

Rassegna Professionale

Rivista trimestrale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Brindisi

**Nuove opportunità
per la rivalutazione
delle aree**

di G. Valcarenghi pag. 6

**Valutazione
delle perdite sui
crediti nei riflessi
della chiusura
del bilancio
d'esercizio**

di G. Modolo pag. 10

**Per narrare le
storie di creazione
di valore il bilancio
deve essere
integrato**

di F. Lenoci pag. 16

**Le operazioni con
soggetti Black List**

di E. Gatto pag.20

IN PRIMO PIANO

**Lo studio
professionale
in regola con
la normativa
antiriciclaggio**

Annalisa DE VIVO

pag. 4



ODCEC
BRVNDISIUM

Rassegna Professionale

Rivista trimestrale dei
Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili
di Brindisi

Anno XXII - N° 3 - Luglio / Settembre 2014

EDITORE

Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Brindisi
Via Carmine, 44 - 72100 Brindisi
www.odcecbrindisi.it

DIRETTORE RESPONSABILE

Davide PIAZZO

COMITATO DI REDAZIONE

Gabriele Albanese - Francesco Calò
Silvia Conte - Elvira Elia
Leonardo Grassi - Michele Orlando
Marianna Pacifico - Raffaele Tommasi

DIREZIONE E REDAZIONE

Via Carmine, 44 - 72100 Brindisi
rassegnaprofessionale@gmail.com

GRAFICA

2ld.it
Via San Francesco, 186
72021 Francavilla Fontana (Br)

AUTORIZZAZIONE TRIBUNALE BRINDISI

n. 4 del 8.9.1993
Iscrizione al R.O.C. n. 21483
del 15092011

Ogni articolo viene ceduto a titolo gratuito
alla redazione ed esprime esclusivamente il
pensiero di chi lo firma esonerando il Comitato
di redazione e l'Editore da ogni responsabilità.

Per contattare la redazione o inviare i propri
contributi scrivere a:
rassegnaprofessionale@gmail.com

Vite in proroga



di Davide Piazza

L'enciclopedia Treccani definisce proroga: il prolungamento della durata di qualche cosa o rinvio del termine precedentemente stabilito per l'esecuzione di una prestazione. Nulla di nuovo da apprendere in questa sintetica definizione se non fosse che nel contesto delle scadenze fiscali l'uso poco misurato di tale pratica comporta lo sconvolgimento della tabella di lavoro di migliaia di professionisti oltre che scarsità di chiarezza nei confronti dei contribuenti, soggetti ultimi destinatari. Quanto ai professionisti, abituati a trattamenti irraguardevoli, si trovano a dover preparare mitici d-day dove sono concentrate decine di scadenze, attendendo notizie dai media sulla possibilità di ottenere la famigerata proroga solo per poter svolgere in modo corretto un lavoro che, non per loro colpa, devono necessariamente cominciare in ritardo. Gli uffici ministeriali che sono deputati a rendere noti i modelli dei dichiarativi e dei relativi studi di settore sono ormai da anni in cronico ritardo e non tengono in nessuna considerazione i tempi di lavoro di chi effettivamente dovrà op-

SOMMARIO

Vite in proroga	2
Lo studio professionale in regola con la normativa anticiclaggio	4
Nuove opportunità per la rivalutazione delle aree	6
Valutazione delle perdite sui crediti nei riflessi della chiusura del bilancio d'esercizio	10
Le società cooperative, quando hanno finalità commerciali prevalenti, possono fallire	15
Per narrare le storie di creazione di valore il bilancio deve essere integrato	16
Le operazioni con soggetti Black List	20
Unione Giovani, rinnovo delle cariche 2014 - 2017	27

erare perché la macchina delle entrate funzioni. Dalle software house agli operatori finali, sono tutti obbligati a tour de force, che possono comportare inevitabilmente imperfezioni ed errori in un clima di lavori forzati. In questa grande ricerca delle cose da riformare per migliorare la pubblica amministrazione, sarebbe il caso di prevedere delle scadenze improrogabili anche per la pubblicazione annuale dei dichiarativi che dovrebbe essere riportata ai termini originari, consentendo che la stagione possa terminare molto prima dell'attuale settembre, nove mesi dopo la chiusura dell'esercizio. In ogni caso, anche una eventuale proroga, affinché possa essere funzionale, stante la situazione di difficoltà creata dal Ministero, dovrebbe essere comunicata con il dovuto anticipo e non a ridosso delle scadenze dimostrando ancora una volta assoluta mancanza di rispetto.

Anche in questo numero ci fregiamo di ospitare noti editorialisti e studiosi delle materie di nostro interesse. Tra questi il dott. Giovanni Valcarengi ha descritto le nuove opportunità offerte dalla rivalutazione delle aree, fornendo un pratico vademecum. In materia di bilancio il dott. Giancarlo Modolo ha offerto un proprio contributo sulla valutazione delle perdite su crediti nei riflessi della chiusura del bilancio. Le implicazioni fiscali delle operazioni internazionali meritano sempre approfondimenti adeguati e sull'argomento il Dott. Ernesto Gatto ha relazionato sulle operazioni con soggetti black list.

Il prof. Francesco Lenoci, docente di "Metodologie e Determinazioni Quantitative d'Azienda" presso l'Università Cattolica del Sacro Cuore di Milano, ci ha fornito uno spunto di riflessione sull'utilità dell'Integrated Report nelle aziende ossia sulla capacità di un'impresa di comprendere e far comprendere quali relazioni intercorrono tra i capitali impiegati, le attività operative e gli obiettivi strategici.

Infine, per quanto attiene gli aspetti pratici e organizzativi, segnalo il prezioso articolo della collega Annalisa De Vivo (foto in copertina) che ha fornito un decalogo per avere lo studio in regola con la normativa antiriciclaggio.



Lo studio professionale in regola con la normativa antiriciclaggio



di Annalisa De Vivo

Con l'effettiva discesa in campo della Guardia di Finanza, chiamata dal D.Lgs. 231/2007 a svolgere attività di controllo sul territorio in relazione al corretto adempimento degli obblighi antiriciclaggio da parte dei professionisti destinatari della relativa disciplina, questi ultimi hanno dovuto acquisire familiarità non solo con la normativa primaria, ormai in vigore da molti anni, ma anche con la complessa regolamentazione attuativa e con la prassi inerente alla predisposizione delle misure antiriciclaggio all'interno degli studi professionali.

Come noto, infatti, alle disposizioni del D.Lgs. 231/2007 hanno fatto seguito alcuni provvedimenti attuativi, nonché numerose circolari interpretative del Ministero dell'economia e delle finanze, chiamato a fornire chiarimenti in relazione ai non pochi 'buchi neri' della normativa. Non può peraltro omettersi che, a distanza di più di sei anni dall'entrata in vigore del D.Lgs. 231/2007, non ha ancora visto la luce il regolamento attuativo degli obblighi di registrazione e conservazione dei dati, pur previsto obbligatoriamente dall'art. 38, co. 7, del Decreto.

Il cammino dei professionisti verso la *compliance* alla normativa antiriciclaggio è dunque lungo e irto di difficoltà, essendo reso ancora più problematico dalle istruzioni operative della GdF che, come noto, ha emanato una ponderosa circolare sull'argomento (la n. 83607 del 19 marzo 2012), accompagnata da una serie di allegati tra cui la ben nota 'Scheda normativa e modulo operativo n. 6', documento quest'ultimo non destinato alla diffusione, ma il cui contenuto è ormai ben conosciuto dagli addetti ai lavori.

Allo stato attuale, ai professionisti destinatari della normativa antiriciclaggio è richiesto il rispetto dei seguenti obblighi: adeguata verifica della clientela, conservazione e registrazione dei dati, segnalazione delle operazioni sospette, comunicazione al MEF delle violazioni alla normativa sull'uso del contante, formazione dei dipendenti e dei collaboratori di studio.

Il corretto adempimento di ciascuno dei suddetti obblighi è subordinato al rispetto di quanto previsto dalla norma primaria di riferimento, nonché dalla regolamentazione attuativa (se esistente) e dalle indicazioni derivanti dalla prassi (*in primis* circolari interpretative e risposte ufficiali del MEF, pareri ufficiali del soppresso UIC), alle quali devono senz'altro aggiungersi le importanti istruzioni fornite dalla GdF nella menzionata circolare del marzo 2012.

Al netto delle pur doverose considerazioni sulla eccessiva portata degli obblighi antiriciclaggio, deve correttamente osservarsi che la complessità delle misure previste per l'adeguamento è crescente all'aumentare della complessità e della dimensione degli studi professionali, di modo che, nel caso del professionista individuale, difficilmente il corretto adempimento impone l'adozione di una vera e propria "procedura", al contrario di quanto accade nel caso di uno studio

associato di grandi dimensioni, dove invece quest'ultima può rendersi necessaria al fine di standardizzare - evidentemente nei limiti del possibile - l'esecuzione degli obblighi antiriciclaggio. Ciò in ossequio a quanto disposto dall'art. 3 del decreto che, nel definire i principi generali, dispone al quarto comma: "L'applicazione delle misure previste dal presente decreto deve essere proporzionata alla peculiarità delle varie professioni e alle dimensioni dei destinatari della presente normativa".

Ciò posto, è vero altresì che l'attività richiesta al professionista deve essere "sostenibile", come più volte gli organi rappresentativi delle categorie professionali destinatarie della normativa antiriciclaggio hanno rimarcato e, per essere tale, deve avere un limite oltre il quale oggettivamente non è dato proseguire.

Al contrario, ad oggi gli studi professionali sono letteralmente oppressi da misure che, ove adottate pedissequamente, di fatto rischiano di paralizzarne l'attività e che indirettamente costituiscono, al di là del dichiarato fine di prevenzione e contrasto ai reati di riciclaggio, l'ennesimo presidio anti-evasione fiscale posto dal legislatore. La "collaborazione attiva" richiesta da quest'ultimo ai professionisti si traduce, in concreto, nell'adozione di idonee procedure di adeguata verifica della clientela, conservazione dei documenti, registrazione dei dati, valutazione e gestione del rischio, garanzia dell'osservanza delle disposizioni e comunicazione: il tutto al fine di individuare eventuali operazioni sospette di riciclaggio da segnalarsi tempestivamente alla UIF. Invero l'adozione delle procedure previste *ex lege*, ancorché onerosa (sia in termini di impegno richiesto al professionista sia in termini di spese da sostenere all'interno degli studi), non produce in concreto alcun effetto positivo. Non solo. L'adeguatezza di tali procedure è sottoposta al vaglio degli enti preposti ai controlli che, paradossalmente, non hanno ad oggetto l'individuazione del potenziale reato di riciclaggio commesso dal cliente, bensì le omissioni o il non corretto adempimento da parte del professionista. Sotto quest'ultimo aspetto, non può tacersi del pesante sistema sanzionatorio, che punisce i professionisti sia per le omissioni "sostanziali" (quale, ad esempio, la mancata segnalazione di operazioni sospette), sia per quelle meramente procedurali (si pensi alla mancata istituzione del registro antiriciclaggio).

Tutti questi profili di criticità, in questa sede solo sommariamente descritti, sono stati e dovranno continuare ad essere oggetto di costante sottolineatura in tutte le sedi opportune, nella convinzione che la fase di recepimento delle indicazioni provenienti dal legislatore comunitario debba essere attuata in modo maggiormente coerente rispetto al contesto professionale nel quale le stesse trovano poi concreta applicazione.



Lo studio professionale in regola con la normativa antiriciclaggio. Brindisi, 23 aprile 2014.

Nuove opportunità per la rivalutazione delle aree



di Giovanni Valcarengi

L'articolo 1, comma 156 della legge n. 147/2013 (c.d. Legge di Stabilità 2014), prevede l'ennesima¹ possibilità di accedere all'incremento del valore fiscalmente riconosciuto di terreni e partecipazioni, a fronte del pagamento di una imposta sostitutiva. L'ambito di riferimento è bene noto, risalendo la norma "madre" agli articoli 5 e 7 della legge 28 dicembre 2001 n. 448, e le ipotesi di appetibilità si riscontrano per le casistiche in cui si prospetta all'orizzonte un possibile trasferimento plusvalente dei beni. Difficilmente, stante l'attuale situazione economica, invece, si ritiene che il provvedimento possa essere appetibile per coloro che intendono semplicemente "aggiornare" i valori, senza avere intenzione di giungere ad una cessione nell'immediato.

Nel presente intervento ci soffermeremo, in particolare, sulla casistica della rivalutazione delle aree e, per conseguenza, appare sin da subito urgente sottolineare che la nuova riapertura potrà essere utile per determinare una "svalutazione" di beni già oggetto di precedenti rivalutazioni, per effetto del notorio calo dei valori di mercato.

I tratti fondamentali della norma

Abbiamo già accennato che la possibilità di rivalutare le aree si rinviene nell'articolo 7 della legge n. 448/2001, il quale, sostanzialmente, prevede che:

- agli effetti della determinazione delle plusvalenze e minusvalenze di cui all'articolo 67, comma 1, lettere a) e b) del TUIR, per i terreni edificabili e con destinazione agricola posseduti ad una certa data, può essere assunto, in luogo del costo o valore di acquisto, il valore a tale data determinato sulla base di una perizia giurata di stima, cui si applica l'articolo 64 del codice di procedura civile, redatta da soggetti iscritti agli albi degli ingegneri, degli architetti, dei geometri, dei dottori agronomi, degli agrotecnici, dei periti agrari e dei periti industriali edili², a condizione che il predetto valore sia assoggettato ad una imposta sostitutiva delle imposte sui redditi;
- il giuramento della perizia deve avvenire entro una determinata scadenza;
- l'imposta sostitutiva è pari al 4% del valore periziato e può essere versata in unica rata, oppure frazionatamente;
- il costo per la relazione giurata di stima è portato in aumento del valore di acquisto del terreno nella misura in cui è stato effettivamente sostenuto ed è rimasto a carico;
- il valore periziato costituisce valore normale minimo di riferimento ai fini delle imposte sui redditi, dell'imposta di registro e dell'imposta ipotecaria e catastale.

Le successive "edizioni" della disposizione sono state veicolate per il tramite dell'articolo 2, comma 2, del D.L. n. 282/2002, all'interno del quale, con il semplice richiamo alla disposizione "pilota" vengono inserite le nuove scadenze temporali e le eventuali specifiche prescrizioni in merito ai tempi ed alle modalità di pagamento. Così, anche la legge n. 147/2013 modifica la richiamata norma sancendo che:

- i terreni oggetto di rivalutazione debbono essere posseduti alla data del 1° gennaio 2014;
- l'imposta sostitutiva (nella misura del 4% per l'ipotesi delle aree qui esaminata) può essere rateizzata

¹ Per l'ultimo precedente si veda l'art. 1 co. 473 della L. 24.12.2012 n. 228, che consentiva la rivalutazione delle aree e dei titoli partecipativi posseduti alla data dell'1.1.2013, ottenendo una perizia di stima a tale data, giurata entro il 30.06.2013 e con il pagamento dell'imposta sostitutiva entro la medesima scadenza.

² A questi, l'art. 1, comma 428, della Legge n. 311/2004 ha aggiunto "i periti regolarmente iscritti alle Camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura, ai sensi del testo unico di cui al regio decreto 20 settembre 1934, n. 2011". L'estensione vale anche per i terreni (Circ. n. 16/E/2005).

fino ad un massimo di tre rate annuali di pari importo, a decorrere dalla data del 30 giugno 2014; sull'importo delle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi nella misura del 3% annuo, da versarsi contestualmente;

- la redazione e il giuramento della perizia devono essere effettuati entro la data del 30 giugno 2014.

Ambito soggettivo

Sotto il profilo soggettivo, l'agevolazione in parola interessa esclusivamente i soggetti che possono produrre redditi diversi di cui all'articolo 67 del TUIR, quindi: persone fisiche, enti non commerciali (e per assimilazione i trust), società semplici e soggetti equiparati, compresi i soggetti non residenti in Italia (naturalmente laddove la plusvalenza da cessione sarebbe imponibile nel nostro Paese).

Pur in mancanza di certezze normative, si potrebbe ritenere applicabile alla nuova disposizione anche l'ampliamento soggettivo operato con D.L. n. 70/2011 (articolo 7, comma 2, lettera dd-bis), che estende la possibilità di affrancamento anche alle società di capitali i cui beni, per il periodo di applicazione dell'agevolazione, siano stati oggetto di misure cautelari e che, all'esito del giudizio, ne abbiano riacquisito la piena titolarità³.

Ambito Oggettivo

L'agevolazione consente di rideterminare il costo o valore di acquisto dei terreni agricoli o edificabili, a condizione che i medesimi siano posseduti:

- alla data di riferimento stabilita dalla legge, quindi al 1° gennaio 2014;
- a titolo di proprietà o altro diritto reale di godimento, quali l'usufrutto (artt. 978 ss. c.c.), il diritto di superficie (artt. 952 ss. c.c.)⁴ e l'enfiteusi (artt. 957 ss. c.c.)⁵;
- al di fuori dell'ambito dell'attività imprenditoriale eventualmente esercitata, con la particolarità delle società di capitali, illustrata al precedente paragrafo.

Va ribadito che è irrilevante, ai fini della fattibilità della rivalutazione, l'attitudine edificatoria dei terreni risultante dagli strumenti urbanistici (circolare 9/E del 30.01.2002, paragrafo 7.2); ovviamente, di tale circostanza si dovrà preoccupare il tecnico chiamato a stimare il valore corrente del bene.

Tuttavia, è stato anche precisato (circolare 81/E del 6.11.2002) che, qualora una particella risulti in parte edificabile ed in parte agricola, è possibile limitare la rivalutazione alla sola porzione edificabile, richiamando in sede di perizia lo strumento urbanistico che determina tale destinazione (es. PRG), e senza che si renda necessario operare a tal fine un frazionamento della particella.

Qualora i terreni siano posseduti in regime di comproprietà pro indiviso, la rivalutazione può essere effettuata anche da uno solo dei comproprietari, limitatamente alla sua quota; in tal senso, si è pronunciata l'Agenzia delle entrate con la circolare 81/E del 6 novembre 2002⁶.

In questa sede, va anche rammentato che l'art. 5, co. 3, del D.L. n. 70/2011 ha inserito i contratti che trasferiscono, costituiscono o modificano i diritti edificatori comunque denominati, previsti da normative statali o regionali, ovvero da strumenti di pianificazione territoriale, tra quelli per cui si pone l'obbligo della trascrizione nei pubblici registri immobiliari ex art. 2643 c.c.: la "realità" dei diritti edificatori ne esce così ulteriormente rafforzata.

E' allora possibile evocare la frequente casistica della "cessione di cubatura", quale trasferimento dei diritti edificatori di un fondo (non utilizzati o in esubero) a vantaggio di un altro fondo. Sotto il profilo fiscale, la cessione di cubatura è trattata alla stregua della cessione di un diritto reale sul terreno edificabile e, in quanto tale, è considerata un atto suscettibile di determinare il conseguimento di una plusvalenza ex art. 67 co. 1 lett. b) del TUIR⁷.

Pertanto, con circolare 15.2.2013 n. 1/E (paragrafo 4.2), l'Agenzia delle entrate ha affermato che la cubatura ("*ius aedificandi*") può costituire oggetto di autonoma rivalutazione; ovviamente, la perizia giurata di stima dovrà avere ad oggetto il valore della sola cubatura, che va estrapolato da quello (che lo comprende) della proprietà dell'area edificabile. Non è stato, tuttavia, ufficialmente chiarito quale sia la quota del costo fiscale originario del terreno corrispondente ai diritti edificatori ad esso pertinenti ed in quanto tale oggetto di rivalutazione, anche se il problema è stato affrontato e condivisibilmente risolto

3 Per approfondimenti, si rinvia alla Circolare 47/E del 24.10.2011 (paragrafo 1.1) in Banca Dati Big Suite Ipsoa.

4 Per una poco condivisibile ricostruzione della tassazione degli atti di concessione a terzi del diritto di superficie, si veda la recente circolare 36/E/2013. In particolare, nell'ipotesi in cui l'Agenzia ha ricondotto il corrispettivo della cessione del diritto di superficie alla fattispecie reddituale di cui all'art. 67, comma 1, lett. l), TUIR (quale derivante dall'assunzione degli obblighi di fare, non fare o permettere), l'affrancamento perde ogni utilità, poiché non si rientrerà in una ipotesi di plusvalenza immobiliare. Cfr. G.Gavelli-G.P.Tosoni "Diritto di superficie, si paga l'Irpef" in "Il Sole-24 Ore" del 5 gennaio 2014.

5 Per la rivalutazione di terreni gravati da un diritto di superficie di terzi, vedi circolare 55/E/2002 n. 55, paragrafo 12; per rivalutazione del diritto di usufrutto su terreni vedi circolare 81/E/2002, paragrafo 2.1 e circolare 6/E/2006, paragrafo 8.1. Per la valorizzazione del diritto di usufrutto e della nuda proprietà si adottano i criteri dell'art. 48 del DPR 131/86 (circolare 27/E/2003, paragrafo 2.2).

6 La perizia di stima deve riguardare l'intera proprietà, mentre l'imposta sostitutiva va corrisposta autonomamente da ciascun comproprietario (oppure da quello che ha deciso di avvalersi della rivalutazione) proporzionalmente alla propria quota parte di valore.

7 Vedi risoluzione 233/E del 20 agosto 2009.

dalla Norma di comportamento AIDC n. 189 dell'ottobre 2013⁸.

Le rivalutazioni reiterate

Una così frequente successione nel tempo di norme dall'analogo tenore, può determinare, in alcuni casi, la possibilità che il contribuente, che avesse già aderito ad un provvedimento simile, intenda avvalersene nuovamente; ciò comportava, sino a non molto tempo fa, il problema della necessità di versare nuovamente la sostitutiva sull'intero valore, oppure di poter scomputare i versamenti già effettuati nel passato. La problematica è stata risolta con l'emanazione del Decreto legge 13/05/2011 n. 70, ed in particolare con l'articolo 7, lettere da ee) a gg).

Precisamente, è stato previsto che:

- i soggetti che si avvalgono della rideterminazione dei valori di acquisto (per quanto qui interessa) dei terreni, qualora abbiano già effettuato una precedente rideterminazione del valore dei medesimi beni, possono detrarre dall'imposta sostitutiva dovuta per la nuova rivalutazione l'importo relativo all'imposta sostitutiva già versata (segnalando la circostanza nel quadro RM del modello UNICO);
- i soggetti che non effettuano la detrazione possono chiedere il rimborso dell'imposta sostitutiva già pagata, ai sensi dell'articolo 38 del Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, e il termine di decadenza per la richiesta di rimborso decorre dalla data del versamento dell'intera imposta o della prima rata relativa all'ultima rideterminazione effettuata (in tal senso anche circolare 47/E del 24.10.2011). L'importo del rimborso non può essere comunque superiore all'importo dovuto in base all'ultima rideterminazione del valore effettuata.

Il caso del decremento di valore

In periodi di quotazioni immobiliari decrescenti, può spesso accadere che un contribuente si trovi ad avere rivalutato un'area ad un importo che non può essere realisticamente realizzato; che fare, allora, posto che la norma prevede che il valore di perizia costituisca il minimo da dichiarare, quantomeno ai fini delle imposte indirette?

Nel corso dell'anno 2010 (risoluzione 111/E del 22.10.2010), l'Agenzia aveva ammesso la possibilità di effettuare un'ulteriore rideterminazione del costo fiscale di un terreno, anche quando la nuova perizia indichi un valore inferiore a quello precedentemente stimato; l'imposta duplicata poteva essere richiesta a rimborso ed, in caso di pagamento rateale in corso, il versamento residuo poteva essere sospeso. Il concetto fu poi confermato dalla circolare 47/E/2011, che intervenne dopo che il D.L. n. 70/2011 aveva istituito il principio che non occorre duplicare l'imposta nel caso di una successiva perizia di rivalutazione. Restava però "scoperta" l'ipotesi della mancata effettuazione della perizia "al ribasso" e della cessione dell'area ad un corrispettivo inferiore a quello periziato; i dubbi sono stati risolti con la circolare 1/E del 15 febbraio 2013 (paragrafo 4.1).

In tal caso, ferma restando l'assenza di plusvalenza ai fini fiscali, le imposte d'atto devono essere corrisposte su un valore almeno pari a quello della perizia, anche se il corrispettivo concordato è, in realtà, inferiore; ciò significa che, con tutta probabilità, l'acquirente chiederà

una "rivalsa" di tale maggior onere al venditore, imputando a quest'ultimo la maggiorazione applicata. Ovviamente, rimane salva la possibilità di assolvere le imposte d'atto su un minor valore, per variazioni sopravvenute nello stato urbanistico o naturale del terreno, come indicato nelle circolari 1.2.2002 n. 15 (paragrafo 3) e 6.2.2007 n. 6 (paragrafo 1.2)⁹.

Si badi bene che questa soluzione appare efficiente dal punto di vista delle imposte dirette alla sola condizione che, nell'atto, sia indicato il valore di perizia (che consente la tassazione più gravosa di natura indiretta); in mancanza, invece, secondo l'Agenzia il terreno torna ad assumere il medesimo valore fiscale che avrebbe avuto in assenza di rivalutazione.

Tutto ciò, in periodi come l'attuale in cui è possibile porre in essere validamente una nuova perizia di affrancamento, è evitabile, come anticipato, periziando "al ribasso", senza dover sottostare a nessun pagamento e, tuttavia, rinunciando all'imposta sostitutiva versata per l'eccedenza di valore, atteso che il legislatore del D.L. n. 70/2011 ne ha negato la rimborsabilità.

Gli adempimenti e le ultime indicazioni della giurisprudenza

Ai fini del perfezionamento della rivalutazione delle aree, l'amministrazione finanziaria ha da sempre richiesto¹⁰, oltre al versamento della prima rata delle imposte sostitutive entro la scadenza di legge, che l'area fosse periziata entro la medesima data, oppure, ove precedentemente ceduta, prima dell'atto di

⁸ Su cui cfr., a cura degli stessi Autori, "Plusvalenza da "cessione di cubatura"" in "Corriere Tributario n. 47/2013, pag. 3713.

⁹ L'automatismo del disconoscimento non opera qualora il trasferimento dipenda da procedimenti di espropriazione, oppure si tratti di cessione di terreni edificabili già rivalutati da parte di imprenditori agricoli. Nel primo caso si tratta di applicare i parametri previsti dal DPR 27.12.2002 n. 302 (circolare 4.8.2004 n. 35, paragrafo 5). Nel secondo caso, la cessione risulta soggetta ad IVA e, per conseguenza, relativamente a questa imposta si applicano i criteri del DPR 633/1972 (circolare 22.4.2005 n. 16/E, paragrafo 1).

¹⁰ In tal senso, circolari 22.4.2005 n. 16/E (paragrafo 2) e 24.10.2011 n. 47/E (paragrafo 1.2).

trasferimento. Infatti, sostengono le Entrate, l'articolo 7 della L. n. 448/2001 prescrive che il valore ivi indicato dal perito costituisca valore minimo di riferimento ai fini delle imposte d'atto (registro, ipotecaria e catastale) e, in quanto tale, debba essere indicato nell'atto di trasferimento.

Sul punto, appare utile segnalare il diverso parere della Corte di Cassazione (sentenze 30.12.2011 n. 30729 e 9.5.2013 n. 11062), la quale, invece, ritiene che l'operazione sia correttamente perfezionata anche nel caso in cui la perizia sia giurata dopo l'atto di trasferimento, purché entro il termine di legge (oggi, 30.06.2014); infatti, l'articolo 7 della legge n. 448/2001 non prescrive alcuna limitazione in tal senso.

In merito all'aspetto del versamento dell'imposta sostitutiva, condizione per l'accesso alla agevolazione consiste nell'effettuazione, almeno, del pagamento della prima rata; infatti, se questa non venisse versata entro il prossimo 30 giugno 2014, la procedura non si considera perfezionata (nemmeno ove si ricorra al ravvedimento operoso), salva la possibilità di chiedere il rimborso delle somme versate (circolare 24.10.2011, n. 47/E). Diversamente, riscontra il medesimo documento di prassi, l'omissione o il ritardo (non sanate con ravvedimento operoso) delle rate successive non fanno caducare la procedura, salva la richiesta delle somme dovute, maggiorate di interessi e sanzioni. Ciò accade, val bene la pena di ricordarlo, anche qualora il soggetto non abbia più interesse ad avvalersi del maggior valore.

Oltre all'onere di conservazione della documentazione, il contribuente dovrà indicare la rivalutazione nel quadro RM del modello UNICO; per eventuali omissioni, tuttavia, non si pregiudica l'efficacia della rivalutazione (ferma la correttezza degli altri adempimenti), ma saranno applicate le sanzioni residuali di cui all'articolo 8 del D. Lgs. n. 471/1997, da un minimo di euro 258,00 ed un massimo di euro 2.065,00¹¹.

Valore di perizia e plusvalenze successive

Il valore risultante dalla perizia di stima (eventualmente maggiorato del costo della stessa), in caso di cessione di un terreno rivalutato, può essere utilizzato in luogo del costo o valore di acquisto ai fini della determinazione delle plusvalenze immobiliari di cui all'art. 67 co. 1 lett. a) e b) del TUIR.

Eventuali altre tipologie di reddito, magari anche comprese nell'articolo 67 del TUIR (quali gli obblighi di fare, non fare e permettere) sono invece del tutto "insensibili" al nuovo costo rideterminato.

Analogamente, con risoluzione 1.8.2008 n. 333/E, l'Agenzia delle entrate ha sancito l'irrelevanza del valore rideterminato ai fini del "conferimento" del bene in una costituenda ditta individuale, ai fini di farne oggetto di un'attività di impresa; probabilmente, a conclusioni differenti si potrebbe giungere in caso di conferimento in una società, stante l'evidente operazione di realizzo che si concretizza.

Ovviamente, il costo di perizia fiscalmente riconosciuto potrebbe anche incrementarsi, per effetto del sostenimento di ulteriori costi in un momento successivo a quello di riferimento della stessa perizia; così potrebbe accadere nelle ipotesi di realizzazione successiva di opere rispetto allo stato analizzato dal perito.

I riferimenti apparentemente contrari che si riscontrano in prassi¹², sembrano doversi interpretare come riferiti ad accadimenti precedenti la data di riferimento della perizia, e ciò risponde alla piena logica di evitare duplicazioni con quanto già valorizzato dal perito ad una certa data.

Va anche rammentata la possibile influenza sul costo fiscalmente riconosciuto che si realizza per il tramite di operazioni di donazione o di successione *mortis causa*; in entrambi i casi rileva l'importo indicato nella dichiarazione riguardante il tributo donativo o successorio, per cui, in presenza di franchigie capienti, con i citati atti si realizza una ipotesi di rivalutazione gratuita, che rende poco attraente l'affrancamento. Tuttavia, se l'area donata è agricola è lo stesso legislatore a prevedere che, se essa viene ceduta dal donatario entro cinque anni dalla data di acquisto del donante, la plusvalenza si calcola a partire dal costo di acquisto del donante medesimo (e non da quello dichiarato nell'atto pubblico). Questa disposizione non si applica alle aree edificabili (Circolare n. 28/E/2006).

¹¹ In tal senso, circolare 15.2.2013 n. 1/E (paragrafo 4.3).

¹² Circolari 13.3.2006 n. 10/E (paragrafo 17) e 24.10.2011 n. 47/E (paragrafo 1).

Valutazione delle perdite sui crediti nei riflessi della chiusura del bilancio d'esercizio



di Giancarlo Modolo

Generalità

Il progetto di bilancio d'esercizio e la relazione sulla gestione devono essere comunicati al collegio sindacale/revisore/società di revisione almeno 30 giorni prima rispetto al giorno fissato per l'approvazione del bilancio.

Per individuare il termine di invio dei documenti, è necessario rammentare che il bilancio deve essere approvato entro 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio (quindi entro il 30 aprile 2014 per il bilancio 2013) o entro 180 giorni in caso di particolari esigenze (29 giugno 2014 per il bilancio 2013).

Pertanto, per le società con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, il termine massimo per l'invio all'organo di controllo è il 31 marzo o il 30 maggio, a seconda che si usufruisca del termine ordinario o straordinario.

Il progetto di bilancio, insieme alla relazione sulla gestione, alla relazione del collegio sindacale/altro organo di controllo, deve necessariamente risultare depositato presso la sede della società, durante i 15 giorni precedenti alla data dell'assemblea e fino a quando viene approvato, in modo tale che i soci possano prenderne visione.

I crediti di natura commerciale rappresentano il diritto a riscuotere un definito ammontare in relazione a un contratto o altra fonte prevista per legge e, di conseguenza, come tali, sottostanno al rischio dell'inesigibilità da parte del debitore.

Tali circostanze influenzano:

- sia la valutazione ai fini della coerente redazione del bilancio d'esercizio, che deve necessariamente risultare eseguita in maniera idonea a rilevare con tempestività le eventuali e/o possibili situazioni di "perdita per inesigibilità",
- sia le procedure e le scelte gestionali inerenti ai crediti medesimi e, specificamente, in merito all'eventuale scelta di seguire in proprio la riscossione o di delegarla a soggetti terzi.

Nell'ipotesi di concretizzare la realizzazione dei crediti mediante la loro cessione, la valutazione del rischio di inesigibilità costituisce un fattore decisivo di particolare rilevanza nell'individuazione del corrispettivo o prezzo di cessione.

Il potere decisionale che incide in merito alle vicende che riguardano i crediti di natura commerciale, in sede sia di mera valutazione, sia di gestione e realizzo dei medesimi, ha suggerito al legislatore tributario di prevedere e stabilire specifiche disposizioni in maniera da disciplinare in modo generalizzato il trattamento fiscale dei componenti negativi di reddito che ne derivano.

Le regole procedurali da tenere in considerazione ai fini fiscali sono dettagliate nel TUIR, il cui obiettivo trova giustificazione pratica nell'esigenza di prevedere condizioni di certezza nell'individuazione del reddito imponibile, in un ambito contraddistinto anche da elementi che possono risultare privi di un riscontro definibile non opinabile.

Al riguardo, infatti:

- sono specificati i requisiti di natura probatoria, in presenza dei quali si devono considerare deducibili, senza limiti, gli oneri che risultano derivare dalla mancata esigibilità di crediti, o di parte dei medesimi, diventata “definitiva” (art. 101, comma 5, del TUIR);
- è fissata un’entità forfettaria di deducibilità degli oneri che possono derivare dall’eventuale inesigibilità dei crediti che, se pur probabile e/o possibile, si deve ritenere ancora allo stato “potenziale” (art. 106 del TUIR).

In concreto sono stati previsti due diversi sistemi di deducibilità distinti e differenti in relazione al potenziale grado di certezza del componente negativo, che può risultare:

- analitico, nell’ipotesi di un’inesigibilità “definitiva”;
- forfettario, nel caso di inesigibilità “potenziale”;

anche se, entrambi, possono pervenire al mancato riconoscimento o ad un riconoscimento parziale, delle risultanze contabili.

Requisiti base per la deducibilità

Le perdite su crediti si considerano deducibili se:

- risultano “da elementi certi e precisi”
- il debitore è assoggettato a procedure concorsuali
- ha concluso un accordo di ristrutturazione dei debiti omologato.

Tale situazione, infatti, può essere fatta valere se risulta sussistente una circostanza sia di non liquidità finanziaria, sia di non capienza patrimoniale del debitore che validamente giustifica la carenza dei presupposti per la previsione di un futuro soddisfacimento del credito, come, a titolo indicativo, in presenza:

- di un decreto che accerta lo stato di fuga, di latitanza o di non reperibilità del debitore;
- di denuncia di furto d’identità da parte del debitore;
- di persistente assenza del debitore.

In ogni caso, oltre, agli eventi predetti, sussiste la possibilità di ritenere come sufficienti elementi di prova ai fini della deducibilità della perdita, la documentazione dalla quale si perviene:

- all’attestazione degli esiti negativi delle azioni esecutive che sono state attivate dal creditore, come, ad esempio, il verbale di pignoramento negativo unitamente ad una valutazione complessiva della situazione economica e patrimoniale del debitore che necessariamente deve risultare “assoluta” e “definitiva”;

oppure:

- a dimostrare che il debitore non è in grado di adempiere per la presenza di un’oggettiva situazione di non liquidità finanziaria e/o di non capienza patrimoniale, che consiglia di



evitare l'eventuale onerosa instaurazione di una procedura esecutiva. Al riguardo, assumono rilievo le lettere di legali incaricati al recupero del credito o le relazioni negative rilasciate dalle agenzie specializzate nel recupero crediti nelle situazioni di mancato risultato positivo a causa delle situazioni predette.

Al riguardo si ritiene opportuno precisare che gli elementi *certi e precisi* si devono considerare sussistenti, in ogni caso, nell'ipotesi di:

- rilevazione nel bilancio d'esercizio di una perdita inerente a crediti di modesta entità che risultano scaduti da almeno sei mesi, tenendo in considerazione che la "modesta entità" deve necessariamente risultare individuata facendo riferimento al valore nominale del credito e, conseguentemente, senza tenere presenti eventuali precedenti svalutazioni oppure, se l'impresa è subentrata nella titolarità del credito per effetto di un atto traslativo, si deve fare riferimento al corrispettivo riconosciuto in sede di acquisto dello stesso;
- eventi realizzativi che determinano la cancellazione del credito dal bilancio d'esercizio, come specificato dalla Legge di stabilità per l'anno 2014, in modo da dedurre la perdita senza dover dimostrare la presenza di specifici ulteriori elementi certi e precisi, compresi i trasferimenti giuridici dei crediti che comportano la cancellazione di questi ultimi dal bilancio, fermo restando, ovviamente, il potere dell'Amministrazione finanziaria di sindacare l'inerenza di tali perdite se derivanti da un'operazione antieconomica con la quale viene dissimulato un atto di liberalità.

Imputazione della perdita

L'art. 1, c. 160, lett. b), della legge di stabilità 2014 (L. 147/2013), ha modificato, con decorrenza dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2013 (dal 2013 per i contribuenti con esercizio sociale o periodo d'imposta coincidente con l'anno solare) l'art. 101, comma 5, del TUIR, stabilendo che gli elementi certi e precisi, atti ad individuare il diritto alla deducibilità della perdita, in ipotesi diverse dalle procedure concorsuali, sussistono anche in caso di cancellazione dei crediti dal bilancio operata in applicazione dei principi contabili.

Per effetto di tale variazione, in capo ai soggetti che applicano i principi contabili nazionali, le perdite su crediti si rendono deducibili *ex lege*, senza la necessità di dimostrare la sussistenza degli elementi certi e precisi, come, a titolo meramente indicativo, quelle derivanti:

- dalla cessione *pro soluto* del credito;
- dalla transazione con il debitore;
- dalla rinuncia al credito.

In concreto, il legislatore ha ampliato ulteriormente le ipotesi di deducibilità automatica.

Gli esercenti attività d'impresa che devono necessariamente applicare le regole in materia di perdite su crediti, senza pretesa di completezza, sono:

1) gli enti e le società aventi personalità giuridica e cioè:

- le società per azioni
- le società in accomandita per azioni;
- le società a responsabilità limitata;
- le società cooperative;
- le società in mutua assicurazione;
- le persone giuridiche pubbliche e private;
- i consorzi;
- le altre organizzazioni di persone o di beni senza personalità giuridica, compresi, quindi, gli enti non commerciali che esercitano attività di natura commerciale;

2) le società aventi autonomia patrimoniale e cioè:

- le società in nome collettivo;
- le società in accomandita semplice;
- le società assimilate alle precedenti;

nonché le persone fisiche che esercitano attività da cui derivano redditi d'impresa e le società e gli enti non residenti di ogni tipo che non hanno nel territorio dello Stato la sede legale o am-

ministrativa e/o l'oggetto principale della loro attività.

Non sono tenuti a seguire le regole in argomento:

- le società semplici e i soggetti equiparati;
- i professionisti;
- gli artisti;
- le associazioni o gli studi associati tra professionisti;
- le associazioni tra artisti;
- le attività d'impresa non esercitate in modo abituale (occasionalità);
- gli esercenti attività d'impresa che applicano particolari regole di determinazione del reddito imponibile;

in quanto si tratta di soggetti o di attività che risultano espressamente escluse dalle regole e dalle modalità per la determinazione del reddito d'impresa.

Nel caso di crediti di modesta entità, la verifica del limite quantitativo deve risultare eseguita:

- tenendo in considerazione anche l'IVA che ha costituito oggetto di rivalsa nei confronti del soggetto cliente o debitore,
- non assumono rilevanza, né gli interessi di mora, né gli eventuali oneri accessori addebitati per l'inadempimento, in quanto sono fiscalmente deducibili in modo autonomo rispetto all'entità effettiva del valore del credito.

Ai fini procedurali, l'individuazione della modesta entità del credito deve avvenire in relazione al limite quantitativo (2.500 euro o 5.000 euro se l'impresa è di più rilevanti dimensioni) e deve necessariamente risultare effettuata in relazione ad ogni credito che corrisponde ad ogni obbligazione posta in essere dalle controparti, e ciò indipendentemente dalla situazione che, in relazione allo stesso cliente o debitore, al termine del periodo d'imposta, risultano esistenti più posizioni creditorie. A chiarimento, valga il seguente esempio numerico.

Caso - Si consideri una società a responsabilità limitata di non rilevanti dimensioni che ha nei confronti dello stesso cliente o debitore due crediti derivanti da un contratto di somministrazione dell'entità nominale di € 1.000,00 e di € 1.400,00 scaduti da almeno sei mesi al termine del periodo d'imposta 2013 e un credito di € 1.200,00 per il quale il requisito dei sei mesi risulta soddisfatto nel successivo periodo d'imposta (anno 2014).

Soluzione

Nell'anno 2013 la società a responsabilità limitata, in assenza di imputazione a conto economico, non procede a dedurre la perdita di € 2.400,00 (€ 1.000,00 + € 1.400,00).

Nell'ipotesi in esame, la società a responsabilità limitata ha la possibilità, nell'anno 2014, di procedere a dedurre sia la perdita di € 2.400,00 inerente ai due crediti la cui modesta entità è stata riscontrata nel 2013, sia quella riferita al credito di € 1.200,00, se, ovviamente, risulta soddisfatta l'imputazione a conto economico. Al riguardo, infatti, nel 2014, il riscontro della sussistenza della modesta entità non deve essere eseguita comprendendo anche i due crediti (pari complessivamente a € 2.400,00), in quanto i sei mesi risultavano già trascorsi nel precedente periodo.

Perdite su crediti che non necessitano degli elementi certi e precisi

Le vigenti disposizioni prevedono che, dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2013 (2013, per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare), per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili nazionali, gli elementi certi e precisi sussistono non solo nei casi di modesta entità del credito e di prescrizione del diritto alla riscossione, ma anche nell'ipotesi di cancellazione dei crediti dal bilancio d'esercizio.

La perdita su crediti per prescrizione o per cancellazione rappresenta un evento realizzativo e, pertanto, la norma fiscale risulta coerente con la rappresentazione contabile dell'evento.

Lo stesso non si può affermare per la fattispecie rappresentata dalla deduzione automatica delle perdite di modesta entità e per quelle relative a debitori assoggettati a procedure concorsuali,

in quanto, dal punto di vista contabile, la perdita rilevata assume natura “valutativa” poiché il diritto a riscuotere la somma non è né prescritto né estinto.

In altri termini, il componente negativo di reddito viene annotato nel conto economico a fronte di una valutazione eseguita dall’organo amministrativo in relazione alla prevista inesigibilità del credito.

L’articolazione della rilevazione contabile, in assenza di un fondo svalutazione preesistente, può risultare così articolata:

	----- 31.12.2013 -----	
Svalutazione crediti	a	Fondo svalutazione crediti

	oppure:	
	----- 31.12.2013 -----	
Perdite su crediti	a	Crediti verso clienti

Nel caso di:

- *cessione pro soluto*, i crediti ceduti senza azione di regresso (*pro soluto*) sono quelli per cui si trasferisce il rischio d’insolvenza (*con la cessione si garantisce l’esistenza del credito, ma non la solvibilità dello stesso*). La contabilizzazione deve necessariamente prevedere:
 - *nell’attivo stato patrimoniale*, la cancellazione dei crediti ceduti, con iscrizione dell’importo ricevuto dal cessionario o del credito sorto nei suoi riguardi;
 - *nei conti d’ordine*, la rilevazione del rischio se frazionato con il cessionario;
 - nel conto economico, la registrazione dell’eventuale differenza tra il valore dei crediti ceduti e l’entità del corrispettivo di cessione iscritto in loro sostituzione nell’attivo (disponibilità liquide o di crediti verso il cessionario), oltre all’imputazione di eventuali interessi e commissioni;
- *transazione con il debitore*, la deducibilità della perdita su crediti si ritiene soddisfatta solamente se il creditore e il debitore non sono parte dello stesso gruppo e, ovviamente, se la difficoltà finanziaria del debitore risulta documentata (ad esempio, dall’istanza di ristrutturazione presentata dal debitore *oppure* dalla presenza di debiti insoluti anche verso terzi). Al riguardo, in presenza di una *riduzione di credito commerciale concordata in via transattiva*, si ritiene operante il principio stabilito dalla circolare dell’Agenzia delle entrate n. 26/2013, secondo il quale, se la transazione trae origine “*da una lite sulla fornitura, il relativo onere non costituisce una perdita su crediti, ma una sopravvenienza passiva*”. Tale fattispecie configura una rideterminazione del corrispettivo originariamente pattuito, in quanto il minor valore, non trae origine da un’inadempienza del debitore, bensì da un’effettiva variazione di tipo bilaterale connesso al rapporto commerciale;
- *rinuncia al credito*, nel qual caso la perdita si perfeziona in un contesto unilaterale e può costituire un atto di liberalità indeducibile ai fini fiscali. Nella circolare dell’Agenzia delle entrate n. 26/2013 (§ 3.2), viene posto in rilievo che la deducibilità di una perdita su crediti annotata a seguito di un atto formale di remissione o di rinuncia al credito può essere riconosciuta solamente se la medesima risulta inerente all’attività d’impresa (non deve essere, quindi, una liberalità).

Ai fini procedurali, la qualificazione civilistica della perdita su crediti non coincide con quella fiscale, in quanto le svalutazioni contabili dei crediti di modesta entità sono considerate perdite, ma, come si è accennato, ai fini fiscali è deducibile solo la perdita su crediti rilevata in quanto tale nel conto economico.

In alternativa a tale comportamento, si ritiene coerente e, quindi, corretto considerare che, ai fini della deduzione, la qualificazione contabile del componente negativo non dovrebbe pregiudicarne la deducibilità, poiché, per la determinazione del reddito d’impresa ai fini fiscali, i componenti negativi si devono ritenere deducibili se e nella misura in cui risultano imputati al conto economico dell’esercizio di competenza.

News

Le società cooperative, quando hanno finalità commerciali prevalenti, possono fallire


di Gabriele Albanese

Con la sentenza 24.03.2014, n. 16835, la Cassazione, Prima Sezione Civile, ha affermato il principio secondo il quale lo scopo mutualistico di una società cooperativa non è inconciliabile con quello di lucro, quale obiettiva economicità della gestione, potendo i predetti fini coesistere ed essere rivolti al conseguimento di un risultato. Conseguenza di tale assunto è la fallibilità della cooperativa venendo così superata la esclusività della soggettività alla specifica procedura della liquidazione coatta amministrativa di cui all'art. 2545-terdecies C.C. ma, comunque, limitatamente ai casi in cui le finalità commerciali della cooperativa risultino o possano considerarsi prevalenti avuto riguardo alla struttura e agli scopi dell'ente. Non è invece sottoponibile a fallimento la società che dimostri la **finalità mutualistica** pura della propria attività, priva di fatto del **carattere della commercialità**. Grava perciò sull'istante *"l'onere di provare gli elementi integranti il fatto costitutivo, ovvero la qualità di imprenditore commerciale del soggetto da dichiararsi fallito e lo stato di insolvenza; mentre grava sul fallendo la prova degli elementi impeditivi, estintivi e modificativi, quali la sussistenza delle esclusioni legate al limite dimensionale di fallibilità"*. Nel caso di specie la cooperativa per escludere il proprio fallimento, avrebbe dovuto rilevare la propria natura agricola, o provare la mutualità della propria attività. Non essendo stata raggiunta piena prova in nessun grado di giudizio - emergendo al contrario la presenza di finalità di lucro - la Cassazione ha respinto il ricorso confermando la sentenza impugnata. Alla luce di questa nuova sentenza per essere esclusi dalla procedura fallimentare non è più sufficiente dichiarare l'appartenenza della società al novero delle cooperative.



Prossimi eventi



Corso sulle Operazioni Straordinarie – docente Vito Dulcamare

Sala Convegni Ordine Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di Brindisi
Brindisi, Via Carmine 44 // Info: 0831/524095
Totale crediti 28



Corso per Revisori degli Enti Locali
"L'Organo di revisione e gli organismi partecipati"

26/27 GIUGNO 2014
Sala Convegni Ordine Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di Brindisi
Brindisi, Via Carmine 44 // Info: 0831/524095
Totale crediti 11



Il Fallimento in terra di Brindisi

Hotel Orientale, Brindisi, Corso Garibaldi n. 40.
Totale crediti 2



L'analisi di bilancio per le operazioni straordinarie d'impresa - relatore Dott. Stefano Carrara
Sala Convegni Ordine Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di Brindisi
Brindisi, Via Carmine 44 // Info: 0831/524095

Per narrare le storie di creazione di valore il bilancio deve essere integrato



di Francesco Lenoci

Storie e narrazioni di creazione di valore

Storie e narrazioni sono indicatori del valore di un'impresa, capaci di valorizzare il suo capitale intangibile.

Storie e narrazioni sono, in questo senso, strumenti strategici, perché sono proprio le risorse intangibili il patrimonio competitivo del futuro. Rientrano a pieno titolo in quel capitale intangibile che si va affermando come il nuovo elemento portante di un'impresa, del suo sviluppo, del suo futuro.

Storie e narrazioni sono al centro di tutta la nuova cultura dei fattori immateriali. Un'evoluzione culturale, questa, che fornisce strumenti così innovativi da diventare importanti acceleratori di business e nuove leve di sviluppo.

Attraverso una narrazione emozionale, l'impresa, tutti i suoi uomini, tutti i suoi prodotti, vanno in onda con una nuova forza propulsiva di grande effetto e sono arricchiti di un inedito valore aggiunto.

Il passato e la storia sono di per sé un patrimonio valoriale inestimabile, ma la narrazione è una risorsa che vale per ogni singola impresa, anche per le più giovani. Vale anche per loro perché la narrazione d'impresa non è la narrazione degli anni di storia vissuta. È piuttosto la rivisitazione emozionale di ciò che un'impresa è.

L'impresa va in scena con tanta intensità. La narrazione innalza il suo valore e arricchisce il suo capitale intangibile con la stessa propulsione. Perché, se è vero che è necessario costruire una storia, è altrettanto vero che la capacità di narrazione è il requisito indispensabile per renderla credibile, funzionale e di valore.

Sarà la narrazione di un'impresa, molto più che l'eccellenza del suo capitale fisico e tangibile, a garantirne la competitività, il futuro.

International Integrated Reporting Council

L'*International Integrated Reporting Council* – IIRC è un'associazione globale di regolatori, investitori, imprese, *standard setter*, professionisti della rendicontazione e ONG.

I membri dell'IIRC ritengono che il prossimo passo nell'evoluzione del *reporting* d'impresa debba essere la comunicazione circa la creazione del valore aziendale.

Il cammino verso l'*Integrated Thinking*, che conduce all'*Integrated Reporting*, IIRC:

- l'ha iniziato nel mese di settembre 2011 con il *Discussion Paper "Towards Integrated Reporting – Communicating Value in the 21st Century"*;
- l'ha proseguito nel mese di novembre 2012 con il *Working Draft of Prototype Framework*;
- l'ha continuato nel mese di aprile 2013 con il *Consultation Draft of the International Integrated Reporting Framework*;

- l'ha completato, per il momento, emanando nel mese di dicembre 2013 *The International Integrated Reporting Framework*.

International Integrated Reporting Framework

Il *Framework* adotta un approccio basato sui principi, al fine di trovare un opportuno equilibrio tra flessibilità e obbligatorietà, tenendo conto della grande variabilità delle circostanze nelle diverse imprese. Peraltro, rende possibile un sufficiente grado di comparabilità tra le imprese, in modo da soddisfare la necessità di informazioni pertinenti.

L'approccio basato sui principi non si focalizza su regole per misurare e comunicare questioni individuali, o identificare specifici indicatori chiave di *performance* (KPI), o indicatori chiave di rischi (KRI). Ciò rende necessario che l'impresa, sulla base di un'ampia collaborazione al suo interno, individui quali siano le tematiche rilevanti e si assicuri che vengano comunicate in maniera adeguata.

Il *Framework* è innanzitutto concepito per imprese private di qualsiasi dimensione che perseguono un profitto. Con opportuni adattamenti può essere adottato anche da imprese pubbliche e da imprese *no profit*.

L'*Integrated Reporting* è un processo che ha come risultato la comunicazione, in particolare un *report* integrato periodico, inerente la creazione del valore nel tempo. Un *report* integrato è la comunicazione concisa di come strategia, *governance*, *performance* e prospettive di un'impresa, tenuto conto del contesto operativo, conducano alla creazione del valore nel breve, medio e lungo termine.

Scopo del *Framework* è fornire assistenza alle imprese nel determinare quale sia il modo migliore per comunicare la storia della creazione del loro valore, in maniera significativa e trasparente. Fornire assistenza ha una valenza decisamente inferiore, nel senso che è meno invasivo, di "fornire istruzioni".

Il *reporting* integrato deve essere predisposto in conformità al *Framework*. Gli obiettivi del *Framework* sono i seguenti:

- spiegare i concetti fondamentali alla base dell'*Integrated Reporting*;
- stabilirne i principi guida;
- stabilire gli elementi di contenuto dell'*Integrated Reporting*.

Il *Framework* fornisce assistenza relativamente a vari argomenti, tra cui *disclosure* sulle tematiche rilevanti e circa i sei capitali (capitale finanziario, capitale materiale e infrastrutturale, capitale umano, capitale organizzativo, capitale naturale e capitale sociale/relazionale).

La Tavola 1 esplicita la filosofia alla base degli elementi di contenuto, mostrando le domande cui dovrebbero far fronte in maniera circostanziata e adeguata.

Tavola 1 – Le domande cui dovrebbe rispondere un *integrated report*

ELEMENTI DI CONTENUTO	DOMANDA
Panoramica organizzativa e contesto operativo	Cosa fa l'impresa e quali sono le circostanze in cui opera?
<i>Governance</i>	Qual è la struttura di <i>governance</i> aziendale e come supporta la capacità dell'impresa di creare valore, nel breve, medio e lungo termine?
Modello di business	Qual è il <i>business model</i> dell'impresa?

Rischi e opportunità	Quali sono gli specifici rischi e le opportunità che concernono la capacità dell'impresa di creare valore nel breve, medio e lungo termine, e come li sta affrontando l'impresa?
Strategia e allocazione delle risorse	Quali sono gli obiettivi strategici dell'impresa e come intende conseguirli?
Performance	Come ha agito l'impresa rispetto ai suoi obiettivi strategici e quali sono i principali risultati dell'attività svolta?
Orientamento futuro	Quali sono le sfide e le incertezze che l'impresa potrebbe incontrare nel perseguimento dei propri obiettivi strategici e quali sono le potenziali implicazioni per il <i>business model</i> e le future <i>performance</i> ?
Basi di preparazione e presentazione	Come l'impresa determina quali tematiche rilevanti includere <i>nell'integrated report</i> e come tali tematiche vanno misurate e valutate?

Integrated Report

L'*Integrated Reporting* si basa sul pensiero integrato, ossia sulla capacità di un'impresa di comprendere e far comprendere quali relazioni intercorrono tra i capitali impiegati, le attività operative e gli obiettivi strategici. In buona sostanza, il pensiero integrato è esattamente il contrario di ciò che viene definito "pensiero a compartimenti stagni".

Il *report* integrato è un documento unico che racchiude sia le informazioni descrittive e finanziarie contenute nel bilancio di esercizio di un'impresa, sia le informazioni descrittive e non finanziarie contenute nel bilancio di sostenibilità.

L'integrazione dei due tipi di bilancio va ben oltre la pubblicazione di un singolo documento cartaceo combinato per 7 motivi:

- 1) *l'Integrated Reporting* unisce la disciplina che deriva dalla rendicontazione esterna alla disciplina che proviene dalla rendicontazione interna. Rendicontare significa comunicare al mondo le *performance* di un'impresa, positive o negative che siano. Rendicontare significa mostrare a tutti il modo in cui l'impresa percepisce sé stessa. Rendicontare significa impegnarsi a migliorare, sia attraverso l'individuazione di obiettivi specifici, sia attraverso i *feedback* ricevuti dagli *stakeholder*;
- 2) *l'Integrated Reporting* rende la rendicontazione di un'impresa il più utile possibile per tutti gli *stakeholder*. A tal fine fa riferimento ad alcuni brillanti accorgimenti. Alleggerendo il linguaggio ed evitando il ricorso al gergo tecnico, la narrazione del *report* integrato raggiunge uno spettro più ampio di lettori. Le informazioni quantitative, che risaltano dai grafici, dall'uso del colore e dal *design*, assicurano che i punti principali siano chiari e utili. Siti aziendali facilmente navigabili aiutano il reperimento delle informazioni *online*, così come i *link* interni ed esterni alle informazioni collegate. Sfruttando le qualità spaziali di internet e la capacità di penetrare nei dati a diversi livelli gerarchici, l'impresa permette agli utenti di ricevere informazioni più dettagliate e aggiornate;
- 3) *l'Integrated Reporting* richiede un alto livello di collaborazione all'interno dell'impresa. Sviluppare migliore chiarezza sulle relazioni fra le informazioni finanziarie e non finanziarie, creare parametri di supporto per testare e verificare queste operazioni e includere tutte le informazioni sulle *performance* in un unico *report* integrato sono attività che richiedono

un alto livello di collaborazione interna fra funzioni e rami aziendali, *business unit*, ecc.. Se ogni comparto impara a vedere il suo ruolo in un contesto più ampio e comprende le conseguenze delle sue decisioni sugli altri comparti, vengono sicuramente prese decisioni più ponderate per conseguire gli obiettivi strategici;

- 4) *l'Integrated Reporting* pretende un alto livello di collaborazione con le componenti esterne all'impresa. Coinvolgere gli *stakeholder*, comprendere al meglio le loro aspettative, serve ad affinare ancor più il processo decisionale interno. Coinvolgere gli *stakeholder* non è facile. Ci vuole tempo e sacrificio. Occorre essere pronti sia all'ascolto, sia al dialogo. Ma è attraverso il coinvolgimento che le imprese imparano a conoscere gli interessi dei loro *stakeholder* e il modo in cui tali interessi convergono o entrano in conflitto l'uno con l'altro. Anche dal dialogo fra le varie categorie di *stakeholder* l'impresa può apprendere e, quindi, trarre giovamento;
- 5) *l'Integrated Reporting* riduce il rischio reputazionale. Il dialogo al suo interno e con gli *stakeholder* consente all'impresa di individuare i mutamenti delle aspettative e delle convinzioni e, quindi, di gestire al meglio il rischio reputazionale;
- 6) *l'Integrated Reporting* aumenta la valenza della sostenibilità. Questo modello di rendicontazione prova che l'impresa ha adottato una strategia davvero sostenibile, rispondendo alle opportunità e ai rischi legati alla necessità di contribuire alla costruzione di una società anch'essa sostenibile;
- 7) *l'Integrated Reporting* consente di essere trasparenti e di comunicare in modo strategico. Racchiudere in un unico documento il messaggio rivolto a tutti gli *stakeholder* significa migliorare in modo netto, collaborativo e aggiornato, la trasparenza e la comunicazione aziendale.

Il fatto che in tutto il mondo un numero sempre maggiore di imprese abbia iniziato a redigere *l'Integrated Report* è un segnale inequivocabile di quale sarà la rendicontazione esterna dei prossimi anni. Non c'è partita con le altre forme di rendicontazione, come testimoniano in maniera inequivocabile i capitoli sesto, settimo e ottavo del libro Ipsoa "Nuovo bilancio integrato", grazie anche agli illuminati esempi concernenti storie di creazione di valore da parte di imprese manifatturiere, enti finanziari e creditizi, a matrice sia nazionale che internazionale.



La cooperativa come opportunità di impresa e strumento di crescita sociale - Convegno. Latiano, 26 maggio 2014

Le operazioni con soggetti Black List



di Ernesto Gatto

1. Nuova modulistica per le comunicazioni con i Paesi black-list e San Marino.

Debutta a pieno titolo il nuovo “Modello di comunicazione polivalente” pubblicato sul sito internet dell’Agenzia delle Entrate in data 10 ottobre 2013.

Esso è l’unico al quale fare riferimento dal 1^o gennaio 2014 per la comunicazione delle operazioni effettuate con controparti residenti in Paesi a fiscalità privilegiata e degli acquisti senza addebito di IVA da operatori di San Marino .

Nella parte dei soggetti obbligati alla comunicazione, contenuta nel provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate n. 94908 del 2.8.2013, si dispone per i casi di operazioni straordinarie o altre trasformazioni sostanziali soggettive, avvenute durante il periodo cui si riferisce la comunicazione.

Le istruzioni specificano che è necessario distinguere le seguenti ipotesi:

- di operazione straordinaria o di trasformazione sostanziale soggettiva che comporti l’estinzione del soggetto, in cui il subentrante ha l’obbligo di trasmettere la comunicazione contenente anche i dati delle operazioni effettuate dal soggetto estinto;
- se il soggetto non si estingue, l’obbligo di comunicazione rimane a suo carico.

Nel frontespizio del modello si nota in particolare il tipo di comunicazione che si intende inviare, prevedendo tre tipologie :

- “ordinaria”, in caso di invio della comunicazione entro la scadenza fissata dal Provvedimento ;
- “sostitutiva”, per la completa sostituzione di un documento, individuato dal “Numero di Protocollo” e dal “Protocollo documento” della ricevuta telematica, contenuto nel file precedentemente trasmesso e correttamente acquisito dal sistema informatico ;
- “annullamento”, di documento contenuto in un file inviato in precedenza.

In caso di comunicazione sostitutiva o di annullamento, si dovranno indicare il protocollo telematico da annullare o sostituire e il progressivo.

Inoltre, il punto 1.1.1. della premessa , con riferimento però alle operazioni riguardanti lo spesometro , riporta che, tra altre, non vanno comunicate :

- a) le importazioni;
- b) le esportazioni di cui all’articolo 8, comma 1, lettere a) e b) del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 .

Analogamente, le stesse operazioni rientrano nelle “esclusioni oggettive” del punto 4 del provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate n. 94908 del 2.8.2013.

Dato che le due notazioni si riferiscono allo spesometro, sembrerebbe che l’esclusione non valga né per le operazioni con i Paesi black-list e nemmeno con la Repubblica di San Marino, restando valido quanto indicato al punto 2 della Circolare ‘Agenzia Entrate n. 53/E/2010 nella

quale si afferma che coerentemente con la finalità di monitorare tutte le operazioni intercorse con operatori economici stabiliti nei paradisi fiscali, il riferimento all'acquisto e alla cessione di beni contenuto nella normativa in commento deve intendersi comprensivo anche delle operazioni di acquisto e di cessione effettuate con operatori economici aventi sede, residenza o domicilio in Paesi posti al di fuori del territorio della Comunità Europea e, dunque, anche alle importazioni e alle esportazioni.

2. Modalità per la individuazione degli Stati o dei territori al cui interno sia in vigore un regime fiscale privilegiato.

Le operazioni attive e passive intrattenute con operatori economici aventi sede, residenza o domicilio nei Paesi Black list, archiviano definitivamente la possibilità di essere comunicate anche con la modulistica già in uso, approvata dal Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 28 maggio 2010 (e specifiche tecniche del 5.7.2010) e trovano posto esclusivamente nel nuovo "Modello di comunicazione polivalente".

Le prime scadenze dell'anno 2014 in cui il modello polivalente sarà inviato in via esclusiva sono: il 28 febbraio per i contribuenti (mensili) tenuti a comunicare le operazioni del mese di gennaio, e il 30 aprile per i contribuenti (trimestrali) tenuti a comunicare le operazioni del primo trimestre.

E' bene sottolineare che il nuovo modello, come evidenziato nelle istruzioni di compilazione del frontespizio, conferma il vigore degli artt. 2 e 3 del Decreto del 30 marzo 2010 – Ministero Economia e Finanze, che dispongono quanto segue:

- Il modello di comunicazione e' presentato all'Agenzia delle Entrate per via telematica entro l'ultimo giorno del mese successivo al periodo di riferimento.

- Il modello di comunicazione e' presentato con riferimento:

a) a periodi trimestrali, per i soggetti che hanno realizzato nei quattro trimestri relativi all'anno solare precedente e per ciascuna categoria di operazioni, un ammontare complessivo trimestrale non superiore a 50.000 euro;

b) a periodi mensili, per i soggetti che non si trovano nelle condizioni richieste dalla lett. a).

- I soggetti che hanno iniziato l'attività da meno di quattro trimestri, trasmettono la comunicazione con questa cadenza, sempre che nei trimestri precedenti e per ciascuna categoria di operazioni ne abbiano realizzate per un ammontare non superiore a 50.000 euro.

- I soggetti che possono presentare la comunicazione con periodicità trimestrale, se preferiscono, hanno facoltà di farlo mensilmente, purché però questa modalità sia mantenuta per l'intero anno solare.

- I soggetti che presentano la comunicazione con periodicità trimestrale, se nel corso di un trimestre superano la soglia di 50.000 euro, presenteranno la comunicazione a cadenza mensile, già a partire dal mese successivo in cui tale soglia e' superata. In questo caso, la circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 53/E del 21 ottobre 2010, prevedeva la presentazione di comunicazioni appositamente contrassegnate anche per i periodi mensili già trascorsi.

Invero, la "vecchia" modulistica prevedeva in corrispondenza del periodo di riferimento la casella "variazione di periodicità", che le istruzioni riportavano da utilizzare nei casi di:

- variazione del periodo di riferimento della comunicazione conseguente al superamento nel trimestre della soglia dei 50.000 euro, per ognuna delle comunicazioni mensili eventualmente da effettuarsi in considerazione del decadimento dalla facoltà di produrre comunicazione trimestrale;

- variazione del periodo di riferimento per l'esercizio dell'opzione per l'invio mensile, per la prima comunicazione dell'anno.

Nella nuova modulistica però, non si riscontra un campo analogo.

Ancora, a proposito della periodicità, la citata circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 53/E - 2010, precisa che il superamento di 50.000 euro che comporta l'obbligo di presentazione mensile del modello di comunicazione polivalente, si riferisce distintamente a ciascuna delle categorie di operazioni che seguono:

- acquisti di beni ;
- cessioni di beni ;

- acquisti di servizi ricevuti ;
- prestazioni di servizi rese,

per cui, il superamento in una sola delle sopra elencate categorie, comporta l'obbligo di presentazione mensile di tutte le tipologie di operazioni .

Le singole categorie di operazioni quindi, non si sommano tra di loro ma, ai fini del raggiungimento della soglia dei 50.000 euro, devono essere considerate singolarmente; il superamento della predetta soglia in una sola di esse comporta l'applicazione della periodicità mensile della comunicazione per l'intero elenco , anche se per le altre categorie di operazioni, non è stato superato l'ammontare previsto.

Sono obbligati alla presentazione della comunicazione tutti i soggetti passivi dell'imposta sul valore aggiunto che effettuano operazioni (comprese quelle fuori campo IVA) nei confronti di operatori economici aventi sede, residenza o domicilio nei Paesi a fiscalità privilegiata iscritti nella c.d. black list.

I Paesi a fiscalità privilegiata denominati "black-list" sono quelli inseriti nell'elenco degli Stati e Territori individuati dai Decreti del Ministro delle Finanze del 4 maggio 1999 e del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 21 novembre 2001.

Quelli contemplati dal D.M. del 4 maggio 1999, sono :

Alderney (Aurigny); Andorra (Principat d'Andorra);Anguilla; Antigua e Barbuda (Antigua and Barbuda); Antille Olandesi (Nederlandse Antillen); Aruba; Bahama (Bahamas); Bahrein (Dawlat al-Bahrain); Barbados; Belize; Bermuda; Brunei (Negara Brunei Darussalam); Costa Rica (Republica de Costa Rica); Dominica;Emirati Arabi Uniti (Al-Imarat al-'Arabiya al Muttahida); Ecuador (Repuplica del Ecuador); Filippine (Pilipinas); Gibilterra (Dominion of Gibraltar); Gibuti (Djibouti); Grenada; Guernsey (Bailiwick of Guernsey);Hong Kong (Xianggang); Isola di Man (Isle of Man); Isole Cayman (The Cayman Islands);Isole Cook; Isole Marshall (Republic of the Marshall Islands);Isole Vergini Britanniche (British Virgin Islands); Jersey; Libano (Al-Jumhuriya al Lubnaniya); Liberia (Republic of Liberia);Liechtenstein (Furstentum Liechtenstein);Macao (Macao); Malaysia (Persekutuan Tanah Malaysia);Maldive (Divehi); Maurizio (Republic of Mauritius);Monserrat;Nauru (Republic of Nauru); Niue;Oman (Saltanat 'Oman);Panama (Republica de Panama');Polinesia Francese (Polynesie Francaise);Monaco (Principaute' de Monaco);San Marino (Repubblica di San Marino);Sark (Sercq); Seicelle (Republic of Seychelles);Singapore (Republic of Singapore); Saint Kitts e Nevis (Federation of Saint Kitts and Nevis);Saint Lucia;Saint Vincent e Grenadine (Saint Vincent and the Grenadines);Svizzera (Confederazione Svizzera); Taiwan (Chunghua MinKuo);Tonga (Pule'anga Tonga);Turks e Caicos (The Turks and Caicos Islands);Tuvalu (The Tuvalu Islands);Uruguay (Republica Oriental del Uruguay);Vanuatu (Republic of Vanuatu);Samoa (Indipendent State of Samoa).

Quelli elencati invece nel D.M. del 21.11.2001 sono :

Alderney (Isole del Canale), Andorra, Anguilla, Antille Olandesi, Aruba,Bahamas, Barbados, Barbuda, Belize, Bermuda, Brunei, Filippine,Gibilterra, Gibuti (ex Afar e Issas), Grenada, Guatemala, Guernsey (Isole del Canale), Herm (Isole del Canale), Hong Kong, Isola di Man, Isole Cayman,Isole Cook, Isole Marshall, Isole Turks e Caicos, Isole Vergini britanniche,Isole Vergini statunitensi, Jersey (Isole del Canale), Kiribati (ex Isole Gilbert),Libano,Liberia,Liechtenstein, Macao, Maldive, Malesia, Montserrat, Nauru, Niue, Nuova Caledonia, Oman, Polinesia francese, Saint Kitts e Nevis, Salomone, Samoa, Saint Lucia, Saint Vincent e Grenadine,Sant'Elena, Sark (Isole del Canale), Seychelles, Singapore, Tonga, Tuvalu (ex Isole Ellice), Vanuatu,

ed inoltre sono altresì inclusi :

- 1) Bahrein, con esclusione delle società che svolgono attività di esplorazione, estrazione e raffinazione nel settore petrolifero;
- 2) Emirati Arabi Uniti, con esclusione delle società operanti nei settori petrolifero e petrolchimico assoggettate ad imposta;
- 3) (abrogato);
- 4) Monaco, con esclusione delle società che realizzano almeno il 25% del fatturato fuori dal Principato.

In ultimo, sempre il DM 21.11.2001, elenca gli Stati e territori seguenti, con delle specifiche

limitazioni, soggettive e di attività, da verificare nella disposizione stessa per ciascuno di essi:

- 1) Angola; 2) Antigua; 3) abrogato; 4) Costa Rica ; 5) Dominica; 6) Ecuador ; 7) Giamaica ; 8) Kenia; 9) Lussemburgo ; 10) abrogato; 11) Mauritius ; 12) Portorico ;13) Panama; 14) Svizzera ; 15) Uruguay.

Dall'elenco degli Stati e territori di cui sopra, sono stati esclusi Cipro, Malta e la Corea del Sud, giusto quanto disposto dal Decreto del Ministro dell'Economia e delle finanze del 27 luglio 2010, che ha modificato le liste degli Stati e territori aventi un regime fiscale privilegiato di cui ai predetti Decreti Ministeriali del 1999 e del 2001.

3. Soggetti esonerati dall'invio e modalità d'inserimento dei dati in relazione all'ammontare delle operazioni effettuate.

Dai soggetti tenuti ad inviare il modello polivalente ai fini della comunicazione delle operazioni con Paesi black-list, sono stati esclusi i cosiddetti "contribuenti minimi".

L'esonero è previsto nel Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 185820 del 22 dicembre 2011, emanato nell'ambito delle modalità di applicazione del regime fiscale detto dei "minimi" di cui all'articolo 27, commi 1 e 2, del D.L. 6.7.2011, n. 98, convertito con modificazioni dalla L.15.7.2011, n. 111, (punto 6 degli Adempimenti, n.1 , lett.c) .

Un'eccezione a questa situazione è prevista nel caso in cui il "soggetto minimo", in corso d'anno, consegua ricavi/compensi per importi superiori a oltre 45.000 euro.

In tal caso, come previsto nella Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 24/E del 30 maggio 2011 riportata nel paragrafo 1.1.3 delle istruzioni al modello di comunicazione polivalente, il regime cessa di avere efficacia e quindi il contribuente è obbligato alla comunicazione per tutte le operazioni sopra le soglie effettuate a decorrere dalla data in cui vengono meno i requisiti per l'applicazione del regime semplificato.

Altrettanto non si può dire per i contribuenti che rientrano nel regime cosiddetto "super- semplificato" in quanto il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 185825 del 22 dicembre 2011, emanato nell'ambito delle modalità di applicazione del predetto regime contabile agevolato di cui all'articolo 27, comma 3, del D.L. 6.7.2011, n. 98, convertito con modificazioni dalla L. 15 luglio 2011, n. 111 (punto 5 Semplificazioni, n. 2, lett. j), dispone che resta fermo l'adempimento della comunicazione all'Agenzia delle Entrate, per le operazioni con i Paesi black-list sopra elencati.

In relazione invece alle operazioni da riportare nel periodo mensile o trimestrale di riferimento, si nota una differenza tra quanto riportato nel Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 2 agosto 2013 e nelle istruzioni alla compilazione del "Modello di comunicazione polivalente".

Infatti il primo riporta, sia in corrispondenza dei soggetti obbligati alla comunicazione , che nella parte delle motivazioni, il riferimento alle "operazioni effettuate " , mentre il secondo in premessa punto 1.4, riporta il riferimento alle "operazioni registrate".

In effetti è quest'ultimo criterio quello che ha presieduto al riporto dei dati da inserire nel precedente modello di comunicazione delle operazioni con soggetti black-list, come riportato nella Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 53/E del 21 ottobre 2010.

- " al fine di stabilire la periodicità – mensile o trimestrale – della presentazione del modello, si deve tener conto delle cessioni di beni ovvero delle prestazioni di servizi registrate nei quattro trimestri precedenti nei registri IVA (se precedente, rileva la annotazione nelle scritture contabili obbligatorie)";

- " Sebbene il richiamato art.4 del D.M. 5 agosto 2010, nel disciplinare la decorrenza dell'obbligo, faccia riferimento alle "operazioni effettuate " , si ritiene che, in coerenza con quanto chiarito al paragrafo 3.1, al fine di verificare se sussiste o meno l'obbligo di comunicazione, occorre far riferimento alla data di registrazione dell'operazione nei registri IVA (ovvero alla annotazione nelle scritture contabili obbligatorie, se precedente o alternativa alla registrazione nei registri IVA).

Analogo principio, seppur in tema di prestazioni di servizi, è stato riportato nella Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 2 del 2011 in base alla quale :

- “ Secondo i chiarimenti resi con la circolare 21 ottobre 2010, n. 53 (cfr.paragrafo 3.1) il momento rilevante per determinare il periodo in cui comprendere le operazioni da segnalare coincide con la data di registrazione nei registri IVA delle fatture relative alle operazioni realizzate ovvero – se precedente o alternativa – alla data registrazione di tali operazioni nelle scritture contabili obbligatorie. Pertanto, l'acquisto di servizi deve essere segnalato tenendo conto della data di annotazione dell'operazione nei registri di contabilità generale qualora la stessa sia anteriore all'annotazione dell'autofattura nei registri IVA “.

Passando al modello di comunicazione polivalente, le istruzioni specificano che per la comunicazione delle operazioni con soggetti residenti in Paesi della black-list è prevista la trasposizione in detto modello del prospetto già in uso fino al 30 settembre 2013, tenendo presente che, come già si è trattato, in vigore dei termini e della periodicità stabiliti dagli artt. 2 e 3 del DM 30 marzo 2010, il periodo di riferimento (mensile o trimestrale) va indicato nel frontespizio (con i codici da 1 a 12 per i mesi da gennaio a dicembre e con le sigle da T1 a T4 per i trimestri solari).

I quadri interni che interessano le operazioni con soggetti con sede, residenza o domicilio in Paesi black-list sono quelli denominati “BL” (sezione IV) e “TA “ (riepilogativo).

Nel QUADRO BL (sezione IV delle istruzioni alla compilazione del Modello di comunicazione polivalente) si devono indicare, oltre i dati anagrafici di ogni soggetto controparte, il codice identificativo IVA (che non è obbligatorio) e la barratura della casella n.2 (operazioni con Paesi con fiscalità privilegiata), i seguenti dati in forma aggregata, di riferimento delle operazioni attive (righe da BL003 a BL005) e passive (righe da BL006 a BL008) :

- l'importo complessivo e l'imposta delle operazioni imponibili, non imponibili ed esenti (righe BL003 e BL006);
- l'importo complessivo delle operazioni non soggette ad IVA (rigo BL004 da suddividere tra cessioni di beni e prestazioni di servizi e rigo BL007);
- l'importo complessivo e l'imposta delle note di variazione (righe BL005 e BL 008).

L'Agenzia delle Entrate in data 19 novembre 2013 ha pubblicato una serie di risposte a quesiti posti frequentemente (cosiddette FAQ – Frequent Asked Questions).

Nella prima di esse si precisa che :

- le operazioni con controparte black-list, che siano già confluite nella comunicazione mensile o trimestrale (quadro BL del nuovo modello polivalente) restano escluse dalla comunicazione relativa alle operazioni rilevanti IVA (quadro SE dello stesso modello);
- le operazioni con Paesi black-list di importo uguale o inferiore a 500 euro non comunicate ai sensi dell'art. 1, comma 1, del D.L. n. 40 -2010 convertito con modificazioni dalla Legge n. 73 del 2010, non devono essere inserite negli altri ordinari quadri del modello polivalente.

Infine, le istruzioni al quadro TA - riepilogativo , riportano che per il quadro BL il numero delle controparti in operazioni black-list , andrà indicato nel rigo TA003, casella n. 1 .

* * *

4. Le operazioni effettuate da e nei confronti di operatori economici con sede, residenza o domicilio nella Repubblica di San Marino.

Le operazioni verso e dalla Repubblica di San Marino, sono contemplate dall'art. 71 del D.P.R. n. 633 – 1972 ed essendo uno stato ricompreso tra quelli citati nel D.M. Finanze del 4 maggio 1999, rientra nei cosiddetti Paesi black-list .

Come è noto le cessioni da parte degli operatori economici sanmarinesi di beni verso l'Italia , destinati ad analoghi soggetti, possono essere effettuate , a norma del Decreto del Ministro delle Finanze 24 dicembre 1993, con due modalità:

- 1) con addebito dell'imposta sul valore aggiunto ;
- 2) senza addebito dell'imposta sul valore aggiunto.

Nel primo caso, dato che l'IVA (seppur con un particolare procedura) verrà versata dal cedente sanmarinese (e quindi detratta normalmente dall'operatore italiano), nessuna comunicazione è stata o è prevista per questa tipologia di operazioni, che garantisce il corretto assolvimento dell'imposta.

Nel secondo caso invece, l'acquirente italiano deve:

- corrispondere l'IVA a norma dell'art. 17, secondo comma del D.P.R. 633 – 1972 indicando l'imposta (da calcolare con l'aliquota vigente per le operazioni dello stesso tipo) sull'originale della fattura (vidimata dall'Ufficio Tributario di San Marino) ricevuta dal fornitore sanmarinese;
- annotare (con distinta numerazione), la fattura nel registro IVA delle fatture emesse e in quello degli acquisti;
- inoltrare apposita comunicazione delle avvenute registrazioni (complete del numero progressivo annuale ad esse attribuite) all'Agenzia delle Entrate territorialmente competente.

Per questo adempimento non erano previsti né particolare modulistica, né specifici limiti temporali, se non quelli stabiliti dall'allora Circolare del Ministero delle Finanze del 20 aprile 1973, n. 30 che prescriveva il termine di cinque giorni successivi a quello in cui era stata eseguita la predetta annotazione.

Questo termine, indicato per gli acquisti occasionali dalla Repubblica di San Marino, godeva, negli altri casi, del termine più ampio della liquidazione dell'imposta, mensile o trimestrale.

Nonostante l'antica datazione del riferimento, si ritiene che i predetti termini continuano ad essere considerati validi. Dal 1° gennaio 2014 detta comunicazione avviene invece esclusivamente con il nuovo "Modello di comunicazione polivalente", non essendo più possibile effettuarla con le modalità cartacee sopra indicate, seguite fino al 31.12.2013.

Invero, nel periodo transitorio 1 ottobre – 31 dicembre 2013, è stata concessa la possibilità di inoltrare detta comunicazione alternativamente in modalità cartacea ovvero telematica con il nuovo modello polivalente.

L'invio dei dati, in modalità analitica, sarà effettuato entro l'ultimo giorno del mese successivo a quello di annotazione.

Nel frontespizio del nuovo modello, si specificherà la periodicità di presentazione mensile (codice da 1 a 12 corrispondenti ai mesi da gennaio a dicembre) e la barratura dell'apposita casella contenuta nello spazio degli altri quadri compilati.

La comunicazione dei dati contenuti nelle registrazioni di acquisto da operatori sanmarinesi senza l'addebito dell'IVA, è prevista al punto 1.3 della premessa del nuovo modello, e i dati da comunicare (per i quali non è prevista l'esposizione in forma aggregata) devono essere trascritti negli appositi quadri interni denominati "SE" (sezione XI) e "TA" (riepilogativo).

Nel quadro SE :

- nei dati anagrafici della controparte è richiesto obbligatoriamente il relativo codice identificativo IVA, mentre il codice STATO ESTERO da inserire nelle caselle 6 o 9 corrisponde al n. 037;
- nei dati contabili si dovranno inserire :
 - la data di emissione del documento/fattura;
 - la data di registrazione della fattura (che deve essere compresa nell'anno di riferimento);
 - il numero della fattura (che non è richiesto obbligatoriamente);
 - l'imponibile o l'importo;
 - l'ammontare dell'imposta.

Nel quadro TA, il rigo TA010, prevede l'indicazione del numero complessivo dei rigi compilati. Purtroppo necessita sottolineare come le risposte fornite dall'Agenzia delle Entrate in data 19 novembre 2013, nonostante la domanda precisa, non chiariscono in quale/i quadro/i, vadano comunicati i seguenti acquisti effettuati presso operatori sammarinesi:

1. di beni da San Marino con addebito di Iva da parte del fornitore sammarinese (art. 12 D.M. Finanze del 24.12.1994);

2. di servizi generali resi da prestatore sammarinese;
3. di servizi speciali territoriali a San Marino (es. locazione di immobile in San Marino; acquisto di servizio alberghiero eseguito in San Marino).

Da ciò deriva che in tali casi restano aperte diverse opzioni operative.

5. I limiti e le condizioni posti dall'art.110 del TUIR alla deducibilità delle spese e degli altri componenti negativi derivanti da operazioni intercorse con Paesi black-list.

Merita di essere evidenziata, infine, la circostanza che il corretto adempimento relativo all'invio della comunicazione polivalente già ampiamente trattata nel presente contributo, non libera il contribuente italiano dai vincoli che gli posti dall'art. 110, commi 10 e 11 del TUIR.

In particolare, si intende fare riferimento al divieto, posto dal citato comma 10, alla deduzione delle spese e degli altri componenti negativi derivanti da operazioni intercorse tra imprese residenti ed imprese domiciliate fiscalmente in Stati o territori non appartenenti all'Unione Europea aventi regimi fiscali privilegiati.

Tale divieto permane anche qualora il contribuente abbia espletato e completato tutti gli adempimenti previsti dalla normativa in ordine agli obblighi, meramente formali, di comunicazione delle operazioni effettuate da e nei confronti di soggetti localizzati in Paesi cosiddetti black-list.

Il grimaldello che conduce alla deducibilità di tali spese, è costituito invece dalla circostanza che il contribuente italiano sia in grado di fornire la prova che l'impresa estera svolge prevalentemente un'attività commerciale effettiva, ovvero che le operazioni poste in essere rispondono ad un effettivo interesse economico e che le stesse hanno avuto concreta esecuzione.

Un ulteriore passaggio essenzialmente formale che sancisce la deducibilità di tali spese è infine rappresentato dall'obbligo di indicarle separatamente nella relativa dichiarazione dei redditi.

In particolare, con riferimento al Modello Unico SC 2013 (relativo all'anno 2012) le istruzioni chiarivano come le spese in questione andassero indicate:

- Tra le variazioni in aumento del reddito, al rigo RF30;
- Tra le variazioni in diminuzione del reddito, al rigo RF52.

Ovviamente, l'indicazione in dichiarazione dei redditi delle spese e degli altri componenti negativi derivanti da transazioni commerciali poste in essere con operatori black-list va effettuata solo nel caso in cui tali spese e componenti negativi posseggano i requisiti di deducibilità ai sensi dell'art. 109, comma 1 del TUIR.

Mentre, nel caso in cui tali spese e componenti negativi siano indeducibili totalmente o parzialmente ai sensi di altre disposizioni contenute nel TUIR, (ad esempio ciò potrebbe accadere per le spese di rappresentanza piuttosto che per le spese relative a ristoranti ed alberghi ovvero per le spese relative a mezzi di trasporto) in dichiarazione occorre indicare solo la parte deducibile che residua.

6. Conclusioni

Nonostante gli sforzi mostrati dall'Agenzia delle Entrate nel tentativo di massimizzare i benefici in termini di operatività e snellimento delle operazioni di comunicazione delle operazioni effettuate da e nei confronti di Paesi black-list, non si può tacere circa lo stallo in cui è inspiegabilmente incorso il DDL n. 10 del 19/06/2013, forse troppo ottimisticamente posto sul sito dell'Agenzia delle Entrate il giorno dopo, di semplificazione degli adempimenti amministrativi, il quale conteneva, tra gli altri, il provvedimento che avrebbe dovuto ulteriormente semplificare tale fastidioso adempimento attraverso l'annualizzazione dell'invio telematico (oggi, si ribadisce, mensile o trimestrale) nonché elevando da 500,00 euro a 1.000,00 euro la soglia di esenzione prevista per ogni singola operazione, con evidenti benefiche conseguenze sull'allargamento del ventaglio delle transazioni libere dal vincolo di segnalazione all'Amministrazione Finanziaria.

Unione Giovani, rinnovo delle cariche 2014 - 2017



di Gianluca Alparone

Lo scorso 15 aprile e' avvenuto l'avvicendamento alla presidenza dell'Unione Giovani Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili della provincia di Brindisi con la costituzione di un nuovo consiglio direttivo ed un nuovo collegio dei probiviri aventi la seguente composizione; dott. Pepe Milizia (Presidente), dott. Angelo Giannelli (Vice Presidente), dott.ssa Barbara D'Ambrosio (Segretario), dott. Daniele Donativi (Tesoriere), dott. Francesco Taurino, dott.ssa Claudia Turrise, dott.ssa Maria Carmen Petrucci e dott. Lorenzo Potenza, consiglieri; dott. Luca Verardi, quale rappresentante dei praticanti. il nuovo collegio di probiviri è composto dal dott. Gianleo Moncalvo (Presidente), dott. Gianluca Alparone, dott.ssa Nicoletta Tanzarella, dott. Maurizio Margheriti e dott. Francesco Calò'.

Rassegna professionaleE in questo numero offre uno spazio proprio al Presidente uscente, dott. Gianluca Alparone, per tracciare le linee di chiusura del suo lavoro e del suo mandato alla guida provinciale della piu' importante associazione professionale giovanile di categoria dell'intero panorama italiano.

"L'esperienza di 3 anni di presidenza dell'UGDCEC Brindisi mi lascia, tra commozione e soddisfazione, un grande bagaglio di emozioni ed esperienze.

L'emozione principale e' l'aver guidato un gran numero di colleghi, tra cui tanti amici che rappresentano la cosa piu' gratificante e bella di questa esperienza, lungo gli insidiosi percorsi della professione, fra formazione obbligatoria, crisi di mercato, riforme e liberalizzazioni e in numerose quanto agguerrite battaglie sindacali, da ultima quella sulla famigerata equipollenza.

L'esperienza piu' importante e' di aver colto, maturato e consolidato nel tempo il senso di appartenenza all'unione giovani attraverso la condivisione e la diffusione dei suoi valori e dei suoi principi quali la lealta', lo scrupoloso, quasi maniacale, aggiornamento professionale, la cultura del lavoro, la deontologia, il rinnovamento delle idee sempre al passo con i tempi, la meritocrazia.

Lascio in dote all'amico Francesco, Oreste all'anagrafe (dott. Pepe Milizia, neo Presidente) un gruppo affiatato di unionisti doc che con non mancheranno di rinnovare il loro legame con l'associazione ed il loro apporto fattivo; consegno nelle sue mani e alla gestione del nuovo consiglio direttivo un format organizzativo/funzionale di sicuro successo, basato su eventi formativi di qualita', rapporti relazionali con istituzioni e omologhe realta' regionali e nazionali di grande pregio ed affiatamento oltre che un ampio background di operatori di settore pronti ad riaffiancarsi alla nostra associazioni nei suoi programmi. So che sapranno fare piu' e meglio di me; una certezza piu' che un augurio.

Non posso chiudere senza ringraziare le oltre 300 persone che si sono avvicinate al mondo unione in questo triennio ed il gruppo di lavoro – il consiglio direttivo che ho avuto l'onore ed il piacere di presiedere e il collegio dei probiviri – tutti amici, prima che colleghi, che mi hanno pazientemente seguito e spesso assecondato. Non posso dimenticare il supporto dell'ordine in toto, consiglio e segreteria, per il continuo supporto garantito all'associazione per l'organizzazione degli eventi e per il perseguimento in generale dei propri programmi".