica), qualora ritengano sussistenti le condizioni oggettive che non consentono il raggiungimento dei ricavi minimi o del reddito minimo, possono disapplicare la relativa disciplina, anche senza presentare interpello, evitando le penalizzazioni previste. Tuttavia, la mancata presentazione dell'interpello deve essere valutata attentamente dal contribuente, alla luce delle indicazioni aggiuntive che devono essere fornite in dichiarazione, la cui omissione soggiace, come vedremo meglio nel prosieguo, a un regime sanzionatorio particolarmente penalizzante.

Relativamente ai nuovi obblighi informativi supplementari, si segnala che i modelli Unico 2016, in recepimento della novità in materia di interpellati, presentano, nell'ambito del prospetto del quadro RS relativo alle società non operative, le nuove caselle "Imposta sul reddito-società non operativa" e "Imposta sul reddito-società in perdita sistematica" (righe RS116 di Unico 2016 SC) in cui segnalare le alternative situazioni in cui versa la società. Analoghe indicazioni devono essere fornite, inoltre, anche ai fini Irap e Iva, nelle rispettive caselle "Irap" e "Iva", anche congiuntamente a quelle relative alle imposte sul reddito.

Schede operative

Verifica dell'operatività e determinazione del reddito	RS116 Esclusione	Disapplicazione società non operative	Soggetto in perdita sistemática	Imposta sul reddito - società non operativa	Imposta sul reddito - società in perdita sistemática	IRAP	IVA	Casi particolari
	1	2	3	4	5	6	7	8

Da un punto di vista pratico, quindi, una società di comodo (sia per insufficienza di ricavi o perché in perdita sistemática) che non può far valere alcuna causa di esclusione o di disapplicazione, potrà decidere di scegliere 2 differenti e alternative strategie percorribili, vale a dire:

- presentare istanza di l'interpello e, in caso di accoglimento, compilare la casella imposta sul reddito società non operativa (o imposta sul reddito società in perdita sistemática) con il "codice 1", ovvero con il "codice 3", qualora la società abbia ricevuto parere negativo dall'Amministrazione finanziaria all'interpello presentato, ritenendo comunque la sussistenza delle condizioni per la disapplicazione della normativa sulle società di comodo;
- non presentare l'interpello e disapplicare comunque la disciplina, qualora ritenesse che sussistano le condizioni per la disapplicazione della normativa di cui trattasi: in tale ultima fattispecie occorre indicare, nella casella "imposta sul reddito - società non operativa" (o "imposta sul reddito - società in perdita sistemática"), il "codice 2".

Nel nuovo contesto normativo in materia di interpelli, il termine ultimo per l'invio dell'istanza coincide, ora, con il termine per l'invio della dichiarazione in cui la disciplina trova applicazione, a nulla rilevando i tempi di risposta concessi all'Amministrazione finanziaria. In proposito, va segnalato che

- il D.L. 156/2015 ha fissato in 120 giorni (anziché in 90) il termine entro il quale l'Amministrazione finanziaria deve fornire una risposta all'interpello formulato dal contribuente, fatto salvo il principio del silenzio assenso;
- la società ha comunque tempo fino al prossimo 30 settembre 2016 (soggetti "solari") per presentare l'istanza di interpello e adeguarsi alla risposta mediante successivo ravvedimento operoso, nel caso in cui la risposta fornita dall'Amministrazione finanziaria risulti difforme al comportamento adottato.

Inoltre, come sopra accennato, unitamente alla compilazione delle caselle "Imposta sul reddito - società non operativa" (o "Imposta sul reddito - società in perdita sistemática"), occorrerà compilare le seguenti caselle "Irap" e "Irap", indicando:

Verifica dell'operatività e determinazione del reddito	RS116 Esclusione	Disapplicazione società non operative	Soggetto in perdita sistemática	Imposta sul reddito - società non operativa	Imposta sul reddito - società in perdita sistemática	IRAP	IVA	Casi particolari
	1	2	3	4	5	6	7	8

Casella rigo RS 116	Codice	Descrizione
Irap (6)	1	Accoglimento dell'istanza di interpello per la disapplicazione della disciplina in esame in relazione all'Irap
	2	Mancata presentazione dell'istanza di interpello e sussistenza delle condizioni per la disapplicazione della disciplina in esame in relazione all'Irap
	3	Presentazione dell'istanza di interpello, in assenza di risposta positiva, e sussistenza delle condizioni per la disapplicazione della disciplina in esame in relazione all'Irap
Iva (7)	1	Accoglimento dell'istanza di interpello per la disapplicazione della disciplina in esame in relazione all'Iva
	2	Mancata presentazione dell'istanza di interpello e sussistenza delle condizioni per la disapplicazione della disciplina in esame in relazione all'Iva
	3	Presentazione dell'istanza di interpello, in assenza di risposta positiva, e sussistenza delle condizioni per la disapplicazione della disciplina in esame in relazione all'Iva

Si rammenta, infine, che il mancato rispetto dell'obbligo di compilazione del suddetto prospetto - necessario nei casi di mancata presentazione dell'istanza di interpello o in caso di risposta negativa

dell'amministrazione Finanziaria (articolo 30, comma 4-*quater*, L. 724/94) - comporta l'irrogazione della sanzione amministrativa, di cui all'articolo 8, comma 3-*quinquies*, DLgs. 471/1997, che va da un minimo di 2.000 euro a un massimo di 21.000 euro.

Da un punto di vista pratico, quindi, la predetta sanzione è irrogata al soggetto che:

- non ha presentato istanza di interpello e, ritenendo sussistenti le condizioni, ha comunque disapplicato la disciplina delle "società di comodo", senza però compilare le caselle "Imposta sul reddito - società non operativa" e/o "Imposta sul reddito - società in perdita sistematica", "Iva" e/o "Irap" indicando il "codice 2";
- ha presentato istanza di interpello e, pur avendo ricevuto risposta sfavorevole, ha disapplicato la disciplina, senza però compilare le caselle "Imposta sul reddito - società non operativa" e/o "Imposta sul reddito società in perdita sistematica", "Iva" e/o "Irap" indicando il "codice 3".

"Novità" per i rimborsi Iva

È opportuno ricordare che, intervenendo sul contenuto dell'articolo 38-*bis*, D.P.R. 633/1972, il D.Lgs. 175/2014 ha apportato, a decorrere dal 13 dicembre 2014, rilevanti novità in materia di rimborsi annuali e trimestrali Iva, prevedendo l'utilizzo dell'istituto del visto di conformità, già previsto in caso di utilizzo in compensazione (con altri tributi e contributi) dell'eccedenza annuale detraibile di importo superiore a 15.000 euro.

In particolare, oltre ad aver incrementato da 5.164,57 a 15.000 euro l'ammontare dei rimborsi eseguibili senza prestazione di garanzia (e senza altri adempimenti), è stata altresì prevista la possibilità di ottenere i rimborsi di importo superiore a 15.000 euro presentando, in sostituzione della garanzia, la dichiarazione annuale Iva (in caso di rimborsi annuali) o l'istanza TR (in caso di rimborsi trimestrali) munita:

- di visto di conformità, oppure, in alternativa, della sottoscrizione dell'organo di controllo (ove nominato dalla società richiedente);
- di una dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà, rilasciata ai sensi dell'articolo 47, D.P.R. 445/2000, attestante la sussistenza dei requisiti patrimoniali stabiliti dall'articolo 38 *bis*, comma 3, D.P.R. 633/1972 (di cui si dirà in seguito).

È prevista, invece, la previsione della obbligatorietà della garanzia per i rimborsi superiori a 15.000 euro soltanto nelle ipotesi di situazioni di rischio, meglio definite nel contesto dell'articolo 38 *bis*, comma 4 D.P.R. 633/1972.

A ogni modo, è bene precisare che la nuova procedura ordinaria per l'esecuzione dei rimborsi Iva di importo superiore a 15.000 euro è del tutto facoltativa: il contribuente può, infatti, autonomamente scegliere di rinunciare e di prestare idonea garanzia per l'eccedenza detraibile richiesta a rimborso.

Credito Iva richiesto a rimborso	Situazioni di rischio (ex articolo 38- <i>bis</i> , comma 4, D.P.R. 633/1972)	Visto di conformità e dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà (ex articolo 38- <i>bis</i> , comma 3, D.P.R. 633/1972)	Obbligo garanzia
Inferiore a 15.000 euro	Sì	Non necessari	No
	No		No
Superiore a 15.000 euro	Sì	Sì	No
	No	Sì	Sì
	Sì	No	Sì
	No	No	Sì

Con la circolare n. 35/E/2015, l'Amministrazione finanziaria ha fornito nuove istruzioni operative in merito alla suddetta disciplina dei rimborsi Iva che si aggiungono ed in parte modificano i chiarimenti già forniti in precedenza con la circolare n. 32/E/2014.

Rimborsi Iva per le società di comodo

Nel contesto delle modifiche normative descritte nei precedenti paragrafi, la circolare n. 33/E/2016 interviene per fornire le istruzioni alle società non operative e/o in perdita sistematica per ottenere le condizioni per la richiesta di rimborso del credito Iva. A tale proposito l'Agenzia, richiamando la precedente circolare n. 9/E/2016, emanata a commento delle novità in tema di interpello, precisa che le società di comodo che intendano richiedere il rimborso dell'eccedenza Iva possono procedere con differenti modalità alternative:

- non presentare l'istanza di interpello, attestando la presenza delle "oggettive situazioni" di cui al comma 4-*bis* dell'articolo 30, L. 724/1994, presentando una dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà (ai sensi degli articoli 47 e 76, D.P.R. 445/2000), mediante compilazione dell'apposito campo del quadro VX della dichiarazione Iva (rigo VX4 del modello Iva 2016). In tal caso, la presenza della dichiarazione sostitutiva indicata e l'assenza di ulteriori cause ostative consentono l'erogazione del rimborso in procedura semplificata o ordinaria;
- presentare l'istanza di interpello, sia in qualità di società non operativa sia in qualità di società in perdita sistematica, e ottenere il rimborso a seguito dell'esito positivo (anche tacito) dell'istanza di interpello (in caso di risposta negativa, precisa la circolare n. 33/E/2016, il rimborso viene negato);
- non presentare né la dichiarazione sostitutiva (tramite la compilazione del quadro VX della dichiarazione Iva), né presentare l'istanza di interpello, bensì presentando un'autonoma dichiarazione sostitutiva su richiesta dell'ufficio effettuata nell'ambito dell'attività istruttoria. Anche in tale ipotesi il rimborso può essere erogato, fermo restando che l'attestazione da parte della società di trovarsi nelle oggettive situazioni autovalutate non pregiudica l'attività di accertamento da parte degli uffici.

La circolare n. 33/E/2016 precisa che *"l'operatività ex lege della società è un requisito sostanziale ai fini del riconoscimento del diritto al rimborso Iva e, in assenza di elementi, quali la dichiarazione sostitutiva, l'istanza di interpello, il test di operatività o la dichiarazione dei redditi, che attestino l'esistenza di tale operatività, la richiesta di rimborso non può considerarsi completa e, pertanto, il rimborso non può essere erogato"*.

Nel caso in cui la società presenti l'istanza di interpello, la circolare n. 33/E/2016 contiene alcune precisazioni laddove l'istanza sia presentata alternativamente:

- ai soli fini della disapplicazione della disciplina delle società non operative (mancato superamento del *test* di operatività), l'ufficio in attesa della risposta all'interpello procede alla verifica che la società non sia in perdita sistematica nel periodo di riferimento (cinque periodi d'imposta precedenti a quello di riferimento). Qualora l'interpello abbia poi esito positivo, e la società non sia in perdita sistematica, l'ufficio procede all'erogazione del rimborso, in caso contrario (interpello con esito negativo o presenza delle condizioni di società in perdita sistematica) il rimborso è negato;
- ai soli fini della disapplicazione della disciplina delle società in perdita sistematica, l'ufficio in attesa dell'esito dell'interpello chiede alla società di produrre il *test* di operatività, il cui esito favorevole unitamente alla risposta positiva (o tacita) all'istanza in interpello consente di erogare il rimborso. Qualora invece la società non dia riscontro alla richiesta dell'ufficio di produrre il *test* di operatività, ma l'interpello abbia esito positivo, l'ufficio può comunque procedere all'erogazione del rimborso sulla base degli elementi di operatività desumibili dalla dichiarazione dei redditi.

Aspetti sanzionatori

La circolare n. 33/E/2016 si occupa anche degli aspetti sanzionatori che si rendono applicabili in presenza di una richiesta di rimborso del credito Iva in presenza della sola dichiarazione sostitutiva o della sola attestazione in dichiarazione dei redditi di trovarsi nelle oggettive situazioni autovalutate, in presenza di un successivo accertamento da parte degli uffici che riscontri la mancanza

delle predette oggettive situazioni. In tali ipotesi, come si è visto in precedenza, il contribuente disapplica autonomamente la disciplina delle società di comodo, aprendo quindi la strada anche alla possibilità di ottenere il rimborso dell'eccedenza Iva. Tuttavia, laddove l'Amministrazione finanziaria accerti la non sussistenza delle condizioni oggettive, la circolare n. 33/E/2016 ritiene applicabile l'articolo 5, comma 4, D.Lgs. 471/1997, secondo cui *"se dalla dichiarazione presentata risulta un'imposta inferiore a quella dovuta ovvero un'eccedenza detraibile o rimborsabile superiore a quella spettante, si applica la sanzione amministrativa dal novanta al centoottanta per cento della maggior imposta dovuta o della differenza di credito utilizzato"* (nel caso di specie rimborsato).

Diversamente, la circolare n. 33/E/2016 precisa che laddove il credito Iva sia compensato con altri tributi, e sia constatata da parte degli uffici l'assenza delle condizioni richieste, torna applicabile la sanzione prevista per la compensazione eccedente rispetto a quella spettante, pari al 30% del credito utilizzato (articolo 13, comma 4, D.Lgs. 471/1997). L'Agenzia precisa che si tratta *"infatti di un credito esistente, perché maturato a seguito di operazioni di acquisto effettuate, e rilevabile dalle scritture contabili e dai dati della dichiarazione annuale, ma non disponibile"*.

Infine, la circolare n. 33/E/2016 ricorda che:

- l'indebita compensazione per importo eccedente la soglia annuale di 50.000 euro integra il reato di cui all'articolo 10, D.Lgs. 74/2000;
- l'indebito utilizzo del credito Iva a scomputo dei debiti delle liquidazioni periodiche (utilizzo interno) che si realizza laddove la società per tre anni consecutivi sia considerata di comodo e non abbia effettuato operazioni rilevanti ai fini Iva per un importo non inferiore ai ricavi minimi richiesti per il superamento del *test* di operatività, si rende applicabile la sanzione amministrativa pari al 90% dell'ammontare della detrazione compiuta, integrandosi in tal caso la fattispecie di indebita detrazione dell'imposta.

Credito Iva società di comodo - sanzioni	
Assenza delle oggettive condizioni per la disapplicazione della disciplina delle società di comodo (autovalutate dalla società)	Sanzione dal 90% al 180% del credito rimborsato
Compensazione del credito in assenza delle oggettive condizioni	Sanzione del 30% del credito utilizzato
Indebito riporto a nuovo del credito (società che per 3 anni consecutivi è di comodo e con operazioni rilevanti Iva inferiori ai ricavi minimi)	Sanzione del 90% della detrazione compiuta

Ancora sui chiarimenti per i rimborsi Iva

Con l’Agenzia delle entrate, dopo avere analizzato la circolare n. 33/E/2016, in merito alla gestione dei rimborsi Iva da parte delle società non operative e/o in perdita sistematica, ha offerto ulteriori chiarimenti riguardanti la sospensione del rimborso in presenza di pretese erariali, i rimborsi Iva senza prestazione di garanzia in presenza di avvisi di accertamento e rettifica, l’applicabilità ai rimborsi stessi del fermo amministrativo di cui all’articolo 69, R.D. 2440/1923, la disciplina dei rimborsi richiesti dai contribuenti che hanno avviato l’attività da meno di due anni e dai soggetti in liquidazione e, infine, le sanzioni per l’omessa prestazione della garanzia nell’Iva di gruppo.

Premessa

La circolare n. 33/E/2016 si occupa di diverse questione attinenti in particolare i rimborsi Iva, tenendo conto delle novità che sono intervenute con i diversi decreti attuativi della Legge delega 23/2014 di revisione del sistema fiscale. Più nel dettaglio, l’Agenzia delle entrate è dovuta intervenire poiché indirettamente alcune disposizioni contenute nei decreti attuativi impattano anche sulla disciplina del rimborso Iva, e in particolare:

- il D.Lgs. 156/2015 ha revisionato la disciplina degli interpelli e del contenzioso tributario, riformulando l’istituto dell’interpello e inserendo 5 categorie di interpello: ordinario (“puro”), qualificatorio, probatorio, antiabuso e disapplicativo. Con la circolare n. 9/E/2016 l’Agenzia delle entrate ha spiegato le novità intervenute con il citato decreto ricordando che nell’ambito della categoria dell’interpello probatorio rientrano anche le istanze presentate dalle società non operative e/o in perdita sistematica di cui all’articolo 30, L. 724/1994;
- il D.Lgs. 158/2015 ha riformulato il sistema sanzionatorio (penale e amministrativo), modificando anche l’articolo 23, D.Lgs. 472/1997 che nella nuova formulazione prevede un’operatività più ampia dei provvedimenti di sospensione e di compensazione dei rimborsi, in presenza di un atto con il quale vengono accertati maggiori tributi.

Ai fini di una miglior comprensione della materia trattata all’interno della citata circolare, si provvede a suddividere la disciplina ivi contenuta in base ai chiarimenti forniti, ovverosia:

1. da un lato si analizzeranno le precisazioni riguardanti la prestazione della garanzia in riferimento a determinate circostanze;
2. dall’altro si approfondiranno le spiegazioni apportate dall’Amministrazione finanziaria relativamente alla sospensione dei rimborsi.

Chiarimenti in ordine alla prestazione della garanzia

All’interno della presente categoria sono incluse le seguenti casistiche:

- a) attività avviate da meno di 2 anni e soggetti in liquidazione;
- a) avvisi di accertamento e rettifica: rimborsi Iva privi di garanzia;
- b) Iva di gruppo: omessa prestazione della garanzia in caso di franchigia

a)

Attività avviate da meno di due anni e soggetti in liquidazione

Per i rimborsi richiesti dai soggetti in attività d’impresa da meno di 2 anni (diversi dalle *start-up* di cui al D.L. 179/2012) e quelli richiesti a seguito di atto di cessazione dell’attività, l’obbligo di prestare la garanzia ricorre per gli importi superiori a 15.000 euro.

Con riferimento all’attività d’impresa iniziata da meno di 2 anni il documento di prassi precisa che:

- per esercizio dell’attività di impresa si intende l’effettivo svolgimento dell’attività stessa, che ha inizio con la prima operazione effettuata e non con la sola apertura della partita Iva;

- il termine temporale di due anni è riferito ai due anni antecedenti la data di richiesta del rimborso annuale o trimestrale;
- sempre in relazione al concetto di "prima operazione effettuata", si afferma che la spettanza del diritto alla detrazione non è necessariamente esclusa dalla iniziale esiguità delle operazioni imponibili attive, in quanto in virtù del principio della neutralità dell'Iva anche le spese di investimento, effettuate ai fini dell'esercizio di un'impresa, devono essere ricondotte all'attività economica esercitata.

Per stabilire da quando decorrono i 2 anni è necessario verificare l'effettiva esistenza dell'organizzazione aziendale e l'effettivo esercizio d'impresa, riscontrabili ad esempio in operazioni quali investimenti realizzati, lavori eseguiti, contratti, aventi data certa, stipulati, ovvero in operazioni passive effettuate in funzione di future operazioni attive.

Per quanto riguarda l'obbligo di prestare garanzia al fine di ottenere rimborsi a seguito di cessazione dell'attività, ai sensi dell'articolo 38-bis, comma 4, lettera d), D.P.R. 633/1972, la circolare precisa che la richiesta del credito Iva maturato nel corso del periodo di liquidazione ordinaria può essere effettuata senza prestazione di garanzia, salva la presenza delle condizioni elencate al comma 3 dell'articolo 38-bis, D.P.R. 633/1972 ovvero che:

- a) il patrimonio netto non è diminuito di oltre il 40% rispetto all'ultimo periodo d'imposta né, nel medesimo arco temporale, la consistenza immobiliare si è ridotta di oltre il 40% in conseguenza di cessioni non effettuate nell'ambito della normale gestione dell'attività esercitata;
- b) se la società richiedente è quotata nei mercati regolamentari, non sono state cedute azioni o quote della stessa di ammontare superiore al 50%;
- c) i versamenti contributivi previdenziali e assicurativi sono stati eseguiti.

Si noti che le condizioni devono sussistere nonostante il contribuente non si trovi più in un uno stato di normale operatività e continuità aziendale.

b)

Avvisi di accertamento e rettifica: rimborsi Iva privi di garanzia

Come noto, la disciplina della prestazione della garanzia si riferisce ai rimborsi superiori a 15.000 euro, ove ricorrano situazioni di rischio. Tra il novero di codeste situazioni, si trovano i soggetti passivi ai quali, nei 2 anni antecedenti la richiesta di rimborso, sono stati notificati avvisi di accertamento o di rettifica da cui risulti, per ciascun anno, una differenza tra gli importi accertati e quelli dell'imposta dovuta o del credito dichiarato superiore:

1. al 10% degli importi dichiarati se questi non superano 150.000 euro;
2. al 5% degli importi dichiarati se questi superano 150.000 euro ma non superano 1.500.000 euro;
3. all'1% degli importi dichiarati, o comunque a 150.000 euro, se gli importi dichiarati superano 1.500.000 euro.

Il documento di prassi ritiene che: *"l'avvenuto integrale soddisfacimento della pretesa erariale nei termini di legge da parte del soggetto passivo - il quale non abbia reso necessaria alcuna ulteriore attività di riscossione da parte dell'Amministrazione e abbia spontaneamente versato quanto richiesto, anche a seguito di istituti di definizione agevolata - possa considerarsi idoneo a rimuovere gli effetti pregiudizievoli dell'avvenuta notifica dell'avviso di accertamento ai fini dell'erogazione del rimborso Iva"*.

Per l'Amministrazione finanziaria, l'avviso di accertamento o rettifica notificato è considerato come una sorta di indicatore del grado di solvibilità del contribuente che ha chiesto il rimborso Iva, il quale trova la sua manifestazione attraverso la capacità del contribuente, nel periodo di osservazione, di soddisfare totalmente le sue pendenze, mediante uno degli istituti di definizione.

Per tale tipologia di contribuente il rischio non esiste più e di conseguenza la prestazione della garanzia non è più dovuta. La circolare n. 33/E/2016, nel commentare tale disposizione, afferma quindi che: *"deve intendersi superata l'indicazione fornita nella circolare n. 32/E/2014, con la quale era stato precisato che la mera circostanza dell'avvenuta notificazione dell'atto nei due anni*

precedenti - salvo annullamento dello stesso in autotutela o in caso di sentenza favorevole al contribuente passata in giudicato - fosse causata ostativa alla possibilità di ottenere il rimborso senza prestazione di garanzia, a prescindere dalla circostanza che il contribuente abbia o meno definito la pretesa erariale”.

c)

Iva di gruppo: omessa prestazione della garanzia in caso di franchigia

È valida anche per la disciplina della liquidazione di gruppo¹, la disposizione² nella quale si sancisce che la franchigia, di cui all'articolo 21, D.M. 567/1993, esonera dall'obbligo di prestazione di garanzia i rimborsi il cui ammontare non sia superiore al 10% dei complessivi versamenti eseguiti nei 2 anni precedenti la data della richiesta e registrati nel conto fiscale. Ai fini della liquidazione di gruppo, la stessa è necessaria per determinare l'importo oggetto della garanzia o dell'assunzione diretta dell'obbligazione, di cui all'articolo 38-bis, D.P.R. 633/1972. Appurato ciò, si evince che, in sede di liquidazione dell'Iva di gruppo, la compensazione debba essere assistita da garanzia, la stessa può riferirsi all'importo eccedente la franchigia citata.

A livello sanzionatorio le fattispecie rilevanti sono rappresentate dalla circostanza in cui:

- la garanzia, di cui all'articolo 38-bis, D.P.R. 633/1972, sia prestata dalle società controllate o dall'ente o società controllante, di cui all'articolo 73, comma 3, del medesimo decreto, con un ritardo non superiore a 90 giorni dalla scadenza del termine di presentazione della dichiarazione, si applica la sanzione amministrativa da 1.000 a 4.000 euro³;
- la garanzia sia prestata oltre il termine di 90 giorni dalla scadenza del termine di presentazione della dichiarazione annuale, come stabilisce il comma 6 dell'articolo 13, D.Lgs. 471/1997: “fuori dall'ipotesi di cui all'articolo 11, comma 7-bis, sull'ammontare delle eccedenze di credito risultanti dalla dichiarazione annuale dell'ente o società controllante ovvero delle società controllate, compensate in tutto o in parte con somme che avrebbero dovuto essere versate dalle altre società controllate o dall'ente o società controllante, di cui all'articolo 73, comma 3, D.P.R. 633/1972, si applica la sanzione di cui al comma 1 quando la garanzia di cui all'articolo 38-bis del medesimo decreto è presentata oltre il termine di novanta giorni dalla scadenza del termine di presentazione della dichiarazione annuale”.

La prestazione della garanzia entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale Iva è necessario per il perfezionamento delle compensazioni Iva infragruppo. Si noti che le compensazioni effettuate nel gruppo determinano comunque i propri effetti anche se la prestazione della garanzia avviene tardivamente, tenendo conto che gli stessi si manifestano dalla data in cui l'obbligo è stato adempiuto. Viceversa se non viene prestata la garanzia, le compensazioni non producono i loro effetti, non si perfezionano quindi, con la conseguenza che l'imposta indebitamente compensata dovrà essere versata.

Si proseguirà l'intervento affrontando l'analisi della sospensione, in presenza di rateazioni, considerando che la stessa ora opera non solo per l'importo relativo alle sanzioni ma per tutti gli importi dovuti in base all'atto.

Chiarimenti in ordine alla sospensione del rimborso

La sospensione del rimborso: ratio generale

L'articolo 23, D.Lgs. 472/1997, nella sua nuova formulazione, prevede:

- al comma 1, che nei casi in cui l'autore della violazione o i soggetti obbligati in solido, vantino un credito nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, il pagamento possa essere sospeso se è stato notificato un atto di contestazione o di irrogazione della sanzione o un provvedimento con il quale vengono accertati maggiori tributi, ancorché non definitivi. La sospensione opera nei limiti di tutti gli importi dovuti in base all'atto o alla decisione della Commissione Tributaria

¹ Articolo 73, D.P.R. 633/1972.

² Si veda la circolare n. 35/E/2015

³ Comma 7-bis, articolo 11, D. Lgs. 471/1997.

ovvero dalla decisione di altro organo;

- al comma 2, che in presenza di provvedimento definitivo, l'ufficio competente per il rimborso pronuncia la compensazione del debito.

Alla luce della mutata normativa, vi è dunque la facoltà di sospendere e, in caso di provvedimento definitivo compensare, il credito chiesto a rimborso non solo con gli importi dovuti a titolo di sanzioni, come invece precedentemente disciplinato, ma con tutti gli importi dovuti in base all'atto (imposta e interessi).

La definitività dell'atto opera, quindi, un *discrimen* ai fini della sospensione e della successiva compensazione. Infatti, gli atti non definitivi, relativi a tributi, sanzioni e interessi, generano la sospensione temporanea del rimborso del credito. Al contrario, invece, quando quest'ultimi sono divenuti definitivi, il credito può essere compensato. Se si vuole ovviare alla sospensione, è possibile che i carichi pendenti vengano garantiti dal contribuente mediante presentazione di una fideiussione a tempo indeterminato. Per "carichi pendenti" si intendono anche, come precisato dalla risoluzione n. 86/E/2001, crediti e sanzioni riferibili a tributi erariali, a esclusione delle imposte doganali e di quelle sulla produzione e sui consumi.

Si fornisce di seguito un commento concernente gli effetti sull'erogazione dei rimborsi Iva in presenza di:

- a) rateazioni di comunicazioni di irregolarità;
- b) rateazioni di istituti definitivi e avvisi di liquidazione delle dichiarazioni di successione;
- c) rateazioni di debiti erariali;
- d) fermo amministrativo.

a)

Comunicazioni di irregolarità

Come noto, per comunicazioni di irregolarità si intendono gli articoli 36-*bis*, comma 3, D.P.R. 600/1973, e 54-*bis*, comma 3, D.P.R. 633/1972. Sempre con riferimento al principio enucleato nella parte generale, ovverosia in merito alla definitività dell'atto, le stesse non si configurano in una pretesa impositiva definitiva, tuttavia rappresentano comunque una fase intermedia del procedimento amministrativo tributario finalizzato al recupero del credito erariale e, pertanto, in presenza di determinate condizioni, possono esplicare effetti sul processo di lavorazione dei rimborsi Iva.

Si possono pertanto verificare queste situazioni:

- i 30 giorni dal ricevimento della comunicazione non sono ancora decorsi;
- il contribuente ha intrapreso un piano di rateazione che sta regolarmente onorando.

In entrambe le circostanze enucleate, l'ufficio, in assenza di ulteriori cause ostative, procede con l'esecuzione del rimborso. La sospensione totale o parziale del rimborso Iva scaturisce dal mancato pagamento delle somme dovute in un'unica soluzione, oppure se sono scaduti i trenta giorni e infine nel caso di decadenza dalla rateazione⁴.

b)

Istituti definitivi e avvisi di liquidazione delle dichiarazioni di successione

In tema di rateazione di accertamento con adesione, dell'acquiescenza, della conciliazione giudiziale e del reclamo/mediazione, il documento di prassi afferma che le rate non pagate non devono essere considerate carichi pendenti ai fini della sospensione dei rimborsi Iva, a eccezione delle ipotesi in cui l'omesso o il ritardato pagamento di rate comporti la decadenza dal beneficio della rateazione. Di seguito una disamina normativa relativamente alla decadenza dal beneficio della rateazione:

<ul style="list-style-type: none"> • Accertamento con adesione • Acquiescenza 	<p>Articolo 15-<i>ter</i> comma 2, D.P.R. 602/1973</p>	<p>Il mancato pagamento di una delle rate diverse dalla prima entro il termine di pagamento di quella successiva comporta la decadenza dal beneficio della rateazione e l'iscrizione a ruolo dei residui importi dovuti a titolo di imposta, interessi e sanzioni, nonché della sanzione di cui all'articolo 13, D.Lgs. 471/1997, aumentata della metà e applicata sul residuo importo dovuto a titolo di imposta</p>
<p>Conciliazione giudiziale</p>	<p>Articolo 48-<i>ter</i>, D.Lgs. 546/1992</p>	<p>In caso di mancato pagamento delle somme dovute o di una delle rate, compresa la prima, entro il termine di pagamento della rata successiva, il competente ufficio provvede all'iscrizione a ruolo delle residue somme dovute a titolo di imposta, interessi e sanzioni, nonché della sanzione di cui all'articolo 13, D.Lgs. 471/1997, aumentata della metà e applicata sul residuo importo dovuto a titolo di imposta</p>
<p>Reclamo/mediazione</p>	<p>Articolo 15-<i>ter</i>, D.P.R. 602/1973</p>	<p>Si applica in virtù del richiamo, contenuto nell'articolo 17-<i>bis</i> comma 6, D.Lgs. 546/1992, alle disposizioni previste per l'accertamento con adesione, di cui all'articolo 8, D.Lgs. 218/1997</p>
<p>Avvisi di liquidazione della dichiarazione di successione</p>	<p>Articolo 38, comma 3, D.Lgs. 346/1990</p>	<p>Il mancato pagamento della somma pari al 20% dell'imposta liquidata, entro il termine di cui al comma 1, ovvero di una delle rate entro il termine di pagamento della rata successiva, comporta la decadenza dalla rateazione e l'importo dovuto, dedotto quanto versato, è iscritto a ruolo con relative sanzioni e interessi</p>

La *ratio* di fondo, dunque, è che la decadenza dalla rateazione è direttamente connessa con la sospensione totale o parziale del rimborso e determina in capo al contribuente l'iscrizione a ruolo delle somme ancora dovute o l'intimazione ad adempiere. È opportuno chiamare in causa l'istituto del "lieve inadempimento", il quale non determina la decadenza dalla rateazione, ma il carente o tardivo versamento comporta comunque l'iscrizione a ruolo dell'eventuale frazione non pagata. L'importo relativo a tale iscrizione a ruolo è considerato un carico pendente ai fini della sospensione del rimborso⁴.

Non sono considerate carichi pendenti le somme riammesse al piano di rateazione ai sensi dell'articolo 1, commi 134-138, L. 208/2015 (Legge di Stabilità 2016).

c)

Debiti erariali in corso di rateazione

Per quanto riguarda la rateazione delle cartelle di pagamento e gli effetti sulla sospensione del rimborso vale, sebbene con qualche particolarità di cui se ne darà riscontro nel proseguo del paragrafo, il medesimo principio finora analizzato.

In questa evenienza non si considerano carichi pendenti:

- le rate non ancora versate di una cartella di pagamento, a eccezione delle ipotesi in cui l'inadempimento del contribuente determini la decadenza dalla rateazione;
- le rate non ancora versate nel caso in cui il contribuente abbia intrapreso e stia regolarmente onorando un piano di rateazione relativo a cartelle di pagamento derivanti da iscrizioni a ruolo delle somme dovute a seguito di decadenza dal beneficio della rateazione, di cui all'articolo 15-*ter*, D.P.R. 602/1973.

Viceversa, la decadenza dalla rateazione si manifesta quando, secondo l'articolo 19, comma 3, D.P.R. 602/1973, il contribuente non adempie al pagamento di 5 rate, anche non consecutive, e l'importo residuo iscritto a ruolo sia immediatamente e automaticamente riscuotibile in un'unica soluzione.

Vi è inoltre un ulteriore aspetto riguardante gli atti la cui riscossione è stata oggetto di sospensione amministrativa o giudiziale, per i quali, considerata la particolare situazione economico-finanziaria del contribuente o la sopravvenuta incertezza della pretesa tributaria, è stato stabilito che non comportino la sospensione del rimborso.

⁴ Le considerazioni svolte per le comunicazioni inviate ai sensi degli articoli 36-*bis*, D.P.R. 600/1973 e 54-*bis*, D.P.R. 633/1972 valgono, ai fini della sospensione dei rimborsi Iva, anche per le comunicazioni inviate ai sensi dell'articolo 36-*ter*, D.P.R. 600/1973, a seguito del controllo formale sulle dichiarazioni.

d)

Fermo amministrativo

Il fermo amministrativo, come sancisce l'articolo 69, R.D. 2440/1923, si configura in un provvedimento di natura cautelare diretto alla tutela delle ragioni di credito delle Amministrazioni statali. Quest'ultimo ha carattere generale ed è utilizzabile quando la pretesa creditoria della P.A. non è ancora certa, liquida ed esigibile.

Con riguardo alla sospensione dei rimborsi Iva si contemplano:

- il comma 6 dell'articolo 69, R.D. 2440/1923, il quale dispone che *"qualora un'amministrazione dello Stato che abbia, a qualsiasi titolo, ragione di credito verso aventi diritto a somme dovute da altre Amministrazioni, richieda la sospensione del pagamento, questa deve essere eseguita in attesa del provvedimento definitivo"*;
- la sentenza della Cassazione n. 7320/2014 la quale afferma che il citato provvedimento *"ha portata generale in quanto mira a garantire la certezza dei rapporti patrimoniali con lo Stato, mediante la concorrente estinzione delle poste reciproche (attive e passive). Ne consegue l'applicabilità della norma ai rimborsi dell'Iva"*.

Secondo l'Amministrazione finanziaria, dunque, considerata la presenza di una disciplina tributaria sulla sospensione, contenuta nell'articolo 23, D.Lgs. 472/1997 o nel comma 8 dell'articolo 38-bis, DPR 633/1972 il fermo amministrativo, quale istituto di carattere generale, può trovare applicazione esclusivamente in via residuale in tutte quelle ipotesi nelle quali non siano utilizzabili gli specifici strumenti di tutela del credito erariale disciplinati dalla normativa tributaria.

Scadenze del mese di novembre

Di seguito evidenziamo i principali adempimenti dal 1° novembre 2016 al 30 novembre 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.

martedì 15 novembre

Registrazioni contabili

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

Fatturazione differita

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

Registrazioni contabili associazioni sportive dilettantistiche

Scade oggi il termine per le associazioni sportive dilettantistiche per annotare i corrispettivi e i proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali nel mese precedente. Le medesime disposizioni si applicano alle associazioni senza scopo di lucro

mercoledì 16 novembre

Versamenti Iva mensili

Scade oggi il termine di versamento dell'Iva a debito eventualmente dovuta per il mese di ottobre (codice tributo 6010).

I contribuenti Iva mensili che hanno affidato a terzi la contabilità (articolo 1, comma 3, D.P.R. 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, che abbiano optato per il versamento rateale, devono versare la nona rata dell'imposta, maggiorata degli interessi, utilizzando il codice tributo n.6099.

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 ottobre, 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 dei contributi Inps artigiani e commercianti

Scade il termine per il versamento dei contributi Inps dovuti da artigiani e commercianti relativamente alla seconda rata del contributo sul minimale di reddito per il secondo trimestre 2016.

Versamento premio Inail 2016

Scade oggi per il contribuente che abbia provveduto alla rateazione il pagamento della IV rata dell'Inail dovuta per il 2016.

Versamento delle ritenute alla fonte

Entro oggi i sostituti d'imposta devono provvedere al versamento delle ritenute alla fonte effettuate nel mese precedente:

- sui redditi di lavoro dipendente unitamente al versamento delle addizionali all'Irpef;
- sui redditi di lavoro assimilati al lavoro dipendente;
- sui redditi di lavoro autonomo;
- sulle provvigioni;
- sui redditi di capitale;
- sui redditi diversi;
- sulle indennità di cessazione del rapporto di agenzia;
- sulle indennità di cessazione del rapporto di collaborazione a progetto.

Versamento ritenute da parte condomini

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

ACCISE - Versamento imposta

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

Ravvedimento versamenti entro 30 giorni

Termine ultimo per procedere alla regolarizzazione, con sanzione ridotta pari al 3%, degli omessi o insufficienti versamenti di imposte e ritenute non effettuati, ovvero effettuati in misura ridotta, entro lo scorso 17 ottobre.

Presentazione dichiarazione periodica Conai

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

venerdì 25 novembre

Presentazione elenchi Intrastat mensili

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

mercoledì 30 novembre

Comunicazioni di acquisto da San Marino

Scade oggi il termine per l'invio telematico, modello polivalente, delle operazioni di acquisto da operatori aventi sede, residenza o domicilio nella Repubblica di San Marino annotate nei registri Iva nel mese di ottobre.

Presentazione elenchi Intra 12 mensili

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

Presentazione del modello Uniemens Individuale

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

Versamento dell'imposta di registro sui contratti di locazione

Scade oggi il termine per il versamento dell'imposta di registro sui contratti di locazione nuovi o rinnovati tacitamente con decorrenza 1° novembre 2016.

Seconda o unica rata acconto imposte per l'anno 2016

Scade oggi il termine ultimo per effettuare il versamento della seconda o unica rata di acconto per l'anno 2016 ai fini Irpef (codice tributo 4034) e Irap (codice tributo 3813) da parte dei contribuenti soggetti persone fisiche, società di persone, società semplici e soggetti equiparati.

La scadenza riguarda anche le società di capitale aventi esercizio sociale coincidente con l'anno solare che devono effettuare il versamento della seconda o unica rata di acconto Ires (codice tributo 2002) e Irap (codice tributo 3813).

Sempre oggi scade il termine per il versamento della seconda o unica rata di acconto dovuto per l'anno 2016 per avvalersi della "cedolare secca".

Seconda rata acconto per l'anno 2016 contributi Ivs artigiani e commercianti

È oggi il termine per effettuare il versamento della seconda rata di acconto per l'anno 2016 dei contributi Ivs sul reddito eccedente il minimale da parte di artigiani e commercianti sulla base del reddito indicato in Unico 2015.

Seconda rata acconto per l'anno 2016 contributi soggetti iscritti alla gestione separata Inps

È oggi il termine per effettuare il versamento della seconda rata di acconto per l'anno 2016 dei contributi Inps dovuti dai soggetti iscritti alla gestione separata Inps che hanno presentato il modello Unico 2016.

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.



SERVIZIO
CERTIFICATO
ISO/IEC 27001

*Agenzia per l'Italia Digitale
Presidenza del Consiglio dei Ministri*



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.