

## Informativa n° 1 – 11 gennaio 2019

### Indice

<b>1- PRINCIPALI NEWS DI GENNAIO .....</b>	<b>3</b>
FATTURA ELETTRONICA: PUBBLICATA UNA SERIE DI NUOVE DOMANDE FREQUENTI.....	3
FATTURA ELETTRONICA: NUOVE MODALITÀ PER ASSolvere L'IMPOSTA DI BOLLO .....	3
LETTERE DALL'AGENZIA DELLE ENTRATE: ANOMALIE RISCONTRATE RELATIVE AL PERIODO DI IMPOSTA 2017 .....	3
RENDITE E USUFRUTTO: RIDETERMINATI MOLTIPLICATORI E COEFFICIENTI PER CALCOLARE I VALORI.....	3
ABOLIZIONE DEL SISTEMA DI CONTROLLO DELLA TRACCIABILITÀ DEI RIFIUTI.....	4
<b>2- REGOLE PER IL CORRETTO UTILIZZO IN COMPENSAZIONE “ORIZZONTALE” DEI CREDITI FISCALI .....</b>	<b>5</b>
LE REGOLE PER I CREDITI IVA.....	5
LE REGOLE PER GLI ALTRI CREDITI.....	6
LIMITE MASSIMO ALLA COMPENSAZIONE.....	7
<b>3- MODIFICATA LA MISURA DEL TASSO LEGALE.....</b>	<b>8</b>
RAVVEDIMENTO OPEROSO.....	8
RATEIZZAZIONE DELLE SOMME DOVUTE IN SEGUITO AD ADESIONE A ISTITUTI DEFLATTIVI DEL CONTENZIOSO .....	8
MISURA DEGLI INTERESSI NON COMPUTATI PER ISCRITTO .....	9
ADEGUAMENTO DEI COEFFICIENTI DELL'USUFRUTTO E DELLE RENDITE AI FINI DELLE IMPOSTE INDIRETTE .....	9
OMESSO O RITARDATO VERSAMENTO DI CONTRIBUTI PREVIDENZIALI E ASSISTENZIALI	9
RATEIZZAZIONE DELL'IMPOSTA SOSTITUTIVA DOVUTA PER LA RIVALUTAZIONE DELLE PARTECIPAZIONI NON QUOTATE E DEI TERRENI.....	9
<b>4- VERIFICHE CONTABILI DI INIZIO PERIODO DI IMPOSTA .....</b>	<b>10</b>
IL RISPETTO DEI LIMITI PER LA TENUTA DELLA CONTABILITÀ SEMPLIFICATA .....	10
IL RISPETTO DEI LIMITI PER L'EFFETTUAZIONE DELLE LIQUIDAZIONI IVA TRIMESTRALI	11
LA DETERMINAZIONE DEL <i>PRO-RATA</i> DEFINITIVO PER L'ANNO 2018.....	11
<b>5- UTILIZZO DELLE RITENUTE DA PARTE DI STUDI ASSOCIATI E SOCIETÀ .....</b>	<b>12</b>
L'ESPLICITO ASSENSO.....	12
RITENUTE DELLE SOCIETÀ DI CAPITALI .....	13
COMPILAZIONE DEL MODELLO F24.....	13

VISTO DI CONFORMITÀ .....	14
<b>6- INCREMENTO DI ALIQUOTA PER LA CONTRIBUZIONE ENASARCO 2019.....</b>	<b>15</b>
LE ALIQUOTE DELLA CONTRIBUZIONE PER AGENTI OPERANTI IN FORMA DI IMPRESA INDIVIDUALE O SOCIETÀ DI PERSONE.....	15
LE ALIQUOTE DELLA CONTRIBUZIONE PER AGENTI OPERANTI IN FORMA DI SOCIETÀ DI CAPITALI.....	16
TERMINI DI VERSAMENTO .....	16
<b>7- LE NUOVE TABELLE ACI PER IL 2019 .....</b>	<b>17</b>
<i>FRINGE BENEFIT</i> E USO PROMISCUO AI DIPENDENTI .....	17
<b>8- DICHIARAZIONE TARDIVA DEI REDDITI PER IL PERIODO D’IMPOSTA 2017 .....</b>	<b>19</b>
<b>9- ATTO DI CESSIONE DEL CREDITO CORRISPONDENTE ALLA DETRAZIONE ENERGETICA/ANTISISMICA SENZA VINCOLI DI FORMA .....</b>	<b>20</b>
MANCA IL DECRETO ATTUATIVO PER LE SINGOLE UNITÀ IMMOBILIARI.....	20
LE MODALITÀ DA SEGUIRE PER LA CORRETTA CESSIONE DEL CREDITO .....	20
TEMPI LUNGI PER IL RECUPERO DEL CREDITO .....	20
<b>10- LA GESTIONE DELL’INVIO DELLE LETTERE DI INTENTO DA PARTE DEGLI ESPORTATORI ABITUALI .....</b>	<b>21</b>
LA PROCEDURA.....	21
MODALITÀ “LIBERE” PER LE RETTIFICHE IN DIMINUZIONE .....	21
LE SANZIONI .....	22
<b>11- SEPARAZIONE DELLE ATTIVITÀ AI FINI IVA.....</b>	<b>23</b>
LA SEPARAZIONE OBBLIGATORIA PER LEGGE.....	23
LA SEPARAZIONE FACOLTATIVA.....	24
LE MODALITÀ DI ESERCIZIO DELL’OPZIONE .....	25
PASSAGGI INTERNI, DETRAZIONE E ADEMPIMENTI.....	26

## 1- PRINCIPALI NEWS DI GENNAIO

### FATTURA ELETTRONICA: PUBBLICATA UNA SERIE DI NUOVE DOMANDE FREQUENTI

L'Agenzia delle entrate ha pubblicato nuove FAQ, ulteriori rispetto a quelle pubblicate il 27 novembre 2018, disponibili al link

<https://www.agenziaentrate.gov.it/wps/content/Nsilib/Nsi/Schede/Comunicazioni/Fatture+e+corrispettivi/FAQ+fe/Risposte+alle+domande+piu+frequenti+tutte/?page=schedecomunicazioni>

### FATTURA ELETTRONICA: NUOVE MODALITÀ PER ASSOLVERE L'IMPOSTA DI BOLLO

Con l'entrata in vigore dal 1° gennaio 2019 della fatturazione elettronica obbligatoria, cambiano le modalità di pagamento delle relative imposte di bollo per quanti vi siano assoggettati.

Il decreto firmato il 28 dicembre 2018 dal Ministro dell'economia e delle finanze, Giovanni Tria, per facilitare l'adempimento da parte del contribuente, prevede che al termine di ogni trimestre sia l'Agenzia delle entrate a rendere noto l'ammontare dovuto sulla base dei dati presenti nelle fatture elettroniche inviate attraverso il Sistema di Interscambio. Grazie a quei dati, l'Agenzia delle entrate metterà a disposizione sul proprio sito un servizio che consenta agli interessati di pagare l'imposta di bollo con addebito su conto corrente bancario o postale oppure utilizzando il modello F24 predisposto dall'Agenzia delle entrate stessa. Le disposizioni del decreto si applicheranno alle fatture elettroniche emesse dal 1° gennaio 2019.

### LETTERE DALL'AGENZIA DELLE ENTRATE: ANOMALIE RISCONTRATE RELATIVE AL PERIODO DI IMPOSTA 2017

L'Agenzia delle entrate sta inviando ai contribuenti tramite pec i risultati dei controlli tra il **volume di affari** dichiarato per il periodo di imposta 2017 e l'importo risultante dalle operazioni trasmesse dai propri clienti tramite **lo spesometro** per la stessa annualità. Gli elementi e le informazioni forniscono al contribuente dati utili al fine di porre rimedio agli eventuali errori o omissioni, mediante l'istituto del ravvedimento operoso di cui all'articolo 13, D.Lgs. 472/1997. Tale comportamento potrà essere posto in essere a prescindere dalla circostanza che la violazione sia già stata constatata ovvero che siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di controllo, di cui i soggetti interessati abbiano avuto formale conoscenza, salvo la notifica di un atto di liquidazione, di irrogazione delle sanzioni o, in generale, di accertamento.

### RENDITE E USUFRUTTO: RIDETERMINATI MOLTIPLICATORI E COEFFICIENTI PER CALCOLARE I VALORI

In conseguenza della variazione del saggio di interesse legale allo 0,8% con decorrenza dal 1° gennaio 2019 sono stati rideterminati i moltiplicatori e i coefficienti per calcolare il valore delle rendite e dell'usufrutto ai fini delle disposizioni in materia di imposte di registro e sulle successioni e donazioni. I nuovi valori si applicano agli atti pubblici formati, agli atti giudiziari pubblicati o emanati, alle scritture private autenticate e a quelle non autenticate presentate per la registrazione, alle successioni aperte e alle donazioni fatte a partire dal 1° gennaio 2019.

## ABOLIZIONE DEL SISTEMA DI CONTROLLO DELLA TRACCIABILITÀ DEI RIFIUTI

Il SISTRI era stato istituito per permettere l'informaticizzazione della tracciabilità dei rifiuti speciali: il “decreto semplificazioni” ha abolito tale sistema con decorrenza dal 1° gennaio 2019. Continuano a trovare applicazione gli adempimenti relativi alla gestione dei rifiuti previsti dal D.Lgs. 152/2006: presentazione del modello unico di dichiarazione ambientale (MUD), tenuta del registro di carico/scarico, utilizzo dei formulari di trasporto anche in formato digitale.

## 2- REGOLE PER IL CORRETTO UTILIZZO IN COMPENSAZIONE “ORIZZONTALE” DEI CREDITI FISCALI

Dal 1° gennaio sono utilizzabili i crediti fiscali che scaturiscono dalle dichiarazioni relative all’anno precedente. Le compensazioni “orizzontali” (ossia tra tributi diversi) sono però soggette a numerose limitazioni: i vincoli maggiori riguardano i crediti Iva, ma sono state introdotte limitazioni riguardanti anche le altre imposte, senza poi dimenticare il blocco che interessa i soggetti che presentano debiti erariali iscritti a ruolo. Vediamo, pertanto, di riepilogare brevemente le principali regole di compensazione dei predetti crediti.

### LE REGOLE PER I CREDITI IVA

In vista dei prossimi utilizzi in compensazione del credito Iva relativo all’anno 2018 emergente dalla dichiarazione annuale Iva 2019, occorre ricordare che l’utilizzo del credito Iva per importi superiori alla soglia dei 5.000 euro:

- può essere effettuato **a partire dal decimo giorno successivo** a quello di presentazione della dichiarazione da cui il credito emerge ed è obbligatorio effettuare tramite soggetti a ciò abilitati i controlli previsti ai fini dell’apposizione del “**Visto di conformità**”.

Per le c.d. *start up* innovative iscritte nella sezione speciale del Registro delle Imprese è previsto in relazione alla compensazione dei crediti Iva, in luogo dell’ordinario limite di 5.000 euro, uno speciale e più favorevole limite di 50.000 euro.

Va, infine, ricordato che tali vincoli temporali interessano **solo le compensazioni “orizzontali”** (ovvero quelle effettuate con altri tributi diversi dall’Iva o contributi), mentre non interessano mai le compensazioni verticali, cioè quelle “Iva da Iva”, anche se superano le soglie sopra indicate.

Ai sensi dell’articolo 31, D.L. 78/2010 è previsto un blocco alla possibilità di utilizzare in compensazione i crediti relativi alle imposte erariali qualora il contribuente presenti ruoli scaduti di importo superiore a 1.500 euro. La compensazione dei crediti fiscali (pertanto, anche dei crediti annuali Iva di qualsiasi importo essi siano) torna a essere possibile, quindi, solo dopo aver provveduto al pagamento dei ruoli scaduti, oppure alla loro compensazione da effettuarsi tramite modello di pagamento F24 e utilizzando il codice tributo “Ruol” istituito dalla risoluzione n. 18/E/2011.

#### *Compensazione “libera” per i crediti Iva annuali non superiori a 5.000 euro*

Chi intende utilizzare in compensazione il credito Iva annuale del 2018 per importi non superiori a 5.000 euro può presentare il modello F24:

- a partire dal 1° gennaio 2019;
- senza alcuna preventiva presentazione della dichiarazione annuale Iva.

Tali compensazioni per importi non superiori a 5.000 euro sono possibili indipendentemente dall’ammontare del credito complessivo risultante dalla dichiarazione annuale: in pratica i “primi” 5.000 euro del credito Iva annuale possono essere compensati anche orizzontalmente senza alcun tipo di vincolo.

In materia di compensazioni tra debiti e crediti Iva, come chiarito dalla circolare n. 29/E/2010:

- non ricadono nel monitoraggio (quindi solo liberi) gli utilizzi del credito Iva per pagare debiti d'imposta che sorgono successivamente (ad esempio: credito Iva dell'anno 2018 risultante dalla dichiarazione Iva 2019 utilizzato per pagare il debito Iva di gennaio 2019);
- devono essere conteggiate nel limite, invece, le compensazioni che riguardano il pagamento di un debito Iva sorto precedentemente (ad esempio: debito Iva ottobre 2018 ravveduto utilizzando in compensazione il credito Iva dell'anno 2018 risultante dalla dichiarazione Iva 2019).

#### *Compensazione dei crediti Iva annuali superiori a 5.000 euro*

Chi intende compensare il credito Iva per importi superiori a 5.000 euro, invece, per la parte che eccede tale limite, dovrà prima presentare la dichiarazione annuale Iva. Il contribuente non dovrà più attendere il giorno 16 del mese successivo a quello di presentazione della dichiarazione Iva annuale, ma potrà effettuare la compensazione del credito annuale per importi superiori a 5.000 euro annui, già a partire dal decimo giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione annuale Iva.

#### **Esempio**

Stante l'attuale termine iniziale per la presentazione della dichiarazione annuale Iva in forma autonoma (fissato al 1° febbraio 2019), nel caso di presentazione del modello di dichiarazione annuale Iva, ad esempio, in data 7 febbraio 2019, sarà possibile effettuare la compensazione del credito Iva da essa derivante, per importi superiori a 5.000 euro, già a partire dal successivo 18 febbraio 2019 (il 17 febbraio 2019 cade di domenica). Il termine a partire dal quale è possibile eseguire la compensazione si presenta come un termine "mobile" che dipende dal momento in cui si trasmette telematicamente la dichiarazione Iva annuale.

#### *Residuo credito Iva annuale relativo all'anno 2017*

Infine, per una corretta applicazione di tali regole si ricorda che:

- il residuo credito Iva relativo al periodo d'imposta 2017, emerso dalla precedente dichiarazione Iva annuale e utilizzato nel 2019 fino al termine di presentazione della dichiarazione Iva 2019 relativa all'anno 2018, non deve sottostare alle regole descritte, a condizione che non venga fatto confluire nella prossima dichiarazione annuale Iva (in pratica, nel modello F24, deve ancora essere indicato "2017" come anno di riferimento); ciò in quanto per questo credito relativo al 2017 la dichiarazione annuale è già stata presentata nel 2018 e, quindi, le tempistiche sono già state rispettate;
- al contrario, il residuo credito Iva relativo al periodo d'imposta 2017 emerso dalla precedente dichiarazione Iva annuale e fatto confluire nella prossima dichiarazione annuale Iva viene a tutti gli effetti "rigenerato" nella dichiarazione Iva 2019 come credito Iva relativo all'anno 2018 e come tale soggetto alle regole di monitoraggio in precedenza descritte.

Per evitare di incorrere in sanzioni, si invita, pertanto, a valutare molto attentamente la presentazione di modelli F24 recanti utilizzi in compensazione "orizzontale" del credito Iva relativo all'anno 2018 o del residuo credito Iva relativo all'anno 2017.

### **LE REGOLE PER GLI ALTRI CREDITI**

I contribuenti che utilizzano in compensazione orizzontale con modello F24 i crediti relativi alle imposte sui redditi e alle relative addizionali, alle ritenute alla fonte, alle imposte sostitutive delle imposte sul reddito e all'Irap per importi superiori a 5.000 euro annui devono richiedere l'apposizione del visto di conformità di cui all'articolo 35, comma 1, lettera a), D.Lgs. 241/1997.

Diversamente da quanto previsto per la compensazione dei crediti Iva, la compensazione dei presenti crediti non richiede la necessità di eseguire preventivamente i controlli finalizzati all'apposizione del visto di conformità né, quindi, la preventiva trasmissione telematica del modello dichiarativo dal quale emerge il credito. Fin dal 1° gennaio 2019, pertanto, i contribuenti potranno liberamente utilizzare in compensazione crediti di importo superiore alla soglia dei 5.000 euro salvo ricordare, in questi casi, di apporre successivamente il visto di conformità sul modello da trasmettere successivamente alle scadenze previste per i vari modelli. Trattandosi di crediti che saranno determinati, per la maggior parte, nel corso della prossima estate al momento della compilazione della dichiarazione, evidentemente l'utilizzo degli stessi deve essere fatto con una certa cautela.

### LIMITE MASSIMO ALLA COMPENSAZIONE

In tema di compensazione di crediti, ai sensi dell'articolo 34, comma 1, L. 388/2000 è previsto un limite di 700.000 euro per ciascun anno solare. Il limite relativo ai subappaltatori edili (coloro cioè che hanno un volume d'affari relativo all'anno precedente costituito almeno per l'80% da prestazioni rese nell'ambito di contratti d'appalto) è fissato in 1.000.000 euro.

Al riguardo, si deve ricordare che il limite di compensazione in commento si applica:

- cumulativamente, a tutti i crediti d'imposta (e contributivi) utilizzabili in compensazione "orizzontale" nel modello F24;
- a tutte le compensazioni che vengono effettuate in un anno solare, indipendentemente dalla natura del credito e dall'anno della sua formazione.

Detto limite riguarda quindi anche i crediti Iva, sia annuali che trimestrali.

### 3- MODIFICATA LA MISURA DEL TASSO LEGALE

Con il Decreto datato 12 dicembre 2018, pubblicato sulla G.U. 15 dicembre 2018, il Ministero dell'economia e delle finanze (Mef) ha stabilito che:

*“la misura del saggio degli interessi legali di cui all'articolo 1284, cod. civ. è fissata allo 0,8% in ragione d'anno, con decorrenza dal 1° gennaio 2019”.*

Di conseguenza a far data dallo scorso 1° gennaio 2019 il tasso di interesse legale passa dallo 0,3% allo 0,8%.

Posto che la variazione del tasso legale ha effetto anche in relazione alle disposizioni fiscali e contributive, vediamo talune situazioni nelle quali assume rilevanza la predetta misura.

#### RAVVEDIMENTO OPEROSO

L'incremento del tasso di interesse legale comporta l'aumento degli importi dovuti in caso di ravvedimento operoso ai sensi dell'articolo 13, D.Lgs. 472/1997. Per regolarizzare gli omessi, insufficienti o tardivi versamenti di tributi mediante il ravvedimento operoso, infatti, occorre corrispondere, oltre alla prevista sanzione ridotta, anche gli interessi moratori calcolati al tasso legale, con maturazione giorno per giorno, a partire dal giorno successivo a quello entro il quale doveva essere assolto l'adempimento e fino al giorno in cui si effettua il pagamento.

Di seguito riportiamo le misure del tasso legale in vigore nei singoli periodi (a partire dal 2015), che nel caso di ravvedimento occorre quindi applicare secondo un criterio di *pro-rata temporis*:

- 0,5 %, dal 1° gennaio 2015 e fino al 31 dicembre 2015;
- 0,2%, dal 1° gennaio 2016 e fino al 31 dicembre 2016;
- 0,1%, dal 1° gennaio 2017 e fino al 31 dicembre 2017;
- 0,3% dal 1° gennaio 2018 al 31 dicembre 2018;
- 0,8% dal 1° gennaio 2019 al giorno di versamento compreso.

Nel caso quindi di scadenza a cavallo d'anno (per esempio ravvedimento del secondo acconto Ires, scaduto il 30 novembre 2018, al 10 marzo 2019) si dovrà applicare dal 1° dicembre 2018 al 31 dicembre 2018 il tasso dello 0,3% e successivamente, fino alla data di versamento, quello dello 0,8%.

#### RATEIZZAZIONE DELLE SOMME DOVUTE IN SEGUITO AD ADESIONE A ISTITUTI DEFLATTIVI DEL CONTENZIOSO

La riduzione del tasso di interesse legale rileva anche in caso di opzione per il versamento rateale delle somme dovute per effetto dei seguenti istituti deflativi del contenzioso:

- accertamento con adesione, ai sensi dell'articolo 8, D.Lgs. 218/1997 (sulle rate successive alla prima, gli interessi legali sono calcolati dalla data di perfezionamento dell'atto di adesione);
- acquiescenza “ordinaria” all'accertamento, ai sensi dell'articolo 15, D.Lgs. 218/1997 (sulle rate successive alla prima, gli interessi legali sono calcolati dal giorno successivo a quello del processo verbale di conciliazione o a quello di comunicazione del decreto di estinzione del giudizio).



Si ricorda che con l'introduzione delle disposizioni in tema di ravvedimento operoso a opera della L. 190/2014 (Legge Stabilità 2015), dal 1° gennaio 2016 risultano abrogate le norme riguardanti l'adesione al processo verbale di constatazione (pvc), ai contenuti dell'invito al contraddittorio e l'acquiescenza "rafforzata".

**N.B.**

In relazione agli istituti di cui sopra, la circolare Agenzia delle entrate n. 28/E/2011 (§ 2.16) ha precisato che la misura del tasso legale deve essere determinata con riferimento all'anno in cui viene perfezionato l'atto di adesione, rimanendo costante anche se il versamento delle rate si protrae negli anni successivi.

### MISURA DEGLI INTERESSI NON COMPUTATI PER ISCRITTO

La misura dello 0,8% del tasso legale rileva anche per il calcolo degli interessi, non determinati per iscritto, in relazione ai capitali dati a mutuo (articolo 45, comma 2, Tuir) e agli interessi che concorrono alla formazione del reddito d'impresa (articolo 89, comma 5, Tuir).

### ADEGUAMENTO DEI COEFFICIENTI DELL'USUFRUTTO E DELLE RENDITE AI FINI DELLE IMPOSTE INDIRETTE

In materia di usufrutto è stato pubblicato in G.U. n. 300 del 28 dicembre 2018 il Decreto con il quale il Mef ha approvato i nuovi coefficienti utilizzabili dal 1° gennaio 2019 per il calcolo del valore dell'usufrutto e della nuda proprietà, tali coefficienti tengono già conto del nuovo tasso di interesse legale dello 0,8%.

### OMESSO O RITARDATO VERSAMENTO DI CONTRIBUTI PREVIDENZIALI E ASSISTENZIALI

La variazione del tasso legale ha effetto anche in relazione alle sanzioni civili previste per l'omesso o ritardato versamento di contributi previdenziali e assistenziali, ai sensi dell'articolo 116, L. 388/2000 (Finanziaria 2001).

In caso di omesso o ritardato versamento di contributi, infatti, le sanzioni civili possono essere ridotte fino alla misura del tasso di interesse legale, quindi allo 0,8% dal 1° gennaio 2019, in caso di:

- oggettive incertezze dovute a contrastanti orientamenti giurisprudenziali o determinazioni amministrative sull'esistenza dell'obbligo contributivo;
- fatto doloso di terzi, denunciato all'Autorità giudiziaria;
- crisi, riconversione o ristrutturazione aziendale di particolare rilevanza sociale ed economica in relazione alla situazione occupazionale locale e alla situazione produttiva del settore;
- aziende agricole colpite da eventi eccezionali;
- aziende sottoposte a procedure concorsuali; enti non economici ed enti, fondazioni e associazioni non aventi fini di lucro.

### RATEIZZAZIONE DELL'IMPOSTA SOSTITUTIVA DOVUTA PER LA RIVALUTAZIONE DELLE PARTECIPAZIONI NON QUOTATE E DEI TERRENI

La riduzione del tasso legale non rileva invece in caso di rateizzazione dell'imposta sostitutiva dovuta per la rideterminazione del costo o valore di acquisto delle partecipazioni non quotate e dei terreni. In tal caso gli interessi dovuti per la rateizzazione rimangono fermi al 3%, in quanto tale misura non è collegata al tasso legale.

#### 4- VERIFICHE CONTABILI DI INIZIO PERIODO DI IMPOSTA

Con l'apertura del periodo di imposta 2019 occorre verificare:

- 1) la sussistenza dei requisiti necessari per continuare ad adottare:
  - la tenuta della contabilità semplificata, da parte di imprese individuali, società di persone ed enti non commerciali;
  - le liquidazioni trimestrali Iva, da parte di imprese e lavoratori autonomi;
- 2) la percentuale del *pro-rata* generale “definitivo” ai fini Iva per l'anno 2018 (si ricorda, infatti, che la prima liquidazione del 2019 assume quale percentuale “provvisoria” proprio quella definitiva del periodo di imposta precedente).

#### IL RISPETTO DEI LIMITI PER LA TENUTA DELLA CONTABILITÀ SEMPLIFICATA

L'articolo 18, D.P.R. 600/1973 prevede la possibilità per le imprese individuali, le società di persone e gli enti non commerciali di adottare il regime di contabilità semplificata qualora siano rispettati determinati limiti di ricavi conseguiti nel periodo di imposta, differenziati a seconda del tipo di attività esercitata.

##### *Regole particolari per i professionisti*

Per i lavoratori autonomi il regime di contabilità semplificata è applicabile a prescindere dall'ammontare dei compensi conseguiti nell'anno precedente. Il regime di contabilità ordinaria è, pertanto, sempre opzionale.

I limiti di ricavi per la tenuta della contabilità semplificata sono i seguenti:

- 400.000 euro per chi svolge prestazioni di servizi;
- 700.000 euro per chi svolge altre attività.

Nel caso di esercizio contemporaneo di prestazioni di servizi e altre attività, è possibile fare riferimento al limite dell'attività prevalente, qualora venga comunque rispettato il limite complessivo di ricavi conseguiti nel periodo di imposta di 700.000 euro. Il superamento della soglia nel singolo periodo di imposta obbliga all'adozione del regime di contabilità ordinaria a decorrere dal 1° gennaio del periodo di imposta successivo. Essendo normativamente previste le medesime soglie di riferimento per l'adozione sia della contabilità semplificata sia delle liquidazioni trimestrali Iva (ordinariamente 400.000 euro per chi svolge prestazioni di servizi e 700.000 euro per chi svolge altre attività), va prestata particolare attenzione al diverso parametro da rispettare nei 2 casi:

- per la tenuta della contabilità semplificata va verificato l'ammontare dei ricavi conseguiti nel periodo di imposta precedente;
- per l'effettuazione delle liquidazioni trimestrali Iva va verificato il volume d'affari conseguito nel periodo di imposta precedente.

Va rammentato che dal 1° gennaio 2017 ai sensi del novellato articolo 66, D.P.R. 917/1986 i contribuenti che già adottano il regime di contabilità semplificata, al fine della verifica delle soglie di ricavi per il mantenimento del regime, devono fare riferimento ai ricavi incassati nel periodo di imposta se adottano il criterio di cassa ovvero ai ricavi risultanti dalle fatture registrate se adottano il criterio della registrazione (esercitando l'opzione in fase di presentazione della dichiarazione Iva 2019 per l'anno 2018).

Si ricorda che le imprese individuali e le società di persone in regime di contabilità ordinaria che hanno

optato per la determinazione della base imponibile Irap con il metodo “da bilancio” sono vincolate alla tenuta del regime di contabilità ordinaria per tutti i periodi di imposta di validità dell’opzione esercitata, non potendo aderire al regime di contabilità semplificata nel caso di rispetto delle soglie dei ricavi fino al termine di validità dell’opzione.

### IL RISPETTO DEI LIMITI PER L’EFFETTUAZIONE DELLE LIQUIDAZIONI IVA TRIMESTRALI

L’articolo 7, D.P.R. 542/1999 consente alle imprese (e ai lavoratori autonomi) che nell’anno precedente hanno realizzato un volume di affari non superiore a 400.000 euro per chi svolge prestazioni di servizi ovvero a 700.000 euro per chi svolge altre attività di optare per l’effettuazione delle liquidazioni Iva con cadenza trimestrale anziché mensile.

Nel caso di esercizio contemporaneo di prestazioni di servizi e altre attività senza distinta annotazione dei corrispettivi, il limite di riferimento per l’effettuazione delle liquidazioni Iva trimestrali è pari a 700.000 euro relativamente a tutte le attività esercitate.

L’importo di ciascuna liquidazione Iva trimestrale a debito va maggiorato di una percentuale forfettaria dell’1% a titolo di interessi, mentre per quando riguarda l’effettuazione di liquidazioni mensili non è prevista alcuna maggiorazione sui versamenti da effettuare.

### LA DETERMINAZIONE DEL *PRO-RATA* DEFINITIVO PER L’ANNO 2018

Le imprese e i professionisti che effettuano operazioni esenti ai fini Iva non di tipo occasionale nell’esercizio della propria attività (banche, assicurazioni, promotori finanziari, agenzie di assicurazione, medici, fisioterapisti, imprese che operano in campo immobiliare) devono, ad anno appena concluso, affrettarsi a eseguire in via extracontabile i conteggi per determinare la percentuale del *pro-rata* definitivo di detrazione dell’Iva assolta sugli acquisti.

Ciò in quanto il comma 5, articolo 19, D.P.R. 633/1972 prevede che la quantificazione dell’Iva indetraibile da *pro-rata* venga effettuata alla fine di ciascun anno solare in funzione diretta delle operazioni effettuate, mentre, nel corso dell’esercizio, l’indetraibilità dell’Iva è determinata in funzione della percentuale provvisoria di *pro-rata* individuata in relazione alle operazioni effettuate nell’anno precedente.

Soprattutto per coloro che liquidano l’Iva con periodicità mensile, quindi, la determinazione del *pro-rata* definitivo dell’anno 2018 costituisce il *pro-rata* provvisorio che dovrà essere adottato già dalla liquidazione del mese di gennaio 2019. Si evidenzia, inoltre, che la percentuale definitiva del *pro-rata* assume rilevanza anche ai fini della corretta determinazione del reddito, in quanto la corrispondente Iva indetraibile da *pro-rata* costituisce un costo generale deducibile.

## 5- UTILIZZO DELLE RITENUTE DA PARTE DI STUDI ASSOCIATI E SOCIETÀ

Le ritenute d'acconto subite da soggetti trasparenti (studi associati tra professionisti, società di persone) possono essere utilizzate, oltre che dai soci per abbattere propri debiti d'imposta, anche dalle stesse associazioni/società dalle quali dette ritenute provengono.

Si tratta di una possibilità di grande importanza soprattutto per le società che operano nel settore delle ristrutturazioni edilizie agevolate con la detrazione fiscale dove il "monte ritenute" attribuito a ciascun socio si dimostra spesso molto superiore alle esigenze di compensazione di tale socio; al contrario, se tali eccedenze vengono restituite alla società, questa le può utilizzare per effettuare propri versamenti (Iva, contributi dei dipendenti, etc.).

Secondo la posizione proposta dall'Agenzia delle entrate nella circolare n. 56/E/2009, il ragionamento logico deve essere così ricostruito:

- la società subisce le ritenute in corso d'anno;
- alla fine del periodo, le stesse ritenute sono imputate ai soci sulla base della quota di reddito a questi attribuibile;
- il socio inserisce le ritenute nella propria dichiarazione e utilizza la quota necessaria per azzerare le proprie imposte;
- in caso di eccedenza, il socio può "restituire" alla società la parte non utilizzata, in modo che lo stesso ne possa beneficiare per effettuare la compensazione; una volta restituita l'eccedenza, la stessa non potrà più essere nuovamente attribuita al socio;
- la società eroga al socio un importo in denaro esattamente corrispondente alle ritenute ricevute.

Come si può vedere, il sistema viene strutturato in modo da rendere subito utilizzabili dei crediti che, diversamente, sarebbero rimasti immobilizzati in capo alla persona fisica, magari per alcuni anni. Salvo quanto tra un attimo si dirà in merito all'accordo preventivo tra i soci, la società/studio associato non deve attendere la predisposizione della dichiarazione per poter utilizzare dette ritenute: tale utilizzo può infatti avvenire già dal 1° gennaio dell'anno successivo (1° gennaio 2019 per le ritenute relative al periodo d'imposta 2018).

Va evidenziato che tali ritenute possono essere utilizzate solo nel caso di eccedenza rispetto all'Irpef 2018 dovuta dal socio, che però verrà determinata esclusivamente nell'ambito del prossimo modello Redditi 2019, ossia la prossima estate. Oggi, quindi, l'utilizzo di tali ritenute è consentito secondo le regole di seguito evidenziate, ma **l'individuazione della quota già da subito utilizzabile va fatta con prudenza e cautela.**

### L'ESPLICITO ASSENSO

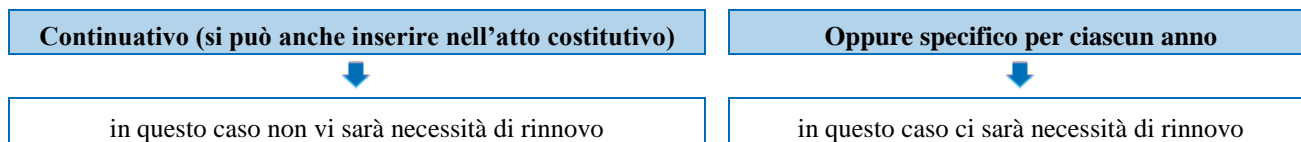
Al fine di consentire la restituzione dei crediti eccedenti, l'Agenzia richiede un esplicito assenso dei partecipanti, da manifestarsi con modalità che possano evidenziare una data certa. In particolare sembrano idonee le seguenti modalità:

- atto pubblico;
- scrittura privata autenticata;
- atto privato registrato presso l'Agenzia a tassa fissa;
- raccomandata (è bene che sia fatta in plico ripiegato senza busta);

- tramite utilizzo della posta elettronica certificata (pec).

Non è chiaro se l'assenso di cui si parla possa essere manifestato in modo singolo da ogni socio (quindi può riguardare anche solo alcuni dei partecipanti), oppure debba avvenire necessariamente in forma collegiale; appare più logica la prima ipotesi.

Infine, tale assenso può essere:



Ovviamente, nel caso di accordo che esplica i propri effetti anche per il futuro, è concessa la possibilità di revoca, trattandosi di un credito tributario che è nella disponibilità del singolo socio. Anche la revoca, è evidente, va manifestata con atto avente data certa.

L'atto di assenso deve essere precedente all'utilizzo delle ritenute restituite; è pertanto necessario che esso abbia la data certa anteriore a quella di presentazione dell'F24 contenente il credito compensato. Pertanto, se si intende utilizzare al 16 gennaio 2019 in compensazione una quota di ritenute, è necessario che entro tale data venga apposta la data certa al documento in cui risulta l'accordo.

### RITENUTE DELLE SOCIETÀ DI CAPITALI

Si ricorda che **le società di capitali, anche se in trasparenza, non possono beneficiare** di tale meccanismo di riattribuzione.

Le ritenute subite dalla Srl che hanno optato per il regime della trasparenza fiscale devono essere utilizzate dai soci, senza possibilità di restituzione alla Srl trasparente: l'Agenzia delle entrate, con la risoluzione n. 99/E/2011 ha assunto tale posizione. Il chiarimento crea difficoltà a tutte le Srl trasparenti che subiscono ritenute nell'ambito delle loro attività (Srl che svolgono attività di intermediazione, oppure Srl che svolgono attività edilizia che subiscono la ritenuta sugli interventi edilizi per i quali i committenti richiedono le detrazioni per interventi di ristrutturazione o risparmio energetico).

### COMPILAZIONE DEL MODELLO F24

L'Agenzia delle entrate ha fornito chiarimenti riguardanti la modalità attraverso la quale compilare il modello F24 nel quale dette ritenute vengono utilizzate in compensazione:

- il codice tributo da utilizzare, istituito con la risoluzione n. 6/E/2010, è il 6830 denominato "*Credito Irpef derivante dalle ritenute residue riattribuite dai soci ai soggetti di cui all'articolo 5, Tuir*" da utilizzare nella sezione Erario del modello F24;
- l'anno di riferimento, secondo quanto chiarito dalla successiva circolare n. 29/E/2010, è quello relativo al periodo d'imposta oggetto della dichiarazione dei redditi da cui il credito in questione sorge. Pertanto, se nel 2019 verranno utilizzate le ritenute maturate con riferimento al 2018 (e che quindi saranno evidenziate nel prossimo modello dichiarativo Redditi 2019) si dovrà indicare l'anno 2018.

### Esempio

L'Associazione Professionale Rossi – i cui associati sono Luca Rossi e Andrea Rossi – il 16 gennaio 2019 intende utilizzare in compensazione una quota di ritenute riattribuite dagli associati (per un importo di 10.000 euro) per effettuare il versamento del debito Iva relativo al mese di dicembre 2018.

SEZIONE ERARIO					
	codice tributo	rateazione/regione/ prov./mese rif.	anno di riferimento	importi a debito versati	importi a credito compensati
<b>IMPOSTE DIRETTE - IVA</b>	<b>6012</b>		<b>2018</b>	<b>10.000,00</b>	
<b>RITENUTE ALLA FONTE</b>	<b>6830</b>		<b>2018</b>		<b>10.000,00</b>
<b>ALTRI TRIBUTI E</b>					
<b>INTERESSI</b>					
codice ufficio	codice atto				+/- SALDO (A-B)
			<b>TOTALE A</b>	<b>10.000,00</b>	<b>B 10.000,00</b>
					<b>0,00</b>

### VISTO DI CONFORMITÀ

Si ricorda che i crediti tributari richiedono l'apposizione del visto di conformità quando la loro compensazione orizzontale avviene per un importo superiore a 5.000 euro (limite ridotto dal D.L. 50/17). In relazione al caso di specie, nella circolare n. 28/E/2014 l'Agenzia delle entrate ha chiarito che:

- sulle dichiarazioni dei singoli soci/associati non è richiesto il visto di conformità (a meno che non sia il socio a utilizzare in compensazione crediti propri superiori a 5.000 euro);
- mentre servirà apporlo sulla dichiarazione della società/associazione se il credito derivante da ritenute che si intende utilizzare in compensazione sia eccedente la soglia di 5.000 euro.

Vista la soglia molto bassa, è molto probabile che la restituzione delle ritenute alla società/associazione richieda l'apposizione del visto di conformità per il loro utilizzo.

## 6- INCREMENTO DI ALIQUOTA PER LA CONTRIBUZIONE ENASARCO 2019

Anche per il 2019 scattano le previste variazioni alle aliquote dei contributi Enasarco, già deliberate dall'ultimo Regolamento delle attività istituzionali approvato dalla Fondazione, per gli agenti operanti in forma di impresa individuale o società di persone. Nessuna modifica, invece, per i contributi relativi agli agenti operanti in forma di società di capitali.

Si ricorda in proposito che i contributi all'Enasarco vanno calcolati su tutte le somme dovute, a qualsiasi titolo, all'agente o al rappresentante di commercio in dipendenza del rapporto di agenzia, anche se non ancora pagate, e devono essere versati trimestralmente.

### LE ALIQUOTE DELLA CONTRIBUZIONE PER AGENTI OPERANTI IN FORMA DI IMPRESA INDIVIDUALE O SOCIETÀ DI PERSONE

Le aliquote della contribuzione previste per l'anno 2019 seguono il graduale aumento così come evidenziato nella tabella di seguito proposta:

	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Aliquota contributiva	14,20%	14,65%	15,10%	15,55%	16,00%	<b>16,50%</b>	17,00%

Si rammenta che tale aliquota viene a gravare in pari misura del 50% sull'agente e sulla casa mandante, con la conseguenza che, in sede di addebito delle provvigioni sulla fattura dell'agente dovrà essere detratta -per il 2019 - la percentuale del 8,25%.

Alla luce di quanto sopra, si presentano i conteggi di una ipotetica fattura di un agente di commercio che non ha diritto alla riduzione della ritenuta Irpef, per l'addebito di provvigioni dal 2019:

<i>Provvigioni relative a gennaio 2019, in qualità di agente monomandatario, come da contratto del 5 gennaio 2019</i>	
Imponibile	1.000,00
Iva 22%	220,00
Totale fattura	1.220,00
Ritenuta Enasarco 8,25% su 1.000,00	-82,50
Ritenuta Irpef 23% su 500,00	-115,00
Netto a pagare	1.022,50

L'importo base dei minimali contributivi viene annualmente rivalutato per tenere conto dell'indice generale Istat dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati (FOI). Per l'anno 2019 le cifre di riferimento sono pari a 423 euro per i plurimandatari e 846 euro per i monomandatari. L'aliquota del 16,50% deve essere conteggiata sino al raggiungimento di prefissati massimali provvigionali, che per il 2019 sono attestati nella seguente misura:

<b>Plurimandatario</b>	25.275,00
<b>Monomandatario</b>	37.913,00

Il contributo va calcolato fino al raggiungimento della provvigione massima annuale; la quota che supera il limite massimo va comunque comunicata, anche se su di essa non va calcolato né versato alcun contributo.

Il massimale provvigionale non è frazionabile. In caso di attività svolta in forma societaria il massimale è riferito alla società, non ai singoli soci, pertanto il contributo va ripartito tra i soci illimitatamente responsabili in misura pari alle quote di partecipazione.

### LE ALIQUOTE DELLA CONTRIBUZIONE PER AGENTI OPERANTI IN FORMA DI SOCIETÀ DI CAPITALI

Con riferimento agli agenti operanti in forma di società di capitali, la casa mandante determina il contributo dovuto applicando una aliquota differenziata per scaglioni provvigionali. Non è previsto né minimale contributivo né massimale provvigionale. Di seguito si riepilogano le aliquote applicabili:

Scaglioni provvigionali	Aliquota contributiva 2019	Quota preponente	Quota agente
Fino a 13.000.000 euro	4%	3%	1%
Da 13.000.001 euro a 20.000.000 euro	2%	1,50%	0,50%
Da 20.000.001 euro a 26.000.000 euro	1%	0,75%	0,25%
Da 26.000.001 euro	0,50%	0,30%	0,20%

### TERMINI DI VERSAMENTO

Il versamento dei contributi va effettuato entro il giorno 20 del secondo mese successivo alla scadenza di ciascun trimestre. In particolare, con riferimento alla contribuzione relativa al 2019, le scadenze sono le seguenti:

Trimestre	Scadenza di versamento
1° trimestre (gennaio-febbraio-marzo 2019)	20 maggio 2019
2° trimestre (aprile-maggio-giugno 2019)	20 agosto 2019
3° trimestre (luglio-agosto-settembre 2019)	20 novembre 2019
4° trimestre (ottobre-novembre-dicembre 2019)	20 febbraio 2020



## 7- LE NUOVE TABELLE ACI PER IL 2019

Sulla Gazzetta Ufficiale n. 295 del 20 dicembre 2018 (Supplemento Ordinario n. 57) sono state pubblicate le “*Tabelle nazionali dei costi chilometrici di esercizio di autovetture e motocicli elaborate dall’Aci – articolo 3, comma 1, D.Lgs. 314/1997*”, in vigore dal 1° gennaio 2019. I costi chilometrici individuati in alcune delle predette tabelle vanno utilizzati per determinare il *fringe benefit* riconosciuto al dipendente o all’amministratore che dispone, a uso promiscuo e per la maggior parte del periodo d’imposta, della autovettura aziendale.

### FRINGE BENEFIT E USO PROMISCOU AI DIPENDENTI

La determinazione del *fringe benefit* “convenzionale” risulta utile in particolare per gestire le conseguenze fiscali delle vetture in uso promiscuo ai dipendenti: si tratta di una fattispecie di sicuro interesse in quanto esse beneficiano della deduzione dei costi nella misura del 70%, peraltro senza limiti superiori al costo di acquisizione della vettura stessa.

L’articolo 51, comma 4, lettera a), D.P.R. 917/1986 dispone che a seguito di tale utilizzo si venga a generare in capo al dipendente un *benefit* convenzionale per l’utilizzo privato, calcolato sulla base di percorrenza convenzionale annua di 4.500 km (ossia il 30% di 15.000):

*“per gli autoveicoli indicati nell’articolo 54, comma 1, lettera a), c) e m), D.Lgs. 285/1992, i motocicli e i ciclomotori concessi in uso promiscuo, si assume il 30% dell’importo corrispondente a una percorrenza convenzionale di 15.000 chilometri calcolato sulla base del costo chilometrico di esercizio desumibile dalle tabelle nazionali che l’Automobile Club d’Italia deve elaborare entro il 30 novembre di ciascun anno e comunicare al Ministero delle finanze che provvede alla pubblicazione entro il 31 dicembre, con effetto dal periodo d’imposta successivo, al netto degli ammontari eventualmente trattenuti al dipendente”.*

Detto *benefit* viene calcolato in maniera forfetaria prendendo a riferimento le tabelle che annualmente vengono approvate.

#### Esempio

La società Alfa Srl concede in uso promiscuo e per la maggior parte del periodo d’imposta al proprio dipendente Rossi Mario la seguente autovettura:

➔ BMW 530D 3.0 berlina della potenza di 250cv.

In base alle nuove tabelle Aci il costo chilometrico risulta pari a 0,7689 euro per chilometro.

Secondo la regola contemplata dall’articolo 51, comma 4, lettera a), D.P.R. 917/1986 il *fringe benefit* annuale sarà così determinato:

euro 0,7689 x Km 4.500 = 3.460,05 euro *fringe benefit* convenzionale annuo corrispondente a quanto indicato nella tabella relativa agli “*Autoveicoli a gasolio in produzione*”

Datore e dipendente possono accordarsi affinché il dipendente contribuisca al costo della vettura: tale addebito avviene con fattura assoggettata a Iva con aliquota ordinaria.

Il *fringe benefit* tassato in busta paga del lavoratore deve essere quindi ridotto degli importi addebitati: il calcolo del *fringe benefit* tassabile va fatto confrontando il *fringe benefit* teorico (verificabile con le tariffe Aci di cui si è detto) e l'importo fatturato comprensivo di Iva.

Qualora tale addebito risulti almeno pari al *benefit* convenzionale (che si ricorda essere già comprensivo dell'Iva) come sopra calcolato, non si renderà necessaria l'attribuzione in busta paga di alcun compenso in natura.

Va infine evidenziato che sul sito *web* dell'Aci ([www.aci.it](http://www.aci.it)) non sono rinvenibili solo le tabelle dalle quali ricavare il *fringe benefit* convenzionale sopra calcolato, bensì nel complesso tre tipologie di tabelle:

1. quelle relative al costo chilometrico di percorrenza per ciascuna vettura (utili per quantificare analiticamente il rimborso spettante al dipendente/collaboratore/professionista che utilizza la propria autovettura);
2. quelle riportanti il limite chilometrico per le vetture di potenza pari a 17 cavalli fiscali se alimentate a benzina o a 20 cavalli fiscali se a gasolio (necessarie per verificare ai sensi dell'articolo 95, comma 3, D.P.R. 917/1986 il limite massimo deducibile in capo all'azienda per le trasferte effettuate con autovettura propria dal dipendente o collaboratore);
3. quelle richiamate in precedenza e necessarie per individuare il *fringe benefit* convenzionale (retribuzione in natura per la quota forfettaria di utilizzo privato della autovettura aziendale).

## 8- DICHIARAZIONE TARDIVA DEI REDDITI PER IL PERIODO D'IMPOSTA 2017

Segnaliamo che, il prossimo **29 gennaio 2019** scade il termine per provvedere all'invio telematico della dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta 2017, non trasmessa nel termine del 31 ottobre 2018 (ossia 90 giorni dalla scadenza di invio). Tale invio, definito "tardivo", consente di non considerare come "omessa" la dichiarazione dei redditi (situazione che, al contrario, si verifica se l'invio interviene successivamente al 29 gennaio 2019) e può essere **sanata con il versamento di una sanzione modesta**.

Così operando (presentazione della dichiarazione con ritardo non superiore a 90 giorni) la dichiarazione si considera regolarmente "presentata", ancorché tardivamente e, quindi, non si incorre nella più pericolosa ipotesi dell'omessa dichiarazione, fattispecie a cui sono collegate pesanti sanzioni, oltre al pericolo della possibile determinazione induttiva del reddito di impresa (per le imprese) o di lavoro autonomo (per i professionisti).

Ricordiamo, inoltre, che applicando il ravvedimento operoso, è possibile definire la ritardata presentazione con sanzioni davvero contenute:

- la sanzione per il ritardato invio del modello è ridotta a **25 euro** (ossia 250 euro ridotto a 1/10);
- inoltre, nel solo caso di **imposte non versate**, sarà applicabile la sanzione del **3,75%** (ossia la sanzione del 30% ridotta a 1/8, in quanto dette imposte vengono versate entro un anno dalla scadenza (lo scorso 30 giugno 2018).

Si invita, pertanto, a voler attentamente valutare la propria situazione, riflettendo se con riferimento al periodo d'imposta 2017 non si sia tralasciato di consegnare la documentazione relativa a un eventuale reddito percepito e, per tale motivo, non sia stata compilata e trasmessa la dichiarazione dei redditi.

Si pensi, ad esempio, a un contratto di locazione iniziato nel corso del 2017, ovvero a un reddito occasionale percepito in tale anno, o ancora alla presenza di più CU con redditi non conguagliati; nelle situazioni dubbie si invita a contattare l'operatore di riferimento per verificare la necessità di presentare, ancorché tardivamente, la dichiarazione.

Pertanto, al fine di consentire di elaborare e inoltrare all'Agenzia delle entrate la dichiarazione relativa al periodo d'imposta 2017, si invita a consegnare con la massima tempestività la documentazione necessaria (in *primis* quella da cui risulta il reddito omesso che si intende dichiarare).

## 9- ATTO DI CESSIONE DEL CREDITO CORRISPONDENTE ALLA DETRAZIONE ENERGETICA/ANTISISMICA SENZA VINCOLI DI FORMA

Facendo seguito alla pubblicazione della circolare n. 17/E/2018, l’Agenzia delle entrate ha fornito ulteriori chiarimenti con la **risoluzione n. 84/E/2018** in ordine alle modalità di formalizzazione della cessione del credito corrispondente alle detrazioni spettanti per interventi di riqualificazione energetica degli edifici e per interventi finalizzati alla riduzione del rischio sismico di cui agli articoli 14 e 16, D.L. 63/2013.

### MANCA IL DECRETO ATTUATIVO PER LE SINGOLE UNITÀ IMMOBILIARI

Seppur dal 1° gennaio 2018 l’articolo 1, comma 3, L. 205/2017 consenta la facoltà di cedere il credito corrispondente alla detrazione Irpef/Ires per gli interventi energetici ed antisismici effettuati su singole unità immobiliari non appartenenti ad edifici condominiali, non è ancora stato emanato il provvedimento attuativo di tale disposizione, ma sono state chiarite solamente le modalità con le quali deve essere redatto l’atto di cessione del credito tra il beneficiario della detrazione e il cessionario.

### LE MODALITÀ DA SEGUIRE PER LA CORRETTA CESSIONE DEL CREDITO

I provvedimenti dell’Agenzia delle entrate n. 108572 e n. 108577 dell’8 giugno 2017 e n. 165110 del 28 agosto 2017 hanno stabilito una procedura di comunicazione telematica all’Agenzia delle entrate da parte dei condomini che vi provvedono attraverso l’amministratore di condominio o, qualora non obbligati alla relativa nomina, attraverso il condomino incaricato.

Il cessionario del credito di imposta corrispondente alla detrazione potrà utilizzare lo stesso mediante compilazione del modello F24 a partire dal 10 marzo del periodo di imposta successivo a quello in cui il condominio ha sostenuto la spesa (secondo la stessa tempistica di utilizzo prevista per la detrazione originaria, quindi in 10 rate annuali di pari importo ovvero in 5 rate annuali di pari importo a seconda della tipologia di intervento eseguita).

### TEMPI LUNGHI PER IL RECUPERO DEL CREDITO

Fattore limitante alla ampia diffusione operativa delle disposizioni in merito alla cessione del credito corrispondente alla detrazione Irpef/Ires consta nel fatto che il cessionario deve rispettare obbligatoriamente la tempistica predefinita (10 anni o 5 anni con cui il beneficiario avrebbe fruito della detrazione Irpef/Ires) per “incassare” interamente il credito.

La normativa non detta regole particolari da seguire per il perfezionamento della cessione del credito né contiene prescrizioni in ordine alla forma con la quale la cessione deve essere effettuata.

Qualora l’atto di cessione del credito sia redatto in forma scritta, non vi è l’obbligo di richiedere la registrazione, in quanto atto relativo all’attuazione del rapporto tributario che consente l’utilizzo del credito corrispondente alla detrazione ad un soggetto diverso dal titolare della posizione tributaria che ha dato origine alla detrazione. L’atto di cessione del credito non è soggetto all’obbligo di registrazione nemmeno laddove sia redatto nella forma dell’atto pubblico o della scrittura privata autenticata.

## 10- LA GESTIONE DELL'INVIO DELLE LETTERE DI INTENTO DA PARTE DEGLI ESPORTATORI ABITUALI

Gli esportatori abituali possono beneficiare dell'acquisto di beni e servizi senza il pagamento dell'Iva (regime di non imponibilità Iva previsto dall'articolo 8, comma 1, lettera c), D.P.R. 633/1972) trasmettendo telematicamente all'Agenzia delle entrate la dichiarazione di intento preventivamente agli acquisti che intendono effettuare.

Vengono definiti "esportatori abituali" i contribuenti che nel 2018 (o nei 12 mesi precedenti) hanno effettuato esportazioni e/o operazioni assimilate per un ammontare superiore al 10% del proprio volume d'affari: tali soggetti passivi Iva possono acquistare dal 1° gennaio 2019 beni e/o servizi senza l'applicazione dell'Iva nel limite di un importo definito "plafond", corrispondente al totale delle esportazioni e/o operazioni assimilate registrate nel 2018 (o nei 12 mesi precedenti).

### LA PROCEDURA

Gli esportatori abituali tra la fine del 2018 e gli inizi del 2019 stanno trasmettendo telematicamente il modello per la dichiarazione di intento dapprima all'Agenzia delle entrate e successivamente ai propri fornitori, indicando l'importo dell'operazione o delle operazioni per le quali chiedono al proprio fornitore di acquistare beni e/o servizi senza l'applicazione dell'Iva. Gli esportatori abituali non devono preoccuparsi di suddividere il plafond disponibile tra i diversi fornitori (evitando di far sì che la somma delle diverse lettere di intento inviate non ecceda la misura complessiva del medesimo), bensì possono indicare in ciascuna lettera di intento da inviare a ogni singolo fornitore l'intero plafond disponibile.

L'esportatore abituale può compilare:

- il **campo 1** del modello, se la dichiarazione di intento si riferisce ad una sola operazione, specificando il relativo importo;
- il **campo 2** del modello, se la dichiarazione di intento si riferisce ad una o più operazioni fino a concorrenza dell'importo ivi indicato.

Qualora l'esportatore abituale intenda evidenziare nella lettera di intento una quota di plafond parametrata alle esigenze dello specifico fornitore e nel corso dell'anno tale quota venga interamente utilizzata, sarà necessario procedere all'invio di una nuova lettera di intento.

Come precisato dapprima dalla risoluzione n. 120/E/2016 e poi dalla recente risposta a istanza di interpello n. 126/2018 nel secondo invio va indicata una quota di plafond che non deve comprendere l'importo contenuto nella lettera di intento inviata in precedenza, ma solamente il nuovo importo fino a concorrenza del quale l'esportatore abituale intende avvalersi della facoltà di effettuare acquisti senza Iva.

### MODALITÀ "LIBERE" PER LE RETTIFICHE IN DIMINUZIONE

L'Agenzia delle entrate ha, invece, chiarito nella **nota n.954-6/2018 dell'11 luglio 2018** che se l'esportatore abituale intende rettificare in diminuzione l'ammontare del plafond già comunicato o intende revocare la lettera di intento già spedita, non sono previste particolari formalità, in quanto il beneficio di effettuare gli acquisti senza l'applicazione dell'imposta rappresenta una facoltà e non un obbligo. Il consenso del cliente può essere acquisito con varie modalità, anche verbalmente, prima dell'emissione della fattura del fornitore o anche in un momento successivo. Il comportamento che si sostanzia nel pagamento della fattura al lordo dell'Iva addebitata e nell'esercizio del diritto alla detrazione della stessa da parte del cliente manifesta l'espressione di una volontà concludente.

Per quanto riguarda il fornitore, lo stesso può iniziare ad emettere le fatture applicando il regime di non imponibilità Iva solo dopo che gli è stato comunicato da parte del proprio cliente l'invio della lettera di intento.

La verifica della validità della lettera di intento ricevuta da parte del fornitore può avvenire in due modalità alternative ma equivalenti:

1. accedendo al sito dell'Agenzia delle entrate al *link* Verifica ricevuta dichiarazione di intento (<https://telematici.agenziaentrate.gov.it/VerIntent/VerificaIntent.do?evento=carica>) laddove, inserendo alcuni dati quali il numero di protocollo ed il numero progressivo della lettera di intento, l'anno della dichiarazione, il codice fiscale del dichiarante e l'indicazione del destinatario, è possibile effettuare il riscontro dell'avvenuta presentazione;
2. per i soli fornitori abilitati ai servizi Entratel o Fisconline, consultando le informazioni relative alle lettere di intento nel proprio cassetto fiscale accessibile dal sito internet dell'Agenzia delle entrate.

In capo ai fornitori è fatto obbligo di tenere l'apposito registro delle lettere di intento ricevute, in cui le stesse vanno numerate progressivamente ed annotate entro 15 giorni dalla ricezione. In fase di emissione della fattura di vendita, inoltre, vanno indicati gli estremi delle dichiarazioni di intento ricevute, gli estremi del numero di protocollo assegnato in sede di registrazione sull'apposito registro e riportato il titolo di inapplicabilità dell'imposta (Non imponibilità Iva ai sensi dell'articolo 8, comma 1, lettera c), D.P.R. 633/1972).

L'anno successivo sarà necessario riepilogare mediante la compilazione del quadro VI della dichiarazione annuale Iva i dati delle lettere di intento ricevute.

### LE SANZIONI

La disciplina sanzionatoria delle violazioni in tema di lettere di intento è contenuta nell'articolo 7, D.Lgs. 471/1997, le cui fattispecie si propongono di seguito in forma di rappresentazione schematica:

Fattispecie	Sanzione prevista	Riferimento
Cedente/prestatore che effettua operazioni non imponibili ai sensi dell'articolo 8, lettera c) in mancanza di lettera di intento	in misura proporzionale dal 100% al 200% dell'imposta	Comma 3
Cessionario/committente che emette lettera in mancanza dei presupposti di legge (non risponde mai il fornitore)	in misura proporzionale dal 100% al 200% dell'imposta	Comma 4
Cessionario/committente che emette lettera intento in misura superiore al plafond disponibile (c.d. "splafonamento")	in misura proporzionale dal 100% al 200% dell'imposta	Comma 4
Cedente/prestatore che effettua operazioni non imponibili ai sensi dell'articolo 8, lettera c) prima di aver ricevuto o riscontrato la lettera di intento	in misura fissa tra 250 euro e 2.000 euro	Comma 4-bis

È in ogni caso fatto salvo il ricorso all'istituto del ravvedimento operoso (ai sensi dell'articolo 13, D.Lgs. 472/1997) al fine di regolarizzare la violazione commessa.

## 11- SEPARAZIONE DELLE ATTIVITÀ AI FINI IVA

Normalmente, a una partita Iva viene associata una gestione unitaria del tributo, anche nel caso in cui si svolgessero più attività. Tale regola viene ribadita dall'articolo 36, comma 1, D.P.R. 633/1972 ove si prevede che l'imposta si applica unitariamente e cumulativamente per tutte le attività, con riferimento al volume di affari complessivo.

La stessa norma, tuttavia, prevede delle ipotesi nelle quali:

- deve essere effettuata per obbligo la separazione delle attività;
- può essere effettuata per opzione la separazione.

Separare le attività ai fini Iva significa istituire più serie di registri (utili all'applicazione di regole specifiche in tema, ad esempio, di detrazione), provvedere a una liquidazione autonoma dell'Iva dovuta per ciascuna delle attività separate, gestire i passaggi interni, imputare gli acquisti all'uno o all'altro comparto, etc..

La separazione delle attività è certamente utile nei casi in cui alcune operazioni siano caratterizzate dal regime di esenzione, con conseguente perdita del diritto alla detrazione dell'imposta gravante sugli acquisti, oltre al "fastidioso" obbligo di rettifica della detrazione già in precedenza operata in relazione ai beni ammortizzabili che si trovano ancora nel periodo di osservazione.

### LA SEPARAZIONE OBBLIGATORIA PER LEGGE

Il D.P.R. Iva prevede che, se il soggetto esercita contemporaneamente attività d'impresa e arti o professioni, l'imposta si applichi separatamente per l'esercizio di imprese e per l'esercizio di arti o professioni, secondo le rispettive disposizioni e con riferimento al rispettivo volume d'affari.

Inoltre, la separazione è richiesta qualora si applichino particolari regole di determinazione del tributo (quali la ventilazione dei corrispettivi) ovvero regimi speciali.

Il tutto può essere riassunto nella tabella che segue:

I casi di separazione obbligatoria delle attività ai fini Iva		
<b>1</b>	Esercizio contemporaneo di: <ul style="list-style-type: none"> <li>• imprese</li> <li>• e di arti o professioni</li> </ul>	È obbligatorio separare le attività di impresa da quelle di svolgimento di arti o professioni.  Possono coesistere (salvo opzione per la separazione facoltativa) più attività di impresa ovvero più arti e professioni
<b>2</b>	Svolgimento di attività di commercio al minuto con utilizzo del metodo della "ventilazione dei corrispettivi"	L'articolo 24, D.P.R. 633/1972 (unitamente al D.M. 24 febbraio 1973) consente, per determinate categorie di commercianti al minuto (prodotti alimentari, dietetici, articoli tessili e vestiario, calzature, igiene personale, farmaci, etc.) che vendono promiscuamente beni soggetti ad aliquote diverse, l'annotazione dei corrispettivi senza distinzione per aliquote, con ripartizione dell'ammontare degli stessi effettuata in proporzione all'ammontare degli acquisti.  L'obbligo non si applica ai soggetti: <ul style="list-style-type: none"> <li>• che svolgono, contemporaneamente ad altre attività commerciali, una o più delle attività, diverse da quella del commercio al</li> </ul>

		<p>minuto;</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• che non si avvalgono del metodo della ventilazione ovvero non possono avvalersi del suddetto metodo in quanto i beni ceduti non sono compresi tra quelli indicati nel D.M. del 1973.</li> </ul> <p>Non sussiste, altresì, l'obbligo della separata applicazione dell'imposta rispetto all'attività di commercio al minuto per le attività a essa accessorie ovvero non rientranti nell'attività propria dell'impresa (quali il servizio pubblico telefonico, il servizio di bilance pesa persone, locazioni immobiliari, etc.)</p>
3	Attività agricola, con applicazione del regime speciale	<p>La separata applicazione dell'imposta è obbligatoria anche nell'ipotesi di esercizio di più attività tra le quali sia compresa un'attività agricola rientrante nel regime speciale previsto dall'articolo 34, D.P.R. 633/1972, a nulla rilevando che, per tale attività, venga o meno esercitata, in sede di dichiarazione annuale, l'opzione per la detrazione nel modo normale.</p> <p>Tale obbligo, invece, non sussiste nei casi di opzione preventiva per l'applicazione dell'imposta nei modi normali, nonché nei confronti dei produttori agricoli che effettuano, nell'ambito della stessa impresa agricola, operazioni diverse da quelle indicate nel primo comma dell'articolo 34 (c.d. imprese miste)</p>
4	Attività di intrattenimento, giochi e spettacolo	<p>Anche per l'attività degli spettacoli, giochi e trattenimenti pubblici sussiste l'obbligo della separata applicazione dell'imposta dalle altre attività esercitate, sempreché per le dette attività venga applicata la particolare disciplina stabilita dall'articolo 74, D.P.R. 633/1972, che prevede l'applicazione forfettaria della detrazione.</p> <p>Il predetto obbligo, invece, non sussiste nell'ipotesi di opzione preventiva per l'applicazione dell'imposta nei modi normali.</p>

### LA SEPARAZIONE FACOLTATIVA

Oltre ai casi di separazione obbligatoria, è possibile una scelta opzionale per il caso in cui il soggetto passivo eserciti più attività.

In linea di principio (e, salvo talune eccezioni specificamente indicate), la separazione presuppone lo svolgimento di "più attività" nell'ambito della stessa impresa e non, dunque, l'effettuazione di singole operazioni con regime Iva differenziato (così, risoluzione n. 211/E/2003).

La separazione:

- presuppone la tenuta di separate contabilità Iva;
- l'indetraibilità dell'Iva relativa agli acquisti di beni non ammortizzabili utilizzati promiscuamente.

Proprio in relazione alla detrazione dell'imposta si rinviene (usualmente) la causa che suggerisce la scelta per la separazione; ad esempio, lo svolgimento di 2 attività delle quali una caratterizzata dal regime di imponibilità e l'altra da quello di esenzione, si possono evitare le limitazioni derivanti dall'applicazione del



pro rata di detrazione, nell'ipotesi in cui si evidenzi un'elevata incidenza di Iva sugli acquisti dell'attività imponibile.

Tale situazione è frequente nel comparto immobiliare. Se appare immediata la possibilità di separare l'attività di cessione da quella di locazione (in quanto contraddistinte da differenti codici ATECO), risulta oggi possibile separare anche sub-attività, individuate in base alla tipologia di fabbricato e al regime Iva dell'operazione, come confermato dalla circolare n. 23/E/2012.

I sub-settori di attività delle cessioni di altri fabbricati e delle locazioni di altri fabbricati saranno costituiti, pertanto, non solo da operazioni imponibili ma, altresì, da operazioni esenti (ad esempio, rispettivamente, cessioni e locazioni di fabbricati strumentali in regime di esenzione).

Comparto	Tipologia di operazioni	Separazione
Locazioni	Di fabbricati a destinazione abitativa – esenti e che comportino la riduzione del pro-rata	Possibile anche se non si utilizzano due codici ATECO diversi
	Di altri fabbricati – imponibili	ATECO diversi
Cessioni	Di fabbricati a destinazione abitativa – esenti e che comportino la riduzione del pro-rata	Possibile anche se non si utilizzano due codici ATECO diversi
	Di altri fabbricati – imponibili	ATECO diversi

- in caso di esercizio di attività sia di locazione sia di cessione di immobili, è possibile separare tali attività, in quanto le stesse sono contraddistinte, dalla tabella ATECO, da 2 diversi codice di attività;
- i sub-settori di attività ulteriormente separabili nell'ambito di ciascun settore sono costituiti, rispettivamente, dalle locazioni di fabbricati abitativi esenti e locazioni di altri fabbricati o immobili e dalle cessioni di fabbricati abitativi esenti e cessioni di altri fabbricati o immobili

### LE MODALITÀ DI ESERCIZIO DELL'OPZIONE

La norma prevede che i soggetti che esercitano più imprese o più attività nell'ambito della stessa impresa ovvero più arti o professioni, hanno facoltà di optare per l'applicazione separata dell'imposta relativamente ad alcuna delle attività esercitate, dandone comunicazione all'ufficio nella dichiarazione relativa all'anno precedente o nella dichiarazione di inizio dell'attività.

In caso di inizio attività (qui riprodotto per stralcio il modello da utilizzare per i soggetti diversi dalle persone fisiche), si dovrà barrare l'apposita casella se il contribuente, relativamente all'attività indicata, applica l'imposta separatamente, per obbligo di legge o a seguito di opzione.

INFORMAZIONI INERENTI LE ATTIVITÀ ESERCITATE	TIPO COMUNICAZIONE		CODICE ATTIVITÀ	DESCRIZIONE ATTIVITÀ	VOLUME D'AFFARI PRESUNTO	CONTABILITÀ SEPARATA
	A	C				
SEZIONE 1 ALTRE ATTIVITÀ ESERCITATE	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>				<input checked="" type="checkbox"/>
	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>				<input type="checkbox"/>

La scelta, in tal caso, non pone problemi, in quanto operata all'avvio dell'attività o della nuova attività. Nel caso in cui la scelta, invece, fosse posta in essere in corso di svolgimento dell'attività, si dovrà comunicare la decisione a posteriori (dopo avere assunto il c.d. comportamento concludente, ai sensi della circolare n. 29/E/2011) nella dichiarazione annuale del periodo in cui si è operata la separazione. A seguire, è riprodotto lo stralcio del modello per il periodo 2017, ed in particolare del quadro VO.

La casella 1 deve essere barrata dai contribuenti che, esercitando più imprese o più attività nell'ambito della stessa impresa ovvero più arti o professioni, comunicano di aver optato per l'applicazione separata dell'imposta. L'opzione esercitata ha effetto fino a quando non sia revocata e in ogni caso per almeno un triennio.

La casella 2 deve essere barrata dai contribuenti che comunicano, invece, la revoca dell'opzione.

Se, nel corso di un anno, sono acquistati beni ammortizzabili la revoca non è ammessa fino al termine del periodo di rettifica della detrazione.

Quando la separazione delle attività già esistenti comporta l'attribuzione di beni a una attività "separata", bisognerà fare attenzione alla gestione del c.d. "atto di prima imputazione".

Ad esempio, se si intende attribuire un bene per il quale si è detratta l'Iva a una separata attività per la quale si applica l'esenzione, si dovrà rettificare l'imposta a suo tempo detratta.

### PASSAGGI INTERNI, DETRAZIONE E ADEMPIMENTI

Le differenti attività esercitate, ove separate, possono essere tra loro connesse a seguito dell'effettuazione di cessioni di beni o prestazioni di servizi tra i due o più ambiti individuati; tali operazioni si definiscono "passaggi interni". Si tratta di valutare con attenzione le conseguenze ai fini Iva.

Tipo di operazione	Regime	Note e adempimenti
Passaggi interni di beni	Soggetti a Iva Rilevanti in base al valore normale	//
Passaggi interni di beni da attività di commercio al dettaglio con ventilazione ad altra attività (ad esempio ingrosso) e viceversa	Non soggetti a Iva	Si annotano gli acquisti al prezzo di acquisto e si sterilizzano tali operazioni per non influenzare la ventilazione
Passaggi interni di servizi	Non soggetti a Iva	//
Passaggi interni di servizi a favore di attività con detrazione forfetaria o ridotta	Soggetti a Iva Rilevanti al valore normale al momento in cui sono resi	Rilevano anche se non vi è pagamento del corrispettivo

Ove le operazioni di cui sopra siano rilevanti, l'emissione di fatture potrebbe alterare il volume d'affari del contribuente.  
La risoluzione n. 72/E/1997, pertanto, prevede l'utilizzo di apposite note di debito/credito da annotare sul libro degli acquisti (in diminuzione o aumento, a seconda dell'attività) in modo da non determinare ricadute sulla determinazione del volume d'affari.

La dichiarazione annuale deve essere presentata su un unico modello per tutte le attività e i versamenti devono essere eseguiti per l'ammontare complessivo dovuto, al netto delle eccedenze detraibili.