



TeamSystem Review

| n. 254

LYNFA® Gestione dello Studio

L'ERP per il tuo Studio Professionale

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

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

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

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

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

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

3. Automatismi integrati per fatturare rapidamente e senza errori.

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

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

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

www.teamssystem.com

 **TeamSystem®**

TeamSystem
Review

Periodico
di informazione
fiscale

Editrice TeamSystem
Sede: Via 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 cooperative nel <i>Workers buy out</i> – aziende comprate dai dipendenti (Wbo): il modello cooperativo per la soluzione della crisi dell'impresa	2
Le modalità di presentazione dei modelli Intrastat dal 2018	5
Isa Italia 705: modifiche al giudizio della relazione del revisore indipendente	11
La ricerca e l'estrazione di documenti informatici nel corso dell'accesso	17
La problematica relativa alle perdite di esercizio nelle società cooperative	23

Scadenzario

Scadenze del mese di marzo	26
----------------------------	-----------

Le cooperative nel *Workers buy out* – aziende comprate dai dipendenti (*Wbo*): il modello cooperativo per la soluzione della crisi dell'impresa

In periodi di grave crisi economica, in cui molte aziende sono entrate in crisi o hanno incontrato gravi difficoltà di gestione, tende a manifestarsi con maggiore frequenza quel fenomeno noto con il nome di *Workers buy out* (aziende comprate dai dipendenti) in sigla *Wbo*, che in Italia vede le cooperative di dipendenti porsi in prima fila nell'acquisizione delle aziende in crisi.

Il contesto storico

A seguito dell'incalzare della grave crisi economica che si è verificata negli anni successivi al 2008, ma che, come in ogni ciclo storico, è stata già vissuta in passato, un valido strumento per tentare di risanare e far ripartire le imprese in crisi è il *Workers buy out* cooperativo – aziende comprate dai soci dipendenti, consistente nell'acquisto dell'azienda in crisi, o di un ramo di essa, da parte di una società cooperativa costituita tra gli stessi dipendenti dell'originaria azienda.

Storicamente la fattispecie del *Workers buy out* nasce negli Stati Uniti intorno al 1980, anni di profonda crisi, in cui si ebbe la chiusura di numerose imprese, alcune delle quali, per rinascere, fecero ricorso al *Wbo*. I settori che sperimentarono detta operazione furono i più svariati (grande distribuzione, industria, trasporti, etc.) e riguardavano sia grandi che piccole realtà.

La prassi odierna

Il *Wbo* rientra così tra le operazioni di riorganizzazione aziendale e consiste in una serie di operazioni finalizzate all'acquisto di un'azienda in crisi da parte dei suoi stessi lavoratori (tutti o in parte), i quali potranno decidere, rinunciandovi, di utilizzare il proprio Tfr e i vari ammortizzatori sociali, quali mobilità e/o NASpI, per ottenere quel flusso finanziario necessario ad acquisire l'azienda in crisi e a farla ripartire.

L'operazione di *Wbo* può essere utilizzata comunque, non solo per superare la crisi aziendale, ma anche per porre rimedio a un problema tipico del substrato imprenditoriale italiano, che affligge soprattutto le pmi: il ricambio generazionale.

Le fasi operative

Andando per ordine, vediamo di seguito quali sono i passaggi indispensabili per la realizzazione del *Workers buy out*:

1. la prima fase si individua quando un'azienda si trova in grave crisi economica e si preannuncia la chiusura ovvero una procedura concorsuale. In tale situazione i dipendenti – soggetti promotori – dell'azienda in crisi, in procinto di chiudere, pur di non perdere il posto di lavoro e al fine di non disperdere il *know-how* acquisito e i macchinari aziendali, si pongono l'obiettivo di acquisire il patrimonio della stessa azienda in cui lavorano;
2. passando alla seconda fase, i lavoratori, dopo un adeguato accordo con i sindacati, con la proprietà e i creditori, e un accordo con gli attuali clienti, dopo aver sviluppato un attento studio del mercato, costituiscono una società cooperativa, versando le quote del capitale sociale, che possono provenire anche dall'anticipo dell'indennità di mobilità o altri ammortizzatori sociali o dal Tfr;
3. nella terza fase diventa fondamentale un adeguato flusso monetario a titolo di capitale di debito, che può provenire dal mondo bancario o dagli investitori istituzionali (fondi mutualistici,

finanziarie cooperative). Questi partecipano al capitale di rischio della nuova coop in qualità di soci finanziatori/sovventori (tra questi abbiamo CFI – Cooperazione finanza impresa Scpa e Soficoop Sc);

4. la nuova cooperativa acquisisce il ramo o l'intera azienda dalla società in crisi.

La normativa di riferimento

A supporto delle operazioni di *Wbo* si sono succedute nel tempo diverse norme di legge:

- L. 49/1985 (Legge Marcora I, *"Provvedimenti per il credito alla cooperazione e misure urgenti a salvaguardia dei livelli di occupazione"*): con tale Legge veniva promossa per la prima volta in Italia la nascita dei *Wbo*, incentivando la costituzione di cooperative da parte di lavoratori licenziati, cassaintegrati o dipendenti di aziende in crisi o sottoposte a procedure concorsuali. Detta Legge istituiva, inoltre, il Foncooper - Fondo di rotazione per la promozione e lo sviluppo della cooperazione - che aveva il ruolo di erogare prestiti a basso interesse, per finanziare i progetti cooperativi. Con la Legge Marcora, l'allora Ministero dell'industria, del commercio e dell'artigianato partecipava al capitale sociale di società finanziarie appositamente costituite, utilizzando allo scopo le disponibilità del Fondo stesso, al fine di salvaguardare e incrementare l'occupazione, mediante lo sviluppo di pmi costituite nella forma di società cooperative. Con le risorse apportate, le società finanziarie potevano assumere partecipazioni temporanee nelle cooperative, con priorità per quelle costituite da lavoratori provenienti da aziende in crisi, per la realizzazione di progetti d'impresa. Nel 1986 è stata fondata, su iniziativa delle 3 maggiori centrali cooperative di quel tempo, la società finanziaria Cooperazione finanza industriale (oggi ancora esistente come Cfi - Cooperazione, finanza e impresa Scpa), proprio per gestire il Fondo rotativo della legge Marcora ed erogare i finanziamenti ministeriali. Ancora oggi rappresenta il principale investitore istituzionale a favore di *Wbo*;
- L. 223/1991 (*"Norme in materia di cassa integrazione, mobilità, trattamenti di disoccupazione, attuazione di direttive della Comunità europea, avviamento al lavoro ed altre disposizioni in materia di mercato del lavoro"*): all'articolo 7, comma 5, consente ai dipendenti di un'azienda in crisi, posti in mobilità, di richiedere anticipatamente all'Inps tutta l'indennità di mobilità, al fine di mettersi in proprio e intraprendere un'attività autonoma o associarsi in cooperativa e versarla a titolo di capitale sociale con lo scopo di rilevare l'azienda in crisi o un ramo di essa. Dette somme erogate e investite sono anche esenti da imposte;
- L. 57/2001 (Legge Marcora II, *"Disposizioni in materia di apertura e regolazione dei mercati"*): è la Legge che ha riformato, all'articolo 12, la precedente Legge Marcora I a seguito di una sentenza dell'Unione Europea secondo la quale la L. 49/1985 violava i principi di concorrenza del mercato, determinandone pertanto la sospensione alla fine degli anni '90. Nella sostanza, la Legge di riforma ha modificato, in primo luogo, relativamente ai finanziamenti a cui poteva attingere un *Wbo*, il rapporto percentuale tra quanto versato dallo Stato e quanto versato dai lavoratori, portando tale rapporto da 3:1 a 1:1. Tale finanziamento, inoltre, doveva essere restituito dalla cooperativa in un arco temporale di 7/10 anni, a differenza della precedente versione della Legge, in cui il finanziamento era a fondo perduto. Infine la L. 57/2001 consentiva ai soci finanziatori di rimanere come membri della cooperativa per tutta la durata dell'investimento partecipando, quindi, al processo decisionale e alla gestione delle cooperative finanziate;
- D.L. 145/2013, convertito in L. 9/2014 (*"Misure per favorire la risoluzione di crisi aziendali e difendere l'occupazione"*): tale norma stabilisce che, in caso di affitto o vendita di aziende, rami d'azienda o complessi di beni e contratti di imprese sottoposte a fallimento, concordato preventivo, amministrazione straordinaria o liquidazione coatta amministrativa, hanno diritto di prelazione - per l'affitto o per l'acquisto - le società cooperative costituite da lavoratori dipendenti dell'impresa sottoposta a procedura. Inoltre, l'atto di aggiudicazione dell'affitto o della vendita alla società cooperativa costituisce titolo per ottenere dall'Inps l'anticipazione dell'indennità di mobilità o per l'anticipazione dell'indennità di ASpI, consentendo quindi, ai soci lavoratori della nuova cooperativa, di apportare dette anticipazioni nel capitale sociale;

- decreto Mise 4 dicembre 2014 e Decreto Direttoriale 16 aprile 2015 hanno istituito un nuovo regime di aiuto volto a favorire la nascita e lo sviluppo di imprese cooperative di piccola e media dimensione. L'agevolazione – complementare alla L. 49/1985 (c.d. Legge Marcora I) – concede finanziamenti agevolati alle società cooperative partecipate da MISE, Soficoop e Cfi Scpa.

La "nuova Marcora" prevede l'erogazione di finanziamenti per sostenere:

- a) nell'ambito dell'intero territorio nazionale, la nascita di società cooperative costituite in misura prevalente da lavoratori provenienti da aziende in crisi, di società cooperative sociali e di società cooperative che gestiscono aziende confiscate alla criminalità organizzata;
- b) nell'ambito delle Regioni del Mezzogiorno, oltre quanto previsto sopra, lo sviluppo o la ristrutturazione di società cooperative già esistenti.

Si tratta di prestiti della durata massima di 10 anni a un tasso di interesse pari al 20% di quello comunitario di riferimento, per un importo massimo non superiore a 4 volte il valore della partecipazione detenuta dalla società finanziaria nella società cooperativa beneficiaria (massimo 1 milione di euro), rimborsati con piano di ammortamento a rate semestrali costanti posticipate, scadenti il 31 maggio e il 30 novembre di ogni anno;

- D.Lgs. 22/2015 (*"Disposizioni per il riordino della normativa in materia di ammortizzatori sociali in caso di disoccupazione involontaria e di ricollocazione dei lavoratori disoccupati"*): la norma consente ai lavoratori aventi diritto alla corresponsione della NASpI, di richiederne l'intera liquidazione anticipata in un'unica soluzione, ovvero della quota residua, qualora detti lavoratori decidano di intraprendere un'attività autonoma sotto forma di ditta individuale o qualora intendano associarsi a una società cooperativa – avente come scopo mutualistico quello di procurare lavoro ai soci – sottoscrivendone una quota di capitale sociale.

Le modalità di presentazione dei modelli Intrastat dal 2018

Il 1° gennaio 2018 sono entrate in vigore le misure di semplificazione nella compilazione e presentazione degli elenchi riepilogativi degli scambi intracomunitari di beni e servizi (modelli Intrastat).

Le novità sono state introdotte dal provvedimento n. 194409/2017, con il quale l’Agenzia delle entrate, di concerto con l’Agenzia delle dogane e dei monopoli e d’intesa con l’Istat, ha inteso attuare le disposizioni contenute dal Decreto Milleproroghe (D.L. 244/2016).

Con provvedimento n. 194409/2017, l’Agenzia delle entrate, di concerto con l’Agenzia delle dogane e dei monopoli e d’intesa con l’Istat, ha adottato alcune misure di semplificazione degli obblighi comunicativi dei contribuenti in relazione agli elenchi riepilogativi delle operazioni intracomunitarie (modelli Intrastat), in attuazione dell’articolo 50, comma 6, D.L. 331/1993, come modificato dall’articolo 13, comma 4-*quater*, D.L. 244/2016.

Detto provvedimento, secondo quanto specificato dall’Agenzia delle dogane e dei monopoli con la nota n. 110586/2017, si colloca in un più ampio processo di semplificazioni finalizzate alla razionalizzazione dei flussi informativi relativi alle operazioni intraunionali, con l’obiettivo di evitare duplicazioni di adempimenti comunicativi a carico dei contribuenti Iva, ma nel mantenimento della qualità e della completezza dei dati - di interesse sia fiscale che statistico - dagli stessi forniti, così da garantire il rispetto degli obblighi previsti dalle disposizioni euro-unionali in materia di raccolta delle informazioni relative agli scambi intracomunitari di beni e servizi.

Elenchi relativi all’acquisto di beni e di servizi (modelli Intra 2-*bis* e Intra 2-*quater*)

In tale ottica, l’articolo 4, comma 1, lettera b), D.L. 193/2016 aveva già abrogato, a decorrere dal 1° gennaio 2017, l’obbligo di presentazione degli elenchi riepilogativi riguardanti gli acquisti intracomunitari di beni e le prestazioni di servizi ricevute da soggetti stabiliti in un altro Stato membro dell’Unione Europea, di cui al citato articolo 50, comma 6, D.L. 331/1993. Tuttavia, detto adempimento comunicativo è stato successivamente mantenuto in vigore sino al 31 dicembre 2017 in base all’articolo 13, comma 4-*ter*, D.L. 244/2016.

Conseguentemente, dal 1° gennaio 2018, non dovranno più essere presentati gli elenchi riepilogativi - aventi periodi di riferimento a partire da tale data - relativi agli acquisti intracomunitari di beni e alle prestazioni di servizi ricevute.

Resta, invece, inalterato l’obbligo di presentazione, entro il 25 gennaio 2018, dei modelli Intrastat relativi all’ultimo trimestre 2017 e al mese di dicembre 2017, così come l’obbligo di comunicare eventuali rettifiche agli elenchi riepilogativi riferiti a periodi (mensili o trimestrali) antecedenti.

Dal 2018, ai soli fini statistici:

- la presentazione degli elenchi riepilogativi relativi agli acquisti intracomunitari di beni resta obbligatoria, con riferimento a periodi mensili, per i soggetti Iva per i quali l’ammontare totale trimestrale di detti acquisti sia uguale o superiore a 200.000 euro, per almeno 1 dei 4 trimestri precedenti. Gli altri contribuenti assolvono l’obbligo mediante gli adempimenti comunicativi all’Agenzia delle entrate di cui all’articolo 21, D.L. 78/2010, ovvero di cui all’articolo 1, D.Lgs. 127/2015, cioè con la comunicazione dei dati delle fatture obbligatoria o facoltativa;
- la presentazione degli elenchi riepilogativi dei servizi intracomunitari ricevuti resta obbligatoria, con riferimento a periodi mensili, qualora l’ammontare totale trimestrale delle prestazioni di servizi ricevute dal soggetto Iva sia uguale o superiore a 100.000 euro, per almeno 1 dei 4 trimestri precedenti. Nell’ipotesi in cui tale soglia non venga raggiunta, l’obbligo viene assolto con gli adempimenti comunicativi all’Agenzia delle entrate previsti dal citato articolo 21, D.L. 78/2010, ovvero di cui all’articolo 1, D.Lgs. 127/2015.

Schede operative

Modello	Periodicità di presentazione	Obbligo di presentazione
Intra 2-bis	Mensile, se l'ammontare totale trimestrale degli acquisti intracomunitari di beni è uguale o superiore a 200.000 euro, per almeno 1 dei 4 trimestri precedenti.	Sì, ai soli fini statistici
	Trimestrale, se l'ammontare totale trimestrale degli acquisti intracomunitari di beni è inferiore a 200.000 euro, per almeno 1 dei 4 trimestri precedenti.	No, né ai fini fiscali, né statistici
Intra 2-quater	Mensile, se l'ammontare totale trimestrale delle prestazioni di servizi ricevute è uguale o superiore a 100.000 euro, per almeno 1 dei 4 trimestri precedenti.	Sì, ai soli fini statistici
	Trimestrale, se l'ammontare totale trimestrale delle prestazioni di servizi ricevute è inferiore a 100.000 euro, per almeno 1 dei 4 trimestri precedenti.	No, né ai fini fiscali, né statistici

Relativamente alla compilazione del campo "Codice Servizio", è inoltre prevista una semplificazione, consistente nel ridimensionamento del livello di dettaglio richiesto, con il passaggio dal CPA a 6 cifre al CPA a 5 cifre.

Compilazione del modello Intra 2-bis

Colonna	Descrizione
1	Numero progressivo della riga
2	Codice ISO dello Stato membro ove è localizzato il fornitore
3	Codice di identificazione Iva del fornitore
4	Valore in euro degli acquisti effettuati, quale rilevante ai fini Iva
5	Valore nella valuta originaria degli acquisti effettuati, quale rilevante ai fini Iva (se il Paese del fornitore è uno di quelli che utilizzano l'euro, tale colonna non va compilata)
6	Codice corrispondente alla natura della transazione
7	Codice (di 8 cifre) delle merci secondo la nomenclatura combinata della tariffa doganale in vigore nel periodo cui si riferisce l'elenco
8	Peso in chilogrammi delle merci, al netto degli imballaggi
9	Quantità della merce espressa nell'unità di misura supplementare (rispetto al peso in kg di cui alla colonna 8) eventualmente prevista dalla nomenclatura combinata della tariffa doganale
10	Valore in euro degli acquisti effettuati, quale rilevante ai fini statistici
11	Codice che individua le condizioni alle quali sono stati consegnati i beni
12	Codice che individua le modalità di trasporto utilizzate per l'introduzione delle merci in Italia
13	Codice ISO del Paese comunitario di origine delle merci
14	Codice ISO del Paese di origine delle merci
15	Sigla automobilistica della Provincia italiana di destinazione delle merci

Dal 2018, in considerazione dell'abrogazione dell'obbligo di presentazione del modello Intra 2-bis ai fini fiscali, l'elenco riepilogativo deve essere presentato, per obbligo, con periodicità mensile se l'ammontare totale trimestrale degli acquisti intracomunitari di beni è uguale o superiore a 200.000 euro, per almeno 1 dei 4 trimestri precedenti.

I dati, rilevanti ai fini statistici, che devono essere comunicati sono quelli delle colonne 1 e da 6 a 15. Di seguito, si espone in forma tabellare le differenti modalità di compilazione del modello Intra 2-bis in vigore prima del 2018.

Periodicità di presentazione	Tipologia di compilazione	Colonne da compilare
Mensile	Ai fini fiscali e statistici	Da 1 a 15 (1) (2)
	Ai soli fini fiscali	Da 1 a 7 (2) (3) (4)
	Ai soli fini statistici	1 e da 6 a 15 (5)
Trimestrale	Ai soli fini fiscali	Da 1 a 7 (3) (4)
<p>Note</p> <p>(1) Sono esonerati dalla compilazione delle colonne 10, 11 e 12 i soggetti che non hanno superato l'ammontare di 20.0000.000 euro di spedizione.</p> <p>(2) La colonna 5 deve essere compilata solo in caso di acquisto di beni presso fornitori di Stati UE che non hanno adottato l'euro.</p> <p>(3) In caso di compilazione ai fini fiscali, la colonna 6 è obbligatoria solo se il soggetto italiano è il promotore della triangolazione comunitaria.</p> <p>(4) In caso di compilazione ai fini fiscali, la colonna 7 è facoltativa.</p> <p>(5) In caso di compilazione ai soli fini statistici (ad esempio lavorazioni), la colonna 10 è obbligatoria.</p>		

Compilazione del modello Intra 2-quater

Colonna	Descrizione
1	Numero progressivo della riga
2	Codice dello Stato membro del fornitore del servizio
3	Codice di identificazione Iva del fornitore del servizio
4	Valore in euro delle prestazioni ricevute
5	Importo in valuta delle prestazioni ricevute
6	Numero della fattura
7	Data della fattura
8	Codice del servizio ricevuto
9	Modalità di erogazione del servizio
10	Modalità di incasso
11	Paese di pagamento

In conseguenza delle semplificazioni introdotte dall'articolo 23, D.Lgs. 175/2014, gli unici dati che, per obbligo, devono essere comunicati con il modello Intra 2-quater sono:

- il numero di identificazione Iva della controparte (colonna 3);
- l'ammontare delle operazioni in euro (colonna 4);
- il codice identificativo del tipo di prestazione ricevuta (colonna 8), con ridimensionamento del livello di dettaglio richiesto a decorrere dal 2018, dovuto al passaggio dal CPA a 6 cifre al CPA a 5 cifre;
- il Paese di pagamento (colonna 11).

Elenchi relativi alle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi rese (modelli Intra 1-bis e Intra 1-quater)

Dal 2018, l'indicazione dei dati statistici nel modello Intra 1-bis è facoltativa per i soggetti Iva che presentano i predetti elenchi riepilogativi con periodicità mensile, che non hanno realizzato in alcuno dei 4 trimestri precedenti cessioni intracomunitarie di beni per un ammontare totale trimestrale uguale o superiore a 100.000 euro.

Per quanto riguarda, invece, l'elenco riepilogativo delle prestazioni di servizi rese (modello Intra 1-quater), non sono state introdotte modifiche in merito all'obbligo di presentazione, per cui il medesimo deve essere sempre compilato, indipendentemente dall'ammontare totale trimestrale delle prestazioni di servizi rese nei 4 trimestri precedenti.

Schede operative

Modello	Periodicità di presentazione	Obbligo di presentazione
Intra 1- <i>bis</i>	Mensile, se l'ammontare totale trimestrale delle cessioni intracomunitarie di beni è superiore a 50.000 euro, per almeno uno dei quattro trimestri precedenti.	Sì, ai fiscali, mentre ai fini statistici la presentazione è facoltativa se l'ammontare totale trimestrale delle cessioni intracomunitarie di beni non è superiore a 100.000 euro, per almeno 1 dei 4 trimestri precedenti.
	Trimestrale, se l'ammontare totale trimestrale delle cessioni intracomunitarie di beni è inferiore o uguale a 50.000 euro, per almeno 1 dei 4 trimestri precedenti.	Sì, ai soli fini fiscali.
Intra 1- <i>quater</i>	Mensile, se l'ammontare totale trimestrale delle prestazioni di servizi rese è superiore a 50.000 euro, per almeno 1 dei 4 trimestri precedenti.	Sì, ai fini fiscali e statistici.
	Trimestrale, se l'ammontare totale trimestrale delle prestazioni di servizi rese è inferiore o uguale a 50.000 euro, per almeno 1 dei 4 trimestri precedenti.	

Ai fini della compilazione del campo "Codice Servizio" del modello Intra 1-*quater*, è prevista la semplificazione del ridimensionamento del livello di dettaglio richiesto, con il passaggio dal CPA a 6 cifre al CPA a 5 cifre.

Compilazione del modello Intra 1-*bis*

Colonna	Descrizione
1	Numero progressivo della riga
2	Codice ISO dello Stato membro ove è localizzato l'acquirente
3	Codice di identificazione Iva dell'acquirente
4	Valore in euro delle cessioni effettuate, quale rilevante ai fini Iva
5	Codice corrispondente alla natura della transazione
6	Codice (di 8 cifre) delle merci secondo la "nomenclatura combinata" della tariffa doganale in vigore nel periodo cui si riferisce l'elenco
7	Peso in chilogrammi delle merci, al netto degli imballaggi
8	Quantità della merce espressa nell'unità di misura supplementare (rispetto al peso in kg di cui alla colonna 7) eventualmente prevista dalla nomenclatura combinata della tariffa doganale
9	Valore in euro delle cessioni effettuate, quale rilevante ai fini statistici
10	Codice che individua le condizioni alle quali sono stati consegnati i beni
11	Codice che individua le modalità di trasporto utilizzate per l'uscita delle merci dall'Italia
12	Codice ISO del Paese comunitario di destinazione delle merci
13	Sigla automobilistica della Provincia italiana di origine/produzione delle merci (o della Provincia di spedizione, se quella di origine/produzione non è nota)

Anche dal 2018, il modello Intra 1-*bis* deve essere compilato ai fini fiscali, indipendentemente dalla periodicità di presentazione del medesimo (mensile o trimestrale), mentre la compilazione ai fini statistici, prevista esclusivamente per i soggetti con periodicità di presentazione mensile, è diventata obbligatoria solo se l'ammontare totale trimestrale delle cessioni intracomunitarie di beni è superiore a 100.000 euro, per almeno 1 dei 4 trimestri precedenti.

Periodicità di presentazione	Tipologia di compilazione	Colonne da compilare
Mensile	Ai fini fiscali e statistici	Da 1 a 13 (1)
	Ai soli fini fiscali	Da 1 a 6 (2) (3)
	Ai soli fini statistici	1 e da 5 a 13 (4)
Trimestrale	Ai soli fini fiscali	Da 1 a 6 (2) (3)

Note

- (1) Sono esonerati dalla compilazione delle colonne 9, 10 e 11 i soggetti che non hanno superato l'ammontare di 20.0000.000 euro di arrivi.
- (2) In caso di compilazione ai fini fiscali, la colonna 5 è obbligatoria solo se il soggetto italiano è il promotore della triangolazione comunitaria.
- (3) In caso di compilazione ai fini fiscali, la colonna 6 è facoltativa.
- (4) In caso di compilazione ai soli fini statistici (ad esempio lavorazioni), la colonna 9 è obbligatoria.

Compilazione del modello Intra 1-quater

Colonna	Descrizione
1	Numero progressivo della riga
2	Codice ISO dello Stato membro dell'acquirente
3	Codice di identificazione Iva dell'acquirente
4	Valore in euro delle prestazioni effettuate
5	Numero della fattura
6	Data della fattura
7	Codice del servizio reso
8	Modalità di erogazione del servizio
9	Modalità di incasso
10	Paese di pagamento

In conseguenza delle semplificazioni introdotte dall'articolo 23, D.Lgs. 175/2014, gli unici dati che, per obbligo, devono essere comunicati con il modello Intra 1-quater sono:

- il numero di identificazione Iva della controparte (colonna 3);
- l'ammontare delle operazioni in euro (colonna 4);
- il codice identificativo del tipo di prestazione resa (colonna 7), con ridimensionamento del livello di dettaglio richiesto a decorrere dal 2018, dovuto al passaggio dal CPA a 6 cifre al CPA a 5 cifre;
- il Paese di pagamento (colonna 10).

Operatività delle soglie

Il provvedimento n. 194409/2017 dispone che, per effetto delle modifiche operate ai modelli Intra-stat, la verifica in ordine al superamento delle soglie deve essere effettuata distintamente per ogni categoria di operazioni, fermo restando che le soglie operano in ogni caso in maniera indipendente. In pratica, a differenza della disciplina in vigore fino al 2017, il superamento della soglia per una singola categoria non incide sulla periodicità relativa alle altre 3 categorie di operazioni. Ad esempio, se nel corso di un trimestre un soggetto passivo ha realizzato acquisti intracomunitari di beni pari a 300.000 euro e, nel medesimo periodo, ha ricevuto servizi intracomunitari per 10.000 euro, sarà tenuto a presentare mensilmente l'elenco riepilogativo dei soli acquisti intracomunitari di beni e non quello dei servizi intracomunitari ricevuti.

Nella disciplina previgente, invece, la circolare n. 14/E/2010 (§ 2) aveva chiarito che:

- il superamento della soglia di 50.000 euro deve essere accertato, distintamente, per l'elenco delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi rese (modello Intra 1) e per quello degli acquisti di beni e delle prestazioni di servizi ricevute (modello Intra 2), essendo pertanto possibile che la periodicità sia trimestrale per un elenco e mensile per l'altro;
- all'interno di ciascuna tipologia di elenco, l'ammontare delle singole categorie di operazioni resta distinto ai fini della verifica del superamento della soglia. Conseguentemente, la periodicità resta trimestrale se, per esempio, le cessioni di beni sono pari a 30.000 euro, mentre le prestazioni di servizi rese sono pari a 40.000 euro;
- gli elenchi riepilogativi devono essere presentati mensilmente se, per una singola categoria di operazioni, è stata superata la soglia di 50.000 euro. Se, per esempio, in un trimestre è stata superata la soglia di 50.000 euro solo rispetto alle cessioni di beni, i modelli Intra 1 devono

essere presentati con periodicità mensile, mentre i modelli Intra 2 mantengono la periodicità trimestrale.

La circolare n. 36/E/2010 (Parte II, § 5 e 6) aveva ulteriormente chiarito che:

- se la soglia di 50.000 euro è stata superata anche in 1 solo dei 4 trimestri dell'anno precedente, la periodicità mensile deve essere osservata per almeno 4 trimestri consecutivi. Di conseguenza, per ritornare a presentare trimestralmente gli elenchi, è necessario che la soglia di 50.000 euro non sia stata superata per almeno 4 trimestri consecutivi;
- gli elenchi riepilogativi non devono essere presentati in assenza di operazioni attive e passive nel mese o trimestre di riferimento.

Riferimenti normativi

Articolo 50, D.L. 31/1993

Articolo 21, D.L. 78/2010

Articolo 23, D.Lgs. 175/2014

Isa Italia 705: modifiche al giudizio della relazione del revisore indipendente

Il 17 giugno 2016 è entrato in vigore il Regolamento Europeo 537/2014 del Parlamento di Strasburgo e del Consiglio Europeo del 16 aprile 2014, recante la disciplina dei requisiti specifici relativi alla revisione legale dei conti di Enti di Interesse Pubblico (EIP). Il Regolamento ha effetto su tutti gli EIP e le entità giuridiche da essi controllate o controllanti, aventi sede in uno dei territori dell'Unione Europea. Successivamente, il 5 agosto 2016 è entrato in vigore il D.Lgs. 135/2016, modificativo del D.Lgs 39/2010, pubblicato il 21 luglio 2016 sulla Gazzetta Ufficiale n. 169. L'articolo 10, Regolamento Europeo 537/2014 ha portato un significativo ampliamento del contenuto della relazione del revisore indipendente in linea con le necessità di un sempre maggiore miglioramento della capacità informativa, di maggiore trasparenza e di maggiore omogeneizzazione dei contenuti minimi. Conseguentemente, con determina n. 157387/2017 il Mef ha fissato l'adozione della nuova versione dei Principi di revisione internazionali Isa Italia 260, Isa Italia 570, Isa Italia 700, Isa Italia 705, Isa Italia 706 e Isa Italia 710, e l'adozione del nuovo Principio di revisione internazionale Isa Italia 701. Tali nuovi Principi sostituiscono e integrano la versione adottata con determina della Ragioneria generale dello Stato del 23 dicembre 2014.

Quali novità nel Principio di revisione Isa Italia 705 rispetto alla versione precedente?

Il principio di revisione Isa Italia 705 è stato modificato e aggiornato, rispetto alla versione precedente, soprattutto al fine di recepire le modifiche relative alla struttura della relazione del revisore indipendente come previsto nell'articolo 14, D.Lgs. 39/2010, così come modificato dal D.Lgs. 135/2016, e nell'articolo 10, Regolamento UE 537/2014 riguardante gli EIP.

Le modifiche della relazione del revisore indipendente sono esplicitate nel Principio di revisione Isa Italia 700 in tema di formazione del giudizio e relazione sul bilancio. Poiché i due Principi Isa Italia 700 e Isa Italia 705 devono essere letti e interpretati congiuntamente al fine di comprenderne l'intera struttura, è opportuno richiamare le principali modifiche introdotte sulla relazione del revisore indipendente sul bilancio sia in presenza di modifiche che non (giudizio positivo).

Le principali novità che riguardano la struttura e il contenuto della relazione del revisore indipendente possono essere sintetizzate come segue:

- titolo della relazione: è stato ovviamente adeguato il riferimento normativo;
- giudizio: al fine di mettere maggiormente in evidenza il paragrafo sul giudizio del bilancio e dargli maggiore enfasi, lo stesso è stato ricollocato all'inizio del documento insieme con il precedente paragrafo introduttivo circa la corretta individuazione dell'impresa il cui bilancio è stato oggetto di revisione contabile nonché la data o il periodo amministrativo di riferimento per ciascun prospetto che costituisce il bilancio stesso;
- aspetti chiave della revisione: nuovo paragrafo richiesto, al momento, solo per le relazioni relative a EIP, gli aspetti chiave della revisione contabile sono quegli aspetti che, secondo il giudizio professionale del revisore, sono stati maggiormente significativi nell'ambito della revisione contabile del bilancio dell'esercizio in esame. Tali aspetti sono dettagliatamente trattati nel nuovo Principio di revisione Isa Italia 701;
- responsabilità della direzione: è stato introdotto un paragrafo separato e specifico in tema di responsabilità dei soggetti incaricati della preparazione del bilancio (amministratori), prece-

¹ "Attuazione della Direttiva 2014/56/UE modificativo della Direttiva 2006/43/CE concernente la revisione legale dei conti annuali e dei conti consolidati".

dentemente inserito nel paragrafo relativo agli elementi alla base del giudizio. È stata inoltre prevista l'indicazione dei responsabili dell'attività di *governance* (nella maggioranza dei casi, il collegio sindacale) per la vigilanza sul processo di predisposizione dell'informativa finanziaria;

- responsabilità del revisore: il paragrafo è stato sostanzialmente riformulato e ampliato al fine di meglio evidenziare le responsabilità del revisore, non così esplicite e chiare nella precedente formulazione.

Il Principio Isa Italia 705 ha quindi recepito tali modifiche nell'ambito della propria nuova struttura e nelle esemplificazioni allegate, oltre ad aver meglio strutturato il contenuto delle linee guida con maggior coerenza in relazione alla natura della modifica richiesta al giudizio di revisione stesso.

L'applicazione dei nuovi Principi di revisione ha decorrenza dalle revisioni contabili sui bilanci relativi agli esercizi che iniziano dal 17 giugno 2016 o successivamente per gli EIP, e per i periodi amministrativi che iniziano dal 6 agosto 2016 o successivamente per le società diverse dagli EIP. Quindi, sono di fatto già pienamente operativi e in corso di adozione, ma troveranno il momento di maggiore applicazione con le revisioni dei bilanci degli esercizi chiusi al 31 dicembre 2017.

Ambito di applicazione del Principio di revisione Isa Italia 705: modifiche al giudizio nella relazione del revisore indipendente

Al termine delle procedure di revisione, sulla base delle procedure svolte, il revisore è tenuto a esprimere un giudizio professionale sul bilancio. In conformità a quanto previsto dal Principio di revisione Isa Italia 700 il revisore deve tener conto:

- a) della conclusione in merito al fatto se siano stati acquisiti sufficienti e appropriati elementi probativi, in conformità a quanto previsto dal Principio di revisione Isa Italia 330;
- b) della conclusione in merito al fatto se gli errori riscontrati e non corretti, singolarmente o nel loro insieme, siano significativi, in conformità a quanto previsto dal Principio di revisione Isa Italia 450;
- c) valutare se il bilancio sia redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità alle disposizioni del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.

Il Principio di revisione Isa Italia 705 tratta specificatamente della responsabilità del revisore relativamente all'emissione di una relazione nei casi in cui egli ritenga che il giudizio sul bilancio debba contenere una modifica.

Il revisore, quindi, sulla base dei riscontri acquisiti nell'ambito delle verifiche pianificate in coerenza con i rischi identificati e sulla base della significatività stabilita sull'incarico, ritiene che il bilancio nel suo complesso contenga errori significativi o che non sia stato possibile acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati per concludere che il bilancio non contenga nel suo complesso errori significativi.

Esistono 3 tipologie di giudizi con modifica:

1. giudizio con rilievi;
2. giudizio negativo;
3. impossibilità di esprimere un giudizio.

L'identificazione di quale tipologia di giudizio sia più appropriata alle circostanze rilevate dipende da 2 fattori principali:

1. Natura della circostanza che dà origine alla modifica:
 - significatività dell'errore o errori nel loro insieme riscontrati;
 - impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati;
2. pervasività degli effetti che tale circostanza può avere sul bilancio. Il concetto di pervasività si traduce in un effetto che si diffonde ovunque o in modo sostanziale sul bilancio al punto da modificare la comprensione dello stesso da parte degli utilizzatori.

Il principio inoltre definisce la forma e il contenuto della relazione del revisore indipendente in presenza di un giudizio con modifica nelle 3 possibili tipologie, a integrazione delle regole di reportistica già stabilite dal Principio di revisione Isa Italia 700 per una relazione con giudizio positivo, ossia senza modifica.

Giudizio con rilievi

Il termine tecnico "rilievo" o anche "eccezione" si riferisce alla circostanza in cui il revisore nello svolgimento della propria attività riscontra:

- una mancanza di conformità alle norme che disciplinano il bilancio: si tratta dei casi in cui il revisore sia in disaccordo con gli amministratori rispetto ai criteri contabili adottati nel bilancio, o rilievi degli errori nelle metodologie di applicazione degli stessi o, infine, giudichi inadeguata l'informazione fornita in bilancio;
- limitazioni al procedimento di revisione connesse a impedimenti tecnici incontrati nello svolgimento delle verifiche o a restrizioni imposte dagli amministratori nell'acquisizione degli elementi probativi.

Nel primo caso ci troviamo di fronte a veri e propri errori nell'applicazione dei Principi contabili o delle norme di riferimento. Esempi relativi alla mancanza di conformità alle norme o Principi contabili che disciplinano il bilancio possono essere:

- mancato adeguamento dei crediti commerciali al presunto valore di realizzo;
- svalutazione indebita di crediti recuperabili;
- capitalizzazione di costi tra le immobilizzazioni materiali o immateriali senza che ne sussistano i presupposti;
- mancato adeguamento del magazzino al minor valore tra costo e mercato o mancata svalutazione di merci obsolete o a lento rigiro;
- mancata svalutazione di partecipazioni o titoli per perdite permanenti di valore;
- fondi rischi e oneri eccedenti o carenti;
- mancato rispetto del principio della competenza nella rilevazione di taluni costi;
- iscrizione di ricavi in mancanza di effettivo passaggio del titolo di proprietà del bene e/o dei rischi e benefici a esso connessi;
- errata contabilizzazione di operazioni di cessione di crediti tipicamente nel caso di cessioni *pro-soluto* quando non ne sussistono appieno i presupposti;
- mancanza di adeguata informativa nelle note al bilancio (ad esempio: mancato inserimento dei rapporti intrattenuti nel corso dell'esercizio con società sottoposte al controllo da parte della stessa controllante).

Cosa si intende invece per limitazione alle procedure di revisione? Come indicato nel documento Isa Italia 705 una limitazione alle procedure di revisione può derivare da:

- circostanze fuori dal controllo dell'impresa;
- circostanze relative alla natura e alla tempistica del lavoro di revisione;
- limitazioni imposte dalla direzione.

Alcuni esempi di limitazione alle procedure di revisione possono essere:

- indisponibilità di documenti o registrazioni in quanto andati distrutti e non riproducibili o sequestrati dalle autorità competenti (circostanza fuori dal controllo dell'impresa);
- indisponibilità del bilancio della società collegata estera, quando non vi sono altre informazioni a disposizione per valutare l'iscrizione della partecipazione (circostanze relative alla natura e alla tempistica del lavoro di revisione);
- impossibilità di accertare l'esistenza delle rimanenze di apertura, non verificate da altri revisori, avendo ricevuto l'incarico successivamente alla esecuzione delle relative procedure inventariali, quando non sono praticabili procedure alternative (circostanze relative alla natura e alla tempistica del lavoro di revisione);
- rifiuto da parte della società di consentire al revisore di richiedere conferma di informazioni a terzi, ad esempio ai legali quando sussistono rischi significativi di controversie (limitazioni imposte dalla direzione);
- rifiuto da parte della società di sottoscrivere la lettera di attestazione al termine dell'attività di revisione (limitazioni imposte dalla direzione).

Il confine tra le varie circostanze è molto sottile e non sempre di facile determinazione.

Quando si tratta di una impossibilità o di un rifiuto da parte della società di fornire al revisore informazioni utili per lo svolgimento delle verifiche? Quando si tratta di una impossibilità a effettuare

una verifica o si è trattato di una non adeguata pianificazione delle attività da svolgere?

È importante sottolineare che di fronte a tali situazioni il revisore deve valutare con attenzione tutte le possibili procedure alternative che possono consentirgli di acquisire le evidenze e/o ottenere gli elementi probativi sufficienti a perseguire gli obiettivi di revisione, indipendentemente dalla onerosità del lavoro richiesto e dalla minor efficienza che le stesse potrebbero produrre sull'incarico stesso. Solo se non sussistono procedure alternative praticabili e solo dopo aver adeguatamente documentato tale impraticabilità, allora il revisore può concludere di trovarsi di fronte a una limitazione al procedimento di revisione.

In caso di limitazioni chiaramente imposte dall'impresa è opportuno che il revisore valuti conseguentemente le implicazioni che tale circostanza può avere per l'attività di revisione stessa (ad esempio valutazione del rischio di frode, o di continuazione dell'incarico di revisione).

Il revisore esprimerà "un giudizio con rilievi" quando, indipendentemente dalla natura della circostanza che dà origine alla modifica del giudizio, tale circostanza ha un effetto "significativo ma non pervasivo" sul bilancio; quindi, quando sostanzialmente sia riconducibile a specifici elementi, conti o voci di bilancio.

La relazione del revisore indipendente in questa circostanza inizierà con un paragrafo intitolato specificatamente "giudizio con rilievi" ove sarà indicato quanto segue *"a nostro giudizio, a eccezione degli effetti di quanto descritto nella sezione elementi alla base del giudizio con rilievi della presente relazione, il bilancio d'esercizio fornisce una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria al....., del risultato economico e dei flussi di cassa per l'esercizio chiuso a tale data in conformità alle norme italiane che ne disciplinano i criteri di redazione"*. Nel paragrafo successivo relativo agli *"elementi alla base del giudizio con rilievi"* il revisore dovrà descrivere specificatamente il fenomeno relativo al rilievo e riportare gli effetti quantitativi sul risultato del periodo prima e dopo le imposte, e sul patrimonio netto qualora le eccezioni riscontrate fossero state recepite nel bilancio.

A differenza però del giudizio con rilievi per deviazioni dalle norme di redazione del bilancio, in presenza di limitazioni alle procedure di revisione non è in genere possibile quantificare i potenziali effetti sul bilancio, poichè il revisore non è stato in grado di svolgere adeguate procedure di revisione e, pertanto, il giudizio con rilievi indicherà esplicitamente che qualora si fossero svolte tutte le procedure richieste dai Principi di revisione, sarebbero potuti emergere ulteriori elementi rispetto a quelli indicati nella relazione.

Giudizio negativo

Se, invece, il revisore ha acquisito tutti gli elementi probativi ritenuti sufficienti e appropriati ma ha riscontrato errori non solo significativi ma anche pervasivi, ovvero tali da inficiare l'attendibilità del bilancio nel suo complesso e quindi modificare la comprensione dello stesso da parte degli utilizzatori, dovrà esprimere un "giudizio negativo".

Alcuni esempi di errori o limitazioni significativi e pervasivi possono essere:

- sul bilancio consolidato, mancato consolidamento di una società controllata significativa con il metodo integrale nel bilancio consolidato;
- applicazione di Principi contabili in ottica di continuità aziendale quando tale presupposto chiaramente non sussiste;
- mancanza di appropriata ed esaustiva informativa nelle note al bilancio in tema di continuità aziendale da parte degli amministratori, anche se gli elementi raccolti alla base dell'analisi attestano che le prospettive di riuscire a superare la crisi, anche se incerte nell'esito, si fondano su presupposti ragionevoli.

Il paragrafo iniziale della relazione sarà quindi titolato "giudizio negativo" e indicherà quanto segue *"a nostro giudizio, a causa della rilevanza di quanto descritto nella sezione elementi alla base del giudizio negativo della presente relazione, il bilancio d'esercizio non fornisce una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria al....., del risultato economico e dei flussi di cassa per l'esercizio chiuso a tale data in conformità alle norme italiane che ne disciplinano i criteri di redazione"*.

Analogamente a quanto già indicato precedentemente nel paragrafo successivo relativo agli "elementi alla base del giudizio negativo" il revisore dovrà descrivere specificatamente la circostanza riscontrata, riportare i relativi effetti quantitativi o dichiarare l'impossibilità a farlo.

Impossibilità di esprimere un giudizio

Infine, nel caso in cui il revisore non sia stato in grado di acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati a causa di limitazioni alle procedure di revisione e ritenga che i possibili effetti sul bilancio degli eventuali errori non individuati potrebbero essere non solo significativi ma anche pervasivi, allora dovrà dichiarare "l'impossibilità di esprimere un giudizio sul bilancio".

In circostanze estremamente rare, il revisore può inoltre esprimere un'impossibilità a offrire un giudizio anche in situazioni in cui, pur avendo acquisito sufficienti e appropriati elementi probativi, abbia riscontrato l'esistenza di molteplici, e si sottolinea molteplici, incertezze e quindi non sia in grado di formarsi un giudizio sul bilancio a causa delle potenziali interazioni delle incertezze e del loro possibile effetto sul bilancio nel loro complesso.

Alcuni esempi di impossibilità a esprimere un giudizio possono essere:

- impossibilità di partecipare alle procedure inventariali a causa del fatto che l'incarico di revisione è stato conferito successivamente e il magazzino rappresenta una percentuale significativa dell'attivo del bilancio e non esiste una affidabile contabilità di magazzino a supporto;
- gli elementi raccolti alla base dell'analisi dei presupposti della continuità aziendale attestano che le prospettive di riuscire a superare la crisi, anche se incerte nell'esito, si fondano su presupposti fortemente opinabili e gli amministratori ne danno indicazione nelle note.

Il paragrafo iniziale della relazione "impossibilità a esprimere un giudizio" dovrà quindi contenere la seguente dichiarazione "Non esprimiamo un giudizio sul bilancio d'esercizio della società XYZ. A causa della rilevanza di quanto descritto nella sezione Elementi alla base della dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio della presente relazione, non siamo stati in grado di acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati su cui basare il nostro giudizio sul bilancio d'esercizio".

Nel paragrafo successivo relativo agli "elementi alla base della dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio", il revisore dovrà specificatamente descrivere le ragioni di tale impossibilità. Dovrà, inoltre, modificare il paragrafo relativo alla "responsabilità del revisore" utilizzando il seguente format "è nostra la responsabilità di svolgere la revisione contabile in conformità ai Principi di revisione internazionali (Isa Italia) e di emettere la relazione di revisione. Tuttavia, a causa di quanto descritto nella sezione elementi alla base della dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio nella presente relazione, non siamo stati in grado di acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati su cui basare il nostro giudizio sul bilancio consolidato. Siamo indipendenti rispetto alla società XYZ. In conformità alle norme e ai principi in materia di etica e di indipendenza applicabili nell'ordinamento italiano alla revisione contabile del bilancio".

Effetti del giudizio con modifica sul giudizio di coerenza e di conformità sulla Relazione sulla gestione del revisore indipendente

La legislazione italiana prevede che la relazione di revisione debba comprendere un giudizio sulla coerenza della Relazione sulla gestione con il bilancio e sulla sua conformità alle norme di legge. Il Principio di revisione che tratta tale aspetto è il documento SA Italia 720B.

Nei casi in cui il revisore esprima un giudizio con rilievi sul bilancio, che può derivare sia dalla presenza di errori significativi sia dall'impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati, egli deve anche valutare nelle specifiche circostanze i riflessi che tale rilievo può avere sul proprio giudizio in merito alla coerenza e alla conformità della Relazione sulla gestione.

Nel caso invece di espressione di un giudizio negativo o di dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio sul bilancio, il revisore deve concludere allo stesso modo in relazione all'espressione del giudizio sulla coerenza e sulla conformità della Relazione sulla gestione.

Comunicazione con i responsabili delle attività di governance

Si è visto che il revisore emette un giudizio con modifica quando, dalle sue verifiche, emergono errori o difformità rispetto alle conclusioni raggiunte dagli amministratori, e tali difformità hanno

un effetto "significativo" sulla attendibilità del bilancio nel suo complesso.

Esiste un obbligo per il revisore, sancito dal Principio di revisione Isa Italia 705, di discutere tali rilevii con i responsabili delle attività di *governance*, prima di evidenziarli nella propria relazione, al fine di condividere con gli stessi gli aspetti alla base della modifica del giudizio. Giova, infine, ricordare che gli errori o difformità "non significativi", non recepiti nel bilancio d'esercizio, devono essere inclusi nella lettera di attestazione che il revisore si fa rilasciare dalla direzione aziendale a fine lavoro (Isa Italia 580).

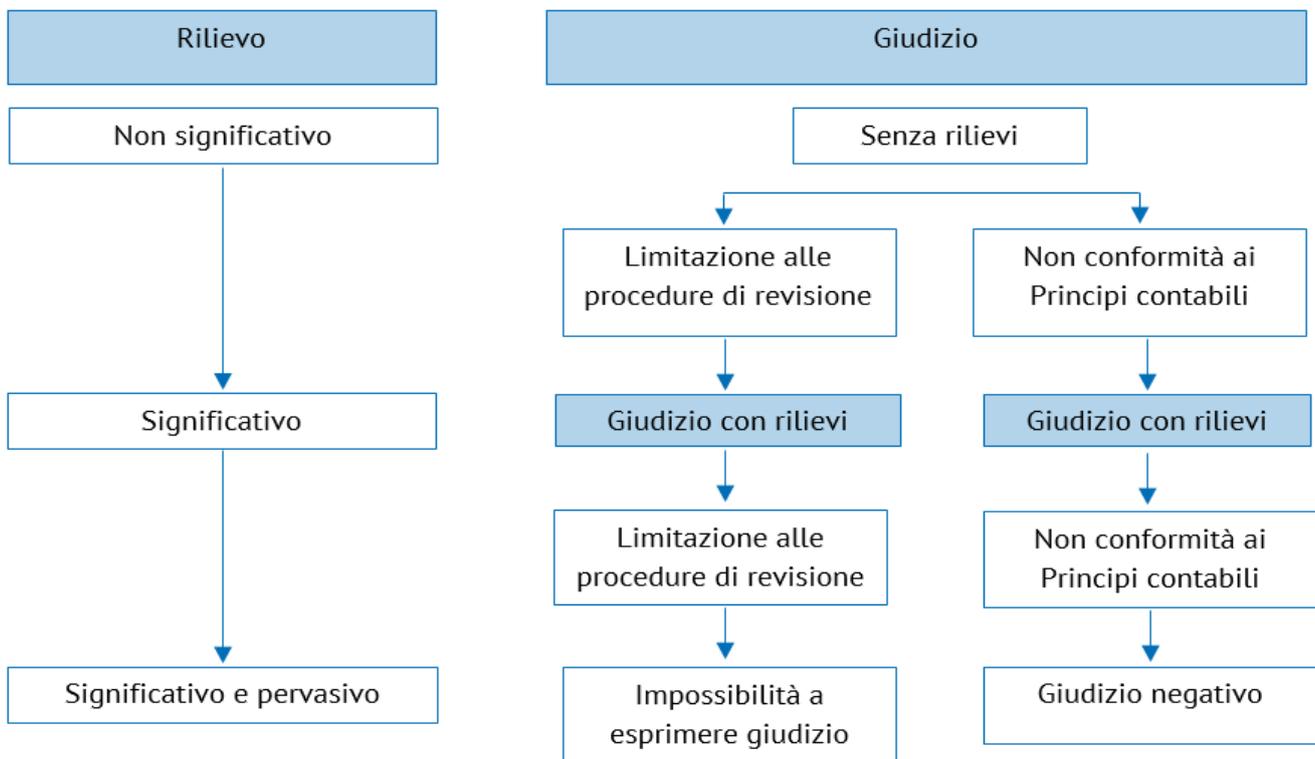
Conclusione

In conclusione, e riassumendo i possibili giudizi sul bilancio da parte del revisore indipendente, ricordiamo che il giudizio professionale rimane alla base delle conclusioni sulla valutazione dei riscontri ottenuti nell'ambito delle verifiche effettuate. La significatività e la pervasività delle eccezioni riscontrate devono essere sempre valutate tenendo in considerazione chi sono i principali utilizzatori del bilancio e dell'influenza che le stesse eccezioni possono avere sulla comprensione del bilancio.

Tali valutazioni non possono essere solo il risultato di confronti matematici ma devono includere anche la considerazione degli aspetti qualitativi che gli errori stessi possono nascondere.

I Principi di revisione mirano sostanzialmente a raggiungere un equilibrio tra l'esigenza di uniformità delle relazioni di revisione e quella di accrescere il loro valore rendendo le informazioni in esse contenute sempre più rispondenti alle richieste degli utilizzatori. Nel cercare di perseguire l'uniformità, riconoscono tuttavia la necessità di flessibilità per adattarsi alle specifiche circostanze. L'uniformità contribuisce inoltre a favorire la comparabilità e la comprensione delle stesse da parte degli utilizzatori e a individuare circostanze inusuali ove queste ricorrano.

Nel perseguimento di tale obiettivo, proponiamo a conclusione di questa panoramica, uno schema riepilogativo delle tipologie di giudizio che possa essere di facile utilizzo nella predisposizione delle relazioni di revisione:



Riferimenti normativi

Articolo 14, D.Lgs. 39/2010

La ricerca e l'estrazione di documenti informatici nel corso dell'accesso

L'esigenza di controllo si scontra facilmente con alcuni fondamentali diritti del contribuente (inviolabilità del domicilio, riservatezza della corrispondenza, segreto professionale etc.) e pertanto i poteri d'indagine, pur essendo marcatamente inquisitori, sono utilizzabili, naturalmente, solo nella misura in cui la legge li prevede. Attraverso la lettura della circolare n. 1/2018 della Guardia di Finanza, vero e proprio manuale per i controlli, analizziamo le indicazioni offerte, soffermandoci, in particolare, sulla ricerca ed estrazione di documenti informatici nel corso dell'accesso.

Principi generali

Le norme che regolano il potere di eseguire ispezioni documentali, verificazioni e ricerche e ogni altra rilevazione ritenuta utile per l'accertamento dell'imposta e per la repressione dell'evasione e delle altre rilevazioni, ai fini delle imposte dirette e dell'Iva, sono contenute negli articoli 32 e 33, D.P.R. 600/1973 e negli articoli 51 e 52, D.P.R. 633/1972 (di fatto la norma "principe" è l'articolo 52, D.P.R. 633/1972, richiamato dall'articolo 33, D.P.R. 600/1973). Tali poteri possono essere distinti in 3 principali categorie.

Poteri		
Poteri esterni	Poteri diretti a tavolino	Poteri indiretti a tavolino
Poteri di intervenire direttamente nei luoghi in cui il soggetto sottoposto o da sottoporre a controllo svolge la propria attività imprenditoriale o di lavoro autonomo ovvero in altri luoghi allo stesso riferibili.	Poteri di inoltrare al soggetto sottoposto o da sottoporre a controllo richieste di informazioni o di documenti o inviti a comparire, allo scopo di acquisire elementi utilizzabili ai fini dell'accertamento nei suoi confronti.	Poteri di inoltrare a enti od organismi qualificati o a soggetti diversi richieste di informazioni o di documenti o inviti a comparire, allo scopo di acquisire elementi utili ai fini dell'accertamento del contribuente sottoposto o da sottoporre a controllo.

Poteri esterni - Accesso	
Locali	Immobili e relative pertinenze, beni mobili (autovetture, aeromobili e natanti).
Luoghi dell'accesso	Non soltanto quelli indicati dal contribuente nella dichiarazione di inizio attività ex articolo 35, D.P.R. 633/1972 ma anche quelli non dichiarati e individuati prima e durante le attività ispettive, anche se non riferibili al soggetto ispezionato, in cui gli organi di controllo ritengono di poter reperire elementi utili all'accertamento. La norma non contempla, quindi, quale presupposto legittimante, anche che il luogo dell'accesso sia di proprietà o nella disponibilità del contribuente controllato.
Accesso nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali o agricole, compresi enti non commerciali, associazioni, circoli privati, Onlus e simili	Non è necessaria la presenza del titolare o del rappresentante legale dell'attività; in assenza di questi, quindi, l'accesso può essere ugualmente intrapreso con l'assistenza di personale dipendente o di altro soggetto incaricato, anche telefonicamente, dallo stesso titolare o rappresentante legale (cfr. Cassazione n. 6683/2017).
Accesso nei locali destinati all'esercizio di attività professionali	Oltre all'autorizzazione del responsabile dell'ufficio finanziario o reparto della GdF procedente, è necessaria anche la presenza del titolare dello studio o di altra persona appositamente delegata. L'eventuale delega rilasciata dal titolare dello studio non può ridursi a una mera rappresentanza formale in atti, ma deve consistere in una vera e propria attribuzione sostitutiva della presenza del titolare per assistere alle operazioni di accesso; solo un atto avente tali caratteristiche abilita, infatti, il delegato anche all'eventuale opposizione del segreto professionale, ai sensi dell'articolo 52, comma 3, D.P.R. 633/1972.

<p>Professionisti che esercitano disgiuntamente la loro attività in diversi locali del medesimo appartamento</p>	<p>Ciascun professionista ha diritto a essere presente all'atto dell'accesso nei singoli locali ove è custodita documentazione attinente la sua attività. Ove l'attività ispettiva riguardi un singolo professionista dello studio associato, i verificatori sono tenuti a individuare preliminarmente i locali di esclusiva pertinenza del soggetto da verificare, nei quali dovrà essere operato l'accesso nei termini dianzi specificati, restando in ogni caso preclusa la facoltà di accedere nei locali posti nell'esclusiva disponibilità di altri professionisti, nei quali l'ingresso e la permanenza dei militari incaricati dell'ispezione potranno essere consentiti solo sulla base di distinto e specifico ordine d'accesso. Nel caso di locali d'uso comune, è sufficiente la presenza del contitolare nei cui confronti è stata disposta l'ispezione.</p>
<p>Accesso abitazione</p>	<p>Assume rilievo il luogo ove il soggetto ha stabilito il centro effettivo della propria vita domestica, risultando insufficiente la mera predisposizione di alcuni vani o spazi dell'immobile per il saltuario pernottamento o la consumazione di pasti, né tantomeno la semplice dichiarazione del titolare di usarli a tale scopo o, peggio, la mendace qualificazione. In altri termini, si è in presenza di una abitazione solo in caso di effettiva destinazione di un certo luogo allo svolgimento di attività rientranti nella sfera privata e intima della persona e della propria famiglia.</p>
<p>Uso promiscuo locali</p>	<p>Si verifica non solo nella ipotesi in cui i medesimi ambienti siano contestualmente utilizzati per la vita familiare e per l'attività professionale, ma ogni qual volta l'agevole possibilità di comunicazione interna consenta il trasferimento di documenti propri dell'attività commerciale o professionale nei locali abitativi e, quindi, sia possibile averli sottomano per ogni evenienza e, nel contempo, però, detenerli in stanze abitualmente destinate al sonno o ai pasti (per tutte, Cassazione n. 6232/2015). L'autorizzazione dell'Autorità giudiziaria non è invece necessaria per accedere, ad esempio, in uno stabilimento industriale al cui interno vi siano dei locali adibiti ad abitazione del proprietario, del direttore o del custode, a meno che i verificatori non debbano entrare proprio in detti locali. Nel caso in cui la promiscuità dei locali sia rilevata solo dopo avervi fatto ingresso, i verificatori assumono immediati contatti con il P.M. di turno al fine di ottenere, anche in forma verbale, l'autorizzazione all'accesso, della quale dovrà darsi atto nel processo verbale all'uopo redatto, che sarà poi trasmesso al magistrato che ha autorizzato l'intervento.</p>

Denuncia anonima

La circolare della Guardia di Finanza n. 1/2018 dedica particolare attenzione all'accesso effettuato sulla base di una denuncia anonima, prendendo le mosse dal pronunciamento a SS.UU. della Corte di Cassazione - sentenza n. 16424/2002, confermata anche dalla giurisprudenza successiva (*ex multis*, Cassazione n. 21974/2009) – che ha ritenuto illegittima l'autorizzazione all'accesso dell'Autorità giudiziaria emessa esclusivamente sulla scorta di informazioni anonime, per i motivi qui di seguito indicati.

Accesso anonimo	
<p>La notizia, verbale o scritta, di fonte non individuata e non individuabile</p>	<p>Non può essere considerata un indizio, neanche quando indichi articolate e dettagliate circostanze potenzialmente riferibili al contribuente segnalato, tale da poter fondare un consistente sospetto.</p>
<p>La segnalazione anonima, dettagliata e circoscritta</p>	<p>Può solo essere valutata dagli organi di controllo fiscale ai fini dell'esercizio degli ordinari poteri ispettivi, anche tramite accesso nei luoghi in cui si svolge l'attività tassabile, per cui non è necessaria la ricorrenza di gravi indizi; in quest'ultima eventualità, ove gli atti ispettivi conducano all'acquisizione di indizi, vale a dire alla cognizione di circostanze di fatto astrattamente idonee a convertire la mera ipotesi di evasione fiscale in un apprezzamento della possibilità del verificarsi di essa, si determina la facoltà di procedere all'accesso domiciliare, sempre che il Procuratore della Repubblica reputi gravi gli indizi medesimi.</p>

Sintesi

L'accesso all'abitazione non può essere il primo atto ispettivo dopo una denuncia anonima, occorrendo un minimo d'indagine e di riscontro, per acquisire la cognizione di fatti, sia pure dotati di semplice valore indiziario.

La ricerca e l'estrazione di documenti informatici nel corso dell'accesso

A prescindere dalla circostanza che il contribuente abbia o meno compiutamente adempiuto all'obbligo di esibizione e consegna della documentazione, i verificatori possono comunque procedere all'effettuazione delle ricerche, secondo la specifica potestà prevista dagli articoli 52, D.P.R. 633/1972 e 33, D.P.R. 600/1973, oltre che dall'articolo 35, L. 4/1929.

In particolare, nel corso dell'accesso, se necessario, i verificatori potranno invitare tutti i presenti nei locali aziendali o dello studio professionale ad astenersi dal porre in essere comportamenti ostativi alle finalità dell'intervento.

Ai soggetti presenti nei locali



Potrà essere chiesto di non utilizzare le apparecchiature informatiche in loro possesso.

Ove effettivamente necessario, in presenza di evidenze di comportamenti fraudolenti, potrà anche essere valutata, con le precauzioni del caso



la possibilità di scollegare dalla scheda di rete di certi *personal computer* il cavo di collegamento, al fine di evitare che da altre postazioni remote vengano eliminati eventuali dati di interesse dei verificatori, nonché di disattivare, qualora presente, la connessione *Wi-Fi* attraverso l'apposito interruttore (*hardware* o *software*) presente sul PC; in nessun caso si procederà allo spegnimento del PC, per evitare che l'eventuale presenza di *files batch* possa causare, alla successiva accensione della macchina e mediante l'esecuzione in sequenza di comandi di sistema, l'eliminazione di dati d'interesse operativo.

Con riguardo al tema delle acquisizioni informatiche, la GdF, innanzitutto, nella circolare n. 1/2018, rileva l'importanza di tenere conto, sul piano concettuale, dell'autonomia che assume il "dato informatico" rispetto al "sistema informatico" (cfr. Cassazione SS. UU. n. 40963/2017).

Circolare GdF n. 1/2018

Sistema informatico



Contenitore

Dato informatico



Contenuto

Ne deriva, per la GdF, che, nella prassi investigativa, possono verificarsi distinte situazioni, rispetto alle quali l'acquisizione probatoria, secondo le diverse necessità, può riguardare il dato informatico in sé, ovvero il medesimo dato quale mero "recipiente" di informazioni: nel primo caso l'oggetto dell'acquisizione è l'informazione in sé; nel secondo la materiale apprensione riguarda il dato come cristallizzato in un "clone" identico all'originale, perché riversato in una "copia immagine" (c.d. *bitstream image* o copia forense) al fine di preservarne l'integrità e l'identità alle condizioni in cui si trovava al momento del prelievo e consentire successive verifiche o accertamenti tecnici.

Circolare GdF n. 1/2018

Acquisizione dell'intero contenuto di un supporto di memorizzazione, prelevando una "copia immagine"



Nel caso, ad esempio, in cui via sia il fondato sospetto che il contribuente abbia cancellato un file di interesse e che esista una traccia "latente" di questa operazione all'interno del dispositivo fisico (ad esempio pen drive, *hard-disk*, etc.)

Estrazione di mirate informazioni digitali



Ove l'interesse degli operanti risulti circoscritto a particolari contenuti informatici specificamente individuabili.

Resta fermo che, in sede di apertura della verifica, i verificatori valutano sempre l'opportunità di procedere a ricerche finalizzate all'acquisizione di:

- supporti informatici fisici (cd, dvd, *hard-disk* esterni, chiavi usb, etc.)¹;
- dati presenti nell'*hard-disk* dell'elaboratore, mediante trasferimento su altro supporto informatico esterno (cosiddetta copia forense).

Articolo 52, comma 9, D.P.R. 633/1972



Gli operatori dell'Amministrazione finanziaria che procedono all'accesso nei locali dei soggetti che si avvalgono di sistemi meccanografici, elettronici e simili, hanno facoltà di provvedere all'elaborazione dei supporti fuori dei locali stessi qualora il contribuente non consenta l'utilizzazione dei propri impianti e del proprio personale.

In ogni caso, i verificatori possono riversare, ove ritenuto necessario e indipendentemente dalla collaborazione del contribuente, i dati presenti nei supporti informatici o nell'*hard-disk* dell'elaboratore in uso alla parte su supporti appositamente predisposti, ai fini della successiva elaborazione, nonché ricercare e acquisire le copie "di sicurezza" dei dati effettuate nei giorni antecedenti all'intervento, al fine di individuare, ove possibile, quelli eventualmente cancellati dal sistema al momento dell'accesso.

I dati comunque estratti vengono comunque masterizzati in duplice copia, su supporti informatici possibilmente non modificabili.

Oltre all'acquisizione mirata di singoli *file* tramite duplicazione degli stessi, laddove ritenuto utile o necessario rispetto alle finalità dell'intervento e/o al profilo soggettivo del contribuente, i militari operanti possono acquisire anche l'intero contenuto di supporti di memoria (*hard disk* interni o esterni, *usb drive*, schede SD), avendo cura di effettuare una copia forense degli stessi (*bitstream image*, archivio in formato EWF o simili).

Le attività di investigazioni informatiche (*Digital Forensics*) impongono l'esecuzione di una serie di attività che consentono di assicurare le fonti di prova digitale, e pertanto la GdF fissa una serie di regole da seguire da parte dei verificatori (cui si rinvia per specifici approfondimenti – volume I, capitolo 2).

Resta fermo che, qualora strettamente necessario, è possibile che i verificatori procedano alla stampa dei dati ritenuti maggiormente d'interesse, firmati per copia conforme dai verificatori stessi e dal contribuente, riportando la data della stampa (in tal modo, si ottiene una copia analogica di documento informatico, secondo le modalità e le garanzie previste dall'articolo 23, codice dell'Amministrazione digitale, ex D.Lgs. 82/2005, Cad).

Acquisizioni dati informatici presso società appartenenti a gruppi multinazionali

Utilizzo di architetture informatiche condivise con le altre entità del gruppo



Non è opportuno procedere ad acquisizioni indiscriminate di dati che potrebbero determinare illegittime limitazioni dei diritti di parti terze, quali le imprese consociate, e al contempo imporre ai verificatori di esaminare grandi quantità d'informazioni prive di una reale utilità sul piano istruttorio.

Esempio positivo



Circoscrizione della ricerca agli account di posta elettronica di alcuni dipendenti della società verificata, nominativamente individuati in ragione dei ruoli e delle responsabilità che essi rivestono in seno all'organizzazione.

Secondo gli *standard* internazionali in materia, la GdF invita i propri verificatori a gestire le predette evidenze digitali attraverso le seguenti macro-attività:

¹ I documenti informatici estrapolati legittimamente dai computer nella disponibilità dell'imprenditore, nei quali sia contenuta contabilità non ufficiale, costituiscono, in quanto scritture dell'impresa stessa, elemento probatorio, sia pure meramente presuntivo, utilmente valutabile, salva la verifica della loro attendibilità (Cassazione n. 5226/2012, n. 20902/2014 e n. 4600/2016).

Standard internazionali	
Identificazione e raccolta	Accertamento all'atto dell'accesso dell'eventuale disponibilità o possesso da parte del titolare, dell'amministratore o dei soggetti responsabili della contabilità di "memorie" portatili (ad esempio chiavi "usb") e, più in generale, di dispositivi idonei alla memorizzazione dei dati ovvero alla loro elaborazione e relative periferiche.
Acquisizione di una copia di dati	Il duplicato di un documento informatico o la copia forense di un supporto di memoria deve essere prodotto mediante processi e strumenti che assicurino che l'evidenza informatica ottenuta sullo stesso sistema di memorizzazione, o su un sistema diverso, contenga la stessa sequenza di <i>bit</i> di quella originale.
Conservazione, finalizzata al mantenimento e salvaguardia dell'integrità e delle condizioni originarie della potenziale evidenza digitale	Riportare in un apposito documento detto "catena di custodia": <ul style="list-style-type: none"> • i nominativi dei militari operanti, la sede del contribuente e la data; • i nominativi dell'eventuale personale tecnico messo a disposizione dal contribuente; • l'elenco delle evidenze digitali acquisite; • la tipologia delle evidenze digitali acquisite (ad esempio "usb drive da 4 GB marca xxx e modello xxx, con numero di serie xxxx", archivio .zip di file, etc.); • l'impronta <i>hash</i> di ciascuna evidenza e la funzione di calcolo utilizzata; • gli eventuali passaggi di consegna dell'evidenza digitale (militare cedente, militare accettante); • il luogo ove vengono custoditi i sistemi e/o i supporti informatici ovvero i dati digitali acquisiti nel corso dell'attività ispettiva.

Quali ulteriori indicazioni utili a individuare, preservare e acquisire evidenze digitali di potenziale interesse investigativo, la circolare della GdF segnala quanto segue.

Ulteriori indicazioni	
Copie di sicurezza	➔ Ricerca di copie di sicurezza (<i>back-up</i>) delle informazioni (<i>back-up</i> su dischi esterni, uso di strumenti di <i>cloud storage</i> come <i>Google Drive</i> , <i>Dropbox</i> , <i>OneDrive</i> e simili)
Artifact	➔ Attraverso appositi software è possibile rilevare tracce (c.d. artifact) che documentano l'interazione dell'utente con le diverse applicazioni in uso sui sistemi informatici (ad esempio navigazione web, uso di specifici software, presenza di informazioni cifrate, etc.).
Log applicativi e di rete	➔ Particolari tipologie di artifact connessi ai messaggi di servizio prodotti da applicativi software e apparati di rete (ad esempio log del sistema operativo, log di sicurezza)
Software ad hoc	➔ Riscontro di tutti i <i>software</i> installati sui sistemi informatici analizzati, al fine di appurare se ve ne siano di specifici per finalità di gestione parallela della contabilità.

Naturalmente, nei casi in cui sussista l'inderogabile necessità di procedere a operazioni informatiche che non possono essere completate durante il primo giorno delle operazioni, le operazioni possono continuare nei giorni successivi, fatta salva la necessità di adottare idonee cautele dei luoghi e dei mezzi.

E-mail e acquisizione dei documenti memorizzati nel cloud

Per quanto riguarda le comunicazioni via *e-mail*, intercorse fra l'operatore ispezionato e soggetti terzi, ovvero fra articolazioni interne della stessa struttura imprenditoriale, le comunicazioni via *e-mail* già "aperte" e visionate dal destinatario sono direttamente acquisibili dai verificatori, mentre quelle non ancora lette o per le quali è eccepito il segreto professionale possono essere acquisite sulla base di un provvedimento di autorizzazione dell'Autorità giudiziaria, ex articolo 52, comma 3, D.P.R. 633/1972.

Il manuale sui controlli della GdF sottolinea l'importanza di acquisire i messaggi di posta elettronica in formato digitale poiché viene preservata, in tal modo, la componente non visibile del messaggio (c.d. intestazione o *header*), utile a individuare l'effettiva provenienza del messaggio nonché eventuali segni di contraffazione (*spoofing*).

I verificatori, inoltre, appureranno, oltre alla presenza fisica di dispositivi elettronici utili alla conservazione di specifici documenti in forma elettronica, l'utilizzo di servizi di remotizzazione e di virtualizzazione di dati (ivi compresi documenti di natura contabile ed extracontabile).

In tale scenario la GdF non esclude l'esistenza e il ricorso da parte del contribuente a un fornitore di servizi telematici offerti tramite una piattaforma informatica remota (per esempio, sistemi di *cloud storage*, ossia quelle piattaforme che consentono di memorizzare *file* di vario genere in modo che questi ultimi risultino accessibili, in maniera sincronizzata, da diversi dispositivi anche in mobilità). Se il contribuente ha optato per la conservazione degli archivi contenenti la propria contabilità ovvero detiene quella "parallela" su servizi di questo genere, potrebbe assumere rilevanza giuridica la postazione da cui è stato effettuato l'accesso a tali servizi. In questi casi, riconoscibili, a una prima analisi, tramite la presenza di appositi *client* installati sugli apparati del contribuente e/o attraverso l'identificazione di pagine *web* aperte sui predetti portali, i militari, *in primis*, richiederanno la collaborazione del verificato per l'acquisizione dei documenti memorizzati nel *cloud* e, in caso di diniego, procederanno come segue.

Diniego all'acquisizione dei documenti memorizzati nel *cloud*

Estrazione basata sulle credenziali di accesso



Accesso ai dati su *cloud* di utenti privati utilizzando i nomi utente e le password del soggetto sottoposto a verifica, recuperati dai file personali, dalle rubriche di contatti o con altri mezzi di rilevamento. Nel caso in cui il "magazzino virtuale" dei dati non ha matrice aziendale ma è di natura strettamente privata, l'estrazione delle relative credenziali è subordinata al rilascio di un'autorizzazione da parte dell'Autorità giudiziaria, ai sensi dell'articolo 52, comma 3, D.P.R. 633/1972

Estrazione basata sui dispositivi digitali



Le credenziali di accesso ai servizi cloud possono essere codificate all'interno di appositi oggetti digitali memorizzati nei dispositivi portatili in uso al verificato (*smartphone, tablet*) ed eventualmente acquisiti e analizzati, fermi restando e fatti salvi, in ogni caso, i presupposti per il ricorso alla necessaria autorizzazione dell'Autorità giudiziaria nei casi in cui sia rilevato che i predetti contenuti e dispositivi di natura digitale non siano direttamente riconducibili o in uso all'azienda.

Riferimenti normativi

Articolo 32 e 33, D.P.R. 600/1973

Articolo 52, D.P.R. 633/1972

La problematica relativa alle perdite di esercizio nelle società cooperative

Nella disciplina delle società cooperative mancano disposizioni specifiche sulla riduzione del capitale per perdite. L'unica vicenda giuridica rilevante in ordine all'integrità del capitale è la perdita totale dello stesso, che costituisce causa di scioglimento ai sensi dell'articolo 2545-duodecies, cod. civ.. Ciò implica, a livello interpretativo e operativo, la necessità di individuare il comportamento da tenere nell'ipotesi di perdite che intaccano il capitale sociale, attraverso l'applicazione, se compatibile, delle norme dettate per le Spa e le Srl.

Premessa

Le società cooperative sono disciplinate in una sezione specifica del codice civile ovvero nel Capo II, Titolo VI, libro "Del lavoro". L'articolo 2511 cod. civ. introduce il principio per cui le cooperative sono società a capitale variabile, non essendo previsto un capitale minimo di costituzione (come avviene per le Srl e le Spa), si è stabilito un ammontare *pro-capite* minimo (non inferiore a 25 euro) e massimo (non superiore a 100.000 euro) delle quote o azioni che ciascun socio può sottoscrivere. Il capitale sociale è quindi dato dalla somma delle quote sottoscritte dai soci. Per tale previsione, l'eventuale ingresso o l'uscita di un socio, pur determinando una variazione del capitale sociale, non comporta alcuna variazione dello statuto societario (articolo 2524 cod. civ.).

Appare evidente che, mentre nelle Spa e nelle Srl la disciplina delle perdite che intaccano il capitale sociale è ben definita nel codice civile, con particolare riguardo agli adempimenti che l'organo amministrativo deve mettere in atto nel momento in cui si verifici la suddetta situazione (articoli 2433, comma 3, 2446 e 2447 cod. civ. per le Spa e articoli 2478-*bis*, comma 5, 2482-*bis* e 2482-*ter* cod. civ. per le Srl), nelle cooperative la disciplina non è specularmente applicabile per i seguenti motivi:

1. l'ammissione di nuovi soci non comporta la modifica dell'atto costitutivo;
2. il capitale sociale è variabile ovvero non è determinato in un ammontare specifico;
3. il valore nominale delle azioni o delle quote non può essere inferiore a 25 euro o superiore a 500 euro.

La riduzione del capitale per perdite

Ulteriormente, nel codice civile manca una disciplina specifica che regolamenti la riduzione del capitale sociale per perdite nelle società cooperative. Ciò implica, a livello interpretativo e operativo, la necessità di individuare il comportamento da tenere nell'ipotesi di perdite che intaccano il capitale. L'articolo 2545-*duodecies* cod. civ. indica come causa di scioglimento la perdita del capitale sociale, ma tale articolo non include tra le cause di scioglimento quella relativa alla riduzione del capitale sociale al di sotto del minimo legale, contemplata dall'articolo 2484, comma 1, n. 4, cod. civ., bensì unicamente l'ipotesi della perdita integrale del capitale sociale. Appare pertanto necessario valutare se si rendono applicabili alle società cooperative le disposizioni previste dagli articoli 2447 (Spa) e 2482-*ter* (Srl) cod. civ., osservando cosa accade nella ipotesi in cui la società cooperativa versi in una delle situazioni riconducibili a quelle descritte negli articoli 2446 e 2482-*bis* cod. civ. (riduzione del capitale sociale per perdite di oltre 1/3 senza che quest'ultimo scenda al di sotto del minimo legale) ovvero negli articoli 2447 e 2482-*ter* cod. civ. (riduzione del capitale sociale per perdite di oltre 1/3 tali da portare lo stesso al di sotto del minimo legale). È necessario partire dal presupposto che il capitale sociale non svolge nella cooperativa lo stesso ruolo che invece assume nella Spa e nella Srl, esso infatti, come già detto, è variabile: tale variabilità costituisce di per sé una causa ostativa alla verifica richiesta dagli articoli 2446, comma 1, e 2482-*bis* cod. civ.. Considerato che anche le società cooperative possono conseguire delle perdite, laddove la perdita

sia tale da incidere per oltre 1/3 sul capitale sociale, il tratto distintivo rispetto alla disciplina applicata alle Spa e alle Srl lucrative consiste nel differente parametro di riferimento per il loro accertamento, che, come detto, non è fisso, bensì variabile. La variabilità del capitale sociale, tuttavia, non può far venir meno le tutele nei confronti dei creditori sociali. Per tale motivo gli amministratori dovranno convocare senza indugio l'assemblea per le opportune deliberazioni in ordine alla copertura delle perdite. In questa prospettiva sono da ritenere incompatibili con la disciplina degli enti mutualistici le disposizioni contenute nell'articolo 2446 cod. civ. e nell'articolo 2482-bis cod. civ..

L'utilizzo delle riserve a copertura delle perdite

Passiamo adesso a esaminare la problematica relativa alla copertura delle perdite nelle società cooperative. Naturalmente, la cooperativa, prima di ridurre nominalmente il capitale sociale proporzionalmente alle perdite subite, deve coprire queste ultime con le riserve utilizzabili a tale scopo.

La copertura della perdita e la conseguente ricostituzione del capitale sociale può essere effettuata:

1. mediante versamenti da parte dei soci effettuati volontariamente e senza vincoli di proporzionalità sul capitale, i quali però non prevedono alcun obbligo di rimborso. In tal caso si avrà la seguente scrittura contabile:

Banca	a	Soci c/reintegri
Soci c/reintegri	a	Perdite esercizi precedenti

2. rinuncia da parte di uno o più soci a un credito vantato nei confronti della cooperativa stessa, in questo caso la voce di debito iscritta tra le passività diventa parte del patrimonio netto, incrementandolo; in tal caso è però necessaria un'esplicita e preventiva rinuncia dei soci al credito e alla sua restituzione. La scrittura contabile sarà:

Debiti di finanziamento v/soci	a	Altre riserve
Altre riserve	a	Perdite esercizi precedenti

3. utilizzo delle riserve anche indivisibili accantonate negli anni. L'articolo 2545-ter cod. civ. dispone che sono indivisibili le riserve che per disposizione di legge o dello statuto non possono essere ripartite tra i soci, neppure in caso di scioglimento della società, nel comma 2 si raccomanda l'utilizzo di tali riserve per la copertura delle perdite solo dopo l'utilizzo delle altre riserve destinate ad aumento di capitale e quelle che possono essere ripartite tra soci in caso di scioglimento. In tale caso si definisce una sorta di gerarchia nell'utilizzo delle riserve a copertura perdite ovvero, in via preliminare, abbiamo le riserve facoltative o divisibili e solo successivamente quelle indivisibili. Tra le riserve indivisibili sono comprese quelle così definite negli statuti sociali e quelle indicate in via generale nell'articolo 2514, comma 1, lettera c), cod. civ. (riserve non distribuibili ai soci operatori), fra le quali rientra anche tutta la riserva legale e non solo la parte di accantonamento minimo obbligatorio che dal 1° gennaio 2004 corrisponde alla misura del 30% degli utili. La natura indivisibile di tali riserve non comporta l'indisponibilità delle stesse, le quali possono essere utilizzate per qualsiasi motivo, purchè non espressamente vietato dalle disposizioni vigenti, compresa la copertura delle perdite. Tale vincolo di indisponibilità è posto a garanzia dei soci e dei terzi, con la conseguenza che, in presenza di perdite d'esercizio, la cooperativa dovrà utilizzare a copertura delle stesse prima le riserve divisibili, se previste o prevedibili, poi le riserve destinate agli aumenti di capitale e, infine, le riserve indivisibili.

La scrittura contabile relativa è la seguente:

Diversi	a	Perdite esercizi precedenti
Riserva legale		
Riserva indivisibile		

Riporto delle perdite fiscali

Per ultimo, un breve cenno al regime di riporto delle perdite fiscali: il sistema attualmente vigente prevede, accanto a una regola di carattere generale, alcune limitazioni che riguardano quelle at-

tività che fruiscono di regimi di parziale o totale detassazione del reddito ovvero di un regime di esenzione dell'utile.

Il riporto delle perdite nelle società cooperative soggiace alla disciplina generale prevista per i soggetti Ires dall'articolo 84, Tuir. In base a tale norma la realizzazione di una perdita fiscale incorpora un beneficio economico futuro, considerata la possibilità di portare il risultato negativo quantificato ai fini fiscali in diminuzione del reddito imponibile degli esercizi successivi.

Il riporto a nuovo delle perdite non può, però, avvenire in maniera incondizionata, essendo sottoposto:

- a un tetto quantitativo che limita la possibilità di riportare le perdite soltanto entro l'80% del reddito realizzato in ciascun esercizio (articolo 84, comma 1, Tuir);
- a una serie di limitazioni specifiche che, in determinate situazioni, riducono l'entità della perdita rilevante.

Mentre il limite generale è pacificamente applicabile alle cooperative, alcuni dubbi sussistono sull'applicabilità degli altri limiti. Una norma sicuramente applicabile alle società cooperative è quella contenuta nell'articolo 84, comma 1, Tuir, la quale dispone che "per i soggetti che fruiscono di un regime di esenzione dell'utile la perdita è riportabile per l'ammontare che eccede l'utile che non ha concorso alla formazione del reddito negli esercizi precedenti"; la norma stabilisce altresì un limite al riporto al futuro della perdita di esercizio (a riduzione dei futuri redditi d'esercizio fino al quinto) nei confronti delle cooperative a mutualità prevalente, in considerazione del fatto che una quota dell'utile civilistico può essere imputata a riserva indivisibile in esenzione d'imposta e che un'altra quota è destinata – in sospensione d'imposta – a riserva obbligatoria.

L'applicazione della norma da un punto di vista operativo è abbastanza semplice: dalle perdite fiscali devono essere sottratte le quote di utili netti, che, nei precedenti esercizi, non hanno concorso alla formazione del reddito. Occorrerà predisporre una sorta di contenitore dove allocare la quota parte di utili che non ha concorso alla formazione del reddito imponibile, da cui attingere al verificarsi di perdite fiscali per determinare la quota di queste ultime riportabile negli esercizi futuri. Il seguente esempio chiarisce le modalità applicative.

ESEMPIO

Esercizio 2014	
Utile netto	2.000
Riserva legale (30%)	600
Contributo 3% fondi mutualistici	60
Riserva indivisibile	1.340
Quota soggetta a tassazione 43% di 2.000	860
Quota parte di utile che non ha concorso alla formazione del reddito imponibile 57% di 2.000	1.140
Esercizio 2015	
Utile netto	1.000
Riserva legale (30%)	300
Contributo 3% fondi mutualistici	30
Riserva indivisibile	670
Quota soggetta a tassazione 43% di 2.000	430
Quota parte di utile che non ha concorso alla formazione del reddito imponibile 57% di 1.000	570
Totale contenitore	(1.140 + 570) = 1.710
Esercizio 2016	
Perdita fiscale	2.100
Perdita fiscale riportabile	(2.100 - 1.710) = 390

Riferimenti normativi

Articolo 2511, cod. civ.

Articolo 2545-duodecies

Scadenze del mese di marzo

Di seguito evidenziamo i principali adempimenti dal 1° marzo al 31 marzo 2018, 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.

giovedì 15 marzo

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 ad €300,00 emesse il mese precedente.

Fatturazione differita

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

Registrazioni contabili associazioni sportive dilettantistiche

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

venerdì 16 marzo

Versamenti Iva mensili

Scade oggi il termine di versamento dell'Iva a debito eventualmente dovuta per il mese di febbraio (codice tributo 6002).

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 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 febbraio, 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.

Ravvedimento

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, lo scorso 16 febbraio.

Tassa annuale vidimazione libri sociali

Scade oggi, per le società di capitali, il termine per il versamento della tassa annuale vidimazione libri sociali. La misura dell'imposta è pari a €309,87. Qualora l'entità del Capitale sociale esistente al 1° gennaio 2018 sia superiore a 516.456,90 l'imposta è dovuta nella misura di €516,46. Il versamento deve essere effettuato mediante F24 utilizzando il codice tributo 7085 anno 2018.

Condomini, comunicazione cessione credito 65%

Scade oggi il termine per l'invio da parte dei condomini all'Agenzia delle Entrate dei dati necessari alla cessione da parte dei condomini, ai fornitori di beni e servizi, del 65% delle spese di ristrutturazione edilizia non usufruibili per incapienza di imposta.

Modello EAS

Scade oggi il termine, per gli enti associativi obbligati a tale adempimento, per la trasmissione, attraverso invio telematico, del modello EAS.

Certificazione degli utili e compensi 2017

Scade oggi il termine per la consegna ai percettori delle certificazioni relative agli utili corrisposti nel 2017, ovvero della consegna delle certificazioni dei redditi di lavoro dipendente e assimilati e di lavoro autonomo, provvigioni e redditi diversi sempre relativi al 2017.

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 01.03.2018.

FIRR

Scade oggi il termine di versamento del contributo annuale al fondo indennità risoluzione rapporto di agenzia.

martedì 20 marzo

Presentazione dichiarazione periodica Conai

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

lunedì 26 marzo

Presentazione elenchi Intrastat mensili

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

venerdì 30 marzo

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 febbraio.

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 febbraio.

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.

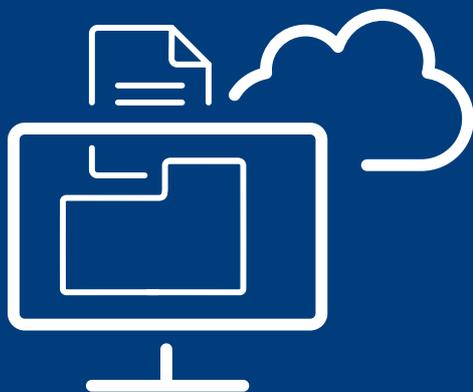
LYNFA Studio asseconda e dà slancio a tutte le attività del Professionista e del suo Studio. Dal più piccolo a quello con decine di posti di lavoro.

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.