



TeamSystem Review

| n. 257

LYNFA® Gestione dello Studio

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.

Grazie a Gestione dello Studio avrai:

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
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

L'Iva dovuta in sede di cessazione dell'attività	2
L'organizzazione degli studi: dalle opportunità strategiche di settore <i>all Deming Cycle</i>	8
Secondo l'orientamento della Suprema Corte le carenze del verbale assembleare costituiscono motivo di annullabilità delle delibere societarie	11
Le segnalazioni da spesometro e gli accertamenti conseguenti: aspetti pratici e applicativi	13
Separazione delle attività e riflessi sul pro rata nel comparto immobiliare	19

Scadenzario

Scadenze del mese di giugno	27
-----------------------------	----

L'Iva dovuta in sede di cessazione dell'attività

La Corte di Giustizia, nella sentenza relativa alla causa C-552/16 del 9 novembre 2017, ha affermato che l'autoconsumo "esterno" da cessazione dell'attività d'impresa non si verifica finché non siano terminate le operazioni di liquidazione del patrimonio aziendale. Risulta così confermato il principio, già sostenuto dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione per i compensi professionali, dell'ultrattività della qualifica di soggetto Iva anche dopo la cessazione dell'attività e la chiusura del numero di partita Iva, che implica – ancora più in generale – che lo status di soggetto passivo perduri sino al compimento di tutte le operazioni riconducibili alla pregressa attività, siano esse attive o passive.

Nella sentenza relativa alla causa C-552/16 (Wind Inovation 1), la Corte di Giustizia ha affermato che "la Direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune dell'Iva, deve essere interpretata nel senso che essa non osta a una normativa nazionale in forza della quale la cancellazione obbligatoria dal registro Iva di una società il cui scioglimento è stato disposto con decisione giudiziaria comporta l'obbligo di liquidare l'Iva dovuta o assolta a monte sugli attivi esistenti alla data di scioglimento di tale società e di versarla allo Stato, purché quest'ultima non effettui più operazioni economiche a partire dal suo scioglimento".

Il caso di specie

Tale pronuncia si riferisce al caso di una società di diritto bulgaro che, a seguito dello scioglimento dovuto al mancato soddisfacimento del credito vantato nei suoi confronti da un fornitore, ha dovuto chiudere il proprio numero di partita Iva, successivamente riaperto in quanto l'attività d'impresa è proseguita in dipendenza della fase di liquidazione del patrimonio aziendale.

È il caso di osservare, al riguardo, che la normativa nazionale esclude che la partita Iva debba essere mantenuta sino alla cancellazione della società dal Registro Imprese, cosicché si è posto il problema dell'eventuale obbligo di assoggettare a imposta i beni facenti capo alla società a seguito del suo scioglimento disposto dalle Autorità giudiziarie.

Alla Corte di Giustizia è stato, pertanto, chiesto di stabilire se, nella fattispecie in esame, sia dovuta l'Iva relativa ai beni esistenti, in capo alla società, al momento del suo scioglimento, quand'anche la fase di liquidazione non sia ancora ultimata.

A ben vedere, la questione è stata sollevata dal giudice del rinvio in considerazione di un ulteriore e specifico motivo, vale a dire quello di appurare se l'esercizio del diritto di detrazione possa intendersi subordinato all'applicazione dell'Iva dovuta in sede di scioglimento della società.

In sintesi, come rilevato dalla Corte, "il giudice del rinvio chiede in sostanza se la Direttiva 2006/112/CE, in particolare l'articolo 168, osti a una normativa nazionale, come quella di cui al procedimento principale, in forza della quale la cancellazione obbligatoria dal registro Iva di una società il cui scioglimento è stato disposto con una decisione giudiziaria comporta, anche laddove la società sciolta continui a essere parte di contratti in vigore e dichiarare di non aver cessato la propria attività durante la sua messa in liquidazione, l'obbligo di liquidare l'Iva dovuta o assolta a monte sugli attivi esistenti alla data di tale scioglimento e di versarla allo Stato e che, in tal modo, subordina il diritto a detrazione al rispetto di tale obbligo".

L'autoconsumo dei beni per cessazione dell'attività d'impresa

Nella Direttiva 2006/112/CE sono espressamente disciplinate alcune ipotesi di destinazione dei beni a finalità estranee all'esercizio dell'impresa.

Una prima fattispecie è quella contemplata dall'articolo 16, comma 1, Direttiva 2006/112/CE se-

condo cui "è assimilato a una cessione di beni a titolo oneroso il prelievo di un bene dalla propria impresa da parte di un soggetto passivo il quale lo destina al proprio uso privato o all'uso del suo personale, lo trasferisce a titolo gratuito o, più generalmente, lo destina a fini estranei alla sua impresa, quando detto bene o gli elementi che lo compongono hanno dato diritto a una detrazione totale o parziale dell'Iva".

La norma in esame è completata dalla previsione dell'articolo 18, lettera c), Direttiva 2006/112/CE, che, fatta eccezione per i casi previsti dall'articolo 19, Direttiva 2006/112/CE, riguardanti il trasferimento a titolo gratuito a una società di una universalità totale o parziale di beni, offre agli Stati membri la possibilità di assimilare a una cessione di beni effettuata a titolo oneroso "il possesso di beni da parte di un soggetto passivo o dei suoi aventi causa in caso di cessazione della sua attività economica imponibile, quando detti beni hanno dato diritto a una detrazione totale o parziale dell'Iva al momento dell'acquisto ...".

Tali disposizioni sono state recepite dal Legislatore italiano nell'articolo 2, comma 2, n. 5) e 6), D.P.R. 633/1972.

È previsto, in particolare, che costituiscono cessioni di beni, rispettivamente, "la destinazione di beni all'uso o al consumo personale o familiare dell'imprenditore o di coloro i quali esercitano un'arte o una professione o ad altre finalità estranee alla impresa o all'esercizio dell'arte o della professione, anche se determinata da cessazione dell'attività, con esclusione di quei beni per i quali non è stata operata, all'atto dell'acquisto, la detrazione dell'imposta di cui all'articolo 19" (articolo 2, comma 2, n. 5) e "le assegnazioni ai soci fatte a qualsiasi titolo da società di ogni tipo e oggetto nonché le assegnazioni e le analoghe operazioni fatte da altri enti privati o pubblici, compresi i consorzi e le associazioni o altre organizzazioni senza personalità giuridica" (articolo 2, comma 2, n. 6).

In merito al concetto di "cessazione dell'attività economica imponibile", nella sentenza Marinov di cui alla causa C-142/12 dell'8 maggio 2013, la Corte di Giustizia ha specificato che "dalla lettera dell'articolo 18, lettera c), Direttiva 2006/112/CE emerge che quest'ultima disciplina i casi di cessazione dell'attività economica imponibile in generale, senza distinguere a seconda delle cause o delle circostanze di tale cessazione, ed escludendo soltanto i casi di cui all'articolo 19, Direttiva 2006/112/CE.

Il principale obiettivo dell'articolo 18, lettera c), Direttiva 2006/112/CE è in effetti quello di evitare che beni che hanno dato diritto a una detrazione siano oggetto di un consumo finale esente da imposta in seguito alla cessazione dell'attività imponibile, indipendentemente dai motivi o dalle circostanze di tale cessazione".

Ne discende che "l'articolo 18, lettera c), Direttiva 2006/112/CE dev'essere interpretato nel senso che disciplina anche la cessazione dell'attività economica imponibile risultante dalla cancellazione del soggetto passivo dal registro Iva".

A questo punto, nella sentenza di cui alla causa C-552/16 del 9 novembre 2017 in commento, la Corte ha affermato che, nei confronti del soggetto passivo che ha chiuso il numero di partita Iva, non risulta applicabile la disciplina dell'autoconsumo "esterno" se continuano a essere effettuate operazioni imponibili.

I giudici comunitari osservano, infatti, che, "come emerge dalla formulazione stessa dell'articolo 18, lettera c), Direttiva 2006/112/CE e dallo scopo perseguito da tale disposizione, questa analisi vale tuttavia solo nel caso in cui l'attività economica imponibile dell'interessato sia cessata e in cui quest'ultimo non effettui più operazioni imponibili", aggiungendo che, "qualora l'interessato continui la propria attività economica, la facoltà prevista da tale articolo 18, lettera c), Direttiva 2006/112/CE non è concessa agli Stati membri.

Nello specifico, il giudice del rinvio sottolinea che la causa di cui al procedimento principale riguarda una società sciolta e messa in liquidazione, la quale, tuttavia, continua a effettuare alcune operazioni economiche e genera un fatturato cospicuo, il che la obbliga, secondo il diritto nazionale, a chiedere nuovamente la sua registrazione nel registro Iva.

In tale contesto, l'obbligo di liquidare l'Iva dovuta sugli attivi di tale società esistenti alla data del

suo scioglimento e di versare tale imposta allo Stato per poter beneficiare del diritto a detrazione dell'imposta liquidata non è giustificato dalla volontà di evitare un consumo finale non assoggettato a imposta".

Rapporto tra autoconsumo "esterno" e rettifica della detrazione

Prima di analizzare i riflessi di tale conclusione nella legislazione italiana, è senz'altro pertinente ricordare quale sia il rapporto tra la disciplina della rettifica della detrazione e quella dell'autoconsumo "esterno", per destinazione del bene alla sfera personale o, comunque, estranea all'attività economica.

Le due discipline sono collegate al momento in cui la detrazione originariamente operata diventa definitiva, il che si verifica – nella normativa italiana – con il primo utilizzo (per i servizi e i beni non ammortizzabili) o con il decorso del periodo quinquennale o decennale di "osservazione fiscale" (per i beni ammortizzabili)¹.

In pratica, il prelievo del bene per fini non riconducibili all'attività determina non già la rettifica della detrazione, ma la tassazione per autoconsumo "esterno", secondo le disposizioni degli articoli 16, § 1, e 18, Direttiva 2006/112/CE (autoconsumo equiparato alle cessioni di beni a titolo oneroso) e dell'articolo 26, Direttiva 2006/112/CE (autoconsumo equiparato alle prestazioni di servizi a titolo oneroso).

Sul punto, possono richiamarsi le considerazioni svolte dalla Corte di Giustizia nella sentenza *Matysiak*, di cui alla causa C-229/15 del 16 giugno 2016, volta a stabilire *"se l'articolo 18, lettera c), Direttiva 2006/112/CE debba essere interpretato nel senso che, nel caso di cessazione dell'attività economica imponibile di un soggetto passivo, il possesso di beni da parte di questo, allorché tali beni hanno dato diritto a una detrazione dell'Iva al momento del loro acquisto, sia assimilabile a una cessione di beni effettuata a titolo oneroso e assoggettata all'Iva qualora il periodo di rettifica di cui all'articolo 187, Direttiva 2006/112/CE sia scaduto"*.

Si è trattato, in pratica, di accertare se la disposizione nazionale che dà attuazione al citato articolo 18, lettera c), Direttiva 2006/112/CE debba essere applicata allo scadere del termine per la rettifica che, conformemente all'articolo 187, § 1, comma 3, Direttiva 2006/112/CE può essere prorogato, per quanto riguarda i beni di investimento immobiliare, fino a 20 anni e che, in Italia, è pari a 10 anni.

La Corte, dopo avere ribadito che *"il principale obiettivo dell'articolo 18, lettera c), Direttiva 2006/112/CE è quello di evitare che beni che abbiano dato diritto a detrazione siano oggetto di un consumo finale non assoggettato a imposta a seguito della cessazione dell'attività imponibile, a prescindere dai motivi o dalle circostanze di essa"*, ha sottolineato che *"il meccanismo di rettifica previsto dalla Direttiva 2006/112/CE mira, a sua volta, ad aumentare la precisione delle detrazioni così da assicurare la neutralità dell'Iva, in modo che le operazioni effettuate nella fase anteriore continuino a dare luogo al diritto di detrazione soltanto nei limiti in cui esse siano destinate a fornire prestazioni soggette a una simile imposta. Tale meccanismo ha così lo scopo di stabilire una relazione stretta e diretta tra il diritto alla detrazione dell'Iva pagata a monte e l'impiego dei beni o dei servizi di cui trattasi per operazioni soggette a imposta a valle"*.

Dunque, *"il periodo di rettifica delle detrazioni previsto dall'articolo 187, Direttiva 2006/112/CE consente di evitare inesattezze nel calcolo delle detrazioni e dei vantaggi o svantaggi ingiustificati per il soggetto passivo quando, in particolare, successivamente alla dichiarazione intervengano variazioni degli elementi inizialmente presi in considerazione per determinare l'importo delle detrazioni. Tali mutamenti sono probabili specialmente nel caso dei beni d'investimento, che sono spesso utilizzati per diversi anni nel corso dei quali gli scopi cui essi sono destinati possono mutare"*.

Ne discende che *"la finalità dell'assoggettamento a imposta del possesso dei beni che hanno dato luogo alla detrazione in forza dell'articolo 18, lettera c), Direttiva 2006/112/CE si avvicina a quella del meccanismo di rettifica, posto che si tratta, da un lato, di evitare di procurare un indebito*

¹ Si veda l'articolo 19-bis2, D.P.R. 633/1972.

vantaggio economico al soggetto passivo rispetto a un consumatore finale che acquisti il bene pagando l'Iva e, dall'altro, di garantire una corrispondenza tra la detrazione dell'imposta a monte e la riscossione dell'imposta a valle

Tuttavia, il fatto che detti obiettivi siano analoghi non significa che il periodo previsto per la rettifica di una detrazione per mezzo di pagamenti frazionati su vari anni, in forza degli articoli da 184 a 187, Direttiva 2006/112/CE, possa essere considerato quale periodo di scadenza oltre il quale l'assoggettamento all'imposta in forza dell'articolo 18, lettera c), non sia più possibile".

Anzi, i giudici comunitari hanno concluso, esattamente all'opposto, che "l'articolo 18, lettera c), Direttiva 2006/112/CE deve essere interpretato nel senso che, in caso di cessazione dell'attività economica imponible di un soggetto passivo, il possesso di beni da parte di quest'ultimo, allorché tali beni hanno dato diritto a una detrazione dell'Iva al momento del loro acquisto, può essere assimilato a una cessione di beni effettuata a titolo oneroso e soggetta all'Iva, se il periodo di rettifica previsto dall'articolo 187, Direttiva 2006/112/CE è scaduto".

A favore di questa linea interpretativa, essi hanno osservato, innanzi tutto, che "dall'articolo 18, lettera c), Direttiva 2006/112/CE discende che il possesso di beni da parte di un soggetto passivo in caso di cessazione della sua attività economica imponible può essere assimilato a una cessione di beni effettuata a titolo oneroso, quando detti beni hanno dato diritto a una detrazione completa o parziale dell'Iva al momento del loro acquisto.

Il citato articolo 18, lettera c), Direttiva 2006/112/CE non prevede alcun'altra condizione, segnatamente connessa a un termine posteriore all'acquisto, durante il quale debba aver luogo il possesso successivo alla cessazione dell'attività perché questo possa essere assoggettato a imposta.

Detta disposizione, poi, per quanto riguarda la sua applicazione, non contiene alcun rinvio alle disposizioni concernenti la rettifica della detrazione di cui agli articoli da 184 a 192, Direttiva 2006/112/CE, a differenza dell'articolo 168-bis, § 1, comma 2, Direttiva 2006/112/CE in parola, che rinvia a tali disposizioni relativamente all'assoggettamento a imposta dell'uso privato di un bene immobile in forza dell'articolo 26, Direttiva 2006/112/CE.

Da ultimo, la rettifica delle detrazioni, che è effettuata, segnatamente, quando successivamente alla dichiarazione dell'Iva siano intervenute variazioni degli elementi presi in considerazione per la determinazione dell'importo dell'Iva e che mira ad assicurare che le detrazioni operate riflettano rigorosamente l'utilizzazione dei beni per le esigenze dell'impresa, è un meccanismo correttivo a posteriori, come rilevato dall'avvocato generale al § 28 delle sue conclusioni.

L'assoggettamento a imposta di cui all'articolo 18, lettera c), Direttiva 2006/112/CE, invece, non si fonda sulla premessa secondo cui la detrazione completa o parziale dell'Iva, operata al momento dell'acquisto di beni oggetto di possesso in caso di cessazione dell'attività economica imponible, sia superiore o inferiore a quella che il soggetto passivo aveva diritto di effettuare, bensì sulla realizzazione di una nuova operazione imponible alla data della cessazione dell'attività economica.

L'assoggettamento a imposta di cui all'articolo 18, lettera c), Direttiva 2006/112/CE tiene conto delle modifiche del valore degli attivi d'impresa, durante tutta la durata del loro uso per le attività di impresa, giacché, conformemente all'articolo 74, Direttiva 2006/112/CE, per le operazioni come quelle di cui all'articolo 18, lettera c), Direttiva 2006/112/CE, la base imponible è costituita dal prezzo di acquisto dei beni o di beni simili, ovvero, in mancanza del prezzo di acquisto, dal prezzo di costo, determinati nel momento in cui tali operazioni sono effettuate. La base imponible dell'operazione in caso di cessazione dell'attività economica imponible è il valore dei beni di cui trattasi determinato al momento della cessazione, che tiene quindi conto dell'evoluzione del valore di detti beni tra la loro acquisizione e la cessazione

Allo scopo di conseguire l'obiettivo di cui all'articolo 18, lettera c), Direttiva 2006/112/CE, che consiste nell'evitare che beni che hanno dato diritto a detrazione siano oggetto di un consumo finale non assoggettato a imposta a seguito della cessazione dell'attività economica imponible e a eliminare effettivamente qualunque disparità in materia di Iva tra i consumatori che acquistano i loro beni presso un altro soggetto passivo e quelli che li acquistano nell'ambito della propria impresa, l'assoggettamento a imposta previsto dall'articolo 18, lettera c), Direttiva 2006/112/CE deve aver

luogo, come rilevato dall'avvocato generale al § 34 delle sue conclusioni, quando un bene che abbia dato diritto a una detrazione dell'Iva conserva un valore residuo al momento della cessazione dell'attività economica imponibile, indipendentemente dal periodo trascorso tra la data dell'acquisizione di detto bene e quella della cessazione dell'attività stessa".

Trattamento Iva dei beni non assoggettati a imposta in sede di cessazione dell'attività

Il principio di diritto espresso dalla Corte di Giustizia in merito al divieto di applicazione della disciplina dell'autoconsumo da cessazione dell'attività in caso di effettuazione di operazioni nel corso della procedura di liquidazione del patrimonio aziendale porta con sé un interrogativo, ossia come debbano essere trattati i beni eventualmente non assoggettati a Iva in sede di cessazione dell'attività e di chiusura della relativa partita Iva. La Corte di Cassazione, con la sentenza n. 16149/2016, si è occupata della questione capovolgendo il proprio orientamento. Il caso esaminato è quello dell'imprenditore individuale che ha chiuso il numero di partita Iva senza assoggettare a imposta i beni già inviati in conto visione a un proprio cliente. L'articolo 35, comma 4, D.P.R. 633/1972 dispone che nell'ultima dichiarazione annuale occorre tenere conto anche dell'imposta dovuta per l'autoconsumo "esterno" dei beni che, eventualmente, residuino in capo all'imprenditore al termine delle operazioni di liquidazione dell'azienda. Nell'ottica dei verificatori, i beni non restituiti all'imprenditore devono considerarsi venduti siccome non autofatturati ai sensi dell'articolo 2, comma 2, n. 5), D.P.R. 633/1972 e, quindi, non confluiti nel proprio patrimonio personale/familiare. La pretesa erariale si pone in linea con la circolare n. 54/E/2002 (risposta 16.3), secondo cui le vicende successive all'acquisizione dei beni nel patrimonio privato dell'imprenditore sono irrilevanti ai fini impositivi. Ne discende, a *contrariis*, che i beni non autofatturati e, quindi, non autoconsumati mantengono rilievo agli effetti dell'Iva anche se l'operatore ha cessato l'attività e chiuso la posizione Iva. La Suprema Corte ha smentito tale impostazione in più occasioni, rilevando che la vendita intervenuta dopo l'estinzione dell'impresa non dà luogo a una operazione soggetta a imposta. In pratica, la destinazione imprenditoriale del bene è ormai venuta meno, per cui la cessione non può che riguardare un bene ricompreso nel patrimonio di un soggetto non più imprenditore. In particolare, sulla scia della sentenza n. 6198/1996, la sentenza n. 8145/1996 ha confermato che "l'articolo 2, n. 5, D.P.R. 633/1972, nel testo fissato dall'articolo 1, D.P.R. 687/1974, quando stabilisce la debenza dell'Iva rispetto alla destinazione dei beni dell'impresa al consumo personale (o familiare) dell'imprenditore, o ad altra finalità estranea al suo esercizio, e inoltre estende la relativa previsione al caso in cui siffatte evenienze siano provocate da cessazione dell'attività, non deroga alle indicate regole generali, ma ne esprime conferma, alla luce della persistenza in vita dell'impresa fino a che non si esaurisca la fase di liquidazione". Di conseguenza, "la vendita di un immobile, ove intervenga, come nella vicenda in esame, dopo detto momento, e quindi dopo l'estinzione dell'impresa nel cui esercizio è stato realizzato, non è riconducibile nelle ipotesi sopra delineate, dato che la perdita della destinazione imprenditoriale si è già determinata, e il successivo trasferimento configura alienazione di bene ormai compreso nel patrimonio di un soggetto non più imprenditore", sicché "tale trasferimento, pertanto, esula dall'area di applicazione dell'Iva, e, correlativamente, ai sensi (e nel vigore) dell'articolo 38, D.P.R. 634/1972, non si sottrae all'ordinaria tassazione di registro". Nel nuovo intervento della Cassazione, viene ribadito il principio dell'ultrattività della qualifica di soggetto Iva anche dopo la cessazione dell'attività che, a parte i dubbi sulle modalità di versamento dell'imposta all'Erario in assenza del numero di partita Iva, implica che lo status di soggetto passivo perduri sino al compimento di tutte le operazioni riconducibili alla pregressa attività d'impresa, sia passive sia attive. Per quanto attiene al fronte passivo, la tesi dei giudici di legittimità risulta avvalorata dalle indicazioni fornite dalla Corte di Giustizia nella sentenza Fini, di cui alla causa C-32/03 del 3 marzo 2005, ove si afferma che il nesso tra le operazioni passive e attive, tipico del principio dell'inerenza ai fini della detrazione, trova applicazione anche per il profilo soggettivo, impedendo che l'operatore possa considerarsi estinto, ancorché abbia cessato la propria attività, laddove continui a effettuare operazioni passive la cui inerenza sia sorta nel corso dell'esercizio dell'attività

economica. Specularmente, dal lato attivo, la sopravvivenza della soggettività passiva è coerente con il principio espresso dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione nella sentenza n. 8059/2016 e, dunque, deve ritenersi che lo status di operatore economico perduri sino all'esaurimento di tutte le operazioni dirette alla definizione dei rapporti giuridici pendenti e, in particolare, di quelli aventi a oggetto i crediti connessi alla fase di svolgimento dell'attività d'impresa. Sebbene il possesso del numero di partita Iva sia un elemento soltanto "formale", non idoneo a incidere né sulla detraibilità delle operazioni passive, né sull'imponibilità delle operazioni attive, le interpretazioni fornite dalla giurisprudenza unionale e nazionale evidenziano che la cessazione dell'attività (d'impresa o professionale) avviene quando tutte le operazioni siano compiute, dato che solo in tale momento la soggettività passiva dell'operatore viene definitivamente meno. È quindi coerente con questa conclusione ritenere ininfluenza la chiusura della posizione Iva per quelle operazioni che, essendo relative alla pregressa attività, mantengono rilevanza ai fini impositivi.

Detraibilità dell'Iva nelle more dell'estinzione dell'impresa

Le considerazioni che precedono consentono di ritenere definitivamente superata la posizione espressa dalla Corte di Cassazione nella sentenza n. 6938/2001, secondo cui il principio in base al quale la detrazione prescinde dall'effettuazione di operazioni attive si applica nel caso di gestione ordinaria della società e non anche nell'ipotesi in cui la società sia in stato di liquidazione. I giudici di legittimità hanno, infatti, affermato che *"lo stato di liquidazione della società e l'assenza di qualunque operazione imponibile da parte della medesima comportano, come dedotto dall'Amministrazione ricorrente, l'insussistenza del requisito del rapporto di inerenza o strumentalità delle operazioni passive all'esercizio di un'impresa, presentandosi la contribuente quale consumatrice finale dei beni e servizi acquistati"*. Ipotizzando una società di capitali che si trova in liquidazione volontaria e che nelle more della procedura, in attesa di ultimare le operazioni tipiche (in particolare, riscossione di crediti), sostiene i costi fisiologici di "esistenza" (compensi collegio sindacale, consulenza per bilancio e dichiarazioni fiscali, etc.), ovviamente assoggettati a Iva. Poiché la liquidazione dei beni materiali e immateriali, soggetta a Iva, è già avvenuta, la società si trova, sino alla sua cancellazione, a generare Iva a credito in relazione alle operazioni di acquisto di servizi di cui sopra, in assenza totale di operazioni attive imponibili. Aderendo al richiamato orientamento della Suprema Corte, la detrazione non sarebbe più esercitabile. Di contro, occorre sottolineare che la fase di liquidazione rappresenta il periodo conclusivo di vita dell'azienda, rispetto al quale le operazioni poste in essere sono preordinate al realizzo del patrimonio aziendale. Se, dunque, le operazioni (attive e passive) poste in essere durante tale fase fanno parte dell'attività d'impresa, la detrazione dell'imposta assolta sugli acquisti non può essere negata, atteso che, ai fini dell'esercizio di tale diritto, la fase estintiva della società è assimilabile a quella pre-operativa, rispetto alla quale è stata ripetutamente ribadita la detraibilità dell'Iva anche dalla stessa prassi amministrativa². A sostegno di questa conclusione, che sovverte quella espressa dalla sentenza n. 6938/2001, si richiama, in particolare, la giurisprudenza della Corte di Giustizia, secondo la quale i canoni di locazione immobiliare pagati dalla società in liquidazione devono essere considerati come facenti parte dell'attività d'impresa, legittimando quindi la detrazione³; si tratta di un principio che tutela la neutralità fiscale per l'attività d'impresa e che, ad avviso dei giudici comunitari, può essere disconosciuto nel solo caso in cui si dimostri, alla luce di elementi obiettivi, la finalità fraudolenta o abusiva sottesa all'esercizio della detrazione.

Riferimenti normativi

articolo 19, Direttiva 2006/112/CE

articolo 2, comma 2, n. 5 e 6, D.P.R. 633/1972

² Cfr. risoluzioni n. 124/E/1998 e n. 360210/1977.

³ Cfr. sentenza causa C-32/03 del 3 marzo 2005, cit..

L'organizzazione degli studi: dalle opportunità strategiche di settore *all Deming Cycle*

L'organizzazione dello studio professionale rappresenta una fase fondamentale e irrinunciabile che parte da un'analisi interna diretta alla definizione e al consolidamento di una strategia vincente che ne associ efficacia, remuneratività e professionalità.

Un'analisi o per meglio dire un'autoanalisi che non deve prescindere dal contesto sociale: si tratta di un percorso definibile secondo una ragionata considerazione della rivoluzione digitale di cui facciamo parte nella consapevolezza dunque, in primis, della società in cui viviamo: una società "liquida", dove per sopravvivere bisogna essere pronti a cogliere le numerose opportunità in atto.

Lo scenario economico italiano è caratterizzato prevalentemente da realtà economiche di piccole medie dimensioni: lo stesso si riflette esattamente sugli studi professionali i quali presentano al loro interno le più svariate tipicità, con strutture e forme giuridiche diverse tra loro. Ma di qualsiasi tipologia si parli, la loro gestione e organizzazione è un aspetto soggettivo fondamentale. La professione del dottore commercialista è negli ultimi anni sempre più sottoposta a una iper regolamentazione derivante da una complessità normativa in continuo aumento e una concorrenza inesorabile: ciò, conseguentemente, richiede sempre maggior responsabilità, trasparenza e specializzazione.

Uno studio professionale va visto come un'équipe, un gruppo unitario di persone con una *governance* chiara che definisca i ruoli, valorizzi e progetti il lavoro interno, che sia capace di innovare e sfruttare le proprie potenzialità interne ed esterne: ecco perché oggi più che mai risulta essenziale definire un piano strategico vincente. Contrariamente a quanto avviene in molti studi professionali, avere una strategia significa innanzitutto scegliere consapevolmente il modo di porsi e proporsi sul mercato. Avere una strategia significa dire di no.

La lettura prospettica del mercato da parte dello studio professionale consente di elaborare una appropriata strategia, alla quale consegue l'approntamento di un'organizzazione idonea alla sua realizzazione. La strategia, per essere agita, deve essere elaborata, aggiornata e comunicata alle proprie risorse e tradotta nella pianificazione di una serie di obiettivi misurabili.

Pianificare.. strategicamente¹

Ogni singolo studio professionale deve avere ben chiaro le 4 *best practice* basilari per pianificare strategicamente una attività in un'ottica di successo nel medio-lungo periodo: si tratta di 4 concetti chiari e precisi enunciati con la seguente tabella.

Vision	Come ci si vuole vedere nel proprio contesto
Swot analysis	Punti di forza, punti di debolezza, opportunità e rischi
Mission	Cosa fare per cogliere le opportunità
Aim	Strategie per perseguire la <i>mission</i>

Vision e *mission* sono le fondamenta della pianificazione da porre in essere: la *vision* è l'espressione stessa dell'assetto dello studio e ne rispecchia ideali, valori e aspirazioni. Esempio?

L'analisi *swot* è uno strumento molto importante che permette di valutare punti di forza, punti di

¹ Guida all'organizzazione dei piccoli e medi studi professionali – Cndcec traduzione della *Practice Management Guide* predisposta dallo *Small and Medium Practices Committee* dell'IFAC Modulo n. 1.

debolezza, opportunità e minacce secondo un'analisi, dunque, interna ed esterna approfondita. La *mission* rappresenta una guida operativa che comprende al suo interno gli obiettivi strategici misurabili prestabiliti e le modalità operative di azione che, consentono di raggiungere lo scopo prefissato.

L'*aim* è invece dove lo studio vuole andare nel futuro. È una dichiarazione di intenti, ad esempio vogliamo far crescere il *business* in Emilia Romagna.

Alla base di una pianificazione strategica di successo occorre dunque avere ben chiaro: la tipologia di servizio che si vuole offrire: approccio specialistico, generalista o differenziato con ciò che ciascuno di essi comporta; il *target* di clientela al quale rivolgere il proprio *business*; il personale e i collaboratori di studio che rappresentano il collante e il motore dell'attività e in ultimo ma non per ordine di importanza, il mercato di riferimento considerando l'era di cambiamento in atto sia dal punto di vista tecnologico sia dal punto di vista economico.

(Qmp) Quality management principle e Pdca

I 7 principi di qualità, definibili altresì *quality management principles*², rappresentano una guida al miglioramento delle prestazioni di uno studio di successo, il quale partendo da una conoscenza matura e consapevole della propria realtà, per una completa e oculata organizzazione, deve considerare questi 7 principi di seguito enunciati:

1. focalizzazione sul cliente: uno dei 7 aspetti fondamentali consiste nel definire chiaramente il proprio *target* di clientela in cui qualità, soddisfacimento dei requisiti del cliente e superamento delle loro aspettative sono le prerogative da raggiungere;
2. *leadership*: il *leader*, per potersi così denominare, deve essere in grado di garantisce unità di intenti e indirizzo, creando intorno a sé un gruppo omogeneo;
3. partecipazione attiva delle persone: il *team*, e la loro competenza, responsabilizzazione e impegno rappresentano il cuore dello studio in cui è importante creare una squadra vincente e motivata;
4. approccio per processi interrelati: il principio enunciato è un aspetto irrinunciabile per ottenere risultati costanti beneficiando così di una maggiore efficienza ed efficacia interna;
5. miglioramento continuativo incrementale: il miglioramento continuo è un indirizzo fondamentale da perseguire costantemente per il raggiungimento del proprio scopo grazie anche all'utilizzo di metodologie *ad hoc*;
6. processo decisionale basato sui dati di fatto: essenziale è l'assunzione di decisioni basate su dati e informazioni concrete, le quali produrranno, con maggiore probabilità, i risultati desiderati;
7. gestione della comunicazione: la creazione e il mantenimento di rapporti e relazioni interdipendenti assicurano un successo durevole.

In considerazione di quanto appena citato, determinante per il miglioramento continuativo incrementale è l'applicazione della metodologia Pdca.

Il termine Pdca è l'acronimo di (*Plan – do – check – act*), conosciuto come "ciclo di *Deming*" o "*Deming Cycle*" dal nome del suo ideatore William Edwards Deming, studioso della qualità applicata alle organizzazioni.

Tale metodologia, partendo dal presupposto di voler realizzare un approccio costruttivo per una specifica realtà professionale, ne analizza il possibile miglioramento attraverso la sua definizione implementazione e monitoraggio dello stato di avanzamento.

Le varie fasi di questo metodo di *problem solving* sono enunciate di seguito:

- fase *plan*: questa prima fase identifica e analizza il processo sulla base di dati e fatti validi e attendibili.

La stessa stabilisce obiettivi e azioni per fornire soluzioni conformi ai requisiti propri di indirizzo e politica dell'organizzazione, chiarendo da subito l'eventuale applicazione di azioni correttive.

Tale fase risponde al quesito: "*cosa fare e come*";

- fase *do*: consiste nell'implementazione di soluzioni definite e permetterne la preparazione di

² Tratto dalla norma Iso 9001-2015 sui sistemi di gestione della qualità.

interventi specifici;

Tale fase risponde al quesito: *"fare quanto pianificato"*;

- fase *check*: monitora le attività svolte a fronte degli interventi realizzati. Ne verifica la sostenibilità e analizza cosa può esser fatto per superare eventuali anomalie approfondendo e ridefinendo cosa non ha funzionato.

Tale fase risponde al quesito *"è stato fatto quanto pianificato?"*;

- fase *act*: tale ultima fase è diretta a rendere una prassi consolidata come pure opera al fine di incrementare continuamente il livello qualitativo. Se le soluzioni adottate hanno funzionato, si standardizza il miglioramento applicandolo definitivamente: si procede dunque a un monitoraggio costruttivo volto anche all'individuazione di ulteriori nuove opportunità.

Tale fase risponde all'ultimo quesito: *"come migliorare in modo continuo?"*.

Conclusioni

Per concludere dunque è chiaro che ogni singolo studio deve ambire a una propria strategia di sostenibilità e crescita in considerazione della struttura e forma giuridica a esso più consona, in un'ottica costruttiva di medio-lungo periodo.

Il tutto basandosi su un fondamento logico di condivisione e allineamento sulla direzione, strategie, politiche e procedure da porre in essere consapevoli dei rischi dell'attività, delle potenzialità del personale e dei collaboratori di studio, dell'importanza sia di creare una rete affidabile e continuativa di relazioni oltre che interne anche esterne con la clientela sia delle tecnologie attuali.

Ogni studio deve saper cogliere, accogliere e far propri i cambiamenti repentini del mercato, l'innovazione continua e le opportunità che tutto questo genera: perché di questo si deve parlare, di opportunità.

Solo così i professionisti potranno essere "camaleonti" del cambiamento e vedere in esso non limiti ma potenzialità da sfruttare strategicamente per ottenere quel margine commerciale che crea autorevolezza e attribuisce un carattere di peculiarità nei confronti dei *competitors*.

Secondo l'orientamento della Suprema Corte le carenze del verbale assembleare costituiscono motivo di annullabilità delle delibere societarie

Preliminarmente, occorre osservare che la contrarietà alla legge della delibera non provoca - diversamente da quanto previsto per il contratto - la nullità della stessa, bensì la sola annullabilità.

L'intera disciplina codicistica delle società, anche quella ante riforma L. 206/2003, è sempre stata connotata della volontà da parte del Legislatore di "salvare" le delibere adottate dalla società, permanendo la netta differenziazione della disciplina normativa contenuta negli articoli 1418 ss. e le nullità in materia societaria, nella quale è assolutamente prevalente l'esigenza di dare stabilità agli effetti delle delibere e di contenere, in termini temporali, le incertezze derivanti da una possibile azione di impugnativa.

In base a quanto precede, mentre nella disciplina del contratto, la nullità rappresenta il rimedio di carattere generale e l'annullabilità il rimedio di carattere speciale, in materia societaria l'invalidità si sostanzia normalmente nella annullabilità della deliberazione e la nullità in un rimedio. È considerata causa di annullabilità di una delibera assembleare la sola non conformità della stessa alla legge o allo statuto.

Sul punto, è intervenuta la sentenza della Suprema Corte n. 603/2017 secondo cui: "è annullabile la delibera assembleare il cui verbale non indica l'identità dei partecipanti all'assemblea, anche in un foglio di presenze richiamato o accluso, e cioè materialmente congiunto, allo stesso".

Il Massimo Collegio, nell'affrontare la questione ha richiamato l'articolo 2375, comma 1, cod. civ., nel testo modificato dalla riforma del 2003 (le deliberazioni dell'assemblea devono constare da verbale sottoscritto dal presidente e dal segretario o dal notaio. Il verbale deve indicare la data dell'assemblea e, anche in allegato, l'identità dei partecipanti e il capitale rappresentato da ciascuno; deve altresì indicare le modalità e il risultato delle votazioni e deve consentire, anche per allegato, l'identificazione dei soci favorevoli, astenuti o dissenzienti), ossia il fatto che il contenuto del verbale di assemblea in relazione alla identificazione dei partecipanti espressamente richiede che l'identità dei partecipanti all'assemblea risulti dal verbale o da un allegato allo stesso.

Il pronunciamento, inoltre, ha richiamato il disposto dell'articolo 2377, comma 5, n. 3, cod. civ. (la deliberazione non può essere annullata: *omissis*.....per l'incompletezza o l'inesattezza del verbale, salvo che impediscano l'accertamento del contenuto, degli effetti e della validità della deliberazione). La vicenda processuale ha trovato origine dall'impugnazione di 2 delibere assembleari, che riguardavano la nomina dell'amministratore unico e l'approvazione del bilancio di esercizio.

Secondo parte attrice, in violazione dell'articolo 2375, comma 1, cod. civ., nei verbali delle assemblee non erano stati indicati i nominativi dei soci che avevano partecipato alle predette assemblee. La società, costituitasi in giudizio, ha sostenuto che, ai fini della corretta indicazione dei nominativi dei soci, era sufficiente la sottoscrizione dei fogli presenza allegati ai verbali delle 2 assemblee.

Il Tribunale ha accolto la domanda dell'attrice annullando le delibere impugnate con sentenza confermata dalla Corte d'Appello.

Avverso quest'ultima sentenza, la società con ricorso ha adito la Corte di Cassazione, censurando il ragionamento del secondo giudice laddove quest'ultimo aveva ritenuto - erroneamente - che il foglio presenze, solo perché non menzionato nel verbale, non potesse essere considerato un allegato di questo. Secondo il ricorrente, inoltre, i verbali delle delibere impugnate erano chiari e la semplice omissione dell'indicazione dei nominativi dei soci intervenuti non poteva impedire l'ac-

certamento del contenuto, degli effetti e della validità delle delibere, tenuto conto, come nel caso di specie, che le deliberazioni erano state adottate all'unanimità dei presenti e, dunque, con una maggioranza schiacciante. In buona sostanza, secondo la ricorrente l'incompletezza del verbale relativamente all'elenco dei soci intervenuti non poteva ostacolare l'accertamento della validità delle deliberazioni. La Suprema Corte non ha ritenuto di condividere le su indicate censure, affermando, sulla scorta dell'articolo 2375, cod. civ., che la nuova formulazione di tale disposizione rappresenta il superamento del dibattito dottrinale e giurisprudenziale relativo al contenuto del verbale. Infatti, la querelle era sorta in funzione dell'ambiguità della precedente disposizione, che consentiva opposte conclusioni sulla questione dell'analiticità o sinteticità del verbale. Al riguardo, la giurisprudenza formatasi sull'argomento era divisa tra l'orientamento secondo cui l'elenco dei soci non doveva necessariamente essere allegato al verbale (così Cassazione n. 5542/1997 e n. 16393/2007) secondo cui *"pur negando il cosiddetto carattere analitico del verbale delle assemblee societarie ed escludendo, pertanto, che a esso possa attribuirsi lo scopo e l'efficacia di mezzo di documentazione posto a tutela dei soci dissenzienti o assenti e comunque delle minoranze che non abbiano votato a favore, deve tuttavia riconoscersi che la società è tenuta a conservare non solo la documentazione relativa alle deleghe di rappresentanza, ma anche quella concernente la verifica del diritto di intervento dei soci; l'elenco dei soci ammessi e partecipanti, idoneamente formato dagli organi della società e conservato ai suoi atti, costituisce la fonte primaria di prova della composizione dell'assemblea e indirettamente delle assenze"* e merito (Tribunale di Napoli 14 dicembre 2007 e Tribunale di Salerno 16 aprile 2007) secondo cui *"pur avendo il verbale carattere analitico, non è necessario che esso contenga l'identificazione dei soci favorevoli, astenuti o dissenzienti potendo tale identificazione essere indicata anche in allegato"* e quello che, invece, riteneva l'indicazione dei partecipanti un elemento essenziale della verbalizzazione. Su questo punto si era espressa la Suprema Corte (n. 8370/2000 e n. 15950/2007) secondo cui era richiesta l'indicazione analitica dei soggetti intervenuti all'assemblea poiché: *"il verbale dell'assemblea di società di capitali ha carattere analitico e deve necessariamente contenere l'elenco nominativo dei soci che hanno partecipato, in proprio o per delega, alla riunione assembleare"*. Secondo la pronuncia in commento è stato ritenuto che il contrasto è ormai definitivamente superato dal nuovo testo del citato articolo 2375, cod. civ., il quale espressamente prevede l'indicazione dell'identità dei partecipanti all'assemblea e dei soci favorevoli, astenuti o dissenzienti nel verbale o in un allegato di esso, con la conseguenza che tale mancanza giustifica di per sé l'annullamento della delibera. Il socio ha, quindi, un interesse concreto a verificare se i voti siano stati validamente espressi da soggetti legittimati e l'identificazione dei soci a verbale ne costituisce lo strumento principe attraverso cui esso è posto in condizione di valutare se ricorrono le condizioni per impugnare la delibera assunta. Con le citate disposizioni normative, il Legislatore ha voluto riallineare gli equilibri presenti all'interno dell'assemblea conferendo ai soci assenti il potere di verificare la sussistenza delle condizioni necessarie per la validità delle deliberazioni. Osserva, inoltre, la Corte che l'articolo 2375, cod. civ. non solo prescrive l'allegazione del foglio presenze, ma richiede che tale foglio faccia corpo unico con il verbale, costituendone parte integrante. A tale riguardo, il documento deve essere espressamente richiamato nel verbale o, almeno, materialmente congiunto allo stesso.

In funzione di quanto sopra esposto, la Cassazione ha respinto il ricorso confermando l'annullamento delle delibere impugnate. Conclusivamente, da quanto precede, significativa appare l'impostazione giurisprudenziale di legittimità che tende a privilegiare l'interesse dei soci assenti a impugnare una delibera ogniqualvolta il relativo verbale non assicuri la concreta e immediata conoscenza di quanto avvenuto in assemblea.

Riferimenti normativi

articolo 2377, comma 5, n. 3, cod. civ.

articolo 2375, comma 1, cod. civ.

Le segnalazioni da spesometro e gli accertamenti conseguenti: aspetti pratici e applicativi

Lo strumento dello spesometro, nelle prime applicazioni accertative, si è rivelato certamente efficace per intercettare anzitutto le casistiche "critiche", quali gli utilizzi di false fatturazioni ovvero i rapporti intercorsi con soggetti aventi partite Iva non più attive. Allo stesso tempo, le informazioni presenti in Anagrafe tributaria vengono utilizzate per procedere ai controlli fiscali nei confronti dei soggetti che hanno commesso particolari inadempimenti, in primo luogo coloro che hanno omissso la dichiarazione dei redditi. In questa direzione, però, si rendono necessarie adeguate cautele da parte degli organi di controllo, onde giungere ad accertamenti che siano orientati costituzionalmente sul piano dei recuperi effettuati. Diviene pertanto fondamentale eseguire giuste riflessioni sulla tematica, per poter gestire in maniera congrua l'intero iter di formazione dell'accertamento.

Premessa

La perdurante crisi economica ha reso non semplice la vita di diverse aziende italiane. Escludendo le casistiche in cui si è optato per il ricorso a strade non lecite al fine di aggirare la problematica fiscale, come nelle ipotesi di utilizzo di false fatture, spesso in sede di accertamento si sono incrociate situazioni in cui le imprese attanagliate dai debiti hanno "preferito" non eseguire adempimenti di sorta, omettendo i versamenti e soprattutto non procedendo alla redazione della dichiarazione dei redditi. Trattasi di un'omissione certamente grave, che oggi incontra un'arma molto affilata da parte dell'Amministrazione finanziaria per eseguire adeguati controlli. Infatti in considerazione dell'avvenuta omessa dichiarazione, gli uffici dell'Agenzia delle entrate, sulla base delle informazioni desumibili dal c.d. "spesometro" presenti in Anagrafe tributaria, provvedono a ricostruire il presunto ammontare delle operazioni imponibili attive fondandosi sulle comunicazioni ricevute dai clienti del soggetto sottoposto a controllo. Procedendo in tal modo, gli uffici rideterminano sia ai fini delle imposte sui redditi sia ai fini Iva i presunti ammontari evasi, mediante una ricostruzione "induttiva" operata rispettivamente ai sensi degli articoli 39, comma 2, D.P.R. 600/1973 e 55, D.P.R. 633/1972.

La problematica di una simile tipologia di accertamento non è di poco conto, posto che diviene onere del contribuente illustrare da un lato la sussistenza dei costi sostenuti nello svolgimento dell'attività, magari non risultanti in Anagrafe tributaria a causa di specifiche cause di esonero nella comunicazione o perché trattasi di soggetti fornitori stranieri non tenuti agli adempimenti italiani, dall'altro la spettanza dell'eventuale Iva a credito riferita alle operazioni imponibili passive, che sovente gli uffici, in presenza di dichiarazioni "omesse", non riconoscono.

Sul punto siano subito consentiti 2 brevi notazioni, nel prosieguo approfondite:

- l'eventuale non considerazione, in via induttiva, di un ammontare di componenti negativi congrui allo svolgimento dell'attività non appare una conclusione condivisibile da parte dell'ente accertatore, dovendosi subito opporre a una simile tesi invocando i conclamati indirizzi di prassi e giurisprudenza che impongono il riconoscimento dell'incidenza dei costi necessari;
- anche sul fronte Iva l'ufficio non può non riconoscere la detraibilità dell'Iva afferente le operazioni passive, laddove l'Iva medesima sia stata regolarmente assolta e le violazioni del contribuente sono di carattere meramente formale, mentre l'acquisto e il pagamento dell'imposta sono adeguatamente dimostrati o comunque conosciuti al Fisco.

L'accertamento induttivo: il rispetto della "giusta tassazione" ex articolo 53, Costituzione e il necessario riconoscimento dei costi

L'articolo 53, Costituzione è chiaro e impone il criterio di progressività del prelievo fiscale in funzione del reale reddito conseguito, non essendo ammessi accertamenti spropositati e irrazionali nel risultato reddituale raggiunto.

A fronte di un'omessa dichiarazione, l'avviso di accertamento emanato dall'Amministrazione finanziaria è di tipo "induttivo".

Tale tipologia di accertamento, come da sempre insegna la Corte Costituzionale, deve necessariamente riconoscere al contribuente un adeguato ammontare di costi, consono e proporzionale allo svolgimento dell'attività, in ossequio al principio di capacità contributiva (sentenza Corte Costituzionale n. 225/2005): *"in caso di accertamento induttivo, si deve tenere conto - in ossequio al principio di capacità contributiva - non solo dei maggiori ricavi ma anche della incidenza percentuale dei costi relativi, che vanno, dunque, detratti"*. L'assunto è stato recepito e fatto proprio anche dall'Amministrazione finanziaria in diversi documenti di prassi, tra cui sicuramente rilevanti sono le conclusioni contenute nella circolare n. 32/E/2006, nonché dalla giurisprudenza della Corte di Cassazione, nel prosieguo richiamate. L'accertamento induttivo consente di abbandonare le scritture contabili e di procedere a una ricostruzione accertativa fondata su qualsiasi informazione disponibile per l'ente accertatore. Allo stesso tempo, però, l'ente accertatore, in ossequio alla sua finalità prioritaria, ossia proprio garantire il rispetto del principio di capacità contributiva di cui all'articolo 53, Costituzione, è tenuto a riconoscere induttivamente un ammontare di costi proporzionali allo svolgimento ordinario dell'attività di cui si discute. L'assenza di cautele nell'emanazione dell'accertamento può condurre all'utilizzo di un metodo induttivo fortemente squilibrato e iniquo in relazione al riscontro dei componenti negativi, a maggior ragione quando il sistema informativo dell'Amministrazione finanziaria non risulta adeguato su tale fronte, essendo sufficiente pensare alle varie casistiche in cui lo spesometro non si attua, sia per esoneri soggettivi e/o oggettivi, sia quando i fornitori del contribuente accertato sono stranieri non tenuti all'adempimento. In termini pratici, l'accertamento induttivo non può tradursi in accertamento indiscriminato e irrazionale, ma deve sempre essere incanalato nei giusti (e inviolabili) binari della legittimità costituzionale.

La prima necessità che interviene è l'adeguata comprensione delle modalità di svolgimento dell'attività sottoposta a controllo per successivamente riscontrare il presunto reddito sulla base di soluzioni alternative che transitano o meno per la presenza di adeguata documentazione giustificatrice. In assenza di documentazione riferita ai componenti negativi, sono almeno 2 le metodologie di ricostruzione ammesse sul piano della giurisprudenza di legittimità della Corte di Cassazione:

- il ricorso alle medie del settore di appartenenza, da cui derivare la redditività media;
 - l'utilizzo delle medie dichiarate dalla società sottoposta a controllo in altre annualità.
- Entrambe le metodologie hanno un comune denominatore: riconoscere una incidenza percentuale di componenti negativi *"a forfait"*, da riferire ai costi che a vario titolo possono servire per lo svolgimento dell'attività (si pensi all'acquisto di merci/prodotti e servizi, all'impiego del personale, agli ammortamenti, etc.). Operando in tal modo l'ufficio accertatore giunge a conclusioni:

- razionali e logiche, tanto da essere premiate da costante giurisprudenza;
- nel solco della legittimità costituzionale di cui all'articolo 53, Costituzione.

In alternativa, il contribuente, pur in presenza di un'omessa dichiarazione, ben potrebbe avere la disponibilità della documentazione dei costi, o ancora avere le corrette scritture contabili di supporto, senza dimenticare le informazioni comunque presenti in Anagrafe tributaria. Due gli scenari minimi ipotizzabili, che possono eventualmente tradursi anche in una terza soluzione *"mixata"*:

- in sede di accertamento l'ufficio riconosce, quali componenti negativi, tutte le informazioni in tal senso presenti in Anagrafe tributaria. Si pensi alle segnalazioni da spesometro provenienti dai fornitori del contribuente, alle certificazioni dei compensi rilasciati dal medesimo contribuente, alle segnalazioni di vario genere (come le informazioni provenienti dai fornitori di utenze o dagli

istituti di credito per quanto concerne i leasing, etc.);

- in assenza delle predette informazioni, in base alla documentazione contabile prodotta dal contribuente (fatture, ricevute e altra documentazione probatoria), sono riconosciuti, appunto, i costi documentati;
- come terza soluzione ottimale, un idoneo *mix* tra informazioni disponibili e altri documenti di costo del contribuente (ad esempio, si pensi ai costi, come quelli provenienti da fornitori esteri, che non sono presenti in Anagrafe tributaria).

Laddove ciò non dovesse accadere, anche in parte, si sarebbe in presenza di una violazione dei principi fondamentali in materia di determinazione del reddito all'interno di un accertamento induttivo puro.

Si pensi alla mancata considerazione dei costi indispensabili per l'attività svolta (ad esempio, in un caso concreto accertativo riferito all'omessa dichiarazione di una società operante nei trasporti marittimi, l'ufficio accertatore ha deciso di non accettare la documentazione afferente il nolo delle navi). È appena il caso di sottolineare che disconoscere simili costi significa creare una frattura logica insanabile nell'accertamento: i ricavi accertati e desunti dalle segnalazioni dell'Anagrafe tributaria, infatti, intanto sussistono in quanto riguardano trasporti marittimi, che per essere eseguiti necessitano di navi utilizzate; ritenere assenti i costi delle navi significa ritenere assenti i trasporti fatturati, con dunque inesistenza dei ricavi.

È il più classico degli "ossimori", una contraddizione di termini e di ragionamento che travolge qualsiasi deduzione logica: unire i 2 elementi, ossia gli avvenuti trasporti marittimi in assenza del noleggio delle navi, significa rendere impossibile il principio dell'*id quod plerumque accidit*, che governa ogni accertamento induttivo, fosse anche fondato sulle presunzioni c.d. "semplicissime".

Peraltro il riconoscimento dei costi non è minimamente influenzato sia dall'assenza della dichiarazione, sia dall'eventuale assenza delle scritture contabili. In ciò è chiaro l'articolo 109, comma 4, lettera b), Tuir, secondo cui: *"le spese e gli oneri specificamente afferenti i ricavi e gli altri proventi, che pur non risultando imputati al Conto economico concorrono a formare il reddito, sono ammessi in deduzione se e nella misura in cui risultano da elementi certi e precisi"*.

In merito, si segnala anzitutto, nella prassi amministrativa, quanto precisato dal Mef con la circolare n. 271/1997 al § 3, intitolato *"Accertamento del reddito d'impresa in presenza di costi non contabilizzati"* laddove chiaramente si legge *"Con riferimento, infine, ai costi non contabilizzati presi a base per la ricostruzione dei ricavi, il problema, sorto in vigenza dell'articolo 74, D.P.R. 597/1973, appare superato in seguito alla disciplina della materia dettata dall'articolo 75, comma 4, Tuir ... Inoltre, dalla data di entrata in vigore del D.P.R. 695/1996 che prevede all'articolo 5 l'abrogazione del comma 6 dell'articolo 75, Tuir, i costi afferenti i maggiori ricavi accertati sono deducibili anche se non registrati o registrati irregolarmente nelle apposite scritture contabili previste ai fini delle imposte sui redditi"*. Ma il principale è più rilevante intervento dell'Agenzia delle entrate è contenuto nella circolare n. 32/E/2006 (parte terza, § 5.5), emanata con riferimento alle procedura delle indagini finanziarie, laddove è stato precisato che l'ufficio procedente può operare un possibile riconoscimento di componenti negativi soltanto se è fornita da parte del contribuente prova certa: *"Tuttavia, qualora a fronte di un prelevamento il contribuente indichi come beneficiario un fornitore di cui non ha provveduto a rilevare nei registri contabili le relative operazioni di acquisto, ma di cui fornisce successivamente, in via extracontabile, documentazione probante, l'ufficio procedente dovrà invece riconoscere detto costo in coerenza con i criteri della ricostruzione analitico-induttiva del reddito ai sensi della citata lettera d)"*. Il documento di prassi richiama peraltro la sentenza della Corte di Cassazione n. 18016/2005, che a sua volta è esplicita nell'affermare *"In punto di onere della prova circa l'esistenza e la deducibilità dei costi, vedi Cassazione n. 11514/2001 secondo cui l'onere della prova dei presupposti dei costi e oneri deducibili concorrenti alla formazione del reddito di impresa, ivi compresa la loro inerenza e la loro diretta imputazione ad attività produttive di ricavi, incombe al contribuente. Nello stesso senso, Cassazione n. 16918/2001: in tema di accertamento delle imposte sui redditi e con ri-*

guardo alla determinazione del reddito di impresa, l'onere della prova circa l'esistenza di fatti che danno luogo a oneri e costi deducibili, ivi compreso il requisito dell'inerenza, incombe al contribuente che invoca la deducibilità".

Può dunque affermarsi che giurisprudenza e prassi sono pacifiche nel rilevare che le scritture contabili, stante il chiaro disposto dell'articolo 109, Tuir, non sono dirimenti ai fini del riconoscimento dei componenti negativi, essendo invece fondamentale la produzione di elementi certi e precisi, quali appunto le fatture e la dimostrazione dell'inerenza dei costi sostenuti.

La richiamata circolare n. 32/E/2006, inoltre, sempre al § 5.5, è significativa nella parte in cui afferma che in caso di accertamento induttivo *"l'ufficio non può non tenere conto, soprattutto in assenza di documentazione certa, di un'incidenza percentuale di costi presunti a fronte dei maggiori ricavi accertati; regola che, ovviamente, vale anche se in tutto o in parte i maggiori ricavi siano stati assunti tramite indagini bancarie. È appena il caso di ribadire che tale riconoscimento resta escluso ai fini Iva poiché nel meccanismo di tale tributo la base imponibile è costituita dall'insieme dei soli corrispettivi dovuti al cedente o al prestatore (Cassazione n. 7973/2001). Trattasi di un criterio che presuppone per la determinazione del reddito da parte dell'impresa la imprescindibile esistenza di un costo a cui corrisponde l'investimento che ha generato il ricavo, atteso che diversamente opinando siffatta determinazione si rivelerebbe confliggente con il principio di capacità contributiva di cui agli articoli 3 e 53, Costituzione".*

La "ricostruzione" dei costi, in particolare, dovrebbe essere condotta sull'analisi dell'attività posta concretamente in essere dal contribuente, considerando, ad esempio, l'utilizzo di beni strumentali che si trovavano nella disponibilità dell'imprenditore (immobili, autovetture, autocarri eccetera), i relativi oneri di gestione e la necessità o meno di acquistare merci, materie prime o semilavorati al fine di realizzare l'attività produttiva. La giurisprudenza della Corte di Cassazione sul punto si è sempre espressa sulle stesse posizioni dell'Amministrazione finanziaria ritenendo necessario, nel caso di accertamento induttivo, il riconoscimento dei componenti negativi. Ad esempio, nella massima della sentenza n. 19602/2003 si legge *"la rettifica di essa da parte dell'Amministrazione finanziaria, a mezzo di accertamento induttivo, deve essere effettuata mediante ricostruzione, anche in via analitica, di tutte le voci che hanno determinato il reddito imponibile, ovvero prendendo in considerazione tutte le componenti infedelmente dichiarate, sia che esso giovi all'Amministrazione consentendo il recupero a tassazione di porzioni di reddito sottratte all'imposizione, sia che giovi al contribuente, determinando un abbattimento della base imponibile e del relativo tributo".*

Ne deriva, in conclusione, che nelle ipotesi di accertamento induttivo riferito a casistiche di omesse dichiarazioni, se è vero che la ricostruzione delle operazioni imponibili attive può legittimamente transitare per le informazioni presenti in Anagrafe tributaria e derivanti dal c.d. spesometro, è altrettanto vero che l'ufficio procedente deve sempre riconoscere al contribuente l'adeguato ammontare di costi utili allo svolgimento dell'attività, sia avendo riguardo ai costi segnalati dal medesimo spesometro, sia considerando la documentazione probatoria prodotta dal contribuente.

Il riconoscimento in ogni caso degli errori a favore del contribuente

Il riconoscimento dei costi diviene inoltre elemento prioritario alla luce delle recenti novità normative in materia di accertamento. L'articolo 2, comma 8-bis, D.P.R. 322/1998, introdotto dal D.L. 193/2016, reca una disposizione dirimente: *"Resta ferma in ogni caso per il contribuente la possibilità di far valere, anche in sede di accertamento o di giudizio, eventuali errori, di fatto o di diritto, che abbiano inciso sull'obbligazione tributaria, determinando l'indicazione di un maggiore imponibile, di un maggiore debito d'imposta o, comunque, di un minore credito".*

La previsione dianzi riportata è chiaramente ispirata al principio Costituzionale della progressività impositiva, sancita dal più volte richiamato articolo 53. Onde evitare tassazioni inique o spropositate nelle risultanze, la novella normativa concede al contribuente la possibilità di farsi riconoscere gli errori (come nelle ipotesi di mancata contabilizzazione di costi) che incidono negativamente

sull'obbligazione tributaria.

La presentazione sia nella fase endoprocedimentale di formazione dell'accertamento, sia in sede di adesione, che ancora in sede contenziosa, di documentazione difensiva assolve a quanto stabilito dal predetto comma 8-bis, articolo 2, D.P.R. 322/1998, traducendosi di fatto nella richiesta del riconoscimento dei componenti negativi erroneamente non contabilizzati e non indicati in dichiarazione.

Dal che discende nell'ordine che un ufficio accertatore dovrebbe:

- pur sempre emanare un accertamento induttivo costituzionalmente orientato, riconoscendo un adeguato ammontare di costi necessari per l'attività svolta. In tale direzione costante è la posizione della Corte di Cassazione, da ultimo ribadita nella sentenza n. 1323/2018;
- in ogni caso, riconoscere in deduzione i componenti negativi documentati in sede di adesione;
- infine, applicare il nuovo comma 8-bis dell'articolo 2, D.P.R. 322/1998 e accogliere la richiesta di deduzione dei costi, trattandosi di un chiaro errore di fatto che incide negativamente sulla determinazione dell'obbligazione tributaria.

Il tutto peraltro tenendo presente anche la consolidata posizione della giurisprudenza della Corte di Cassazione, da ultimo ribadita con la sentenza n. 2220/2018, secondo cui in riferimento alle dichiarazioni dei redditi *"il contribuente può far valere eventuali vizi commessi nella redazione della stessa, che attengano al merito della pretesa tributaria, anche in sede contenziosa indipendentemente dal rispetto dei termini per la presentazione dell'emenda ... Sulla questione sono poi intervenute nel 2016 le SS. UU. che ... hanno anche affermato che il contribuente, indipendentemente dalle modalità e termini di cui alla dichiarazione integrativa ... in sede contenziosa può sempre opporsi alla maggiore pretesa tributaria dell'Amministrazione finanziaria, allegando errori, di fatto o di diritto, commessi nella redazione della dichiarazione, incidenti sull'obbligazione tributaria"*.

Il riconoscimento dell'Iva in detrazione

Ai fini Iva diviene importante richiamare la citata sentenza n. 1323/2018 che ha altresì il pregio di aver evidenziato che nell'ambito di una corretta lettura dell'articolo 55, D.P.R. 633/1972, le violazioni formali non possono incidere negativamente sul diritto alla detrazione, come nel caso della omessa dichiarazione, della non corretta annotazione dei documenti nelle liquidazioni periodiche o delle erronee registrazioni della fattura d'acquisto (nella stessa direzione si è posta la Cassazione n. 18924/2015).

Ciò in quanto deve essere rispettato l'orientamento espresso dalla Corte di Giustizia Europea, secondo cui le violazioni formali non incidono sulla neutralità del tributo, salvo che impediscano l'accertamento dei requisiti sostanziali per la detrazione (sentenza Ecotrade relativa alle cause C-95/07 e C-96/07).

L'eventuale erronea interpretazione dell'articolo 55, D.P.R. 633/1972 in caso di accertamento riferito a dichiarazioni omesse è di tutta evidenza, laddove l'ufficio accertatore non riconosca in detrazione l'Iva esistente sulle fatture d'acquisto ricevute dal contribuente con particolare riguardo non soltanto a quelle prodotte dalla parte, ma anche a quelle relativamente alle quali già in Anagrafe tributaria, mediante il c.d. "spesometro", era dato debito conto sia delle informazioni necessarie, sia dell'assolvimento dell'Iva relativa.

In simili evenienze l'Amministrazione finanziaria ha piena contezza dell'Iva che è stata riaddebitata dai fornitori al contribuente accertato, essendo dette informazioni riscontrabili mediante lo spesometro e allo stesso tempo ha anche contezza che tale Iva è stata regolarmente assolta dai fornitori medesimi. L'ufficio dunque:

- è a conoscenza della completa neutralità dell'Iva di cui si discute, non esistendo operazione fraudolenta di sorta (altrimenti lo stesso ufficio si sarebbe attivato per recuperare l'Iva dai soggetti emittenti le fatture e che non hanno adempiuto ai relativi obblighi, in primo luogo il versamento dell'imposta);

- non ha nessun impedimento sostanziale nell'esercizio della propria attività di controllo su detti importi.

La sola conclusione logica, orientata secondo i dettami della Corte di Giustizia Europea, è che l'ufficio deve riconoscere in detrazione l'Iva a credito del contribuente come risultante dallo spesometro e dai documenti di spesa comunque prodotti, onde giungere a una corretta applicazione dell'articolo 55, D.P.R. 633/1972.

Riferimenti normativi

articolo 39, comma 2, D.P.R. 600/1973

articolo 55, D.P.R. 633/1972

circolare n. 32/E/2006

articolo 2, comma 2-*bis*, D.P.R. 322/1998

Separazione delle attività e riflessi sul pro rata nel comparto immobiliare

Per effetto delle modifiche apportate con il D.L. 1/2012 ("Decreto liberalizzazioni") e successivamente con il D.L. 83/2012 vengono risolte molte delle criticità che si erano create in seguito alle disposizioni contenute nel D.L. 223/2006, con il quale a partire dal 4 luglio 2006 si era determinata una diffusa applicazione del regime di esenzione Iva nel comparto immobiliare. Per contenere gli effetti negativi, in casi numerosi, di un "inevitabile" applicazione del meccanismo del pro rata, la separazione delle attività ai sensi dell'articolo 36, Decreto Iva ha rappresentato e rappresenta tuttora una valida soluzione. Partendo dalle evoluzioni intervenute da ultimo con il D.L. 1/2012 andiamo con il presente contributo ad analizzare le caratteristiche e il funzionamento delle regole di separazione che il Legislatore ha dettato con specifico riferimento alle operazioni tipiche del comparto immobiliare.

La svolta attuata con il Decreto Liberalizzazioni

Con l'articolo 57, D.L. 1/2012 (cosiddetto "Decreto Liberalizzazioni") il Legislatore ha introdotto, con decorrenza 24 gennaio 2012, nuove misure finalizzate alla riduzione degli effetti negativi che la previsione di una generalizzata esenzione nel comparto immobiliare introdotta con il D.L. 223/2006 (in particolare quella attinente agli immobili di civile abitazione) ha generato per oltre un quinquennio.

Il citato intervento normativo, la cui portata avrebbe potuto (e dovuto) andare decisamente oltre, interviene su 2 aspetti:

1. il primo riguarda la disciplina dell'esenzione prevista per le locazioni e le cessioni di immobili di civile abitazione: intervenendo sulle previsioni contenute nei punti 8) e 8-bis), articolo 10, D.P.R. 633/1972 viene esteso il regime di imponibilità ma limitatamente ai soli alloggi sociali (cosiddetto *housing* sociale);
2. il secondo si riferisce alla modifica apportata all'articolo 36, D.P.R. 633/1972, che al comma 3 ora estende anche ai soggetti che effettuano operazioni di cessione di immobili sia di civile abitazione sia strumentali (le c.d. immobiliari di compravendita) la possibilità di ricorrere allo strumento della separazione ai fini Iva per ovviare alle spesso negative conseguenze derivanti dall'applicazione del pro rata generale di detrazione disciplinato dagli articoli 19, comma 5 e 19-bis, D.P.R. 633/1972.

Un primo aspetto da tenere in considerazione è la precisa individuazione della decorrenza delle nuove disposizioni.

Il comma 3, articolo 36, D.P.R. 633/1972 dispone che: *"i soggetti che esercitano più imprese o più attività nell'ambito della stessa impresa, ovvero più arti o professioni, hanno facoltà di optare per l'applicazione separata dell'imposta relativamente ad alcuna delle attività esercitate, dandone comunicazione all'ufficio nella dichiarazione relativa all'anno precedente o nella dichiarazione di inizio dell'attività. In tal caso la detrazione di cui all'articolo 19 spetta a condizione che l'attività sia gestita con contabilità separata ed è esclusa, in deroga a quanto stabilito nell'ultimo comma, per l'imposta relativa ai beni non ammortizzabili utilizzati promiscuamente. L'opzione ha effetto fino a quando non sia revocata e in ogni caso per almeno un triennio. Se nel corso di un anno sono acquistati beni ammortizzabili la revoca non è ammessa fino al termine del periodo di rettifica della detrazione di cui all'articolo 19-bis. La revoca deve essere comunicata all'ufficio nella dichiarazione annuale e ha effetto dall'anno in corso"*

Rispetto a quanto previsto in tale disposizione, i meccanismi di esercizio dell'opzione vanno oggi individuati analizzando il contenuto del regolamento introdotto con il D.P.R. 442/1997 che, riordi-

nando il sistema precedente assegna rilevanza alle scelte (comportamento concludente) del contribuente. In particolare il comma 1, articolo 1, D.P.R. 442/1997 prevede che *"la validità dell'opzione e della relativa revoca è subordinata unicamente alla sua concreta attuazione sin dall'inizio dell'anno o dell'attività"* lasciando al contribuente l'onere della comunicazione solo a posteriori.

In tal senso le istruzioni alla compilazione del quadro VO della attuale dichiarazione annuale Iva2018 (relativa all'anno 2017), in particolare al rigo VO4 riferito all'esercizio di più attività ai sensi dell'articolo 36, comma 3, D.P.R. 633/1972, affermano che la casella 1 (opzione) va barrata per comunicare la tenuta della contabilità separata a partire dall'anno 2017.

Con riferimento alla nuova possibilità offerta dal D.L. 1/2012, invece, occorre tenere presente quanto affermato dal D.P.R. 442/1997 laddove si richiama la necessità di applicare concretamente la separazione fin dall'inizio dell'anno o in alternativa fin dall'inizio dell'attività.

Come correttamente osservato in dottrina¹, la nuova ipotesi di separazione contemplata dall'articolo 57, D.L. 1/2012 fa riferimento a operazioni che vengono realizzate all'interno di una medesima attività (quella di costruzione finalizzata alla vendita piuttosto che quella di compravendita) e, pertanto, non configurandosi inizio di una nuova attività, l'unico parametro a cui fare riferimento è quello della concreta adozione fin dall'inizio dell'anno.

Essendo le nuove disposizioni entrate in vigore nel corso del 2012 (in particolare il 24 gennaio) si deve ritenere che la modifica introdotta al comma 3, articolo 36, Decreto Iva abbia potuto esplicare la sua efficacia solo a partire dal 1° gennaio 2013, con conseguente onere di comunicazione di tale scelta nel quadro VO della dichiarazione Iva2014 relativa a tale anno.

Va, infine, ricordato che l'opzione in commento ha un vincolo di durata triennale e al termine del triennio, l'opzione potrà essere revocata, salvo il caso in cui il soggetto passivo abbia, nel frattempo, acquistato beni ammortizzabili soggetti a rettifica della detrazione ai sensi dell'articolo 19-bis², D.P.R. 633/1972. In tal caso, infatti, la revoca non è ammessa fino al termine del periodo di rettifica. Anche la revoca va comunicata all'Amministrazione finanziaria nella prima dichiarazione annuale successiva; al pari dell'opzione, anche la comunicazione della revoca non è vincolante, ma la sua omissione è sanzionata.

Vale la pena osservare come, ai fini della rettifica della detrazione, l'articolo 19-bis², D.P.R. 633/1972 preveda che tutti gli immobili (anche quelli di civile abitazione che ai fini reddituali vengono considerati immobili "patrimonio" così come gli immobili-merce sia abitativi sia strumentali) siano considerati "beni ammortizzabili" e quindi, nella ipotesi di separazione introdotta dal D.L. 1/2012 riferita appunto agli immobili, le valutazioni circa l'adozione di tale possibilità debbono tenere conto dei vincoli temporali legati all'esaurimento del periodo di rettifica (che nel caso degli immobili, peraltro, ha durata decennale).

La separazione delle attività ai fini Iva

L'articolo 36, comma 1, D.P.R. 633/1972 dispone in generale che un soggetto passivo che esercita più attività deve applicare l'imposta in modo unitario e cumulativo per tutte le attività, facendo riferimento al volume d'affari complessivo.

L'unitarietà significa che unitari sono, oltre al volume d'affari:

- la contabilità tenuta ai fini Iva;
- gli adempimenti formali e sostanziali, relativi alla liquidazione, al versamento, alla dichiarazione, etc..

Come chiarito dal § 9 della circolare n. 18/331568/1981: *"dalla unitarietà del soggetto d'imposta, che permane anche nel caso di separata applicazione dell'imposta relativamente ad alcune attività esercitate, consegue l'unicità del numero di partita Iva, del versamento dell'imposta con compensazione tra situazioni debitorie e creditorie, nonché della dichiarazione annuale"*.

I successivi commi del citato articolo 36, D.P.R. 633/1972 stabiliscono le ipotesi in cui il suddetto principio di unitarietà può essere derogato.

¹ Si veda G. Giuliani "Attività separata con sconto Iva" in Sole24Ore del 22 febbraio 2012.

Le deroghe, che implicano la separazione delle attività, possono essere, a seconda dei casi:

- obbligatorie;
- facoltative.

Sul versante della detrazione, il comma 5, articolo 36, D.P.R. 633/1972 prevede che nei casi di separazione obbligatoria delle attività, in presenza di indetraibilità da pro rata (di cui all'articolo 19, comma 5, D.P.R. 633/1972) ovvero di detrazione forfetaria (di cui agli articoli 34 o 74, D.P.R. 633/1972), l'Iva relativa agli acquisti di beni/servizi a utilizzo promiscuo sia detraibile nei limiti della quota imputabile a ciascuna delle attività separate.

Nei casi di separazione facoltativa, invece, il precedente comma 3, articolo 36, D.P.R. 633/1972 prevede che la detrazione sia esclusa per l'imposta relativa ai beni non ammortizzabili utilizzati promiscuamente; ferma restando, invece, la regola del comma 5 (detrazione nei limiti della quota imputabile a ciascuna delle attività separate) per i beni ammortizzabili e i servizi a utilizzo promiscuo.

I commi 2 e 4 del richiamato articolo 36, D.P.R. 633/1972 tenuto conto delle modalità di applicazione dell'Iva per certe attività, prevedono la separazione obbligatoria nei seguenti casi:

- esercizio di imprese e di arti o professioni;
- attività di commercio al minuto per la quale il contribuente utilizzi il metodo della c.d. "ventilazione dei corrispettivi", comprese le attività accessorie e quelle non rientranti nell'attività propria dell'impresa;
- attività agricola, in caso di applicazione del regime forfetario di cui all'articolo 34, D.P.R. 633/1972;
- attività di intrattenimento, giochi e spettacolo, di cui agli articoli 74 commi 6 e 74-quater, comma 5, D.P.R. 633/1972.

Il comma 3, articolo 36, D.P.R. 633/1972 invece, offre la possibilità al soggetto passivo che esercita più attività, di scegliere per l'applicazione separata dell'imposta anche relativamente a una attività esercitata.

In tal caso, occorre tenere una separata contabilità, pena - in caso contrario - l'esclusione del diritto di detrazione dell'imposta "a monte"; la detrazione è esclusa, in deroga a quanto previsto dal comma 5, articolo 36, D.P.R. 633/1972 per l'imposta relativa ai beni non ammortizzabili utilizzati promiscuamente.

La separazione delle attività risulta conveniente quando il soggetto passivo, esercitando sia un'attività imponibile, sia un'attività esente da Iva, intende evitare gli effetti negativi del pro rata generale di detrazione di cui agli articoli 19 comma 5 e 19-bis, D.P.R. 633/1972.

In concreto, la separazione delle attività conviene quando, in presenza di pro rata (che è bene ricordare si applica nella proporzione esistente tra le operazioni esenti e il totale delle operazioni attive effettuate dal contribuente), l'attività imponibile ha un'elevata incidenza di costi e, quindi, di Iva "potenzialmente" detraibile.

In generale, dunque, l'esercizio della separazione presuppone lo svolgimento di 2 o più "attività" e non anche (salvo quello che diremo oltre) nell'ipotesi in cui una singola attività sia caratterizzata dalla effettuazione sia di operazioni esenti sia di operazioni imponibili.

Ad esempio, come chiarito dall'Agenzia delle entrate nella risoluzione n. 211/2003 viene esclusa la separazione nel caso di una banca che rende una prestazione di finanziamento a una società di leasing all'atto dell'anticipazione della somma necessaria per l'acquisto dei beni da concedere in locazione. In tale caso, infatti, il finanziamento non rappresenta *"un'attività ulteriore e diversa rispetto a quella creditizia ordinariamente svolta"* cosicché precisa l'Agenzia delle entrate: *"non viene a realizzarsi un "nuovo" versante di operazioni imponibili, tale da configurare il presupposto (svolgimento di "più attività nell'ambito della stessa impresa") legittimante la facoltà di optare per l'applicazione separata dell'imposta relativamente ad alcuna delle attività esercitate"*.

La tradizionale separazione facoltativa nelle immobiliari di gestione

A parziale deroga di quanto in precedenza affermato, il comma 3 del più volte citato articolo 36,

D.P.R. 633/1972, nella versione antecedente le modifiche apportate dal D.L. 1/2012, prevedeva una specifica ipotesi di separazione delle diverse operazioni ricomprese in una singola attività ben individuata.

Si tratta delle cosiddette "immobiliari di gestione" che, a partire dalle operazioni effettuate dal 1° gennaio 1998, per effetto delle disposizioni contenute nell'articolo 3, D.Lgs. 422/1998, hanno la possibilità di separare:

- le locazioni esenti da Iva di fabbricati (o porzione di fabbricati) a destinazione abitativa, con detrazione esclusa o ridotta ai sensi dell'articolo 19, comma 5, D.P.R. 633/1972;
- le locazioni di altri fabbricati, imponibili a Iva.

Va tenuto presente che la facoltà in oggetto si applica anche per le operazioni di locazione finanziaria immobiliare, di modo che è possibile optare per l'applicazione separata dell'Iva in relazione alle locazioni finanziarie di immobili abitativi, esenti da imposta, che comportano la riduzione del diritto di detrazione e le locazioni finanziarie di immobili strumentali, che al contrario non prevedono riduzioni in tal senso.

Il passaggio normativo che legittima questa opportunità è contemplato dall'ultimo periodo del comma 3, articolo 36, D.P.R. 633/1972 laddove si afferma che: *"le disposizioni del presente comma si applicano anche ai soggetti che effettuano sia locazioni, esenti da imposta, di fabbricati o porzioni di fabbricato a destinazione abitativa che comportano la riduzione della percentuale di detrazione a norma dell'articolo 19, comma 5, e articolo 19-bis, sia locazioni di altri fabbricati o di altri immobili, con riferimento a ciascuno di tali settori di attività"*.

Con riferimento agli immobili di civile abitazione, inoltre, il D.P.R. 633/1972 contempla, all'articolo 19-bis1, comma 1, lettera i) una specifica ipotesi di indetraibilità oggettiva che di seguito si riporta.

Articolo 19-bis1, lettera i), D.P.R. 633/1972

"non è ammessa in detrazione l'imposta relativa all'acquisto di fabbricati, o di porzione di fabbricato, a destinazione abitativa né quella relativa alla locazione o alla manutenzione, recupero o gestione degli stessi, salvo che per le imprese che hanno per oggetto esclusivo o principale dell'attività esercitata la costruzione dei predetti fabbricati o delle predette porzioni. La disposizione non si applica per i soggetti che esercitano attività che danno luogo a operazioni esenti di cui al numero 8) dell'articolo 10 che comportano la riduzione della percentuale di detrazione a norma dell'articolo 19, comma 5, e dell'articolo 19-bis".

Nell'ultimo periodo della richiamata lettera i), articolo 19-bis1, D.P.R. 633/1972 viene contemplata una specifica ipotesi di disapplicazione dalla prevista indetraibilità oggettiva, che si riferisce proprio ai soggetti che nell'effettuare locazione di immobili di civile abitazione (a tali fattispecie si riferisce infatti il n. 8, articolo 10, Decreto Iva) applicano la regola del pro rata generale di detrazione (in tal senso i riferimenti agli articoli 19 comma 5 e 19-bis, Decreto Iva).

La ratio di tale previsione è proprio quella di evitare al contribuente che si trova in questa situazione di subire una duplice penalizzazione sotto il profilo della detrazione:

- una prima limitazione con specifico riferimento all'imposta assolta in relazione all'acquisto dell'immobile di civile abitazione (indetraibilità oggettiva);
- una seconda limitazione, di carattere generale, che va a coinvolgere l'intero ammontare dell'Iva assolta su tutti gli acquisti (pro rata generale di detrazione).

In tale caso, infatti, il contribuente subirà una sola limitazione e cioè quella derivante dall'applicazione del pro rata generale di detrazione.

Al contrario, nell'ipotesi di separazione facoltativa dei settori di attività (abitativo e strumentale) da parte della immobiliare di gestione, venendo così meno l'applicazione del pro rata generale di detrazione, risulterà applicabile al settore di attività "abitativo" la previsione della specifica indetraibilità oggettiva contemplata dalla lettera i), articolo 19-bis1, D.P.R. 633/1972.

Per la verità, in questa situazione, la previsione contenuta nella richiamata lettera i) appare superflua e ridondante (nonché fonte di ulteriori problemi), atteso che in presenza esclusiva di operazioni esenti già soccorre l'ipotesi generale di indetraibilità specifica contemplata dal comma 2, articolo 19, D.P.R. 633/1972 che stabilisce quanto segue.

Articolo 19, comma 2, D.P.R. 633/1972

"non è detraibile l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di beni e servizi afferenti operazioni esenti o comunque non soggette all'imposta, salvo il disposto dell'articolo 19-bis2. In nessun caso è detraibile l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di beni o servizi utilizzati per l'effettuazione di manifestazioni a premio".

In questa disposizione non va trascurato il passaggio in cui si afferma "salvo il disposto dell'articolo 19-bis2", previsione che stabilisce i meccanismi di rettifica della detrazione nei casi espressamente contemplati. Tale richiamo, infatti, offre all'operatore la possibilità di verificare, nei casi di mutamento di regime, o nei casi di cambio di destinazione del bene, la possibilità di recuperare in detrazione parte dell'imposta assolta all'acquisto e non detratta in quanto in presenza di attività caratterizzata da operazioni esenti. Possibilità, quest'ultima, che non risulterebbe applicabile laddove prevalesse l'ipotesi di indetraibilità oggettiva contemplata alla richiamata lettera i), articolo 19-bis1, Decreto Iva.

La intervenuta separazione facoltativa nelle immobiliari di compravendita

L'articolo 57, comma 1, lettera b), D.L. 1/2012 prevede che all'articolo 36, D.P.R. 633/1972, comma 3, sesto periodo, dopo le parole "che effettuano sia locazioni," sono inserite le seguenti: "o cessioni," e dopo le parole "dell'articolo 19-bis, sia locazioni" le seguenti: "o cessioni".

Per effetto delle sopra citate modifiche, della cui decorrenza si è detto in precedenza, il novellato comma 3, articolo 36, D.P.R. 633/1972 si presenta come segue.

Ultimo periodo comma 3, articolo 36, D.P.R. 633/72

"Le disposizioni del presente comma si applicano anche ai soggetti che effettuano sia locazioni o cessioni, esenti da imposta, di fabbricati o porzioni di fabbricato a destinazione abitativa che comportano la riduzione della percentuale di detrazione a norma dell'articolo 19, comma 5, e dell'articolo 19-bis, sia locazioni o cessioni di altri fabbricati o di altri immobili, con riferimento a ciascuno di tali settori di attività".

Tale modifica, quindi, consentirà di separare anche a soggetti che effettuano:

- le cessioni esenti da Iva di fabbricati (o porzione di fabbricati) a destinazione abitativa, con detrazione esclusa o ridotta ai sensi dell'articolo 19, comma 5, D.P.R. 633/1972;
- le cessioni di altri fabbricati, imponibili a Iva.

Viene, quindi, posto rimedio alla situazione venutasi a creare a partire dal 4 luglio 2006 per le immobiliari di compravendita le quali, nel cedere sia immobili abitativi in esenzione (soluzione obbligata stante la riformulazione del punto 8-bis, articolo 10, D.P.R. 633/1972 a opera del D.L. 223/2006) sia immobili strumentali in regime di imponibilità, si sono ritrovate a dover applicare gioco forza le limitazioni proprie della regola del pro rata generale di detrazione.

In alternativa, le stesse, hanno dovuto realizzare una vera e propria separazione "giuridica" del comparto immobiliare abitativo e strumentale (nel senso di operare con società diverse), laddove i costi di trasferimento dei predetti immobili lo abbiano reso possibile e conveniente.

Deve altresì osservarsi che, per come è scritta la novellata previsione normativa, in quanto fa riferimento a "cessioni", la stessa risulterebbe letteralmente applicabile non solo alle citate immobiliari di compravendita ma anche alle immobiliari di costruzione che evidentemente finalizzano la loro attività alla cessione degli immobili da loro realizzati. Sul punto tuttavia, vi è più di una perplessità oltre che non poche difficoltà operative se si pensa che con riferimento al comparto abitativo l'esenzione è fatto eventuale e "provocato" dal solo trascorrere del periodo di detenzione dell'immobile abitativo anche se, per effetto delle modifiche apportate dal D.L. 83/2012 e decorrenti dal 26 giugno 2012, permane comunque la possibilità per l'impresa costruttrice di optare per il regime di imponibilità Iva anche in relazione ai predetti immobili abitativi ceduti dopo 5 anni dalla loro ultimazione. Sul punto, nemmeno i successivi chiarimenti intervenuti con la circolare n. 22/E/2013 (per il cui commento si rimanda alle considerazioni espresse in seguito) sembrano dirimere definitivamente la questione.

Deve essere da ultimo evidenziata quella che sembra senza dubbio una dimenticanza (o un'occasione perduta) da parte del Legislatore.

Come in precedenza osservato, l'ultimo periodo della lettera i), articolo 19-bis1, Decreto Iva, esclude dalla specifica ipotesi di indetraibilità oggettiva riguardante gli immobili di civile abitazione le immobiliari di gestione che applicano la regola del pro rata generale di detrazione in relazione alle operazioni di locazione di immobili sia abitativi sia strumentali.

Accanto, quindi, alla modifica introdotta al comma 3, articolo 36, D.P.R. 633/1972 a opera dell'articolo 57, D.L. 1/2012 ben poteva realizzarsi la corrispondente modifica della richiamata lettera i), al fine di escludere dall'indetraibilità oggettiva anche le immobiliari di compravendita che cedono sia immobili strumentali sia immobili abitativi e che decidono di non ricorrere alla separazione delle attività.

Posto che l'articolo 19-bis1, D.P.R. 633/1972 non è stato modificato, le immobiliari di compravendita, nonostante abbiano acquisito la possibilità di separare facoltativamente i settori di attività, nel caso in cui non vi provvedano, continuano a scontrarsi con un impianto normativo che prevede l'applicazione di una duplice limitazione al diritto alla detrazione:

- quello derivante dall'applicazione del pro rata generale;
- quello riferito alla specifica ipotesi di indetraibilità oggettiva.

Anche se la possibilità di separare le attività, comunque permetterebbe di arginare i risvolti perversi del pro rata generale di detrazione alle sole operazioni relative agli immobili abitativi.

Gli ultimi chiarimenti dell'Agenzia in tema di separazione nel comparto immobiliare

Con la circolare n. 22/E/2013 l'Agenzia delle entrate, oltre a commentare le importanti modifiche apportate con il D.L. 83/2012 che con decorrenza 26 giugno 2012 "parifica" per le immobiliari di costruzione il trattamento dei fabbricati strumentali e di quelli abitativi (Iva per obbligo nei primi 5 anni dalla ultimazione e regime di esenzione nei successivi con possibilità di opzione per il regime di imponibilità da applicare con le regole dell'inversione contabile) interviene anche per chiarire dal punto di vista operativo le modalità di gestione della separazione delle attività per le cessioni di fabbricati, importante opportunità introdotta con il commentato D.L. 1/2012 per le immobiliari di compravendita.

Come già in precedenza evidenziato tali soggetti, prima delle modifiche apportate dal Decreto Liberalizzazioni, allorquando trovavano a doversi occupare tanto di fabbricati abitativi quanto di fabbricati strumentali, vivevano con una certa apprensione la gestione del pro rata e della rettifica della detrazione. La cessione esente dei fabbricati abitativi poteva infatti comportare pregiudizio all'Iva assolta sui fabbricati strumentali. La modifica operata dal D.L. 1/2012 consente quindi di separare la contabilità ai fini Iva anche a soggetti che effettuano:

- le cessioni esenti da Iva di fabbricati (o porzione di fabbricati) a destinazione abitativa, con detrazione esclusa o ridotta ai sensi dell'articolo 19, comma 5, D.P.R. 633/1972;
- le cessioni di altri fabbricati, imponibili.

Evitando quindi che il pro rata e la rettifica della detrazione che scaturiscono dalle prime possa, in alcune situazioni, pregiudicare l'Iva detratta sulle seconde.

In questo modo viene meno quella situazione oltremodo delicata che per le immobiliari di compravendita si era generata dal 2006 a opera dei noti interventi recati dal D.L. 223/06. Tali problemi, in precedenza risolvibili solo con una vera e propria separazione "giuridica" del comparto immobiliare abitativo e strumentale (nel senso di operare con società diverse e quindi con l'evidente moltiplicarsi degli evidenti costi di gestione), dopo l'emanazione del D.L. 1/2012 sono molto più agevolmente governabili con la separazione delle attività ai fini Iva.

Con la citata circolare n. 22/E/2013 i chiarimenti in tema di separazione riguardano, alla luce delle modifiche intervenute a opera del D.L. 1/2012, quei soggetti che contemporaneamente svolgono attività sia di locazione ("gestione") sia di cessione di immobili ("compravendita"). In virtù dell'attuale formulazione del comma 3, articolo 36, D.P.R. 633/1972 detti soggetti potranno a loro volta

effettuare la separazione anche nell'ambito di ciascun ramo separato (ramo locazione e ramo compravendita), individuando poi ulteriori sub-settori individuati avendo riguardo alla classificazione catastale degli immobili e quindi distinguendo tra ramo "abitativo" e ramo "diverso dall'abitativo". A tal proposito il citato documento di prassi afferma che: *"i sub-settori di attività ulteriormente separabili nell'ambito di ciascun settore sono costituiti, rispettivamente, dalle locazioni di fabbricati abitativi esenti e locazioni di altri fabbricati o immobili e dalle cessioni di fabbricati abitativi esenti e cessioni di altri fabbricati o immobili. In sostanza, la formulazione letterale della norma presuppone un criterio di separazione basato non solo sul regime Iva (esenzione o imponibilità) applicato all'operazione, ma anche sulla categoria catastale del fabbricato (abitativo ovvero diverso dall'abitativo). I sub-settori di attività delle cessioni di altri fabbricati e delle locazioni di altri fabbricati saranno costituiti, pertanto, non solo da operazioni imponibili ma, altresì, da operazioni esenti (ad esempio, rispettivamente, cessioni e locazioni di fabbricati strumentali in regime di esenzione)."*

Se i chiarimenti forniti con la circolare in commento ben si adattano alla disciplina delle immobiliari di compravendita, con riferimento alle immobiliari di costruzione le indicazioni sopra evidenziate non contribuiscono granché a risolvere le possibili "dinamiche" che in concreto si possono verificare per quest'ultime, anche se non bisogna dimenticare che, in seguito alle modifiche apportate dal D.L. 83/2012 i costruttori hanno in concreto la possibilità di applicare in ogni caso il regime di imponibilità Iva tanto per le cessioni riguardanti i fabbricati strumentali quanto per le cessioni di fabbricati abitativi. In detta situazione di applicazione dell'Iva in modo generalizzato, pertanto, la separazione delle attività non offrirebbe alcun tipo di utilità.

Vediamo quindi un esempio di applicazione delle descritte regole con riferimento alle immobiliari di compravendita che possono separare gli abitativi dagli strumentali e tale separazione opera indipendentemente dalle future scelte (in termini di esenzione o imponibilità) in merito alla cessione degli strumentali.

ESEMPIO 1

Immobiliare di gestione Alfa Srl proprietaria di 2 fabbricati abitativi e 2 fabbricati strumentali: come detto in precedenza, gli abitativi dovranno essere ceduti obbligatoriamente in esenzione (l'imponibilità è concessa solo alle immobiliari di costruzione, per obbligo entro i 5 anni e per opzione nei successivi), mentre potrà scegliere se cedere i fabbricati strumentali in esenzione ovvero con applicazione dell'Iva. Nel 2017 vende tutti e 4 gli immobili.

La società presenta contabilità Iva separate.

In base alle indicazioni della circolare in commento, qualora i fabbricati strumentali fossero ceduti uno in esenzione e l'altro con applicazione dell'Iva, comunque andrebbero gestiti unitariamente: la cessione esente del fabbricato strumentale non dovrebbe essere imputata al sub-settore dei fabbricati abitativi, caratterizzato di *default* dalle cessioni esenti (il che sarebbe avvenuto peraltro con evidenti problemi di passaggi interni tra contabilità separate).

Le cessioni dei fabbricati strumentali, gestite unitariamente nella medesima contabilità Iva, comunque andrebbero a generare un pro rata limitato al solo sub-settore degli strumentali.

Nei casi in cui l'immobiliare di costruzione valuti invece conveniente assoggettare a esenzione talune operazioni la citata circolare n. 22/E/2013 non offrire pare soluzioni di convenienza, ricordando che tale soggetto ha l'obbligo di cedere con imponibilità Iva nel quinquennio dal completamento del fabbricato, mentre in seguito potrà scegliere se applicare o meno l'esenzione in luogo dell'imponibilità. E ciò tanto per i fabbricati strumentali quanto per quelli abitativi. Potrebbe infatti accadere che, soprattutto per fabbricati realizzati da diversi anni, la cessione esente divenga conveniente (perché più vantaggiosa per l'acquirente che si troverà a scontare l'imposta di registro). Qualora il costruttore sia titolare di cantieri realizzati più di recente, la cessione esente potrebbe però causare conseguenza nefaste in termini di detrazione dell'imposta. In questa situazione sarebbe risultato interessante separare, anche per tali soggetti, le cessioni imponibili da quelle esenti, eventualmen-

te gestendo un passaggio interno del bene con rettifica per cambio di destinazione, sacrificando una quota di Iva detratta sui costi di costruzione/ristrutturazione di quell'immobile, ma salvaguardando la detrazione dell'imposta sugli altri immobili costruiti/ristrutturati.

A ben vedere tale soluzione pare però negata dall'Agenzia delle entrate che consente la separazione delle *"cessioni di fabbricati abitativi esenti e cessioni di altri fabbricati o immobili."*

Il fatto che nemmeno sia presa in considerazione la possibilità di una cessione imponibile dell'abitativo, fa pensare che l'estensore della circolare non intendesse riferirsi a chi costruisce tali immobili. Viene quindi da concludere che l'immobiliare di costruzione, stante l'identica disciplina applicabile tanto ai fabbricati abitativi quanto ai fabbricati strumentali, abbia tutta la convenienza a gestire le proprie operazioni in un'unica contabilità Iva, considerato anche che l'attività di costruzione talvolta di complessi immobiliari che accolgono sia fabbricati abitativi che strumentali (si pensi ai cosiddetti fabbricati "Tupini") non renderebbe per nulla agevole (se non impossibile) la separazione dei costi riferibili alle diverse tipologie di fabbricato, condizione preliminare alla eventuale e successiva separazione dei diversi "settori" di attività.

Riferimenti normativi

articolo 57, D.L. 1/2012

articolo 36, D.P.R. 633/1972

articolo 1, comma 1, D.P.R. 442/1997

articolo 19-bis2, D.P.R. 633/1972

Scadenze del mese di giugno

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

venerdì 15 giugno

Registrazioni contabili

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

Fatturazione differita

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

Registrazioni contabili associazioni sportive dilettantistiche

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

lunedì 18 maggio

Imu e Tasi

Scade oggi il versamento del primo acconto dell'imposte Imu e Tasi.

Versamenti Iva mensili

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

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

Versamento Iva annuale – IV rata

Entro oggi i contribuenti che hanno un debito d'imposta relativo all'anno 2017, risultante dalla dichiarazione annuale, e hanno scelto il versamento rateale a partire dal 16 marzo, devono versare la quarta rata.

Versamento dei contributi Inps

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

Versamento delle ritenute alla fonte

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

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

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

Versamento ritenute da parte condomini

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

ACCISE - Versamento imposta

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

Presentazione dichiarazione periodica Conai

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

Ravvedimento versamenti entro 30 giorni

Termine ultimo per procedere alla regolarizzazione, con sanzione ridotta pari al 3%, degli omessi o insufficienti versamenti di imposte e ritenute non effettuati, ovvero effettuati in misura ridotta, entro lo scorso 16 maggio.

lunedì 25 giugno

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.



Firma digitale

AGYO FIRMA

Agyo Firma è la soluzione TeamSystem destinata a rivoluzionare il modo di lavorare degli Studi e risolvere tutte le problematiche legate alla firma.

Il servizio è basato su Agyo, l'innovativa piattaforma TeamSystem per la digitalizzazione dei documenti di Aziende, Professionisti e Pubblica Amministrazione, Integrato con il gestionale LYNFA Studio e con il servizio di Conservazione Digitale, per conservare in cloud i documenti.

• PIÙ SICUREZZA

Puoi firmare i documenti con lo smartphone in modo comodo, rapido e totalmente sicuro.

• MAGGIORE EFFICIENZA

Abbatti i tempi e i costi legati alla gestione dei documenti: stampa, firma e conservazione.

• CLIENTI PIÙ SODDISFATTI

I tuoi clienti non dovranno più recarsi fisicamente presso lo Studio, risparmiando tempo.

Il pacchetto Agyo Firma comprende un set di servizi di firma elettronica:

- **Modulo di integrazione LYNFA Studio - Agyo**, che consente di gestire in automatico tutti i documenti e le relative informazioni chiave per avviare il processo di firma.
- **Firma Remota Qualificata**
- **Firma Remota Avanzata**
- **Abilitazione alla Firma Automatica Qualificata:** per sottoscrivere i file automaticamente e in modo massivo.

Agyo Firma può essere arricchito con servizi aggiuntivi che ampliano il numero di firme apponibili e dei firmatari, nonché le modalità di firma (ad esempio, la firma grafometrica).

Inoltre, con il servizio CCT - Conservazione Cloud TeamSystem è possibile conservare digitalmente i documenti firmati, a norma di legge e in tutta sicurezza.