



STUDIO COMMERCIALISTI ASSOCIATI
S.CROCE

Santa Croce sull'Arno, lì 17 luglio 2019.

A TUTTI I NOSTRI CLIENTI

LORO SEDI

CIRCOLARE N. 11/2019

CHIARIMENTI E NOVITÀ IN TEMA DI OBBLIGO DI TRASMISSIONE TELEMATICA DEI CORRISPETTIVI

Dopo che il MEF con il decreto dello scorso 10 maggio, e in vista della parziale decorrenza dell'obbligo già a partire dallo scorso 1° luglio 2019 (per coloro che hanno conseguito nel 2018 un volume d'affari superiore a 400.000 euro), ha individuato le fattispecie di esonero dall'obbligo di memorizzazione elettronica e trasmissione telematica all'Agenzia delle entrate dei dati dei corrispettivi giornalieri, nel corso del mese di giugno con diverse risposte a interpelli la stessa Agenzia delle entrate, ma anche Assonime con la circolare n. 14/2019, hanno fornito ulteriori chiarimenti sul tema.

Inoltre, con una previsione contenuta nella legge di conversione del D.L. 34/2019 (c.d. Decreto Crescita), già commentata dall'Agenzia delle entrate con la circolare n. 15/E del 29 giugno 2019, è stata prevista, con riferimento ai tempi di trasmissione dei corrispettivi giornalieri a cui sono tenuti i predetti soggetti per il 2° semestre 2019, una moratoria dei termini senza applicazioni di sanzioni.

I chiarimenti dell'Agenzia delle entrate

Sono 3 le risposte che l'Agenzia delle entrate ha fornito nel corso del mese di giugno ad altrettanti interpelli sul tema della trasmissione telematica dei corrispettivi.

Con la **risposta n. 198 del 19 giugno 2019** l'Agenzia delle entrate chiarisce gli obblighi per chi effettua prestazioni di *e-commerce* indiretto. In particolare nel documento viene affermato che *“Le disposizioni in tema di invio telematico dei corrispettivi non inficiano, tuttavia, le regole generali in tema di Iva e i chiarimenti già forniti in passato (cfr. risoluzione n. 274/E del 5 novembre 2009), secondo cui se l'operazione di vendita si configura come commercio elettronico indiretto - in quanto la transazione commerciale avviene online - la stessa è assimilabile alle vendite per corrispondenza cui si applicano le disposizioni di cui all'articolo 2, lettera oo), D.P.R. 696/1996, che esonera l'operazione da qualunque obbligo di certificazione, salvo l'obbligo di emissione della fattura se richiesta dal cliente”*. Pertanto, i corrispettivi derivanti dal commercio elettronico continuano a essere esonerati dall'obbligo di invio telematico dei corrispettivi mentre devono essere annotati nel registro previsto dall'articolo 24, D.P.R. 633/1973, ferma l'istituzione, insieme allo stesso, di quello di cui al precedente articolo 23 per le fatture eventualmente emesse.

Con la **risposta n. 201 del 21 giugno 2019** l’Agenzia delle entrate fornisce indicazioni sul tema della anticipazione volontaria dei tempi di decorrenza dell’obbligo, argomento già affrontato nella precedente risposta n. 139 del 14 maggio 2019. In detto ultimo documento è stato chiarito che *“laddove il contribuente voglia (...) su base volontaria, mettere in servizio i registratori telematici prima del 1° luglio 2019, potrà conseguentemente procedere alla memorizzazione e invio dei dati dei corrispettivi giornalieri nel rispetto dell’articolo 2, comma 1, D.Lgs. 127/2015, nonché del citato provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate 28 ottobre 2016 che vi ha dato attuazione”*. Ma la precisazione più interessante riguarda le conseguenze di detta scelta. Conclude infatti l’agenzia che *“... per lo stesso soggetto passivo d’imposta, non saranno ammissibili certificazioni dei corrispettivi giornalieri effettuate in forma promiscua - ossia in parte ex articolo 2, comma 1, D.Lgs. 127/2015 e in parte tramite scontrino/ricevuta fiscale (ad esempio, in ragione dei diversi punti vendita) - né, sino al 1° luglio 2019, la memorizzazione e l’invio telematico dei dati potranno ritenersi sostitutivi degli obblighi di registrazione di cui all’articolo 24, comma 1, del decreto Iva, come espressamente previsto dallo stesso articolo 2, comma 1, D.Lgs. 127/2015”*.

Di conseguenza, nel caso di unico soggetto passivo Iva con più punti vendita, la possibilità di una sostituzione dei registratori di cassa con quelli telematici deve avvenire contestualmente per tutti i punti vendita.

Con la **risposta n. 209 del 26 giugno 2019** l’Agenzia delle entrate ribadisce quanto già affermato in precedenza con la risoluzione n. 47/E del 8 maggio 2019 a proposito del criterio con il quale determinare la misura del volume d’affari ai fini della decorrenza anticipata dell’obbligo per quanti, nell’anno 2018, hanno superato il limite dei 400.000 euro. Diversamente da quanto chiedeva il contribuente (e cioè considerare solamente le operazioni documentate a mezzo scontrino e/o ricevuta fiscale) l’Agenzia delle entrate precisa che, in sintonia con quanto afferma l’articolo 20 del Decreto Iva che definisce appunto tale grandezza, *“Per volume d’affari del contribuente s’intende l’ammontare complessivo delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi dallo stesso effettuate, registrate o soggette a registrazione con riferimento a un anno solare a norma degli articoli 23 e 24, tenendo conto delle variazioni di cui all’articolo 26 Ne deriva che tale volume è quello complessivo del soggetto passivo d’imposta e non quello relativo a una o più tra le varie attività svolte dallo stesso (come potrebbe avvenire, in ipotesi, per coloro che svolgono sia attività ex articolo 22 del Decreto Iva, sia altre attività soggette a fatturazione)”*. Viene nella sostanza ribadito il consolidato principio della “unicità” del volume d’affari.

Tuttavia nella recente risposta a interpello n. 159/2019 l’Agenzia delle entrate ha affrontato i seguenti **casi relativi all’addebito al dipendente da parte del datore di lavoro (anche tramite trattenuta nel cedolino) di quota parte del costo sostenuto per la mensa aziendale** (disciplina di esonero ripescata dall’articolo 2 del D.M. 10 maggio 2019) o del servizio di trasporto organizzato in appalto, riconoscendo l’esonero secondo le nuove disposizioni sulla marginalità e quindi esclusivamente fino al 31 dicembre 2019.

Quindi ad esempio nel caso di impresa manifatturiera con volume d’affari 2018 pari a 10.000.000 euro e corrispettivi per la cessione dei propri beni nello spaccio aziendale pari a 70.000 euro.

Per il contribuente in questione le vendite nello spaccio aziendale sono marginali (meno dell’uno per cento del volume d’affari) e pertanto, anche se il contribuente ha avuto un volume d’affari superiore a 400.000 euro, non è obbligato ad adottare il nuovo RT fin dal 1° luglio 2019; fino a fine 2019 è pertanto possibile continuare con la tradizionale certificazione (RF o SC).

La novità del Decreto Crescita convertito

Con l’articolo 12-*quinquies* del D.L. 34/2019 (c.d. Decreto Crescita), introdotto in sede di conversione in legge del provvedimento, vengono apportate modifiche all’articolo 2, D.Lgs.

127/2015 in tema di trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi. In particolare viene sostituito il comma 6-ter (la precedente versione di tale comma prevedeva l'emanazione di un D.M. che per le operazioni effettuate in determinate zone con scarsa o assente connettività *internet* permettesse di continuare a fare ricorso a scontrini e ricevute fiscali) ora prevede quanto segue:

- i dati relativi ai corrispettivi giornalieri sono trasmessi telematicamente all'Agenzia delle entrate entro 12 giorni dall'effettuazione dell'operazione (determinata secondo le regole generali previste dall'articolo 6 del Decreto Iva);
- restano fermi gli obblighi di memorizzazione giornaliera dei dati relativi ai corrispettivi nonché i termini di effettuazione delle liquidazioni periodiche dell'imposta sul valore aggiunto ai sensi dell'articolo 1, comma 1, D.P.R. 100/1998;
- nei primi 6 mesi di vigenza dell'obbligo, e quindi per il periodo 1° luglio – 31 dicembre 2019 per coloro che hanno conseguito nel 2018 un volume di affari superiore a 400.000 euro e per il periodo 1° gennaio – 30 giugno 2020 per tutti gli altri soggetti, le sanzioni previste dal comma 6 (sono quelle dettate dall'articolo 6, comma 3 e articolo 12, comma 2, D.Lgs. 471/1997 per le violazioni in tema di scontrino e ricevuta fiscale) non si applicano in caso di trasmissione telematica dei dati relativi ai corrispettivi giornalieri entro il mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione, fermi restando i termini di liquidazione dell'imposta sul valore aggiunto.

Con la recente **circolare n. 15/E del 29 giugno** scorso l'Agenzia delle entrate è intervenuta sulle recenti modifiche affermando che per quanti *“non abbiamo ancora la disponibilità di un registratore telematico ... gli stessi potranno adempiere temporaneamente all'obbligo di memorizzazione giornaliera dei corrispettivi mediante i registratori di cassa già in uso ovvero tramite ricevute fiscali”* e che *“a tal fine, saranno individuate modalità telematiche con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate di prossima emanazione”*.

L'AGENZIA “UFFICIALIZZA” I CHIARIMENTI IN TEMA DI FATTURA ELETTRONICA

Con la **circolare n. 14/E del 17 giugno 2019** l'Agenzia delle entrate è intervenuta di recente per fornire ulteriori chiarimenti in tema di fatturazione elettronica, alla luce dei diversi ritocchi normativi che tra la fine del 2018 e i primi mesi del 2019 hanno impattato su detta disciplina.

In particolare, il citato documento di prassi “ufficializza” molte delle posizioni interpretative assunte con le *faq* rese disponibili sul sito della stessa Agenzia delle entrate o anticipate da diverse risposte a interpellanti, lasciando pur tuttavia ancora aperte alcune questioni tra le quali si richiamano il corretto trattamento riguardante le operazioni soggette a inversione contabile (o *reverse charge*) e il corretto ambito di esonero riguardante le spese sanitarie.

Operazioni in *reverse charge*

Relativamente al primo tema non appare soddisfacente la risposta fornita dall'Agenzia delle entrate con la citata circolare n. 14/E/2019 secondo la quale, richiamando la risposta al quesito 3.1 della precedente circolare n. 13/E/2018, viene affermato che:

“nell'ipotesi di reverse charge interno, e comunque in tutte quelle in cui vi è una fattura elettronica veicolata tramite SdI, a fronte dell'immodificabilità della stessa, il cessionario/committente può – senza procedere alla sua materializzazione analogica e dopo aver predisposto un altro documento, da allegare al file della fattura in questione, contenente sia i dati necessari per l'integrazione sia gli

estremi della fattura stessa – inviare tale documento allo Sdl, come indicato nel paragrafo 6.4, così da ridurre gli oneri di consultazione e conservazione”.

Interpretando ulteriormente il recente passaggio dell'Amministrazione finanziaria si deve ritenere che gli obblighi di legge si intendono comunque adempiuti:

- annotando la fattura di acquisto sia nel registro acquisti sia nel registro vendite;
- integrando la fattura di acquisto con i dati necessari;

e che l'integrazione della fattura di acquisto possa avvenire, in alternativa:

- materializzando la fattura elettronica di acquisto e indicando manualmente sopra di essa i dati necessari all'integrazione;
- producendo un documento contenente sia i dati necessari per l'integrazione sia gli estremi della fattura stessa. Tale documento può essere prodotto sia in modalità analogica, sia in modalità elettronica ed eventualmente trasmesso a Sdl.

La conservazione digitale del documento non è obbligatoria, tranne nel caso in cui il documento venga prodotto solo in forma elettronica.

È pertanto auspicabile che sul punto l'Agenzia ritorni per confermare detta soluzione, che certamente viene incontro alle esigenze degli operatori senza comportare alcun pregiudizio alle esigenze erariali.

Divieto per le spese sanitarie

Al tema del divieto di emettere fatture in formato elettronico per le spese sanitarie (prescrizione invocata, lo si ricorda, da un documento del garante della *privacy*) la recente circolare n. 14/E/2019 ha dedicato l'intero paragrafo 2 nel quale vengono ripresi moltissimi dei chiarimenti già forniti in occasione di talune risposte a interpelli dei contribuenti e delle *faq* pubblicato sul sito dell'Agenzia delle entrate.

Tuttavia, ciò che non è ancora stato spiegato è se in relazione al predetto divieto di fatturazione elettronica e quindi di obbligo di fatturazione cartacea, sussista o meno un collegamento con le prestazioni sanitarie esenti che conferiscono il diritto alla detrazione ai fini reddituali oppure se la nozione di prestazioni sanitarie effettuate nei confronti delle persone fisiche recata dalla norma sia da intendersi in senso più ampio. Si evidenzia, infatti, che non tutte le prestazioni svolte in ambito "sanitario" godono dell'esenzione in quanto, certamente per le ipotesi definite dall'articolo 10 punto n 18 del D.P.R. 633/1972, tale trattamento è limitato alle prestazioni sanitarie il cui scopo principale è quello di tutelare, mantenere o ristabilire la salute delle persone e ha carattere oggettivo, essendo correlata alla natura sanitaria delle prestazioni sanitarie. Al contrario, vi sono anche prestazioni, comunque gestite nell'ambito "sanitario", che vanno gestite in regime di imponibilità ai fini Iva quali ad esempio, le prestazioni per corsi di formazione, i certificati legali fatti alle assicurazioni, le prestazioni non rivolte alla persona, come quelle rese da medici veterinari, le consulenze medico-legali riguardanti lo stato di salute delle persone finalizzate al riconoscimento di una pensione di invalidità o di guerra, le prestazioni di medici legali come consulenti tecnici quando devono quantificare il danno nelle controversie legali, o per quantificare premi assicurativi, le prestazioni rese da chiropratici.

Con riferimento alle prestazioni rese dai medici veterinari si segnala che di recente, con la **risposta n. 15 del 30 aprile 2019** fornita in occasione di una consulenza giuridica, l'Agenzia delle entrate ha precisato che al divieto di fatturazione elettronica *"non sfuggono le prestazioni rese dai medici veterinari che, laddove costituiscono oggetto di invio al sistema tessera sanitaria, non possono essere documentate con fattura elettronica tramite Sdl"*.

Su tali questioni, quindi, pur facendo tesoro delle molte indicazioni fornite, si attendono ulteriori chiarimenti ufficiali.

Tutto ciò premesso, riportiamo di seguito in forma di rappresentazione schematica, i principali chiarimenti ritenuti di maggiore interesse forniti con il recente documento di prassi.

I chiarimenti della circolare n. 14/E/2019

Argomento	Chiarimento
Eccezioni all'obbligo di fatturazione elettronica (regola generale)	L'obbligo di emettere fattura, qualora prima non sussistente, non è venuto a esistenza per effetto dell'obbligo di fatturazione elettronica in vigore dal 1° gennaio 2019. Rimangono pertanto in vigore tutti gli esoneri e le modalità alternative di certificazione previste dalla normativa Iva
Eccezioni oggettive	<ul style="list-style-type: none"> - rapporti tra gli esercenti la professione sanitaria e gli enti per prestazioni medico-sanitarie generiche e specialistiche (articolo 2, D.M. 31 ottobre 1974); - commercio di quotidiani, periodici e libri di cui all'articolo 74, comma 1, lettera c), del decreto Iva (articolo 1, comma 5, D.M. 9 aprile 1993)
Rapporti tra associazioni in regime forfettario 398	Nel caso di operazioni da documentare con fattura nei confronti di un altro soggetto che abbia parimenti esercitato l'opzione per il regime 398 l'emissione della fattura elettronica via SdI rimane necessariamente in capo al cedente/prestatore che vi può provvedere direttamente oppure avvalendosi di un terzo
Nuova lettera g-bis), articolo 21, D.P.R. 633/1972	Le fatture emesse dal 1° luglio 2019 devono indicare anche la data in cui è effettuata la cessione di beni o la prestazione di servizi ovvero data in cui è corrisposto in tutto o in parte il corrispettivo, sempreché tale data sia diversa dalla data di emissione della fattura
Data effettuazione dell'operazione e data di emissione/trasmissione della fattura	Nella fattura elettronica la "data" del documento dovrà sempre essere valorizzata con la data dell'operazione (effettuazione) anche se la trasmissione del <i>file</i> della fattura elettronica al Sistema di Interscambio avviene nei successivi giorni concessi dal Legislatore (12 secondo quanto prevista dalla conversione del Decreto Crescita)
Fatture elettroniche differite	Nelle cessioni di beni la cui consegna o spedizione risulta dal documento commerciale individuato nell'articolo 2, comma 5 ultimo periodo del D.Lgs. 127/2015, ovvero da un documento di trasporto (DDT) o altro idoneo a identificare i soggetti tra i quali è effettuata l'operazione, è possibile indicare una sola data, ossia, per le fatture elettroniche via SdI, quella dell'ultima operazione
Annotazione fatture emesse	Nel caso di fattura emessa/trasmessa successivamente alla data di effettuazione dell'operazione, nel caso di altre fatture immediate emesse nelle more, resta la piena libertà dei contribuenti su come ottemperare all'obbligo di annotazione (utilizzando, ad esempio, una specifica codifica che consenta l'imputazione corretta dell'imposta nel periodo di riferimento, i registri sezionali o altro metodo ritenuto idoneo)
Registrazione degli acquisti	Fermo restando che il venir meno dell'obbligo di numerazione progressiva lascia impregiudicata la possibilità, ove ciò risulti

	utile all'organizzazione imprenditoriale, di continuare a numerare i documenti relativi agli acquisti effettuati, viene ricordato che la norma modificativa non ha soppresso, né modificato, l'ulteriore obbligo dettato dall'articolo 25 del decreto Iva, ossia di annotare in un apposito registro le fatture relative a tali acquisti e di attribuire un ordine progressivo alle registrazioni
Esonero tenuta registri Iva acquisti e vendite – soggetti in contabilità semplificata	<ul style="list-style-type: none"> - i soggetti in contabilità semplificata dovranno comunque annotare cronologicamente negli appositi registri i ricavi e le spese sostenute - i soggetti in contabilità semplificata che hanno optato per il metodo della "registrazione" (comma 5, articolo 18, D.P.R. 600/1973) devono mantenere i registri Iva acquisti e vendite
Temporanea riduzione sanzioni per ritardata emissione/ trasmissione	Rimangono comunque interamente applicabili le sanzioni relative all'omesso versamento dell'Iva da parte del cedente o all'utilizzo di crediti non spettanti, nonché le sanzioni dettate dall'articolo 9, D.Lgs .471/1997 in tema di corretta tenuta e conservazione di scritture contabili, documenti e registri previsti dalla legge
Esterometro	Viene confermato l'esonero per coloro che rientrano nel "regime di vantaggio" e quelli che applicano il regime forfettario
Liquidazione imposta di bollo da parte dell'Agenzia delle entrate	Si precisa che tale servizio rappresenta un'agevolazione legata alle sole fatture elettroniche emesse via SdI, senza presunzione o vincolo di eshaustività, risultando i contribuenti coinvolti tenuti alla verifica degli importi proposti, nonché alle integrazioni che si rendessero necessarie
Conservazione/consultazione fatture elettroniche	<ul style="list-style-type: none"> - per chi ha aderito al servizio di consultazione delle fatture elettroniche sul sito <i>web</i> dell'agenzia saranno rese disponibili, sino alla fine del 2° anno successivo alla ricezione da parte del SdI, i <i>file</i> delle fatture elettroniche emesse e ricevute; - per chi non ha aderito saranno disponibili i soli dati fattura fino al termine dell'8° anno successivo alla presentazione della dichiarazione di riferimento

LA PROROGA DEI VERSAMENTI PER I SOGGETTI TITOLARI DI PARTITA IVA

Con la definitiva conversione in legge del Decreto Crescita (D.L. 34/2019 convertito in L.58/2019), ha preso ufficialità la proroga dei versamenti per i soggetti che applicano gli ISA (articolo 12-*quinquies*, D.L. 34/2019); è venuta meno, dunque, la possibilità del rinvio dei versamenti al 22 luglio, con una proroga ampia al 30 settembre 2019.

Vi sono ancora dei punti da chiarire, in merito ai quali segnaliamo alcuni spunti.

Il tenore letterale della proroga

Letteralmente si prevede che, per i soggetti che esercitano attività economiche per le quali sono stati approvati gli indici sintetici di affidabilità fiscale e che dichiarano ricavi o compensi di

ammontare non superiore al limite stabilito (a oggi, 5.164.569 euro), i termini dei versamenti risultanti dalle dichiarazioni dei redditi, da quelle in materia di Irap, nonché dell'Iva, che scadono dal 30 giugno al 30 settembre 2019, sono prorogati al 30 settembre 2019.

Tale slittamento riguarda non solo i titolari di partita Iva, bensì anche i soggetti che partecipano a società, associazioni e imprese ai sensi degli articoli 5, 115 e 116 del Tuir, aventi i requisiti indicati.

I soggetti interessati

In fase di prima analisi era sorto un dubbio in merito alla applicabilità dello slittamento anche ai soggetti minimi e forfettari che, di fatto, erano esclusi dall'applicazione degli ISA; infatti, se il ritardo era imputabile a tale strumento, si poteva argomentare che la proroga non spettasse per chi non lo doveva applicare.

Ma la norma, che sopra abbiamo riportato, non è scritta così, e la conferma è giunta con la **risoluzione 28 giugno 2019 n. 64**, dove è stato precisato che le disposizioni normative individuano – come soggetti beneficiari – coloro che svolgono le attività economiche per le quali, se esercitate in forma di impresa o di lavoro autonomo, risultano approvati gli Isa in argomento.

Quindi, conferma l'Agenzia delle entrate, la proroga al 30 settembre 2019 si riferisce a tutti i contribuenti che, contestualmente:

- esercitano, in forma di impresa o di lavoro autonomo, tali attività prescindendo dal fatto che gli stessi applichino o meno gli Isa;
- dichiarano ricavi o compensi di ammontare non superiore al limite stabilito, per ciascun Isa, dal relativo decreto ministeriale di approvazione.

La proroga e il versamento in unica soluzione

Chi si avvale della proroga e versa in unica soluzione non ha alcun problema.

Infatti, anziché pagare alle scadenze del 1° luglio o del 31 luglio, provvederà al versamento del modello F24 alla data del 30 settembre.

È chiaro che, per tale ipotesi è legittimo ritenere che:

- nessun interesse aggiuntivo vada applicato;
- nessuna maggiorazione dello 0,4% vada applicata, in quanto risulta del tutto inutile.

Risulta anche possibile ipotizzare che il contribuente possa “frazionare” il versamento complessivo in più modelli F24 (sui quali si indicherà, nel campo rate, sempre il valore 01-01); ovviamente, però, il versamento si dovrà concludere entro e non oltre il 30 settembre.

La proroga e il versamento rateale

Qualche complicazione insorge in capo a chi decide di effettuare il versamento rateale, in quanto il tenore letterale della norma mal si concilia con le usuali abitudini.

Al riguardo, sembra possibile individuare due differenti tesi:

- 1) le rate in cui si divide il versamento sono quelle “usuali”, con la semplice avvertenza che tutte quelle scadenti entro il 30-09 verranno versate tutte entro tale data. In tale caso, si potrebbe anche distinguere, per individuare il numero massimo di rate, anche il momento da cui decorrono i versamenti, quindi 1° luglio, ovvero 31 luglio. Chi sposasse tale tesi avrà un ulteriore problema, vale a dire comprendere se applicare – o meno – gli interessi usuali di dilazione e l'eventuale maggiorazione per chi intendesse idealmente far partire il versamento dal 31 luglio. Nelle tabelle che seguono, si dà rappresentazione pratica del concetto, con l'avvertenza che si è

lasciata prudenzialmente esposta la colonna degli interessi (anche per le rate scadenti prima del 30 settembre), pur mancando certezza del fatto che siano realmente dovuti

Rata	Data	Interessi (da verificare)	Scadenza
1	1° luglio		30 settembre
2	16 luglio	0,17	30 settembre
3	20 agosto	0,5	30 settembre
4	16 settembre	0,83	30- settembre
5	16 ottobre	1,16	//
6	18 novembre	1,49	//

Nel caso in cui si scegliessero 5 rate, il piano sarebbe costruito come segue:

Rata	Data	Interessi	Scadenza
//	//	//	//
1	31 luglio	//	30 settembre
2	20 agosto	0,18	30 settembre
3	16 settembre	0,51	30 settembre
4	16-ott	0,84	//
5	18 novembre	1,17	//

2) il versamento dell'intero importo dovuto ha come prima scadenza quella del 30 settembre 2019, con la conseguenza che si potrà scegliere un piano a 3 rate (30 settembre; 16 ottobre; 18 novembre), oppure a 2 rate (30 settembre; 16 ottobre). Sulle rate successive alla prima si renderanno applicabili gli interessi di dilazione. Chi volesse aderire a tale chiave di lettura, inoltre, potrebbe anche argomentare sull'applicazione di un ulteriore differimento di 30 giorni con applicazione della maggiorazione dello 0,4%. Tale seconda tesi risulterebbe più "aggressiva" e, ad onor del vero, non del tutto coordinata con il tenore letterale della norma.

Solo un chiarimento ufficiale dell'Agenzia delle entrate potrà dissipare i dubbi al riguardo.

I contributi Inps dei soci lavoratori di Srl artigiane e commerciali

I soci lavoratori delle Srl artigiane e commerciali potrebbero essere interessati dal differimento in relazione ai contributi Inps gravanti sulla quota di imponibile della Srl partecipata. Anche per loro spetta il differimento, oppure no?

Il problema, si ritiene, è già stato risolto nel passato con la risoluzione n. 173/E/2007, documento nel quale l'amministrazione aveva affermato che:

- la proroga si applicava anche al socio;
- la proroga interessa solo i contributi Inps da quadro RR, mentre non copre l'eventuale Irpef dovuta dal soggetto per il possesso di redditi propri.

Di fatto, si potrebbe avere un contribuente che versa le somme a debito emergenti dalla dichiarazione a due scadenze differenziate, distinguendo i tributi dai contributi.

Lo studio rimane a disposizione per eventuali ulteriori chiarimenti e provvederà a fornire gli aggiornamenti del caso non appena l’Agenzia delle entrate avrà chiarito la correttezza dell’interpretazione sopra fornita.

NUOVI LIMITI PER L’OBBLIGO DI NOMINA DELL’ORGANO DI CONTROLLO DELLE SOCIETÀ A RESPONSABILITÀ LIMITATA

L’articolo 2-*bis*, D.L. 32/2019 (cosiddetto “sblocca cantieri”), convertito con modificazioni dalla L. 55/2019, è intervenuto sulla disciplina degli organi di controllo della società, attenuando la forte riduzione dei parametri dimensionali che era stata in precedenza disposta dal D.Lgs. 14/2019.

I nuovi limiti per la nomina dell’organo di controllo

Il D.Lgs. 14/2019 era intervenuto a modificare le disposizioni che regolamentano la disciplina concorsuale, con decorrenza dal 15 agosto 2020.

Per alcune previsioni è stata però introdotta una efficacia anticipata fissata allo scorso 16 marzo 2019. Tra queste va segnalata la modifica dell’articolo 2477, cod. civ., operata dall’articolo 379, D.Lgs. 14/2019.

La nomina dell’organo di controllo o del revisore è obbligatoria se la società è tenuta alla redazione del bilancio consolidato ovvero controlla una società obbligata alla revisione legale dei conti; tale nomina è altresì obbligatoria quando dovessero essere superati determinati parametri dimensionali.

Con riferimento proprio ai parametri dimensionali, in precedenza l’obbligo di nomina si innescava al superamento dei limiti previsti dall’articolo 2435-*bis* (quelli che comportano l’obbligo di redazione del bilancio in forma ordinaria), oggi invece nell’articolo 2477 sono stabilite regole specifiche.

Il D.L. 14/2019 aveva introdotto parametri oltremodo ridotti: tali limiti erano stati portati a 2 milioni per attivo e ricavi; il terzo parametro riguarda i dipendenti mediamente impiegati nell’attività, il cui limite era posto pari a 10.

Il D.L. 32/2019 interviene raddoppiando tali limiti: 4 milioni tanto per i ricavi, quanto per l’attivo patrimoniale, mentre il numero dei dipendenti è stato posto pari a 20.

	Vecchio limite	Nuovo limite (aggiornato D.L. 32/2019)
Attivo	4.400.000 euro	4.000.000 euro
Ricavi	8.800.000 euro	4.000.000 euro
n. medio dipendenti impiegati	50	20
Regola di “innesco”	2 su 3 per 2 anni consecutivi	1 su 3 per 2 anni consecutivi

La nomina dell’organo di controllo o del revisore si innesca a seguito del superamento anche solo di uno di questi limiti: tale regola, introdotta dal D.L. 14/2019, non è stata modificata dal D.L. 32/2019. Resta, altresì, inalterato l’articolo 2477, comma 3, cod. civ., secondo il quale l’obbligo di nomina in questione cessa quando, per tre esercizi consecutivi, non è superato alcuno dei predetti limiti.

Non sono stati modificati i riferimenti temporali: con riferimento alle società aventi l’esercizio coincidente con l’anno solare, in sede di prima applicazione delle nuove disposizioni, per la verifica del superamento delle soglie si dovrà avere riguardo agli esercizi 2017 e 2018.

Quindi, a seguito dell'approvazione del bilancio 2018 (avvenuta nella generalità dei casi alla fine dello scorso mese di aprile), potrebbe essersi verificato l'obbligo di nomina dell'organo di controllo; al riguardo va rammentato che in sede di prima applicazione, il comma 3 dell'articolo 379, D.L. 14/2019 ha previsto 9 mesi a favore delle società per adeguarsi alle nuove previsioni dell'articolo 2477, cod. civ..

Pertanto, entro il prossimo 16 dicembre 2019 le società dovranno verificare la necessità di una eventuale nomina dell'organo di controllo o del revisore.

I CREDITI PRESCRITTI SONO DEDUCIBILI SOLO SE IL CREDITORE NON RESTA INATTIVO

In caso di inattività nella riscossione del credito, la perdita che ne deriva per l'impresa creditrice non sarebbe deducibile, in quanto tale atteggiamento sarebbe ascrivibile a una sorta di liberalità in favore del debitore: questa la posizione dell'Agenzia delle entrate espressa nella risposta a interpello n. 197/2019.

La perdita su crediti e le presunzioni

Ai fini fiscali, la deducibilità delle perdite su crediti nell'ambito del reddito d'impresa è regolamentata dall'articolo 101, comma 5, Tuir, che limita il diritto alla deduzione delle perdite alla verifica degli *"elementi certi e precisi"*.

Con riferimento a tale ultima previsione, onde ridurre l'alea dell'individuazione dei presupposti per la deduzione, sono poste alcune situazioni ove tali elementi certi precisi si presumono esistenti:

- una prima riguarda i crediti vantati verso debitori assoggettati a procedure concorsuali, o nei confronti di imprese che hanno concluso accordi di ristrutturazione dei debiti omologati a norma dell'articolo 182-bis o piani attestati ex articolo 67, comma 3, L.F.;
- una seconda è prevista per i crediti di "modesto" importo, per i quali una volta decorso il termine di sei mesi rispetto alla scadenza di pagamento si presumono esistenti gli elementi certi e precisi per la deduzione della relativa perdita. A tal fine, l'articolo 101, comma 5, Tuir considera di modesta entità i crediti di importo non superiore a 2.500 euro (ovvero 5.000 per le grandi imprese, intendendosi per tali quelle con un volume d'affari o ricavi non inferiori a 100 milioni di euro);
- una terza ipotesi riguarda i crediti prescritti. In relazione a tale ipotesi la norma letteralmente recita: *"Gli elementi certi e precisi sussistono inoltre quando il diritto alla riscossione del credito è prescritto"*.

Il credito prescritto

In tema di prescrizione dei crediti occorre ricordare che:

- la prescrizione è un istituto previsto dall'articolo 2934, cod. civ. secondo il quale *"ogni diritto si estingue per prescrizione, quando il titolare non lo esercita per il tempo determinato dalla legge"*;
- il successivo articolo 2943, cod. civ. afferma che *"la prescrizione è interrotta dalla notificazione dell'atto con il quale si inizia un giudizio (...) dalla domanda proposta nel corso di un giudizio (...) La prescrizione è inoltre interrotta da ogni altro atto che valga a costituire in mora il debitore"*.

Questa ultima previsione è stata oggetto di analisi da parte dell'Amministrazione finanziaria con la recente risposta a interpello n. 197/2019.

Senza ripercorrere il complesso caso che ha portato all'istanza di interpello, risulta di interesse la motivazione che ha portato l'Agenzia delle entrate a respingere il diritto alla deduzione dei crediti

prescritti. In particolare, viene affermato che il diritto alla deduzione della perdita su crediti sarebbe subordinato alla verifica di una eventuale inattività del creditore.

Tale posizione viene assunta richiamando un passaggio contenuto nella circolare n. 26/E/2013, il documento di prassi di riferimento in tema di perdite su crediti, pubblicato a seguito della modifica apportata all'articolo 101, comma 5, Tuir a opera del D.L. 82/2012. Il citato documento di prassi chiarisce infatti che: *"(...) resta salvo il potere dell'Amministrazione di contestare che l'inattività del creditore abbia corrisposto ad una effettiva volontà liberale"*.

Tale passaggio era stato peraltro richiamato nella successiva circolare n. 10/E/2014.

Nella risposta a interpello n. 197/2019 in commento, l'Agenzia delle entrate conferma la posizione in precedenza espressa, negando la deducibilità di alcune perdite su crediti a causa del comportamento di inattività dell'istante nella riscossione dei crediti scaduti, comportamento che corrisponderebbe a una sua volontà liberale.

La giustificazione resa dall'Agenzia delle entrate a tale posizione risiede nel fatto che *"la società istante, pur effettuando numerosi incontri e solleciti per l'incasso dei crediti insoluti, non ha posto in essere atti o comportamenti interruttivi della prescrizione, adducendo come motivazione la circostanza di privilegiare il mantenimento dei rapporti commerciali basati su una "gestione informale" direttamente da parte del sig. (...), in considerazione delle prassi di mercato in (...), Paese nel quale si attribuisce valore a un approccio fiduciario."*

Lo Studio rimane, come sempre, a disposizione per eventuali ulteriori chiarimenti.

Cordiali saluti.

Studio Commercialisti Associati