

# CIRCOLARE MENSILE PER L'IMPRESA

Settembre 2019

## Informative e news per la clientela di studio

---

Le *news* di settembre

Scade il prossimo 30 settembre il termine per chiedere il rimborso dell'Iva assolta in altri paesi europei

I chiarimenti dell'Agenzia sugli Isa

La strategia dei controlli fiscali per il 2019

Chiarite le scadenze per il versamento delle imposte

Pubblicate in G.U. le linee guida per la redazione del bilancio sociale da parte di Ets e imprese sociali

Fattura elettronica: dal 1° ottobre anche i contribuenti mensili entrano nel regime "ordinario"

Corrispettivi telematici: chiarimenti sull'obbligo di memorizzazione e trasmissione nei casi di "resi merce"

La cessione del credito per l'acquisto di immobili antisismici e per l'effettuazione di interventi di risparmio energetico e la disciplina del contributo sostitutivo della detrazione per gli interventi energetici e antisismici

Ulteriori chiarimenti in tema di cedolare negozi

## Le procedure amministrative e contabili in azienda

---

Gli immobili dei lavoratori autonomi

---

## Informative e news per la clientela di studio

### VENDITE A DISTANZA

#### Entro il 31 ottobre 2019 l'invio dei dati relativi a vendite che avvengono mediante interfaccia elettronica

L'articolo 13, D.L. 34/2019 ha introdotto novità in tema di vendite di beni tramite piattaforme digitali. I soggetti passivi che facilitano le vendite a distanza di beni importati o di beni all'interno dell'Unione europea, tramite l'uso di un'interfaccia elettronica quale un mercato virtuale (*marketplace*), una piattaforma digitale, un portale o mezzi analoghi, sono tenuti a trasmettere all'Agenzia delle entrate entro il mese successivo a ciascun trimestre i dati per ciascun fornitore. In sede di prima applicazione, la prima trasmissione delle informazioni relative alle cessioni a distanza di beni scade il 31 ottobre 2019. Entro la medesima data si dovranno trasmettere anche i dati riferibili al periodo compreso tra il 13 febbraio 2019 e il 30 aprile 2019.

Una Informativa di approfondimento delle novità del provvedimento n. 660061/2019 sarà pubblicata sulla Circolare mensile di ottobre 2019.

(Agenzia delle entrate, provvedimento n. 660061, 31/07/2019)

### DEPOSITI FISCALI

#### Nuovo regime Iva per i depositi di carburanti o combustibili

L'Agenzia delle entrate ha offerto chiarimenti in merito alle novità introdotte con la Legge di Bilancio 2018 (in vigore dal 1° febbraio 2018) in materia di regime Iva per la benzina, il gasolio e altri prodotti carburanti o combustibili. L'articolo 1, commi da 937 a 943, L. 205/2017 ha introdotto misure di contrasto all'evasione Iva in relazione all'immissione in consumo da un deposito fiscale o all'estrazione da deposito di destinatario registrato, di cui agli articoli 23 e 8, D.Lgs. 504/1995 (Testo Unico Accise), di carburanti per motori e di altri prodotti carburanti o combustibili. Le disposizioni riguardano i depositi utilizzati solo per la custodia dei carburanti per motori e di altri prodotti carburanti o combustibili e non quelli di produzione di cui all'articolo 23, comma 1, D.Lgs. 504/1995.

(Agenzia delle entrate, circolare n. 18, 07/08/2019)

### 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:

- sospendere il pagamento della quota capitale delle rate dei finanziamenti/leasing delle pmì;
- allungare la scadenza dei finanziamenti delle pmì.

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-imprese/Accordo%20credito%202019/Banche%20aderenti/Lista%20banche%20\\_30%20luglio2019.pdf](https://www.abi.it/DOC_Mercati/Crediti/Credito-alle-imprese/Accordo%20credito%202019/Banche%20aderenti/Lista%20banche%20_30%20luglio2019.pdf), aderenti all'iniziativa in vigore fino al 31 dicembre 2020.

(Associazione bancaria italiana, Misura Imprese in Ripresa 2.0, 31/07/2019)

### INTERESSI DI MORA

#### Comunicato il saggio degli interessi di mora da applicare nelle transazioni commerciali

Il Ministero dell'economia e delle finanze ha comunicato il saggio degli interessi legali di mora, ai sensi dell'articolo 5, comma 2, D.Lgs. 231/2002, da applicare a favore del creditore nei casi di ritardo nei pagamenti nelle transazioni commerciali per il periodo 1° luglio 2019 – 31 dicembre 2019: il saggio d'interesse è pari a zero. Il tasso effettivo da applicare per le transazioni commerciali perfezionate dopo il 1° gennaio 2013 è, dunque, pari all'8,00% (non modificato dal 1° gennaio 2017 in avanti). Si ricorda che la decorrenza automatica degli interessi moratori è prevista dal giorno successivo alla scadenza del termine per il pagamento, senza che sia necessaria la costituzione in mora; in mancanza di termine di pagamento si fa riferimento al termine legale di 30 giorni.

(Ministero dell'economia e delle finanze, comunicato, G.U. n. 183 del 06/08/2019)

### CONTROLLI FISCALI

#### Sperimentazione dell'analisi del rischio di evasione con utilizzo dell'archivio dei rapporti finanziari

È partita la sperimentazione da parte dell'Agenzia delle entrate di una procedura di analisi del rischio di evasione per le società di persone e le società di capitali mediante l'utilizzo integrato delle informazioni comunicate dagli operatori finanziari all'Archivio dei rapporti finanziari e degli altri elementi presenti in Anagrafe tributaria. Con l'ausilio di tale procedura di analisi sono individuate le società di persone e le società di capitali per le quali emerge una incoerenza tra le movimentazioni comunicate all'Archivio dei rapporti finanziari e i ricavi/volume d'affari dichiarati per i periodi di imposta 2016 e 2017. Allo scopo di effettuare un riscontro dell'efficacia del modello di analisi, le posizioni selezionate sono trasmesse alle Direzioni provinciali competenti per le valutazioni relative all'avvio di ordinarie attività di controllo.

(Agenzia delle entrate, provvedimento n. 669173, 08/08/2019)

### CREDITO IMPOSTA SPESE PUBBLICITÀ

#### Per il 2019 misura dell'agevolazione pari al 75% della spesa incrementale per tutti

Imprese, lavoratori autonomi ed enti non commerciali possono beneficiare del credito di imposta per le spese di pubblicità sostenute se hanno effettuato investimenti in campagne pubblicitarie per importo superiore di almeno l'1% degli analoghi investimenti effettuati sugli stessi mezzi di informazione nel periodo di imposta precedente. Per il 2019 le comunicazioni di accesso al credito devono essere effettuate dal 1° ottobre 2019 al 31 ottobre 2019. La sezione del sito dell'Agenzia delle entrate in cui trovare tutti i chiarimenti ministeriali utili alla presentazione dell'istanza telematica è disponibile al [link](https://www.agenziaentrate.gov.it/wps/content/Nsilib/Nsi/Schede/Agevolazioni/Credito+di+imposta+Investimenti+pubblicitari+incrementali/Scheda+informativa+Investimenti+pubblicitari+incrementali?page=schedeagevolazioni) <https://www.agenziaentrate.gov.it/wps/content/Nsilib/Nsi/Schede/Agevolazioni/Credito+di+imposta+Investimenti+pubblicitari+incrementali/Scheda+informativa+Investimenti+pubblicitari+incrementali?page=schedeagevolazioni>. Si ricorda che il credito effettivamente spettante potrà essere inferiore a quello richiesto con l'istanza, nel caso in cui l'ammontare complessivo degli importi richiesti con le istanze superi l'ammontare delle risorse stanziato.

## SCADE IL PROSSIMO 30 SETTEMBRE IL TERMINE PER CHIEDERE IL RIMBORSO DELL'IVA ASSOLTA IN ALTRI PAESI EUROPEI

Le imprese che sostengono costi in Paesi aderenti all'Unione Europea possono recuperare l'Iva pagata a fornitori comunitari su acquisti di prodotti e servizi ivi conclusi, con la presentazione di apposite istanze di rimborso, secondo il disposto della Direttiva 2008/9/UE.

Unitamente al contenuto della citata Direttiva il rimborso dell'Iva sostenuta nella Comunità Europea è disciplinato da norme del singolo Stato (per l'Italia, le regole sono contenute nell'articolo 38-bis1, D.P.R. 633/1972 e nel correlato provvedimento direttoriale datato 29 aprile 2010 per quanto riguarda i Paesi extra Ue con i quali sussistono rapporti di reciprocità).

Entro il termine del prossimo 30 settembre 2019 sarà quindi possibile presentare in via telematica all'Agenzia delle entrate (l'ufficio competente a gestire il rimborso è il Centro Operativo di Pescara) l'istanza per il rimborso dell'Iva assolta in altro Stato membro nell'anno 2018.

Data entro la quale presentare istanza	30 settembre 2019
--	-------------------

Le istanze di rimborso devono essere presentate esclusivamente attraverso i servizi telematici dell'Agenzia delle entrate (Entratel o Fiscoonline a seconda del canale a cui si è abilitati).

Obbligo di invio telematico delle istanze	Entratel
	Fiscoonline



Il 30 settembre 2019 costituisce anche il termine ultimo per la presentazione delle istanze di correzione di precedenti richieste presentate dal contribuente e contenenti errori.

### Ambito soggettivo

Possono chiedere il rimborso i soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato che abbiano versato l'imposta in altro Stato membro per beni e servizi ivi acquistati o importati. Non possono accedere al rimborso i soggetti che non svolgono attività di impresa, arti o professioni ovvero abbiano effettuato solo operazioni esenti, o si siano avvalsi del regime dei minimi oppure del regime speciale per i produttori agricoli.

### Ambito oggettivo

Rientrano tra le operazioni che danno diritto al rimborso l'acquisto e l'importazione di beni e servizi eseguite nello Stato membro estero e in generale:

- le prestazioni di servizi su beni immobili che si trovano nello Stato membro;
- le prestazioni di ristorazione e *catering* svolte nello Stato membro;
- le prestazioni di servizi per l'accesso a fiere e manifestazioni culturali;
- i servizi di noleggio di mezzi di trasporto;
- il trasporto di persone nello Stato membro.

### Rimborso da parte di Stato estero

L'istanza va presentata distintamente per ogni periodo di imposta. L'Agenzia delle entrate ricevuta l'istanza provvederà a inoltrarla, entro 15 giorni, allo Stato membro al quale richiedere il rimborso; sarà tale Stato, secondo la propria disciplina vigente, a provvedere all'esecuzione del pagamento.

Lo Stato membro che riceve la richiesta di rimborso può richiedere al contribuente maggiori informazioni, ma deve in ogni caso notificare al richiedente la propria decisione di eseguire o meno il rimborso entro 4 mesi dalla ricezione dell'istanza da parte dell'Agenzia delle entrate; una volta approvata la richiesta di rimborso lo stesso deve essere eseguito entro 10 giorni da tale data.

In presenza di cause ostative l'ufficio dell'Agenzia delle entrate non inoltrerà l'istanza al competente ufficio dello Stato estero emettendo, invece, un provvedimento di rifiuto motivato, avverso il quale è ammesso ricorso.

Al fine della corretta compilazione e invio della istanza si suggerisce di prendere contatto con lo Studio.

## I CHIARIMENTI DELL'AGENZIA SUGLI ISA

Nella dichiarazione dei redditi 2019 per il periodo d'imposta 2018 debuttano gli Isa (indici sintetici di affidabilità fiscale), che vanno a sostituire i "vecchi" studi di settore.

Con la recente circolare n. 17/E/2019 l'Agenzia delle entrate, con evidente ritardo, ha fornito le prime indicazioni circa il funzionamento di tali nuovi strumenti.

Peraltro, va evidenziato come gli Isa 2019 siano un vero e proprio "cantiere aperto", visto che il software è stato ripetutamente modificato (la versione 1.0.7 è stata rilasciata il 30 agosto scorso), ricordando che il provvedimento 9 agosto 2019 (pubblicato il successivo 17 agosto) ha apportato modifiche alle modalità di elaborazione dei dati precalcolati, che potrebbe comportare la necessità per i contribuenti di effettuare un nuovo *download* dei dati messi a disposizione dall'Agenzia sul relativo cassetto fiscale.

Di seguito si segnalano i principali chiarimenti contenuti nella circolare n. 17/E/2019.

### I benefici premiali

Gli Isa presentano poche differenze dal punto di vista compilativo (i modelli Isa sono infatti molto simili ai modelli studi di settore), ma vi sono 2 logiche nuove, di cui occorre tenere conto.

Gli Isa hanno infatti due finalità:

1. individuare un livello di affidabilità al di sotto del quale stabilire una sorta di "pericolosità fiscale" del contribuente. Infatti, precisa l'Agenzia, i contribuenti che conseguiranno un risultato inferiore o uguale a 6 (questo è il livello prescelto con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate n. 126200 del 10 maggio 2019) rischieranno di finire in liste selettive che dovrebbero guidare le future verifiche dell'Amministrazione finanziaria. Peraltro, gli indici sintetici di affidabilità fiscale sono altresì menzionati nella circolare n. 19/E/2019, dedicata ai controlli, appunto quale elemento che può guidare la selezione dei soggetti da sottoporre a verifica;
2. attribuire i benefici premiali per i soggetti che conseguono determinati risultati dall'applicazione degli indici. Ai sensi del richiamato provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate n. 126200 del 10 maggio 2019 i benefici vengono attribuiti, in maniera differenziata a seconda del risultato, ai soggetti che conseguono un "voto" complessivo superiore a 8.

Effetti connessi alla posizione del contribuente	Voto
Possibilità di compensare il credito imposte dirette del 2018, sino a 20.000 euro, senza visto di conformità	8
Possibilità di compensare il credito Iva del 2019, ovvero quello trimestrale dei modelli TR presentati nel 2020, sino a 50.000 euro senza visto di conformità	8
Possibilità di richiedere a rimborso il credito Iva del 2019, ovvero quello trimestrale dei modelli TR presentati nel 2020, senza visto di conformità o polizza fideiussoria sino a 50.000 euro	8
Riduzione di 1 anno dei termini di controllo (nella circolare n. 17/E/2019 viene precisato che questo beneficio riguarda il solo reddito d'impresa/professionale)	8
Esclusione da accertamenti analitico induttivi	8,5
Esclusione dal regime delle società di comodo	9
Franchigia da accertamento sintetico da redditometro, a condizione che il reddito complessivo accertabile non ecceda di 2 terzi il reddito dichiarato	9

In relazione alle compensazioni (il vantaggio più immediato e concreto tra quelli previsti), va ricordato esattamente quale sia il credito che fruisce del vantaggio, posto che tra dirette e Iva vi è lo slittamento di 1 anno:

- ai fini Iva il vantaggio interessa la compensazione del credito risultante dalla dichiarazione annuale Iva relativa all'anno d'imposta 2019, nonché la compensazione dei crediti Iva infrannuali maturati nei primi 3 trimestri dell'anno di imposta 2020. Nella circolare n. 17/E/2019 l'Agenzia evidenzia come il vincolo non riguarda l'anno di "competenza", ma quello di presentazione del modello di compensazione. Quindi, se a marzo 2020 fosse utilizzato in compensazione un credito di annuale 2019 per 50.000 euro senza apposizione del visto, un eventuale credito scaturente dall'istanza TR presentata per il primo trimestre e compensato sempre nel 2020 richiederebbe l'apposizione del visto di conformità;
- ai fini delle imposte dirette il vantaggio è invece immediato e riguarda la compensazione del credito risultante dalla dichiarazione annuale relativa alle imposte dirette e all'Irap per il periodo d'imposta 2018. In relazione alla soglia di 20.000 euro relativa alle imposte dirette, l'Agenzia richiama la circolare n. 28/E/2014 dove si afferma che il limite superato il quale scatta l'obbligo di apporre il visto di conformità si riferisce alle singole tipologie di credito emergenti dalla dichiarazione. In altri termini, se dalla dichiarazione dei redditi emergono 2 diversi crediti d'imposta,

ciascuno dei quali di ammontare inferiore al limite, ma complessivamente di importo superiore alla soglia, questi potranno essere utilizzati in compensazione senza apporre il visto di conformità (in altre parole, il limite di 20.000 euro va riferito al singolo codice tributo da utilizzare in compensazione).

Uno dei chiarimenti di maggiore interesse portati dalla circolare n. 17/E/2019 è la correlazione tra cause di esclusione dall'applicazione degli Isa (stabilite nell'articolo 9-bis, comma 6, D.L. 50/2017, che ricalcano per larghi tratti quelle già in passato previste per l'applicazione degli studi di settore) e la possibilità (o, per meglio dire, impossibilità) di ottenere i benefici premiali; quando si innesca una causa di esclusione, gli Isa non risultano applicabili (peraltro, non devono essere neppure compilati, salvo nel caso delle multi attività, ossia contribuenti che presentano attività secondarie con ricavi complessivamente superiori al 30% dei ricavi complessivi), quindi non se ne può invocare una applicazione facoltativa al fine di ottenere l'utilizzo dei benefici premiali.

<b>CAUSE DI ESCLUSIONE DAGLI ISA</b>
Gli Isa non si applicano:
- a chi ha iniziato o cessato l'attività ovvero non si trova in condizioni di normale svolgimento della stessa
- a chi dichiara ricavi o compensi di ammontare superiore al limite stabilito dal decreto di approvazione o revisione dei relativi Isa (in generale 5.164.569 euro)
- ai contribuenti che si avvalgono del regime forfetario agevolato, previsto dall'articolo 1, commi da 54 a 89, L. 190/2014 (forfettari), ovvero del regime fiscale di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità di cui all'articolo 27, commi 1 e 2, D.L. 98/2011, convertito, con modificazioni, dalla L. 111/2011 (minimi) e che determinano il reddito in modo esclusivo di criteri forfettari. Tra i soggetti che determinano il reddito in maniera forfettaria, rientrano, precisa l'Agenzia delle entrate nella circolare n. 17/E/2019, le aziende agricole, costituite in forma giuridica di Snc/Sas/Srl, che svolgono in modo esclusivo attività agricola e che optano per la determinazione del reddito ai sensi dell'articolo 32, Tuir a seguito di opzione esercitata ai sensi dell'articolo 1, comma 1093, L. 296/2006
- ai contribuenti che esercitano 2 o più attività di impresa, non rientranti nel medesimo indice sintetico di affidabilità fiscale, qualora l'importo dei ricavi dichiarati relativi alle attività non rientranti tra quelle prese in considerazione dall'indice sintetico di affidabilità fiscale relativo all'attività prevalente superi il 30% dell'ammontare totale dei ricavi dichiarati (multi attività)
- alle società cooperative, società consortili e consorzi che operano esclusivamente a favore delle imprese socie o associate e delle società cooperative costituite da utenti non imprenditori che operano esclusivamente a favore degli utenti stessi
- ai soggetti che esercitano, in ogni forma di società cooperativa, le attività di "Trasporto con taxi" – codice attività 49.32.10 o di "Trasporto mediante noleggio di autovetture da rimessa con conducente" – codice attività 49.32.20, di cui all'Isa AG72U
- alle corporazioni dei piloti di porto esercenti le attività di cui all'ISA AG77U
- dal 2019, ai soggetti del "terzo settore", quali gli enti del Terzo settore non commerciali che optano per la determinazione forfettaria del reddito di impresa ai sensi dell'articolo 80, D.Lgs. 117/2017, le organizzazioni di volontariato e delle associazioni di promozione sociale che applicano il regime forfetario ai sensi dell'articolo 86, D.Lgs. 117/2017, le imprese sociali di cui al D.Lgs. 112/2017

Come evidenziato nella circolare n. 17/E/2019, diversamente da quanto previsto nell'ambito della disciplina di studi di settore e parametri, le situazioni nelle quali si determina un periodo d'imposta di durata inferiore ai 12 mesi è sempre causa di esclusione dall'applicazione della disciplina degli Isa.

Sempre con riferimento ai casi in cui, per le più svariate ragioni, il periodo d'imposta del contribuente si interrompe e, quindi, presenta una durata inferiore ai 12 mesi, l'Agenzia delle entrate fornisce, utili indicazioni. In particolare, vengono considerate le operazioni straordinarie quali trasformazione, scissione e fusione d'azienda, conferimento, cessione e liquidazione.

A queste ipotesi, la recente circolare n. 17/E/2019, con un rimando alla precedente circolare n. 31/E/2008 dettata in tema di studi di settore, richiama anche le situazioni di acquisto o affitto d'azienda, successione o donazione d'azienda, in quanto anch'esse riconducibili a ipotesi di inizio o cessazione attività.

#### **Dati precalcolati**

Uno degli elementi caratterizzanti gli Isa rispetto ai precedenti studi di settore è il fatto che il calcolo viene effettuato tenendo in considerazione, oltre ai dati inseriti dal contribuente, anche ulteriori dati precalcolati dall'Agenzia delle entrate in relazione alla posizione di ciascun singolo contribuente (come si è detto, tali dati sono stati modificati con il D.M. 9 agosto 2019, pubblicato in G.U. il successivo 17 agosto). I dati precalcolati devono essere utilizzati dai contribuenti interessati dall'applicazione degli Isa e sono resi disponibili dall'Agenzia delle entrate.

Gran parte degli stessi, laddove risultino non corretti, possono, altresì, essere modificati; in tal caso l'Isa sarà ricalcolato con i dati modificati.

Nella circolare n. 17/E/2019, in relazione alla possibilità di modificare tali dati, si legge: *"Nel caso in cui l'Isa venga calcolato dal contribuente senza modificare i dati forniti dall'Agenzia, l'esito dell'applicazione dello stesso sarà ordinariamente non soggetto a contestazioni da parte dell'Agenzia per quanto attiene ai valori delle variabili precalcolate fornite e non modificat*

## LA STRATEGIA DEI CONTROLLI FISCALI PER IL 2019

L'Agenzia delle entrate, con la circolare n. 19/E dello scorso 8 agosto, ha reso noto agli uffici periferici e ai contribuenti gli indirizzi operativi e le linee guida sulla prevenzione e contrasto all'evasione fiscale per il periodo 2019-2020.

Le indicazioni fornite sono utili almeno per 2 aspetti:

- 1) indicano comportamenti da evitare;
- 2) suggeriscono, in anticipo, la probabilità di cadere nel mirino dell'Amministrazione e, quindi, di poter subire un controllo.

Alcune indicazioni sono riprese ormai da molti anni e, ad onore del vero, rappresentano una sorta di sterile mantra di cui i contribuenti farebbero volentieri a meno: i controlli dovrebbero sempre essere finalizzati ad accertare (unicamente) la reale capacità contributiva del contribuente.

Sappiamo, invece, che esistono specifici *budget* da raggiungere e, per conseguenza, non sempre tale vincolo è rispettato.

Altre specifiche, invece, paiono certamente più interessanti e sono rappresentate dai seguenti spunti:

- è richiesto un massiccio utilizzo delle informazioni presenti nelle varie banche dati;
- i dati presenti devono essere elaborati per individuare il grado di rischio del soggetto e i controlli dovranno concentrarsi su coloro che manifestano un livello più elevato rispetto ad altri;
- i controlli dovranno dirigersi verso azioni di natura più immediata e preventiva rispetto ai soliti controlli postumi che hanno da sempre caratterizzato l'azione degli uffici.

### Le categorie di contribuenti

Le strategie di controllo sono differenziate per grandi gruppi di soggetti, così identificabili:

- 1) contribuenti di minori dimensioni, con volume d'affari/ricavi non superiore a 5.164.568,99 euro;
- 2) contribuenti di medie dimensioni, con volume d'affari/ricavi tra 5.164.569 e 99.999.999 euro;
- 3) contribuenti di rilevanti dimensioni, con volume d'affari/ricavi superiore a 100.000.000 di euro.

Per ciascuno di essi la circolare identifica delle specificità e delle procedure, talvolta accompagnate da specifici applicativi informatici.

Vi sono poi alcuni controlli di natura trasversale, che interessano tutti i contribuenti a prescindere dalla loro dimensione.

### Soggetti di minori dimensioni

Per tali soggetti si punta molto alla strategia di *compliance*, che si è estrinsecata mediante l'invio di comunicazioni preventive a coloro che manifestano alcuni aspetti dubbi nella loro posizione; che non provvede e porre rimedio, ovvero che non modifica il proprio comportamento, sarà oggetto di controllo. Pertanto, lo Studio provvederà a consigliare la migliore strategia in relazione all'eventuale ricevimento di tali comunicazioni.

Tipologia di comunicazioni di <i>compliance</i> già inviate nel 2019	
1	Soggetti che non hanno presentato la dichiarazione Iva per il periodo 2018 (pur avendone l'obbligo), ovvero l'hanno presentata compilando solo il quadro VA
2	Soggetti che hanno indicato nella dichiarazione Iva per il periodo 2017 un ammontare di operazioni attive inferiore a quello risultante dagli spesometri dei propri clienti
3	Soggetti con particolari anomalie da studi di settore nel triennio 2015-2016-2017
Comunicazioni che saranno inviate nel secondo semestre 2019	
1	Soggetti che hanno inviato fatture elettroniche per i primi due trimestri 2019, senza inviare le comunicazioni dei dati delle liquidazioni Iva per tali periodi (atteggiamento che veniva adottato nel passato nel caso in cui non si fosse provveduto al versamento dell'eventuale Iva a debito)

Oltre a seguire l'andamento delle risposte alle lettere di *compliance*, l'Agenzia ripone molta fiducia a nuovi strumenti dai quali ritiene di potere ricavare degli input per una tipologia di controlli di natura immediata. Si tratta, in particolare, delle ipotesi rappresentate in tabella.

Situazioni che legittimano controlli di natura "immediata"	
1	Fatturazione elettronica
2	Memorizzazione e trasmissione telematica dei corrispettivi
3	Ampliamento del regime forfettario
4	Applicazione degli Isa

Per quanto attiene la trasmissione telematica di fatture e corrispettivi, i controlli "lampo" potranno, ad esempio, intercettare chi non indica nelle liquidazioni periodiche importi coerenti con quelli dei dati già transitati negli altri canali.

In relazione al regime forfettario, i controlli saranno canalizzati verso i contribuenti che adottano il regime (tanto quelli che hanno iniziato dal 2019, che quelli che già lo applicavano nel passato), al fine di verificare la presenza dei requisiti di accesso e mantenimento.

Molto più difficoltosa appare la partita degli Isa, visto l'esordio fallimentare delle elaborazioni che ha richiesto numerosi interventi di rettifica.

Infine, in senso generale e fuori dagli strumenti di cui sopra, l'attenzione del fisco sarà convogliata in capo a soggetti che manifestano uno o più elementi di rischio fiscale rappresentati nella tabella che segue.

Elementi rappresentativi di rischio fiscale	
1	Presenza di crediti Iva in apparenza non giustificabili
2	Effettuazione di acquisti da soggetti che omettono la presentazione: <ul style="list-style-type: none"><li>delle dichiarazioni fiscali</li><li>delle comunicazioni delle liquidazioni Iva</li></ul>
3	Presenza di un elevato importo di costi residuali
4	Effettuazione di acquisti da controparti che dichiarano l'esercizio di attività rientranti nei codici ATECO residuali, quelli cioè la cui descrizione termina con la dicitura "n.c.a."
5	Presenza di bassa redditività anche a fronte di ricavi costanti o in crescita nel tempo

### Soggetti di medie dimensioni

Per i soggetti di medie dimensioni i controlli automatizzati o standardizzati cominciano ad essere inadatti, evocando la necessità di attività di controllo puntuali e "su misura". La circolare non lo dice ma, ad esempio, esistono specifiche liste di soggetti che includono coloro che non hanno mai ricevuto una verifica negli ultimi 5 anni. Basterà, così, l'esistenza di ulteriori elementi per rendere quasi certa una visita.

Tale famiglia di soggetti viene suddivisa, per comodità, in ulteriori 2 gruppi:

- soggetti con volume affari/ricavi fino a 25 milioni di euro;
- soggetti con volume affari/ricavi oltre 25 milioni, sino a 100.

Per la prima categoria, l'attenzione si concentra sui seguenti fenomeni (riscontrabili dalle dichiarazioni dei redditi e/o dall'analisi dei valori del conto economico del bilancio depositato al Registro Imprese):

- omessa contabilizzazione ricavi e/o sottofatturazione;
- deduzione di costi non documentati, non inerenti, fittizi;
- valori anomali del magazzino.

Per la seconda categoria, oltre alle casistiche di cui sopra, i riflettori vanno puntati sui fenomeni di pianificazione fiscale nazionale e internazionale che erodono la base imponibile.

### Soggetti di rilevanti dimensioni

Le strategie di controllo si fondano prevalentemente sul grado di trasparenza del soggetto, con attenzione spostata sull'analisi del gruppo societario cui eventualmente appartiene; nella valutazione si tiene conto dell'effettuazione della richiesta di tutoraggio, della circostanza che siano stati presentati interpellati, etc.. Per ciascun soggetto viene compilata una scheda di rischio che viene periodicamente aggiornata.

In tale ambito, la frequenza dei controlli sui singoli appare molto elevata.

### Le movimentazioni dei conti correnti e l'uso del contante

Va segnalato l'avvio di procedure sperimentali che riguardano l'utilizzo dei dati provenienti dalla c.d. anagrafe dei conti e delle movimentazioni.

In particolare, le strutture operative faranno ricorso alla modalità istruttoria delle indagini finanziarie in relazione a specifiche tipologie soggettive a più elevato rischio evasione. Al riguardo, gli uffici avranno cura di completare, entro l'anno, la sperimentazione, in ordine al campione di posizioni selettive individuate sulla base dell'utilizzo delle informazioni comunicate all'archivio dei rapporti finanziari per le persone fisiche per il periodo d'imposta 2014.

In relazione alle società, che hanno conti movimentati e non hanno presentato la dichiarazione dei redditi, è già stata compilata una lista di 156 soggetti nello scorso mese di giugno, determinando un'apposita azione da parte della GdF.

Le prospettive future, che interesseranno anche le persone fisiche, saranno finalizzate a determinare anomalie tra i redditi dichiarati e gli incrementi dei saldi dei conti e dei depositi, presumibilmente a decorrere dal periodo 2016.

Si aggiunga, infine, che un ulteriore campanello di allarme può derivare dall'utilizzo di contanti, per effetto degli obblighi di trasparenza posti a capo di intermediari finanziari. Le banche, infatti, dovranno comunicare tutte le operazioni in contante pari o superiori a 10.000 euro effettuate nel corso del mese solare, unitamente al censimento di tutti i rapporti, compresi quelli occasionali, anche se frazionati in quote pari o superiori a 1.000 euro.

Le comunicazioni riguarderanno tutte le operazioni di trasferimenti, movimentazioni di contante riferibili effettuate dal medesimo soggetto sia come cliente che come esecutore. L'inoltro dei primi dati (relativi ai mesi di aprile, maggio, giugno e luglio 2019) dovrà essere effettuato entro il 15 settembre 2019.

#### Persone fisiche, lavoratori autonomi ed enti non commerciali

Le tipologie di controlli sopra rappresentate sono principalmente adattabili alle imprese, mentre i privati e i lavoratori autonomi sono selezionati sulla base di altri criteri rappresentati nella tabella che segue.

Persone fisiche, <i>input</i> di controllo	
1	Anomalie risultanti dall'analisi sperimentale dei saldi di conto corrente (periodo 2014)
2	Mancata risposta a lettere di <i>compliance</i> , in particolare riferite: <ul style="list-style-type: none"> <li>• omessa dichiarazione redditi fabbricati</li> <li>• omessa dichiarazione redditi lavoro dipendente</li> <li>• omessa dichiarazione assegni corrisposti dal coniuge</li> </ul>
3	Presenza di segnalazioni in merito a redditi esteri
4	Anomalie da redditometro solo fino al periodo 2015
Lavoratori autonomi, <i>input</i> di controllo	
1	Dati studi di settore che evidenziano un ammontare cospicuo di costi, pur in presenza di compensi elevati
2	Incrocio dei dati dei compensi con le certificazioni uniche, con perfezionamento della ricostruzione
Enti non commerciali e onlus, <i>input</i> di controllo	
1	Presenza di elementi non conformi alla natura non profit del soggetto: <ul style="list-style-type: none"> <li>• tipologia di attività incoerente (somministrazione alimenti e bevande, organizzazione viaggi, intrattenimento e spettacolo)</li> <li>• presenza di conti e depositi esteri, anche intestati al legale rappresentante</li> </ul>

#### Scambio di informazioni e operazioni con l'estero

Senza scendere nel dettaglio, segnaliamo infine che si sta sempre più perfezionando lo scambio di informazioni tra Paesi, con la conseguenza che si potranno evidenziare delle conseguenze negative in merito a:

- disponibilità di attività estere e produzione di redditi esteri, in capo alle persone fisiche;
- dati su *transfer price*, in capo alle aziende.

---

## CHIARITE LE SCADENZE PER IL VERSAMENTO DELLE IMPOSTE

Con la risoluzione n. 71 dello scorso 1° agosto 2019 l'Agenzia delle entrate è tornata sul tema della scadenza delle imposte specificando che nel caso di versamento in unica soluzione, per tutti i soggetti che hanno beneficiato della proroga, titolari o non titolari di partita Iva, la scadenza per il versamento delle imposte è fissata nel:

- 30 settembre 2019 senza maggiorazione;
- 30 ottobre 2019, con la maggiorazione dello 0,40%.

#### Rateazione

Nel caso di versamento rateizzato occorrerà distinguere a seconda che il soggetto interessato sia o meno titolare di partita Iva.

**Per i soggetti titolari di partita Iva** la prima rata, senza interessi, andrà versata entro il 30 settembre 2019; la seconda con interessi entro il 16 ottobre 2019, e la terza, sempre con interessi, entro il 18 novembre 2019.

Qualora i medesimi soggetti intendano avvalersi della maggiorazione dello 0,4% le medesime scadenze saranno posticipate.

La prima rata dovrà versarsi entro il 30 ottobre 2019, con la maggiorazione dello 0,40 e senza interessi; la seconda entro il 18 novembre 2019 con maggiorazione e interessi.

**Per i soggetti non titolari di partita Iva** che partecipano a società, associazioni e imprese ai sensi degli articoli 5, 115 e 116, Tuir il versamento della prima rata senza interessi deve avvenire entro il 30 settembre 2019, la seconda rata, con interessi entro il 31 ottobre 2019, mentre la terza entro il 2 dicembre 2019 sempre con interessi.

Anche in questo caso, qualora i medesimi soggetti intendano avvalersi della maggiorazione dello 0,4% le medesime scadenze saranno posticipate.

La prima rata con la maggiorazione dello 0,40 e senza interessi dovrà essere versata entro il 30 ottobre 2019, la seconda entro il 31 ottobre con la maggiorazione dello 0,40 e senza interessi, la terza, con maggiorazione e interessi entro il 2 dicembre.



Riepilogando:

TITOLARI DI PARTITA IVA				
N RATA	SCADENZA	INTERESSI	SCADENZA MAGGIORATA	INTERESSI
1	30 SETTEMBRE	0	30 OTTOBRE	0
2	16 OTTOBRE	0,18	18 NOVEMBRE	0,18
3	18 NOVEMBRE	0,51		

NON TITOLARI DI PARTITA IVA				
N RATA	SCADENZA	INTERESSI	SCADENZA MAGGIORATA	INTERESSI
1	30 SETTEMBRE	0	30 OTTOBRE	0
2	31 OTTOBRE	0,33	31 OTTOBRE	0
3	2 DICEMBRE	0,66	2 DICEMBRE	0,33

Con il richiamato documento di prassi l'Agenzia ha inoltre chiarito che.

- il contribuente può comunque versare, prima del 30 settembre 2019, le somme dovute avvalendosi degli ordinari piani di rateazione, ma in tale ipotesi vanno versate, entro il 30 settembre 2019 le prime 4 rate, senza interessi;
- nel caso di pagamento con maggiorazione occorrerà comunque aver versato entro il 30 settembre le prime 3 rate, senza maggiorazione e interessi;
- qualora il contribuente decida di versare entro il termine del 30 settembre 2019 importi a libera scelta senza alcun piano di rateazione occorrerà determinare l'importo dovuto entro tale data secondo quanto detto sopra e versare l'eventuale differenza.

---

## PUBBLICATE IN G. U. LE LINEE GUIDA PER LA REDAZIONE DEL BILANCIO SOCIALE DA PARTE DI ETS E IMPRESE SOCIALI

Con il **Decreto datato 4 luglio 2019**, pubblicato nella G.U. n. 186 del 9 agosto 2019, il Ministero del lavoro e delle politiche sociali approva finalmente le **Linee guida per la redazione del bilancio sociale** da parte dei nuovi enti del Terzo Settore, in attuazione della riforma contenuta nella Legge delega n. 106 del 6 giugno 2016.

In particolare, l'obbligo di redazione del bilancio sociale viene richiamato da specifiche disposizioni contenute in due dei quattro decreti legislativi di attuazione della riforma del Terzo settore che prevedono quanto segue:

- **l'articolo 9, comma 2, D.Lgs. 112/2017** prevede che le **imprese sociali (categoria nella quale rientrano di diritto anche le cooperative sociali)** a prescindere dalla loro dimensione debbano in ogni caso depositare presso il registro delle imprese e pubblicare nel proprio sito internet il bilancio sociale redatto secondo linee guida adottate con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, sentito il Consiglio nazionale del Terzo settore, e tenendo conto, tra gli altri elementi, della natura dell'attività esercitata e delle dimensioni dell'impresa sociale, anche ai fini della valutazione dell'impatto sociale delle attività svolte;
- **l'articolo 14, comma 1, D.Lgs. 117/2017** prevede che gli **enti del Terzo settore** con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate superiori a 1 milione di euro debbano depositare presso il registro unico nazionale del Terzo settore, e pubblicare nel proprio sito internet, il bilancio sociale redatto secondo linee guida adottate con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, sentiti la cabina di regia di cui all'articolo 97, D.Lgs. 117/2017 e il Consiglio nazionale del Terzo settore, tenendo conto, tra gli altri elementi, della natura dell'attività esercitata e delle dimensioni dell'ente, anche ai fini della valutazione dell'impatto sociale delle attività svolte.

### L'entrata in vigore

Secondo quanto previsto dall'articolo 3 del recente D.M. 4 luglio 2019 l'entrata in vigore è prevista "a partire dalla redazione del bilancio sociale relativo al primo esercizio successivo a quello in corso alla data della pubblicazione" e quindi – per le realtà con esercizio sociale coincidente con l'anno solare - **a partire dai bilanci relativi all'esercizio sociale 2020 che verranno approvati nel corso del 2021.**

Contestualmente la disposizione prevede la cessazione degli effetti prodotti dal precedente D.M. 24 gennaio 2008, recante "Adozione delle linee guida per la redazione del bilancio sociale da parte delle organizzazioni che esercitano l'impresa sociale, ai sensi dell'articolo 10, comma 2, D.Lgs. 155/2006", provvedimento quest'ultimo abrogato e sostituito dal citato D.Lgs. delegato 112/2017.

Le Linee guida sono suddivise nelle seguenti 7 sezioni:

1. introduzione e riferimenti normativi;
2. le finalità delle linee guida;
3. i soggetti tenuti alla redazione del bilancio sociale;
4. i destinatari del bilancio sociale;
5. i Principi di redazione del bilancio sociale;
6. la struttura e il contenuto del bilancio sociale;
7. l'approvazione, il deposito, la pubblicazione e la diffusione del bilancio sociale.

Da evidenziare che nella redazione del bilancio sociale i soggetti interessati dovranno attenersi ai principi di:

- i) rilevanza;
- ii) completezza;
- iii) trasparenza;
- iv) neutralità;
- v) competenza di periodo;
- vi) comparabilità;
- vii) chiarezza;
- viii) veridicità e verificabilità;
- ix) attendibilità;
- x) autonomia delle terze parti.

---

## **FATTURA ELETTRONICA: DAL 1° OTTOBRE ANCHE I CONTRIBUENTI MENSILI ENTRANO NEL REGIME "ORDINARIO"**

Dal prossimo 1° ottobre 2019, per i contribuenti che liquidano mensilmente l'Iva (sia per obbligo che per opzione), cessano le disposizioni transitorie che permettono di emettere, senza applicazione di alcuna sanzione, la fattura elettronica fino al termine di effettuazione della liquidazione periodica dell'Iva relativa al momento di effettuazione dell'operazione documentata.

Per i contribuenti che liquidano trimestralmente l'imposta, invece, il periodo transitorio si è già concluso con riferimento alle operazioni effettuate fino allo scorso 30 giugno 2019 e già dallo scorso 1° luglio hanno trovato applicazione le regole a regime.

Dal 1° gennaio 2019 e fino al 30 settembre 2019, dunque, per effetto delle disposizioni contenute nel comma 6 dell'articolo 1, D.Lgs. 127/2015 (così modificato ad opera dell'articolo 10, comma 1, D.L. 119/2018), i contribuenti mensili hanno potuto e potranno ancora per qualche settimana emettere la fattura elettronica entro l'ampio margine temporale del termine della liquidazione appunto, ma anche oltre (entro il termine della liquidazione successiva), potendo in questo caso beneficiare di una consistente riduzione delle sanzioni (pari all'80%) riguardanti la violazione degli obblighi di documentazione e registrazione.

Per una operazione effettuata in data 15 settembre 2019, quindi, il contribuente mensile potrà ancora emettere/trasmettere allo Sdl la fattura elettronica entro e non oltre la data del 16 ottobre 2019 senza incorrere in alcuna sanzione (ricordandosi di evidenziare la data di effettuazione nel documento elettronico) e, nel caso di emissione/trasmissione allo Sdl della fattura dal 17 ottobre e non oltre il 18 novembre 2019 (il giorno 16 cade di sabato) potrà godere della citata riduzione della sanzione per la violazione degli obblighi di documentazione e registrazione (secondo l'Agenzia resta in questo ultimo caso ferma l'applicazione delle sanzioni per omesso o ritardato versamento dell'imposta).



Quali sono quindi le regole che i contribuenti mensili dovranno osservare in relazione alle operazioni effettuate dal prossimo 1° ottobre 2019 (e che i contribuenti trimestrali stanno già osservando dallo scorso mese di luglio)?

L'attuale comma 4 dell'articolo 21, D.P.R. 633/1972 prevede che la fattura sia emessa entro 12 giorni (il passaggio da 10 a 12 giorni è avvenuto solo in sede di conversione in legge del D.L. 34/2019, con decorrenza 29 giugno 2019) dal momento di effettuazione dell'operazione così come determinato ai sensi dell'art.6 del medesimo decreto (che fissa le regole del momento impositivo).

Ciò significa che per una operazione effettuata il prossimo 2 ottobre 2019 il contribuente mensile dovrà necessariamente emettere la fattura elettronica non oltre il 14 ottobre 2019 (e non più entro il più ampio termine della liquidazione dell'iva di ottobre), avendo altresì cura di indicare nel documento elettronico la data di effettuazione dell'operazione come richiesto dalla nuova lettera g-bis del comma 2 dell'articolo 21, D.P.R. 633/1972. Con un termine così ridotto il rischio di emettere tardivamente il documento è molto alto: si pensi, ad esempio, al prestatore di servizi che, avendo eseguito la prestazione il 4 ottobre 2019 e avendo ricevuto il pagamento della prestazione (momento di effettuazione) in data 6 ottobre 2019 si "accorge" del pagamento solo il 20 ottobre 2019 (perché in ferie, o perché indisposto o anche per lieve negligenza). Essendo il momento di emissione/trasmisione "certificato" dallo Sdl, la fattura elettronica generata e trasmessa a partire dal 20 ottobre non potrà che essere tardiva e quindi sanzionata.

Posto che le regole sopra descritte si riferiscono ai tempi di emissione della cosiddetta "fattura immediata", per ovviare a queste situazioni, si ritiene possibile fare ricorso – ricorrendone le condizioni - alla cosiddetta "fattura differita" prevista dall'articolo 21, comma 4, secondo periodo, lettera a), D.P.R. 633/1972 che consente di emettere una sola fattura per le cessioni e prestazioni di servizi effettuate nello stesso mese solare e nei confronti dello stesso cliente entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione delle medesime operazioni.

Nonostante le non chiarissime indicazioni fornite dalla stessa Agenzia delle entrate con la recente circolare n. 14/E/2019, si ritiene quindi possibile, a condizione che per la cessione o prestazione sia presente, rispettivamente, il Ddt o altro documento idoneo a identificare i soggetti tra i quali è effettuata l'operazione (cessione) o idonea documentazione che la individui (prestazione), emettere una fattura "differita" anche in relazione ad una singola operazione eseguita nei confronti del singolo cliente.

Esemplificando, se in relazione ad una prestazione eseguita e incassata il 4 ottobre 2019 il prestatore rilascia "idonea documentazione" atta ad individuare la prestazione", ed entro i "fatidici" 12 giorni dall'effettuazione (quindi entro il 16 ottobre 2019) non riesce ad emettere/trasmettere una fattura elettronica "immediata", potrà sempre emettere/trasmettere allo Sdl una fattura "differita" entro e non oltre il 15 novembre 2019, con l'accortezza di indicare nel documento elettronico la data di effettuazione dell'operazione (o, come alcuni ritengono, anche l'ultimo giorno del mese) posto che è a tale data che la liquidazione dell'imposta deve fare riferimento. Si precisa, tuttavia, che la fattura differita non può essere emessa se prima dell'emissione del Ddt o di altro documento idoneo, viene pagato in tutto o in parte il corrispettivo (come precisato da circolare n. 27/1975 e circolare n. 18/E/2014).

---

## **CORRISPETTIVI TELEMATICI: CHIARIMENTI SULL'OBBLIGO DI MEMORIZZAZIONE E TRASMISSIONE NEI CASI DI "RESI MERCE"**

L'avvio della memorizzazione e trasmissione dei dati dei corrispettivi per i soggetti che effettuano operazioni di commercio al minuto e assimilate è avvenuto ufficialmente lo scorso 1° luglio 2019 per i soggetti con un volume d'affari 2018 superiore a 400.000 euro (per tutti gli altri soggetti interessati la memorizzazione elettronica e la trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi giornalieri delle cessioni di beni decorrerà dal 1° gennaio 2020).

Le risoluzioni n. 154/2001 e n. 219/2003 dell'Agenzia delle entrate hanno già fornito chiarimenti con riferimento al trattamento Iva da applicare all'ipotesi in cui l'esercente una determinata attività commerciale riconosca alla clientela la facoltà di restituire la merce entro 30 giorni dall'acquisto ricevendo in contropartita un "buono acquisto" per merce di pari valore ovvero il rimborso integrale del prezzo pagato.

Con il recente **principio di diritto n. 21 del 1° agosto 2019** l’Agenzia delle entrate ha confermato che le procedure di reso previste in caso di emissione originaria dello scontrino fiscale sono applicabili dal 1° luglio 2019 anche al “documento commerciale”.

#### **La procedura da attuare nei casi di sostituzione del bene o di rimborso del prezzo**

La risoluzione n. 154/2001 individua la procedura da seguire ai fini Iva nel caso in cui l’esercente consenta al cliente di sostituire un bene il cui acquisto è stato documentato con scontrino fiscale (con un altro prodotto di uguale o maggior valore) ovvero di sostituirlo con un “buono acquisto” da spendere in un momento successivo alla restituzione del bene. Lo scontrino fiscale deve indicare anche eventuali rimborsi per restituzione di vendite, consentendo di sottrarre il prezzo della merce restituita al dettagliante dal totale dovuto per nuovi acquisti.

È necessario che l’aliquota Iva relativa al corrispettivo dei beni resi sia la stessa di quella relativa ai beni dati in sostituzione (salvo che venga applicato il metodo di ventilazione dei corrispettivi). In alternativa, è possibile intestare al cliente un buono acquisto che attesti l’importo da rimborsare ed indichi l’aliquota Iva applicata: la somma da rimborsare andrà indicata sullo scontrino emesso per i nuovi acquisti al capoverso relativo ai rimborsi per restituzione merce venduta.

La risoluzione n. 219/2003 ha chiarito che, nel caso in cui si riconosca al cliente la possibilità di ottenere il rimborso integrale del prezzo pagato, si configura una ipotesi di esercizio del diritto di recesso al quale segue la risoluzione con effetto retroattivo del contratto di vendita stipulato tra le parti con il conseguente venire meno dell’operazione imponibile. All’atto del ritiro del bene e dello scontrino fiscale sarà necessario:

- a) aprire una pratica di reso con attribuzione di un numero di identificazione;
- b) riprendere in carico il bene nella contabilità di magazzino, con una scrittura contenente la causale e l’identificazione del numero identificativo della pratica di reso;
- c) emettere uno scontrino fiscale negativo contenente la causale rimborso per restituzione vendita ed indicando il numero della pratica di reso;
- d) registrare lo scontrino fiscale negativo in diminuzione dei corrispettivi giornalieri;
- e) restituire al cliente il prezzo pagato con sottoscrizione da parte del cliente di una ricevuta;
- f) conservare la pratica di reso fino alla scadenza dei termini previsti per gli accertamenti.

L’Agenzia delle entrate ha chiarito che le procedure indicate nei documenti di prassi n. 154/2001 e n. 219/2003 restano applicabili anche in caso di emissione del documento commerciale. La procedura di reso deve fornire tutti gli elementi che servono a correlare la restituzione del bene ai documenti probanti l’acquisto originario, quali:

- le generalità del soggetto acquirente;
- l’ammontare del prezzo rimborsato;
- i dati di riferimento del documento certificativo dell’operazione originaria;
- il numero identificativo attribuito alla pratica di reso, che deve essere riportato su ogni documento emesso per certificare il rimborso.

È necessario, pertanto, che siano riscontrabili le informazioni che si sarebbero desunte da una rettifica operata ai sensi dell’articolo 26, D.P.R. 633/1972 nel caso di operazione originaria documentata da fattura di vendita.

Le scritture ausiliare di magazzino, qualora obbligatorie e tenute ai sensi dell’articolo 14, comma 1, lettera d), D.P.R. 600/1973, attestano la movimentazione fisica del bene reinserito nel circuito di vendita. In tal modo, sono garantite le informazioni che sarebbero desumibili dal contenuto della fattura di vendita e della nota di vari

---

## **LA CESSIONE DEL CREDITO PER L’ACQUISTO DI IMMOBILI ANTISISMICI E PER L’EFFETTUAZIONE DI INTERVENTI DI RISPARMIO ENERGETICO E LA DISCIPLINA DEL CONTRIBUTO SOSTITUTIVO DELLA DETRAZIONE PER GLI INTERVENTI ENERGETICI E ANTISISMICI**

Gli articoli 8 e 10, D.L. 34/2019 hanno rispettivamente esteso la possibilità di cedere il credito corrispondente alla detrazione di cui all'articolo 16, comma 1-septies, D.L. 63/2013 (c.d. sisma *bonus* acquisti) e alla detrazione di cui all'articolo 16-bis, comma 1, lettera h), Tuir a soggetti terzi (con esclusione degli istituti di credito e degli intermediari finanziari) e introdotto la possibilità per gli interventi di efficienza energetica e di riduzione del rischio sismico effettuati su singole unità immobiliari di ricevere in luogo della fruizione della detrazione un contributo anticipato dal fornitore che ha effettuato l'intervento sotto forma di sconto sul corrispettivo spettante.

Il provvedimento n. 660057 del 31 luglio 2019 dell'Agenzia delle entrate ha disciplinato le modalità operative per formalizzare la cessione del credito nelle nuove ipotesi previste e per esercitare l'opzione per fruire dello sconto praticato dal fornitore corrispondente alla detrazione per gli interventi di riqualificazione energetica e sisma *bonus*.

#### **La cessione del credito per l'acquisto di immobili in zone a rischio sismico 1, 2 e 3**

L'articolo 8, D.L. 34/2019 ha esteso le detrazioni normate dall'articolo 16, comma 1-septies, D.L. 63/2013 anche agli immobili situati nelle zone classificate a rischio sismico 2 e 3. L'articolo 16, comma 1-septies, D.L. 63/2013 stabilisce che se gli interventi di demolizione e ricostruzione di interi edifici per la riduzione del rischio sismico sono effettuati da imprese di costruzione o ristrutturazione immobiliare, nei comuni che si trovano in zone classificate a rischio sismico 1, 2 e 3, chi compra l'immobile nell'edificio ricostruito può usufruire di una detrazione pari, rispettivamente, al 75% o all'85% del prezzo di acquisto della singola unità immobiliare, come riportato nell'atto pubblico di compravendita, entro un ammontare massimo di 96.000 euro per ciascuna unità immobiliare. Gli interventi devono essere eseguiti da imprese di costruzione o ristrutturazione immobiliare, che provvedano, entro 18 mesi dalla data di conclusione dei lavori, alla successiva alienazione dell'immobile.

L'Agenzia delle entrate ha definito le modalità operative per formalizzare la cessione del credito da parte del soggetto beneficiario della detrazione a favore delle imprese che hanno effettuato gli interventi o di altri soggetti privati. Nel raro caso in cui l'acquisto dell'immobile antisismico sia avvenuto nel periodo di imposta 2018 e acquirente e fornitore si siano accordati per la cessione del credito già originariamente (esclusivamente per le zone a rischio sismico 1) la comunicazione telematica della cessione del credito corrispondente alla detrazione deve essere effettuata dal 16 ottobre 2019 al 30 novembre 2019.

Il credito ceduto deve essere utilizzato dal cessionario in 5 rate annuali di pari importo esclusivamente in compensazione nel modello F24 (secondo la stessa cadenza temporale della detrazione originaria, nel caso in cui la quota di credito annuale non sia utilizzata per intero può essere riportata negli anni successivi ma non può mai essere chiesta a rimborso). Per gli acquisti di immobili antisismici ricadenti nelle previsioni di cui all'articolo 16, comma 1-septies, D.L. 63/2013 effettuati dall'anno 2019 il termine per l'effettuazione della comunicazione telematica all'Agenzia delle entrate della avvenuta cessione del credito è fissato al 28 febbraio dell'anno successivo a quello del rogito di acquisto. Tenuto all'effettuazione della comunicazione telematica è l'acquirente dell'immobile, beneficiario della originaria detrazione. Il credito di imposta potrà essere utilizzato dal cessionario solo dopo l'avvenuta accettazione con le funzionalità rese disponibili nel "Cassetto fiscale" dal successivo 20 marzo.

#### **La cessione del credito per gli interventi di risparmio energetico che fruiscono della detrazione del 50%**

L'articolo 10, comma 3-ter, D.L. 34/2019 ha introdotto la facoltà per i beneficiari della detrazione per gli interventi di realizzazione di opere finalizzate al conseguimento di risparmi energetici (ai sensi dell'articolo 16-bis, comma 1, lettera h), Tuir) di cedere il proprio credito ai fornitori di beni e servizi necessari alla realizzazione dei predetti interventi. L'articolo 16-bis, comma 1, lettera h), Tuir disciplina la detrazione Irpef del 50% per gli interventi previsti dall'articolo 1 del Decreto del Ministro dell'industria, del commercio e dell'artigianato del 15 febbraio 1992: le opere devono conseguire risparmi energetici in applicazione della normativa vigente in materia, anche in assenza di opere edilizie. I fornitori esecutori delle opere possono a loro volta cedere il credito a propri fornitori (è in ogni caso esclusa la possibilità di cessione del credito ad istituti di credito e a intermediari finanziari).

L'Agenzia delle entrate ha definito le modalità operative per formalizzare la cessione del credito: deve essere comunicata telematicamente dal soggetto beneficiario della detrazione originaria entro il 28 febbraio dell'anno successivo a quello di sostenimento delle spese che danno diritto alla detrazione: solo successivamente a tale comunicazione il credito di imposta corrispondente alla detrazione originaria potrà essere utilizzato dal cessionario.

Il credito ceduto deve essere utilizzato dal cessionario in 10 rate annuali di pari importo esclusivamente in compensazione nel modello F24 (secondo la stessa cadenza temporale della detrazione originaria, nel caso in cui la quota di credito annuale non sia utilizzata per intero può essere riportata negli anni successivi ma non può mai essere chiesta a rimborso). Il termine per l'effettuazione della comunicazione telematica all'Agenzia delle entrate della avvenuta cessione del credito è fissato al 28 febbraio dell'anno successivo a quello di sostenimento delle spese che danno diritto alla

detrazione. Tenuto all'effettuazione della comunicazione telematica è il soggetto beneficiario della originaria detrazione (contribuente che ha sostenuto le spese). Il credito di imposta potrà essere utilizzato dal cessionario solo dopo l'avvenuta accettazione con le funzionalità rese disponibili nel "Cassetto fiscale" dal successivo 20 marzo.

#### Il contributo sostitutivo della detrazione Irpef/Ires per gli interventi energetici ed antisismici

I soggetti aventi diritto alle detrazioni spettanti per gli interventi di riqualificazione energetica e di riduzione del rischio sismico, di cui agli articoli 14 e 16, D.L. 63/2013, possono optare in luogo dell'utilizzo diretto delle stesse, per un contributo di pari ammontare sotto forma di sconto sul corrispettivo dovuto anticipato dal fornitore che ha effettuato gli interventi stessi. Il contributo è pari alla detrazione dall'imposta lorda nella misura e alle condizioni indicate agli articoli 14 e 16, D.L. 63/2013, tenendo conto delle spese complessivamente sostenute nel periodo di imposta, comprensive dell'importo non corrisposto al fornitore per effetto dello sconto praticato dal medesimo. L'importo dello sconto praticato è pari al contributo e non riduce l'imponibile ai fini dell'imposta sul valore aggiunto: va però espressamente indicato nella fattura emessa a fronte degli interventi effettuati (con dicitura "Sconto praticato in applicazione delle previsioni di cui all'articolo 10, D.L. 34/2019").

La novità principale introdotta dall'articolo 10, D.L. 34/2019 riguarda la possibilità di "recuperare" le detrazioni fiscali per gli interventi energetici e le detrazioni fiscali per gli interventi di adozione di misure antisismiche in accordo con i fornitori esecutori delle opere, in un arco temporale di 5 anni: appare quindi chiaro che senza il consenso del fornitore lo sconto in fattura non sia applicabile.

L'esercizio dell'opzione va comunicato all'Agenzia delle entrate entro il 28 febbraio dell'anno successivo a quello di sostenimento delle spese che danno diritto alle detrazioni, utilizzando preferibilmente il modulo allegato al provvedimento n. 660057/2019. Il soggetto che ha esercitato l'opzione deve effettuare il pagamento delle spese sostenute mediante bonifico dal quale risulti la causale del versamento, il codice fiscale del beneficiario della detrazione e il numero di partita Iva ovvero il codice fiscale del soggetto a favore del quale il bonifico è effettuato.

Il fornitore che ha praticato lo sconto recupererà il relativo importo sotto forma di credito di imposta da utilizzare esclusivamente in compensazione a decorrere dal giorno 10 del mese successivo a quello in cui è stata effettuata la comunicazione telematica, in 5 rate annuali di pari importo. A tal fine, il fornitore dovrà:

- ➔ a) preventivamente confermare l'esercizio dell'opzione da parte del soggetto avente diritto alla detrazione e attestare l'effettuazione dello sconto, utilizzando le funzionalità rese disponibili nell'area riservata dell'Agenzia delle entrate;
- b) presentare il modello F24 con l'utilizzo di ciascuna rata del credito di imposta esclusivamente mediante i servizi telematici dell'Agenzia delle entrate.

In alternativa all'utilizzo in compensazione il fornitore potrà cedere il credito di imposta ai propri fornitori anche indiretti di beni e di servizi, con esclusione della possibilità di ulteriori cessioni successive (è in ogni caso esclusa la cessione del credito a favore di istituti di credito, intermediari finanziari o P.A.).

Nel caso in cui gli interventi per cui si richiede l'applicazione del contributo al fornitore siano effettuati sulle parti comuni di edifici condominiali, il provvedimento n. 660057/2019 stabilisce che la comunicazione dell'opzione debba essere effettuata dall'amministratore di condominio mediante il flusso informativo utilizzato per trasmettere i dati necessari alla predisposizione della dichiarazione precompilata, sempre entro il 28 febbraio dell'anno successivo a quello di sostenimento delle spese.

Il modello con le relative istruzioni per la comunicazione dell'opzione relativa agli interventi di efficienza energetica e di riduzione del rischio sismico effettuati su singole unità immobiliari è disponibile al *link*

<https://www.agenziaentrate.gov.it/wps/content/nsilib/nsi/normativa+e+prassi/provvedimenti/2019/luglio+2019+provvedimenti/provvedimento+31072019+-+eco+sisma+bonus+acquisti>.

---

## ULTERIORI CHIARIMENTI IN TEMA DI CEDOLARE NEGOZI

Dallo scorso 1° gennaio anche le locazioni di negozi, catastalmente classificati in categoria C/1, possono beneficiare della tassazione cedolare: grazie a tale apertura i canoni di locazione percepiti in relazione a tali fabbricati commerciali, posseduti da persone fisiche (il conduttore evidentemente può essere anche impresa o società), possono essere tassati con un'aliquota fissa del 21%, anziché partecipare al reddito complessivo del contribuente.

Considerando che spesso si tratta di canoni consistenti, il risparmio di imposta può essere anche molto significativo; peraltro, optando per la cedolare, vengono risparmiate anche le imposte d'atto (imposta di registro e di bollo).

Questo vantaggio riguarda anche le pertinenze dei negozi se locate congiuntamente (se quindi assieme al negozio viene locato, ad esempio, un adiacente magazzino, anche il canone relativo a questo può essere assoggettato a tassazione del 21%).

È però previsto un limite dimensionale: il negozio non deve essere di grandi dimensioni, in quanto esso deve avere una metratura non superiore a 600 metri quadrati (da verificare al netto delle pertinenze).

Come negli scorsi mesi, anche nel corso del mese di agosto l'Agenzia delle entrate ha fornito alcune indicazioni di interesse circa le modalità di applicazione della previsione in commento.

#### **Efficacia e subentro**

Tale nuovo regime può riguardare solo i nuovi contratti, facendo riferimento ai contratti stipulati "nell'anno 2019" (allo stato attuale si tratta di una disposizione transitoria, in quanto parrebbe riguardare solo i contratti stipulati quest'anno), senza che sia possibile applicare il medesimo beneficio ai contratti già in corso, la cui tassazione dovrà continuare con le regole ordinarie.

Inoltre, viene stabilita una previsione antielusiva: qualora il precedente contratto fosse stato risolto a partire dal 15 ottobre 2018 per stipularne un altro tra le stesse parti contrattuali e per lo stesso immobile da assoggettare a cedolare, detto contratto dovrebbe continuare a scontare la tassazione ordinaria. Ovviamente, se il contratto fosse risolto e ne fosse stipulato uno diverso con diverse parti contrattuali, detto contratto potrebbe essere assoggettato a cedolare.

Con la risposta a interpello n. 297 del 22 luglio 2019, commentata in precedente informativa, l'Agenzia delle entrate precisa che in caso di contratto scaduto e prorogato nel corso del 2019 l'opzione è ammessa.

Con la più recente risposta ad **interpello n. 364 del 30 agosto 2019**, l'Agenzia delle entrate si esprime sul tema del subentro in un contratto di locazione in corso.

In particolare, nel caso di specie, il subentro nel contratto di locazione avviene a seguito di affitto di azienda.

Al riguardo, l'Agenzia osserva come il nuovo affittuario subentra nel contratto di locazione già in essere; tale situazione non può ritenersi assimilabile, ai fini che rilevano in questa sede, alla stipula di un nuovo rapporto di locazione. Infatti, la cessione del contratto di locazione, contestuale alla cessione dell'azienda, è qualificabile come un'ipotesi di cessione "ex lege" del medesimo contratto di locazione.

L'originario contratto di locazione continua quindi a svolgere i suoi effetti anche in relazione al nuovo conduttore, senza necessità della risoluzione del contratto e della stipula di un nuovo contratto di locazione; la conseguenza è che il **subentro** in un contratto in corso al 15 ottobre 2018 non permette di beneficiare della cedolare.

#### **Locazione a canone variabile**

Tra le previsioni che regolano la cedolare, vi è il divieto per il locatore di praticare aggiornamenti di canone a carico del conduttore: pertanto, il canone pattuito inizialmente non può in alcun modo essere adeguato in corso di contratto e qualunque diversa pattuizione risulta illegittima.

Con la recente risposta ad **interpello n. 340 del 23 agosto 2019**, l'Agenzia esamina il caso di una locazione di un fabbricato di categoria C/1, con superficie inferiore a 600 metri quadrati, che viene locato nel corso del 2019; la particolarità del contratto risiede nel fatto che la locazione commerciale di durata anni 6+6 prevede un canone costituito da 2 componenti:

- una quota fissa annuale;
- a cui aggiungere una quota variabile (nella fattispecie, pari al 3,4% dei ricavi del punto vendita della società conduttrice, per la sola parte dei ricavi che in ciascun anno supererà 1.000.000 euro).

Il dubbio che si pone è se tale parte variabile possa in qualche modo qualificarsi come "aggiornamento del canone, anche se prevista nel contratto a qualsiasi titolo, inclusa la variazione accertata dall'Istat" ipotesi che come detto è preclusa dalla norma istitutiva.

Sul punto l'Agenzia osserva che vi è una differenza sostanziale tra l'aggiornamento del canone di locazione per eventuali variazioni del potere di acquisto della moneta e la pattuizione di una quota del canone di locazione in forma variabile.

Deve quindi ritenersi che la previsione contrattuale presente nel contratto di locazione, che fa dipendere la quota variabile del canone dal fatturato del conduttore, non rientra nel campo di applicazione della previsione che vieta l'aggiornamento del canone e, come tale, non risulta di ostacolo all'assoggettamento del contratto stesso al regime della cedolare secca.

## Le procedure amministrative e contabili in azienda

### GLI IMMOBILI DEI LAVORATORI AUTONOMI

La scarsità di norme specifiche che regolano la determinazione del reddito di lavoro autonomo determina l'insorgere di molti problemi che non trovano una immediata soluzione. Tra questi, certamente, si può annoverare l'intricata gestione dei costi relativi agli immobili dei professionisti, sia per la deduzione del costo di acquisto che per la deduzione delle spese di manutenzione e riparazione.

#### La nozione di immobile strumentale

Diversamente dal caso delle imprese, la norma non fornisce una definizione di immobile strumentale per il lavoratore autonomo; tuttavia, comprendere il concetto può risultare importante, non solo per la deduzione del costo, ma anche per la gestione fiscale di un'eventuale plusvalenza derivante dalla cessione.

La carenza normativa è stata colmata dalla prassi, in particolare dalla risoluzione n. 13/E/2010. In base a tale documento, possiamo dire che, nel lavoro autonomo, un immobile si considera strumentale solo quando è utilizzato direttamente per l'esercizio esclusivo dell'attività artistica e/o professionale. Non rileva, invece, il fatto che nel rogito il soggetto abbia indicato di intervenire come titolare di partita Iva, ovvero con il solo codice fiscale.

Così, un fabbricato acquistato prima dell'apertura della partita Iva che fosse utilizzato in modo diretto ed esclusivo per lo svolgimento dell'attività, dovrà essere considerato come strumentale.

Diversamente, si considererà come bene appartenente alla sfera privata il fabbricato, acquistato anche in costanza di esercizio dell'attività, utilizzato anche per finalità differenti da quello dello svolgimento dell'attività (e ciò, come noto, potrebbe determinare problemi di "autoconsumo" ai fini Iva e ai fini delle imposte dirette).

#### La deduzione del costo di acquisto

Le regole di deduzione degli ammortamenti o dei canoni di *leasing* di un fabbricato sono diversamente regolate in relazione al momento di acquisto del bene stesso, con una situazione che risulta sempre difficoltosa da ricordare.

Per facilitare la comprensione, si può ricorrere alle tabelle che seguono, distinguendo il caso di utilizzo esclusivo per lo svolgimento dell'attività, da quello dell'utilizzo promiscuo.

Immobili esclusivamente strumentali: deduzione degli ammortamenti	
Acquistati sino al 14 giugno 1990	Deducibili gli ammortamenti dal 1985
Acquistati dal 15 giugno 1990 al 31 dicembre 2006	Non deducibili ammortamenti Deducibile importo pari alla rendita catastale solo sino al 31 dicembre 1992
Acquistati dal 1° gennaio 2007 al 31 dicembre 2009	Deducibili gli ammortamenti, ma la quota ridotta ad 1/3 del limite tabellare nel triennio 2007-2009
Acquistati dal 1° gennaio 2010	Non deducibili ammortamenti
<b>NOTA BENE:</b> In caso di utilizzo promiscuo del fabbricato, si deduce il 50% della rendita catastale del fabbricato, a condizione che il contribuente non disponga nel medesimo Comune di altro immobile adibito esclusivamente all'esercizio dell'attività professionale	

Immobili esclusivamente strumentali: deduzione canoni <i>leasing</i>	
Contratti stipulati fino al 1° marzo 1989	Canoni deducibili per cassa
	Nessun vincolo sulla durata minima del contratto
	<b>Uso promiscuo:</b> deduzione 50% rendita catastale
Contratti stipulati dal 2 marzo 1989 al 14 giugno 1990	Canoni deducibili per competenza
	Durata minima del contratto: 8 anni
	<b>Uso promiscuo:</b> deduzione 50% rendita catastale
Contratti stipulati dal 15 giugno 1990 al 31 dicembre 2006	Canoni non deducibili
	Deducibile importo pari alla rendita catastale
	<b>Uso promiscuo:</b> deduzione 50% rendita catastale
Contratti stipulati dal 1° gennaio 2007 al 31 dicembre 2009	Canoni deducibili per competenza, ridotti a 1/3 nel triennio 2007-2009
	Contratto con durata minima pari alla metà del periodo di ammortamento, con minimo di 8 anni e massimo di 15
	Indeducibile quota capitale del canone riferito al terreno
	<b>Uso promiscuo:</b> deduzione 50% canone alle medesime condizioni



Contratti stipulati dal 1° gennaio 2010 al 31 dicembre 2013	Canoni non deducibili Non deducibile nemmeno la rendita catastale <b>Uso promiscuo:</b> nessuna deduzione
Contratti stipulati dal 1° gennaio 2014	Canoni deducibili per competenza, per un periodo non inferiore a 12 anni, a prescindere dalla durata del contratto Indeducibile quota capitale del canone riferito al terreno <b>Uso promiscuo:</b> deduzione 50% canone alle medesime condizioni
<b>NOTA BENE:</b> le deduzioni spettano a condizione che il contribuente non disponga nel medesimo Comune di altro immobile adibito esclusivamente all'esercizio dell'attività professionale	

#### Le spese di ammodernamento, ristrutturazione e manutenzione

Oltre alla difficoltà sopra espressa in merito alla deduzione del costo di acquisto degli immobili, ulteriori problemi insorgono in merito alle spese sostenute per la c.d. manutenzione dei medesimi.

Innanzitutto, al fine di chiarire i termini più oltre utilizzati, dobbiamo affermare che:

- le spese non incrementative, sono quelle che per loro natura non sarebbero imputabili a incremento del costo dei beni cui si riferiscono;
- le spese incrementative, sono quelle che – incidendo sugli elementi strutturali – determinano un significativo incremento della capacità produttiva o della vita utile del bene.

Anche in tal caso, può essere utile ricorrere ad una schematizzazione con l'ausilio di una tabella.

Spese di manutenzione su immobili			
Spese non incrementative	Su immobili propri	<ul style="list-style-type: none"> <li>• deducibili nel periodo di sostenimento, nel limite del 5% del valore dei beni materiali ammortizzabili al 1° gennaio 2001</li> <li>• l'eccedenza è deducibile in 5 quote annuali costanti</li> </ul>	
	Su immobili di terzi		
Spese incrementative	Su immobili propri	Acquisto fino al 14 giugno 1990	Si sommano al bene e si deducono come ammortamenti
		Acquisto nel periodo 15 giugno 1990/31 dicembre 2006	Si deducono in 5 quote annuali di pari importo
		Acquisto nel periodo 1° gennaio 2007/31 dicembre 2009	Si sommano al bene e si deducono come ammortamenti
		Acquisto dal 1° gennaio 2010	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Nel limite del 5% del valore dei beni al 1° gennaio.</li> <li>• Eccedenza in 5 quote costanti</li> </ul> Per i beni acquistati dal 2010, tale soluzione è solo suggerita dalla dottrina ma non confermata dall'Agenzia
	Acquisiti a titolo gratuito		
	Su immobili di terzi	Condotti in comodato	
Condotti in locazione			
<b>NOTA BENE:</b> nel caso di utilizzo promiscuo, la deduzione risulta ridotta al 50%.			

Lo Studio rimane a disposizione per ogni ulteriore chiarimento.

Cordiali saluti.