

Rreview



TeamSystem Review

| n. 249

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

LYNFA® Gestione dello Studio

L'ERP per il tuo Studio Professionale

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

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

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

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

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

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

3. Automatismi integrati per fatturare rapidamente e senza errori.

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

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

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

www.teamssystem.com

 **TeamSystem®**

TeamSystem
Review

Periodico
di informazione
fiscale

Editrice TeamSystem
Sede: Via Sandro Pertini, 88 - 61122 Pesaro
Direttore Responsabile: Sergio Pellegrino
Reg. Trib. Pesaro n° 426/96

Redazione:

 **Euroconference**
Editoria

S.E. o O.

Riproduzione vietata

Schede operative

Le minusvalenze da assegnazione e cessione dei beni ai soci e da trasformazione in società semplice	2
Il nuovo SA 720B	7
Le recenti interpretazioni della Cassazione in materia di redditometro: l'idonea difesa e la non rilevanza dei beni imprenditoriali	14
Regolarizzazione dello splafonamento	19

Scadenzario

Scadenze del mese di ottobre	27
------------------------------	-----------

Le minusvalenze da assegnazione e cessione dei beni ai soci e da trasformazione in società semplice

Una delle maggiori problematiche che riguarda la disciplina dell'assegnazione agevolata dei beni ai soci, della cessione agevolata dei beni ai soci e della trasformazione agevolata in società semplice attiene al trattamento fiscale delle eventuali minusvalenze che emergono con riferimento ai beni agevolabili. Mentre, infatti, il regime impositivo delle plusvalenze, mediante applicazione dell'imposta sostitutiva, è sostanzialmente identico per le tre suddette operazioni, il trattamento delle minusvalenze si differenzia sensibilmente. La recente risoluzione n. 66/E/2017 ha fornito alcuni chiarimenti in merito al trattamento delle minusvalenze nel caso di trasformazione agevolata in società semplice.

Le minusvalenze da assegnazione agevolata dei beni ai soci

La disciplina agevolata dell'assegnazione e cessione dei beni ai soci, nonché della trasformazione in società semplice, introdotta dall'articolo 1, commi da 115 a 120 della Legge di Stabilità 2016 e poi prorogata dalla Legge di Bilancio 2017, risulta sostanzialmente identica per quanto riguarda la tassazione, mediante imposta sostitutiva dell'8% o del 10,50% (società di comodo), delle plusvalenze sui beni agevolabili (immobili non strumentali e beni mobili registrati non strumentali).

Alquanto diversa è invece la disciplina fiscale applicabile alle eventuali minusvalenze che si generano in sede di assegnazione, cessione e trasformazione agevolata.

Iniziando la trattazione dalle minusvalenze da assegnazione dei beni ai soci, si ricorda che la disciplina ordinaria è stata interessata dalla modifica apportata dall'articolo 36, D.L. 233/2006 il quale ha eliminato dall'articolo 101, Tuir il riferimento alla lettera c) dell'articolo 86, Tuir, sancendo la totale indeducibilità delle minusvalenze da assegnazione relative a beni strumentali e beni c.d. "patrimonio".

Pertanto, a partire dal 2006, risultano indeducibili le minusvalenze derivanti:

- dall'assegnazione dei beni ai soci iscritti nelle immobilizzazioni;
- dalla destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa dei beni iscritti nelle immobilizzazioni.

A seguito di dette modifiche, per i beni iscritti nelle immobilizzazioni, si è venuta a creare un'asimmetria impositiva relativamente all'operazione di assegnazione ai soci (e di destinazione a finalità estranee all'impresa), in quanto le relative plusvalenze sono tassabili ai sensi dell'articolo 86, comma 1, lettera c), Tuir, mentre le minusvalenze sono indeducibili ai sensi dell'articolo 101, Tuir. Questa differenza permane anche nell'ambito dell'assegnazione agevolata degli immobili iscritti nelle immobilizzazioni, le cui plusvalenze sono assoggettate a imposta sostitutiva mentre le minusvalenze, anch'esse determinate sulla base del valore normale/catastale, sono indeducibili dal reddito dell'impresa.

Ulteriore differenza a livello impositivo emerge rispetto ai componenti negativi di reddito derivanti dall'assegnazione ai soci di beni c.d. "merce", ovvero quelli alla cui produzione o scambio è diretta l'attività di impresa, disciplinati dall'articolo 85, Tuir.

Infatti, qualora l'assegnazione del bene "merce" comporti l'emersione di una perdita (determinata come differenza tra i ricavi da assegnazione e i costi di acquisto o rimanenze iniziali) questa è deducibile, diversamente da quella sui beni iscritti nelle immobilizzazioni, in quanto per i beni merce non opera il disposto dell'articolo 101, Tuir.

La possibilità di dedurre le minusvalenze sui beni merce è stata confermata anche nell'ambito dell'as-

segnazione agevolata di cui alla Legge di Stabilità 2016, nonostante questa eventualità fosse stata oggetto di ampio dibattito dottrinale all'indomani dell'introduzione della predetta agevolazione.

La circolare n. 26/E/2016 aveva infatti affermato che in caso di differenza negativa tra il valore normale/catastale dell'immobile e il costo fiscalmente riconosciuto, la disciplina agevolativa può essere comunque applicata ma la *"minusvalenza non è deducibile ai fini della determinazione del reddito d'impresa"* (cfr. § 4).

Secondo alcuni la precisazione della circolare si riferiva solamente alla ordinaria disciplina dell'indeducibilità delle minusvalenze da assegnazione dei beni ai soci diversi dai beni merce, prevista dall'articolo 101, comma 1, Tuir.

Detta tesi è stata confermata dalla successiva circolare n. 37/E/2016 la quale ha precisato che la minusvalenza che si genera per effetto dell'assegnazione di beni diversi da quelli c.d. "merce" (ovvero beni iscritti nelle immobilizzazioni):

- non assume rilevanza ai fini della determinazione del reddito d'impresa (articolo 101, Tuir);
- assume rilevanza ai fini Irap sulla base del principio della presa diretta dal bilancio;
- riduce il "risultato operativo lordo della gestione caratteristica" preso a riferimento nel criterio di deducibilità degli interessi passivi (articolo 96, Tuir).

Invece, nell'ipotesi di assegnazione di beni c.d. "merce":

- il differenziale negativo di reddito rilevato in contabilità (ricavi e costi) assume rilevanza ai fini della determinazione del reddito d'impresa, sempre che il componente positivo sia stato determinato in misura pari al valore normale ai sensi dell'articolo 9, Tuir (richiamato dall'articolo 85, Tuir);
- il differenziale negativo di reddito rilevato in contabilità (ricavi e costi) assume rilevanza ai fini Irap sulla base del principio della presa diretta dal bilancio;
- il differenziale negativo di reddito rilevato in contabilità (ricavi e costi) riduce il "risultato operativo lordo della gestione caratteristica" preso a riferimento nel criterio di deducibilità degli interessi passivi (articolo 96, Tuir).

Dunque la predetta circolare ha ammesso che le perdite derivanti dall'assegnazione dei beni "merce" sono deducibili, in quanto detta deduzione è prevista dalle ordinarie regole di determinazione del reddito di impresa.

Del resto, la perdita derivante dalla cessione di beni merce sarebbe comunque deducibile sotto forma di svalutazione nei casi in cui il valore normale risulti inferiore al costo ai sensi dell'articolo 92, comma 5, Tuir.

Detta impostazione è stata successivamente riconfermata dall'Agenzia delle entrate con la circolare n. 8/E/2017.

In detta circostanza l'Agenzia delle entrate ha ulteriormente precisato che le minusvalenze che emergono a seguito dell'assegnazione di beni "merce" rilevano fiscalmente solo se la società ha utilizzato, quale criterio di determinazione delle stesse, il valore normale in luogo di quello catastale. L'esempio formulato è quello di un immobile "merce" con costo storico di 100, valore normale di 120 e valore catastale di 80. Se l'assegnazione avviene al valore catastale di 80, la minusvalenza realizzata non è deducibile.

Dunque, ai fini della determinazione della differenza negativa deducibile sull'assegnazione di immobili merce, a differenza della plusvalenza, non può farsi riferimento al valore catastale, ma unicamente al valore normale (che generalmente è inferiore a quello normale).

L'assegnazione di più beni e la compensazione di plusvalenze e minusvalenze

Un caso particolare è rappresentato dalla contemporanea assegnazione di immobili plusvalenti e di immobili merce minusvalenti.

A tale riguardo la circolare n. 37/E/2016 (§ 2.2) ha sostenuto che *"in presenza dell'assegnazione agevolata di più beni, se vengono effettuate sia assegnazioni di beni merce che di altri beni, le componenti negative di reddito, che originano dall'assegnazione di beni merce prendendo a riferi-*

mento il valore normale/catastale, devono essere "utilizzate" per ridurre l'importo di quelle positive sulla quali è applicabile l'imposta sostitutiva".

Nel predetto caso, quindi, i componenti positivi saranno assoggettati a imposta sostitutiva al netto dei componenti negativi.

Questo si verifica nonostante che le plusvalenze da assegnazione, nell'ambito dell'agevolazione in oggetto, siano soggette a tassazione sostitutiva, mentre le minusvalenze seguirebbero l'ordinaria disciplina del reddito di impresa.

Poiché la circolare si riferisce unicamente alle "componenti negative di reddito, che originano dall'assegnazione di beni merce" è da ritenere che le eventuali minusvalenze conseguenti ad assegnazioni di immobili iscritti nelle immobilizzazioni non possano essere compensate con le plusvalenze derivanti dall'assegnazione di immobili merce e di immobili iscritti nelle immobilizzazioni, in quanto le prime sono ordinariamente irrilevanti ai fini del reddito di impresa (articolo 101, Tuir). Le perdite da assegnazione di beni merce riducono invece le plusvalenze calcolate sia sui beni merce sia sui cespiti patrimoniali, ai fini della determinazione della base imponibile dell'imposta sostitutiva.

Le minusvalenze da cessione agevolata dei beni ai soci

Il regime agevolativo di cui al comma 115 e seguenti dell'articolo 1, Legge di Stabilità 2016 trova applicazione anche nei casi di cessioni di beni ai soci aventi a oggetto i medesimi immobili, diversi da quelli strumentali per destinazione, e i beni mobili registrati, per i quali opera l'assegnazione agevolata.

Mentre il regime di tassazione sostitutiva della plusvalenza è il medesimo di quello applicabile all'assegnazione agevolata (con la differenza che nella cessione agevolata rileva, per la determinazione della differenza da assoggettare a imposta sostitutiva, il prezzo di cessione, se superiore rispetto al valore normale/catastale), il trattamento delle minusvalenze è assai diverso per i beni iscritti nelle immobilizzazioni.

Ciò in quanto la disciplina delle minusvalenze è diversa in via ordinaria, dato che l'articolo 101, Tuir prevede che "le minusvalenze dei beni relativi all'impresa, diversi da quelli indicati negli articoli 85, comma 1, e 87, determinate con gli stessi criteri stabiliti per la determinazione delle plusvalenze, sono deducibili se sono realizzate ai sensi dell'articolo 86, commi 1, lettere a) e b), e 2 del medesimo Testo unico".

Dunque, come già evidenziato in precedenza, quali operazioni che generano minusvalenze deducibili, l'articolo 101, Tuir richiama le cessioni a titolo oneroso (lettera a) dell'articolo 86, Tuir), ma non le operazioni di assegnazione dei beni ai soci (lettera c) dell'articolo 86, Tuir).

Pertanto, le minusvalenze da cessione di beni strumentali e patrimoniali sono deducibili se realizzate mediante cessione a titolo oneroso (anche nei confronti dei soci) ma non lo sono se derivanti da assegnazione ai soci (o da destinazione per finalità estranee all'esercizio di impresa).

Al riguardo è stato ritenuto dalla dottrina maggioritaria che questa distinzione assume rilevanza anche nell'ambito dell'assegnazione e cessione agevolata dei beni ai soci, cosicché l'eventuale minusvalenza derivante dalla cessione agevolata è deducibile dal reddito di impresa della società, in quanto si tratta pur sempre di una cessione a titolo oneroso, che rappresenta ai fini fiscali un atto di realizzo.

Le due operazioni sono infatti ben diverse, anche per quanto riguarda le conseguenze fiscali in capo ai soci assegnatari/cessionari. Infatti, nella cessione agevolata per il socio cessionario assume rilevanza, come (nuovo) costo fiscale, il corrispettivo della cessione (anche se inferiore al valore normale/catastale), come confermato dalla circolare n. 26/E/2016, mentre nell'assegnazione rileva come nuovo costo fiscale per il socio il valore normale/catastale del bene assegnato.

La circolare n. 37/E/2016 ha esplicitamente affermato che, "diversamente da quanto avviene nel caso di assegnazione di beni diversi da quelli merce, nel caso in cui emerga una minusvalenza a conto economico tale componente di reddito assume rilevanza ai fini Ires e Irap".

Tuttavia, detta minusvalenza deve essere determinata secondo i criteri dettati dalla disciplina in esame, ovvero con riferimento al valore normale/catastale dell'immobile assegnato (o al corrispettivo di cessione, se superiore).

Non vi sono invece differenze per quanto riguarda i beni merce in quanto, sia nell'ambito dell'assegnazione agevolata, sia della cessione agevolata, i differenziali negativi sono deducibili dal reddito di impresa.

Anche nel caso di cessione agevolata deve essere tenuto presente che, se vi sono assegnazioni plurime, eventuali minusvalenze emergenti su beni merce devono essere prioritariamente imputate a riduzione delle plusvalenze su beni merce e su quelli iscritti nelle immobilizzazioni, al fine di ridurre l'importo su cui calcolare l'imposta sostitutiva.

Atteso il diverso trattamento fiscale sopra delineato, in caso di beni minusvalenti diversi da quelli merce, risulterebbe più conveniente optare per la cessione agevolata rispetto all'assegnazione agevolata, la quale non consente la deduzione di tali minusvalenze.

Al riguardo la circolare n. 37/E/2016 ha precisato che la possibilità di optare per l'assegnazione agevolata in luogo della cessione (e viceversa) costituisce una scelta preordinata all'esercizio di una facoltà prevista dal Legislatore, dalla quale potrebbe originare un legittimo risparmio di imposta non sindacabile ai sensi dell'articolo 10-*bis*, L. 212/2000 (abuso del diritto). Dunque l'Amministrazione finanziaria non può contestare la scelta del contribuente di avvalersi della cessione agevolata rispetto all'assegnazione, quando la prima si presenti fiscalmente più conveniente.

Le minusvalenze da trasformazione agevolata in società semplice

La medesima disciplina agevolativa prevista per assegnazioni e cessioni ai soci si rende applicabile alle trasformazioni agevolate in società semplice.

Tuttavia, la trasformazione agevolata è riservata unicamente alle società che hanno per oggetto esclusivo o principale la gestione degli stessi beni assegnabili in via agevolata, vale a dire beni immobili, diversi da quelli strumentali per destinazione, nonché beni mobili registrati non strumentali.

Pertanto, la trasformazione agevolata in società semplice riguarda essenzialmente le società commerciali c.d. "immobiliari di gestione" ovvero quelle la cui attività è limitata al godimento diretto o indiretto (locazione) dei beni di proprietà.

La Legge di Stabilità 2016 non chiarisce in cosa consiste l'attività di "gestione" di beni immobili.

Al riguardo il Consiglio Nazionale del Notariato (studio n. 20-2016/T) ha evidenziato che si potrebbe fare riferimento all'articolo 4, comma 4, D.Lgs. 147/2015 che ha modificato l'articolo 1, comma 36, L. 244/2007, il quale definisce società immobiliari di gestione quelle il cui valore dell'attivo patrimoniale è costituito per la maggior parte del valore normale dagli immobili destinati alla locazione e i cui ricavi sono rappresentati per almeno 2/3 da canoni di locazione.

Secondo questa impostazione, accanto all'attività di gestione degli immobili può essere effettuata anche un'attività di compravendita immobiliare, purché non prevalente rispetto a quella di gestione.

In altre parole, il patrimonio della società trasformanda potrebbe essere costituito sia da immobili patrimoniali (oggetto dell'attività di gestione), sia da immobili merce (oggetto dell'attività di compravendita), purché il valore e i proventi di questi ultimi non siano prevalenti rispetto ai primi.

In questo caso, in sede di trasformazione agevolata, emergerebbero plusvalenze/minusvalenze con riferimento agli immobili iscritti nei cespiti (prevalenti) e plusvalenze/minusvalenze relative a quelli iscritti nelle rimanenze (non prevalenti).

La risoluzione n. 66/E/2017, pur non negando esplicitamente la possibilità che in sede di trasformazione emergano minusvalenze (deducibili) relative a beni merci, ha dato per scontato che questa eventualità non si possa verificare con sistematicità in quanto la società deve avere per oggetto esclusivo o prevalente soltanto la gestione di beni immobili e non la compravendita degli stessi. Dunque non dovrebbero essere presenti beni merci suscettibili di generare minusvalenze.

Ne consegue che nella trasformazione agevolata le minusvalenze non sarebbero generalmente deducibili dato che quelle sui beni iscritti nelle immobilizzazioni non lo sono per le ragioni indicate in precedenza e quelle sui beni merci non dovrebbero essere presenti nel caso di specie.

La risoluzione n. 66/E/2017 ha anche confermato indirettamente la possibilità di ricorrere a più operazioni agevolate, dato che nel caso affrontato dalla risoluzione la società istante aveva effettuato, nello stesso esercizio, prima un'assegnazione agevolata ai soci e successivamente una trasformazione agevolata in società semplice con riferimento al patrimonio residuo dopo l'assegnazione.

In particolare, la società istante aveva effettuato prima un'assegnazione agevolata con emersione di plusvalenze e poi una trasformazione in società semplice con emersione di minusvalenze che l'Agenzia delle entrate ha qualificato come relative a beni diversi da quelli merce e dunque non compensabili con le plusvalenze da assegnazione, in quanto non deducibili in via ordinaria.

Invece, nel caso opposto, ovvero immobili merce minusvalenti e immobili plusvalenti diversi dai beni merce, si potrebbe effettuare prima un'assegnazione o una cessione agevolata ai soci dei beni merce, con possibilità di dedurre le minusvalenze, e poi, nello stesso esercizio, effettuare la trasformazione agevolata della società, il cui patrimonio risulterebbe composto esclusivamente da beni iscritti nelle immobilizzazioni. In tale eventualità risulterebbero compensabili, ai fini del pagamento dell'imposta sostitutiva, le minusvalenze da assegnazione/cessione dei beni merce con le plusvalenze emergenti in sede di trasformazione effettuata nel medesimo esercizio.

Riferimenti normativi

circolare n. 37/E/2016

circolare n. 8/E/2017

articolo 4, comma 4, D.Lgs. 147/2015

Il nuovo SA 720B

Nel mese di giugno 2017 è stato pubblicato il nuovo Principio SA Italia 720B che sostituisce quello emesso alla fine del 2014. Tale principio declina le verifiche che il revisore deve effettuare e il giudizio che deve emettere per rispettare le nuove prescrizioni di legge¹. I cambiamenti sono tanti, di cui alcuni critici, tanto è vero che il Cndcec ha annunciato di voler emettere a breve un documento interpretativo del principio. In attesa di questo documento o di altri contributi della professione, l'articolo si preoccuperà di evidenziare le novità e i punti di attenzione che il revisore dovrà tenere presente per svolgere queste nuove verifiche e per emettere il nuovo giudizio sulla relazione sulla gestione.

Premessa

Fino a ieri l'emissione del giudizio di coerenza sulla relazione sulla gestione non aveva presentato particolari complessità o preoccupazioni per il revisore.

Il vecchio Principio 720B infatti, nella parte regole, indicava che per la coerenza delle informazioni finanziarie con il bilancio il revisore doveva, unicamente:

- leggere la relazione;
- riscontrare che le stesse fossero in linea con i dati di bilancio.

Per quelle non finanziarie, il revisore doveva individuare se, sempre dalla lettura critica della relazione, emergessero informazioni palesemente incoerenti con il bilancio.

Si trattava quindi di verifiche di facile esecuzione, specie nella parte delle informazioni finanziarie. Va detto innanzitutto che le modifiche intervenute nella disciplina legislativa che regolano il giudizio del revisore sulla relazione sulla gestione investono, in realtà, anche alcune informazioni della relazione sul governo societario e gli assetti proprietari che devono redigere, secondo le regole del TUF, gli enti di interesse pubblico (EIP).

Il nuovo SA Italia 720B si occupa di delineare entrambi gli aspetti, tuttavia, in questa sede, l'analisi si concentrerà esclusivamente sulla relazione sulla gestione delle società non EIP.

Va ricordato che, ancor prima che fosse modificato il D.Lgs. 39/2010, già le nuove regole di redazione del bilancio d'esercizio e consolidato avevano disciplinato il nuovo giudizio del revisore sulla relazione sulla gestione.

Non va sottaciuto, infatti, che la Direttiva 2013/34/UE, relativa ai bilanci d'esercizio e consolidati, recepita nel nostro ordinamento dal D.Lgs. 139/2015, all'articolo 34 già prevedeva che il revisore/società di revisione, testualmente:

- esprimano un giudizio se la relazione sulla gestione è coerente con il bilancio dello stesso esercizio e se è stata preparata in conformità dei requisiti di legge applicabili;
- dichiarino se, in base a ciò che hanno conosciuto e compreso dell'impresa e relativo contesto nel corso della revisione, hanno individuato rilevanti dichiarazioni errate nella relazione sulla gestione e forniscano un'indicazione sulla natura di tali dichiarazioni errate.

La lettura congiunta della norma comunitaria e delle norme di recepimento nazionali porta pertanto a concludere che il revisore debba:

- esprimere un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione² con il bilancio;
- esprimere un giudizio sulla sua conformità rispetto alle richieste delle norme di legge;
- rilasciare una dichiarazione sugli eventuali errori significativi³, quest'ultima formulata sulla base

¹ Per agevolare la comprensione, di seguito la formulazione letterale del comma 2, lettera e), articolo 14, D.Lgs. 135/2016: "un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio e sulla sua conformità alle norme di legge. Il giudizio contiene altresì una dichiarazione rilasciata sulla base delle conoscenze e della comprensione dell'impresa e del relativo contesto acquisite nel corso dell'attività di revisione legale, circa l'eventuale identificazione di errori significativi nella relazione sulla gestione, nel qual caso sono fornite indicazioni sulla natura di tali errori".

² Fino all'emanazione del nuovo SA Italia 720B il giudizio di coerenza era l'unico giudizio richiesto al revisore.

³ Nel recepimento delle prescrizioni della direttiva, il Legislatore italiano ha declinato la formulazione della direttiva di "dichiarazioni errate" con un più sfidante obiettivo di "identificazione di errori significativi".

delle conoscenze e della comprensione dell'impresa e del relativo contesto già acquisite per il lavoro di revisione contabile del bilancio.

Quali sono le principali novità tra vecchio e nuovo 720B?

Innanzitutto va detto che, relativamente al giudizio di coerenza, nulla cambia rispetto al passato e quindi, in questa sede, tale giudizio verrà solo marginalmente trattato, essendo oramai di universale applicazione già da vari anni.

Va invece accolta con grande favore la posizione, espressa nel principio, di conferma di quanto era stato suggerito dal Cndcec nel documento della relazione unitaria del collegio sindacale del marzo 2017.

Si tratta di conferme non di poco conto che possono riassumersi in:

- il nuovo giudizio sulla relazione sulla gestione si applica per le revisioni contabili dei bilanci relativi ai periodi amministrativi che iniziano dal 1° luglio 2016 o successivamente;
- non è richiesta al revisore l'esecuzione di procedure aggiuntive rispetto a quelle pianificate per il lavoro di revisione contabile del bilancio;
- non viene fornita alcuna forma di "assurance"⁴ da parte del revisore sulla relazione sulla gestione né tantomeno analoga a quella rilasciata dal revisore quando esprime il suo giudizio professionale sul bilancio.

Vediamole in dettaglio.

Si era discusso in dottrina circa l'applicabilità del nuovo giudizio sulla relazione sulla gestione anche per le revisioni dei bilanci dell'esercizio 2016 stante il fatto, come ricordato in premessa, che sia la riforma dei bilanci, sia quella della revisione legale, con i citati decreti, rispettivamente, del 2015 e del 2016, contenevano articoli che facevano espresso riferimento al nuovo giudizio.

Il Cndcec aveva autorevolmente sostenuto che tale applicazione doveva essere rimandata a dopo la revisione del Principio 720B, e così è avvenuto, visto che il nuovo principio prevede esplicitamente che le nuove regole di controllo e giudizio si applicano agli esercizi che iniziano dal 1° luglio 2016 o successivamente.

È inoltre molto importante che il principio indichi, a più riprese e con grande enfasi, che il revisore non debba svolgere alcuna procedura aggiuntiva, rispetto a quelle che ha deciso di pianificare ed eseguire per il lavoro di revisione contabile del bilancio, al fine di rilasciare i sopracitati giudizi sulla relazione sulla gestione.

Tale aspetto è strettamente collegato alla mancanza, nei giudizi/dichiarazioni che il revisore rilascia sulla relazione sulla gestione, di qualsiasi tipo di *assurance* verso terzi.

Infatti, se il revisore non deve garantire, con una ragionevole sicurezza, che il contenuto della relazione sulla gestione sia veritiero e corretto (termini che invece deve utilizzare per la revisione contabile del bilancio), ne consegue che non fornisce al terzo nessun tipo di *assurance* sulla relazione sulla gestione e, quindi, non fornendola, non è obbligato a svolgere nessuna ulteriore verifica oltre a quelle che egli ha eseguito per esprimere il giudizio sul bilancio.

Pertanto, similmente a quanto già avveniva per il giudizio di coerenza, le sue verifiche si limiteranno quasi esclusivamente alla lettura critica della relazione sulla gestione.

Tuttavia, dagli esercizi che iniziano dopo il 1° luglio 2016, in aggiunta alla coerenza, egli dovrà esaminare anche la conformità della relazione sulla gestione alle norme di legge e indicare se nella informativa sono presenti o meno errori significativi.

Come sopra ricordato, il principio è chiaro nell'indicare che anche per l'emissione di questi nuovi giudizi/dichiarazioni non è richiesta l'acquisizione di ulteriori elementi probativi rispetto a quelli acquisiti nel lavoro di revisione contabile del bilancio.

⁴ Il glossario della revisione contabile definisce un incarico di assurance nel seguente modo: "Incarico di assurance: Un incarico in cui, all'esito delle procedure adottate in esecuzione dello stesso e sulla base degli elementi acquisiti, vengono espresse conclusioni con il fine di accrescere il livello di fiducia degli utilizzatori, diversi dal soggetto responsabile, sul fatto che il risultato della valutazione o della misurazione dell'oggetto dell'incarico è conforme a determinati criteri di riferimento. Rientrano tra gli incarichi di assurance gli incarichi di revisione, gli incarichi di revisione limitata e gli altri incarichi finalizzati a fornire un livello di attendibilità a una informazione". Tale glossario è liberamente scaricabile all'indirizzo https://www.revisionelegale.mef.gov.it/opencms/export/mef/resources/PDF/REV_Glossario_0715.pdf

In particolare il suo lavoro, oltre alla lettura critica della relazione sulla gestione si baserà sulle informazioni relative all'impresa e al contesto in cui essa opera acquisite, in ossequio al Principio 315⁵, per il lavoro di revisione contabile del bilancio.

Ne consegue che tutti i giudizi/dichiarazioni (coerenza, conformità alle leggi, presenza/assenza di errori significativi) sulla relazione sulla gestione che verranno riportati in un'apposita sezione della relazione del revisore, non potranno essere mai interpretate come attestazione di veridicità e correttezza del contenuto della relazione.

Queste sono infatti le regole del lavoro di revisione contabile.

Un giudizio di *assurance* può essere emesso dal revisore se e solo se egli dichiara esplicitamente, come avviene nella sua relazione al bilancio, di aver acquisito elementi probativi sufficienti (quantità) e adeguati (qualità) ai fini del rilascio del giudizio stesso.

Senza aver acquisito elementi probativi il revisore⁶, non potrà pertanto fornire nessuna attestazione di veridicità e correttezza anche se, il lettore terzo, spesso non sufficientemente preparato sui concetti di revisione, tenderà a interpretare come simili i giudizi sul bilancio e sulla relazione sulla gestione⁷. Proseguendo, è inoltre opportuno evidenziare che anche quando il revisore dichiara nella sua relazione l'assenza di errori significativi nella relazione sulla gestione, questo non potrà essere mai interpretato come attestazione che la relazione sulla gestione sia esente da errori.

Neanche per il bilancio, infatti, il revisore garantisce i terzi che lo stesso sia scevro da errori.

Si ricorda, infatti, che nello *standard* di relazione al bilancio è contenuto uno specifico paragrafo dove è indicato che il giudizio del revisore fornisce solo una ragionevole (e non assoluta) sicurezza che il bilancio non contenga errori significativi (è quindi possibile che lo stesso contenga errori)⁸.

Ne consegue che, a maggior ragione, la sola lettura della relazione sulla gestione, per cui il revisore non ha acquisito elementi probativi e documentazione di supporto alle informazioni ivi contenute, né svolto procedure specifiche, se non quelle da lui ritenute non necessarie ai fini del suo giudizio sul bilancio, può non consentirgli di identificare errori anche significativi in essa contenuti.

Da ultimo, il principio è molto chiaro nel ribadire, similmente a quanto avviene per il bilancio, che la responsabilità della redazione della relazione sulla gestione, della coerenza del suo contenuto rispetto al bilancio, nonché della conformità di tale contenuto a quanto previsto dalle norme di legge compete agli amministratori.

Ci tiene inoltre a enfatizzare, anche se può apparire ovvio in questo contesto, che gli amministratori sono responsabili anche della completezza e della correttezza della relazione sulla gestione.

Questa responsabilità comporta:

- l'identificazione delle fonti di riferimento applicabili al contenuto della relazione;
- l'implementazione e il funzionamento di quella parte del controllo interno che consente la redazione della relazione sulla gestione con un contenuto coerente con il bilancio a cui si riferisce e in conformità alle norme di legge.

Tali apparenti ovvietà, verranno tuttavia inserite dal revisore nella lettera di attestazione di fine lavoro prevista come obbligatoria dal Principio di revisione 580⁹ al fine di ottenere conferma scritta dagli amministratori delle responsabilità che gli competono nella redazione della relazione sulla gestione.

⁵ Si ricorda che l'Isa Italia 315, di applicazione obbligatoria ai lavori di revisione, si intitola "*L'identificazione e la valutazione dei rischi di errori significativi mediante la comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera*".

⁶ Come detto il principio non richiede al revisore l'acquisizione di nessun elemento probativo per emettere i giudizi sulla relazione sulla gestione.

⁷ Già in sede introduttiva il principio al punto 3 ci tiene a sottolineare con grande forza questi concetti. Testualmente: "*il giudizio sulla coerenza e sulla conformità non rappresenta un giudizio sulla rappresentazione veritiera e corretta della relazione sulla gestione*" e, ancora, "*la dichiarazione sugli eventuali errori significativi formulata alla luce delle conoscenze e della comprensione dell'impresa e del relativo contesto acquisite nel corso della revisione contabile del bilancio non costituisce l'espressione di un giudizio professionale e non è pertanto destinata a fornire alcuna forma di assurance*". Spetterà alla professione enfatizzare questi concetti il modo che le aspettative del terzo siano in linea con il contenuto e la portata delle dichiarazioni rilasciate dal revisore.

⁸ Si fa riferimento al paragrafo responsabilità del revisore contenuto nello standard di relazione dell'Isa Italia 700 che recita: "*Tali principi..., nonché la pianificazione e lo svolgimento della revisione contabile al fine di acquisire una ragionevole sicurezza che il bilancio [d'esercizio] [consolidato] non contenga errori significativi*".

⁹ Lo standard di lettera di attestazione suggerita da Assirevi (documento 204 del febbraio 2017) conteneva già delle attestazioni sul giudizio di coerenza e dovrà essere ora adattata per tenere conto del nuovo contenuto di relazione richiesto al revisore.

Quali obiettivi si pone e quali procedure deve eseguire il revisore nell'esame della relazione sulla gestione?

Per espressa indicazione del principio, gli obiettivi del revisore sono i seguenti:

- formarsi un giudizio sulla coerenza con il bilancio della relazione sulla gestione e sulla sua conformità alle richieste provenienti dalle norme di legge;
- esprimere il giudizio di cui al precedente punto a) nella propria relazione di revisione;
- considerare l'esistenza, sulla base delle conoscenze e della comprensione dell'impresa e del relativo contesto acquisite nel corso della revisione, di eventuali errori significativi nella relazione sulla gestione;
- rilasciare nella propria relazione di revisione una dichiarazione sugli eventuali errori significativi, fornendo indicazioni sulla natura di tali errori, ove presenti.

Per raggiungere questi obiettivi il revisore dovrà svolgere alcune procedure, indicate nella sezione "Regole" del principio, sia nella fase di pianificazione, sia di esame dell'informativa della relazione sulla gestione.

In particolare, durante l'attività di pianificazione dovrà, seppur nell'ambito della comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera prevista dall'Isa Italia 315 ai fini del bilancio, acquisire una comprensione generale:

- delle norme di legge, relative alla relazione sulla gestione, applicabili all'impresa revisionata e al settore di attività in cui opera;
- delle modalità con cui l'impresa rispetta tali norme nella redazione della relazione sulla gestione.

Dovrà inoltre concordare con la direzione della società modalità e tempistica di messa a disposizione della relazione sulla gestione e degli eventuali dettagli idonei a permettergli lo svolgimento di quanto previsto dal Principio di revisione¹⁰.

Nell'ambito delle verifiche di revisione pianificate per l'espressione del suo giudizio sul bilancio dovrà invece, al fine della verifica della cosiddetta coerenza, svolgere, come già descritto in premessa, le seguenti procedure:

- lettura critica della relazione sulla gestione;
- riscontro della relazione sulla gestione con il bilancio o con i dettagli utilizzati per la redazione dello stesso o con il sistema di contabilità generale o con le scritture contabili sottostanti.

Per l'esame di conformità della relazione sulla gestione alle norme di legge, il revisore, nell'ambito della lettura critica di cui sopra deve, testualmente, *"unicamente riscontrare che le informazioni richieste da tali norme siano state incluse nella relazione"*.

Di questo aspetto critico ci occuperemo in dettaglio nel prosieguo dell'articolo.

Invece, al fine del rilascio della dichiarazione sugli eventuali errori significativi nella relazione sulla gestione il revisore, sempre nell'ambito della lettura critica di cui sopra deve, testualmente *"esclusivamente considerare le conoscenze e la comprensione dell'impresa e del relativo contesto già acquisite nel corso del lavoro di revisione svolto ai fini dell'espressione del giudizio sul bilancio"*.

I giudizi di coerenza/conformità/presenza di errori significativi

Qualora il revisore identifichi una situazione che, a suo avviso, potrebbe configurare un'incoerenza/mancanza di conformità/errore nella relazione sulla gestione, prima di tutto dovrà confrontarsi con gli amministratori per comprendere se quanto da lui riscontrato rappresenti effettivamente una incoerenza/mancanza di conformità/errore.

Supposto che l'incoerenza/mancanza di conformità/errore esista, dovrà poi giudicare se tali aspetti siano significativi¹¹.

Qualora il revisore giunga alla conclusione che esiste un'incoerenza/mancanza di conformità/errore significativi, deve chiedere agli amministratori di correggerli.

Se la correzione viene apportata, deve verificarne il contenuto per giudicare se è in linea con

¹⁰ Principalmente dati numerici di riacordo dell'informativa riclassificata e di calcolo degli indicatori finanziari.

¹¹ Relativamente al concetto di significatività si rimanda all'Isa Italia 320 *"Significatività nella pianificazione e nello svolgimento della revisione contabile"*.

quanto da lui richiesto, mentre se non viene apportata nessuna correzione deve comunicare agli amministratori e ai responsabili della attività di *governance*, quando esistenti, quali saranno i suoi giudizi sulla coerenza/conformità/presenza di errori significativi della relazione sulla gestione.

I suoi giudizi saranno espressi tenendo conto dello *standard* di cui al già citato Principio 700.

In particolare sarà necessario, come già avveniva per il solo giudizio di coerenza, riportarli in una sezione separata della relazione di revisione che deve riportare il sotto-titolo "*Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari*".

Il principio fornisce poi esemplificazioni pratiche delle varie tipologie di giudizio, partendo da quello positivo, a cui si rimanda.

In questa sede, per brevità di trattazione, viene riportato solo lo *standard* suggerito per il solo giudizio positivo (che include anche i paragrafi relativi alla relazione sul governo societario e agli assetti proprietari).

Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari

Gli amministratori della ABC Spa sono responsabili per la predisposizione della relazione sulla gestione e della relazione sul governo societario e gli assetti proprietari della ABC Spa [del gruppo ABC] al [gg][mm][aa], incluse la loro coerenza con il relativo bilancio [d'esercizio][consolidato] e la loro conformità alle norme di legge.

[Ho] [Abbiamo] svolto le procedure indicate nel Principio di revisione (SA Italia) 720B al fine di esprimere un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione e di alcune specifiche informazioni contenute nella relazione sul governo societario e gli assetti proprietari indicate nell'articolo 123-bis, comma 4, D.Lgs. 58/1998, con il bilancio [d'esercizio][consolidato] della ABC Spa [del gruppo ABC] al [gg][mm][aa] e sulla conformità delle stesse alle norme di legge, nonché di rilasciare una dichiarazione su eventuali errori significativi. A [mio][nostro] giudizio, la relazione sulla gestione e alcune specifiche informazioni contenute nella relazione sul governo societario e gli assetti proprietari sopra richiamate sono coerenti con il bilancio [d'esercizio][consolidato] della ABC Spa [del gruppo ABC] al [gg][mm][aa] e sono redatte in conformità alle norme di legge.

Con riferimento alla dichiarazione di cui all'articolo 14, comma 2, lettera e), D.Lgs. 39/2010, rilasciata sulla base delle conoscenze e della comprensione dell'impresa e del relativo contesto acquisite nel corso dell'attività di revisione, non [ho][abbiamo] nulla da riportare.

Da ultimo il principio sottolinea come, a seconda delle varie tipologie di giudizio emesse sul bilancio, vi siano correlazioni da tenere presente per l'emissione dei giudizi sulla relazione sulla gestione, e questo indipendentemente che siano stati trovati casi di non coerenza/non conformità/presenza di errori significativi. Lo schema di sintesi è il seguente:

Tipologia di giudizio sul bilancio	Effetti sul giudizio sulla coerenza e sulla conformità
Giudizio con rilievi per errori significativi nel bilancio	Effetto sul giudizio sulla coerenza e sulla conformità da valutare nelle specifiche circostanze
Giudizio con rilievi per impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati	Effetto sul giudizio sulla coerenza e sulla conformità da valutare nelle specifiche circostanze
Dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio	Dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio sulla coerenza e sulla conformità
Giudizio negativo	Dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio sulla coerenza e sulla conformità

Come è intuibile, a parte i casi di giudizio negativo e impossibilità di esprimere un giudizio, dove la scelta è guidata e obbligata dal principio, nei casi di giudizio con rilievi, il revisore dovrà decidere caso per caso se la natura del rilievo influenza o meno anche i giudizi sulla relazione sulla gestione.

La conformità con le norme di legge

Come è apparso evidente dalla analisi del contenuto del principio, le principali attività di verifica

che il revisore esegue per l'espressione dei suoi giudizi sulla relazione sulla gestione sono la lettura critica della stessa e la verifica della corrispondenza numerica dei dati significativi con il bilancio. Questo perché il principio ha confermato a favore del revisore tutta una serie di punti controversi che limitano le procedure e le responsabilità del revisore nei giudizi sulla relazione sulla gestione di cui si è detto in precedenza.

Tuttavia, ad avviso dello scrivente, rimane un punto di estrema attenzione. Ci si riferisce al giudizio di conformità alle leggi. Su questo punto delicatissimo, sempre ad avviso dello scrivente, il contributo del principio è stato al di sotto delle aspettative.

Nei punti precedenti, infatti, è già stato messo in luce come il principio si limiti a dire al paragrafo 9, testualmente, che il revisore deve *"unicamente riscontrare che le informazioni richieste da tali norme siano state incluse nella relazione"* senza che nella linee guida e nelle appendici tale affermazione venga declinata in modo dettagliato né vengano forniti esempi operativi. Come è facile comprendere, in alcuni casi l'identificazione delle eventuali omissioni e/o mancato rispetto delle norme di legge risulta molto semplice. Questo avviene tutte le volte che la norma di legge indica specifiche informazioni che devono essere rappresentate nella relazione sulla gestione.

Un esempio di richiesta di specifiche informazioni è rappresentato dall'articolo 2497-bis, comma 5, cod. civ. che prescrive che *"gli amministratori devono indicare nella relazione sulla gestione i rapporti intercorsi con chi esercita l'attività di direzione e coordinamento e con le altre società che vi sono soggette, nonché l'effetto che tale attività ha avuto sull'esercizio dell'impresa sociale e sui suoi risultati."*

Come è evidente, se gli amministratori inseriscono queste informazioni vi sarà il rispetto della legge, viceversa il revisore censurerà questo comportamento nel suo giudizio.

Molto più difficile è il compito del revisore quando, come spesso avviene, la norma è più generica rispetto al contenuto effettivo delle richieste, lasciando discrezionalità agli amministratori.

Questo è quello che avviene, ad esempio e purtroppo, per l'articolo di base della relazione sulla gestione, ossia l'articolo 2428, cod. civ..

Infatti, i primi due commi dell'articolo 2428, cod. civ.¹² richiedono che gli amministratori forniscano, in estrema sintesi, un'analisi fedele, equilibrata ed esauriente della situazione economica e finanziaria della società e dei principali rischi e incertezze a cui la stessa è esposta.

Si tratta d'informazioni di estrema importanza per il terzo fruitore del bilancio ma molto delicate e, spesso, complesse, che, purtroppo, nella prassi applicativa, vengono grandemente disattese dai redattori dei bilanci, quasi sempre trincerandosi dietro una comprensibile, ma giuridicamente non tutelata, ritrosia a rendere trasparente l'andamento passato e futuro della azienda ai terzi e, in particolare, ai *competitors*. In questo caso la verifica di omissione non è agevole in quanto non si tratta di verificare semplicemente se un dato, magari numerico, è stato inserito od omesso, ma di giudicare se la qualità dell'informazione resa è così carente da ritenersi non rispondente alle richieste della norma e quindi omessa. Il giudizio d'informativa fedele, equilibrata ed esauriente richiesto dalla norma del codice civile pone quindi un compito di supervisione molto critico e discrezionale al revisore, dove le possibilità di divergenza di opinione con la società possono essere anche ampie.

Ora, se si poteva sostenere fino a ieri, con un buon grado di ragione, che il revisore, non avendo nessuna responsabilità sulla relazione sulla gestione se non il giudizio di coerenza¹³, potesse non approfondire, nella lettura, se la società avesse veramente rispettato le sfidanti richieste informative che, ad esempio, l'articolo 2428, cod. civ. imponeva agli amministratori, oggi è palese che tale supervisione sia necessaria per espressa previsione della legge e del principio. Purtroppo, in assen-

¹² Si riporta per agevolare la lettura il tenore letterale dei primi due commi dell'articolo 2428, cod. civ. "1. Il bilancio deve essere corredato da una relazione degli amministratori contenente un'analisi fedele, equilibrata ed esauriente della situazione della società e dell'andamento e del risultato della gestione, nel suo complesso e nei vari settori in cui essa ha operato, anche attraverso imprese controllate, con particolare riguardo ai costi, ai ricavi e agli investimenti, nonché una descrizione dei principali rischi e incertezze cui la società è esposta. 2. L'analisi di cui al primo comma è coerente con l'entità e la complessità degli affari della società e contiene, nella misura necessaria alla comprensione della situazione della società e dell'andamento e del risultato della sua gestione, gli indicatori di risultato finanziari e, se del caso, quelli non finanziari pertinenti all'attività specifica della società, comprese le informazioni attinenti all'ambiente e al personale. L'analisi contiene, ove opportuno, riferimenti agli importi riportati nel bilancio e chiarimenti aggiuntivi su di essi".

¹³ Giudizio che comportava, come abbiamo detto, quasi sempre la sola analisi di conformità tra i dati numerici presentati in relazione e il bilancio e la lettura critica della relazione sulla gestione.

za di prese di posizione da parte del Principio e/o da parte della professione, che indichino quale debba essere il contenuto concreto della relazione sulla gestione per rispettare le richieste dell'articolo 2428, cod. civ. e come il revisore debba operativamente svolgere questa delicata analisi e supervisione, ci si troverà di fronte a criticità di non facile e condivisa soluzione. Sempre in assenza d'indicazioni di dettaglio da parte della professione, non si può che concludere che tale conformità vada non solo attentamente e criticamente analizzata da parte del revisore, ma anche che lo stesso debba necessariamente intervenire tutte le volte che, ad esempio, l'analisi della situazione economica e finanziaria sia passata che futura (evoluzione prevedibile della gestione) appaia, a lui, non sufficientemente fedele, esauriente ed equilibrata. Preso atto di questo irrisolto e delicato compito, si auspica che la professione¹⁴ sia in grado di definire delle linee e guida e dei confini ai quali il revisore possa fare riferimento per approvare/censurare l'informativa resa dagli amministratori. In assenza di questi suggerimenti il compito del revisore apparirà senz'altro più complesso e arduo rispetto al passato in quanto, da un lato, difficilmente muterà la prassi consolidata di "scrivere il meno possibile per non dare informazioni sensibili ai competitor" ma dall'altro il revisore, essendo chiamato a tutelare gli interessi del terzo che, come è ovvio, è il vero destinatario del bilancio, e avendo oggi una diretta responsabilità di supervisione derivante dalla legge e dal Principio SA 720B, dovrà essere molto critico nel giudicare se l'informativa della relazione della gestione, sia e possa apparire al terzo, davvero fedele esauriente ed equilibrata¹⁵.

Considerazioni conclusive

Il nuovo Principio SA 720B chiarisce in maniera univoca e definitiva alcune delle criticità che erano emerse nel dibattito dottrinale a seguito dei decreti di riforma dei bilanci e della revisione legale. In particolare risultano chiariti i tempi di applicazione del nuovo giudizio (a partire dagli esercizi che iniziano dopo il 1° luglio 2016) e la natura e portata dei nuovi giudizi richiesti al revisore (nessuna *assurance* e quindi nessuna attestazione di veridicità dei dati e informazioni contenute nella relazione sulla gestione). Il principio è altresì chiaro nell'indicare che il revisore non debba effettuare alcuna ulteriore verifica sulla relazione sulla gestione in aggiunta a quelle che ha pianificato ed eseguito per emettere il suo giudizio sul bilancio, salvo la lettura critica della stessa, che già comunque doveva effettuare ai fini del giudizio di coerenza previsto dalla previgente normativa e principio. Più critica appare invece la verifica della conformità alle leggi. Ci si riferisce particolarmente alle norme che lasciano discrezionalità agli amministratori tra cui, tra tutte, spicca l'articolo 2428, cod. civ. con le sue richieste di una fedele, esauriente ed equilibrata rappresentazione della situazione economica e finanziaria presente e futura oltre alla rappresentazione dei rischi e incertezze a cui la società stessa è soggetta. Il compito di supervisione del revisore è in questi casi delicato e complesso e non scevro di possibili interpretazioni rigide o permissive che creerebbero una difformità di comportamento nelle singole fattispecie non sostenuta da sufficienti elementi probativi, stante l'esplicita richiesta di non acquisire nessun ulteriore elemento informativo oltre a quelli utilizzati per il bilancio. Si auspica che in tempi brevi la professione, tra cui in primis il Cndcec che ha annunciato un documento interpretativo dell'SA 720B, possano indicare delle linee guida e dei suggerimenti operativi per la verifica di conformità alle leggi, che possano indirizzare il comportamento dei singoli revisori.

¹⁴ Un primo aiuto al revisore in questo senso dovrebbe venire dal Cndcec che ha annunciato la sua intenzione di mettere un documento interpretativo dell'SA 720B, ma si spera che anche Assirevi intervenga su questo tema come pure che altri attori della professione possano fornire dei suggerimenti operativi anche agli amministratori che devono redigere questa informativa.

¹⁵ Si ricorda che l'allora Istituto di ricerca dei dottori commercialisti ed esperti contabili, oggi Fondazione nazionale dei commercialisti ha emesso nell'ottobre del 2008 un interessante documento (Documento 1. La relazione sulla gestione alcune considerazioni - liberamente scaricabile dal sito della fondazione www.fondazioneNazionaleCommercialisti.it) dove commentava il contenuto dell'articolo 2428, cod. civ.. In tale documento sono contenute indicazioni operative ed esemplificazioni pratiche, spesso tratti dal mondo delle quotate, per l'informativa fedele esauriente ed equilibrata che sono sicuramente, a giudizio dello scrivente, molto valide e puntuali ma che, tuttavia, hanno trovato scarsa applicazione nella prassi operativa delle non quotate. Si auspica che la professione si adoperi per ribadire i concetti là esposti. Si consiglia tuttavia la lettura di tale documento che rappresenta un validissimo ausilio sia per gli amministratori che per i revisori per il contenuto della relazione sulla gestione.

Le recenti interpretazioni della Cassazione in materia di redditometro: l'idonea difesa e la non rilevanza dei beni imprenditoriali

Il tema del redditometro è sempre attuale, soprattutto in periodi dichiarativi. L'Amministrazione finanziaria dimostra costante attenzione alle manifestazioni di ricchezza del contribuente, non perché siano vietate, ma per verificare che siano almeno in linea generale proporzionate alle capacità reddituali dichiarate. Dette informazioni sono elaborate sia al fine di un controllo diretto sia di selezione per ulteriori attività di verifica e transitano tutte per una richiesta di chiarimenti al contribuente, che ha dunque l'onere di provare le fonti legittime con cui sono state sostenute le spese "incrimate". La Corte di Cassazione è tornata recentemente sul tema, fornendo delle importanti interpretazioni, da tener presente soprattutto in ottica difensiva e di prevenzione.

Il parametro "redditometro" in ottica preventiva

La dichiarazione dei redditi rappresenta il "campo" principale per testare la capacità reddituale del contribuente a fronte delle spese manifestate. Tale confronto raramente è svolto a causa delle ristrette tempistiche per l'effettuazione degli adempimenti, pur rappresentando un elemento di fondamentale importanza per conoscere e prevenire eventuali rischi di selezione (e conseguente controllo), nonché soprattutto per comprendere quali potrebbero essere le informazioni richieste dal Fisco e quali i documenti fondamentali da tenere a portata di mano per lo sviluppo di un'idonea fase difensiva.

In riferimento all'accertamento sintetico è necessario effettuare delle adeguate considerazioni.

In primo luogo, è innegabile che in linea di principio il redditometro sia uno strumento di selezione "giusto". È evidente infatti che, se vi sono spese ritenute anomale in rapporto ai redditi di un contribuente, è lecito chiedersi quali fonti siano state utilizzate. Un contribuente che dichiara 30.000 euro al lordo di imposte e contributi, dunque con un reddito reale inferiore a 20.000 euro, che possiede 2 autovetture, paga il mutuo di casa, ha i familiari a carico e non contento acquista una imbarcazione, deve essere convocato dall'Amministrazione finanziaria affinché fornisca i dovuti chiarimenti. Inutile girarci attorno: tutti vorrebbero poter ottenere e sostenere le spese del contribuente in questione a parità di reddito.

Qui sovviene il secondo assunto: nulla vieta che il contribuente in questione possa legittimamente sostenere le spese di cui sopra in forza delle proprie capacità finanziarie, comunque ottenute in maniera lecita e nel rispetto della normativa tributaria italiana.

Il redditometro si innesca in forza delle spese, ma è ovvio che le spese sono sostenute mediante le proprie risorse finanziarie e non con il reddito dichiarato. La discrasia tra il reddito e il sostenimento della spesa deve essere tenuta in debita considerazione, per evitare azioni accertative infondate. Il contribuente può legittimamente usare il risparmio accumulato negli anni; può ricorrere a mutui, finanziamenti vari, *leasing*, pagamenti rateali; può avere occorrenze finanziarie che derivano da vincite al gioco lecito; può fruire delle risorse di familiari particolarmente benestanti e generosi; ancora può avere capacità finanziarie proprie dovute ad aventi reddituali ben precisi, come una determinazione del reddito forfettaria (si pensi all'attività di agriturismo, dove il reddito è determinato nella misura del 25% dei ricavi introitati), un incasso tardivo o anticipato dei propri ricavi tassati per competenza, o ancora l'esistenza di costi figurativi (ammortamenti, superammortamenti, Ace, oneri pluriennali, etc.), senza dimenticare redditi a tassazione separata o sostitutiva.

In poche parole, nulla vieta al contribuente di sostenere le spese: se ha finanze legittime e ben tracciate, può spendere come vuole le proprie ricchezze.

L'adeguata tracciabilità delle risorse utilizzate rappresenta il terzo assunto da tener presente. La Cassazione nel tempo ha evidenziato che non sono necessarie prove difensive analitiche, ma in ogni caso il contribuente deve essere in grado di dimostrare il possesso e la disponibilità nel tempo delle risorse impiegate. Tale principio, definito del c.d. "nesso eziologico" si traduce in maniera pratica nel seguente: se le risorse esistono prima della spesa, *nulla quaestio*; altrimenti la difesa è impraticabile. L'esempio pratico deriva dalla dismissione di un bene patrimoniale e dall'acquisto di un nuovo bene.

È evidente che una dismissione antecedente al nuovo acquisto, con tracciabilità dell'ingresso delle risorse finanziarie prima del successivo impiego, consente un'adeguata difesa, altrimenti impossibile se la dismissione e l'incasso delle risorse sono successive al momento di effettivo sostenimento della spesa.

Nel novero delle spese da considerare bisogna tener presente non soltanto quelle per beni e servizi quotidiani (dai consumi energetici al pagamento delle assicurazioni), ma anche gli incrementi patrimoniali quali l'acquisto di un immobile. Tutti gli acquisti devono essere considerati in riferimento all'esatto ammontare sostenuto (dunque al netto di finanziamenti oppure, se rateali, limitatamente all'importo sostenuto nell'anno considerato) e rapportati alle risorse disponibili (come detto, non soltanto il reddito dichiarato). Vi sono poi anche delle spese determinate in maniera deduttiva (ad esempio la misurazione dei costi delle autovetture), ma nel nuovo redditometro l'impatto di tali componenti è limitato rispetto al conteggio delle reali spese sostenute.

Il che porta a una conclusione semplice: lungi dal dover esasperare la situazione con una "contabilità familiare", è altrettanto pacifico che un minimo di cognizione delle proprie manifestazioni di ricchezza, in rapporto ai redditi dichiarati, deve aversi.

Il Fisco è a conoscenza di gran parte delle spese sostenute grazie all'enorme mole di informazioni che alimenta la banca dati, essendo sufficiente pensare ai finanziamenti e alle assicurazioni pagate, alle informazioni delle utenze fruite, alle indicazioni che confluiscono nella dichiarazione precompilata, a quelle che derivano dalle spese rilevanti sostenute nei confronti di esercenti attività imprenditoriale o professionale, etc.. La sommatoria di tali spese, unitamente agli incrementi patrimoniali, all'incremento del risparmio accumulato (l'Amministrazione finanziaria ha infatti il dato dei saldi iniziali e finali delle risorse finanziarie investite) e alla ulteriore (seppur minimale) componente induttiva di spese per i veicoli e le imbarcazioni, consente di avere un parametro di confronto significativo, che in presenza di rilevanti scostamenti fa emergere il contribuente come "inaffidabile" e meritevole di ulteriori approfondimenti.

Non esistono accertamenti automatizzati, ma è evidente che il Fisco convocherà il contribuente per avere i necessari chiarimenti. Nel contesto del redditometro si è ormai giunti a un assetto simile a quello degli studi di settore, in virtù dell'obbligatorietà dell'invito al contraddittorio.

Ciò significa che l'Amministrazione finanziaria non può, in automatico, emettere un avviso di accertamento senza un adeguato confronto con il contribuente. Solo a seguito dell'invito e in esito allo stesso, l'Agenzia delle entrate potrà decidere di accertare o effettuare ulteriori controlli.

L'esito di tale configurazione è facilmente schematizzabile come segue:

- l'ufficio è obbligato al contraddittorio preventivo, mentre in assenza di detta procedura l'eventuale accertamento emesso è irrimediabilmente illegittimo;
- il contribuente, da parte sua, può o meno partecipare al contraddittorio. In caso di partecipazione "attiva", ossia non meramente simbolica e limitata ad affermazioni di principio, il contribuente inverte l'onere probatorio, in quanto in capo all'Agenzia delle entrate sorge l'onere preciso di motivare, nell'eventuale accertamento, le ragioni che hanno indotto a non ritenere fondate le osservazioni difensive del contribuente. Se, invece, il contribuente partecipa al contraddittorio con affermazioni di "stile" (ad esempio asserendo meramente che il redditometro non è un accertamento "qualificato" oppure che le risorse finanziarie derivano da lasciti familiari non però documentati in alcun modo, nemmeno con dichiarazioni sostitutive), oppure non vi partecipa, l'Amministrazione finanziaria è autorizzata ad accertare sulla base degli scostamenti registrati (salvo che non ritenga di effettuare controlli approfonditi diversi: si pensi al caso dell'evasore

totale intercettato in funzione delle spese sostenute, nei cui confronti magari è opportuno attivare le indagini finanziarie). In tale seconda ipotesi il contribuente si assume le conseguenze della sua mancata partecipazione al contraddittorio, potendosi comunque difendere in sede contenziosa, dove il giudice sarà libero di apprezzare la bontà del redditometro, ovvero l'idoneità dei documenti difensivi di parte.

L'indicazione che emerge da tale assetto è che se il contribuente analizza per tempo la sua posizione individuale, interrogandosi sulle richieste che potranno pervenirgli, sarà in grado di adeguatamente difendersi verso un futuro controllo. Ecco il perché dell'importanza del raffronto in sede di dichiarazione. Un soggetto che manifesta redditi bassi e spese elevate ha un'elevata probabilità di essere convocato per chiarimenti. Affrontare il problema da subito significa immediatamente raccogliere tutte le informazioni necessarie circa le maggiori capacità finanziarie, con adeguata documentazione difensiva, in modo che in esito al futuro questionario/invito sarà agevole produrre una fondata memoria difensiva, atta a determinare la predetta inversione dell'onere probatorio in capo all'Amministrazione finanziaria.

Le conclusioni recenti della giurisprudenza della Corte di Cassazione

A essere rilevante nell'accertamento redditometrico sono le spese sostenute dal contribuente, che come visto possono essere correttamente giustificate. Si tratta dell'applicazione del fondamentale principio dell'articolo 53, Costituzione, finalizzato alla giusta tassazione del reale reddito del contribuente, di rilevanza tale da superare anche le fattispecie di mere intestazioni dei beni o di acquisti simulati, dovendosi sempre indagare la sostanza dell'operazione, se la stessa è realmente accaduta e in caso positivo in forza di quali risorse economiche. Sono ad esempio stati ritenuti assolutamente leciti gli acquisti effettuati grazie agli interventi di soggetti terzi (si richiamano le recenti sentenze n. 5167/2017 e n. 5419/2017). Spesso sono i genitori a intervenire a vantaggio dei propri figli, o acquistando direttamente il bene ovvero provvedendo ai relativi pagamenti rateali (si pensi ai mutui, piuttosto che agli acquisti mediante leasing). Nella sentenza n. 5167/2017 è ritenuta soddisfacente la prova difensiva che dimostra l'intervento del genitore, con giustificazione delle risorse provenienti da un avvenuto scudo fiscale (circostanza che rimarca l'utilizzabilità di somme che non hanno più problematiche accertative). La sentenza n. 5419/2017, invece, richiama l'attenzione sulla necessità di verificare che i presunti interventi riconducibili ai genitori siano compatibili con i redditi nella disponibilità degli stessi.

Allo stesso tempo, se un acquisto non è mai avvenuto in quanto simulato, è evidente che non sussiste nemmeno la sottostante manifestazione di ricchezza, non potendosi ipotizzare un accertamento basato sul redditometro. Conferma tale assunto la sentenza n. 4793/2017, che sottolinea come gli atti simulati non sono mai fonte di accertamento reddituale (nel caso specifico trattasi di falso acquisto di falsi titoli, mai emessi, così come il successivo conferimento di capitale sociale, proprio ancorato a tali falsi titoli, è del tutto inconsistente).

Ciò che serve però è sempre la concreta dimostrazione delle proprie capacità reddituali/finanziarie in rapporto alle spese realmente sostenute.

Dunque la prova difensiva deve:

- dimostrare di aver sostenuto (o non sostenuto) la spesa e il relativo reale ammontare affrontato;
- illustrare le tecniche di pagamento delle spese (mutui, finanziamenti, etc);
- evidenziare le risorse legittime utilizzate, pur se provenienti da terzi soggetti (in questa direzione meglio avere la tracciabilità dei prestiti ricevuti, oltre delle dichiarazioni sostitutive da parte dei soggetti che hanno provveduto a finanziare il contribuente);
- provare la disponibilità nel tempo di tali risorse, prima della spesa oggetto di contestazione.

In tale direzione si muove costantemente la Corte di Cassazione. Interessante, come principio espresso, è ad esempio l'ordinanza n. 15899/2017, che affronta il particolare caso del possesso delle auto d'epoca. Da quel che si intuisce, la difesa si è mossa nella direzione della non rilevanza

reddituale di dette autovetture, proprio in quanto d'epoca e a utilizzo contenuto, con relative spese ridotte all'osso, tesi confortata anche dalle modifiche normative che hanno ridotto i costi assicurativi e di circolazione delle auto in questione.

Di avviso contrario la Suprema Corte, che sottolinea come le auto d'epoca debbano essere trattate come le altre autovetture, con identica incidenza reddituale. Ciò in quanto, a ben vedere, l'auto d'epoca non è un bene di prima necessità ed evidenzia la possibilità di coltivare da parte del contribuente "una passione" che comunque ha dei costi di base per la manutenzione e riparazione dei mezzi, di sicuro non agevole attesa la cessazione della produzione. La conclusione dei giudici di piazza Cavour è che dunque serve la concreta difesa con dimostrazione delle risorse utilizzate, essendo altrimenti valido il calcolo parametrico accertativo.

Nell'ordinanza n. 15399/2017, invece, la Corte di Cassazione ha affrontato il delicato tema del pagamento del mutuo dell'abitazione principale. Anche in questo caso dalla lettura della sentenza sembra evincersi che la tesi difensiva sia stata ancorata a un mero ragionamento: trattasi di una contribuente single che dunque da un lato conduce una vita morigerata e non caratterizzata da spese rilevanti e dall'altro può sopperire a determinate spese in funzione degli interventi dei familiari, non tracciati perché di modesta entità e dunque tali da poter avvenire per contanti.

La casistica è interessante perché nell'ambito dell'attività professionale sovente si assiste a una giustificazione da parte dei contribuenti del seguente tenore: sono nostri soldi e operiamo come vogliamo. Rispetto alla tesi dianzi riportata verrebbe da affermare che in linea logica potrebbe anche condividersi il ragionamento, ma è altrettanto vero che il fronte contrario potrebbe sostenere da un lato che proprio l'essere single porta a non avere particolare propensione al risparmio e dall'altro che appare non conforme un investimento patrimoniale come l'acquisto di una casa in assenza di redditi e confidando sull'intervento dei familiari, che peraltro avviene per contanti. Insomma, tutto è opinabile, mentre in presenza di chiari elementi tracciati l'accertamento sarebbe stato neutralizzato. Ad esempio, se i familiari avessero provveduto direttamente al pagamento del mutuo, con intervento documentato, nessun accertamento poteva essere elevato e questo conferma quanto indicato in precedenza: serve l'adeguata dimostrazione delle risorse utilizzate.

Il caso particolare delle spese sostenute in ambito imprenditoriale

Di sicuro interesse nel contesto dell'onere difensivo è poi l'ordinanza della Corte di Cassazione n. 15785/2017. Tale decisione offre spunti decisivi per le corrette argomentazioni difensive in materia di redditometro. Trattasi di un accertamento eseguito nei confronti di una contribuente cui erano state ricondotte anche le spese di gestione di una imbarcazione. In fase difensiva, la contribuente aveva avuto modo di illustrare che:

- il suo reale reddito da considerare non era pari a quello dichiarato (di circa 27.000 euro), trattandosi di redditi di capitale che formano imponibile in misura percentuale (all'epoca per l'importo del 40% dei redditi percepiti), avendosi dunque una disponibilità di oltre 65.000 euro;
- l'immobile di proprietà, concesso in comodato gratuito al figlio, era da quest'ultimo gestito e pertanto le relative spese non erano imputabili;
- l'imbarcazione era di proprietà della società, che ne aveva il possesso e ne pagava le spese di manutenzione e gestione, tutte circostanze documentate.

La tesi difensiva è stata ritenuta vincente dalla Corte di Cassazione, che nel respingere le doglianze dell'Amministrazione finanziaria ha evidenziato: *"nella specie, la CTR, a fronte degli elementi presuntivi di una certa capacità patrimoniale della contribuente, ha valutato la prova contraria ... ritenendo che questi avesse documentato sia un maggior reddito di capitale sia la non riferibilità alla stessa di alcune importanti voci di spesa ... con valutazione nel merito del materiale probatorio, esente da censure in quanto congruamente motivata"*.

Le conclusioni sono estremamente rilevanti posto che:

- è confermata l'ampia possibilità difensiva del contribuente, che può provare e documentare di disporre di adeguate risorse reddituali/finanziarie;
- è sancito il principio "del reale reddito", a prescindere dall'importo dichiarato. Dunque non rile-

vano le regole reddituali (nel caso, la concorrenza a imponibile di una determinata misura percentuale del reddito di capitale, pari al 40% - oggi 58,14% - al ricorrere di una partecipazione qualificata), ma deve aversi riguardo alla concreta disponibilità economica;

- viene ribadita la necessità di osservare solo i beni nella reale disponibilità del contribuente, a prescindere dalle mere intestazioni formali e ovviamente a prescindere dalle deduzioni induttive dell'ufficio accertatore;
- è sottolineata infine l'importanza di verificare chi effettivamente sostiene le spese di cui si discute, non potendo addebitare al contribuente delle spese non gravanti nella sua sfera economica.

Proprio le conclusioni in riferimento all'imbarcazione sono di particolare pregio, nell'ottica dell'articolo 53, Costituzione. La Suprema Corte distingue con estrema attenzione le casistiche che possono condurre a un accertamento redditometrico da altre problematiche reddituali che sono disciplinate da altre disposizioni. Nel caso del redditometro bisogna osservare il bene e verificare chi e come sostiene le spese. Se il contribuente dimostra di non aver sostenuto le spese, illustrando e documentando che le stesse sono sostenute da altro soggetto, l'accertamento redditometrico non può essere espletato. Con specifico riferimento all'imbarcazione in questione, si legge nell'ordinanza che il contribuente ha documentato con precisione che le spese sono sostenute dalla società proprietaria dell'imbarcazione, non gravando nella sua sfera personale: ecco il perché del blocco all'accertamento redditometrico.

La corretta documentazione delle spese è sufficiente ai fini del redditometro, posto che la contestazione del Fisco si limita solo a una ricostruzione induttiva che transita per l'imputazione, al contribuente, di un bene e delle relative spese. Non interessano, invece, altre valutazioni, quali l'utilizzo del bene da parte del contribuente e le problematiche da società di comodo. In questa direzione, infatti, già interviene il Legislatore, che da un lato prevede l'imputazione reddituale dell'utilizzo del bene a titolo di fringe benefit (e dunque è in tale direzione che eventualmente deve agire il controllo fiscale) e dall'altro ha già previsto specifiche regole per la determinazione dei redditi societari presuntivi collegati al possesso di determinati beni che non sembrano rilevanti nello svolgimento dell'attività (come appunto l'imbarcazione). Ma ai fini del redditometro deve discutersi soltanto dell'evenienza, o meno, che il contribuente sia stato inciso dalle spese: in caso negativo, l'accertamento non può essere espletato.

Regolarizzazione dello splafonamento

Qualora siano effettuate operazioni senza addebito dell'Iva oltre il limite del plafond disponibile, nei confronti del cessionario/committente si applica la sanzione prevista dall'articolo 7, comma 4, D.Lgs. 471/1997 (dal 100 al 200% dell'imposta), oltre al recupero dell'imposta non assolta e degli interessi. Tale violazione è, tuttavia, regolarizzabile secondo le procedure confermate, da ultimo, dalla risoluzione n. 16/E/2017. Anche lo splafonamento dovuto all'effettuazione di importazioni può essere regolarizzato, fermo restando che l'indebito utilizzo del plafond non consente di beneficiare dell'esimente prevista dall'articolo 20, comma 4, L. 449/1997, per il caso in cui l'esportatore abituale richiede la revisione dell'accertamento doganale.

Esportatore abituale

I contribuenti che effettuano cessioni all'esportazione, cessioni intracomunitarie, e operazioni assimilate possono avere rilevanti crediti di Iva nei confronti dell'Erario. Tali cessioni, infatti, sono non imponibili ai fini Iva e, quindi, gli operatori che le pongono in essere, non percependo il tributo a titolo di rivalsa dai propri clienti esteri, non possono abbattere il credito d'imposta che hanno conseguito all'atto dell'effettuazione di acquisti. Un rimedio, talvolta solo parziale, a tale situazione è costituito dalla facoltà, ricorrendo talune condizioni, di effettuare acquisti di beni e servizi e importazioni senza l'applicazione dell'Iva. In base all'articolo 8, comma 1, lettera c), D.P.R. 633/1972 è, infatti, previsto che costituiscono cessioni all'esportazione, non imponibili ai fini Iva "le cessioni, anche tramite commissionari, di beni diversi dai fabbricati e dalle aree edificabili, e le prestazioni di servizi rese a soggetti che, avendo effettuato cessioni all'esportazione od operazioni intracomunitarie, si avvalgono della facoltà di acquistare, anche tramite commissionari, o importare beni e servizi senza pagamento dell'imposta". I contribuenti che possono avvalersi di tale facoltà sono quelli definiti correntemente "esportatori abituali", laddove tale status, ai sensi dell'articolo 1, comma 1, lettera a), D.L. 746/1983, si acquisisce quando le operazioni che creano plafond nel periodo di riferimento (anno solare o 12 mesi precedenti a seconda che il contribuente utilizzi rispettivamente il metodo solare o il metodo mensile) sono superiori al 10% del volume d'affari determinato a norma dell'articolo 20, D.P.R. 633/1972, al netto:

- delle cessioni di beni in transito o depositati nei luoghi soggetti a vigilanza doganale, che l'articolo 7-bis, comma 1, D.P.R. 633/1972 non considera territorialmente rilevanti in Italia, ma che vanno comunque fatturate in applicazione dell'articolo 21, comma 6, lettera a), sempre D.P.R. 633/1972;
- delle operazioni di cui all'articolo 21, comma 6-bis, D.P.R. 633/1972, escluse da Iva per carenza del presupposto territoriale (di cui agli articoli da 7 a 7-septies, D.P.R. 633/1972), ma soggette comunque all'obbligo di emissione della fattura se consistono in:
 - a) cessioni di beni e prestazioni di servizi, diverse da quelle esenti di cui all'articolo 10, comma 1, n. da 1) a 4) e 9), D.P.R. 633/1972, effettuate nei confronti di un soggetto passivo che è debitore dell'imposta in un altro Stato membro dell'Unione Europea;
 - b) cessioni di beni e prestazioni di servizi che si considerano effettuate fuori dell'Unione Europea.

In pratica, nel modello di dichiarazione Iva annuale, le suddette operazioni extraterritoriali, comprese quelle relative ai beni in transito o depositati nei luoghi soggetti a vigilanza doganale, devono essere riportate nel rigo VE34 (Operazioni non soggette all'imposta ai sensi degli articoli da 7 a 7-septies), ma il corrispondente importo, ai fini della verifica dello status di esportatore abituale, deve essere sottratto dall'importo risultante dal rigo VE50 (Volume d'affari), che esprime il volume d'affari del soggetto passivo.

In definitiva, per assumere la qualifica di esportatore abituale, le operazioni con l'estero registrate nell'anno solare precedente devono essere superiori al 10% del volume d'affari "rettificato", cioè calcolato senza considerare delle operazioni evidenziate nel rigo VE34.

ESEMPIO

Se il contribuente ha realizzato un volume d'affari (determinato come sopra indicato) pari a 1.000, lo *status* sarà acquisito se l'ammontare delle operazioni che costituiscono *plafond* è pari o superiore a 101 (superiore al 10% del volume d'affari). Al contrario, lo *status* non sarà acquisito se l'ammontare delle operazioni che costituiscono *plafond* è uguale o inferiore a 100 (uguale o inferiore al 10% del volume d'affari).

Trasferimento dello status di esportatore abituale

A determinate condizioni, lo *status* di esportatore abituale può essere traslato nei casi di affitto d'azienda, conferimento di complessi aziendali, scissione societaria e cessione di azienda.

In particolare, nel caso di affitto d'azienda, l'articolo 8, comma 4, D.P.R. 633/1972 dispone che, perché possa avere effetto il trasferimento del beneficio di utilizzazione della facoltà di acquistare beni e servizi per cessioni all'esportazione, senza pagamento dell'imposta, è necessario che tale trasferimento sia espressamente previsto nel relativo contratto e che ne sia data comunicazione con lettera raccomandata entro 30 giorni all'ufficio Iva competente per territorio.

Si evidenzia a tale proposito che le "Dichiarazioni di inizio attività, variazione dati o cessazione attività" - modelli AA7 (per i soggetti diversi dalle persone fisiche) e AA9 (per le persone fisiche) - contengono un'apposita casella che deve essere barrata per comunicare l'intenzione di avvalersi del cennato beneficio. Nel caso di acquisizione di azienda in affitto, la barratura della casella tiene luogo della comunicazione prevista dall'articolo 8, comma 4, D.P.R. 633/1972. In particolare, l'adempiimento s'intende regolarmente rispettato con la compilazione della sezione 3 del quadro D del modello AA7 e della sezione 3 del quadro E del modello AA9.

In caso di cessione/conferimento d'azienda, in un primo tempo era stato chiarito che il trasferimento, in capo al cessionario/conferitario, del diritto di acquistare beni e servizi senza applicazione dell'Iva presuppone, da un lato, il passaggio di tutte le posizioni debitorie e creditorie e, dall'altro, il proseguimento dell'attività di esportazione da parte del cessionario¹. La giurisprudenza ha, però, evidenziato che, nelle "trasformazioni sostanziali soggettive", il trasferimento del *plafond* a favore dell'avente causa non è subordinato al trasferimento di tutti i debiti/crediti dell'azienda, ma solo delle posizioni attive e passive necessarie ad assicurare, in situazione di continuità, la prosecuzione dell'attività d'impresa rivolta ai clienti non residenti².

In linea con questa posizione, la risoluzione n. 165/E/2008 ha ritenuto sussistenti le condizioni per il trasferimento del *plafond* nello specifico caso esaminato, in cui:

- oggetto di conferimento sono le divisioni che si occupano di esportazione e che proseguiranno la medesima attività in seno alle società conferitarie;
- presso le conferitarie vengono trasferiti tutti i rapporti giuridici attivi e passivi relativi al ramo aziendale oggetto di conferimento a eccezione dei debiti per gli stipendi verso i dipendenti relativi al mese di dicembre, quelli per la tredicesima mensilità, nonché i relativi debiti per ritenute e contributi verso l'Erario e gli istituti previdenziali, che sono tuttavia posizioni che non incidono minimamente sull'attività di esportazione del contribuente.

Ad avviso dell'Agenzia delle entrate, il trasferimento del *plafond* non è condizionato al passaggio di tutti i rapporti con la clientela non residente o, più in generale, di tutte le posizioni creditorie e debitorie relative all'azienda o al ramo d'azienda ceduto o conferito. Il diritto a fruire dello speciale trattamento fiscale previsto dalla norma nasce, infatti, dalla situazione obiettiva, ovverosia dall'essere esportatore abituale nei limiti quantitativi previsti dalla relativa disciplina. Situazione nella quale il cessionario/conferitario subentra per effetto del trasferimento dei rapporti giuridici (attivi e passivi) relativi al complesso aziendale ceduto/conferito.

In caso di trasferimento del *plafond*, nei modelli AA7 e AA9, il cedente/conferente e il cessionario/conferitario devono barrare, rispettivamente:

¹ Cfr. risoluzione n. 549055/1974; risoluzione n. 505229/1987; risoluzione n. 621099/1989; risoluzione n. 590157/1989; risoluzione n. 16/E/1996.

² Cfr. CTR di Torino, 9 marzo 2007, n. 8/XXVIII/2007.

- la casella PL della sezione 2 del quadro D e la casella PL della sezione 1 del quadro D (modello AA7);
- la casella PL della sezione 2 del quadro E e la casella PL della sezione 1 del quadro E (modello AA9).

Formazione del *plafond*

Le operazioni con l'estero rilevanti ai fini della formazione del *plafond* e dello status di esportatore abituale sono tutte quelle che vanno indicate nel rigo VE30 della dichiarazione Iva annuale e che concorrono, in base all'articolo 8, comma 2, D.P.R. 633/1972, alla formazione del *plafond* di cui all'articolo 2, comma 2, L. 28/1997, cioè del limite monetario entro il quale l'esportatore abituale può acquistare/importare beni/servizi senza applicazione dell'Iva, salvo le eccezioni (ad esempio fabbricati e aree fabbricabili e beni/servizi a imposta indetraibile). Per contro, le operazioni con l'estero che non sono rilevanti ai fini né della formazione del *plafond*, né della verifica dello status di esportatore abituale sono indicate nel rigo VE32 (Altre operazioni non imponibili).

Operazioni rilevanti

Le operazioni con l'estero rilevanti ai fini della formazione del *plafond* e dello status di esportatore abituale sono quelle indicate nel rigo VE30.

Rigo VE30 (Operazioni che concorrono alla formazione del <i>plafond</i>)
Cessioni all'esportazione (articolo 8, comma 1, lettere a e b, D.P.R. 633/1972)
Operazioni assimilate alle cessioni all'esportazione, se effettuate nell'attività propria dell'impresa (articolo 8-bis, comma 1, D.P.R. 633/1972)
Servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali, se effettuati nell'attività propria dell'impresa (articolo 9, comma 1, D.P.R. 633/1972)
Operazioni con lo Stato della Città del Vaticano e con la Repubblica di San Marino (articolo 71, comma 1, D.P.R. 633/1972)
Operazioni non imponibili effettuate con organismi internazionali o in base a trattati e accordi internazionali (articolo 72, D.P.R. 633/1972)
Cessioni intracomunitarie (articolo 41, commi 1 e 2, D.L. 331/1993), comprese le cessioni intracomunitarie effettuate in base a una "triangolazione comunitaria"
Triangolazioni nazionali (articolo 58, comma 1, D.L. 331/1993)
Cessioni intracomunitarie di beni prelevati da un deposito Iva, con trasporto o spedizione in altro Paese membro (articolo 50-bis, comma 4, lettera f, D.L. 331/1993)
Cessioni di beni prelevati da un deposito Iva con trasporto o spedizione fuori dell'Unione Europea (articolo 50-bis, comma 4, lettera g, D.L. 331/1993)
Cessioni intracomunitarie di prodotti agricoli e ittici, anche se non compresi nella Tabella A, parte prima, effettuate da produttori agricoli di cui all'articolo 34, D.P.R. 633/1972 (articolo 51, comma 3, D.L. 331/1993)
Margine delle operazioni non imponibili relative ai beni usati (articolo 37, comma 1, D.L. 41/1995)

Nel modello di dichiarazione Iva annuale, il rigo VE30 è composto da 5 campi. In particolare, nel campo 1 (Operazioni che concorrono alla formazione del *plafond*) occorre indicare il totale delle esportazioni e delle altre operazioni non imponibili rilevanti ai fini della determinazione del *plafond*. Inoltre, è necessario specificare distintamente:

- nel campo 2 (Esportazioni), l'ammontare complessivo delle esportazioni di beni effettuate nell'anno di cui all'articolo 8, comma 1, lettere a) e b), D.P.R. 633/1972, comprese:
 - a) le cessioni, nei confronti dei cessionari o commissionari di questi, eseguite mediante trasporto o spedizione di beni fuori dal territorio dell'Unione Europea, a cura o a nome del cedente o dei suoi commissionari;
 - b) le cessioni di beni prelevati da un deposito Iva con trasporto o spedizione fuori del territorio dell'Unione Europea (articolo 50-bis, comma 4, lettera g), D.L. 331/1993);
- nel campo 3 (Cessioni intracomunitarie), il dato complessivo delle cessioni intracomunitarie di

beni, tenendo conto delle variazioni di cui all'articolo 26, D.P.R. 633/1972, annotate nel registro delle fatture emesse o in quello dei corrispettivi;

- nel campo 4 (Cessioni verso San Marino), l'ammontare di tutte le cessioni di beni effettuate nei confronti di operatori sammarinesi;
- nel campo 5 (Operazioni assimilate), l'ammontare complessivo delle operazioni assimilate alle cessioni all'esportazione.

Operazioni irrilevanti

Le operazioni con l'estero che non sono rilevanti ai fini né della verifica dello *status* di esportatore abituale, né della formazione del *plafond* sono indicate nel rigo VE32 (Altre operazioni non imponibili).

Rigo VE32 (Altre operazioni non imponibili)
Cessioni a viaggiatori extracomunitari (articolo 38- <i>quater</i> , comma 1, D.P.R. 633/1972)
Cessioni relative a beni in transito doganale nel territorio dello Stato o depositati in luoghi soggetti a vigilanza doganale
Cessioni di beni destinati a essere introdotti in depositi Iva (articolo 50- <i>bis</i> , comma 4, lettere c e d, D.L. 331/19931)
Cessioni di beni custoditi in un deposito Iva e prestazioni di servizi aventi a oggetto beni ivi custoditi (articolo 50- <i>bis</i> , comma 4, lettere e ed h, D.L. 331/1993)
Trasferimenti da un deposito Iva a un altro (articolo 50- <i>bis</i> , comma 4, lettera i, D.L. 331/1993)
Cessioni di beni e relative prestazioni accessorie effettuate a organizzazioni dello Stato o a organizzazioni non governative riconosciute ai sensi della L. 49/1987, che provvedono a effettuare il trasporto o la spedizione di tali beni all'estero, per scopi umanitari (D.M. 10 marzo 1988)
Quota-parte dei corrispettivi che non costituisce "margine" nelle cessioni di beni usati e coincide con il prezzo di acquisto (articolo 37, comma 1, D.L. 331/1993)
Prestazioni di servizi rese al di fuori dell'Unione Europea da agenzie di viaggio e turismo rientranti nel regime speciale di cui al D.M. 340/1999 (articolo 74- <i>ter</i> , D.P.R. 633/1972)

Modalità di regolarizzazione dello splafonamento

Qualora siano effettuate operazioni senza addebito dell'Iva oltre il limite del *plafond* disponibile, nei confronti del cessionario/committente si applica la sanzione prevista dall'articolo 7, comma 4, D.Lgs. 471/1997 (dal 100 al 200% dell'imposta), oltre al recupero dell'imposta non assolta e degli interessi.

Tale violazione è, tuttavia, regolarizzabile e, in tal senso, sono stati forniti chiarimenti con diversi documenti di prassi che si sono susseguiti nel tempo (si veda la tabella seguente).

Documento di prassi	Soluzione
Nota Agenzia delle entrate n. 39186/1999	In caso di splafonamento, la violazione non può essere ricondotta a una ipotesi di tardivo versamento da parte del cedente o prestatore, che ricevuta la dichiarazione d'intento, legittimamente ha emesso fattura senza addebito d'imposta. Al cessionario o committente è, inoltre, riconosciuta la possibilità di sanare la violazione commessa mediante: emissione, entro i termini previsti dall'articolo 13, D.Lgs. 472/1997, di un'apposita autofattura in duplice esemplare da presentare al competente ufficio, secondo lo schema previsto dall'articolo 6, comma 8, D.Lgs. 471/1997;

Schede operative

	<ul style="list-style-type: none"> • versamento, entro gli stessi termini, della maggiore imposta, degli interessi e della sanzione di cui all'articolo 7, comma 4, D.Lgs. 471/1997, in misura ridotta ai sensi del citato articolo 13, D.Lgs. 472/1997; • annotazione dell'autofattura nel registro Iva degli acquisti, ai fini di esercitare il diritto alla detrazione. <p>Poiché, in tale evenienza, l'Iva regolarizzata confluisce nella dichiarazione Iva sia tra l'imposta a credito sia tra i versamenti effettuati, al fine di evitare una doppia detrazione, la medesima deve essere indicata in dichiarazione anche in una posta a debito.</p>
Circolare n. 98/E/2000 (risposta 8.2.3)	<p>L'Agenzia delle entrate ha confermato la stessa procedura come misura alternativa alla richiesta al proprio cedente o prestatore di effettuare le corrispondenti variazioni in aumento dell'Iva non addebitata in fattura, ai sensi dell'articolo 26, D.P.R. 633/1972.</p> <p>Laddove il cessionario o committente voglia sanare la violazione mediante l'emissione di un'autofattura, in un'ottica semplificativa del sistema, il versamento dell'imposta e degli interessi può anche essere effettuato attraverso la contabilizzazione in sede di liquidazione periodica, con indicazione nel rigo VP8, colonna 1, della dichiarazione mensile o trimestrale (allora in vigore). Anche in tal caso, l'autofattura deve essere presentata al competente ufficio locale dell'Agenzia delle entrate e annotata nel registro degli acquisti.</p>
Circolare n. 50/E/2002 (§ 24.2)	<p>L'Agenzia delle entrate ha fatto rinvio a tutte e 3 le diverse modalità di regolarizzazione dello splafonamento:</p> <ul style="list-style-type: none"> • richiesta di emissione delle note di variazione in aumento al proprio cedente o prestatore; • emissione di autofattura e versamento diretto dell'imposta, delle sanzioni e degli interessi; • assolvimento dell'imposta, comprensiva degli interessi, in sede di liquidazione periodica. <p>È stato, inoltre, confermato che, quando la regolarizzazione avviene in sede di liquidazione periodica, il cessionario o committente deve versare la sola sanzione prevista dall'articolo 7, comma 4, D.Lgs. 471/1997.</p>
Circolare n. 12/E/2008 (risposta 10.4)	<p>Nel fornire indicazioni circa la regolarizzazione di violazioni commesse in 2 diversi periodi d'imposta, per uno dei quali non era più possibile far confluire la maggiore Iva nella liquidazione periodica dell'anno in cui era stata commessa la violazione, l'Agenzia delle entrate ha precisato che la regolarizzazione della violazione è possibile anche oltre i termini previsti per ravvedere la sanzione (il termine ultimo per ravvedere, nel 2008, era quello previsto dalla lettera b), articolo 13, D.Lgs. 472/1997, ossia il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui la violazione era stata commessa), puntualizzando che, in tal caso, la sanzione è irrogata dall'ufficio. Ciò a significare che la regolarizzazione spontanea dello splafonamento non è necessariamente subordinata al contestuale pagamento delle sanzioni in misura ridotta.</p>
Circolare n. 10/E/2010 (risposta 3.7)	<p>L'Agenzia delle entrate ha confermato la possibilità di detrarre l'Iva evidenziata nell'autofattura e versata mediante modello F24.</p>

Con la risoluzione n. 16/E/2017, l'Agenzia delle entrate è intervenuta in risposta a un'istanza di interpello, in cui si fa presente che *"l'istante, che nel 2015, per un errore informatico, ha effettuato acquisti senza applicazione dell'Iva oltre il limite del plafond disponibile, chiede chiarimenti in me-*

rito alla possibilità di ravvedere la violazione commessa. In particolare, l'istante fa presente che, per regolarizzare contabilmente la violazione commessa secondo la procedura n. 3 descritta nella circolare n. 50/E/2002, § 24.2 (emissione di autofattura e contabilizzazione in sede di liquidazione periodica), ha emesso autofattura per ciascun fornitore e le ha annotate nel registro degli acquisti e delle vendite, in data 31 dicembre 2015, facendo confluire la maggiore Iva nella liquidazione periodica relativa al mese di dicembre. L'istante intenderebbe, pertanto, versare tramite modello F24 esclusivamente la sanzione prevista dall'articolo 7, comma 4, D.Lgs. 471/1997, in misura ridotta, ai sensi dell'articolo 13, D.Lgs. 472/1997, nonché gli interessi sull'Iva a debito, calcolati al 31 dicembre 2015. Il dubbio interpretativo nasce dal fatto che la procedura di regolarizzazione sopra richiamata, delineata nella circolare n. 50/E/2002, non è stata riproposta nei diversi documenti di prassi emanati successivamente, che hanno trattato il medesimo argomento".

La circolare n. 98/E/2000, confermata dalla successiva circolare n. 50/E/2002, ha chiarito che, laddove il contribuente voglia sanare la violazione mediante l'emissione di un'autofattura, "in un'ottica semplificativa del sistema, il versamento dell'imposta e degli interessi potrebbe anche essere effettuato attraverso la contabilizzazione in sede di liquidazione periodica, con indicazione nel rigo VP8, colonna 1, della dichiarazione mensile o trimestrale [allora in vigore]". Anche in tal caso, l'autofattura deve essere presentata al competente ufficio locale dell'Agenzia delle entrate e annotata nel registro degli acquisti.

Come indicato dalla risoluzione n. 16/E/2017 "questa forma alternativa di regolarizzazione in sede di liquidazione periodica può essere adottata entro il 31 dicembre dell'anno in cui si è realizzato lo splafonamento e non oltre".

Le successive circolari n. 12/E/2008 e n. 12/E/2010 non hanno fatto alcun rinvio alla procedura di regolarizzazione in esame, perché destinate a fornire chiarimenti circa specifici casi di violazioni concernenti il plafond per i quali detta forma di regolarizzazione era ormai inibita.

In particolare, la circolare n. 12/E/2008 ha fornito indicazioni circa la regolarizzazione di violazioni commesse in due diversi periodi di imposta, per uno dei quali non era più possibile far confluire la maggiore Iva nella liquidazione periodica dell'anno in cui era stata commessa la violazione.

In tale sede è stato affermato, inoltre, il principio secondo cui la regolarizzazione della violazione è possibile anche oltre i termini previsti per ravvedere la sanzione (il termine ultimo per ravvedere, nel 2008, era quello previsto dalla lettera b) dell'articolo 13, D.Lgs. 472/1997 ossia il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui la violazione era stata commessa), precisando che, in tal caso, la sanzione è irrogata dall'ufficio. Ciò a significare che la regolarizzazione spontanea dello splafonamento non è necessariamente subordinata al contestuale pagamento delle sanzioni in misura ridotta.

La circolare n. 12/E/2010 ha, invece, semplicemente confermato la possibilità di detrarre l'Iva evidenziata nell'autofattura e versata mediante modello F24".

Modalità di regolarizzazione	Adempimenti
Nota di variazione	Richiesta al cedente/prestatore di effettuare le variazioni in aumento dell'Iva, ai sensi dell'articolo 26, D.P.R. 633/1972; resta, comunque, a carico dell'acquirente il pagamento degli interessi e delle sanzioni, anche tramite l'istituto del ravvedimento operoso di cui all'articolo 13, D.Lgs. 472/1997.
Autofattura	Emissione di un'autofattura da parte del cessionario/committente, in duplice esemplare, contenente gli estremi identificativi di ciascun fornitore, il numero progressivo delle fatture ricevute, l'ammontare eccedente il <i>plafond</i> e l'imposta che avrebbe dovuto essere applicata. Dopodiché, occorre provvedere: <ul style="list-style-type: none">• a versare l'imposta e gli interessi;• ad annotare l'autofattura nel registro degli acquisti;

	<ul style="list-style-type: none"> • a presentare, in analogia con la procedura prevista dall'articolo 6, comma 8, D.Lgs. 471/1997, una copia dell'autofattura al competente ufficio dell'Agenzia delle entrate; • a indicare in dichiarazione una posta a debito pari all'Iva assolta al fine di evitare una doppia detrazione; • a versare, in caso di ravvedimento, la sanzione di cui all'articolo 7, comma 4, D.Lgs. 471/1997, in misura ridotta ai sensi del citato articolo 13, D.Lgs. 472/1997.
Autofattura e liquidazione periodica	<p>Emissione di un'autofattura e computo della maggiore Iva in sede di liquidazione periodica. In particolare, occorre provvedere:</p> <ul style="list-style-type: none"> • a emettere un'autofattura, con le caratteristiche sopra richiamate, entro il 31 dicembre dell'anno di splafonamento; • ad assolvere l'Iva in sede di liquidazione periodica, mediante annotazione, entro il 31 dicembre del medesimo anno, della maggiore imposta e dei relativi interessi nel registro delle vendite, nonché annotazione dell'autofattura anche nel registro degli acquisti; • a presentare una copia dell'autofattura al competente ufficio dell'Agenzia delle entrate; • a versare, in caso di ravvedimento operoso, la sanzione prevista dall'articolo 7, comma 4, D.Lgs. 471/1997.

In conformità con i chiarimenti resi con la circolare n. 50/E/2002, secondo cui la presentazione dell'autofattura al competente ufficio costituisce l'adempimento finale della procedura di regolarizzazione, la risoluzione n. 16/E/2017 ha precisato che: *"tale obbligo può essere assolto anche in un momento successivo alla liquidazione/versamento dell'imposta, e al conseguente esercizio del diritto alla detrazione mediante annotazione dell'autofattura nel registro degli acquisiti, purché la consegna avvenga entro il termine di presentazione della dichiarazione Iv nella quale sono riepilogati i risultati delle singole liquidazioni periodiche ed è determinata l'imposta a debito o a credito relativa all'anno in cui la violazione è stata regolarizzata. La presentazione in ufficio dell'autofattura in un momento successivo all'esercizio della detrazione, purché entro il termine della presentazione della dichiarazione Iva, non pregiudica, infatti, il controllo da parte dell'Agenzia delle entrate della posizione del cessionario, autore della violazione, senza alcuna conseguenza sulla posizione del cedente"*.

Splafonamento in dogana – Sanzioni applicabili e modalità di regolarizzazione

Per le importazioni effettuate dagli esportatori abituali senza pagamento dell'imposta ai sensi dell'articolo 8, comma 1, lettera c), D.P.R. 633/1972, l'articolo 70, comma 2, dello stesso D.P.R. 633/1972 dispone che, in assenza dei presupposti per avvalersi del plafond o in caso di superamento del plafond medesimo, si applica la sanzione che, prima dell'abrogazione disposta dall'articolo 16, D.Lgs. 471/1997, consisteva nella pena pecuniaria da 2 a 6 volte l'imposta dovuta, salvo che il fatto non costituisse reato. A seguito della soppressione di tale fattispecie sanzionatoria, la sanzione amministrativa è quella di cui all'articolo 7, comma 4, D.Lgs. 471/1997, vale a dire dal 100% al 200% dell'imposta, fermo l'obbligo del pagamento del tributo. Tale sanzione si applica, pertanto, nei confronti di chi, in mancanza dei presupposti previsti dalla legge (ad esempio status di esportatore abituale), dichiara in dogana l'intenzione di avvalersi della facoltà di importare beni senza pagamento dell'imposta. La stessa sanzione è irrogata a colui che si avvale della suddetta facoltà oltre il limite del proprio plafond disponibile, costituito dall'ammontare complessivo delle cessioni e delle prestazioni di cui agli articoli 8, comma 1, lettera a) e b), 8-bis e 9, D.P.R. 633/1972, delle cessioni intracomunitarie e delle operazioni a esse assimilate, registrate per l'anno solare precedente (plafond annuale) o per i 12 mesi precedenti (plafond mensile). L'importatore che ha commesso le violazioni in esame, oltre alla sanzione, è tenuto anche, in via esclusiva, a norma del secondo periodo del terzo comma dell'articolo 7, D.Lgs. 471/1997, al pagamento dell'imposta che avrebbe dovuto essere addebitata nei suoi confronti, che l'Agenzia delle entrate considera però detraibile in presenza dei relativi presupposti, di

cui agli articoli 19 e ss., D.P.R. 633/1972, peraltro anche una volta scaduto il termine di decadenza previsto dall'articolo 19, comma 1, ultimo periodo, dello stesso D.P.R. 633/1972³.

Regolarizzazione "spontanea"

Con la circolare n. 23/E/1999 (§ 3.4), è stato chiarito che la regolarizzazione spontanea delle violazioni in questione, cioè con ravvedimento operoso, ex articolo 13, D.Lgs. 472/1997, "riguarda, tra l'altro, tutti i casi di utilizzo del «plafond» oltre i limiti consentiti, comprese le ipotesi in cui il superamento di detto limite sia avvenuto per effetto di un'operazione di importazione". Tale indicazione è in linea con la circolare n. 180/E/1998, secondo cui, nell'ambito delle violazioni suscettibili di regolarizzazione mediante ravvedimento operoso, è da ricomprendere l'ipotesi prevista dall'articolo 70, comma 2, D.P.R. 633/1972, cioè di utilizzo del plafond oltre il limite consentito (o, più in generale, in assenza dei requisiti di legge), per le operazioni di importazione⁴. Al pari dell'ipotesi in cui tali violazioni siano accertate dall'Agenzia delle dogane, la regolarizzazione spontanea mediante ravvedimento operoso dà diritto all'operatore di esercitare la detrazione, sempreché ne ricorrano i relativi presupposti, previsti dagli articoli 19 e ss., D.P.R. 633/1972⁵. È da ritenersi che, in tale evenienza, la detrazione sia ammessa anche una volta scaduto il termine di decadenza, ricorrendo le stesse motivazioni, riconducibili alla tutela del principio di neutralità fiscale, che, nell'ipotesi di accertamento d'ufficio della violazione, hanno indotto l'Agenzia delle entrate a considerare superato il limite temporale fissato dalla norma. L'indebito utilizzo del plafond non consente, invece, di beneficiare dell'esimente prevista dall'articolo 20, comma 4, L. 449/1997, per il caso in cui l'esportatore abituale richieda la revisione dell'accertamento doganale, ex articolo 11, comma 5, D.Lgs. 374/1990, atteso che la violazione in esame determina la rettifica della dichiarazione doganale e non la revisione dell'accertamento⁶. Per ciò che riguarda il pagamento dell'Iva dovuta in sede di regolarizzazione, l'articolo 70, comma 2, D.P.R. 633/1972 stabilisce che "l'imposta relativa alle importazioni è accertata, liquidata e riscossa per ciascuna operazione. Si applicano per quanto concerne le controversie e le sanzioni, le disposizioni delle leggi doganali relative ai diritti di confine". Stante il rinvio alle disposizioni delle leggi doganali relative ai diritti di confine, dagli articoli 77 e 78, D.P.R. 43/1973 (Testo Unico delle disposizioni legislative in materia doganale), si desume che il pagamento dei diritti doganali, inclusa l'Iva, deve essere eseguito dall'obbligato o dal suo rappresentante presso la Ricevitoria della Dogana, immediatamente dopo l'accettazione della dichiarazione doganale, in contanti ovvero mediante vaglia cambiario, assegno circolare o bancario, nonché con assegni bancari emessi da aziende e istituti di credito anche internazionali. In alternativa, l'operatore può pagare i diritti mediante versamento degli importi dovuti in conto corrente postale o bonifico bancario. L'Amministrazione finanziaria, nei confronti di coloro che effettuano con carattere di continuità operazioni doganali, può inoltre consentire il pagamento periodico dei diritti doganali, previa prestazione di idonea cauzione. Non è, invece, consentito il versamento con il modello F24, neppure per la parte dei diritti riferiti all'Iva, atteso che i dazi doganali, a decorrere dalla decisione CECA, CEE, Euratom del Consiglio europeo n. 243/1970 sono divenuti "risorse proprie" dell'Unione Europea e costituiscono la principale fonte di finanziamento del bilancio comunitario⁷. I dazi, inclusa l'Iva, devono essere messi a disposizione dell'Unione Europea nei termini indicati dal Regolamento CEE n. 1150/2000 e non possono essere oggetto di versamento unitario con compensazione con i tributi nazionali.

Riferimenti normativi

articolo 8, comma 1, lettera c), D.P.R. 633/1972

articolo 20, D.P.R. 633/1972

articolo 21, comma 6-bis, D.P.R. 633/1972

articoli da 7 a 7-septies, D.P.R. 633/1972

³ Cfr. circolare n. 35/E/2013 (§ 3.3).

⁴ Si veda anche la nota Agenzia delle dogane n. 102985/2001.

⁵ Cfr. circolare n. 54/E/2002 (risposta 16.10).

⁶ Cfr. nota Agenzia delle dogane n. 102985/2001, cit.

⁷ Si veda ora l'articolo 2, lettera a), della decisione CE/Euratom del Consiglio europeo n. 436/2007.

Scadenze del mese di ottobre

Di seguito evidenziamo i principali adempimenti dal 1° al 31 ottobre 2017, con il commento dei termini di prossima scadenza.

Si segnala ai Signori clienti che le scadenze riportate tengono conto del rinvio al giorno lavorativo seguente per gli adempimenti che cadono al sabato o giorno festivo, così come stabilito dall'articolo 7 D.L. 70/2011.

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.

Lunedì 16 ottobre

Inizio del termine di sospensione feriali

Inizia oggi il termine di sospensione feriale dei termini processuali.

Registrazioni contabili

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

Fatturazione differita

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

Registrazioni contabili associazioni sportive dilettantistiche

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

Versamenti Iva mensili

Scade oggi il termine di versamento dell'Iva a debito eventualmente dovuta per il mese di settembre (codice tributo 6009).

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

Versamento iva annuale – VIII rata

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

Versamento dei contributi Inps

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

Versamento delle ritenute alla fonte

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

- sui redditi di lavoro dipendente unitamente al versamento delle addizionali all'Irpef;

- sui redditi di lavoro assimilati al lavoro dipendente;
- sui redditi di lavoro autonomo;
- sulle provvigioni;
- sui redditi di capitale;
- sui redditi diversi;
- sulle indennità di cessazione del rapporto di agenzia;
- sulle indennità di cessazione del rapporto di collaborazione a progetto.

Versamento ritenute da parte condomini

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

ACCISE - Versamento imposta

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

Mercoledì 18 ottobre

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 18 settembre.

Venerdì 20 ottobre

Presentazione dichiarazione periodica Conai

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

Mercoledì 25 ottobre

Presentazione elenchi Intrastat mensili e trimestrali

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

Lunedì 31 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 agosto.

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 settembre.

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° ottobre 2017.

LYNFA Studio[®]

La splendida sensazione di avere tutto sotto controllo

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

LYNFA Studio ha due anime, con due diversi obiettivi:

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

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

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

Insieme alle più classiche funzionalità gestionali, offre:

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

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



Conservazione Cloud TeamSystem

Molto più che conservazione

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

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

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

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

Con il Servizio Conservazione Cloud TeamSystem potrai:

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

Per gli Studi Professionali

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