



STUDIO BERTI-RIZZOLI
COMMERCIALISTI ASSOCIATI



BERTI ROSSELLA - Dott. Commercialista -Revisore Legale
RIZZOLI ANDREA - Dott. Commercialista -Revisore Legale
BERTI ELISA - Dott. Commercialista -Revisore Legale
COLLALTO ELISABET - Rag. Professionista
DE SOCIO FEDERICO - Dott. Commercialista
FABBRI LAURA - Dott. Commercialista
RIZZOLI FEDERICO - Dott. Commercialista

Preg.mi Sigg. **Clienti**

Bologna li, 7 aprile 2020

Informative e news per la clientela di studio

Le news di aprile	pag.	2
Crediti Iva trimestrali: in scadenza la richiesta di rimborso o compensazione per il primo trimestre 2020	pag.	4
La comunicazione all'Agenzia delle entrate dei dati delle strutture sanitarie private	pag.	8
Scade il prossimo 30 giugno 2020 il termine per la detrazione dell'Iva relativa alle fatture di acquisto ricevute nel 2019	pag.	11
Dal decreto "Cura Italia" novità per la riscossione e il contenzioso	pag.	14
Credito d'imposta locazioni – Modalità di utilizzo	pag.	17
In G.U. il decreto 19/2020 recante disposizioni urgenti per la lotta alla pandemia	pag.	19

Le procedure amministrative e contabili in azienda

Il trattamento fiscale delle spese di rappresentanza	pag.	20
--	------	----

Occhio alle scadenze

Principali scadenze dal 16 aprile al 15 maggio 2020	pag.	24
---	------	----

Informative e news per la clientela di studio

DURC

Durc rilasciati con scadenza entro il 15 aprile 2020 validi fino al 15 giugno 2020

L'articolo 103, comma 2, D.L. 18/2020 ha stabilito che tutti i certificati, gli attestati, i permessi, le concessioni, le autorizzazioni e gli atti abilitativi in scadenza tra il 31 gennaio e il 15 aprile 2020 conservano la loro validità fino al 15 giugno 2020. L'Inps, d'intesa con l'Inail, ha chiarito che i documenti attestanti la regolarità contributiva denominati "Durc on line" che riportano nel campo <Scadenza validità> una data compresa tra il 31 gennaio 2020 e il 15 aprile 2020 conservano la loro validità fino al 15 giugno 2020 (le date del 31 gennaio 2020 e del 15 aprile 2020 sono incluse). Qualora il predetto documento non sia nella materiale disponibilità dell'interessato o dei richiedenti ai quali sia stata a suo tempo notificata la formazione dell'esito positivo di regolarità ovvero si tratti di stazioni appaltanti/amministrazioni procedenti o di altri interessati che in precedenza non ne avevano fatto richiesta, l'interrogazione dovrà essere effettuata attraverso l'utilizzo della funzione di <Richiesta regolarità>, che consentirà la registrazione dei dati di ciascuno dei richiedenti.

(Inps, messaggio n. 1374, 25/03/2020)

INTRASTAT

Rinvio alla scadenza del 30 giugno 2020 per la presentazione degli elenchi riepilogativi

L'articolo 62, D.L. 18/2020 ha sospeso gli adempimenti tributari che scadono nel periodo compreso tra l'8 marzo 2020 e il 31 maggio 2020. All'interno del lasso temporale indicato rientrano anche gli elenchi riepilogativi delle operazioni intracomunitarie di cui all'articolo 50, comma 6, D.L. 331/1993: possono, pertanto, essere effettuati entro il 30 giugno 2020 senza l'applicazione di sanzioni le trasmissioni telematiche degli elenchi riepilogativi mensili dei mesi di febbraio, marzo e aprile 2020 e trimestrale del primo trimestre 2020.

(Agenzia delle dogane e dei monopoli, nota n. 96781, 20/03/2020)

MUTUI PRIMA CASA

Operativa la domanda di accesso al fondo di solidarietà per sospendere fino a 18 mesi i mutui prima casa

L'articolo 54, D.L. 18/2020 consente ai titolari di un mutuo contratto per l'acquisto della prima casa di beneficiare della sospensione del pagamento delle rate fino a 18 mesi al verificarsi di specifiche situazioni di temporanea difficoltà. L'operatività del c.d. fondo di solidarietà è stata estesa, consentendo di accedere al medesimo anche ai lavoratori dipendenti con riduzione o sospensione dell'orario di lavoro (ad esempio per cassa integrazione) per un periodo di almeno 30 giorni e ai lavoratori autonomi e ai professionisti che abbiano subito un calo del proprio fatturato superiore al 33% rispetto al fatturato dell'ultimo trimestre 2019. Inoltre, per tutte le ipotesi di accesso al fondo:

- non è più richiesta la presentazione dell'indicatore della situazione economica equivalente (Isee);
- è possibile beneficiare anche per chi ha già fruito in passato della sospensione (purché l'ammortamento sia ripreso da 3 mesi);
- è stato previsto che il Fondo sopporti il 50% degli interessi che maturano nel periodo della sospensione.

Per ottenere rapidamente la sospensione del mutuo è necessario compilare il modulo e presentare al proprio istituto di credito la documentazione approvata dal Mef e disponibile al link http://www.dt.mef.gov.it/export/sites/sitodt/modules/documenti_it/interventi_finanziari/interventi_finanziari/ModuloSospensioneMutui2020.pdf.

(Ministero dell'economia e delle finanze, Decreto 25/03/2020, G.U. n. 82 del 28/03/2020)

CODICI ATECO

Dal 23 marzo 2020 si può consultare gratuitamente il codice ATECO di un'impresa

Accedendo al sito www.registroimprese.it e scrivendo correttamente la denominazione nello spazio "Nome Impresa o Attività" comparirà una scheda sintetica relativa all'impresa ricercata, nella quale, dal 23 marzo 2020, oltre alla descrizione dell'attività esercitata, sono riportati anche i codici Ateco dichiarati dall'impresa. Se la ricerca viene fatta con dispositivi mobile, si deve cliccare su "Altre informazioni" per visualizzare i codici Ateco.

(Infocamere, nota 23/03/2020, sito web)

CREDITI IVA TRIMESTRALI: IN SCADENZA LA RICHIESTA DI RIMBORSO O COMPENSAZIONE PER IL PRIMO TRIMESTRE 2020

È stato pubblicato dall'Agenzia delle entrate il **provvedimento direttoriale n. 144055 del 26 marzo 2020** che approva il modello, le istruzioni e le specifiche tecniche del modello Iva TR da utilizzare per il periodo di imposta 2020, per la richiesta di rimborso o per l'utilizzo in compensazione del credito Iva trimestrale.

Le novità

L'aggiornamento si è reso necessario per recepire le disposizioni contenute nel decreto del Mef, di concerto con il Ministero delle politiche agricole alimentari, forestali e del turismo del 27 agosto 2019, con il quale sono state innalzate le percentuali di compensazione di cui all'articolo 34, D.P.R. 633/1972, per alcuni prodotti o gruppi di prodotti compresi nella tabella A, parte prima, allegata allo stesso decreto.

Nel frontespizio, poi, è stata inserita la nuova casella "Situazioni particolari", per evidenziare particolari condizioni che riguardino l'istanza, per fattispecie definite successivamente alla pubblicazione del modello, ad esempio a seguito di chiarimenti forniti dall'Agenzia delle entrate in relazione a quesiti posti dai contribuenti e riferiti a specifiche problematiche. Si tenga presente che questa casella può essere compilata solo se l'Agenzia comunica (ad esempio con circolare, risoluzione o comunicato stampa) uno specifico codice da utilizzare per indicare la situazione particolare.

Le modalità di compilazione del modello Iva TR

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 richiederne il rimborso, previa presentazione telematica di un apposito modello denominato TR.

Il termine ordinario per la presentazione telematica del modello Iva TR con riferimento al primo trimestre 2020 è fissato al 30 aprile 2020. Tuttavia, l'articolo 62, comma 1, D.L. 18/2020 sospende tutti gli adempimenti tributari che scadono nel periodo compreso tra l'8 marzo 2020 e il 31 maggio 2020: in tale proroga dovrebbe rientrare anche la presentazione telematica entro il 30 giugno 2020 del modello Iva TR.

A ogni modo, considerato che la presentazione del modello interessa esclusivamente i contribuenti che intendono utilizzare il credito Iva a rimborso o in compensazione, questi avranno tutto l'interesse a rispettare il termine ordinario al fine di poterne ottenere rapidamente l'utilizzo.

Nulla è cambiato per quanto riguarda le modalità di utilizzo in compensazione "orizzontale" del credito Iva trimestrale. L'utilizzo è infatti possibile:

- solo dopo la presentazione del modello Iva TR, se il credito Iva è di importo inferiore o pari a euro 5.000 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 5.000 euro.

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 o, in alternativa, recante la sottoscrizione da parte dell'organo di controllo.

In merito alla prestazione delle garanzie in caso di richiesta di rimborso del credito Iva trimestrale, 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 due 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 per importi significativi;
 - 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.

Novità

Per la generalità dei contribuenti vi sono, infine, due ulteriori esimenti dall'obbligo di presentazione della garanzia:

- se il rimborso è richiesto dai contribuenti che hanno aderito al regime di adempimento collaborativo previsto dagli articoli 3 e ss., D.Lgs. 128/2015;
- se il rimborso è richiesto dai contribuenti che hanno applicato gli Isa e, sulla base delle relative risultanze, sono esonerati dall'apposizione del visto di conformità ovvero dalla prestazione della garanzia per i rimborsi di importo non superiore a euro 50.000 annui, ai sensi dell'articolo 9-bis, comma 11, lettera b), D.L. 50/2017.

Quanto suddetto può riassumersi come segue:

Compensazione	
fino a 5.000 euro	presentazione del modello TR – dalla data di presentazione telematica del modello
superiore a 5.000 euro	presentazione del modello TR con apposizione del visto di conformità (o sottoscrizione da parte organo di controllo) - 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 prestazione di garanzia (o, in alternativa, apponendo sull'istanza il visto di conformità o la sottoscrizione alternativa da parte dell'organo di controllo in assenza di situazioni di rischio)

Regole di utilizzo del credito Iva 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 AE entro 30 aprile 2020 II trimestre AE entro 31 luglio 2020 III trimestre AE entro 2 novembre 2020
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 giorno di 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 nel modello F24 deve essere effettuata obbligatoriamente utilizzando i canali Entratel/Fisconline</p>
Visto di conformità	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
Contribuenti ammessi al rimborso trimestrale	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: <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; • 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; • beni ammortizzabili: quando vengono effettuati acquisti e/o importazioni di beni ammortizzabili per un ammontare superiore ai 2/3 del totale degli acquisti e/o importazioni di beni e servizi imponibili Iva; • soggetti non residenti: dai soggetti non residenti e senza stabile organizzazione nel territorio dello Stato, identificati direttamente o che hanno nominato un rappresentante residente nel territorio dello Stato; • 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

LA COMUNICAZIONE ALL'AGENZIA DELLE ENTRATE DEI DATI DELLE STRUTTURE SANITARIE PRIVATE

Come ogni anno scade il prossimo 30 aprile il termine per la comunicazione all'Agenzia delle entrate dei dati relativi alla "riscossione accentrata dei compensi dovuti per attività di lavoro autonomo mediche e paramediche svolte nell'ambito di strutture sanitarie private".

Per tale adempimento dovrebbe valere il **differimento** contenuto nel D.L. 18/2020, il cui articolo 62, comma 1 stabilisce che gli adempimenti (ed esclusione di quelli collegati alla dichiarazione precompilata), scadenti tra l'8 marzo ed il 31 maggio, sono sospesi e rinviati al prossimo 30 giugno 2020.

Con questa comunicazione, che si realizza attraverso una serie di obblighi attribuiti alle parti e cioè professionista e struttura sanitaria privata, vanno comunicate di fatto le prestazioni rese dai professionisti medici presso strutture sanitarie private (Ssp).

I passaggi sono i seguenti:

- fatturazione a opera del professionista;
- riscossione del compenso da parte della struttura sanitaria;
- registrazione dei compensi riscossi a opera della Ssp;
- versamento al professionista di quanto per suo conto incassato dalla struttura sanitaria;
- comunicazione all'Agenzia delle entrate degli incassi effettuati.

Soggetti interessati

L'obbligo riguarda tutti quei medici generici, specialisti e odontoiatri che svolgono tali attività all'interno di una struttura sanitaria privata (Ssp).

Per struttura sanitaria privata si intende:

- l'immobile provvisto delle relative attrezzature o dell'organizzazione dei servizi strumentali all'esercizio l'attività medica o paramedica; ovvero
- le strutture che ospitano, mettono a disposizione dei professionisti o affittano loro i locali della struttura aziendale per l'esercizio di attività di lavoro autonomo medica.

Non rileva la forma in cui tali strutture sono organizzate potendo esse presentarsi come società, istituti, associazioni, centri medici diagnostici e in ogni altra forma anche come soggetto privato che opera nel settore dei servizi sanitari.

Soggetti esclusi

Sono invece escluse da tale obbligo le strutture pubbliche.

Operazioni oggetto di monitoraggio

Sono oggetto di monitoraggio i compensi spettanti ai medici per l'esercizio dell'attività di lavoro autonomo in ambito medico nelle strutture sanitarie private. Ci riferiamo al compenso dovuto dal paziente al medico che esercita nella struttura sanitaria privata per la cura da questi effettuata "in proprio". Non rientrano, difatti, tra le prestazioni soggette a tale obbligo (sia di riscossione che di comunicazione) le prestazioni rese direttamente al paziente, anche per il tramite del professionista, ma "prestate" dalla struttura sanitaria

privata la quale agisce in tal caso direttamente in qualità di parte contrattuale nel rapporto con il cliente (in tal caso il rapporto non è tra professionista e cliente ma tra Ssp e cliente). In questa ultima evenienza il professionista verrà pagato direttamente dalla struttura per aver prestato a suo favore (e non dal cliente) la propria attività medica.

Obblighi del professionista

Il professionista che effettua la cura sul paziente dovrà emettere a proprio nome la fattura per la prestazione eseguita; sebbene il compenso risulti riscosso dalla Ssp, esso costituisce reddito del medico.

Obblighi della struttura sanitaria

Le strutture sanitarie private tenute a:

- riscuotere, in nome e per conto dei professionisti, i compensi corrisposti dai pazienti per le prestazioni mediche e paramediche di lavoro autonomo ricevute nei locali della struttura;
- registrare i compensi riscossi. Quindi annotare, distintamente per ciascuna operazione di riscossione, la data di pagamento e gli estremi della fattura emessa dal professionista, le generalità e il codice fiscale del destinatario del compenso, l'ammontare del corrispettivo riscosso e la modalità di pagamento;
- riversare a ciascun medico o paramedico gli importi riscossi, in caso di pagamento in contanti; oppure consegnare i documenti ritirati o emessi, in caso di pagamenti alternativi al contante (per esempio, assegni, carte di credito);
- comunicare telematicamente all'Agenzia delle entrate l'ammontare dei compensi complessivamente riscossi per ogni medico e paramedico in ciascun anno solare.

Non è rilevante la forma di pagamento decisa dal paziente sempre che rispetti le norme dettate in tema di antiriciclaggio.

Si ricorda che in caso di emissione di fatture mediche, esenti da Iva ai sensi dell'articolo 10, D.P.R. 633/1972, per importo superiore a 77,47 euro, è necessario applicare l'imposta di bollo pari a 2 euro.

Al fine di tenere tracciato e distinto l'incasso a favore del professionista dall'incasso proprio della struttura sanitaria, la norma in commento prevede che la Ssp registri nelle scritture contabili obbligatorie (ma separatamente) o in apposito registro il compenso incassato per conto del medico, riportando gli estremi della fattura emessa dal professionista, la generalità e il codice fiscale del professionista destinatario del compenso, l'ammontare del corrispettivo riscosso e la data del pagamento. Come abbiamo già detto i compensi di cui trattiamo costituiscono reddito del medico operante presso la struttura sanitaria e quindi l'obbligo di registrazione dei compensi incassati da parte delle strutture sanitarie private non esonera il professionista dall'obbligo di registrare nelle proprie scritture contabili il compenso percepito.

Obblighi di comunicazione telematica

Le strutture sanitarie private devono comunicare all'Agenzia delle entrate l'ammontare dei compensi complessivamente riscossi per ogni professionista.

Il modello di comunicazione è reperibile sul sito dell'Agenzia delle entrate e deve essere spedito solo telematicamente entro il 30 aprile dell'anno successivo, con riferimento alle operazioni rimosse in nome e per conto del medico nel periodo 1° gennaio - 31 dicembre dell'anno precedente.

Come detto per quest'anno tale comunicazione dovrebbe fruire della proroga ex articolo 62, comma 1, D.L. 18/2020.

Nella comunicazione vanno indicati:

- i dati del professionista;
- i compensi percepiti tramite la Ssp;
- i dati anagrafici della Ssp.

Sanzioni

L'omissione degli obblighi fin qui esposti è punita con la sanzione da 1.000 euro a 8.000 euro. Nel caso i dati inviati all'Agenzia delle entrate siano trasmessi in modo incompleto o non siano veritieri, la sanzione varierà da 250 euro a 2.000 euro.

SCADE IL PROSSIMO 30 GIUGNO 2020 IL TERMINE PER LA DETRAZIONE DELL'IVA RELATIVA ALLE FATTURE DI ACQUISTO RICEVUTE NEL 2019

Prorogato il termine di invio della dichiarazione Iva 2020

Per effetto della previsione contenuta nell'articolo 62, comma 1, D.L. 18/2020 (Decreto "Cura Italia") per la generalità dei contribuenti sono sospesi gli adempimenti tributari (diversi da versamenti e ritenute) che scadono nel periodo compreso tra l'8 marzo 2020 e il 31 maggio 2020, ad eccezione degli obblighi connessi alla dichiarazione precompilata (invio telematico delle CU). Gli adempimenti sospesi andranno effettuati entro il prossimo 30 giugno 2020, senza applicazione di sanzioni. Solo per quest'anno, quindi, il termine di presentazione della dichiarazione Iva 2020 relativa all'anno 2019, ordinariamente stabilito al 30 aprile, viene prorogato al 30 giugno 2020. Conseguentemente, slitta anche il termine dei successivi 90 giorni entro il quale è possibile inviare la cosiddetta dichiarazione "tardiva" al fine di non incorrere nella violazione di omessa dichiarazione.

La modifica delle regole per la detrazione

Come è noto, già a partire dal 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 a partire dall'anno 2017 un problema nella gestione delle fatture a cavallo d'anno (datate 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 2 seguenti presupposti.

Presupposti per la detrazione

- | |
|---|
| 1) effettuazione dell'operazione (c.d. presupposto sostanziale) |
| 2) possesso (momento di ricezione) della fattura (c.d. presupposto formale) |

Il maggior termine della liquidazione non vale per le fatture a "cavallo d'anno"

Con l'articolo 14, D.L. 119/2018, convertito nella L. 136/2018, il Legislatore ha apportato modifiche all'articolo 1, comma 1, D.P.R. 100/1998 al fine di concedere la facoltà di considerare nella liquidazione

riferita al momento di effettuazione quelle fatture ricevute fino al giorno che precede la liquidazione stessa. Vediamo cosa prevede letteralmente la disposizione.

Il comma 1, articolo 1, D.P.R. 100/1998

“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 [CHIARIMENTO AGENZIA: secondo mese successivo per i contribuenti trimestrali] a quello di effettuazione dell'operazione, fatta eccezione per i documenti di acquisto relativi ad operazioni effettuate nell'anno precedente.”

Se quindi per le liquidazioni, sia mensili che trimestrali, avvenute in corso d'anno, effettuazione dell'operazione e ricezione della fattura avvengono in 2 mesi o trimestri diversi ma entro il giorno 15 del mese di liquidazione, è possibile imputare questa fattura alla liquidazione riferita al momento di effettuazione, le indicazioni contenute nell'ultimo inciso della disposizione sopra richiamata fanno sì che se un soggetto passivo Iva è venuto in possesso una fattura di acquisto datata 2019 solo nel 2020, ecco che la detrazione dovrà necessariamente avvenire nelle liquidazioni periodiche dell'anno 2020 e fino al termine di presentazione della dichiarazione annuale Iva relativa a tale anno (modello dichiarazione Iva 2021) che scade ordinariamente al 30 aprile 2021. Dette fatture, quindi, non potranno essere imputate nel mese di “competenza” ma si dovrà necessariamente osservare la regola che prevede la verifica di entrambi i presupposti in precedenza richiamati (esigibilità + ricezione).

Momento di ricezione per le fatture elettroniche

Vale la pena osservare che a seguito dell'avvento dell'obbligo pressoché generalizzato di fatturazione elettronica a partire dal 1° gennaio 2019 il momento di ricezione della fattura è oggi inequivocabilmente fissato dal Sistema di Interscambio. Permangono, tuttavia, ancora dei casi nei quali le fatture possono essere ancora emesse in modalità cartacea (vedi, ad esempio, i contribuenti forfettari) e quindi, per esse, l'individuazione del momento di ricezione potrà essere dimostrato seguendo le indicazioni già fornite dall'Agenzia delle entrate con la citata circolare n. 1/E/2018 ovvero con pec o da altri sistemi che attestino la ricezione del documento o, in assenza di tali forme, da una corretta tenuta della contabilità.

Ricorso all'Integrativa per le fatture ricevute nel 2019 ma registrate dopo il 30 giugno 2020

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 2019 e ricevuta con data “certa” nel 2019, che non venga inserita nel modello di dichiarazione annuale Iva 2020 entro il prossimo 30 giugno 2020, sarà sempre possibile, al fine di guadagnare comunque la detrazione, presentare una dichiarazione integrativa della citata dichiarazione Iva 2020, 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 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: risoluzioni n. 89/E/2002, n. 307/E/2008 e 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 2019 (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 2020 relativa all'anno 2019 che per quest'anno scade il 30 giugno 2020.

Se quel contribuente, tuttavia, si "accorge" della chiusura della procedura concorsuale solo in data 4 luglio 2020, secondo la richiamata 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 tale interpretazione si invitano pertanto i gentili Clienti a verificare con attenzione, in vista della prossima scadenza del 30 giugno 2020, la sussistenza di eventuali presupposti che legittimano l'emissione di una nota di variazione in diminuzione verificatisi fino al 31 dicembre 2019.

DAL DECRETO "CURA ITALIA" NOVITÀ PER LA RISCOSSIONE E IL CONTENZIOSO

Il D.L. 18/2020 (pubblicato nella Gazzetta Ufficiale Serie Generale n. 70 del 17 marzo 2020 ed entrato immediatamente in vigore), ha introdotto proroghe per il versamento delle cartelle esattoriali e per la gestione del contenzioso tributario. Il tutto, ovviamente, al fine di fare fronte all'emergenza derivante dal blocco delle attività per il coronavirus.

Cerchiamo, allora, di coordinare il contenuto della norma con alcuni chiarimenti ufficiosi e ufficiali emanati dall'Amministrazione finanziaria.

La proroga del termine per il pagamento delle cartelle esattoriali

L'articolo 68 del decreto sospende i termini, scadenti nel periodo che va dall'8 marzo al 31 maggio 2020, per il versamento di somme derivanti da cartelle di pagamento e da accertamenti esecutivi, da accertamenti esecutivi doganali, da ingiunzioni fiscali degli enti territoriali e da accertamenti esecutivi degli enti locali.

I versamenti oggetto di sospensione devono essere effettuati, in unica soluzione, entro il mese successivo al termine del periodo di sospensione; non si procede al rimborso di quanto già eventualmente versato.

Va rimarcato che, a oggi, non risultano sospesi i pagamenti degli avvisi bonari sia per le imposte dirette che per l'Iva; le rate (o l'intera somma) deve essere dunque pagata per potere beneficiare della riduzione delle sanzioni. È ammesso il pagamento tardivo entro la scadenza trimestrale successiva delle rate diverse dalla prima, con applicazione del ravvedimento operoso.

Nella tabella che segue si riepilogano, suddivise per argomento, le risposte alle faq più frequenti pubblicate sul sito dell'Agenzia delle entrate-Riscossione (aggiornate alla data del 24 marzo 2020); si indica anche il riferimento al numero della risposta, in modo tale da agevolare il successivo controllo di eventuali aggiornamenti che dovessero intervenire di giorno in giorno.

Argomento	Risposta	Rif.
Sospese le nuove notifiche	Nel periodo di sospensione, Agenzia delle entrate-Riscossione non può notificare nessuna cartella di pagamento, neanche attraverso la posta elettronica certificata	01
Cartelle notificate prima dell'8 marzo	I termini per il pagamento sono sospesi fino al 31 maggio 2020. I versamenti oggetto di sospensione dovranno essere effettuati entro il 30 giugno 2020	02
Sospensione anche per le rateazioni in corso	Il pagamento delle rate dei piani di dilazione in corso in scadenza dall'8 marzo al 31 maggio 2020 è sospeso. Il pagamento di queste rate deve comunque avvenire entro il 30 giugno 2020	04
Possibilità di chiedere rateazioni nel periodo di sospensione	Agenzia delle entrate-Riscossione anche nel periodo di sospensione tratterà le tue istanze e ti invierà le risposte. La richiesta potrebbe essere utile per consentire delle compensazioni di crediti fiscali "bloccate" per effetto della presenza di ruoli scaduti e non pagati per importi di 1.500 euro	05
Procedure cautelari e/o esecutive: sospensione	Durante il periodo di sospensione l'Agenzia non può attivare alcuna procedura cautelare (esempio: fermo amministrativo o ipoteca) o esecutiva (esempio: pignoramento)	06
	Fino al 31 maggio sono sospese le azioni di recupero, cautelari ed esecutive, dei carichi affidati alla riscossione e pertanto, fino a questa data, Agenzia delle	07

	entrate-Riscossione non può procedere all'iscrizione di fermi amministrativi (anche se il preavviso è stato notificato prima dell'8 marzo) e neanche alle iscrizioni di ipoteche	
Necessità di cancellare un fermo amministrativo già iscritto	Durante il periodo di sospensione previsto dal Decreto (8/3 - 31/5), è comunque possibile pagare integralmente il debito oggetto di fermo amministrativo per ottenerne la cancellazione	08
Ripresa dei versamenti entro 30-06-2020 con possibilità di rateazione	I versamenti non effettuati perché i termini sono stati sospesi dal decreto devo pagarli entro il 30 giugno in unica soluzione. Tuttavia, per le cartelle di pagamento che scadono nel periodo di sospensione (8/3 - 31/5) puoi richiedere una rateizzazione. Per evitare di far attivare le procedure di recupero previste per legge, è necessario fare l'istanza all'Agenzia entro il 30 giugno 2020	03

La proroga dei versamenti da procedure di rottamazione e "saldo e stralcio"

Il comma 3 dell'articolo 68 differisce al 31 maggio 2020 il termine di pagamento:

- della rata, in scadenza lo scorso 28 febbraio 2020, delle somme dovute a titolo di definizione agevolata delle cartelle di pagamento (c.d. rottamazione), nelle sue varie edizioni;
- della rata, che scadeva il 31 marzo 2020, delle somme dovute a titolo di "saldo e stralcio" delle cartelle (contribuenti in grave e comprovata difficoltà economica).

Nella tabella che segue, le precisazioni emanate con le faq dell'Agenzia delle entrate-Riscossione.

Argomento	Risposta	Rif.
Differimento rata rottamazione in scadenza al 28 febbraio 2020	Il Decreto ha differito la scadenza della rata del 28 febbraio 2020 della c.d. "Rottamazione-ter" al 31 maggio 2020	09
Si paga la rata della "rottamazione ter" in scadenza a maggio	il Decreto il decreto non ha modificato il termine di pagamento della rata di maggio della "Rottamazione ter" che deve essere pagata entro il 31 dello stesso mese per non perdere i benefici della rottamazione	10
Differimento rata "saldo e stralcio" in scadenza il 31 marzo 2020	Il Decreto ha differito al 31 maggio 2020 anche la rata in scadenza il 31 marzo 2020 del "Saldo e stralcio"	11

Le proroghe per il contenzioso

L'articolo 83 del decreto "Cura Italia" dispone la sospensione dei termini processuali per il compimento di qualsiasi atto nel processo tributario per il periodo dal 9 marzo 2020 al 15 aprile 2020.

In particolare, la sospensione opera sia per la notifica del ricorso che per l'eventuale procedura di reclamo/mediazione.

L'Agenzia delle entrate ha diramato apposite istruzioni con le circolari n. 5/E/2020 e n. 6/E/2020 per il corretto computo dei termini e per lo svolgimento dell'eventuale fase del contraddittorio "a distanza", ove si fosse proposta istanza di accertamento con adesione.

Per tali fattispecie è consigliabile, per chi fosse interessato, rivolgersi direttamente allo Studio per concordare le necessarie strategie.

A titolo esemplificativo, proponiamo due esempi che fanno chiarezza sull'applicazione del periodo di sospensione (dal 9 marzo al 15 aprile) nel caso di diretta proposizione del ricorso e di attivazione della fase di accertamento con adesione.

Descrizione	Data	Note
Notifica dell'avviso accertamento (da impugnare entro 60 giorni)	10 febbraio 2020	
Inizio del termine di sospensione	9 marzo 2020	Sono trascorsi 27 giorni dalla notifica
Fine del termine di sospensione	15 aprile 2020	Riprendono a decorrere i termini dal 16 aprile 2020
Scadenza del termine per il ricorso o per la presentazione dell'istanza di accertamento con adesione	18 maggio 2020	Qui scadono i 60 giorni complessivi, di cui 27 prima della sospensiva, 15 residui di aprile e 18 di maggio

DESCRIZIONE	DATA	NOTE
Notifica dell'avviso di accertamento (da impugnare entro 60 giorni)	21 gennaio 2020	
Presentazione istanza di accertamento con adesione (che concede 90 giorni in più)	20 febbraio 2020	Sono trascorsi 30 giorni dalla notifica dell'avviso. Ne residuano 90 + 30
Inizio del termine di sospensione	9 marzo 2020	Sono trascorsi 17 giorni dei complessivi 90 per l'accertamento con adesione
Fine del termine di sospensione	15 aprile 2020	Riprendono a decorrere i termini dal 16 aprile 2020
Termine ultimo per adesione o ricorso	27 luglio 2020	Termine derivante computando i 73 giorni residui (dei 90) ed i 30 giorni residui (dei 60)

CREDITO D'IMPOSTA LOCAZIONI – MODALITÀ DI UTILIZZO

Tra le misure introdotte a sostegno delle imprese nell'ambito dell'emergenza COVID-19, il D.L. 18/2020 ha introdotto un bonus a favore dei negozi: si tratta di un credito d'imposta riconosciuto a favore dei soggetti che conducono in locazione immobili censiti nella categoria catastale C/1 (nella quale sono appunto censiti "negozi e botteghe").

Credito d'imposta locazioni

L'articolo 65, D.L. 18/2020 introduce a favore dei soggetti esercenti attività d'impresa, per l'anno 2020, un credito d'imposta:

- nella misura del 60% dell'ammontare del canone di locazione,
- relativo al mese di marzo 2020,
- di immobili rientranti nella categoria catastale C/1.

Il primo elemento da osservare è il fatto che il bonus è riconosciuto a una specifica categoria catastale, e quindi sono esclusi da tale beneficio tutti i conduttori che utilizzano un fabbricato che ha la caratteristica di negozio, ma che presenta un diverso accatastamento.

Per poter beneficiare del credito d'imposta, il locatario deve quindi:

- essere titolare di un'attività economica, di vendita di beni e servizi al pubblico, oggetto di sospensione in quanto non rientrante tra quelle identificate come essenziali;
- essere intestatario di un contratto di locazione di immobile rientrante nella categoria catastale C/1.

Non viene chiarito come ci si debba comportare nel momento in cui fossero locati congiuntamente più immobili di diversa categoria; si pensi al caso di un negozio con annesso deposito separatamente censito nella categoria C/2:

- evidentemente, se nel contratto fosse stabilito un separato canone per ciascuna unità immobiliare, il bonus sarebbe calcolato sul canone espressamente stabilito per il C/1;
- al contrario (come più probabilmente si potrebbe verificare nella pratica), se vi fosse un canone indistinto per tutte le unità immobiliari oggetto di locazione, la soluzione dovrebbe essere quella di imputare il canone a ciascuna di queste proporzionalmente alla rendita catastale (come avviene in sede di compilazione della dichiarazione dei redditi, al fine della tassazione del reddito fondiario), quindi di conseguenza calcolare il bonus solo sulla frazione di canone imputato al C/1.

Il secondo comma del richiamato articolo 65 afferma che il credito d'imposta non si applica alle attività di cui agli allegati 1 e 2 del decreto del Presidente del CdM dell'11 marzo 2020, ossia le attività che sono state identificate come essenziali, tra cui farmacie, parafarmacie e punti vendita di generi alimentari di prima necessità. La ratio del Legislatore è evidentemente legata al fatto che queste attività hanno continuato la propria attività, quindi sono quelle che, almeno dal punto di vista economico, dovrebbero aver subito il danno minore in questa prima fase di emergenza.

Come precisato dal Mef nelle risposte alle domande frequenti (faq) pubblicate sul proprio sito, la misura in esame si applica ai contratti di locazione di negozi e botteghe, rimanendo esclusi i contratti aventi ad oggetto, oltre alla mera disponibilità dell'immobile, anche altri beni e servizi, quali i contratti di affitto di ramo d'azienda o altre forme contrattuali che regolino i rapporti tra locatario e proprietario per gli immobili a uso commerciale.

La circolare ministeriale n.8/E del 3 aprile 2020 al punto 3.1 ha puntualizzato che il credito d'imposta del 60% dei canoni di locazione di marzo 2020 si può utilizzare in compensazione solo se è stato pagato il canone stesso.

Modalità di utilizzo

L'importo può essere utilizzato in compensazione, utilizzando il modello di pagamento F24, da presentare esclusivamente attraverso i servizi telematici dell'Agenzia delle entrate.

La risoluzione n. 13/E/2020 introduce il codice tributo attraverso il quale spendere tale credito, esclusivamente in compensazione tramite il modello F24:

- si tratta del "6914" denominato "Credito d'imposta canoni di locazione botteghe e negozi - articolo 65 del decreto-legge 17 marzo 2020, n. 18";
- il campo "anno di riferimento" è valorizzato con l'anno per il quale è riconosciuto il credito d'imposta, nel formato "AAAA". Il credito d'imposta di marzo dovrà essere utilizzato l'anno di riferimento 2020;
- va utilizzata la sezione erario del modello F24.

Esempio

Alfa Srl è società esercente attività di somministrazione di alimenti e bevande all'interno di un fabbricato in locazione categoria C/1, per il quale paga un canone mensile pari a 1.000 euro.

Al 16 aprile prossimo, dovrà effettuare il versamento delle ritenute effettuate nel mese di marzo 2020 per l'importo di 3.000 euro (non opera alcuna delle situazioni di proroga dei versamenti ex D.L. 18/2020). A tal fine utilizza il credito d'imposta relativo al negozio.

SEZIONE ERARIO										
		codice tributo	rateazione/regione/ prov./mese rif.	anno di riferimento	importi a debito versati	importi a credito compensati				
IMPOSTE DIRETTE - IVA		1040		2020	3.000,00					
RITENUTE ALLA FONTE		6914		2020		600,00				
ALTRI TRIBUTI E INTERESSI										
codice ufficio		codice atto					+/- SALDO (A-B)			
TOTALE A					3.000,00	B	600,00	2.400,00		

L'articolo 65, D.L. 18/2020 non individua una decorrenza per tale disposizione; nella citata risoluzione viene chiarito che il codice tributo "6914" è utilizzabile a decorrere **dal 25 marzo 2020**. In tal senso anche le faq pubblicate sul sito del Mef.

IN G.U. IL DECRETO 19/2020 RECANTE DISPOSIZIONI URGENTI PER LA LOTTA ALLA PANDEMIA

È stato pubblicato in G.U. il D.L. 19/2020, recante "Misure urgenti per fronteggiare l'emergenza epidemiologica da COVID-19".

Il decreto, entrato in vigore lo scorso 26 marzo 2020, individua una serie di misure anti-crisi epidemica poste in essere dal governo identificando nella data del prossimo 31 luglio la fine del periodo di emergenza dichiarato a fine gennaio.

Tale data va considerata come il termine del periodo nel corso del quale potranno prevedersi limitazioni e misure restrittive, della durata massima di 30 giorni ciascuna, reiterabili e modificabili anche più volte, atte al contenimento del contagio.

Le misure adottate

Ratio del decreto legge è elencare le numerose restrizioni e regole previste per il futuro e già adottate con provvedimenti precedenti.

Per ciò che qui interessa citiamo:

- la sospensione dell'attività, la limitazione dell'ingresso o la chiusura di strutture e spazi aperti al pubblico quali luoghi destinati al culto, musei, cinema, teatri, palestre, centri sportivi, piscine, centri natatori, impianti sportivi, sale da ballo, discoteche, sale giochi, sale scommesse e sale bingo, centri culturali, centri sociali, centri ricreativi, parchi, aree gioco, strade urbane;
- la limitazione, la sospensione o il divieto di svolgere attività ludiche, ricreative, sportive e motorie all'aperto o in luoghi aperti al pubblico, riunioni, assembramenti, congressi, manifestazioni, iniziative o eventi di qualsiasi natura;
- la limitazione o la sospensione delle attività delle Amministrazioni pubbliche, fatta salva l'erogazione dei servizi essenziali e di pubblica utilità;
- la limitazione, la sospensione o la chiusura delle attività di somministrazione o consumo sul posto di bevande e alimenti, delle fiere, dei mercati e delle attività di e di quelle di vendita al dettaglio, garantendo in ogni caso un'adeguata reperibilità dei generi alimentari e di prima necessità da espletare con modalità idonee ad evitare assembramenti di persone;
- la limitazione o la sospensione di ogni altra attività d'impresa o di attività professionali e di lavoro autonomo;
- la possibilità di applicare la modalità di lavoro agile a ogni rapporto di lavoro subordinato anche in deroga alla disciplina vigente;
- l'obbligo che le attività consentite si svolgano previa assunzione di misure idonee a evitare assembramenti di persone, di garantire il rispetto della distanza di sicurezza interpersonale.

Va sottolineato che le misure in oggetto potranno essere assunte attraverso lo strumento del D.P.C.M. oltre che con ordinanze autonome del Ministro della salute.

Le sanzioni

Il decreto prevede anche apposite sanzioni; in particolare, nelle ipotesi di mancato rispetto delle misure previste per pubblici esercizi o attività produttive o commerciali, si applica la sanzione amministrativa accessoria della chiusura dell'esercizio o dell'attività da 5 a 30 giorni.

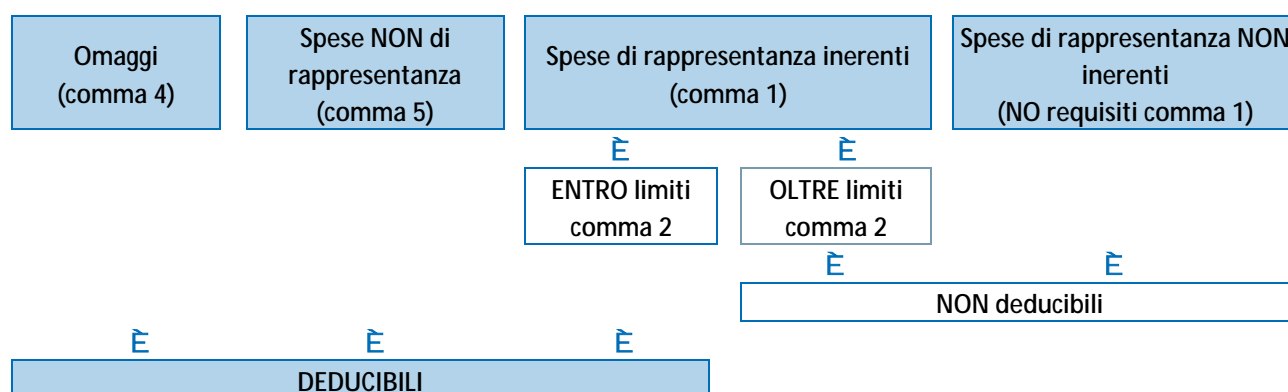
IL TRATTAMENTO FISCALE DELLE SPESE DI RAPPRESENTANZA

L'attuale disciplina delle spese di rappresentanza è contenuta nell'articolo 108, comma 2, Tuir che individua specifici criteri di qualificazione 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 60.000.000 di euro, il plafond di deducibilità delle spese di rappresentanza relativo al medesimo esercizio è pari a 430.000 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;
- $0,004 \times 10.000.000,00$ ($60.000.000,00 - 50.000.000,00$) = 40.000,00.

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 essere evidenziata la 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:

- a) 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);
- b) 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	Plafond	No
Spese di rappresentanza – vitto e alloggio	Sì	Plafond	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.

PRINCIPALI SCADENZE DAL 16 APRILE AL 15 MAGGIO 2020

Di seguito evidenziamo i principali adempimenti dal 16 aprile 2020 al 15 maggio 2020, 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.

In merito alle indicazioni contenute nel D.L. 18/2020 (Decreto "Cura Italia"), dettate in seguito all'emergenza "CORONAVIRUS", si ricorda che le proroghe in esso previste rappresentano una facoltà e non un obbligo. Per l'elenco alquanto articolato delle proroghe si rimanda alle informative e agli speciali già inviati precedentemente.

Nel presente scadenziario, pertanto, riportiamo le scadenze originarie, ricordando che per tutti i contribuenti sono sospesi gli adempimenti tributari (diversi dai versamenti) che scadono nel periodo compreso tra l'8 marzo e il 31 maggio 2020.

SCADENZE FISSE

16 aprile	<p>Versamenti Iva mensili</p> <p>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.</p> <p>Versamento imposta di bollo</p> <p>Scade oggi il termine per il versamento dell'imposta di bollo dovuta sulle fatture elettroniche emesse nel 1° trimestre 2020.</p> <p>Versamento dei contributi Inps</p> <p>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.</p> <p>Versamento delle ritenute alla fonte</p> <p>Entro oggi i sostituti d'imposta devono provvedere al versamento delle ritenute alla fonte effettuate nel mese precedente:</p> <ul style="list-style-type: none">- 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.
---------------------	--

	<p>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.</p> <p>ACCISE – Versamento imposta Scade il termine per il pagamento dell'accisa sui prodotti energetici a essa soggetti, immessi in consumo nel mese precedente.</p>
20 aprile	<p>Presentazione dichiarazione periodica Conai 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>
31 aprile	<p>Modello TR Scade oggi il termine per la presentazione della richiesta di rimborso o utilizzo in compensazione del credito Iva trimestrale.</p> <p>Presentazione del modello Uniemens Individuale Scade oggi il termine per la presentazione della comunicazione relativa alle retribuzioni e contributi ovvero ai compensi corrisposti rispettivamente ai dipendenti, collaboratori coordinati e continuativi e associati in partecipazione relativi al mese di marzo.</p> <p>Versamento dell'imposta di registro sui contratti di locazione Scade oggi il termine per il versamento dell'imposta di registro sui contratti di locazione nuovi o rinnovati tacitamente con decorrenza 1° aprile 2020.</p>
15 maggio	<p>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.</p> <p>Fatturazione differita Scade oggi il termine per l'emissione e l'annotazione delle fatture differite per le consegne o spedizioni avvenute nel mese precedente.</p> <p>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.</p>