

TEAMSYSYSTEM REVIEW

| n. 316



In collaborazione con

 Euroconference

Periodico di informazione fiscale

BUSINESS INFORMATION

Business Information: le informazioni sui dati societari, finanziari e settoriali in modo semplice e automatico

TeamSystem Business Information è la soluzione sviluppata da modefinance, società del gruppo TeamSystem e agenzia di rating europea accreditata Esma ed Ecai da Banca di Italia, rivolta ai **Professionisti** che vogliono offrire **nuovi servizi di consulenza a valore** alle proprie aziende.

Si tratta, infatti, di uno strumento indispensabile per i Commercialisti per **valutare il rischio di credito** e **misurare l'esposizione al rischio** delle aziende clienti, nonché l'**affidabilità dei singoli fornitori**. La soluzione consente, inoltre, di analizzare il bilancio depositato in modo completo, comprensivo di nota integrativa, **per ognuna delle aziende gestite**.

Grazie a TeamSystem Business Information il Professionista può:

- **conoscere la struttura societaria** delle aziende clienti;
- **scoprire chi sono i titolari di cariche e qualifiche** e ottenere info sull'assetto societario/aziendale;
- **scoprire i dati sulle negatività** per analizzare lo stato di salute dell'azienda;
- avere **report** a valore aggiunto contenenti **informazioni economico-finanziarie** compresi dello scoring MORE (riconosciuto sul mercato dai principali player bancari e finanziari) e dell'affidamento commerciale consigliato in pochi e semplici click;
- consultare le **visure ordinarie e storiche** per conoscere le informazioni anagrafiche e la storia delle modifiche subite dalle società.

TeamSystem Business Information è disponibile in **versione stand-alone** oppure **integrato in Check Up Impresa PRO**.

Per maggiori informazioni: www.teamsystem.com/store/business-information/

Schede operative

Gli aspetti fiscali della svalutazione delle immobilizzazioni materiali e immateriali	2
Spunti e riflessioni per la relazione del collegio sindacale 2023	8
Regime Oss precluso per regolarizzare le operazioni pregresse	13
Le scelte bilancistiche collegate alla chiusura dell'esercizio 2022	21

Scadenzario

Scadenze del mese di maggio	27
-----------------------------	----

Gli aspetti fiscali della svalutazione delle immobilizzazioni materiali e immateriali

La svalutazione delle immobilizzazioni materiali e immateriali, sotto il profilo fiscale, rappresenta un'operazione non rilevante, tuttavia l'Agenzia delle entrate, con un interessante, seppur risalente, documento di prassi (risoluzione n. 98/E/2013), ha fornito interessanti chiarimenti in merito al recupero della svalutazione indeducibile. L'Agenzia delle entrate, infatti, ampliando la portata del principio di previa imputazione dei costi al Conto economico, permette di spalmare il recupero della svalutazione lungo l'ammortamento, senza attendere il realizzo del bene.

In questo contributo, dunque, dopo aver inquadrato, sotto il profilo civilistico, il processo valutativo che deve essere intrapreso dall'organo amministrativo in ordine all'iscrizione di una svalutazione, ci si soffermerà sugli aspetti di carattere fiscale, i quali impattano anche sull'iscrizione della fiscalità differita attiva.

La svalutazione delle immobilizzazioni materiali e immateriali

In applicazione del principio della prudenza, secondo l'articolo 2426, comma 1, n. 3, primo periodo, cod. civ.: *"l'immobilizzazione che, alla data della chiusura dell'esercizio, risulti durevolmente di valore inferiore a quello determinato secondo i numeri 1) [costo storico comprensivo degli oneri accessori] e 2) [valore netto contabile] deve essere iscritta a tale minore valore. Il minor valore non può essere mantenuto nei successivi bilanci se sono venuti meno i motivi della rettifica effettuata; questa disposizione non si applica a rettifiche di valore relative all'avviamento"*.

Sulla base di quanto sopra, dunque, l'organo amministrativo, a ogni data di riferimento del bilancio, deve valutare la presenza di indicatori di perdite durevoli di valore delle immobilizzazioni.

Nell'ipotesi in cui tali indicatori dovessero sussistere, è necessario stimare il valore recuperabile dell'immobilizzazione ed effettuare una svalutazione, qualora l'immobilizzazione risulti durevolmente di valore inferiore al valore netto contabile¹.

Secondo la prassi contabile una riduzione di valore può essere definita durevole quando il valore recuperabile di un'immobilizzazione, determinato in una prospettiva di lungo termine, risulti inferiore rispetto al suo valore netto contabile².

Sotto il profilo operativo, la procedura di valutazione dovrebbe avvenire in conformità a quanto previsto dall'Oic 9 *"Svalutazioni per perdite durevoli di valore delle immobilizzazioni materiali e immateriali"*, il quale ha lo scopo di disciplinare il trattamento contabile delle perdite durevoli di valore delle immobilizzazioni materiali e immateriali, nonché le informazioni da presentare nella Nota integrativa.

Il Principio contabile Oic 9

Il Principio contabile Oic 9 prevede che se il valore recuperabile di un'immobilizzazione, inteso come il maggiore tra il suo valore d'uso³ e il suo *fair value*⁴ al netto dei costi di vendita, è inferiore al suo valore contabile, l'immobilizzazione si rileva a tale minor valore e la differenza deve essere imputata alla voce B.10) lettera d) del Conto economico.

Nell'ipotesi in cui il valore recuperabile della singola immobilizzazione non sia stimabile, esso deve essere individuato rispetto all'unità generatrice di flussi di cassa alla quale l'immobilizzazione ap-

¹ Oic 24, § 78 per quanto riguarda le immobilizzazioni immateriali e Oic 16, § 73 in relazione alle immobilizzazioni materiali.

² Oic 9, § 4.

³ Il valore d'uso, secondo la definizione fornita dall'Oic 9, § 6, è il valore attuale dei flussi di cassa attesi da un'attività o da un'unità generatrice di flussi di cassa.

⁴ Il *fair value*, secondo la definizione fornita dall'Oic 9, § 7, è il prezzo che si percepirebbe per la vendita di un'attività, ovvero, che si pagherebbe per il trasferimento di una passività in una regolare operazione tra operatori di mercato alla data di valutazione.

partiene⁵. Ciò si verifica quando le singole immobilizzazioni non generano flussi di cassa in via autonoma rispetto alle altre immobilizzazioni.

Il processo decisionale

Il processo decisionale riferito alla svalutazione di un'immobilizzazione si articola in 3 fasi:

1. riscontro della presenza di eventuali indicatori di perdite di valore delle immobilizzazioni;
2. confronto tra il *fair value* e il valore netto contabile dell'immobilizzazione;
3. confronto tra il valore d'uso e il valore netto contabile dell'immobilizzazione.

Gli ultimi 2 passaggi, come si vedrà di seguito, sono soltanto eventuali.

In prima battuta l'organo amministrativo deve procedere a riscontrare della presenza di eventuali indicatori di perdite di valore delle immobilizzazioni.

Se all'esito dell'indagine, l'organo amministrativo:

- non ravvisa la presenza di alcun indicatore, non vi è la necessità di procedere con ulteriori verifiche;
- ravvisa la presenza di uno o più indicatori di perdita di valore, allora occorre confrontare il *fair value* con il valore netto contabile dell'immobilizzazione.

Nell'ipotesi in cui il *fair value* dovesse essere:

- superiore al valore netto contabile, ci troveremmo di fronte a "un falso positivo" e di conseguenza non è necessario procedere con ulteriori verifiche;
- inferiore al valore netto contabile, si deve procedere a confrontare il valore d'uso con il valore netto contabile dell'immobilizzazione.

All'esito di quest'ultimo confronto la svalutazione dell'immobilizzazione:

- non deve essere operata quando il valore d'uso risulta maggiore al valore netto contabile;
- deve essere operata se il valore d'uso risulta inferiore al valore netto contabile.

Nell'ambito del procedimento sopra descritto, si sottolinea come non sempre risulti necessario determinare sia il *fair value* di un'attività sia il suo valore d'uso; infatti, se uno dei 2 valori risulta superiore al valore contabile, è evidente che l'attività non abbia subito una riduzione di valore e, dunque, non è necessario stimare l'altro importo.

A prescindere dalla svalutazione di un'immobilizzazione, il Principio contabile Oic 9 al § 18 sottolinea che, comunque, in presenza di un indicatore di perdita di valore è opportuno riconsiderare tutti quegli elementi che incidono sul procedimento di ammortamento, quali:

- la vita utile dell'immobilizzazione;
- il criterio di ammortamento;
- il valore residuo.

Nei successivi paragrafi verranno esaminati gli elementi che influiscono sul processo decisionale sopra descritto, ovvero:

- la presenza di indicatori di potenziali perdite di valore;
- la determinazione del *fair value*;
- la determinazione del valore d'uso.

Gli indicatori di potenziali perdite di valore

Gli indicatori che potrebbero svelare una perdita di valore sono i seguenti:

- il valore di mercato di un'attività è diminuito significativamente durante l'esercizio, più di quanto si prevedeva sarebbe accaduto con il passare del tempo o con l'uso normale dell'attività in oggetto;
- durante l'esercizio si sono verificate, o si verificheranno nel futuro prossimo, variazioni significative con effetto negativo per la società nell'ambiente tecnologico, di mercato, economico o normativo in cui la società opera o nel mercato cui un'attività è rivolta;

⁵ Un'unità generatrice di flussi di cassa, secondo la definizione fornita dall'Oic 9, § 8, è il più piccolo gruppo identificabile di attività che include l'attività oggetto di valutazione e genera flussi finanziari in entrata che siano ampiamente indipendenti dai flussi finanziari in entrata generati da altre attività o gruppi di attività.

- nel corso dell'esercizio sono aumentati i tassi di interesse di mercato o altri tassi di rendimento degli investimenti, ed è probabile che tali incrementi condizionino il tasso di attualizzazione utilizzato nel calcolo del valore d'uso di un'attività e riducano il valore recuperabile;
- il valore contabile delle attività nette della società è superiore al loro *fair value* stimato della società (una tale stima sarà effettuata, per esempio, in relazione alla vendita potenziale di tutta la società o parte di essa);
- l'obsolescenza o il deterioramento fisico di un'attività risulta evidente;
- nel corso dell'esercizio si sono verificati significativi cambiamenti con effetto negativo sulla società, oppure si suppone che si verificheranno nel prossimo futuro, nella misura o nel modo in cui un'attività viene utilizzata o ci si attende sarà utilizzata. Tali cambiamenti includono casi quali:
 - l'attività diventa inutilizzata;
 - piani di dismissione o ristrutturazione del settore operativo al quale l'attività appartiene;
 - piani di dismissione dell'attività prima della data prevista;
 - ridefinizione della vita utile dell'immobilizzazione;
 - dall'informativa interna risulta evidente che l'andamento economico di un'attività è, o sarà, peggiore di quanto previsto.

Il fair value

Il *fair value* è il prezzo che si percepirebbe per la vendita di un'attività ovvero che si pagherebbe per il trasferimento di una passività in una regolare operazione tra operatori di mercato alla data di valutazione. Il *fair value*, pertanto è rappresentato dal prezzo pattuito in un accordo vincolante di vendita stabilito in una libera transazione o il prezzo di mercato in un mercato attivo. Se non esiste un accordo vincolante di vendita né alcun mercato attivo per un'attività, il *fair value* deve essere determinato in base alle migliori informazioni disponibili per riflettere l'ammontare che la società potrebbe ottenere, alla data di riferimento del bilancio, dalla vendita dell'attività in una libera transazione tra parti consapevoli e disponibili. Nel determinare tale ammontare, deve essere considerato il risultato di recenti transazioni per attività simili effettuate all'interno dello stesso settore industriale.

La determinazione del valore d'uso

Il valore d'uso è determinato sulla base del valore attuale dei flussi finanziari futuri che si prevede abbiano origine da un'attività lungo la sua vita utile.

Il calcolo del valore d'uso comprende le seguenti fasi:

- stimare i flussi finanziari futuri in entrata e in uscita che deriveranno dall'uso continuativo dell'attività e dalla sua dismissione finale. Le stime dei flussi finanziari futuri comprendono:
 - le proiezioni dei flussi finanziari in entrata derivanti dall'uso continuativo dell'attività;
 - le proiezioni dei flussi finanziari in uscita che si verificano necessariamente per generare flussi finanziari in entrata dall'uso continuativo dell'attività (inclusi i flussi finanziari in uscita per rendere l'attività utilizzabile) e che possono essere direttamente attribuiti o allocati all'attività in base a un criterio ragionevole e coerente;
 - i flussi finanziari netti, se esistono, che si prevede di ricevere (o erogare) per la dismissione dell'attività alla fine della sua vita utile, in una transazione regolare tra operatori di mercato alla data di valutazione.

Sono, invece, escluse dalle stime dei flussi finanziari:

- i flussi finanziari in entrata o in uscita derivanti da attività di finanziamento;
 - i pagamenti o rimborsi fiscali;
 - investimenti futuri per i quali la società non si sia già obbligata.
- applicare il tasso di attualizzazione appropriato a quei flussi finanziari futuri. Il tasso di sconto usato ai fini del calcolo del valore attuale è il tasso al lordo delle imposte che rifletta le valutazioni correnti del mercato:

- del valore temporale del denaro; e
- dei rischi specifici dell'attività per i quali le stime dei flussi finanziari futuri non sono state rettificata.

In sostanza, il tasso di sconto deve riflettere il rendimento che gli investitori richiederebbero se si trovassero nella situazione di dover scegliere un investimento che generasse flussi finanziari di importi, tempistica e rischio equivalenti a quelli che la società si aspetta che derivino dall'immobilizzazione in oggetto.

Gli aspetti fiscali delle svalutazioni

Come la gran parte delle poste valutative che compongono il bilancio d'esercizio, le svalutazioni delle immobilizzazioni non possono essere dedotte dal reddito d'imponibile.

Infatti, il Legislatore ammette il recupero del costo fiscale delle immobilizzazioni solo nei limiti delle quote di ammortamento previste:

- ai sensi dell'articolo 102, Tuir per le immobilizzazioni materiali;
- ai sensi dell'articolo 103, Tuir per le immobilizzazioni immateriali.

Dunque, all'atto pratico, in concomitanza dell'imputazione al Conto economico della svalutazione, occorre apportare in dichiarazione dei redditi una variazione in aumento di pari importo. In tal modo la svalutazione viene resa fiscalmente irrilevante.

A seguito della svalutazione, tuttavia, le quote di ammortamento che impattano sul Conto economico si riducono per tenere conto della svalutazione operata.

Ciò avrebbe anche una ripercussione sul piano fiscale, infatti l'articolo 109, comma 4, Tuir, istituendo il principio di previa imputazione al Conto economico, prevede che *"le spese e gli altri componenti negativi non sono ammessi in deduzione se e nella misura in cui non risultano imputati al conto economico"*.

L'applicazione letterale di questo principio condurrebbe a ritenere che gli ammortamenti fiscali ammessi in deduzione sarebbero quelli imputati al Conto economico con l'effetto di non poter sfruttare in pieno la misura massima prevista dalla norma.

Ne consegue che al termine del periodo di ammortamento il bene avrebbe un valore netto contabile pari a zero e un costo fiscale (residuo) pari all'importo della svalutazione non dedotta.

Il recupero fiscale della svalutazione non dedotta avverrebbe con il realizzo del bene; infatti, si verrebbe a generare un disallineamento tra la *plus/minusvalenza* civilistica e quella fiscale da gestire mediante variazioni fiscali.

Per una migliore comprensione si veda l'esempio sotto riportato.

Esempio 1 – Svalutazione non deducibile

Alfa Srl ha acquistato un cespite nell'anno 2019 per un corrispettivo di 10.000 euro.

La vita utile residua è stata stimata in 10 anni e, sotto il profilo fiscale, l'aliquota di ammortamento prevista dal D.M. 31 dicembre 1988 è del 10%.

Nell'esercizio 2021 l'analisi prospettica delle possibilità di reintegro economico del valore del cespite ha evidenziato una considerevole riduzione della capacità produttiva connessa all'utilizzo non sistematico dello stesso. L'organo amministrativo, in accordo con quanto previsto dall'Oic 9, ha operato una svalutazione per un importo pari a 1.000 euro.

Anno	Costo di acquisto	Svalutazione	Ammortamento civilistico	Ammortamento fiscale	Variazioni fiscali +/-
2019	10.000		1.000	1.000	
2020			1.000	1.000	
2021		1.000	875	875	+1.000
2022			875	875	
2023			875	875	

Schede operative

2024			875	875	
2025			875	875	
2026			875	875	
2027			875	875	
2028			875	875	
		1.000	9.000	9.000	1.000

Come si evince dalla tabella sopra riportata, la misura ridotta degli ammortamenti operati negli esercizi dal 2021 al 2028 farebbe sì che, in virtù del principio di previa imputazione al Conto economico, la deducibilità sia limitata all'importo imputato al Conto economico.

Se al termine dell'ammortamento il cespite venisse ceduto per un corrispettivo pari a 3.000 euro si avrebbe:

- una plusvalenza civilistica pari a 3.000 euro (3.000 euro di corrispettivo – 0 euro di valore netto contabile);
- una plusvalenza fiscale pari a 2.000 euro (3.000 euro di corrispettivo – 1.000 euro di costo fiscale).

La società, dunque, dovrà operare una variazione in diminuzione pari a 1.000 euro.

Questa interpretazione particolarmente stringente dell'articolo 109, comma 4, Tuir non è stata avallata dall'Amministrazione finanziaria.

Con la risoluzione n. 98/E/2013, infatti, l'Agenzia delle entrate ha chiarito che i contribuenti, i quali operano una svalutazione, devono:

- rendere indeducibile la svalutazione operata;
- dedurre gli ammortamenti in misura maggiore rispetto a quelli imputati al Conto economico, effettuando delle variazioni in diminuzione in dichiarazione dei redditi. Tali variazioni devono essere determinate nella misura pari alla differenza tra la quota di ammortamento fiscale calcolata in base al coefficiente previsto dal D.M. 31 dicembre 1988 e la quota di ammortamento imputata a Conto economico.

Nello specifico, l'Amministrazione finanziaria ha avuto modo di affermare che:

- *"tale soluzione, da un lato, rispetta l'esigenza di cautela imposta dalla normativa fiscale (che è finalizzata a limitare la discrezionalità degli amministratori nella determinazione di componenti negativi di reddito deducibili e ad evitare la deduzione di quote di costo del bene strumentale in misura eccedente i limiti fiscali previsti dal richiamato decreto ministeriale);*
- *dall'altro lato, consente di riassorbire, nel minor tempo possibile, il disallineamento tra valore civile e valore fiscale del bene strumentale generato dalla svalutazione di bilancio;*
- *il riassorbimento fiscale della svalutazione deve iniziare dall'esercizio in cui la stessa è stata contabilizzata; questo, ovviamente, a condizione che la quota di ammortamento contabile risulti inferiore a quella massima calcolata in applicazione del coefficiente previsto dal decreto ministeriale del 31 dicembre 1988".*

L'aspetto interessante dell'interpretazione dell'Amministrazione finanziaria riguarda il fatto che la deduzione del costo imputato a Conto economico attraverso la svalutazione deve essere effettuata, ai sensi dell'articolo 109, comma 4, lettera a), Tuir, per il tramite di variazioni fiscali in diminuzione da effettuarsi in maniera obbligatoria nella misura massima consentita dalla normativa fiscale.

Per una migliore comprensione si veda l'esempio sotto riportato.

Esempio 2 – Svalutazione non deducibile

La società Alfa Srl ha acquistato un cespite nell'anno 2019 per un corrispettivo di 10.000 euro.

La vita utile residua è stata stimata in 10 anni e, sotto il profilo fiscale, l'aliquota di ammortamento prevista dal D.M. 31 dicembre 1988 è del 10%.

Nell'esercizio 2021 l'analisi prospettica delle possibilità di reintegro economico del valore del cespite ha evidenziato una considerevole riduzione della capacità produttiva connessa all'utilizzo non

Schede operative

sistematico dello stesso. L'organo amministrativo, in accordo con quanto previsto dall'Oic 9, ha operato una svalutazione per un importo pari a 1.000 euro.

Anno	Costo di acquisto	Svalutazione	Ammortamento civilistico	Ammortamento fiscale	Variazioni fiscali +/-
2019	10.000		1.000	1.000	
2020			1.000	1.000	
2021		1.000	875	1.000	+1.000 - 125
2022			875	1.000	-125
2023			875	1.000	-125
2024			875	1.000	-125
2025			875	1.000	-125
2026			875	1.000	-125
2027			875	1.000	-125
2028			875	1.000	-125
		1.000	9.000	10.000	0

Come si evince dalla tabella sopra riportata, la svalutazione rimane irrilevante ai fini fiscali e deve essere operata una variazione in aumento in dichiarazione dei redditi, però gli ammortamenti possono essere dedotti nella misura massima consentita dalla norma, ovvero per un importo pari a 1.000 euro per ciascun periodo d'imposta. Pertanto, è necessario operare delle variazioni in diminuzione per 125 euro nei periodi d'imposta successivi alla svalutazione. In tal modo la svalutazione indeducibile viene recuperata in maniera più veloce e senza attendere il realizzo.

Se al termine dell'ammortamento il cespite venisse ceduto per un corrispettivo pari a 3.000 euro si avrebbe:

- una plusvalenza civilistica pari a 3.000 euro (3.000 euro di corrispettivo - 0 euro di valore netto contabile);
- una plusvalenza fiscale pari a 3.000 euro (3.000 euro di corrispettivo - 0 euro di costo fiscale).

La società, dunque, non dovrà operare alcuna variazione fiscale poiché il disallineamento è stato gestito durante il periodo di ammortamento.

Da ultimo, si sottolinea come la procedura sopra descritta comporti l'obbligo dell'iscrizione delle imposte anticipate.

La variazione in aumento effettuata a seguito dell'iscrizione della svalutazione è da considerarsi temporanea in ragione del fatto che andrà a riassorbirsi mediante variazioni in diminuzione lungo l'arco temporale del procedimento di ammortamento.

Riferimenti normativi

articolo 2426, cod. civ.

articoli 102, 103 e 109, Tuir

Oic 9

Spunti e riflessioni per la relazione del collegio sindacale 2023

La stesura della relazione annuale dei sindaci per l'assemblea dei soci spesso viene effettuata in maniera meccanica, limitandosi a cambiare pochi dati alla relazione dell'anno precedente. In realtà la relazione richiesta dall'articolo 2429, cod. civ. può diventare un elemento di rilievo per riassumere e testimoniare la qualità dell'attività di vigilanza svolta, disegnata dall'organo di controllo per esaminare i fatti di gestione e gli eventi esterni che hanno influenzato l'economia di impresa, senza formulari o standard da poter seguire pedissequamente.

Spunti e riflessioni per la relazione dei sindaci

La relazione che i sindaci devono predisporre per accompagnare il bilancio in cui riassumono l'attività svolta può sembrare a molti professionisti una totale banalità, visto il numero di relazioni che ognuno ha scritto e firmato e l'abitudine diffusa a seguire una certa traccia e riferimento personale.

Un ulteriore aiuto viene dal Cndcec che quasi ogni anno suggerisce dei modelli di relazione che dovrebbero derivare logicamente dalle norme di comportamento del collegio sindacale approvate dal Cndcec stesso.

In realtà ben si sa che ogni collegio ha (o dovrebbe avere) un suo piano di azione specifico, più orientato su questa o quella prospettiva, magari sollecitato da specifici accadimenti e fatti di gestione che richiedono approfondimenti e verifiche mirate. Quindi, attenersi pedissequamente allo *standard* rischia di privare la relazione di una concreta significatività e di non fornire ai soci e ai terzi quelle informazioni che la legge prevede come necessarie.

L'obiettivo del presente articolo non è di sostituirsi agli *standard* professionali né di soppiantare abitudini personali, ma di formulare spunti di riflessione per rivedere con occhio critico quanto ci si accinge a scrivere nelle relazioni ai bilanci 2022. Per completezza si aggiunga che, con ogni probabilità, quest'anno le commissioni del Cndcec non giungeranno ad aggiornare gli *standard* di relazione e questo potrebbe rappresentare un ulteriore stimolo alla "*personalizzazione*" della relazione.

In via preliminare, non si deve dimenticare che vi sono diverse opinioni sulla modalità di rappresentare l'attività svolta. Alcuni prediligono una relazione sintetica, aiutata dall'uso di formulari e *standard* di riferimento, buoni per tutte le stagioni, senza dover entrare in dettagli, mentre altri preferiscono fornire maggiori dettagli su attività ed esiti dei controlli. Queste opzioni dicotomiche rimangono al di là della ampiezza e profondità delle attività di verifica effettivamente svolte. Le opinioni a riguardo possono essere le più diverse e, seppur tutte abbiano un rationale intelligente, la scelta dovrà in ogni caso essere discussa, argomentata e condivisa all'interno dell'organo collegiale. L'aspetto fondamentale da ricordare è la necessità di coerenza tra quanto si scrive nella relazione al bilancio e quanto emerge dai verbali trascritti nel libro sociale, in cui sono annotati periodicamente incontri, ordini del giorno, attività di vigilanza svolte, esiti delle stesse ed eventuali discussioni dei partecipanti. Quanto si scrive deve essere di regola già riportato nei verbali trascritti e per quanto possibile documentati. Per contro, quanto effettivamente fatto nel corso dell'anno dai sindaci potrebbe scientemente non essere incluso nella relazione all'assemblea che, come si sa, è destinata a pubblicità legale.

Dev'essere peraltro chiaro che i sindaci non possono stabilire a piacimento che cosa vada riportato nella relazione e che cosa possa essere omesso e "*confinato*" ai verbali interni, perché vincolati al rispetto di un'informativa ai terzi che sia in concreto rispettosa degli obblighi di legge.

Di seguito alcuni punti su cui riflettere ed eventualmente discutere all'interno dell'organo collegiale.

L'adeguatezza degli assetti e il Codice della crisi d'impresa

Il Codice è in vigore nella sua interezza dal luglio dell'anno scorso ma molti dei suoi contenuti principali ai fini del controllo sindacale erano già stati anticipati da vari provvedimenti normativi. Da questo *corpus* normativo emerge come essenziale la predisposizione di strumenti e procedure volti a intercettare tempestivamente i segnali di crisi. Peraltro, è già la Riforma del diritto societario del 2003 ad aver introdotto il tema dell'adeguatezza degli assetti organizzativi. Secondo l'opinione pressoché unanime, l'attività di vigilanza e diagnostica sull'adeguatezza degli assetti è da tempo diventata la missione primaria degli organi amministrativi e di controllo. Tuttavia, non sembra che questa centralità abbia finora trovato adeguato riscontro nelle relazioni di fine anno.

Le norme di comportamento del Cndcec dicono che il revisore deve dare conto delle eventuali segnalazioni effettuate all'organo amministrativo, ai sensi dell'articolo 15, D.L. 118/2021 (normativa ora ricompresa nel Codice), relativamente ai presupposti per la presentazione dell'istanza di composizione negoziata della crisi di impresa. L'articolo 2403, cod. civ. affida ai sindaci la vigilanza sull'adeguatezza dell'assetto e sul suo concreto funzionamento, valutando dimensioni, complessità e caratteristiche specifiche della società, con particolare attenzione alle attribuzioni delle funzioni aziendali esistenti, alla segregazione delle responsabilità nei compiti e alla definizione delle deleghe e dei poteri, ossia in poche parole esaminando il governo societario e l'ambiente generale del controllo interno. I sindaci, se necessario, devono anche assumere idonee iniziative per garantire tale adeguatezza.

Non si comprende quindi perché nella relazione annuale dell'organo di controllo nulla si dica di questo primario e fondamentale obiettivo di verifica. Probabilmente per alcuni potrebbe essere pleonastica un'affermazione esplicita di adeguatezza: se nulla si riporta è ovvio che non siano emerse criticità su tale aspetto nel corso dell'attività di vigilanza. Se questo è il pensiero sottostante diventa inutile scrivere o non scrivere. Ma allora lo stesso dovrebbe valere per tutti gli altri obiettivi di controllo. Questo però non accade. Le relazioni sono costellate di "attestazioni" totalmente inutili alla luce di detto approccio. In concreto, è poi difficile pensare che non ci siano delle osservazioni in merito agli assetti che i sindaci potrebbero/dovrebbero sottoporre ad amministratori e soci.

È appena il caso di ribadire come l'adozione di adeguati assetti e il loro concreto funzionamento è in sostanza strumentale alla prevenzione e diagnosi tempestiva di situazioni così pericolose per la continuità aziendale da dover richiedere l'attivazione dell'organo di controllo ai sensi dell'articolo 25-*octies*, Codice. Pertanto, i sindaci potrebbero anche considerare di riportare le loro conclusioni su tali aspetti laddove affrontano il tema della continuità aziendale.

In conclusione, pur non essendovi soluzioni univoche e consolidate, pare comunque opportuno considerare attentamente se e come riportare in seno alla relazione al bilancio quanto si sia fatto su questo tema durante l'attività di vigilanza. Si ricorda infine che in caso di inattività degli amministratori nell'adozione di adeguati assetti, l'organo di controllo può procedere di iniziativa alla convocazione dell'assemblea. È, quindi, del tutto evidente come sussista una precisa responsabilità dei sindaci che suggerisce grande attenzione sul tema.

La continuità aziendale

Dovrebbe essere ormai chiaro a tutti che la continuità aziendale non è solo il fondamentale presupposto contabile per la scelta della corretta modalità di rappresentazione della situazione patrimoniale e finanziaria di impresa ma, come detto in precedenza, il primo versante di indagine dell'organo di controllo alla luce dei compiti che il Legislatore gli ha affidato.

L'organo che si colloca al vertice del sistema dei controlli, che deve cogliere tempestivamente i sintomi di squilibrio patrimoniale o economico-finanziario provocati da assetti inadeguati o non implementati dall'organo di amministrazione, a nostro parere deve esprimersi nella sua relazione in merito alla continuità stessa. Gli aspetti relativi alla continuità non sono quindi privativa del revisore ai fine dell'espressione del giudizio sul bilancio, ma diventano invece il primario *focus* dell'azione di controllo dei sindaci e come tale vanno riportati nella relazione.

Le operazioni con parti correlate

Negli ultimi anni i soci, i terzi e gli *stakeholders* in genere sono particolarmente interessati a valutare l'influenza nel bilancio delle operazioni con parti correlate e se tali operazioni siano state effettuate a condizioni di mercato. Molte imprese, anche non quotate, hanno adottato procedure interne per regolare dette operazioni, definendo modalità di autorizzazione rafforzate e verifiche sui prezzi e condizioni applicati.

In ogni caso, anche in assenza di procedure *ad hoc*, i sindaci, nell'ambito delle verifiche sul rispetto dei principi di corretta amministrazione, hanno l'obbligo di esaminare le modalità con cui l'impresa intercetta tali operazioni, ne definisce la congruità rispetto al mercato e ne dà informazione nel bilancio. Si tratta di un'attività che viene svolta nel corso dell'esercizio, sia mediante la presenza ai CdA che pongono in essere ed esaminano le operazioni, sia nell'ambito delle verifiche successive. Pare ormai assodato che i sindaci nella relazione al bilancio facciano delle considerazioni sulla corretta gestione di tali operazioni con parti non terze. Ovviamente questo implica a monte un'attività di controllo che non sempre viene svolta.

Il contesto generale e nuovi rischi sistemici

Negli anni precedenti gli *standard* di riferimento suggerivano di dare enfasi all'evento pandemico e a come l'emergenza sanitaria e le misure di contenimento potevano comportare alcune criticità e richiedere una riconsiderazione dei rischi di vigilanza connessi. Questi suggerimenti sono ancora validi, anche se in misura attenuata, ma potrebbero essere applicabili a nuovi rischi sistemici, i nuovi "*cigni neri*", tra i quali il conflitto russo ucraino, il prezzo dell'energia, la ripresa dell'inflazione, l'aumento dei tassi e i rischi di *credit crunch*. Tali fenomeni potrebbero far emergere nuovi rischi aziendali, minacce attuali o prospettiche, tali da richiedere una specifica focalizzazione delle verifiche sulla gestione, specie previsionale, e quindi una particolare menzione nella relazione dei sindaci.

Gli scambi con il revisore o con i sindaci delle controllate

Nel caso la società abbia affidato l'incarico di revisione a un revisore legale o a una società di revisione, i sindaci rimangono centrali nel coordinare tutte le funzioni di controllo, anche esterne, e solitamente nella propria relazione, per supportare le conclusioni sulla correttezza del bilancio, riportano le conclusioni della relazione di revisione. La relazione dei sindaci potrebbe anche non limitarsi a questo, ma riferire sulle modalità con cui le 2 funzioni si sono relazionate (in particolare, la frequenza degli incontri e i temi oggetto di discussione). In caso di rinnovo o cambio del revisore legale si potrebbe dar conto delle modalità adottate per la scelta. Ancorché non espressamente richiesto dalla norma di legge per le società non quotate, potrebbe essere anche fatto un accenno alle verifiche sui servizi non attinenti alla revisione forniti dal revisore e in genere a ogni altra verifica adottata al fine di verificare lo *status* di indipendenza del revisore stesso.

Nel caso dei gruppi aziendali i sindaci potrebbero avere instaurato un protocollo di comunicazione a 2 vie con i sindaci delle controllate o controllanti, al fine di una più efficace azione di vigilanza e potrebbe avere un senso riportare gli esiti di tale coordinamento anche nella relazione annuale.

Gli scambi con l'organismo di vigilanza

La presenza di un organismo di vigilanza depone nel senso di una valutazione positiva sul sistema di controllo interno e quindi non pare fuori luogo evidenziare gli scambi informativi anche con tale organo esterno preposto a valutare il modello organizzativo dei rischi e le eventuali conclusioni della relazione annuale da questo rilasciata.

La valutazione sul sistema di controllo interno e sul sistema informativo

Questo tema non si esaurisce con quanto già riportato sugli adeguati assetti. I sindaci sono chiamati a esprimersi specificamente sul sistema di controllo interno atto a rilevare, valutare e contabilizzare i fatti di gestione. Lo *standard* di riferimento del Cndcec suggerisce di inserire le seguenti frasi per dar conto della attività di vigilanza sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile adottato dalla società e sul suo concreto funzionamento richiesta dalla normativa civile: *"Abbiamo acquisito conoscenza e abbiamo vigilato sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile e sul suo concreto funzionamento anche tramite la raccolta di informazioni dai responsabili delle funzioni e a tale riguardo non abbiamo osservazioni particolari da riferire.*

Abbiamo acquisito conoscenza e vigilato, per quanto di nostra competenza, sull'adeguatezza e sul funzionamento del sistema amministrativo-contabile, nonché sull'affidabilità di quest'ultimo a rappresentare correttamente i fatti di gestione, mediante l'ottenimento di informazioni dai responsabili delle funzioni e l'esame dei documenti aziendali, e a tale riguardo, non abbiamo osservazioni particolari da riferire".

Sono formule asettiche e buone per tutte le stagioni, ma forse in alcune circostanze un adattamento per descrivere situazioni più particolari o considerazioni che i sindaci vogliono mettere in evidenza può essere caldamente suggerito, magari per riportare all'assemblea elementi informativi utili per una lettura più completa del bilancio stesso.

Le valutazioni sul bilancio d'esercizio e consolidato

Anche se è il revisore legale a esprimere il giudizio sul bilancio, il collegio sindacale ha la responsabilità della vigilanza, nei termini previsti dalla legge, sul processo di predisposizione dell'informativa finanziaria della società, anche per il bilancio consolidato.

Il processo di predisposizione dell'informativa finanziaria, inteso come processo e controlli posti in essere per la qualità dei dati utili alla chiusura dei bilanci, è parte del più generale quadro del sistema di controllo interno su cui opera la vigilanza dei sindaci. Anche qui si può discutere se i sindaci debbano o meno esplicitare il loro giudizio ma in questa sede importa sottolineare come sia precisa responsabilità dei sindaci vigilare su questo processo. Quindi, potrebbe essere opportuno evidenziare quali procedure di verifica sono state effettuate per svolgere diligentemente tale compito.

Talvolta si ritengono sufficienti i richiami che si usa fare a particolarità nei Principi contabili adottati, quali, ad esempio, la sospensione degli ammortamenti o della valutazione al valore di mercato dei titoli del circolante, l'evidenziazione della contabilizzazione di *bonus* o agevolazioni fiscali, le sospensive sui termini di ricapitalizzazione, le rivalutazioni di beni. In realtà l'organo di controllo è responsabile del processo di formazione del bilancio, costituito da organizzazione, strumenti, anche informatici, responsabilità e controlli posti in essere.

Conclusioni

Gli *standard* professionali sono senza dubbio utili per avere una traccia di riferimento, ma si vive in tempi in cui la normalità intesa come quadro senza peculiarità sta diventando assai rara.

Gli organi di controllo si trovano a organizzare la propria attività con giudizi professionali continui, piani di verifiche adatti alle circostanze interne ed esterne e in questo quadro deve

crescere la sensibilità e l'abitudine ad avere verbali in cui sono adeguatamente riportati gli sforzi per una vigilanza appropriata alle circostanze specifiche dell'impresa. Con tali premesse la relazione al bilancio avrà un taglio coerente con la tipologia di governo societario e di base sociale. Non ci sono formule assolute, né nei contenuti né nelle forme da seguire per la stesura della relazione al bilancio e bisogna conciliare le diverse prassi e tendenze se l'organo è collegiale, ma la nuova centralità della funzione, nel bene o nel male, richiede un salto di qualità nel contenuto della relazione che rifletta il corrispondente salto di qualità nell'attività di controllo concretamente svolta.

Riferimenti normativi

articolo 2403 e 2429, cod. civ.

articolo 15, D.L. 118/2021

articolo 25-*octies*, Codice

Regime Oss precluso per regolarizzare le operazioni pregresse

Con la risposta a interpello n. 253/E/2023, l’Agenzia delle entrate ha fornito chiarimenti in merito alle modalità di regolarizzazione applicabili in capo al soggetto passivo stabilito in altro Stato UE che abbia reso prestazioni di servizi elettronici a privati consumatori italiani omettendo il versamento della relativa Iva in Italia.

Oggetto dell’istanza di interpello

L’interpello è stato presentato da una società stabilita nell’Unione Europea che offre ai propri clienti, soggetti passivi Iva e privati, servizi di organizzazione e implementazione delle infrastrutture informatiche, rientranti tra le prestazioni di servizi rese mediante mezzi elettronici ai sensi dell’articolo 7, Regolamento 2011/282/UE e che, quindi, in base all’articolo 58, Direttiva 2006/112/CE, sono territorialmente rilevanti nel luogo di stabilimento del destinatario.

La società ha riferito di avere erroneamente individuato il luogo impositivo delle prestazioni rese negli anni 2016-2021 a committenti non soggetti passivi. In particolare, l’istante, non avendo adeguatamente valorizzato l’automatismo caratterizzante l’erogazione delle prestazioni fornite e ritenendo che le stesse rientrassero tra le prestazioni di servizi c.d. “*generici*”, ha assoggettato a Iva nel proprio Stato di stabilimento i servizi resi ai privati consumatori, in applicazione dell’articolo 45, Direttiva 2006/112/CE.

Essendosi resa conto dell’errore commesso nell’individuazione del luogo di effettuazione delle prestazioni rese ai committenti non soggetti passivi stabiliti in Italia, confermato anche dalle indicazioni fornite dall’Amministrazione finanziaria del proprio Stato di stabilimento, la società ha chiesto all’Agenzia delle entrate di conoscere le modalità da seguire per liquidare in Italia l’Iva dovuta negli anni 2016-2021.

Avendo aderito al regime Oss dal 1° gennaio 2022, la società ha proceduto al regolare adempimento degli obblighi Iva riguardanti i primi 3 trimestri dell’anno 2022 tramite il relativo portale.

Resta, tuttavia, da versare l’imposta relativa alle prestazioni di servizi elettronici rese in Italia ai committenti non soggetti passivi negli anni 2016-2021 e, in proposito, la società intenderebbe versare l’imposta dovuta per gli anni per i quali non ha provveduto tramite il portale Oss in modo da evitare di registrarsi in Italia per l’effettuazione dei predetti adempimenti.

La società ha chiesto, pertanto, l’autorizzazione a pagare l’importo dovuto ai fini Iva per il periodo 2016-2021 mediante la prossima dichiarazione Oss, garantendo in tal modo la celere definizione degli obblighi impositivi nei confronti dell’Amministrazione tributaria italiana.

Individuazione dei servizi elettronici

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

Sono qualificati come servizi elettronici, la fornitura di:

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

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

Schede operative

Tipologia di servizi elettronico	Ulteriori fattispecie
Fornitura di siti <i>web</i> e <i>web-hosting</i> , gestione a distanza di programmi e attrezzature	<ul style="list-style-type: none"> • <i>hosting</i> di siti <i>web</i> e di pagine <i>web</i>; • manutenzione automatica di programmi, remota e <i>on line</i>; • amministrazione remota di sistemi; • conservazione (<i>warehousing</i>) dei dati <i>on line</i>, quando dati specifici sono conservati e recuperati elettronicamente; • fornitura <i>on line</i> di spazio sul disco in funzione delle richieste
Fornitura di <i>software</i> e relativo aggiornamento	<ul style="list-style-type: none"> • accesso o scaricamento di <i>software</i>, tra cui programmi di aggiudicazione/contabilità, <i>software antivirus</i> e loro aggiornamenti; • <i>bannerblocker</i>, ossia <i>software</i> per bloccare la comparsa di <i>banner</i> pubblicitari; • <i>driver</i> di scaricamento, come il <i>software</i> di interfaccia tra <i>computer</i> e periferiche quali le stampanti; • installazione automatica <i>on line</i> di filtri per i siti <i>web</i>; • installazione automatica <i>on line</i> di sbarramenti (<i>firewalls</i>)
Fornitura di immagini, testi e informazioni e messa a disposizione di basi di dati	<ul style="list-style-type: none"> • accesso o scaricamento di temi dell'interfaccia grafica; • accesso o scaricamento di fotografie e immagini o salvaschermi; • contenuto digitalizzato di libri e altre pubblicazioni elettroniche; • abbonamento a giornali o riviste <i>on line</i>; • siti personali (<i>weblog</i>) e statistiche relative ai siti <i>web</i>; • notizie, informazioni sul traffico e previsioni meteorologiche <i>on line</i>; • informazioni <i>on line</i> generate automaticamente da <i>software</i> sulla base di immissioni di dati specifici da parte del cliente, come dati di tipo giuridico o finanziario, compresi dati sui mercati azionari ad aggiornamento continuo; • fornitura di spazio pubblicitario, compresi <i>banner</i> pubblicitari su una pagina o un sito <i>web</i>; • utilizzo di motori di ricerca e di elenchi su <i>internet</i>
Fornitura di musica, <i>film</i> , giochi, compresi i giochi di sorte o d'azzardo, programmi o manifestazioni politici, culturali, artistici, sportivi, scientifici o di intrattenimento	<ul style="list-style-type: none"> • accesso o scaricamento di musica su <i>computer</i> e su telefoni cellulari; • accesso o scaricamento di sigle o brani musicali, suonerie o altri suoni; • accesso o scaricamento di <i>film</i>; • scaricamento di giochi su <i>computer</i> e su telefoni cellulari; • accesso a giochi <i>on line</i> automatici dipendenti da <i>Internet</i> o reti elettroniche analoghe, nei quali i giocatori sono geograficamente lontani gli uni dagli altri
Fornitura di prestazioni di insegnamento a distanza	<ul style="list-style-type: none"> • tutte le forme di insegnamento a distanza automatizzato che funziona attraverso <i>internet</i> o reti elettroniche analoghe e la cui fornitura richiede un intervento umano limitato o nullo, incluse le classi virtuali, a eccezione dei casi in cui <i>internet</i> o una rete elettronica analoga vengono utilizzati semplicemente come uno strumento di comunicazione tra il docente e lo studente; • libri di esercizi completati dagli studenti <i>on line</i> e corretti e valutati automaticamente, senza intervento umano

L'elencazione in esame è esemplificativa, tant'è che l'articolo 7, Regolamento UE 282/2011, modificato dall'articolo 1, Regolamento UE 1042/2013:

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

Schede operative

- dall'altro, ha ulteriormente individuato i servizi che, rispettivamente, rientrano e non rientrano, nella definizione di servizi prestati mediante mezzi elettronici.

Servizi inclusi	Servizi esclusi
<ul style="list-style-type: none"> fornitura di prodotti digitali in generale, compresi <i>software</i>, loro modifiche e aggiornamenti; servizi che veicolano o supportano la presenza di un'azienda o di un privato su una rete elettronica, quali un sito o una pagina <i>web</i>; servizi automaticamente generati da un <i>computer</i> attraverso <i>internet</i> o una rete elettronica, in risposta a dati specifici immessi dal destinatario; concessione, a titolo oneroso, del diritto di mettere in vendita un bene o un servizio su un sito <i>internet</i> che operi come mercato <i>on line</i>, in cui i potenziali acquirenti fanno offerte attraverso un procedimento automatizzato e in cui le parti sono avvertite di una vendita attraverso posta elettronica generata automaticamente da un <i>computer</i>; offerte forfettarie di servizi <i>internet</i> (<i>internet service packages</i>, ISP) nelle quali la componente delle telecomunicazioni costituisce un elemento accessorio e subordinato (vale a dire, il <i>forfait</i> va oltre il semplice accesso a <i>Internet</i> e comprende altri elementi, quali pagine con contenuto che danno accesso alle notizie di attualità, alle informazioni meteorologiche o turistiche, spazi di gioco, <i>hosting</i> di siti, accessi a dibattiti <i>on line</i>, etc.); servizi elencati nell'allegato I¹ 	<ul style="list-style-type: none"> servizi di teleradiodiffusione; servizi di telecomunicazione; beni per i quali l'ordine o la sua elaborazione avvengono elettronicamente; <i>CD-ROM</i>, dischetti e supporti fisici analoghi; materiale stampato, come libri, bollettini, giornali o riviste; <i>CD</i> e audiocassette; video cassette e <i>DVD</i>; giochi su <i>CD-ROM</i>; servizi di professionisti, quali avvocati e consulenti finanziari, che forniscono consulenze ai clienti mediante la posta elettronica; servizi di insegnamento, per i quali il contenuto del corso è fornito da un insegnante attraverso <i>Internet</i> o una rete elettronica, vale a dire mediante un collegamento remoto; servizi di riparazione materiale <i>off line</i> delle apparecchiature informatiche; servizi di conservazione dei dati <i>off line</i>; servizi pubblicitari, ad esempio su giornali, manifesti e in televisione; servizi di <i>helpdesk</i> telefonico; servizi di insegnamento che comprendono esclusivamente corsi per corrispondenza, come quelli inviati per posta; prenotazione in linea di biglietti di ingresso a manifestazioni culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative o a manifestazioni affini; prenotazione in linea di soggiorni alberghieri, autonoleggio, servizi di ristorazione, trasporto passeggeri o servizi affini

La prassi amministrativa ha fornito alcuni chiarimenti in merito alla classificazione delle operazioni nell'ambito della categoria dei servizi elettronici con riferimento a specifiche fattispecie esposte nella tabella seguente.

Documento di prassi	Fattispecie e inquadramento
Risposta a interpello n. 581/E/2020	<p>Ad avviso dell'Agenzia delle entrate, la cessione di alimenti e bevande mediante una specifica <i>app</i> non è idonea a mutare natura dell'operazione, qualificandola come prestazione di servizi soggetta all'aliquota Iva ridotta del 10% di cui al n. 121) della Tabella A, Parte III allegata al D.P.R. 633/1972.</p> <p>Del resto, il sistema di ordini tramite l'applicazione non modifica in alcun modo le modalità di svolgimento dell'operazione, in quanto la preparazione dell'ordine ha inizio solamente quando i clienti raggiungono il ristorante e possono decidere se ritirare l'ordine e consumarlo altrove o direttamente a un tavolo del ristorante. L'elemento dirimente, almeno in via generale, per la qualificazione come "<i>sommministrazione</i>" resta il consumo dei pasti presso i locali dell'esercente, in linea con quanto previsto dall'articolo 6, § 1, Regolamento 2011/282/UE. Di conseguenza, in assenza di tale elemento e di ulteriori servizi aggiuntivi, l'operazione posta in essere è una vendita di beni da asporto</p>

¹ Si veda la precedente tabella.

Risposta a interpello
n. 1/E/2022

Il caso è stato proposto da una *start-up* innovativa la cui attività consiste nell'ideazione e costruzione di *tour* virtuali a contenuto turistico e culturale-museale e nella successiva vendita, direttamente da parte dell'istante, dei biglietti per l'accesso ai *tour* attraverso una piattaforma di *e-commerce*.

Il *tour* è composto da contenuti digitali, quali foto e video, e contenuti turistico-culturali narrati, *on line* e in diretta, nonché dalla guida turistica appositamente formata dallo *staff* della società.

All'Agenzia delle entrate è stato chiesto quale sia il trattamento applicabile, ai fini Iva, alla vendita degli accessi ai predetti *tour* virtuali e, in particolare, se tale operazione sia ricompresa, per sua natura, tra i servizi aventi rilevante utilità sociale e culturale, a cui è diretta l'esenzione prevista dall'articolo 10, comma 1, n. 22), D.P.R. 633/1972 per le prestazioni relative alle visite di musei, gallerie, pinacoteche, monumenti, ville, palazzi, parchi, giardini botanici e zoologici e simili.

Dato che i *tour* virtuali proposti dall'istante sono resi "a distanza", cioè tramite *internet* e con accesso via *web*, è dirimente stabilire se il servizio reso sia riconducibile alle prestazioni di servizi fornite tramite mezzi elettronici soggetti alla deroga territoriale di cui all'articolo 7-sexies, comma 1, lettera f), D.P.R. 633/1972.

Sulla base della normativa comunitaria di riferimento, gli elementi qualificanti di un servizio elettronico sono il mezzo elettronico utilizzato per rendere la prestazione, e cioè *internet* o una rete elettronica, e la natura "automatizzata" della prestazione, che deve essere caratterizzata da un intervento umano minimo e impossibile da garantire in assenza della tecnologia dell'informazione.

Per qualificare l'"intervento umano minimo" è utile ricorrere alla definizione di prestazioni di insegnamento a distanza, nel cui ambito il punto 5) dell'allegato I al Regolamento 2011/282/UE ricomprende tutte le forme di insegnamento a distanza automatizzato che funziona attraverso *internet* o reti elettroniche analoghe e la cui fornitura richiede un intervento umano limitato o nullo, incluse le classi virtuali, a eccezione dei casi in cui *internet* o una rete elettronica analoga vengono utilizzati semplicemente come uno strumento di comunicazione tra il docente e lo studente. Il § 3 dell'articolo 7 del citato Regolamento stabilisce che non rientrano, invece, nell'ambito di applicazione dei servizi prestati tramite mezzi elettronici, tra gli altri, i servizi di insegnamento, per i quali il contenuto del corso è fornito da un insegnante attraverso *internet* o una rete elettronica, vale a dire mediante un collegamento remoto.

Nel caso di specie, in cui la società offre *tour* virtuali in diretta in musei e simili che sono delle vere e proprie visite personalizzate, con possibilità di interazione dei clienti con la guida turistica abilitata, non ravvisandosi differenze apprezzabili rispetto alle visite guidate "in presenza", l'Agenzia delle entrate ha ritenuto che lo strumento elettronico sia solo un "mezzo" per accedere a tale servizio e che, pertanto, il medesimo non sia qualificabile come "servizio prestato tramite mezzi elettronici"

Risposta a interpello
n. 25/E/2022

Ad avviso dell'Agenzia delle entrate, l'esenzione dall'Iva prevista dall'articolo 10, comma 1, n. 20), D.P.R. 633/1972 per le prestazioni di insegnamento è applicabile indipendentemente dalla modalità di fruizione, in presenza o a distanza, in quanto anche le prestazioni svolte attraverso una piattaforma *on line* non mutano natura, non qualificandosi, in particolare, come servizi elettronici.

L'aspetto da chiarire è, infatti, legato alla qualificazione dell'attività di formazione svolta a distanza, posto che la stessa, dal punto di vista dell'Iva, perderebbe la propria natura di prestazione didattica se riconducibile ai "servizi prestati tramite mezzi elettronici", tali essendo – secondo l'articolo 7, § 1, Regolamento 2011/282/UE – quelli forniti attraverso *internet* o una rete elettronica e la cui natura rende la prestazione essenzialmente automatizzata, corredata di un intervento umano minimo e impossibile da garantire in assenza della tecnologia dell'informazione.

Come, tuttavia, osservato dall'Agenzia delle entrate, i corsi di formazione *on line* non sono annoverabili tra i servizi elettronici, in quanto l'articolo 7, § 3, lettera j), Regolamento 2011/282/UE non considera tali i servizi di insegnamento per i quali il contenuto del corso è fornito da un insegnante attraverso *internet* o una rete elettronica, vale a dire mediante un collegamento remoto, come si verifica nel caso in esame.

Ne discende che la modalità di fruizione "a distanza" dei servizi di insegnamento non muta la natura delle operazioni svolte, che rimangono pur sempre delle prestazioni di insegnamento, sicché – in linea di principio – non sussistono preclusioni all'applicazione del regime di esenzione di cui all'articolo 10, comma 1, n. 20), D.P.R. 633/1972 se non per ciò che riguarda la circostanza che gli studenti che assistono al corso tramite una piattaforma *on line* potrebbero trovarsi anche al di fuori della Regione che ha rilasciato l'accREDITAMENTO

Luogo impositivo dei servizi elettronici

Su impulso della L. 117/2019 (c.d. Legge di delegazione europea 2018), il D.Lgs. 45/2020 ha attuato le disposizioni contenute nell'articolo 1, Direttiva 2017/2455/UE, che avrebbero dovuto essere recepite entro il 31 dicembre 2018, per entrare in vigore dal 1° gennaio 2019, ma che invece si applicano soltanto dal 10 giugno 2020, vale a dire dal giorno successivo a quello di pubblicazione del D.Lgs. 45/2020 in Gazzetta Ufficiale, avvenuto il 9 giugno 2020.

Disciplina in vigore fino al 9 giugno 2020

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

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

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

- da un lato, di escludere da imposizione i servizi che, benché territorialmente rilevanti, siano utilizzati al di fuori dell'Unione Europea;
- dall'altro, di assoggettare a imposizione i servizi *extra* territoriali se utilizzati all'interno dello Stato membro.

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

- le prestazioni di servizi rese tramite mezzi elettronici, quando il cliente è domiciliato nel territorio dello Stato o ivi residente senza domicilio all'estero²;
- le prestazioni di telecomunicazione e di teleradiodiffusione, quando il cliente è domiciliato nel territorio dello Stato o ivi residente senza domicilio all'estero, purché utilizzate nel territorio dell'Unione Europea³.

Nell'ambito, invece, dei rapporti "B2B", le prestazioni di servizi rese tramite mezzi elettronici, nonché quelle di telecomunicazione e di teleradiodiffusione, sono territorialmente rilevanti in Italia in base al criterio generale di cui all'articolo 7-*ter*, comma 1, lettera a), D.P.R. 633/1972, vale a dire quando sono rese a soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato⁴.

Fornitore	Cliente	Iva in Italia
Italiano	Soggetto Iva o privato stabilito in altro Paese UE	No
	Soggetto Iva o privato stabilito al di fuori della UE	
Comunitario o <i>extra</i> comunitario	Soggetto Iva o privato stabilito in Italia	Sì (a condizione che il servizio sia utilizzato nell'Unione Europea, se trattasi di prestazione di telecomunicazione o di teleradiodiffusione)

² Cfr. articolo 7-*sexies*, comma 1, lettera f), D.P.R. 633/1972.

³ Cfr. articolo 7-*sexies*, comma 1, lettera g), D.P.R. 633/1972.

⁴ Ai sensi dell'articolo 7, comma 1, lettera d), D.P.R. 633/1972, per "soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato" s'intende l'operatore domiciliato nel territorio dello Stato o ivi residente che non abbia stabilito il domicilio all'estero, ovvero la stabile organizzazione nel territorio dello Stato di soggetto domiciliato e residente all'estero, limitatamente alle operazioni da essa rese o ricevute; per i soggetti diversi dalle persone fisiche si considera domicilio il luogo in cui si trova la sede legale e residenza quello in cui si trova la sede effettiva.

Schede operative

Disciplina in vigore dal 10 giugno 2020

Per effetto dell'articolo 1, D.Lgs. 45/2020, i criteri territoriali previsti, nei rapporti "B2C", dal citato articolo 7-sexies, comma 1, lettere f) e g), D.P.R. 633/1972 – secondo cui i servizi elettronici si considerano effettuati in Italia se resi a consumatori ivi stabiliti e, per i servizi di telecomunicazione di teleradiodiffusione, a condizione che siano utilizzati nell'Unione Europea – sono sostituiti da quelli contenuti nel novellato articolo 7-octies, comma 1, D.P.R. 633/1972.

La novità è rappresentata dalla previsione di una soglia annua di 10.000 euro, che dal 1° luglio 2021 comprende anche le vendite a distanza intracomunitarie di beni di cui all'articolo 38-bis, commi 1 e 3, D.L. 331/1993, al di sotto della quale i servizi in esame si considerano rilevanti nel Paese di stabilimento del fornitore, anziché in quello del cliente, "privato consumatore".

In particolare, il comma 1, articolo 7-octies, D.P.R. 633/1972 conferma il sistema territoriale applicabile, in via generale, ai servizi elettronici, di telecomunicazione e di teleradiodiffusione già previsto dall'articolo 7-sexies, comma 1, lettere f) e g), D.P.R. 633/1972, prevedendo che l'Iva sia dovuta in Italia se il cliente è ivi domiciliato o ivi residente senza domicilio all'estero, con l'avvertenza che, per i servizi di telecomunicazione e di teleradiodiffusione, continua a essere rilevante anche l'utilizzo nell'Unione Europea.

Dopodiché, i commi 2 e 3, articolo 7-octies, D.P.R. 633/1972 individuano le eccezioni ai criteri territoriali di cui sopra, rispettivamente per i servizi resi da fornitori di altri Paesi UE a clienti italiani e da fornitori italiani a clienti di altri Stati UE.

Nel primo caso (fornitore di altro Stato UE), l'Iva non è dovuta in Italia, salvo opzione del fornitore estero, se l'ammontare complessivo delle prestazioni di servizi in questione e delle vendite a distanza intracomunitarie di beni di cui all'articolo 38-bis, commi 1 e 3, D.L. 331/1993, effettuate nell'anno precedente a "privati consumatori" stabiliti in altri Paesi UE, non è superiore a 10.000 euro annui.

Nel secondo caso (fornitore italiano), specularmente, l'Iva è dovuta in Italia, salvo opzione del fornitore nazionale, se l'ammontare complessivo delle prestazioni di servizi elettronici, di telecomunicazione e di teleradiodiffusione e delle vendite a distanza intracomunitarie di beni di cui all'articolo 38-bis, commi 1 e 3, D.L. 331/1993, effettuate nell'anno precedente a "privati consumatori" stabiliti in Paesi UE diversi da quello del fornitore, non è superiore a 10.000 euro annui.

Luogo di stabilimento del fornitore	Soglia di 10.000 euro annui	Luogo impositivo
Italia	Superata	Paese di stabilimento del cliente
	Non superata (e opzione per l'imponibilità nel Paese di stabilimento del cliente non esercitata)	Italia
Altro Paese UE	Superata	Italia
	Non superata (e opzione per l'imponibilità in Italia non esercitata)	Paese di stabilimento del fornitore

L'opzione per l'applicazione dell'imposta nel Paese UE del cliente è disciplinata dal comma 4, articolo 8-octies, D.P.R. 633/1972, prevedendo che la stessa abbia effetto fino a quando non sia revocata e, comunque, per almeno 2 anni e che debba essere comunicata nella dichiarazione Iva relativa all'anno in cui è esercitata⁵.

VO16 PRESTAZIONI DI SERVIZI ELETTRONICI (art. 7-octies)	Opzioni	BE	DE	DK	EL	ES	FR	IE	LU	NL	PT	AT	FI	SE	CY	EE
		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
VO17	Revoche	LV	LT	MT	PL	CZ	SK	SI	HU	BG	RO	HR				
		16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26				

⁵ Al riguardo, è da ritenere che, in caso di omessa o tardiva comunicazione, prevalga il c.d. "comportamento concludente" del fornitore, sicché l'efficacia dell'opzione resta impregiudicata.

Verifica dello *status* del committente

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

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

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

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

- sia un soggetto passivo d'imposta se gli ha comunicato il proprio numero di partita Iva (articolo 18, § 1, Regolamento UE 282/2011); ovvero, al contrario
- non sia un soggetto passivo d'imposta se non gli ha comunicato il proprio numero di partita Iva (articolo 18, § 2, comma 1, Regolamento UE 282/2011).

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

Il 6° considerando del Regolamento UE 1042/2013 fa riferimento all'ipotesi in cui il fornitore, che abbia qualificato il cliente come un soggetto non passivo d'imposta, riceva da quest'ultimo la comunicazione del proprio numero di partita Iva. In questa eventualità, si afferma che, conformemente alle norme generali, lo *status* originario del destinatario del servizio deve essere modificato, non essendo più il fornitore il debitore d'imposta per il servizio reso.

Decorrenza del regime Oss

Con la risposta a interpello n. 253/E/2022, l'Agenzia delle entrate ha osservato che la decorrenza temporale prevista per l'operatività del regime Oss è definita in maniera puntuale, in quanto l'adesione dispiega i propri effetti dall'inizio del trimestre successivo all'iscrizione al portale. In tal senso depone l'articolo 57-*quinquies*, § 1, Regolamento 2011/282/UE, disciplinante gli adempimenti in capo al soggetto passivo che intende avvalersi del regime Oss, secondo cui, se un soggetto passivo comunica allo Stato membro di identificazione che intende avvalersi del regime speciale, quest'ultimo si applica a decorrere dal primo giorno del trimestre successivo.

L'unica eccezione prevista, per evidenti ragioni di semplificazione, riguarda la prima operazione rilevante ai fini del regime in esame, per la quale è ammessa la fruizione dal momento della sua effettuazione, purché il soggetto passivo comunichi allo Stato membro di identificazione l'inizio della propria attività rientrando nel regime entro il decimo giorno del mese successivo alla prima operazione.

Allo stesso modo, anche gli articoli 364 e ss., Direttiva 2006/112/CE, nel disciplinare i termini e il contenuto della dichiarazione trimestrale, fanno riferimento alle sole cessioni e prestazioni, rientranti nel regime speciale, effettuate nel corso del periodo d'imposta.

In coerenza con la disciplina esposta, l'articolo 74-*sexies*, D.P.R. 633/1972 dispone che le dichiarazioni trimestrali presentate dai soggetti passivi che hanno aderito al regime speciale devono riportare l'ammontare delle operazioni effettuate nel periodo di riferimento.

Alla luce delle previsioni in esame, l'Agenzia delle entrate non ha ritenuto percorribile la richiesta della società di utilizzare il regime Oss per regolarizzare il debito Iva relativo alle prestazioni di servizi elettronici rese negli anni 2016-2021 a privati consumatori stabiliti nello Stato.

Regime sanzionatorio

Alle violazioni commesse nell'ambito del regime speciale Oss si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie contenute nel D.Lgs. 472/1997.

L'Agenzia delle entrate, con la circolare n. 22/E/2016, ha ammesso che il soggetto passivo non residente, con riferimento alle operazioni effettuate nel territorio nazionale, possa sanare l'omessa o tardiva presentazione della dichiarazione trimestrale, nonché l'omesso o tardivo versamento dell'Iva avvalendosi dell'istituto del ravvedimento operoso di cui all'articolo 13, D.Lgs. 472/1997. Resta inteso che, ai fini della regolarizzazione della violazione commessa, il soggetto passivo non residente dovrà versare l'imposta allo Stato di identificazione, mentre gli interessi e le sanzioni ridotte - calcolati sulla parte di imposta dovuta per le operazioni effettuate nel territorio dello Stato - direttamente all'Italia, quale Stato membro di consumo.

Pertanto, nel caso di specie, la società dovrà verificare con il proprio Stato di identificazione la possibilità di effettuare una registrazione tardiva al regime Oss finalizzata a regolarizzare l'imposta dovuta in Italia, nei limiti di quanto ammesso dall'articolo 13, D.Lgs. 472/1997.

Se la registrazione tardiva fosse possibile, come indicato nel citato documento di prassi, la società potrà versare l'imposta nel proprio Stato di stabilimento, tramite Oss, e versare gli interessi e le sanzioni ridotte in Italia mediante modello F24, previa acquisizione di un codice fiscale italiano (senza identificazione ai fini Iva).

Qualora, invece, tale opzione di registrazione tardiva non fosse percorribile, per effettuare i predetti adempimenti, contabili e di versamento, la società dovrà registrarsi ai fini Iva in Italia, direttamente o nominando un rappresentante fiscale, ai sensi degli articoli 17, comma 3 e 35-ter, D.P.R. 633/1972.

Riferimenti normativi

articoli 7, 18, 57-*quinquies*, Regolamento 2011/282/UE

articolo 1, Regolamento UE 1042/2013

articoli 45, 58, 59-*bis* e 364 e ss., Direttiva 2006/112/CE

articoli 7-*ter*, 7-*sexies* 7-*octies*, 8-*octies*, 17, 35-*ter*, 74-*sexies*, D.P.R. 633/1972

articolo 38-*bis*, D.L. 331/1993

Le scelte bilancistiche collegate alla chiusura dell'esercizio 2022

La chiusura dell'esercizio 2022 impone alcune scelte sulla destinazione dell'utile collegate anche alla normativa emergenziale prodotta in questi ultimi anni. Inoltre, sono presenti alcune novità in materia di contributi pubblici da rendicontare nella Nota integrativa, novità improntate alla necessità di semplificare gli adempimenti di chiusura del bilancio di esercizio.

Le novità in materia di informativa sui contributi pubblici

Tra gli adempimenti che sono correlati alla chiusura del bilancio uno importante riguarda la segnalazione dei contributi, sussidi o vantaggi ricevuti dalle imprese o dagli enti (commerciali e non) da parte della P.A.. Come è noto deve trattarsi di somme non aventi natura di corrispettivo e devono essere di importo rilevante, nel senso che per ammontare inferiore a 10.000 euro non va fatta alcuna indicazione. Il disposto dell'articolo 1, comma 125 e ss., L. 124/2017 ha, fin da quando è stato istituito, generato più di un dubbio applicativo, in particolare per le modalità concrete con cui tale informazione deve essere eseguita. Infatti era previsto che per i soggetti tenuti alla redazione del bilancio in forma ordinaria l'informazione *de quo* andava inserita nella Nota integrativa, mentre a norma dell'ultimo periodo del comma 125-bis, articolo 1, L. 124/2017: *"I soggetti che redigono il bilancio ai sensi dell'articolo 2435-bis del codice civile e quelli comunque non tenuti alla redazione della Nota integrativa assolvono all'obbligo di cui al primo periodo mediante pubblicazione delle medesime informazioni e importi, entro il 30 giugno di ogni anno, su propri siti internet, secondo modalità liberamente accessibili al pubblico o, in mancanza di questi ultimi, sui portali digitali delle associazioni di categoria di appartenenza"*.

Da ciò si doveva concludere che soggetti tenuti comunque alla redazione della Nota integrativa (quali le società che redigono il bilancio in forma abbreviata) non potevano inserire nella stessa Nota integrativa i dati dei sussidi, bensì dovevano ricorrere alla procedura alternativa del proprio sito *internet* ovvero quello di categoria di appartenenza. Tesi quest'ultima veramente priva di fondamento razionale poiché se lo strumento della Nota integrativa è adempimento obbligatorio (seppur redatta in forma abbreviata) quale documento di bilancio, non si vedeva il motivo di distinguere chi la Nota integrativa la redigeva in forma ordinaria da chi la redigeva in forma semplificata poiché sempre Nota integrativa essa è. Semmai la questione si poneva con maggior delicatezza per le micro imprese esonerate dallaredazione della Nota integrativa che forniscono le informazioni correlate al bilancio nel documento xbrl, cioè nell'apposito campo testuale denominato *"altre informazioni"*. Per queste imprese sembrava una forzatura inserire il dato delle informazioni sui contributi pubblici nel documento *"surrogato"* della Nota integrativa.

Le cose cambiano con il c.d. Decreto Semplificazioni (D.L. 73/2022), articolo 3, comma 6-bis che con l'intento di evitare le inutili complicazioni sopra citate prevede espressamente che:

"Fermo restando il termine del 30 giugno di ogni anno, previsto ai fini dell'adempimento degli obblighi pubblicitari di cui all'articolo 1, commi 125 e 125-bis, della legge 4 agosto 2017, n. 124, per gli enti che provvedono nell'ambito della Nota integrativa del bilancio d'esercizio o di quello consolidato, il termine entro il quale provvedere all'adempimento è quello previsto per l'approvazione del bilancio dell'anno successivo".

Seppur in modo un po' criptico, la modifica normativa sembra andare nella direzione di risolvere il dubbio sopra citato per quanto attiene alle società che redigono la Nota integrativa (semplificata o meno) nel senso che in tale documento potrà essere inserita l'informativa relativa alle sovvenzioni pubbliche.

Sul piano soggettivo la disposizione (che peraltro rinvia il termine del 30 giugno di ogni anno al ter-

mine per l'approvazione del bilancio di esercizio) si applica certamente ai soggetti che redigono il bilancio in forma ordinaria o in forma abbreviata (articolo 2435-*bis*, cod. civ.), mentre permangono dubbi sulle micro imprese. La formula letterale della modifica normativa lascerebbe intendere che chi (nel senso di chiunque) redige la Nota integrativa (anche in forma facoltativa) può inserire in essa i contributi pubblici, mentre più delicato appare assumere la medesima conclusione laddove la Nota integrativa sia sostituita da documento xbrl. Tuttavia, ragioni di ordine logico sistematico porterebbero a questa conclusione laddove si noti che il documento xbrl parte testuale è stato introdotto proprio per dare a corredo del bilancio le informazioni che hanno natura letterale e non vi è dubbio che la informativa sui contributi pubblici rientra tra i contenuti di carattere letterale. Non dovrebbe esservi alcun dubbio, invece, che le società micro imprese che seppur non obbligate alla redazione della Nota integrativa, scelgono in via facoltativa di redigerla, possano inserire in quest'ultimo documento i contributi pubblici ricevuti.

Quanto alla decorrenza della semplificazione, pur in assenza di norme scritte specifiche, sembra di poter dire che la nuova modalità informativa si possa applicare ai contributi incassati nel 2022 da rendicontare nel bilancio 2023, cioè quello in corso di redazione in questi mesi.

I vincoli sull'utile derivanti dalla sospensione degli ammortamenti

Il Legislatore mostra un certo apprezzamento per la misura della legittima sospensione degli ammortamenti che, introdotta in anni segnati dalla epidemia Coronavirus, ora potrà essere applicata anche per l'esercizio 2022 e addirittura nell'esercizio 2023.

Sul punto va ricordato che se la *ratio* di questo "*alleggerimento del Conto economico*" va individuata nella volontà legislativa di evitare che a causa di un evento di gravità eccezionale (Covid) le imprese si trovassero in difficoltà con il risultato negativo dell'esercizio, la misura dovrebbe essere accompagnata da un parallelo esonero al controllo della continuità aziendale. Invece, tale ultimo controllo (azzerato nella prima versione della sospensione degli ammortamenti) è perfettamente operativo nell'esercizio 2022, sicché se si sospendono gli ammortamenti perché la loro imputazione comporterebbe una perdita eccessiva, non si risolve affatto il problema, dato che in ogni caso la società che giudica non sussistere la continuità aziendale dovrebbe, se non proprio cessare l'attività operativa e porsi in liquidazione, almeno avviare una procedura di soluzione della crisi. Come coniugare quindi la sospensione degli ammortamenti con l'accertamento necessario della continuità aziendale? Appare evidente a chi scrive che la norma sulla sospensione degli ammortamenti nasce già depotenziata e potrà essere applicata tutt'al più in casi, per così dire, sporadici in cui per determinati eventi negativi di durata limitata e non suscettibili di porre dubbi sulla continuità aziendale, si genera nel 2022 una situazione di crisi del tutto temporanea.

Tornando agli aspetti "*tecnici*" della proroga della sospensione va segnalato che possibilità di non imputare gli ammortamenti dei beni materiali e di quelli immateriali a Conto economico è stata sancita anche per l'esercizio 2022 (dopo che la stessa scelta è stata resa possibile negli esercizi 2020 e 2021) dall'articolo 3, D.L. 198/2022 (c.d. "*Decreto Milleproroghe*"). Come è accaduto nell'anno precedente, si tratta di una decisione libera e autonoma che può essere assunta per il solo 2022, oppure può essere confermata dopo averla già presa nel 2020 e 2021. In questo contributo, che ha come oggetto le criticità nella chiusura del bilancio di esercizio, si vogliono approfondire le conseguenze in tema di vincolo sugli utili che si pongono in essere quale corollario del mancato stanziamento degli ammortamenti a Conto economico. Infatti, l'articolo 60, comma 7-*ter*, D.L. 104/2020 afferma chiaramente:

"I soggetti che si avvalgono della facoltà di cui al comma 7-bis destinano a una riserva indisponibile utili di ammontare corrispondente alla quota di ammortamento non effettuata in applicazione delle disposizioni di cui al medesimo comma".

E nel caso in cui l'utile si rivelasse incapiente rispetto all'entità degli ammortamenti sospesi, il vincolo dovrebbe essere posto sulle riserve pregresse. Ove queste ultime non siano presenti si dovrà vincolare fino a capienza degli ammortamenti sospesi gli utili futuri.

Ma come, e per quale entità precisa, va vincolato l'utile (o le riserve presenti o future)? Sul punto la

dottrina non si è pronunciata in modo univoco e da qui l'esigenza di scegliere quale interpretazione risulti più convincente.

Anzitutto è opportuno individuare la *ratio* che impone il vincolo sulle riserve. Appare evidente che il motivo per cui una parte di utili debba essere resa indisponibile risiede nel fatto che si vuole impedire che una volta incrementato l'utile di esercizio per effetto della assenza del costo di ammortamenti, tale incremento venga esternalizzato ai soci. In tal caso, infatti, verrebbe attribuito ai soci un utile fittizio che emerge solo grazie a una manovra normativa che è volta a evitare che le vicende negative legate a eventi eccezionali (crisi economica da Coronavirus e da guerra russo ucraina), determinino lo scioglimento della società e non, evidentemente a generare utili fittizi. Ma se questa è la *ratio* allora appare corretto stanziare il vincolo sugli utili assumendo l'entità che effettivamente non è stata imputata a Conto economico e non su un dato teorico lordo quale l'ammontare degli ammortamenti sospesi. Quindi partendo dal presupposto che, in contropartita del mancato stanziamento degli ammortamenti sono state imputate le imposte differite passive, il Conto economico registra comunque un costo che già in sé riduce l'utile distribuibile. In base a ciò appare ragionevole, in armonia con la *ratio* della norma di cui al citato comma 7-ter, articolo 60, D.L. 104/2020, vincolare gli utili solo per la differenza tra ammortamenti sospesi e imposte differite passive. Altri, invece, con un approccio meramente letterale ma non sistematico, propongono di vincolare una somma pari agli ammortamenti "lordi" non stanziati a Conto economico, tesi che chi scrive trova non del tutto ragionevole.

Sul punto va ricordato che il tema della fiscalità differita passiva sulle quote di ammortamento sospese, si pone solo laddove si scelga di dedurre, tramite variazione diminutiva nel modello Redditi, la quota non imputata a Conto economico. La deduzione *extra* contabile, come è noto, è una pura facoltà (non un obbligo) della impresa, il cui stanziamento nel modello dichiarativo fa sì che quando saranno imputate a Conto economico le quote di ammortamento sospese non sarà possibile dedurle, mentre dovrà essere utilizzato il fondo imposte differite.

Un ragionamento analogo può essere proposto sui possibili utilizzi della riserva vincolata, ponendosi anche su questo punto un dibattito dottrinario tra chi ritiene che l'indisponibilità della riserva sia assoluta e chi invece ritiene che l'indisponibilità sia limitata ai casi di distribuzione ai soci (ovviamente) e alla ipotesi dell'aumento di capitale, mentre sia legittimo utilizzare la riserva a copertura di perdite. In questa seconda corrente dottrina (che riteniamo più condivisibile proprio in funzione dei motivi per cui si pone l'obbligo di vincolare una parte del patrimonio netto) si colloca la circolare Assonime n. 2/2021 che evidentemente giudica la copertura di perdite un utilizzo legittimo e compatibile con i motivi che sono alla base del presidio del patrimonio netto. Poi, peraltro, si pone il tema della necessaria ricostituzione o meno della riserva (utilizzata a copertura di perdite) vincolando utili futuri, tesi che certamente va accolta anche per motivi di prudenza non registrandosi, sul punto, alcuna pronuncia ufficiale della giurisprudenza.

Infine, sulla riserva ex articolo 60, D.L. 104/2020 va fatta una riflessione su come essa verrà riassorbita in futuro, o meglio, verificatesi quali eventi si potrà eliminare il vincolo.

Su questo tema si possono mettere in risalto 3 situazioni che comporteranno il riassorbimento del vincolo:

1. lo stanziamento degli ammortamenti successivi al termine del processo di obsolescenza contabile del bene. Si tratta della ipotesi in cui gli ammortamenti sospesi vengono posti in calce al processo di ammortamento ottenendo, di fatto, un allungamento del medesimo rispetto alla previsione iniziale. In tale fattispecie il rilascio del vincolo sarà contemporaneo allo stanziamento delle quote d'ammortamento sospese in precedenza, con il riassorbimento, altresì della fiscalità differita passiva;
2. lo stanziamento di ammortamenti più elevati negli anni successivi alla sospensione, ipotesi che dovrà essere seguita quando sarà ritenuto impossibile allungare il processo di ammortamento del bene. In tale contesto per la maggior quota di ammortamenti che anno dopo anno verrà stanziata si avrà un conseguente e proporzionale svincolo della riserva, correlato al riassorbimento progressivo della fiscalità differita passiva;

3. in caso di vendita del bene il mancato stanziamento di ammortamenti viene bilanciato da un diverso valore di plus/minusvalenza e quindi si genera quel passaggio a Conto economico che permette di liberare la riserva e riassorbire la fiscalità differita passiva.

La quota di utile accantonata alla riserva legale e gli utilizzi della stessa

L'articolo 2430, cod. civ. impone alle imprese di accantonare una quota di utili a una riserva (legale) la cui funzione è quella di coadiuvare il capitale sociale nel suo fine di costituire la garanzia ai terzi di una certa entità del patrimonio sociale. Certamente le somme limitate che nella prassi concreta vengono poi effettivamente vincolate fanno sorgere il dubbio che davvero la funzione del capitale sociale e della riserva legale in una Srl sia quella succitata. Ciò non di meno il percorso obbligatorio stabilito per legge consiste nel noto accantonamento del 5% degli utili fino a quando l'ammontare della riserva legale non raggiunge il 20% del capitale sociale.

Su questi 2 parametri (5% dell'utile e 20% del capitale sociale) occorre fare una distinzione di fondo: un accantonamento maggiore del 5% dell'utile di esercizio alla riserva legale, in forza del quale comunque la riserva legale presenta un ammontare inferiore al 20% del capitale sociale è soggetto agli stessi vincoli di indisponibilità che presenta la riserva legale. Discorso diverso invece è il superamento del tetto del 20% del capitale sociale in un accantonamento che pure potrebbe venire denominato riserva legale. In tal caso, superato il tetto di cui all'articolo 2430, cod. civ., la quota eccedente di riserva deve considerarsi pienamente disponibile a ogni utilizzo (quindi non solo copertura di perdite ma anche aumenti di capitale e addirittura distribuzione ai soci) poiché il *quantum* che la legge individua come necessario per coadiuvare il capitale sociale già è stato raggiunto. Venendo al secondo tema, cioè il grado generale di disponibilità della riserva legale va rilevato che è opinione unanimemente condivisa che la riserva legale "ordinaria" ex articolo 2430, cod. civ. sia indisponibile per ogni distribuzione ai soci, mentre altrettanto unanime è la convinzione che essa sia invece utilizzabile a copertura di perdite. Il tema invece discusso, e che origina opinioni discordi, è la possibilità di utilizzarla per aumenti di capitale¹.

Più complesso è il ragionamento in merito all'accantonamento dell'utile per le Srl a capitale ridotto ex articolo 2463, commi 4 e 5, cod. civ., e le Srl semplificate di cui all'articolo 2463-bis, cod. civ.. Verifichiamo anzitutto il caso della Srl a capitale ridotto.

Questo tipo societario può essere definito a ragione come una sorta di sottocategoria della Srl ordinaria con cui condivide tutte le regole costitutive, tranne per il fatto che il capitale sociale può essere inferiore a 10.000 euro, per la precisione esso va da 1 a 9.999 euro e deve essere versato necessariamente in denaro, nella sua interezza, nelle mani dell'amministratore all'atto della costituzione. A fronte di un capitale ridotto sono previste nel citato comma 5 dell'articolo 2463, cod. civ.. regole specifiche di accantonamento dell'utile di esercizio. L'obiettivo delineato dalla norma è costituire una riserva legale "ancillare" al capitale sociale in modo che si formi, quanto prima possibile, un patrimonio netto "vincolato" di entità almeno pari a 10.000 euro. Infatti, la norma citata dispone che vi sia un accantonamento dell'utile di esercizio a riserva legale in misura accentuata rispetto alla normale previsione di cui all'articolo 2430, cod. civ. (cioè il 5% dell'utile fino a quando la riserva non sia pari almeno al 20% del capitale sociale): l'accantonamento dell'utile nella Srl a capitale ridotto avviene per il 20% di quello prodotto nel singolo esercizio, e il processo termina quando la riserva legale, insieme al capitale, abbia raggiunto l'importo di 10.000 euro. Ma quando tale importo è raggiunto si ferma il processo di accantonamento o non è forse vero che siamo di fronte, comunque, a una norma per la quale va in ogni caso rispettato il rapporto del 20% tra riserva legale e capitale sociale? La tesi che prevale in dottrina (si veda ad esempio il documento della Fondazione nazionale commercialisti del 15 gennaio 2017) è che il processo di accantonamento degli utili nella Srl a capitale ridotto si fermi solo quando sia raggiunto il rapporto del 20% del capitale sociale, sicché lo stesso accantonamento potrebbe proseguire anche successivamente al rag-

¹ In senso sfavorevole M. Caratozzolo, "Il Bilancio di esercizio", Giuffrè, Milano, 2006, mentre in senso favorevole C. Costa, "Riserva nella società", in Enciclopedia del Diritto, Giuffrè, Milano, 1989.

giungimento del valore di 10.000 euro come sommatoria tra capitale sociale a riserva legale, cioè il tetto specifico dell'accantonamento per le Srl a capitale ridotto. Questo doppio accantonamento è più frequente quando il capitale scelto tra 1 e 9.999 euro si avvicina più al valore maggiormente elevato.

Con l'articolo 3, comma 9, D.L. 198/2022 (c.d. Decreto Milleproroghe convertito in legge) è stata inserita anche per l'esercizio 2022 la norma di cui all'articolo 6, D.L. 23/2020 che sospende l'effetto delle perdite di esercizio, quando la loro entità fa sì che il capitale sociale sia intaccato per più di 1/3 o peggio ancora che esso discenda al di sotto del limite legale. La scelta di inserire la norma di protezione delle perdite sia nel 2020, sia nel 2021 e 2022 rende evidente che la volontà del Legislatore è considerare sospeso l'effetto solo per l'esercizio nel corso del quale la stessa perdita si sia manifestata. Quindi, le perdite 2020, 2021 e 2022 possono essere sospese rispettivamente fino agli esercizi 2025, 2026 e 2027, nel senso che approvando tali esercizi (quindi nel semestre successivo) se le perdite non sono state riassorbite per effetto di utili prodotti successivamente, si dovranno porre in essere le procedure di cui all'articolo 2482-ter, cod. civ., quindi o ricapitalizzare o trasformare o liquidare la società. È bene ricordare che la sospensione degli effetti delle perdite non determina alcun azzeramento degli obblighi che si pongono in capo all'organo di *governance* che constati il manifestarsi della perdita "grave" di cui agli articoli 2482-bis e 2482-ter, cod. civ.. Infatti, l'articolo 6, comma 3, D.L. 23/2020 stabilisce che gli amministratori devono senza indugio convocare l'assemblea presentando i dati del bilancio e una relazione sulla situazione patrimoniale. Sarà poi l'assemblea dei soci a deliberare in merito, e nel merito rientra, appunto la possibilità di rinviare tutti gli adempimenti necessari di 5 anni. In tal caso le perdite in questione devono trovare specifica indicazione nella Nota integrativa.

La procedura sopra descritta rende evidente che la norma di protezione dall'effetto di perdite di esercizio non si presenta con una disposizione necessariamente da applicare, bensì come una facoltà che l'assemblea dei soci può decidere o meno di fruire.

Impostata in questi termini la agevolazione, appare evidente che essa può anche essere, per così dire rifiutata. Infatti va messo in evidenza che vi sono molte Srl che versando nella situazione di cui all'articolo 2482-ter, cod. civ. intenderebbero eseguire la procedura di messa in liquidazione per semplice presa d'atto da parte dell'amministratore senza ricorrere al notaio. La tesi secondo cui la sospensione delle perdite ostacola la volontaria messa in liquidazione è, a parere di chi scrive, destituita di fondamento. Vero è che per esplicita previsione del citato articolo 6, comma 3, D.L. 23/2020 la causa di scioglimento non opera fintanto che l'assemblea non decide in merito alla sospensione, ma una volta convocata la stessa assemblea (con ogni probabilità per l'approvazione del bilancio di esercizio) e preso atto che i soci non intendono fruire della norma di sospensione, torna in gioco la causa di scioglimento con il correlato onere degli amministratori di depositare tale evento al Registro Imprese procedendo poi con la convocazione della assemblea per la nomina del liquidatore.

Dal punto di vista pragmatico va segnalato, peraltro, che a chi scrive risulta che i Registri Imprese non eseguono considerazioni specifiche sul tema della sospensione degli effetti delle perdite di esercizio, e si limitano a iscrivere la causa di scioglimento e lo *status* di liquidazione per perdite di esercizio, stato promosso dal solo amministratore, così come hanno agito negli anni precedenti al 2020.

Conseguenze contabili e fiscali dei dividendi deliberati ma non materialmente erogati

Una situazione che verrà frequentemente riscontrata nei bilanci dell'esercizio 2022 sarà l'aver deliberato la distribuzione dei dividendi attinti da riserve generate fino al 2017 (per ottenere la applicazione della nota disciplina agevolata di tassazione dei dividendi in capo al socio percettore), senza che materialmente sia avvenuta alcuna effettiva distribuzione. Al riguardo il principio di diritto n. 3/E/2022 ha di fatto smentito la precedente risposta a interpello n. 454/E/2022 affermando che per ottenere l'applicazione in capo al socio delle regole vigenti prima dell'intervento della L.

205/2017, è sufficiente deliberare la distribuzione senza che i dividendi debbano essere materialmente erogati. Ma quali sono le conseguenze contabili di tale deliberazione?

Anzitutto in base al documento Oic 28 il patrimonio netto va ridotto al momento della delibera iscrivendo nel passivo il debito verso i soci. Specularmente il socio/impresa iscrive nel Conto economico, sempre al momento della delibera, il provento da dividendo alla voce C 15 del Conto economico. Si ricorda che anche nel caso in cui il socio sia controllante, il dividendo può essere iscritto tra i proventi solo al momento della effettiva delibera, non già quando l'utile è maturato nel bilancio, pur approvato, della società controllata. Dal punto di vista fiscale vi sono 2 conseguenze immediate: in capo alla società partecipata la riduzione del patrimonio netto rileva come elemento negativo della base imponibile Ace, mentre per il socio impresa controllante si avrà una variazione diminutiva nel modello redditi, posto che il dividendo è componente tassabile solo per cassa (articolo 89, Tuir). Naturalmente si porrà il problema di come gestire un eventuale assenza di erogazione che potrebbe protrarsi per anni, tenendo conto anche delle cautele fiscali espresse dal principio di diritto che, impropriamente a parere di chi scrive, afferma la possibilità di contestare situazioni in cui il socio incassa gli utili e li restituisce alla società come finanziamento infruttifero, oppure non incassa gli utili per anni potendo sorgere il tema dell'incasso giuridico.

Al riguardo va segnalato che trascorsi 5 anni i diritti sociali per le società iscritte al Registro Imprese si prescrivono (articolo 2949, cod. civ.) ed è probabile che vi saranno diversi casi in cui accadrà (o è già accaduto nel passato) proprio che il socio non faccia azioni per incassare il credito. Con la prescrizione si dovrebbe avere la conseguenza della ricostituzione della riserva di patrimonio netto, semmai ci si potrebbe chiedere se essa non cambia natura diventando riserva da apporto (rinuncia al credito del socio) e quindi di capitale. Il tema poi si intreccia con quello dell'incasso giuridico cioè l'effetto fiscale che si manifesta laddove un reddito tassabile per cassa venga fatto oggetto di rinuncia da parte dell'avente diritto. Al riguardo però va segnalato che nel caso specifico non vi è alcuna deduzione in capo alla società che, qualora non fosse correlata da un provento tassabile determinerebbe un arbitrario vantaggio fiscale, il che porta a dire che non si pongono del tutto gli elementi costitutivi dell'incasso giuridico (quand'anche si concordi con l'applicabilità di detto istituto tributario che certamente è stato criticato da gran parte della dottrina). Per concludere va, inoltre, aggiunto che a conferma del fatto che nel caso in questione non si può parlare di incasso giuridico va segnalata la sentenza della CTR Friuli Venezia Giulia n. 19/I/2020 che ha negato tale possibilità pur ribadendo che le riserve che si vengono di nuovo a formare in capo alla società per effetto della prescrizione del credito sono di utili (e non di capitale come invece a noi parrebbe).

Riferimenti normativi

articolo 1, comma 125 e ss., L. 124/2017

articolo 3, D.L. 73/2022)

articolo 3, D.L. 198/2022

articolo 60, D.L. 104/2020

articolo 6, D.L. 23/2020

articolo 2430, 2435-bis, 2463, 2463-bis, 2482-bis, 2482-ter e 2949, cod. civ.

Scadenze del mese di maggio

Di seguito evidenziamo i principali adempimenti dal 1° maggio 2023 al 31 maggio 2023, 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.

martedì 2 maggio

SSP

Scade oggi il termine per le strutture sanitarie private per comunicare all'Agenzia delle entrate l'ammontare dei compensi complessivamente riscossi nel 2022 in nome e per conto di ciascun esercente la professione medica e paramedica per le prestazioni rese all'interno di dette strutture. L'invio della comunicazione deve avvenire esclusivamente per via telematica, direttamente o tramite intermediari abilitati, utilizzando il modello SSP disponibile sul sito dell'Agenzia delle entrate.

Uniemens Individuale

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

Versamento dell'imposta di registro sui contratti di locazione

Scade oggi il termine per il versamento dell'imposta di registro sui contratti di locazione nuovi o rinnovati tacitamente con decorrenza 01.04.2023.

Intra 12

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

martedì 16 maggio

Fatturazione differita

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

Registrazione dei corrispettivi

Entro oggi le Associazioni sportive dilettantistiche, associazioni senza scopo di lucro che hanno effettuato l'opzione per il regime fiscale agevolato di cui all'art. 1 della L. n. 398/1991, devono provvedere all'annotazione, anche con unica registrazione, dell'ammontare dei corrispettivi e di qualsiasi provento conseguito nell'esercizio di attività commerciali, con riferimento al mese precedente.

Registrazione corrispettivi Associazioni senza scopo di lucro in regime agevolato

Le Associazioni sportive dilettantistiche, associazioni senza scopo di lucro e associazioni pro loco che hanno effettuato l'opzione per il regime fiscale agevolato di cui all'art. 1 della L. n. 398/1991, devono provvedere all'annotazione, anche con unica registrazione, dell'ammontare dei corrispettivi e di qualsiasi provento conseguito nell'esercizio di attività commerciali, con riferimento al mese precedente.

Ritenute condomini

I condomini sostituti d'imposta devono versare entro oggi le ritenute del 4% operate sui corrispettivi erogati nel mese precedente, per prestazioni relative a contratti di appalto di opere o servizi effettuate nell'esercizio di impresa.

Iva periodica

I contribuenti Iva mensili devono versare entro oggi l'imposta dovuta rispettivamente per il mese di marzo utilizzando il modello F24 con modalità telematiche e codice tributo 6004. I soggetti che hanno affidato a terzi la tenuta della contabilità versano oggi l'imposta relativa al secondo mese precedente.

Saldo Iva

Scade oggi il versamento della terza rata del debito iva annuale come risultante dalla Dichiarazione Iva 2023 per coloro che hanno scelto il pagamento rateale.

Ritenute

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.

ACCISE

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

INPS artigiani e commercianti

Scade oggi il termine per gli artigiani e commercianti iscritti alla relative gestioni speciali IVS del versamento della rata trimestrale della quota fissa di contributi sul minimale di reddito.

lunedì 22 maggio

Dichiarazione periodica Conai

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

Enasarco

Scade oggi per i datori di lavoro preponenti nel rapporto di agenzia che utilizzano l'addebito bancario, il versamento dei contributi relativi alle provvigioni liquidate agli agenti e rappresentanti nel trimestre di riferimento.

giovedì 25 maggio

Intrastat

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

mercoledì 31 maggio

Uniemens Individuale

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

Versamento dell'imposta di registro sui contratti di locazione

Scade oggi il termine per il versamento dell'imposta di registro sui contratti di locazione nuovi o rinnovati tacitamente con decorrenza 1° maggio 2023.

Intra 12

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



TeamSystem Studio Cloud

Esperienza digitale
per Commercialisti
e Consulenti del lavoro

La soluzione per innovare
e far crescere il business del Professionista.
Una piattaforma collaborativa, sicura, mobile e in cloud.

Per info: www.teamsystem.com/teamsystem-studio-cloud

TEAMSYSTEM REVIEW

Redazione:

 **Euroconference**
Editoria

Editrice TeamSystem

Sede: Via Sandro Pertini, 88 - 61122 Pesaro

Direttore Responsabile: Sergio Pellegrino

Reg. Trib. Pesaro n° 426/96

S.E. o O.

Riproduzione vietata