

Circolare n° 4/2019

A TUTTI I SIGNORI CLIENTI
LORO SEDI

Milano, 6 Aprile 2019

Sommario

<i>Notiziario mese di Aprile 2019</i>	2
<i>Principali scadenze dal 16 aprile al 15 maggio 2019</i>	4
APPROFONDIMENTO 1: ADEMPIMENTI E SCADENZE DEL BILANCIO D'ESERCIZIO	8
APPROFONDIMENTO 2 : CREDITI IVA TRIMESTRALI: SCADDE IL PROSSIMO 30 APRILE LA RICHIESTA DI RIMBORSO PER IL PRIMO TRIMESTRE 2019	12
APPROFONDIMENTO 3 : SCADDE IL PROSSIMO 30 APRILE 2019 IL TERMINE PER LA DETRAZIONE DELL'IVA RELATIVA ALLE FATTURE DI ACQUISTO RICEVUTE NEL 2018	15
APPROFONDIMENTO 4 : RIDUZIONE DEI LIMITI PER L'OBBLIGO DI NOMINA DELL'ORGANO DI CONTROLLO DELLE SOCIETÀ	18
APPROFONDIMENTO 6 : SANATORIA VIOLAZIONI FORMALI	20
APPROFONDIMENTO 7 : AL 30 APRILE 2019 LA "ROTTAMAZIONE TER" E IL SALDO E STRALCIO DEI DEBITI DELLE PERSONE FISICHE	22
APPROFONDIMENTO 8 : "ESTEROMETRO"- IL PROSSIMO 30 APRILE SCADDE IL TERMINE PER L'INVIO DEI DATI RELATIVI AI PRIMI 3 MESI DEL 2019	24
APPROFONDIMENTO 9 : ASSIMILATI AI PRIVATI: DAL 25 MARZO 2019 POSSIBILE L'ACCESSO ALLE FATTURE ELETTRONICHE RICEVUTE	27
APPROFONDIMENTO 10 : VERSAMENTO DELL'IMPOSTA DI BOLLO SULLE FATTURE	28
APPROFONDIMENTO 11 : IL TRATTAMENTO FISCALE DELLE SPESE DI RAPPRESENTANZA	29

Notiziario mese di Aprile 2019**ENEA****Pubblicato il sito *web* per l'invio della documentazione dei lavori conclusi dal 1° gennaio 2019**

L'ENEA ha predisposto un nuovo portale dedicato all'invio telematico della documentazione richiesta entro il 90° giorno successivo al termine dei lavori:

- per la fruizione della detrazione Irpef del 50% per il recupero edilizio, relativamente agli interventi "Bonus casa" che consentono un risparmio energetico grazie all'utilizzo di fonti di energia rinnovabile (trattasi del nuovo obbligo introdotto dalla L. 205/2017);
- per la fruizione delle detrazioni Irpef/Ires del 50%/65%/70%/75%/80%/85% per la riqualificazione energetica degli edifici, relativamente agli interventi "Ecobonus".

ENEA informa gli utenti che, conseguentemente al ritardo nella pubblicazione del portale, per gli interventi la cui data di fine lavori è compresa tra il primo gennaio 2019 e l'11 marzo 2019, il termine di 90 giorni per la trasmissione dei dati, attraverso i siti ecobonus2019.enea.it e bonuscasa2019.enea.it, decorre dall'11 marzo 2019 (scade pertanto il 9 giugno 2019). Per gli interventi la cui data di fine lavori è successiva all'11 marzo 2019 resta in vigore il termine ordinario del 90° giorno successivo.

(Agenzia nazionale per le nuove tecnologie, l'energia e lo sviluppo economico sostenibile, sito *web*, 11/03/2019)

MODELLO RLI**Approvato il nuovo modello per la richiesta di registrazione dei contratti di locazione e affitto**

L'Agenzia delle entrate ha approvato il nuovo modello RLI che sostituisce quello approvato con provvedimento del 15 giugno 2017: va utilizzato per richiedere la registrazione, comunicare proroghe, cessioni, subentri e risoluzioni dei contratti di locazione e affitto dei beni immobili, nonché esercitare o revocare l'opzione per la cedolare secca. Il nuovo modello dovrà essere utilizzato obbligatoriamente dal 20 maggio 2019 (fino a quella data è consentito l'utilizzo sia del nuovo sia del vecchio modello).

(Agenzia delle entrate, provvedimento n. 64442, 19/03/2019)

ACCORDO PER IL CREDITO 2019**Pubblicato l'elenco aggiornato delle banche e degli intermediari finanziari aderenti**

Il nuovo "Accordo per il Credito 2019" firmato il 15 novembre 2018 tra l'Associazione Bancaria Italiana (ABI) e le Associazioni imprenditoriali prevede l'iniziativa "Imprese in Ripresa 2.0", cioè la possibilità per le banche e gli intermediari finanziari aderenti di:

- a) sospendere il pagamento della quota capitale delle rate dei finanziamenti delle PMI;
- b) allungare la scadenza dei finanziamenti delle PMI.

È stato recentemente pubblicato l'elenco aggiornato delle banche e degli intermediari finanziari, disponibile al [link \[https://www.abi.it/DOC_Mercati/Crediti/Credito-alle-\]\(https://www.abi.it/DOC_Mercati/Crediti/Credito-alle-impese/Accordo%20credito%202019/Banche%20aderenti/Lista%20banche%205%20marzo%202019.pdf\)](https://www.abi.it/DOC_Mercati/Crediti/Credito-alle-impese/Accordo%20credito%202019/Banche%20aderenti/Lista%20banche%205%20marzo%202019.pdf)

[impese/Accordo%20credito%202019/Banche%20aderenti/Lista%20banche%205%20marzo%202019.pdf](https://www.abi.it/DOC_Mercati/Crediti/Credito-alle-impese/Accordo%20credito%202019/Banche%20aderenti/Lista%20banche%205%20marzo%202019.pdf), aderenti all'iniziativa in vigore fino al 31 dicembre 2020.

(Associazione bancaria italiana, Misura Imprese in Ripresa 2.0, 05/03/2019)

IVA

Trattamento ai fini Iva delle somme corrisposte a titolo risarcitorio

In presenza di un contratto stipulato con un cliente, risultato poi moroso, che prevede una clausola risolutiva espressa e una clausola penale in caso di inadempimento contrattuale che dà diritto al fornitore di pretendere il risarcimento di ogni ulteriore danno a titolo di penale, è stato richiesto all'Agenzia delle entrate il trattamento ai fini dell'imposta sul valore aggiunto degli interessi moratori e delle spese per il recupero del credito. Richiamando le precisazioni già fornite con la risoluzione n. 64/E/2004 e con la risoluzione n. 73/E/2005, l'Agenzia delle entrate ha confermato che le somme che hanno natura risarcitoria devono considerarsi escluse dalla base imponibile Iva ai sensi dell'articolo 15, comma 1, n. 1), D.P.R. 633/1972.

(Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 74, 13/03/2019)

CERTIFICATI DI ORIGINE**Nuove disposizioni per il rilascio dei certificati di origine e dei visti per l'estero**

Il Ministero dello sviluppo economico ha diramato il testo delle nuove disposizioni per il rilascio dei certificati di origine e dei visti per l'estero, superando le indicazioni fornite con la precedente nota n. 75361/2009. A partire dal 1° giugno 2019, la domanda di rilascio del certificato di origine dovrà essere presentata in modalità telematica, attraverso piattaforme informatiche in uso presso le Camere di commercio ed essere firmata digitalmente dal richiedente. Le Camere di commercio dovranno garantire l'adeguamento alla procedura telematica entro il termine successivo di 5 mesi, assicurando adeguata informazione e/o formazione alle imprese del territorio. La domanda in forma cartacea con presentazione allo sportello camerale è ammessa soltanto nei seguenti casi:

- per le persone fisiche e per i soggetti non iscritti al Registro delle imprese oppure
- in casi eccezionali anche per le imprese, quando autorizzate dalla CCIAA, per particolari motivi di urgenza o nell'impossibilità di utilizzare gli strumenti tecnologici per temporanei problemi di ordine tecnico.

(Ministero dello sviluppo economico, nota n. 62321, 18/03/2019)

SPESE DI PUBBLICITÀ**Credito d'imposta sugli investimenti pubblicitari incrementali**

La disposizione che ha istituito il credito d'imposta per gli investimenti pubblicitari incrementali (articolo 57-bis, D.L. 50/2017), pur prevedendo un meccanismo di regolamentazione della misura virtualmente "a regime", ha tuttavia espressamente disposto il necessario finanziamento soltanto per il biennio 2017/2018. Per l'anno 2019, la misura non è stata ancora rifinanziata e, pertanto, non essendo disponibili le necessarie coperture finanziarie, non è ancora possibile presentare le comunicazioni per l'accesso all'agevolazione.

(Dipartimento per l'informazione e l'editoria, nota, 20/03/2019)

Principali scadenze dal 16 aprile al 15 maggio 2019

Di seguito evidenziamo i principali adempimenti dal 16 aprile al 15 maggio 2019, con il commento dei termini di prossima scadenza.

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

SCADENZE FISSE**16
aprile****Versamenti Iva mensili**

Scade oggi il termine di versamento dell'Iva a debito eventualmente dovuta per il mese di marzo (codice tributo 6003).

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

Versamento dei contributi Inps

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

Versamento delle ritenute alla fonte

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

- sui redditi di lavoro dipendente unitamente al versamento delle addizionali all'Irpef;
- sui redditi di lavoro assimilati al lavoro dipendente;
- sui redditi di lavoro autonomo;
- sulle provvigioni;
- sui redditi di capitale;
- sui redditi diversi;
- sulle indennità di cessazione del rapporto di agenzia;
- sulle indennità di cessazione del rapporto di collaborazione a progetto.

Versamento ritenute da parte condomini

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

ACCISE - Versamento imposta

Circolare informativa 4/2019 del 6 aprile 2019 – Pag. 4 di 33

(fonte : Euroconference Spa)

	<p>Scade il termine per il pagamento dell'accisa sui prodotti energetici a essa soggetti, immessi in consumo nel mese precedente.</p> <p>Versamento saldo Iva 2019</p> <p>Entro oggi i contribuenti che hanno un debito d'imposta relativo all'anno 2018, risultante dalla dichiarazione annuale, e che hanno scelto di pagare il saldo Iva ratealmente, devono versare la seconda rata con applicazione degli interessi.</p>
17 aprile	<p>Ravvedimento versamenti entro 30 giorni</p> <p>Termine ultimo per procedere alla regolarizzazione, con sanzione ridotta pari al 3%, degli omessi o insufficienti versamenti di imposte e ritenute non effettuati, ovvero effettuati in misura ridotta, entro lo scorso 18 marzo.</p>
20 aprile	<p>Presentazione dichiarazione periodica Conai</p> <p>Scade oggi il termine di presentazione della dichiarazione periodica Conai riferita al mese di marzo, da parte dei contribuenti tenuti a tale adempimento con cadenza mensile.</p>
23 aprile	<p>Bollo virtuale su fatture elettroniche</p> <p>Scade oggi il termine per il pagamento, in unica soluzione, dell'imposta di bollo relativa alle fatture elettroniche emesse nel primo trimestre dell'anno 2019.</p>
26 aprile	<p>Presentazione elenchi Intrastat mensili e trimestrali</p> <p>Scade oggi, per i soggetti tenuti a questo obbligo con cadenza mensile e trimestrale, il termine per presentare in via telematica l'elenco riepilogativo degli acquisti (soli fini statistici) e delle vendite intracomunitarie effettuate nel mese o trimestre precedente.</p>
30 aprile	<p>Presentazione elenchi Intra 12 mensili</p> <p>Ultimo giorno utile per gli enti non commerciali e per gli agricoltori esonerati per l'invio telematico degli elenchi Intra-12 relativi agli acquisti intracomunitari effettuati nel mese di febbraio.</p> <p>Presentazione del modello Uniemens Individuale</p> <p>Scade oggi il termine per la presentazione della comunicazione relativa alle retribuzioni e contributi ovvero ai compensi corrisposti rispettivamente ai dipendenti, collaboratori coordinati e continuativi e associati in partecipazione relativi al mese di marzo.</p> <p>Versamento dell'imposta di registro sui contratti di locazione</p> <p>Scade oggi il termine per il versamento dell'imposta di registro sui contratti di locazione nuovi o rinnovati tacitamente con decorrenza 1° aprile 2019.</p> <p>Rottamazione ter</p> <p>Scade oggi il termine per la presentazione della dichiarazione di adesione alla definizione agevolata dei carichi affidati agli agenti della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 31 dicembre 2017.</p> <p>Saldo e Stralcio</p>

	<p>Scade oggi il termine per la presentazione della dichiarazione di adesione alla definizione per estinzione dei debiti riservata alle persone fisiche in situazione di grave e comprovata difficoltà economica (ISEE del nucleo familiare non superiore a 20.000 euro).</p> <p>Modello TR</p> <p>Scade oggi il termine per la presentazione della richiesta di rimborso o utilizzo in compensazione del credito Iva trimestrale.</p> <p>Comunicazione dei compensi riscossi da parte di strutture sanitarie private</p> <p>Ultimo giorno utile per la trasmissione in via telematica all'Agenzia delle entrate da parte delle strutture sanitarie private, assoggettate al sistema di riscossione accentrata dei compensi, della comunicazione relativa ai compensi percepiti nell'anno precedente.</p> <p>Dichiarazione Iva 2019</p> <p>Scade oggi il termine per la presentazione della dichiarazione Iva 2018 relativa al periodo di imposta 2018.</p> <p>Approvazione bilancio 120 gg società di capitali</p> <p>Scade oggi il termine per l'adunanza assembleare di approvazione del bilancio senza rinvio al termine lungo.</p> <p>Bonus Autotrasportatori</p> <p>Scade oggi il termine per gli esercenti l'attività di autotrasporto merci in conto proprio o per conto terzi, il termine per presentare apposita istanza al fine di al beneficio sulla spesa di gasolio uso autotrazione utilizzato per il rifornimento di veicoli con massa massima complessiva pari o superiore a 7,5 tonnellate nel trimestre precedente.</p> <p>Dichiarazione dei redditi de cuius</p> <p>Scade oggi il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi per gli eredi dei soggetti deceduti a decorrere dal 1° giugno 2018.</p> <p>Esterometro</p> <p>Scade oggi il termine per la presentazione del primo esterometro relativo al periodo gennaio/febbraio e marzo 2019 relativo alle operazioni attive e passive certificate da fattura poste in essere con soggetti esteri non stabiliti nei confini dello Stato.</p>
15 maggio	Registrazioni contabili

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

Fatturazione differita

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

Registrazioni contabili associazioni sportive dilettantistiche

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



APPROFONDIMENTO 1: ADEMPIMENTI E SCADENZE DEL BILANCIO D'ESERCIZIO

Il codice civile impone all'organo amministrativo la redazione del bilancio che verrà approvato dall'assemblea dei soci. A tal fine l'organo amministrativo deve presentare ai soci il bilancio composto da Stato patrimoniale, Conto economico, Rendiconto finanziario e Nota integrativa (oltre alle eventuali relazioni degli amministratori o organi di controllo) entro 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio, nel caso di anno di imposta coincidente con l'anno solare, come il 2018, entro il 30 aprile 2019.

termine di presentazione del bilancio ai soci	entro 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio	per il 2018 entro il 30 aprile 2019
---	--	-------------------------------------

Solo in casi eccezionali, come previsto dall'articolo 2364, comma 2, cod. civ., questo termine può essere spostato in avanti diventando di 180 giorni dalla chiusura dell'esercizio, quindi il 29 giugno nel caso di anno di imposta coincidente con l'anno solare.

maggior termine di presentazione del bilancio ai soci	entro 180 giorni dalla chiusura dell'esercizio	per il 2018 entro il 29 giugno 2019
---	--	-------------------------------------

Al fine di utilizzare il prolungamento del termine di deposito a 180 giorni occorre innanzi tutto che lo statuto societario preveda tale possibilità. Quanto alle reali ipotesi che giustificano la dilazione del termine esiste una condizione che definiremo circoscritta e una ampia, la prima è rappresentata dalla redazione del bilancio consolidato, la seconda è costituita dalle *"particolari esigenze relative alla struttura e all'oggetto della società"*.

Con riferimento a queste ultime è evidente come non sia possibile una determinazione omogenea delle ipotesi realizzabili, si consiglia in tal caso la valutazione delle singole fattispecie. In ogni caso, potrebbero costituire motivo di rinvio i seguenti fatti:

- esistenza di sedi operative distaccate, anche estere, di cui consolidare i risultati;
- cause di forza maggiore quali ad esempio le calamità naturali;
- ristrutturazioni aziendali;
- partecipazioni iscritte in bilancio e valutate con il metodo del patrimonio netto;
- cambiamento dei sistemi e/o programmi informatici;
- recepimento dei principi contabili internazionali;
- mancanza, per le imprese edili, di approvazione dei SAL.



Si ricorda che le motivazioni che hanno spinto all'adozione del termine lungo devono essere indicate nella relazione sulla gestione degli amministratori.

L'approvazione del bilancio da parte dei soci presuppone una serie di passaggi precedenti, *in primis* una riunione del Consiglio di Amministrazione, ovvero una determina dell'amministratore unico, in cui non solo si ufficializzi il progetto di bilancio, ma ove si provveda anche a stabilire le date in cui l'assemblea dei soci sarà convocata ai fini dell'approvazione di cui si è detto.

Occorre distinguere tra società a responsabilità limitata e società per azioni.

L'avviso di convocazione nelle Spa

La convocazione deve avvenire ad opera dell'organo amministrativo il quale deve provvedere mediante avviso contenente:

- la data, l'ora ed il luogo dell'adunanza;
- l'ordine del giorno su cui l'assemblea dovrà deliberare.

La convocazione deve essere pubblicata in Gazzetta Ufficiale ovvero su un quotidiano nazionale specificamente indicato nello statuto, almeno quindici giorni prima del giorno fissato per l'adunanza in caso di prima convocazione, 8 giorni nel caso si proceda in seconda.

Termini per la convocazione	
15 giorni prima dell'adunanza	Se in prima convocazione
8 giorni prima dell'adunanza	Se in seconda convocazione

Su previsione statutaria è possibile convocare l'assemblea anche con altri mezzi (raccomandata, *fax*, posta certificata) purché sia garantito l'avvenuto ricevimento della stessa da parte dei soci almeno otto giorni prima dell'adunanza.

Nel caso in cui la convocazione non fosse avvenuta secondo le indicazioni su prescritte l'assemblea si intenderà regolarmente costituita solo se totalitaria, ovvero quando sia presente l'intero capitale sociale e la maggioranza dell'organo amministrativo e del collegio sindacale.

Se la convocazione è avvenuta nel rispetto delle norme imposte dal codice civile l'assemblea si ritiene regolarmente costituita alla presenza della metà del capitale azionario (fa fede l'iscrizione nel libro soci) e delibera a maggioranza assoluta (salvo deroghe statutarie).

Nel caso in cui si rendesse necessaria una seconda adunanza, in assenza di tale indicazione nella convocazione, essa dovrà avvenire entro trenta giorni dalla prima (articolo 2369, cod. civ.).

La convocazione dell'assemblea nelle Srl

L'articolo 2479-*bis*, cod. civ. prevede che sia l'atto costitutivo a determinare i modi di convocazione dell'assemblea dei soci, tali comunque da assicurare la tempestiva informazione sugli argomenti da trattare. In mancanza di tale previsione statutaria la convocazione è effettuata mediante lettera raccomandata spedita ai soci almeno otto giorni prima dell'adunanza nel domicilio risultante dal registro delle imprese.

Si evince che nel caso delle srl la convocazione può avvenire con maggiore facilità che nelle spa, è difatti l'atto costitutivo che indica i modi di convocazione dell'assemblea (per esempio raccomandata a mano, *fax*, posta elettronica), quel che conta è che il metodo di convocazione utilizzato sia idoneo ad assicurare la tempestiva informazione dei soci sugli argomenti da trattare.

Anche per le Srl la convocazione deve contenere:

- l'ordine del giorno,
- la data, il luogo e l'ora dell'adunanza.

Il codice civile prevede il termine di otto giorni, tuttavia nella "libertà" che caratterizza le Srl, tale termine può essere derogato, sia aumentando il preavviso che diminuendolo, solo in assenza di previsioni statutarie gli otto giorni saranno adottabili per legge.

Nel caso in cui il termine venga ridotto per scelta aziendale esso dovrà comunque essere tale da garantire ai soci la possibilità di essere presenti e di rendersi edotti sugli argomenti che verranno trattati.

Anche per le Srl è prevista la possibilità di convocare una seconda volta l'assemblea, diversamente da quanto accade per le spa non esistono però termini imposti dal Legislatore (30 giorni) per cui la seconda adunanza può tenersi in un lasso di tempo dalla prima liberamente stabilito dall'organo amministrativo.

Il codice civile prevede che l'assemblea si ritenga valida quando siano rappresentati, anche per delega, tanti soci che rappresentino almeno la metà del capitale sociale e che deliberi a maggioranza assoluta.

Nel caso in cui la convocazione non fosse avvenuta secondo le disposizioni civilistiche/statutarie l'assemblea si intenderà regolarmente costituita solo se totalitaria, ovvero quando sia presente l'intero capitale sociale e tutti gli amministratori e sindaci se non presenti siano informati della riunione e non si oppongano alla trattazione degli argomenti all'ordine del giorno (articolo 2479-bis, ultimo comma, cod. civ.).

Termini per la convocazione	
8 giorni prima dell'adunanza	Secondo codice civile
Altro termine	Se previsto dallo statuto

Approvazione del bilancio

Compito degli amministratori che hanno redatto il progetto di bilancio è anche quello di metterlo a disposizione degli organi di controllo e dei soci affinché essi possano esaminarlo in vista della approvazione.

Termine di comunicazione del progetto di bilancio agli organi di controllo	30 giorni prima di quello fissato per l'assemblea di approvazione
Termine di comunicazione del progetto di bilancio ai soci	15 giorni prima di quello fissato per l'assemblea di approvazione

Il codice civile impone quindi due termini temporali di cui si deve tener conto per stabilire la data dell'adunanza per l'approvazione del bilancio. Difatti non solo si deve tener conto dei 120 giorni ma anche dei 30 e dei 15 demandati a sindaci/revisori e ai soci.

Esiste quindi una linea temporale di approvazione del bilancio di esercizio.

Anno di imposta coincidente con l'anno solare – termine ordinario di 120 giorni	
se assemblea dei soci	30 aprile
deposito presso la sede sociale del progetto e delle relazioni di sindaci e revisori	15 aprile
comunicazione del progetto di bilancio agli organi di controllo	31 marzo
adunanza del CdA, ovvero la determina dell'amministratore unico, che redige il progetto	31 marzo

anno di imposta coincidente con l'anno solare – termine straordinario di 180 giorni	
se assemblea dei soci	29 giugno
deposito presso la sede sociale del progetto e delle relazioni di sindaci e revisori	14 giugno

Circolare informativa 4/2019 del 6 aprile 2019 – Pag. 10 di 33
(fonte : Euroconference Spa)

comunicazione del progetto di bilancio agli organi di controllo	30 maggio
adunanza del CdA, ovvero la determina dell'amministratore unico, che redige il progetto	30 maggio

Affinché il progetto venga approvato validamente l'organo amministrativo dovrà rispettare anche i termini di convocazione delle assemblee, considerate le adunanze stabilite come negli esempi che precedono in data 30 aprile ovvero 29 giugno, nel caso di srl con termine suppletivo di otto giorni la convocazione va fatta entro il 22 marzo ovvero 21 giugno.

Convocazione assemblea	termine ordinario	22 marzo
	termine straordinario	21 giugno

In caso di assenza degli organi di controllo, verrà meno il termine dei 30 giorni per la comunicazione del progetto mentre risulterà valido il termine dei quindici giorni per il deposito presso la sede. Si ricorda anche che è facoltà dell'organo di controllo rinunciare ai quindici giorni attribuitigli dal codice ed effettuare i propri controlli e le proprie relazioni in un lasso di tempo più ridotto.

Deposito del fascicolo di bilancio

L'articolo 2435, cod. civ. prevede che il bilancio d'esercizio, unitamente alla relazione sulla gestione, alla relazione degli organi di controllo e al verbale dell'assemblea venga depositato presso il Registro delle Imprese entro i 30 giorni successivi all'approvazione.

Sempre con riferimento agli esempi di cui sopra i termini per il deposito del bilancio in caso di assemblea di approvazione il 30 aprile, ovvero il 29 giugno, risulteranno essere i seguenti:

Deposito del bilancio	assemblea di approvazione	data di deposito
	30 aprile	30 maggio
	29 giugno	29 luglio

APPROFONDIMENTO 2 : CREDITI IVA TRIMESTRALI: SCADE IL PROSSIMO 30 APRILE LA RICHIESTA DI RIMBORSO PER IL PRIMO TRIMESTRE 2019

Il credito Iva che si forma nelle liquidazioni periodiche mensili o trimestrali può essere utilizzato, ordinariamente, solo in compensazione verticale (per abbattere il debito Iva delle liquidazioni successive). In alcune situazioni ben definite dal legislatore, però, è possibile utilizzare in compensazione orizzontale il credito Iva emergente dalla liquidazione trimestrale ovvero chiederne il rimborso, previa presentazione telematica di un apposito modello denominato TR.

Il prossimo 30 aprile scadrà il termine per la presentazione del modello IVA TR con riferimento al primo trimestre 2019. Il modello da utilizzare è quello approvato con provvedimento n. 64421 del 19 marzo 2019.

Le novità che interessano il nuovo modello IVA TR rispetto al vecchio modello riguardano:

- il possibile utilizzo dello stesso da parte del Gruppo Iva al fine di richiedere a rimborso il credito Iva trimestrale. L'utilizzo in compensazione "orizzontale" del credito Iva trimestrale da parte del Gruppo Iva è, invece, precluso (articolo 4, comma 4, D.M. 6 aprile 2018);
- l'esonero dall'apposizione del visto di conformità per le richieste di rimborso del credito Iva trimestrale da parte dei contribuenti che hanno applicato gli ISA (indici sintetici di affidabilità fiscale) e, sulla base delle relative risultanze, sono esonerati dagli obblighi di certificazione del credito (articolo 9-bis, comma 11, lettera b), D.L. 50/2017).

Nulla è cambiato per quanto riguarda le modalità di utilizzo in compensazione "orizzontale" del credito Iva trimestrale: solo dopo la presentazione del modello IVA TR, se il credito Iva è di importo inferiore o pari a 5.000 euro e solo a partire dal decimo giorno successivo a quello di presentazione telematica all'Agenzia delle entrate del modello IVA TR se il credito Iva è di importo superiore a euro 5.000. Per coloro che intendono utilizzare in compensazione il credito Iva per importi superiori a 5.000 euro annui (elevato a 50.000 euro per le *start up* innovative) è obbligatorio presentare il modello IVA TR munito del visto di conformità.

In merito alla prestazione delle garanzie, invece, si ricorda che:

- è possibile ottenere i rimborsi di importo superiore a 30.000 euro senza prestazione della garanzia, presentando l'istanza munita di visto di conformità o sottoscrizione alternativa da parte dell'organo di controllo e una dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà attestante la sussistenza di determinati requisiti patrimoniali;
- è obbligatorio prestare la garanzia per i rimborsi superiori a 30.000 euro solo nelle ipotesi di situazioni di rischio e cioè quando il rimborso è richiesto:
 - a. da soggetti che esercitano un'attività di impresa da meno di 2 anni ad esclusione delle imprese *start up* innovative di cui all'articolo 25, D.L. 179/2012;
 - b. da soggetti ai quali, nei due anni precedenti la richiesta di rimborso, sono stati notificati avvisi di accertamento o di rettifica da cui risulti, per ciascun anno, una differenza tra gli importi accertati e quelli dell'imposta dovuta o del credito dichiarato superiore:
 1. al 10% degli importi dichiarati se questi non superano 150.000 euro;
 2. al 5% degli importi dichiarati se questi superano 150.000 euro ma non superano 1.500.000 euro;
 3. all'1% degli importi dichiarati, o comunque a 150.000 euro se gli importi dichiarati superano 1.500.000 euro;

- c. da soggetti che presentano l'istanza priva del visto di conformità o della sottoscrizione alternativa o non presentano la dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà;
- d. da soggetti passivi che richiedono il rimborso dell'eccedenza detraibile risultante all'atto della cessazione dell'attività.

Quanto suddetto può riassumersi come segue:

Compensazione	
fino a 5.000 euro	nessun adempimento
superiore a 5.000 euro	presentazione del modello TR con apposizione del visto di conformità - dal 10° giorno successivo a quello di presentazione telematica del modello
Rimborso	
sotto i 30.000 euro	senza prestazione di garanzia
sopra i 30.000 euro	con rimborso con garanzia

Regole di utilizzo del credito trimestrale

In caso di utilizzo in compensazione orizzontale del credito Iva trimestrale, tale compensazione è ammessa già dalla data di presentazione del modello IVA TR sino all'importo di 5.000 euro (tale limite va inteso complessivamente per tutti e tre i trimestri); per la parte eccedente occorre attendere il 10° giorno successivo a quello di presentazione del modello.

In particolare, con la presentazione del modello TR si può ottenere la possibilità di compensare o chiedere a rimborso i crediti scaturenti da ciascuno dei primi 3 trimestri dell'anno (il credito relativo al quarto trimestre viene invece utilizzato in compensazione o chiesto a rimborso attraverso la presentazione della dichiarazione Iva annuale).

Riassumendo:

Modalità di presentazione	La presentazione deve avvenire esclusivamente per via telematica
Termine di presentazione	La presentazione del modello TR deve avvenire entro l'ultimo giorno del mese successivo quello di chiusura del trimestre: I trimestre ➔ entro 30 aprile 2019 II trimestre ➔ entro 31 luglio 2019 III trimestre ➔ entro 31 ottobre 2019
Utilizzo in compensazione del credito Iva da TR	Il credito Iva trimestrale può essere utilizzato in compensazione nel modello F24: <ul style="list-style-type: none"> • per crediti non superiori a 5.000 euro (limite inteso complessivamente per tutti e 3 i trimestri) la compensazione può avvenire fin dal primo giorno del mese successivo al compimento del trimestre ma solo dopo la presentazione telematica del modello TR; • per crediti superiori a 5.000 euro la compensazione può avvenire solo a partire dal 10° giorno successivo quello di presentazione telematica del modello TR.

	<p>La soglia di 5.000 euro deve essere valutata considerando complessivamente tutti i crediti Iva trimestrali (ma non quello annuale) relativi a ciascun anno (quindi anche quelli di un precedente trimestre).</p> <p>La compensazione di crediti Iva trimestrali deve essere effettuata obbligatoriamente utilizzando i canali Entratel/Fisconline (non può avvenire mediante presentazione del modello F24 direttamente da parte del contribuente utilizzando il canale <i>home banking</i>)</p>
Visto di conformità	<p>Come detto precedentemente, per la compensazione del credito trimestrale oltre i 5.000 euro è previsto l'obbligo di apporre il visto di conformità. Inoltre con riferimento ai rimborsi del credito Iva trimestrale eccedenti l'importo di 30.000 euro, è possibile (per i casi diversi da quelli considerati a rischio e nei quali è obbligatorio rilasciare la garanzia) apporre il visto di conformità in alternativa al rilascio delle garanzie previste</p>
Contribuenti ammessi al rimborso trimestrale	<p>Le condizioni che consentono l'utilizzo (compensazione o rimborso) del credito Iva trimestrale sono diverse da quelle che consentono il rimborso del credito Iva annuale. In particolare, ai sensi dell'articolo 38-bis, comma 2, D.P.R. 633/1972, la presentazione del modello IVA TR è ammessa nelle seguenti fattispecie:</p> <ul style="list-style-type: none">• aliquota media: quando vengono esercitate esclusivamente o prevalentemente attività che comportano l'effettuazione di operazioni soggette ad imposta con aliquote inferiori a quelle dell'imposta relativa agli acquisti e alle importazioni, computando a tal fine anche le operazioni effettuate a norma dell'articolo 17, comma 5, 6, 7 (<i>reverse charge interno</i>);• operazioni non imponibili: quando vengono effettuate operazioni non imponibili di cui agli articoli 8, 8-bis e 9 per un ammontare superiore al 25% dell'ammontare complessivo di tutte le operazioni effettuate;• soggetti non residenti identificati direttamente o con rappresentante fiscale in Italia;• acquisto e/o importazione di beni ammortizzabili per un ammontare superiore ai 2/3 del totale degli acquisti e/o importazioni di beni e servizi imponibili Iva;• operazioni non soggette: effettuazione di operazioni attive nei confronti di soggetti passivi non stabiliti in Italia per un importo superiore al 50% di tutte le operazioni effettuate, riferite alle seguenti attività: prestazioni di lavorazione relative a beni mobili materiali, prestazioni di trasporto di beni e relative prestazioni di intermediazione, prestazioni di servizi accessori ai trasporti di beni e relative prestazioni di intermediazione, prestazioni indicate nell'articolo 19, comma 3, lettera a-bis), D.P.R. 633/1972

APPROFONDIMENTO 3 : SCADE IL PROSSIMO 30 APRILE 2019 IL TERMINE PER LA DETRAZIONE DELL'IVA RELATIVA ALLE FATTURE DI ACQUISTO RICEVUTE NEL 2018

Come è noto, già con riferimento al periodo d'imposta 2017, il D.L. 50/2017 ha modificato gli articoli 19 e 25, D.P.R. 633/1972, riguardanti le regole di detrazione e registrazione delle fatture di acquisto, al fine di stabilire che per le fatture emesse già a decorrere dal 1° gennaio 2017:

- il diritto alla detrazione sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile (cioè, il momento di effettuazione dell'operazione, ovvero il momento in cui il soggetto attivo ha emesso la fattura) ed è esercitato, al più tardi, con la dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo;
- la fattura di acquisto va annotata anteriormente alla liquidazione periodica nella quale è esercitato il diritto alla detrazione e, comunque, entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa all'anno di ricezione della fattura e con riferimento al medesimo anno.

Le due norme così modificate avevano tuttavia determinato già con riferimento allo scorso anno un problema nella gestione delle fatture a cavallo d'anno (date cioè 2017 ma registrate nel 2018), posto che la consentita registrazione di tali fatture effettuata oltre il termine di presentazione della dichiarazione annuale Iva relativa al 2017 (modello dichiarazione Iva 2018), e cioè oltre il 30 aprile 2018, avrebbe provocato la perdita del diritto alla detrazione dell'Iva assolta su tali acquisti. Con la circolare n. 1/E/2018 l'Agenzia delle entrate, al fine di risolvere gli effetti negativi derivanti dal mancato coordinamento delle citate modifiche, ha precisato – poggiando sulle disposizioni comunitarie - che il diritto alla detrazione deve essere esercitato con riguardo al periodo di imposta nel corso del quale ricorrono entrambi i due seguenti presupposti:

- 1) l'effettuazione della cessione dei beni o della prestazione dei servizi (c.d. presupposto sostanziale);
- 2) il possesso (momento di ricezione) della fattura (c.d. presupposto formale).

Queste indicazioni continuano a trovare applicazione anche con riferimento al periodo d'imposta 2018 per cui se un soggetto passivo Iva è venuto in possesso (ha quindi ricevuto) una fattura di acquisto datata 2018 solo nel 2019, ecco che la detrazione dovrà necessariamente avvenire nelle liquidazioni periodiche dell'anno 2019 e fino al termine di presentazione della dichiarazione annuale Iva relativa a tale anno (modello dichiarazione Iva 2020) che scade al 30 aprile 2020.

Rispetto allo scorso anno, tuttavia, è cambiato il trattamento da riservare alle cosiddette fatture ricevute a cavallo d'anno, quello cioè date dicembre 2018 ma ricevute nei primi giorni del mese di gennaio 2019 entro il termine di effettuazione della liquidazione periodica relativa al mese di dicembre 2018. Per queste non si potrà più, come avvenuto lo scorso anno, imputarle nel mese di "competenza" ma si dovrà necessariamente osservare la regola che prevede la verifica di entrambi i presupposti in precedenza richiamati (esigibilità + ricezione).

Tali conclusioni sono il frutto della modifica che l'articolo 14, D.L. 119/2018, convertito nella L. 136/2018, ha apportato all'articolo 1, comma 1, D.P.R. 100/1998 stabilendo che *"Entro il medesimo termine di cui al periodo precedente può essere esercitato il diritto alla detrazione dell'imposta relativa ai documenti di acquisto ricevuti e annotati entro il 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione, fatta eccezione per i documenti di acquisto relativi ad operazioni effettuate nell'anno precedente"*.

È proprio questo ultimo inciso che ha determinato una sostanziale esclusione delle fatture a cavallo d'anno dalla prossima dichiarazione annuale Iva 2019 relativa al 2018 in scadenza al prossimo 30 aprile 2019.

Cambio di rotta sulle fatture di acquisto 2018/2019 "a cavallo d'anno"

Contrariamente a quanto riconosciuto dall'agenzia con la circolare n. 1/E/2018 per le fatture a cavallo tra il 2017 e il 2018, va segnalato che, per effetto delle modifiche apportate all'articolo 1, D.P.R. 100/1998, le fatture datate 2018 ma ricevute (con prova di ricezione avente "data certa") nel 2019 non sono più inseribili nelle liquidazioni periodiche del 2018 né nella dichiarazione annuale Iva relativa a tale annualità, bensì debbono necessariamente concorrere alla liquidazione periodica riferita al periodo di ricezione (il 2019) o entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa a detto ultimo periodo (modello dichiarazione Iva 2020).

In prossimità della scadenza del 30 aprile 2019 ovvero del termine di presentazione della dichiarazione Iva annuale relativa al periodo d'imposta 2018 (dichiarazione Iva 2019) si invitano pertanto i gentili Clienti a verificare la presenza di fatture di acquisto datate 2018 che abbiano una data "certa" di ricevimento nel 2018 e che, per qualsiasi ragione non siano state ancora recapitate allo Studio per la contabilizzazione, al fine di distinguerle da quelle che al contrario hanno avuto "data certa" di ricezione nel 2019.

Le prime, infatti, anche sulla base dei ricordati criteri forniti dall'agenzia con la circolare n. 1/E/2018, devono essere necessariamente inserite nel prossimo modello di dichiarazione annuale in scadenza il prossimo 30 aprile 2019, pena l'impossibilità di esercitare il relativo diritto della detrazione.

Infine, sempre con la circolare n. 1/E/2018 l'Agenzia delle entrate ha chiarito che l'effettività del diritto alla detrazione e il principio di neutralità dell'Iva sono, in ogni caso, garantiti dall'istituto della dichiarazione integrativa a favore, con la quale è possibile correggere errori od omissioni che hanno determinato l'indicazione di un maggiore imponibile, di un maggiore debito d'imposta o di una minore eccedenza detraibile. Nel caso quindi della fattura datata 2018 e ricevuta con data "certa" nel 2018, che non venga inserita nel modello di dichiarazione annuale Iva 2019 entro il prossimo 30 aprile 2019, sarà sempre possibile, al fine di guadagnare comunque la detrazione, presentare una dichiarazione integrativa della citata dichiarazione Iva 2019, entro il termine del 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di presentazione del modello originario. Tale ultima soluzione, tuttavia, comporta secondo l'agenzia l'applicabilità delle sanzioni per la violazione degli obblighi di registrazione.

Il diverso trattamento delle note di variazione

Con la **risposta n. 55 del 14 febbraio 2019** l'Agenzia delle entrate è intervenuta in merito alle disposizioni dettate dall'articolo 26 del decreto Iva in tema di note di variazione. Secondo l'Amministrazione finanziaria non è possibile fare ricorso alla nota di variazione in diminuzione (la cosiddetta nota di credito) una volta che siano decorsi i termini per l'esercizio del diritto alla detrazione individuati dal comma 1 dell'articolo 19 del decreto Iva, così come modificato di recente ad opera del D.L. 50/2017, convertito con modificazioni dalla L. 96/2017.

L'attuale versione del citato articolo 19 comma 1 prevede, infatti, che la nota di variazione in diminuzione deve essere emessa (e la maggiore imposta a suo tempo versata può essere detratta), al più tardi, entro la data di presentazione

della dichiarazione Iva relativa all'anno in cui si è verificato il presupposto per operare la variazione in diminuzione (per individuare detto momento la circolare n. 1/E/2018 richiama i contenuti di seguenti documenti di prassi: la risoluzione n. 89/E/2002, la risoluzione n. 307/E/2008 e risoluzione n. 42/E/2009). Ne deriva pertanto che, per le note di variazione emesse dal 1° gennaio 2017 in poi, la detrazione può essere operata non più, come avvenuto in precedenza, al più tardi con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto, bensì nel termine più breve attualmente previsto. Questo aspetto, unitamente al fatto che per la nota di variazione non esiste un vero e proprio "momento di ricezione" (la detrazione, infatti, va a beneficio del soggetto che emette il documento di rettifica), restringe non di poco il termine entro il quale poter esercitare la detrazione dell'Iva evidenziata nella nota di variazione. Volendo esemplificare, se un contribuente che si è precedentemente insinuato in un fallimento che si è chiuso definitivamente (secondo le indicazioni fornite dall'agenzia con la circolare n. 77/E/2000) in data 27 dicembre 2018 (il cosiddetto "presupposto" che legittima l'emissione della nota di credito), volesse recuperare l'Iva dovrebbe farlo non oltre il termine di presentazione della dichiarazione Iva relativa all'anno in cui tale presupposto è sorto, e cioè la dichiarazione Iva 2109 relativa all'anno 2018 che come è noto scade il 30 aprile 2019. Se quel contribuente, tuttavia, si "accorge" della chiusura della procedura concorsuale solo in data 4 maggio 2019, secondo la recente interpretazione dell'agenzia quell'Iva sarà definitivamente persa non potendo il contribuente fare ricorso allo strumento della dichiarazione integrativa a favore. Nell'affermare questa tesi, l'agenzia precisa che la nota di credito rappresenta una facoltà e non un obbligo mentre la dichiarazione integrativa ha la mera funzione di correggere errori e omissioni e non anche il mancato esercizio di facoltà.

Alla luce di detta interpretazione si invitano pertanto i gentili Clienti a verificare, in vista della prossima scadenza del 30 aprile 2019, la sussistenza di eventuali presupposti che legittimano l'emissione di una nota di variazione in diminuzione verificatisi fino al 31 dicembre 2018.

APPROFONDIMENTO 4 : RIDUZIONE DEI LIMITI PER L'OBBLIGO DI NOMINA DELL'ORGANO DI CONTROLLO DELLE SOCIETÀ

Il D.Lgs. 14/2019, in attuazione della Legge delega 155/2017, è intervenuto a modificare le disposizioni che regolamentano la disciplina concorsuale.

La nuova disciplina della crisi d'impresa ha l'obiettivo di riformare in modo organico la disciplina delle procedure concorsuali; le principali finalità sono quelle di consentire una diagnosi precoce dello stato di difficoltà delle imprese e quindi salvaguardare la capacità imprenditoriale di coloro che vanno incontro a un fallimento di impresa dovuto a particolari contingenze.

Operativamente, tali nuove previsioni si poggiano anche sull'allargamento della platea dei soggetti interessati dall'obbligo di nomina dell'organo di controllo o del revisore.

I nuovi limiti per la nomina dell'organo di controllo

Il nuovo codice della crisi d'impresa entra in vigore, in via generale, il prossimo 15 agosto 2020; per alcune previsioni è stata però introdotta una efficacia anticipata fissata allo scorso 16 marzo 2019. Tra queste va segnalata la modifica dell'articolo 2477, cod. civ., operata dall'articolo 379, D.Lgs. 14/2019.

La nomina dell'organo di controllo o del revisore è obbligatoria se la società è tenuta alla redazione del bilancio consolidato ovvero controlla una società obbligata alla revisione legale dei conti; sotto tale profilo, i presupposti non si sono modificati.

Le novità riguardano invece il profilo dimensionale, in quanto in precedenza l'obbligo si innescava al superamento dei limiti previsti dall'articolo 2435-bis (quelli che comportano la redazione del bilancio in forma ordinaria), oggi invece nell'articolo 2477 sono stabiliti degli specifici parametri.

	Vecchio limite	Nuovo limite
Attivo	€ 4.400.000	€ 2.000.000
Ricavi	€ 8.800.000	€ 2.000.000
n. medio dipendenti impiegati	50	10
Regola di "innesco"	2 su 3 per 2 anni consecutivi	1 su 3 per 2 anni consecutivi

Va evidenziato come la riduzione dei parametri e la verifica del superamento anche solo di uno di questi, comporta un consistente allargamento della platea delle società interessate dall'obbligo di nominare l'organo di controllo o il revisore.

Decorrenza

Uno dei punti più delicati è quello della decorrenza delle nuove previsioni.

Il comma 3 dell'articolo 379 contiene la disciplina transitoria e dispone quanto segue: *"Le società a responsabilità limitata e le società cooperative costituite alla data di entrata in vigore del presente articolo, quando ricorrono i requisiti di cui al comma 1, devono provvedere a nominare gli organi di controllo o il revisore e, se necessario, ad uniformare l'atto costitutivo e lo statuto alle disposizioni di cui al predetto comma*

entro 9 mesi dalla predetta data. Fino alla scadenza del termine, le previgenti disposizioni dell'atto costitutivo e dello statuto conservano la loro efficacia anche se non sono conformi alle inderogabili disposizioni di cui al comma 1. Ai fini della prima applicazione delle disposizioni di cui all'articolo 2477, cod. civ., commi 2 e 3, come sostituiti dal comma 1, si ha riguardo ai due esercizi antecedenti la scadenza indicata nel primo periodo.”

Il primo elemento da segnalare è il fatto che, per valutare l'applicazione delle nuove previsioni in sede di prima applicazione, occorre osservare i **bilanci 2017 e 2018**, quindi di fatto il problema si pone immediatamente.

Il punto centrale è però il **rinvio di 9 mesi**, che pone la scadenza degli adempimenti al 16 dicembre 2019; posto che tale rinvio è certamente operativo per la necessità di adeguamento degli statuti alle nuove previsioni, qualche dubbio potrebbe sorgere sul differimento dell'obbligo di nomina dell'organo di controllo o del revisore quando lo statuto già preveda il rinvio all'articolo 2477, cod. civ.. Ciò posto, la relazione accompagnatoria al provvedimento in commento pare rendere applicabile il differimento di 9 mesi anche all'obbligo di nomina dell'organo di controllo.

Sul punto si deve comunque segnalare come siano forti le pressioni per una **possibile modifica di tale previsione**, modifica finalizzata da un lato ad innalzare, almeno in parte, i nuovi parametri, dall'altro a reintrodurre la regola dei “2 su 3” precedentemente prevista.

Lo Studio avviserà tempestivamente le singole società interessate circa l'evoluzione della disciplina, al fine organizzare la nomina dell'organo di controllo o del revisore.

Da segnalare, peraltro, che le società, durante tale regime transitorio, dovranno adeguare la propria struttura amministrativa ed organizzativa per farsi trovare pronte, anche sotto il profilo della strutturazione dei controlli interni, a dare attuazione alle novità in materia di crisi d'impresa, da applicarsi a decorrere dei successivi otto mesi.

APPROFONDIMENTO 6 : SANATORIA VIOLAZIONI FORMALI

L'articolo 9, D.L. 119/2018 ha introdotto una sanatoria degli errori formali commessi sino al 24 ottobre 2018 (data di entrata in vigore del provvedimento).

Il perfezionamento di tale definizione si ottiene, oltre che con la rimozione dell'irregolarità o dell'omissione, con il versamento degli importi, pari a 200 euro per tutte le violazioni commesse in ciascun periodo d'imposta, versamento da eseguirsi in due rate di pari importo entro il 31 maggio 2019 e il 2 marzo 2020.

In data 15 marzo 2019 è stato pubblicato il provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate che dà attuazione a tale disposizione e successivamente la risoluzione n. 37/E/2019 ha istituito il codice tributo per il versamento.

La definizione

Il provvedimento afferma che sono definibili le irregolarità commesse dal contribuente, dal sostituto d'imposta, dall'intermediario e da altro soggetto tenuto ad adempimenti fiscalmente rilevanti, anche solo di comunicazione di dati, che non rilevano sulla determinazione della base imponibile e dell'imposta, ai fini dell'Iva, dell'Irap, delle imposte sui redditi, delle relative addizionali e imposte sostitutive, delle ritenute alla fonte, dei crediti d'imposta e sul relativo pagamento dei tributi.

La regolarizzazione non può, inoltre, essere esperita dai contribuenti per l'emersione di attività finanziarie e patrimoniali costituite o detenute fuori dal territorio dello Stato, compreso il versamento delle imposte sostitutive (Ivie e Ivafe).

La regolarizzazione riguarda le violazioni che non rilevano sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo ma possono arrecare pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo e che quindi non possono essere considerate violazioni "meramente formali", queste ultime non punibili.

Il versamento

L'Agenzia delle entrate, con la risoluzione n. 37/E/2019, ha istituito il codice tributo "PF99" che dovrà essere utilizzato per versare le somme dovute per la definizione agevolata delle violazioni formali ex articolo 9, D.L. 119/2018.

Il codice tributo deve essere indicato nella sezione "ERARIO", esclusivamente in corrispondenza delle somme indicate nella colonna "importi a debito versati", con l'indicazione nel campo "anno di riferimento" del periodo d'imposta a cui si riferisce la violazione.

Come segnalato dal provvedimento, qualora le violazioni formali non si riferiscano a un periodo d'imposta, occorre fare riferimento all'anno solare in cui sono state commesse.

Se il contribuente si avvale del versamento in forma rateale, occorrerà compilare la sezione "rateazione" indicando quale sia la rata che viene versata (0102 o 0202; se il pagamento avviene invece in un'unica soluzione, entro il 31 maggio 2019, nel campo va indicato il valore 0101").

Si ricorda infatti che la definizione si ottiene versando 200 euro per ciascuna annualità, senza possibilità di effettuare compensazioni con crediti vantati dal contribuente.

La rimozione dell'irregolarità

La rimozione va effettuata entro il 2 marzo 2020. Qualora il soggetto interessato non abbia effettuato per un giustificato motivo la rimozione di tutte le violazioni formali dei periodi d'imposta oggetto di regolarizzazione, la stessa comunque produce effetto se la rimozione avviene entro un termine fissato dall'ufficio dell'Agenzia delle entrate, che non può essere inferiore a 30 giorni.

La rimozione va in ogni caso effettuata entro il predetto termine del 2 marzo 2020 in ipotesi di violazione formale constatata o per la quale sia stata irrogata la sanzione o comunque fatta presente all'interessato. L'eventuale mancata rimozione di tutte le violazioni formali non pregiudica comunque gli effetti della regolarizzazione sulle violazioni formali correttamente rimosse.

Il reverse charge

Il provvedimento precisa che la rimozione non va effettuata quando non sia possibile o necessaria avuto riguardo ai profili della violazione formale.

Rientrano in tale ipotesi, ad esempio, le violazioni riguardanti l'errata applicazione dell'inversione contabile, ai sensi dei commi 9-bis1 e 9-bis2 dell'articolo 6, D.Lgs. 471/1997.

Quindi, in definitiva, versando 200 euro si avrebbe (anche) la definizione di tutte le violazioni in tema di inversione contabile commesse in una determinata annualità, senza porre in essere alcun altro adempimento.

APPROFONDIMENTO 7 : AL 30 APRILE 2019 LA “ROTTAMAZIONE TER” E IL SALDO E STRALCIO DEI DEBITI DELLE PERSONE FISICHE

Gli articoli da 3 a 5 del D.L. 119/2018 hanno riaperto i termini per la definizione agevolata dei carichi affidati all'agente della riscossione dal 2000 al 2017, estendendo la facoltà di definire i debiti anche alle risorse proprie UE e all'Iva riscossa all'importazione.

Ai fini della definizione agevolata “rottamazione *ter*” è necessario presentare l'istanza entro il 30 aprile 2019 ed effettuare il pagamento delle somme dovute entro il 31 luglio 2019 (ovvero in modalità rateale).

La Legge di Bilancio per il 2019 (L. 145/2018) ha previsto, inoltre, a favore delle persone fisiche che versano in una grave e comprovata situazione di difficoltà economica la facoltà di presentare istanza di saldo e stralcio delle imposte (e relative sanzioni e interessi) e dei contributi previdenziali dovuti versando una somma forfettaria derivante dal valore dell'Isee del nucleo familiare, qualora lo stesso non sia superiore a 20.000 euro.

La scadenza del 30 aprile 2019 per la rottamazione *ter*

I soggetti (privati, imprese, enti, etc.) interessati alla definizione agevolata dei carichi affidati all'agente della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 31 dicembre 2017 devono presentare l'istanza con l'apposito modulo DA-2018/DA-2018-D entro il 30 aprile 2019.

I contribuenti possono estinguere i debiti risultanti dai singoli carichi affidati all'agente della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 31 dicembre 2017, pagando le somme dovute estinguendo il debito al netto di sanzioni e interessi. Con riferimento agli importi dovuti, nulla è variato rispetto alle passate edizioni della sanatoria: anche con la rottamazione *ter*, infatti, il vantaggio della definizione agevolata consiste essenzialmente nell'azzeramento delle sanzioni e degli interessi di mora. Restano dovuti la sorte capitale, gli interessi affidati all'agente della riscossione, il costo di notifica della cartella e l'aggio di riscossione.

L'Agenzia delle entrate-Riscossione invierà una comunicazione di accoglimento o di diniego entro il 30 giugno 2019. In caso di risposta positiva, l'agente della riscossione comunicherà l'ammontare del debito ammesso alla definizione agevolata 2018 inviando i relativi bollettini di pagamento.

Il versamento di quanto dovuto potrà essere effettuato:

- in un'unica soluzione, entro il 31 luglio 2019;
- nel numero massimo di 18 rate, la prima e la seconda delle quali, ciascuna di importo pari al 10% delle somme complessivamente dovute ai fini della definizione, scadenti rispettivamente il 31 luglio 2019 e il 30 novembre 2019; le restanti, di pari ammontare, scadenti il 28 febbraio, il 31 maggio, il 31 luglio e il 30 novembre di ciascun anno a decorrere dal 2020.

La modulistica utile alla verifica dei requisiti, alle modalità di adesione e alla spiegazione delle conseguenze successive alla presentazione delle istanze è disponibile al *link*

<https://www.agenziaentrateriscossione.gov.it/it/Per-saperne-di-piu/definizione-agevolata/>.

La scadenza del 30 aprile 2019 per l'istanza di saldo e stralcio delle persone fisiche

Sempre entro il 30 aprile 2019 le persone fisiche:

- a) con valore ISEE del nucleo familiare inferiore a 20.000 euro o
b) per le quali è stata aperta la procedura di liquidazione del patrimonio (ai sensi dell'articolo 14-ter, L. 3/2012)

possono presentare il modello SA-ST contenente l'istanza di saldo e stralcio dei debiti risultanti dai singoli carichi affidati all'agente della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 31 dicembre 2017 derivanti:

- a) dall'omesso versamento di imposte risultanti dalle dichiarazioni annuali (Irpef, addizionali, imposte sostitutive, Iva) a titolo di tributi e relativi interessi e sanzioni e
b) dall'omesso versamento dei contributi previdenziali dovuti (Inps o casse previdenziali professionali), con esclusione di quelli richiesti a seguito di accertamento.

La dichiarazione di volere procedere alla definizione per estinzione mediante il saldo e stralcio dei debiti derivanti dall'omesso versamento delle imposte e dei contributi previdenziali dovuti comporterà la ricezione entro il 31 ottobre 2019 dell'ammontare delle somme dovute ai fini della definizione forfettaria dei carichi e l'importo delle singole rate.

Il versamento di quanto dovuto potrà essere effettuato:

- in un'unica soluzione, entro il 30 novembre 2019;
- in modalità rateizzata con le seguenti scadenze: il 35% del totale dovuto entro il 30 novembre 2019, il 20% entro il 31 marzo 2020, il 15% entro il 31 luglio 2020, il 15% entro il 31 marzo 2021 ed il restante 15% entro il 31 luglio 2021.

La modulistica utile alla verifica dei requisiti, alle modalità di adesione e alla spiegazione delle conseguenze successive alla presentazione dell'istanza alla presentazione delle istanze è disponibile al *link*

<https://www.agenziaentrateriscossione.gov.it/it/Per-saperne-di-piu/definizione-agevolata/saldo-e-stralcio/come-aderire/>.



APPROFONDIMENTO 8 : “ESTEROMETRO”- IL PROSSIMO 30 APRILE SCADE IL TERMINE PER L’INVIO DEI DATI RELATIVI AI PRIMI 3 MESI DEL 2019

Il comma 3-bis dell’articolo 1, D.Lgs. 127/2015 prevede che tutti i soggetti passivi Iva indicati nel precedente comma 3 (e, dunque, quelli “residenti o stabiliti nel territorio dello Stato”) devono trasmettere “telematicamente all’Agenzia delle entrate i dati relativi alle operazioni di cessione di beni e di prestazione di servizi effettuate e ricevute verso e da soggetti non stabiliti nel territorio dello Stato, salvo quelle per le quali è stata emessa una bolletta doganale e quelle per le quali siano state emesse o ricevute fatture elettroniche secondo le modalità indicate nel comma 3”.

Si tenga presente che i soggetti esteri cosiddetti “identificati”, e cioè coloro che hanno nominato un rappresentante fiscale in Italia o si sono identificati direttamente in Italia vanno considerati come soggetti “non stabiliti”. Al contrario, i soggetti esteri che hanno in Italia una stabile organizzazione sono considerati al pari dei soggetti passivi nazionali e quindi “stabiliti in Italia”.

Termini per l’invio dei dati

Per quanto riguarda i termini entro i quali effettuare la trasmissione telematica, sempre il comma 3-bis dell’articolo 1, D.Lgs. 127/2015 prevede che “la trasmissione telematica è effettuata entro l’ultimo giorno del mese successivo a quello della data del documento emesso ovvero a quello della data di ricezione del documento comprovante l’operazione”.

Con il **D.P.C.M. datato 27 febbraio 2019** è stato disposto il differimento al 30 aprile 2019 del termine entro il quale effettuare l’invio telematico dei dati in esame relativamente alle operazioni dei mesi di gennaio e febbraio 2019, tenendo anche conto che sempre il 30 aprile 2019 rappresenta il termine “a regime” entro il quale inviare l’“esterometro” relativo alle operazioni del mese di marzo.

Si tenga, infine presente che in relazione ai soggetti passivi Iva che facilitano, tramite l’uso di un’interfaccia elettronica, le vendite a distanza di telefoni cellulari, console da gioco, *tablet PC* e *laptop*, il citato D.P.C.M. fissa al 31 maggio 2019 il termine per l’invio all’Agenzia delle entrate dell’esterometro relativo ai mesi di marzo e aprile 2019.

Ambito soggettivo

Sono quindi tenuti ad assolvere all’adempimento dell’esterometro tutti i soggetti passivi Iva italiani (sia in qualità di cedenti/prestatori che di acquirenti/committenti) di cui al comma 3 del citato articolo 1, D.Lgs. 127/2015, norma che individua i soggetti tenuti alla fatturazione elettronica dallo scorso 1° gennaio 2019.

Il richiamo ai soggetti di cui all’articolo 1, comma 3, D.Lgs. 127/2015 comporta peraltro che sono esonerati dall’obbligo di presentazione dello spesometro estero:

- i contribuenti minimi e forfetari;
- i produttori agricoli in regime di esonero ai sensi dell’articolo 34, comma 6, D.P.R. 633/1972;
- i soggetti in regime forfetario di cui alla L. 398/1991 che nel periodo d’imposta precedente hanno conseguito proventi commerciali non superiori a 65.000 euro.

Sulla base delle indicazioni fornite dall’Agenzia delle entrate (si veda da ultimo la **risposta n. 85 del 27 marzo 2019**) si deve poi tenere presente che ai fini dell’adempimento telematico è rilevante soltanto la circostanza che la controparte

del soggetto passivo Iva italiano (cedente/prestatore o acquirente/committente) non sia stabilita in Italia, indipendentemente dalla natura della stessa (non rileva cioè il fatto che il soggetto estero sia o meno un soggetto passivo Iva).

Di conseguenza, anche il soggetto estero che risulti "identificato" in Italia (che come detto deve ritenersi "non stabilito"), non è obbligato né ad emettere né a ricevere fatture elettroniche.

Ambito oggettivo

Dal punto di vista oggettivo si evidenzia che non è significativo il fatto che l'operazione sia o meno rilevante ai fini Iva nel territorio nazionale (l'invio della comunicazione va quindi effettuato a prescindere dal fatto che, in applicazione degli articoli da 7 a 7-septies, D.P.R. 633/1972, l'operazione risulti territorialmente rilevante in Italia ovvero in altro Stato UE/extra UE).

Sotto il profilo delle esclusioni oggettive va altresì tenuto presente che non vanno inserite nell'esterometro le operazioni:

- per le quali viene emessa bolletta doganale;
- poste in essere con il soggetto estero per le quali viene emessa fattura elettronica che transita attraverso il sistema di interscambio (SdI) utilizzando il codice destinatario "XXXXXXX".

In relazione a quest'ultimo punto si tenga presente che, come precisato dall'Agenzia delle entrate nella *faq* n. 30 del 27 novembre 2018, qualora l'operatore Iva residente o "stabilito" decida di emettere la fattura elettronica nei confronti dell'operatore Iva estero "identificato", riportando in fattura il numero di partita Iva italiano di quest'ultimo, sarà possibile inviare allo SdI il file della fattura elettronica inserendo quale codice destinatario il valore "0000000" (e non le sette X), a meno che il cliente estero identificato in Italia non gli comunichi uno specifico indirizzo telematico (pec o codice destinatario).

Fatture emesse a turisti extra UE (applicazione Otello)

Per le fatture cosiddette "tax free" inviate tramite la piattaforma OTELLO non occorre spedire anche l'esterometro e non occorre nemmeno trasmettere nuovamente la fattura elettronica allo SdI. Nella sezione "Consultazione-Fatture elettroniche e altri dati Iva" sono riportate anche le fatture "tax free shopping" emesse dall'operatore Iva residente o stabilito in Italia.

Contenuto dell'esterometro

Formano oggetto di comunicazione i dati delle cessioni di beni/prestazioni di servizi effettuate/ricevute verso/da soggetti non stabiliti in Italia.

Nello specifico, come evidenziato dall'Agenzia delle entrate nel provvedimento del 30 aprile 2018 vanno comunicate le seguenti informazioni:

- dati identificativi del cedente/prestatore;
- dati identificativi dell'acquirente/committente;
- data del documento comprovante l'operazione;

- data di registrazione (per i soli documenti ricevuti e le relative note di variazione);
- numero del documento, base imponibile, aliquota Iva e imposta ovvero, ove l'operazione non comporti l'applicazione dell'imposta, tipologia ("natura") dell'operazione.

Come previsto per lo spesometro, adempimento in vigore fino al periodo d'imposta 2018, la "natura" dell'operazione va indicata, in alternativa all'imposta, nel caso in cui in fattura non sia applicata o esposta l'Iva.

Le codifiche da utilizzare per la compilazione dell'esterometro, sia per quanto riguarda la "tipologia documento" che la "natura operazione", sono le medesime già utilizzate per la compilazione dello spesometro.

Sanzioni

Dal punto di vista delle sanzioni, l'articolo 11, comma 2-*quater*, D.Lgs. 471/1997 prevede che in caso di omessa trasmissione o trasmissione di dati incompleti e/o inesatti è applicabile la sanzione di 2 euro per ciascuna fattura, nel limite di 1.000 euro per ciascun trimestre.

La sanzione viene ridotta alla metà se la trasmissione è effettuata entro i 15 giorni successivi alla scadenza, ovvero se, nello stesso termine, è effettuata la trasmissione corretta dei dati.

In caso di reiterate violazioni non risulta applicabile il cumulo giuridico previsto dall'articolo 12, D.Lgs. 472/1997.



APPROFONDIMENTO 9 : ASSIMILATI AI PRIVATI: DAL 25 MARZO 2019 POSSIBILE L'ACCESSO ALLE FATTURE ELETTRONICHE RICEVUTE

Lo scorso 25 marzo 2019 l'agenzia delle entrate sul proprio sito web istituzionale ha comunicato che è disponibile - accedendo all'area riservata del "sito di assistenza Entratel" e del "sito di assistenza Fisconline" - un nuovo servizio di consultazione delle fatture elettroniche per gli enti non commerciali e condomini - non in possesso di partita Iva - che consente di visualizzare le fatture elettroniche relative ai loro acquisti pervenute al Sistema di Interscambio (SdI) da parte dei loro fornitori.

Il servizio di consultazione delle fatture ricevute

Gli enti non commerciali titolari di solo codice fiscale (in quanto non svolgono nessuna attività avente rilevanza fiscale) e i condomini (soggetti generalmente sprovvisti di partita Iva) avranno quindi la possibilità di consultare, tramite i propri rappresentanti incaricati in possesso di credenziali Entratel/Fisconline rilasciate da Agenzia delle entrate o di identità digitale Spid o Cns, le fatture elettroniche relative ai loro acquisti pervenute al Sistema di Interscambio da parte dei loro fornitori. Non viene specificata, stando a quanto indicato dalla stessa agenzia entrate, la possibilità di delegare a tale funzione eventuali intermediari abilitati.

La procedura

- Entrare nell'area riservata riferita al singolo Ente non commerciale ovvero al singolo Condominio
- Selezionare il *link* "Icona logo FE"
- Leggere informativa sul trattamento dei dati personali
- Consultare le fatture elettroniche degli acquisti effettuati dall'ente non commerciale o dal Condominio.
- L'agenzia ricorda che saranno consultabili solo le fatture degli operatori Iva - fornitori degli ENC e dei Condomini – per i quali sussiste l'obbligo di fatturazione elettronica e la fattura sia stata correttamente elaborata e non scartata dal Sistema di Interscambio.

APPROFONDIMENTO 10 : VERSAMENTO DELL'IMPOSTA DI BOLLO SULLE FATTURE

Il prossimo **20 aprile** è in scadenza il versamento dell'imposta di bollo relativa alle fatture elettroniche emesse nel corso del primo trimestre 2019; si tratta della prima volta in cui i contribuenti procederanno ad assolvere il bollo in fattura secondo le nuove previsioni introdotte tramite il decreto del Ministero dell'economia e delle finanze del 28 dicembre 2018, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 5 del 7 gennaio 2019.

Nuove modalità per assolvere l'imposta di bollo sulla fattura elettronica

Con l'entrata in vigore, dallo scorso 1° gennaio 2019, dell'obbligo generalizzato di utilizzo della fatturazione elettronica, sono cambiate le modalità di pagamento delle relative imposte di bollo, in relazione alle fatture interessate da tale obbligo.

In particolare, l'imposta risulta dovuta se la fattura, di importo superiore a 77,47 euro, documenta, fra l'altro, operazioni esenti da Iva ex articoli 10, D.P.R. 633/1972, operazioni facoltativamente fatturate fuori campo Iva per assenza del requisito oggettivo o soggettivo, operazioni fuori campo Iva in mancanza del requisito territoriale (ai sensi degli articoli da 7 a 7-septies, D.P.R. 633/1972) od operazioni escluse da Iva ex articolo 15, D.P.R. 633/1972.

La principale novità consiste nel fatto che:

- mentre la precedente disciplina prevedeva che il versamento dell'imposta dovesse essere effettuato entro 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio,
- la norma, nella sua nuova stesura, fissa una periodicità trimestrale per il pagamento del bollo relativo alle fatture elettroniche ed il versamento deve essere effettuato **entro il giorno 20 del primo mese successivo a detto trimestre.**

Il decreto firmato il 28 dicembre 2018 prevede che al termine di ogni trimestre sia l'Agenzia delle entrate a rendere noto l'ammontare dovuto sulla base dei dati presenti nelle fatture elettroniche inviate attraverso il Sistema di Interscambio; tale conteggio viene infatti effettuato tenendo conto del *flag* "dati bollo" che il contribuente deve aver contrassegnato quando l'operazione è soggetta a imposta di bollo.

Il pagamento potrà essere effettuato mediante un apposito servizio, presente sul medesimo portale

- con addebito su conto corrente bancario o postale, o
- utilizzando il modello F24 predisposto dall'Agenzia delle Entrate.

Tali dati sono evidenziati nel portale "fatture e corrispettivi" dell'Agenzia delle entrate; i contribuenti possono accedervi tramite le proprie credenziali Fisconline o Entratel, un identificativo SPID (Sistema pubblico di identità digitale) o tramite la Carta nazionale dei servizi.

Va altresì sottolineato come non risulta modificato l'articolo 6, comma 2, D.M. 17 giugno 2014 per quanto concerne l'assolvimento dell'imposta di bollo relativa agli atti, documenti e registri emessi o utilizzati durante l'anno, che resta "ancorato" alle precedenti modalità. La nuova modalità riguarda infatti solo le fatture emesse in modalità elettronica.

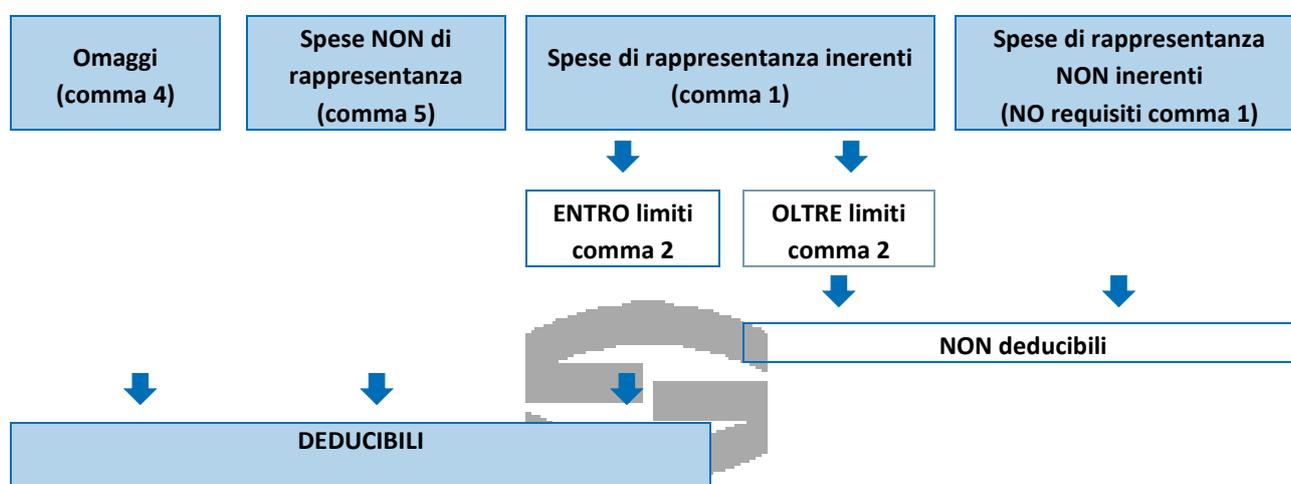
APPROFONDIMENTO 11 : IL TRATTAMENTO FISCALE DELLE SPESE DI RAPPRESENTANZA

L'attuale disciplina delle spese di rappresentanza è contenuta nell'articolo 108, comma 2, Tuir che individua specifici criteri di qualificazione delle spese di rappresentanza e limiti quantitativi di deducibilità fiscale delle stesse spese, rapportandole al volume dei ricavi dell'impresa.

Le disposizioni attuative della citata disposizione sono contenute nel D.M. 19 novembre 2008 che richiede:

- che il sostenimento della spesa abbia finalità promozionali o di pubbliche relazioni e risponda comunque a criteri di ragionevolezza e coerenza;
- che la spesa non sia collegata ad una controprestazione (criterio della gratuità).

Sono individuate le seguenti tipologie di spesa:



Gli oneri che costituiscono spese di rappresentanza *ex lege* (comma 1)

Le spese di rappresentanza si distinguono dalle spese di pubblicità in ragione della gratuità dell'erogazione di un bene o di un servizio nei confronti di clienti o potenziali clienti. Le spese di pubblicità sono invece caratterizzate dalla presenza di un contratto a prestazioni corrispettive con l'obbligo della controparte di pubblicizzare o propagandare il marchio o il prodotto dell'impresa al fine di incrementarne la domanda.

L'articolo 1, comma 1, primo periodo, D.M. 19 novembre 2008 individua l'inerenza delle spese di rappresentanza nell'effettivo sostenimento di spese per erogazioni a titolo gratuito di beni e servizi effettuate con finalità promozionali o di pubbliche relazioni ed il cui sostenimento risponda a criteri di ragionevolezza in funzione dell'obiettivo di generare anche potenzialmente benefici economici per l'impresa ovvero sia coerente con pratiche commerciali di settore.

Gratuità	Mancanza di un corrispettivo o di una specifica controprestazione da parte dei destinatari dei beni e servizi erogati
Finalità promozionali o di pubbliche relazioni	Divulgazione sul mercato dell'attività svolta a beneficio sia degli attuali clienti sia di quelli potenziali. Diffusione e/o consolidamento dell'immagine dell'impresa volti ad accrescerne l'apprezzamento presso il pubblico

Ragionevolezza	Idoneità a generare ricavi e adeguatezza rispetto all'obiettivo atteso in termini di ritorno economico
Coerenza	Aderenza alle pratiche commerciali del settore

Secondo la circolare n. 34/E/2009 il requisito della coerenza deve essere verificato in alternativa a quello della ragionevolezza:

- se una spesa non è ragionevole in termini di costo/beneficio, ma risulta coerente con le pratiche del settore, essa può comunque essere considerata spesa di rappresentanza (deducibile entro il *plafond*);
- viceversa, se la spesa è ragionevole, essa può anche non essere coerente con le pratiche del settore.

L'articolo 108, comma 2, Tuir prevede la deducibilità delle spese di rappresentanza nel periodo di imposta del sostenimento se rispondenti ai requisiti di inerenza stabiliti dal D.M. 19 novembre 2008, anche in funzione della natura e della destinazione delle stesse.

Le spese di rappresentanza vanno commisurate all'ammontare dei ricavi e proventi della gestione caratteristica dell'impresa, risultanti dalla dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in cui le stesse sono sostenute, in misura pari:

- all'1,5% dei ricavi e altri proventi fino a 10.000.000 di euro;
- allo 0,6% dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente 10.000.000 di euro e fino a 50.000.000 di euro;
- allo 0,4% dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente 50.000.000 di euro.

L'eccedenza di spesa di rappresentanza rispetto ai limiti percentuali esplicitati non è deducibile.

Esempio

Se nel 2018 sono conseguiti ricavi per un ammontare pari a 55.000.000 di euro, il *plafond* di deducibilità delle spese di rappresentanza relativo al medesimo esercizio è pari a 410.000 euro, ottenuto dalla somma tra:

- $0,015 \times 10.000.000,00 = 150.000,00$;
- $0,006 \times 40.000.000,00$ ($50.000.000,00 - 10.000.000,00$) = 240.000,00;
- $0,004 \times 5.000.000,00$ ($55.000.000,00 - 50.000.000,00$) = 20.000,00.

L'articolo 3, comma 1, D.M. 19 novembre 2008 prevede una particolare disciplina per la deducibilità delle spese di rappresentanza sostenute dalle imprese di nuova costituzione che può essere rinviata al periodo di imposta in cui vengono conseguiti i primi ricavi.

In aggiunta ai requisiti sopra esposti, il Legislatore fiscale ha istituito delle presunzioni legali utili a qualificare una spesa di rappresentanza. L'articolo 1, comma 1 secondo periodo, D.M. 19 novembre 2008 ha individuato tipologie di spesa che sono considerate spese di rappresentanza a prescindere:

- viaggi turistici in occasione dei quali siano programmate e in concreto svolte significative attività promozionali dei beni e dei servizi oggetto dell'attività caratteristica;
- feste, ricevimenti e altri eventi di intrattenimento organizzati in occasione di ricorrenze aziendali, di festività, dell'inaugurazione di nuove sedi, uffici o stabilimenti ovvero di mostre, fiere ed eventi in cui siano esposti i beni e i servizi dell'impresa;

- ogni altra spesa per beni e servizi distribuiti o erogati gratuitamente, inclusi i contributi erogati gratuitamente per convegni, seminari o manifestazioni, il cui sostenimento rientri nei requisiti di inerenza.

Eccezione

Le spese relative a beni ceduti gratuitamente di valore unitario non superiore a 50 euro sono deducibili dal reddito di impresa senza considerare il meccanismo del *plafond* di deducibilità dell'articolo 108, comma 2, Tuir (omaggi).

Le spese interamente deducibili (comma 5)

L'articolo 1, comma 5, D.M. 19 novembre 2008 individua una particolare tipologia di spese: si tratta di spese che meritano la piena deducibilità, salvo la verifica del limite del 75% se si tratta di spese di vitto e alloggio. Si tratta delle seguenti spese:

- per ospitare clienti, anche potenziali, in occasione di mostre, fiere, esposizioni ed eventi simili in cui sono esposti i beni e i servizi prodotti dall'impresa o in occasione di visite a sedi, stabilimenti o unità produttive dell'impresa;
- per ospitare clienti, anche potenziali, sostenute nell'ambito di iniziative finalizzate alla promozione di specifiche manifestazioni espositive o altri eventi simili da parte di imprese la cui attività caratteristica consiste nell'organizzazione di manifestazioni fieristiche e altri eventi simili;
- sostenute direttamente dall'imprenditore individuale in occasione di trasferte effettuate per la partecipazione a mostre, fiere, ed eventi simili in cui sono esposti beni e servizi prodotti dall'impresa o attinenti all'attività caratteristica della stessa.

La necessità di prevedere una specifica disposizione è legata al fatto che quelle appena elencate sono spese che possono essere confuse con alcune di quelle qualificate di rappresentanza nel comma 1 del decreto, mentre si è ritenuto che esse avessero diritto a beneficiare della piena deducibilità; al contrario di quella prevista al comma 1. L'elencazione delle fattispecie del presente comma deve intendersi tassativa, come confermato dalla circolare n. 34/2009.

Con riferimento alle spese per l'ospitalità dei clienti effettivi o potenziali:

L'Agenzia delle entrate afferma che si possono considerare clienti potenziali quelli che hanno già manifestato, ovvero possono manifestare, interesse all'acquisto verso i beni o servizi dell'impresa, ovvero siano i destinatari dell'attività caratteristica dell'impresa in quanto svolgono attività affine o collegata nell'ambito della filiera produttiva.

L'Agenzia delle entrate ha avuto modo di affermare che i requisiti richiesti devono essere considerati tassativamente:

- il requisito oggettivo, in termini di luoghi espressamente previsti. Se il cliente, per la firma di un contratto, viene invitato in una località balneare, ovvero in una fiera dove l'impresa non espone, tale spesa non è interamente deducibile (sarà quindi spesa di rappresentanza);
- il requisito soggettivo, in termini di ospitalità per i soli clienti. Se vengono invitati agenti, fornitori, giornalisti ed esperti, etc., tale spesa non è a priori interamente deducibile, ma va considerata secondo le ordinarie regole di inerenza (si ritiene spesa di rappresentanza).

Tali spese devono però rispettare stringenti obblighi documentali, in particolare dovrà risultare un elemento:

Circolare informativa 4/2019 del 6 aprile 2019 – Pag. 31 di 33
(fonte : Euroconference Spa)

l'indicazione della generalità dei soggetti ospitati. Visto il trattamento di favore per i clienti (effettivi o potenziali) l'Agenzia delle entrate si preoccupa di avere a disposizione gli elementi per collegare dette spese a tali soggetti. La documentabilità è talmente rilevante che un'eventuale irregolarità da tale punto di vista fa perdere il diritto alla deduzione integrale. Se la spesa è effettivamente stata sostenuta per l'ospitalità di un cliente, la questione documentale in alcuni casi non preoccupa: il biglietto aereo e l'albergo sono solitamente nominativi. Pare, invece, più difficile costituire la documentazione per altre spese, quali le spese di vitto (ad esempio, il pranzo al ristorante, in quanto sulla fattura non vengono stampati i nominativi dei soggetti che vi hanno partecipato).

La circolare n. 34/2009 pare permettere l'integrazione della documentazione di supporto anche a posteriori, in occasione di un'eventuale verifica; onde mantenere memoria del motivo di sostenimento della spesa (integrando la descrizione del documento di spesa o della scrittura contabile in partita doppia).

Contabilizzazione

Con queste regole base è possibile fornire un quadro delle varie possibilità che si possono verificare nell'azienda e quindi fornire un riepilogo delle modalità di contabilizzazione, il relativo trattamento fiscale e la possibilità di detrarre l'Iva (ovviamente se esposta nel documento di spesa registrato). Dal 2009 le spese di vitto e alloggio sono deducibili nel limite del 75% del costo sostenuto: se tali spese sono anche spese di rappresentanza, prima occorre ridurle al 75% e poi si procede alla verifica del *plafond*. In altri termini, le spese per vitto e alloggio qualificabili come spese di rappresentanza devono essere assoggettate:

- in via preliminare, alla disciplina prevista dall'articolo 109, comma 5, Tuir per le spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazioni di alimenti e bevande (75% del costo sostenuto);
- successivamente, alla verifica ai sensi dell'articolo 108, comma 2, Tuir ai sensi del quale l'importo delle predette spese deve essere sommato alle altre spese di rappresentanza e la cui deducibilità deve rispettare il *plafond* di deducibilità calcolato percentualmente sul volume dei ricavi.

Diverso è invece il trattamento tributario delle spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazioni di alimenti e bevande che rientrano nella disciplina delle spese per "ospitalità clienti": tali spese non sono da qualificare come spese di rappresentanza e non sono soggette al *plafond* di deducibilità ma sono deducibili al 75% del loro ammontare.

Si consiglia pertanto alla gentile Clientela, come suggerito dalla stessa Agenzia delle entrate nella citata circolare n. 34/E/2009, di osservare nella registrazione dei documenti la seguente suddivisione conforme alle categorie del decreto, in modo tale da rendere possibile una corretta e immediata verifica della quota deducibile (sia in sede di compilazione della dichiarazione dei redditi, sia da parte dei verificatori):

Tipologia spesa	Limite 75% vitto e alloggio	Imposte dirette	Iva detraibile
Spese di rappresentanza – non vitto e alloggio	No	<i>Plafond</i>	No
Spese di rappresentanza – vitto e alloggio	Sì	<i>Plafond</i>	No
Spese di rappresentanza non inerenti	--	Indeducibili	No

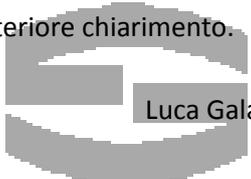
Omaggi	No	Limite unitario 50 euro	Limite unitario 50 euro
Ospitalità clienti – non vitto e alloggio	No	Interamente deducibili	Sì
Ospitalità clienti – vitto e alloggio	Sì	Interamente deducibili	Sì

Per quanto riguarda la disciplina prevista ai fini Iva, l'articolo 19-bis1, comma 1, lettera h), D.P.R. 633/1972 rinvia la detrazione dell'imposta sul valore aggiunto delle spese di rappresentanza alla disciplina prevista per le imposte sui redditi, prevedendo che non è ammessa in detrazione l'Iva assolta sulle spese di rappresentanza tranne quelle sostenute per l'acquisto di beni di costo unitario non superiore a 50 euro. Indipendentemente dal fatto che la spesa sia deducibile ai fini delle imposte sui redditi in tutto o in parte nel rispetto del *plafond*, se è qualificata come spesa di rappresentanza, è preclusa la detrazione dell'imposta sul valore aggiunto.

* * * * *

Lo Studio rimane a disposizione per ogni ulteriore chiarimento.

Distinti saluti.



Luca Galassi