

Informativa n° 3 – 11 marzo 2019

Indice

1- PRINCIPALI NEWS DI MARZO	3
ROTTAMAZIONE-TER: AGGIORNATO IL MODELLO DA-2018 DA PRESENTARE ENTRO IL 30 APRILE 2019 PER ADERIRE ALLA DEFINIZIONE AGEVOLATA	3
REGISTRATORI DI CASSA: CREDITO DI IMPOSTA PER L'ACQUISTO O L'ADATTAMENTO DEI MISURATORI FISCALI	3
INTRASTAT: POSSIBILI RIPERCUSSIONI DEL RECESSO DEL REGNO UNITO DALLA UNIONE EUROPEA	3
ECOBONUS- ECOTASSA: PRIMI CHIARIMENTI SUGLI INCENTIVI PER I VEICOLI PULITI E SULL'ECOTASSA PROGRESSIVA PER QUELLI INQUINANTI	3
2- ALIQUOTE CONTRIBUTIVE INPS 2019 PER ARTIGIANI E COMMERCianti	5
3- SCADE IL 18 MARZO LA TASSA DI CC.GG. SUI LIBRI SOCIALI PER L'ANNO 2019	7
SOGGETTI ESCLUSI	7
NOVITÀ 2019: ESONERO DA IMPOSTA DI BOLLO PER LE SSD	7
LIBRI PER I QUALI È OBBLIGATORIA LA VIDIMAZIONE	7
VERSAMENTO	8
SANZIONI	8
4- IL DIVIETO DELLA FATTURAZIONE ELETTRONICA PER LE SPESE SANITARIE	9
L'OBBLIGO DI FATTURAZIONE CARTACEA PER LE PRESTAZIONI SANITARIE	9
IL CRITERIO PER INDIVIDUARE LE "PRESTAZIONI SANITARIE"	10
PRESTAZIONI SANITARIE ESENTI	10
PRESTAZIONI NON DETRAIBILI AI FINI REDDITUALI	11
MEDICI DI BASE ESONERATI DALL'OBBLIGO DI FATTURAZIONE ELETTRONICA	12
5- LE NOTE DI VARIAZIONE POSSO ESSERE EMESSE ENTRO IL TERMINE DI INVIO DELLA DICHIARAZIONE IVA	13
LE NOTE DI VARIAZIONE	13
IMPOSSIBILITÀ DI RECUPERO TRAMITE INTEGRATIVA	14
6- LE REGOLE DI FATTURAZIONE PER LE OPERAZIONI EFFETTUATE DA E VERSO I SOGGETTI NON RESIDENTI IDENTIFICATI IN ITALIA	15
LA FATTURAZIONE NEI CONFRONTI DEI SOGGETTI RESIDENTI NON IDENTIFICATI IN ITALIA	15
NESSUN OBBLIGO DI ACCREDITAMENTO AL SDI PER I SOGGETTI NON RESIDENTI IDENTIFICATI IN ITALIA	15

REGOLE PER LA DETRAZIONE SUGLI ACQUISTI EFFETTUATI DA SOGGETTI NON RESIDENTI IDENTIFICATI IN ITALIA	15
NESSUN OBBLIGO DI ESTEROMETRO PER I SOGGETTI RESIDENTI NON IDENTIFICATI IN ITALIA.....	16
7- SPESOMETRO, ESTEROMETRO E LIPE. PROROGATI AD APRILE.....	17
SPESOMETRO	17
ESTEROMETRO	17
LIQUIDAZIONI PERIODICHE.....	17
GESTIONE DI PORTALI ELETTRONICI.....	18
8- PROROGATA LA SCADENZA DELLA COMUNICAZIONE ENEA PER GLI INTERVENTI DI RECUPERO DEL PATRIMONIO EDILIZIO E PER L'ACQUISTO DI ELETTRODOMESTICI CONCLUSI NEL 2018.....	19
LA NUOVA SCADENZA DELLA COMUNICAZIONE OBBLIGATORIA AI SENSI DELL'ARTICOLO 16, COMMA 2-BIS, D.L. 63/2013	19
LA DIVERSA NATURA DELLA COMUNICAZIONE ENEA DEGLI INTERVENTI DI RIQUALIFICAZIONE ENERGETICA DEGLI EDIFICI.....	20
9- LA DETRAZIONE DELL'IVA SUGLI ACQUISTI DOCUMENTATI DA FATTURE ELETTRONICHE	21
LA REGISTRAZIONE DELLE FATTURE ELETTRONICHE DI ACQUISTO	21
IL COMMA 1, ARTICOLO 25, D.P.R. 633/1972.....	21
IL COMMA 2, ARTICOLO 25, D.P.R. 633/1972.....	21
IL CONCORSO ALLA DETRAZIONE NEL MESE DI EFFETTUAZIONE DELL'OPERAZIONE	22
IL PERIODO AGGIUNTO ALL'ARTICOLO 1, COMMA 1, D.P.R. 100/1998.....	22
IL CHIARIMENTO PER I TRIMESTRALI (VIDEOFORUM DEL 23 GENNAIO 2019).....	23
10- L'APPROVAZIONE DEL BILANCIO DELL'ESERCIZIO 2018.....	24
L'APPROVAZIONE DELLA BOZZA DI BILANCIO.....	24
LA FACOLTÀ DI FRUIRE DELLO SLITTAMENTO A 180 GIORNI.....	25
L'ASSEMBLEA PER L'APPROVAZIONE DEL BILANCIO.....	25
L'ASSEMBLEA TOTALITARIA	26
IL REGOLARE ESERCIZIO DEL DIRITTO DI VOTO.....	26

1- PRINCIPALI NEWS DI MARZO

ROTTAMAZIONE-TER: AGGIORNATO IL MODELLO DA-2018 DA PRESENTARE ENTRO IL 30 APRILE 2019 PER ADERIRE ALLA DEFINIZIONE AGEVOLATA

È stato aggiornato il mod. DA-2018 da presentare entro il 30 aprile 2019 per aderire alla definizione agevolata dei carichi affidati all'Agente della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 31 dicembre 2017. Nelle Note alla compilazione ora è precisato che se nel modello in esame vengono riportati carichi per i quali è prevista l'ammissione automatica alla "rottamazione-ter", senza necessità di presentare il mod. DA-2018 (adesione alla "rottamazione-bis" con pagamento delle rate entro il 7 dicembre 2018 ovvero per i soggetti colpiti dal sisma relativamente alle residue somme dovute ai fini della definizione agevolata ex articoli 6, D.L. 193/2016 e 1, comma 4, D.L. 148/2017), gli stessi "verranno trattati ai fini dell'importo dovuto e della ripartizione rateale in base a quanto espressamente previsto" in presenza di tali fattispecie. L'Agente della riscossione, entro il 30 giugno 2019, comunica al debitore l'accoglimento della domanda e quanto dovuto ai fini della definizione, l'importo delle singole rate nonché giorno e mese di scadenza delle stesse ovvero l'eventuale diniego della stessa.

REGISTRATORI DI CASSA: CREDITO DI IMPOSTA PER L'ACQUISTO O L'ADATTAMENTO DEI MISURATORI FISCALI

Allo scopo di agevolare, negli anni 2019 e 2020, l'acquisto o l'adattamento degli strumenti necessari per effettuare la memorizzazione e la trasmissione dei corrispettivi, l'articolo 2, comma 6-quinquies, D.Lgs. 127/2015, ha previsto, in favore dei suddetti esercenti, la concessione di un contributo pari al 50% della spesa sostenuta, fino a un massimo di 250 euro in caso di acquisto e di 50 euro in caso di adattamento, per ogni misuratore fiscale. Il contributo è concesso all'esercente come credito d'imposta di pari importo utilizzabile in compensazione tramite modello F24, a decorrere dalla prima liquidazione periodica dell'Iva successiva al mese in cui è registrata la fattura relativa all'acquisto o all'adattamento del misuratore fiscale e sia stato pagato, con modalità tracciabile, il relativo corrispettivo. La risoluzione n. 33 del 1° marzo 2019 ha istituito il codice tributo 6899 per consentire l'utilizzo in compensazione del credito di imposta.

INTRASTAT: POSSIBILI RIPERCUSSIONI DEL RECESSO DEL REGNO UNITO DALLA UNIONE EUROPEA

L'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli ha fornito i primi commenti in merito alle possibili ripercussioni, in tema doganale, della cosiddetta "**Hard Brexit**", ossia del recesso del Regno Unito dalla UE senza che vi sia un accordo che istituisca e regoli un periodo transitorio. In tale ipotesi, il 30 marzo 2019 l'intero complesso di norme che costituiscono l'ordinamento giuridico della UE cesserà di applicarsi al Regno Unito, con la prima immediata conseguenza che, ai fini Iva e doganali, **le cessioni di beni transfrontaliere non potranno più qualificarsi come intracomunitarie, ma saranno da inquadrare come operazioni di importazione ed esportazione.**

ECOBONUS- ECOTASSA: PRIMI CHIARIMENTI SUGLI INCENTIVI PER I VEICOLI PULITI E SULL'ECOTASSA PROGRESSIVA PER QUELLI INQUINANTI

L'Agenzia delle entrate ha fornito i primi chiarimenti sulle disposizioni introdotte dalla Legge di Bilancio sugli incentivi per l'acquisto di veicoli a basso impatto ambientale e sulla tassazione progressiva per chi, al contrario, compra quelli più inquinanti, con emissioni superiori a 160 CO₂ g/km. Agevolazioni anche per

ciclomotori e motocicli “puliti”, ma solo in caso di contestuale rottamazione di quelli più inquinanti. È prevista inoltre una detrazione del 50% sulle spese di installazione delle colonnine di ricarica private.

2- ALIQUOTE CONTRIBUTIVE INPS 2019 PER ARTIGIANI E COMMERCANTI

Con la circolare n. 25 del 13 febbraio 2019 l'Istituto Nazionale di Previdenza Sociale ha commentato le aliquote contributive per gli iscritti alla gestione artigiani e commercianti.

L'articolo 24, comma 22, D.L. 201/2011 ha stabilito che dal 1° gennaio 2012 le aliquote contributive pensionistiche dei lavoratori artigiani e commercianti iscritti alle gestioni autonome dell'Inps vengano annualmente incrementate prima di 1,3 punti percentuali e successivamente di 0,45 punti percentuali fino a raggiungere la misura del 24%.

Le percentuali si rendono applicabili in primis sul minimale ovvero sul reddito minimo annuo da prendere in considerazione ai fini del calcolo del contributo Ivs dovuto dagli artigiani e commercianti. Va ricordato che per l'anno 2019 il massimale di reddito annuo entro il quale sono dovuti i contributi Ivs è pari a 78.572 euro per i soggetti con anzianità di iscrizione anteriore al 1° gennaio 1996 e pari a 102.543 euro per gli altri soggetti.

Il contributo minimale per il 2019 risulta essere:

	Artigiani	Commercianti
Tutti i soggetti (esclusi i coadiuvanti/coadiutori di età non superiore ai 21 anni)	3.818,16	3.832,45
Coadiuvanti/coadiutori di età non superiore ai 21 anni	3.413,27	3.427,56

Il contributo 2019 è dovuto sulla totalità dei redditi d'impresa denunciati ai fini Irpef prodotti nel 2019, in particolare per la quota eccedente il minimale di 15.878 euro in base alla seguente ripartizione:

	Scaglione di reddito	Artigiani	Commercianti
Tutti i soggetti (esclusi i coadiuvanti/coadiutori di età non superiore ai 21 anni)	fino a 47.143,00	24%	24,09%
	da 47.143,00	25%	25,09%
Coadiuvanti/coadiutori di età non superiore ai 21 anni	fino a 47.143,00	21,45%	21,54%
	da 47.143,00	22,45%	22,54%*

Una riduzione è prevista nella misura del 50% dei contributi dovuti dagli artigiani e commercianti con più di 65 anni di età già pensionati presso le gestioni dell'Inps.

I termini per il versamento con il modello F24 del saldo per il periodo di imposta 2018 e degli acconti per il periodo di imposta 2019 sono correlati alla scadenza per il versamento delle imposte derivanti dal modello Redditi:

- l'eventuale saldo per il 2018 e il primo acconto sul reddito eccedente il minimale per il 2019 devono essere versati entro il 30 giugno 2019 (con possibilità di essere rateizzati);

- il secondo acconto sul reddito eccedente il minimale per il 2019 deve essere versato entro il 30 novembre 2019;
- i quattro importi fissi di acconto per il 2019 relativi al reddito entro il minimale devono essere versati alle scadenze ordinarie del 16 maggio 2019, 20 agosto 2019, 17 novembre 2019 e 17 febbraio 2020.

Si ricorda che l'Inps già dal 2013 non invia più le comunicazioni contenenti i dati e gli importi utili per il pagamento della contribuzione dovuta in quanto le medesime informazioni vanno prelevate a cura del contribuente o di un suo delegato, nella sezione "Dati del modello F24" del cassetto previdenziale per artigiani e commercianti.

3- SCADE IL 18 MARZO LA TASSA DI CC.GG. SUI LIBRI SOCIALI PER L'ANNO 2019

Il prossimo 18 marzo (scadenza posticipata essendo il 16 marzo sabato) le società di capitali, le società consortili, le aziende speciali degli enti locali e i consorzi costituiti fra gli stessi, nonché gli enti commerciali, devono effettuare il versamento della tassa di concessione governativa relativa alla vidimazione dei libri sociali per il 2019.

Si tratta di un versamento forfettario da effettuarsi annualmente a prescindere dal numero dei registri tenuti e dalle relative pagine, nella misura di:

309,87 euro ➔ per la generalità delle società

516,46 euro ➔ per le società con capitale sociale al 1° gennaio 2019 superiore a 516.456,90 euro



Resta in vigore anche l'obbligo, all'atto della vidimazione dei libri sociali, di apporre la marca da bollo nella misura di 16 euro ogni 100 pagine. In occasione della vidimazione sarà necessario esibire alla Camera di Commercio (o agli altri soggetti abilitati alla vidimazione) il versamento della tassa di concessione governativa eseguito per l'anno in corso.

SOGGETTI ESCLUSI

Sono escluse dal pagamento della tassa di concessione governativa:

- le società di persone;
- le società cooperative;
- le società di mutua assicurazione;
- gli enti non commerciali;
- le società di capitali sportive dilettantistiche.

Per tutti i soggetti sopra elencati, a esclusione delle società di capitali sportive dilettantistiche (per le quali vale la novità 2019 di cui più avanti), permane in ogni caso l'assoggettamento a imposta di bollo nella misura "doppia" (pari a 32 euro) da applicare sulle pagine del libro giornale e del libro degli inventari.

NOVITÀ 2019: ESONERO DA IMPOSTA DI BOLLO PER LE SSD

Al comma 646, articolo 1, L. 145/2018, viene integrato l'articolo 27-*bis* della tabella di cui all'allegato B annesso al D.P.R. 642/1972 (che disciplina l'imposta di bollo) al fine di estendere l'ipotesi di esenzione già prevista per le federazioni sportive ed enti di promozione sportiva riconosciuti dal Coni anche alle **"Associazioni e società sportive dilettantistiche senza fine di lucro riconosciuti dal Coni"**.

LIBRI PER I QUALI È OBBLIGATORIA LA VIDIMAZIONE

La vidimazione iniziale è prevista solo per i libri sociali obbligatori di cui all'articolo 2421, cod. civ., in particolare si tratta del:

- libro dei soci;
- libro delle obbligazioni;
- libro delle adunanze e delle deliberazioni delle assemblee;

- libro delle adunanze e delle deliberazioni del CdA;
- libro delle adunanze e delle deliberazioni del collegio sindacale;
- libro delle adunanze e delle deliberazioni del comitato esecutivo;
- libro delle adunanze e delle deliberazioni delle assemblee degli obbligazionisti;
- ogni altro libro o registro per i quali l'obbligo della bollatura è previsto da norme speciali.

Si ricorda che i libri contabili previsti dal codice civile, ovvero libro giornale e libro degli inventari non vanno vidimati, ma numerati in maniera progressiva al momento dell'utilizzo, su di essi deve essere apposta, precedentemente all'utilizzo, una marca da bollo nella misura di 16 euro per ogni 100 pagine. Quanto invece ai registri Iva e registro beni ammortizzabili essi non devono essere vidimati, sono soggetti a numerazione, ma non alla apposizione della marca da bollo.

VERSAMENTO

Il versamento deve essere effettuato con modello F24 utilizzando il codice tributo 7085 nella sezione "Erario" e indicando, quale annualità, il 2019, anno per il quale si versa la tassa.



Solo in sede di costituzione della società tale tassa va versata con bollettino postale.

SANZIONI

L'omesso versamento della tassa annuale è punito con la sanzione amministrativa corrispondente dal 100 al 200% della tassa medesima e, in ogni caso, non inferiore a 103 euro.

4- IL DIVIETO DELLA FATTURAZIONE ELETTRONICA PER LE SPESE SANITARIE

Nonostante l'introduzione dell'obbligo generalizzato di fatturazione elettronica per le fatture emesse a partire dallo scorso 1° gennaio 2019, non sono comunque poche le situazioni nelle quali il Legislatore, per diverse motivazioni, ha previsto il mantenimento dell'obbligo di fatturazione cartacea per alcune fattispecie.

È il caso, ad esempio, delle fatture relative a prestazioni sanitarie, in relazione alle quali il garante della *privacy* ha espresso **parere negativo** in merito alla loro trasmissione elettronica attraverso il sistema di interscambio in quanto riferite a dati ritenuti meritevoli di tutela sotto il profilo della riservatezza. Così come in alcuni casi di esonero dall'obbligo di fatturazione, lo stesso permane anche in relazione alle nuove modalità elettroniche di trasmissione delle fatture.

L'OBBLIGO DI FATTURAZIONE CARTACEA PER LE PRESTAZIONI SANITARIE

Con la conversione del D.L. 135/2018 (il cosiddetto decreto "semplificazioni"), a opera della L. 12/2019, il Legislatore è intervenuto nuovamente per ampliare, con riferimento alle spese per prestazioni sanitarie, le ipotesi nelle quali scatta il divieto di fatturazione elettronica, già previsto per le spese sanitarie i cui dati vanno poi trasmessi al sistema tessera sanitaria.

È infatti a partire dallo scorso 13 febbraio 2019 (data di entrata in vigore della citata legge di conversione) che il divieto di fatturazione elettronica si applica "*anche ai soggetti che non sono tenuti all'invio dei dati al Sistema tessera sanitaria, con riferimento alle fatture relative alle prestazioni sanitarie effettuate nei confronti delle persone fisiche*".

Per effetto di questa estensione non risulta oggi così agevole individuare l'effettivo ambito di applicazione di questo divieto di fatturazione elettronica, e quindi, in attesa di chiarimenti esaustivi sul punto proviamo a definire in concreto il concetto di "spese sanitarie" utilizzato dal Legislatore.

Podologi, fisioterapisti e logopedisti

Con la recente *faq* n. 59 del 26 febbraio 2019 l'agenzia delle entrate ha confermato che alla luce di quanto previsto dalla L. 12/2019 i podologi, i fisioterapisti e i logopedisti non devono emettere dal 13 febbraio 2019 fatture elettroniche per le prestazioni sanitarie rese nei confronti delle persone fisiche, dovendo quindi emetterle in formato cartaceo.

Osteopata e biologo nutrizionista

Con la circolare n. 11/E/2014 l'Agenzia delle entrate, nell'individuare alcune prestazioni che danno diritto o meno alla detrazione di cui all'articolo 15, comma 1, lettera c), Tuir (ovvero le spese sanitarie) si è pronunciata in relazione alle prestazioni rese dall'osteopata e dal biologo nutrizionista.

Con riferimento alle prime il citato documento di prassi ha precisato che la figura dell'osteopata non è annoverabile fra le figure sanitarie riconosciute il cui elenco è disponibile sul sito istituzionale del Ministero stesso e pertanto, in attesa di un eventuale riconoscimento normativo, ritiene che le prestazioni rese dagli osteopati non consentano la fruizione della citata detrazione. Tuttavia, laddove le spese per prestazioni di osteopatia, riconducibili alle competenze sanitarie previste per le professioni sanitarie riconosciute, sono detraibili se rese da iscritti a dette professioni sanitarie.

Con riguardo, invece, al biologo nutrizionista l'Amministrazione finanziaria ha precisato, in virtù di pareri rilasciati dal Consiglio Superiore di Sanità sulle competenze in materia di nutrizione delle professioni di medico, biologo e dietista che pur essendo il medico il solo professionista ad avere il titolo per

l'effettuazione di diagnosi finalizzate all'elaborazione di diete, la professione di biologo, pur non essendo sanitaria, è comunque inserita nel ruolo sanitario del Servizio Sanitario Nazionale e può svolgere attività attinenti alla tutela della salute. Pertanto, in considerazione dei chiarimenti forniti dal Ministero della Salute, le Entrate ritengono che le spese sostenute per visite nutrizionali, con conseguente rilascio di diete alimentari personalizzate, eseguite da biologi, siano detraibili ai sensi dell'articolo 15, comma 1, lettera c), Tuir.

IL CRITERIO PER INDIVIDUARE LE "PRESTAZIONI SANITARIE"

Si tratta a questo punto di capire 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.

Con il D.M. Salute del 17 maggio 2002 vengono individuate le figure professionali che rendono prestazioni sanitarie esenti. Secondo tale decreto sono esenti da Iva le prestazioni di diagnosi, cura e riabilitazione rese alla persona, oltre che dagli esercenti una professione sanitaria o un'arte ausiliaria delle professioni sanitarie indicate all'articolo 99 del testo unico delle leggi sanitarie, anche da:

- esercenti le professioni di biologo e psicologo;
- esercenti la professione sanitaria di odontoiatra di cui alla L. 409/1985;
- operatori abilitati all'esercizio delle professioni elencate nel D.M. 29 marzo 2001 che eseguono una prestazione sanitaria.

Con riferimento all'ultimo decreto citato, il D.M. 29 marzo 2001, lo stesso definisce le figure professionali che di seguito elenchiamo in forma di rappresentazione schematica.

PRESTAZIONI SANITARIE ESENTI

"professioni sanitarie infermieristiche e professione sanitaria ostetrica"	a) infermiere b) ostetrica/o c) infermiere pediatrico
"professioni sanitarie riabilitative"	a) podologo b) fisioterapista c) logopedista d) ortottista - assistente di oftalmologia e) terapeuta della neuro e psicomotricità dell'età evolutiva f) tecnico della riabilitazione psichiatrica g) terapeuta occupazionale h) educatore professionale
"professioni tecnico sanitarie"	<u>1.1 area tecnico - diagnostica:</u> a) tecnico audiometrista b) tecnico sanitario di laboratorio biomedica c) tecnico sanitario di radiologia medica d) tecnico di neurofisiopatologia <u>1.2 area tecnico - assistenziale:</u>

	<ul style="list-style-type: none"> a) tecnico ortopedico b) tecnico audioprotesista c) tecnico della fisiopatologia cardiocircolatoria e perfusione cardiovascolare; d) igienista dentale; e) dietista.
"professioni tecniche della prevenzione"	<ul style="list-style-type: none"> a) tecnico della prevenzione nell'ambiente e nei luoghi di lavoro; b) assistente sanitario.

Va poi osservato 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.

Mentre vi sono anche prestazioni comunque gestite nell'ambito "sanitario" che al contrario 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.

Richiamando quanto affermato nella circolare n. 7/E/2018 (la Guida pubblicata dall'agenzia ai fini della corretta indicazione nel modello Redditi di detrazioni, deduzioni e crediti d'imposta) la detrazione non spetterebbe in relazione alle seguenti prestazioni.

PRESTAZIONI NON DETRAIBILI AI FINI REDDITUALI

- conservazione delle cellule staminali del cordone ombelicale ad uso "autologo", cioè per future esigenze personali	risoluzione n. 155/E/2009
- circoncisione rituale non finalizzata alla soluzione di patologie cliniche e le spese per il test del DNA per il riconoscimento della paternità	Parere Ministero Salute 20 ottobre 2016
- prestazioni rese dagli osteopati, in quanto l'osteopata non è annoverabile fra le professioni sanitarie riconosciute	circolare n. 11/E/2014 risposta 2.1
- prestazioni rese dai pedagogisti, in quanto quella del pedagogista non può essere considerata una professione sanitaria	circolare n. 3/E/2016 risposta 1.2
- prestazioni di massofisioterapia rese da soggetti aventi titoli conseguiti dopo il 17 marzo 1999, anche in presenza di prescrizione medica	circolare n. 3/E/2016 risposta 1.1
- trattamenti di haloterapia (o Grotte di sale) in attesa che il Ministero della Salute svolga specifici approfondimenti	-----
- acquisto e realizzazione di una piscina, ancorché utilizzata per scopi terapeutici (idrochinesiterapia), considerato che l'agevolazione interessa	circolare n. 20/E/2011 risposta 4.2

il trattamento sanitario e non anche la realizzazione o l'acquisto delle strutture nelle quali il trattamento può essere svolto	
- frequenza di corsi in palestra anche se accompagnate da una prescrizione medica	circolare n. 19/E/2012 risposta 2.3

Se venisse quindi confermata l'identità dell'ambito applicativo nella nuova disposizione con quella delle operazioni esenti che conferiscono il diritto alla detrazione in dichiarazione dei redditi, ne dovremmo concludere che per le operazioni da ultimo elencate, vi sarebbe dallo scorso 1° gennaio 2019 l'obbligo di fatturazione elettronica, non operando quindi il divieto imposto dalla disposizione recentemente emanata. **È evidente come sul punto sia necessario un rapido intervento chiarificatore da parte dell'agenzia delle entrate.**

MEDICI DI BASE ESONERATI DALL'OBBLIGO DI FATTURAZIONE ELETTRONICA

Con la risposta n. 54 dello scorso 13 febbraio 2019 l'agenzia delle entrate, in risposta ad un interpello, ha precisato il trattamento da riservare ai medici di medicina generale convenzionati con l'Asl (i cosiddetti "medici di base" o "medici di famiglia").

Ribadendo quanto già affermato con la precedente risoluzione n. 98/E/2015 l'Agenzia ricorda che anche in vigenza dell'obbligo di fatturazione cartacea, in ragione dell'articolo 2, D.M. 31 ottobre 1974 la fattura non era da emettere in quanto sostituita dal foglio di liquidazione dei corrispettivi.

Pertanto, anche in vigenza dell'obbligo generalizzato di fatturazione elettronica si deve ritenere che il medico di base

- non deve emettere né fatture elettroniche né fatture cartacee per il compenso percepito dall'Asl;
- deve invece emettere fattura cartacea per i compensi percepiti direttamente dai pazienti e comunicati al Sistema Tessera Sanitaria, in virtù del divieto di fatturazione elettronica normativamente previsto.

5- LE NOTE DI VARIAZIONE POSSO ESSERE EMESSE ENTRO IL TERMINE DI INVIO DELLA DICHIARAZIONE IVA

Secondo l'Amministrazione finanziaria, come affermato nella risposta ad interpello n. 55 del 14 febbraio 2019, **non è possibile fare ricorso alla nota di variazione in diminuzione (la cosiddetta nota di credito) una volta che siano decorsi i termini per l'esercizio del diritto alla detrazione e l'imposta non può neppure essere recuperata tramite dichiarazione integrativa.**

LE NOTE DI VARIAZIONE

In base all'articolo 26, commi 2 e 3, D.P.R. 633/1972, nelle ipotesi in cui successivamente all'emissione della fattura e alla registrazione della stessa l'operazione venga meno in tutto o in parte o se ne riduca l'ammontare imponibile in conseguenza degli eventi ivi previsti (la norma richiama i casi dichiarazione di nullità, annullamento, mancato pagamento in tutto o in parte a causa di procedure concorsuali rimaste infruttuose, etc.), il soggetto passivo può recuperare la differenza d'imposta portandola in detrazione, previa emissione di una nota di credito.

Detta nota non può essere emessa dopo un anno dall'effettuazione dell'operazione nel caso in cui gli eventi previsti dall'articolo 26, comma 2, D.P.R. 633/1972 si verificano in dipendenza di un sopravvenuto accordo tra le parti.

Se le regole sopra esaminate ci consentono di individuare il momento a partire dal quale la nota di variazione può essere emessa (quello che l'Agenzia delle entrate ha definito il "presupposto") è altrettanto vero che l'individuazione del termine entro il quale può essere portata in detrazione l'iva evidenziata nella nota di credito non può prescindere dalle previsioni contenute nell'articolo 19, comma 1, D.P.R. 633/1972: l'attuale versione, in vigore dal 1° gennaio 2017, stabilisce che la nota di variazione in diminuzione deve essere emessa (e la maggiore imposta a suo tempo versata può essere detratta), al più tardi, entro la data di presentazione della dichiarazione Iva relativa all'anno in cui si è verificato il presupposto per operare la variazione in diminuzione.

Come ebbe modo di chiarire la circolare n. 1/E/2018 (richiamando precedenti documenti) per le note di variazione emesse dal 1° gennaio 2017 in poi, la detrazione può essere operata entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale Iva, ossia il 30 aprile dell'anno successivo quello in cui matura il diritto.

Esempio

Alfa Srl si è precedentemente insinuato in un fallimento che si chiude definitivamente (secondo le indicazioni fornite dall'Agenzia delle entrate con la circolare n. 77/E/2000) in data 27 dicembre 2018 (il cosiddetto "presupposto" che legittima l'emissione della nota di credito).

Il recupero di quell'Iva, tramite emissione della nota di variazione, potrà avvenire non oltre il termine di presentazione della dichiarazione Iva relativa all'anno in cui tale presupposto è sorto, e cioè la dichiarazione Iva 2019 relativa all'anno 2018 che, come è noto, scade il 30 aprile 2019

IMPOSSIBILITÀ DI RECUPERO TRAMITE INTEGRATIVA

Con la recente risposta n. 55/2019 l’Agenzia ha ritenuto che, nel caso in cui il termine per l’emissione della nota di variazione sia già spirato, non sia possibile presentare una dichiarazione integrativa Iva a favore ai sensi dell’articolo 8, comma 6-*bis*, D.P.R. 322/1998 per recuperare l’imposta versata.

Secondo l’Amministrazione, infatti, mancano i presupposti per poter presentare una dichiarazione integrativa a favore, non ravvisandosi alcun errore od omissione cui rimediare con riferimento all’anno di emissione della fattura originaria, né è possibile affermare che, nel caso specifico, non avendo emesso la nota di variazione, il contribuente abbia commesso un errore da correggere.

L’Agenzia ricorda infatti che l’emissione di una nota di variazione in diminuzione rappresenta non un obbligo bensì una facoltà alla quale il contribuente può rinunciare; nel caso in cui fosse spirato il termine del 30 aprile, tale diritto non potrebbe più essere esercitato.

Esempio

Riprendendo il caso precedente, ipotizziamo che Alfa Srl si accorga della chiusura del fallimento solo a novembre 2019.

Secondo la posizione espressa dall’Agenzia delle entrate, quell’Iva sarà definitivamente persa non potendo il contribuente fare ricorso allo strumento della dichiarazione integrativa a favore.

6- LE REGOLE DI FATTURAZIONE PER LE OPERAZIONI EFFETTUATE DA E VERSO I SOGGETTI NON RESIDENTI IDENTIFICATI IN ITALIA

Con la risposta n. 67 del 26 febbraio 2019 l’Agenzia delle entrate ha fornito indicazioni riguardanti la disciplina relativa agli obblighi di fatturazione per le operazioni effettuate da e verso soggetti non residenti che si sono identificati in Italia. Si tratta di quei soggetti stranieri che hanno nominato un rappresentante fiscale o si sono identificati direttamente in Italia assumendo quindi un numero di partita Iva italiano.

La conclusione a cui perviene l’Agenzia delle entrate è quella che i soggetti non residenti e identificati ai fini Iva in Italia

- sono esclusi dalla presentazione dell’esterometro (adempimento telematico mensile che è stato recentemente prorogato per i mesi di gennaio e febbraio 2019 al 30 aprile 2019) e
- le operazioni effettuate nei loro confronti possono (si tratta di una facoltà) essere comprovate da fattura elettronica al fine di non includerle nell’esterometro.

LA FATTURAZIONE NEI CONFRONTI DEI SOGGETTI RESIDENTI NON IDENTIFICATI IN ITALIA

Il primo aspetto affrontato nel documento dell’Agenzia riguarda gli obblighi di fatturazione dei soggetti residenti o stabiliti ai fini Iva in Italia per le operazioni effettuate nei confronti di soggetti non residenti ma identificati nel nostro Paese.

Considerato che l’obbligo di fatturazione elettronica riguarda esclusivamente le operazioni intercorse tra soggetti residenti o stabiliti ai fini Iva in Italia, mentre per quelle effettuate con controparti identificate in Italia sorge l’obbligo di presentazione dell’esterometro, l’Agenzia delle entrate conferma che per le operazioni effettuate dai soggetti residenti (o ivi stabiliti ai fini Iva) nei confronti di soggetti non residenti, ma identificati ai fini Iva in Italia sussiste l’obbligo alternativamente di emettere fattura elettronica, ovvero di inserire l’operazione nell’esterometro (nel caso di emissione della fattura in formato cartaceo).

NESSUN OBBLIGO DI ACCREDITAMENTO AL SDI PER I SOGGETTI NON RESIDENTI IDENTIFICATI IN ITALIA

Il secondo aspetto chiarito dall’agenzia riguarda gli obblighi di accredito al Sistema di Interscambio, precisando che tale obbligo non riguarda i soggetti non residenti in Italia anche se ivi identificati ai fini Iva.

REGOLE PER LA DETRAZIONE SUGLI ACQUISTI EFFETTUATI DA SOGGETTI NON RESIDENTI IDENTIFICATI IN ITALIA

Un altro importante aspetto affrontato dall’Agenzia riguarda i documenti con i quali il soggetto non residente identificato in Italia può esercitare il diritto alla detrazione dell’Iva in relazione alle operazioni ricevute da controparti soggetti residenti (si pensi, ad esempio, ad un acquisto di beni che si trovano nel territorio dello Stato).

Sul tema viene chiarito che la detrazione può essere esercitata sulla base della fattura cartacea emessa dalla controparte stabilita ai fini Iva in Italia considerato che tale ultimo soggetto deve comunque consegnare una copia cartacea della fattura alla controparte anche laddove intenda emettere la fattura elettronica. L’Agenzia delle entrate tuttavia precisa che “*con la locuzione «copia cartacea della fattura» si intende un documento che riporti fedelmente ed esclusivamente il contenuto della fattura elettronica in formato XML, non potendosi indicare elementi ulteriori e diversi da quelli contenuti nella fattura elettronica. Per ottenere la*

copia analogica del documento informatico, occorre stamparla e attestarne la conformità all'originale informatico sulla base dell'articolo 23, D.Lgs. 82/2005 (Codice dell'amministrazione digitale)".

Non appare quindi sufficiente un documento cartaceo in forma libera, ma devono sussistere i citati requisiti affinché il documento sia valido ai fini della detrazione dell'Iva in capo al soggetto non residente identificato ai fini Iva in Italia.

NESSUN OBBLIGO DI ESTEROMETRO PER I SOGGETTI RESIDENTI NON IDENTIFICATI IN ITALIA

L'ultimo tema affrontato dalla risposta 67 riguarda gli obblighi di presentazione dell'esterometro per i soggetti non residenti, ma indentificati ai fini Iva nel territorio dello Stato. Correttamente l'Agenzia conferma che tali soggetti sono esclusi dall'adempimento citato poiché i soggetti obbligati alla presentazione dell'esterometro sono i medesimi che rientrano nell'obbligo di emissione della fattura elettronica, tra i quali come detto non rientrano i soggetti che sono meramente identificati (direttamente o tramite rappresentante fiscale).

Tali soggetti, pertanto, sono esclusi sia dall'emissione della fattura elettronica sia dalla presentazione dell'esterometro.

7- SPESOMETRO, ESTEROMETRO E LI.PE. PROROGATI AD APRILE

Con il del D.P.C.M. 27 febbraio 2019 (pubblicato nella Gazzetta Ufficiale del 5 marzo 2019), il Governo ha disposto la proroga di diversi adempimenti che risultavano in scadenza alla fine del mese di febbraio.

SPESOMETRO

L'attuale articolo 21, D.L. 78/2010, con decorrenza 2017, aveva sostituito il vecchio spesometro con una comunicazione telematica dei dati relative alle fatture emesse, nonché ricevute e registrate (comunicazione ancora oggi definita "spesometro").

Tale adempimento in origine era sorto con cadenza di presentazione trimestrale, cadenza che però è stata modificata facoltativamente in semestrale; il 28 febbraio era in scadenza lo spesometro relativo alle fatture emesse e ricevute nel secondo semestre 2018 ovvero del terzo e quarto trimestre 2019.

Il D.P.C.M. di proroga ha rinviato la scadenza di tali comunicazioni al 30 aprile 2019.

Si ricorda che tale invio sarà l'ultimo: dal 2019, con l'avvento della fattura elettronica, è stato soppresso lo spesometro, a favore del cosiddetto "esterometro".

ESTEROMETRO

A partire dal 1° gennaio 2019, ai sensi dell'articolo 1, comma 3-*bis*, D.Lgs. 127/2015, i soggetti obbligati all'emissione della fattura elettronica sono obbligati alla presentazione della comunicazione relativa alle operazioni effettuate e ricevute con controparti non residenti o non stabilite ai fini Iva in Italia (altresì definita "comunicazione delle operazioni transfrontaliere" ovvero "esterometro").

La comunicazione deve essere presentata con cadenza mensile entro l'ultimo giorno del mese successivo a quello di riferimento: al termine dello scorso mese di febbraio, pertanto, i contribuenti obbligati avrebbero dovuto provvedere alla presentazione della comunicazione relativa alle operazioni di gennaio.

Con il richiamato D.P.C.M., è stata disposta **la proroga al 30 aprile 2019** non solo dell'esterometro relativo a gennaio, ma anche di quello relativo alle operazioni poste in essere nel mese di febbraio; pertanto, alla fine del mese di aprile occorrerà provvedere all'invio della comunicazione relativa ai primi 3 mesi del 2019.

LIQUIDAZIONI PERIODICHE

A decorrere dal 2017 è previsto l'obbligo, per i soggetti passivi Iva, di trasmettere una comunicazione dei dati riepilogativi delle liquidazioni periodiche Iva: la cadenza trimestrale è prevista tanto per i contribuenti che liquidano l'Iva trimestralmente, quanto per i contribuenti con liquidazioni Iva mensili.

La presentazione della comunicazione va effettuata in modalità telematica entro l'ultimo giorno del secondo mese successivo ad ogni trimestre (restano ferme le ordinarie scadenze di versamento del debito risultante dalla liquidazione periodica); la comunicazione relativa al secondo trimestre è presentata entro il 16 settembre e quella relativa all'ultimo trimestre è presentata entro l'ultimo giorno del mese di febbraio dell'anno successivo.

Proprio con riferimento alla comunicazione relativa al quarto trimestre 2018, in scadenza lo scorso 28 febbraio, **il D.P.C.M. ha disposto la proroga al 10 aprile.**

GESTIONE DI PORTALI ELETTRONICI

Il D.L. 135/2018, all'articolo 11-*bis*, commi 11-15, prevede che se un soggetto passivo facilita, tramite l'uso di un'interfaccia elettronica quale un mercato virtuale, una piattaforma, un portale o mezzi analoghi, le vendite a distanza e cessioni di telefoni cellulari, console da gioco, tablet PC e laptop, importati da territori terzi o Paesi terzi, questo si considera abbia ricevuto e ceduto detti beni.

Per tali soggetti, il D.P.C.M. proroga:

- al 16 maggio 2019, con la maggiorazione dello 0,40% mensile a titolo di interesse corrispettivo, la scadenza per l'effettuazione dei versamenti dell'Iva relativi ai primi tre mesi del 2019, in scadenza il 16 aprile;
- al 31 maggio 2019 la trasmissione delle comunicazioni dei dati delle operazioni transfrontaliere (esterometro) relative alle operazioni dei mesi di marzo e aprile 2019.

8- PROROGATA LA SCADENZA DELLA COMUNICAZIONE ENEA PER GLI INTERVENTI DI RECUPERO DEL PATRIMONIO EDILIZIO E PER L'ACQUISTO DI ELETTRODOMESTICI CONCLUSI NEL 2018

L'Agenzia nazionale per le nuove tecnologie, l'energia e lo sviluppo economico sostenibile con una nota sul proprio sito *web* ha **prorogato** dal 19 febbraio 2019 al **1° aprile 2019** la scadenza per la **comunicazione all'Enea degli interventi di recupero del patrimonio edilizio e l'acquisto di elettrodomestici di classe A/A+ conclusi in data successiva al 1° gennaio 2018 che conseguano anche un risparmio energetico**. L'obbligo reso permanente dalla L. 205/2017 che ha introdotto il nuovo comma 2-*bis*, articolo 16, D.L. 63/2013 va adempiuto utilizzando il portale <http://ristrutturazioni2018.Enea.it> e seguendo le indicazioni rilasciate nella Guida rapida disponibile a questo *link* <http://www.acs.Enea.it/doc/ristrutturazioni.pdf>.

LA NUOVA SCADENZA DELLA COMUNICAZIONE OBBLIGATORIA AI SENSI DELL'ARTICOLO 16, COMMA 2-BIS, D.L. 63/2013

L'obbligo di effettuazione della nuova comunicazione all'Enea spetta soltanto per gli interventi che sono volti al conseguimento di un risparmio energetico e/o prevedono l'utilizzo di fonti rinnovabili di energia. Per tutti gli altri interventi di recupero del patrimonio edilizio di cui all'articolo 16-*bis*, D.P.R. 917/1986 che fruiscono della detrazione Irpef del 50% non è previsto alcun obbligo comunicativo all'Enea. La nuova comunicazione all'Enea è obbligatoria per i seguenti interventi che danno diritto alla detrazione Irpef del 50% per il recupero edilizio degli edifici o alla detrazione del 50% per il *Bonus* mobili:

- riduzione della trasmittanza delle pareti verticali che delimitano gli ambienti riscaldati dall'esterno, dai vani freddi e dal terreno;
- riduzione delle trasmittanze delle strutture opache orizzontali e inclinate (coperture) che delimitano gli ambienti riscaldati dall'esterno e dai vani freddi;
- riduzione della trasmittanza termica dei pavimenti che delimitano gli ambienti riscaldati dall'esterno, dai vani freddi e dal terreno;
- riduzione della trasmittanza dei serramenti comprensivi di infissi che delimitano gli ambienti riscaldati dall'esterno e dai vani freddi;
- installazione di collettori solari (solare termico) per la produzione di acqua calda sanitaria e/o il riscaldamento degli ambienti;
- sostituzione di generatori di calore con caldaie a condensazione per il riscaldamento degli ambienti (con o senza produzione di acqua calda sanitaria) o per la sola produzione di acqua calda per una pluralità di utenze ed eventuale adeguamento dell'impianto;
- sostituzione di generatori con generatori di calore ad aria a condensazione ed eventuale adeguamento dell'impianto;
- pompe di calore per climatizzazione degli ambienti ed eventuale adeguamento dell'impianto;
- sistemi ibridi (caldaia a condensazione e pompa di calore) ed eventuale adeguamento dell'impianto;
- microgeneratori ($P_e < 50 \text{kWe}$);
- scaldacqua a pompa di calore;
- generatori di calore a biomassa;
- installazione di sistemi di contabilizzazione del calore negli impianti centralizzati per una pluralità di utenze;
- installazione di sistemi di termoregolazione e *building automation*;

- installazione di impianti fotovoltaici;
- elettrodomestici: per gli acquisti effettuati nel 2018 solo se collegati ad un intervento di recupero edilizio iniziato dopo il 1° gennaio 2017, mentre per gli acquisti effettuati nel 2019 solo se collegati ad un intervento di recupero edilizio iniziato dopo il 1° gennaio 2018.

La trasmissione dei dati all'Enea va effettuata entro 90 giorni dalla data di ultimazione dei lavori:

interventi/acquisti effettuati dal 1° gennaio 2018 al 31 dicembre 2018	il termine dei 90 giorni decorre dal 31 dicembre 2018. La comunicazione andrà effettuata entro il 1° aprile 2019
interventi/acquisti effettuati dal 1° gennaio 2019	il termine dei 90 giorni decorre dalla data di fine lavori o dalla data di acquisto dell'elettrodomestico



Al momento, restano ancora da chiarire le conseguenze della mancata trasmissione della comunicazione; la norma, infatti, nulla dispone al riguardo né vi sono stati chiarimenti ufficiali sul punto da parte dell'Agenzia delle entrate.

LA DIVERSA NATURA DELLA COMUNICAZIONE ENEA DEGLI INTERVENTI DI RIQUALIFICAZIONE ENERGETICA DEGLI EDIFICI

L'articolo 4 del Decreto Interministeriale 19 febbraio 2007 ha previsto l'obbligo per gli interventi di **riqualificazione energetica** degli edifici esistenti di inviare all'Enea entro 90 giorni dal termine dei lavori l'asseverazione del tecnico abilitato, l'attestato di prestazione energetica e la scheda descrittiva dell'intervento effettuato. **Il mancato invio della comunicazione telematica è causa di decadenza dalla detrazione Irpef/Ires del 50%/65%.**

In caso di omesso invio della documentazione all'Enea, che farebbe perdere il diritto alla detrazione, è applicabile l'istituto della "remissione in bonis" (articolo 2, comma 1, D.L. 16/2012). Tale istituto consente di non perdere il diritto alla detrazione, sempreché la violazione non sia stata constatata o non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore abbia avuto formale conoscenza, se il contribuente invia la comunicazione, ovvero esegue l'adempimento richiesto, entro il termine di presentazione della prima dichiarazione utile successiva al termine scaduto (90° giorno successivo al termine dei lavori).

Le opere si intendono terminate alla data del collaudo ovvero dell'attestazione della funzionalità dell'impianto se pertinente. Nel caso di interventi in cui il collaudo non è richiesto, il contribuente può provare la data di fine dei lavori con altra documentazione emessa dal soggetto che ha eseguito i lavori. La data di fine lavori non deve necessariamente coincidere con il termine entro il quale sono sostenute le spese per fruire della detrazione Irpef/Ires.

9- LA DETRAZIONE DELL'IVA SUGLI ACQUISTI DOCUMENTATI DA FATTURE ELETTRONICHE

Con l'introduzione dell'obbligo di fatturazione elettronica a far data dallo scorso 1° gennaio 2019 si sono modificate anche le regole per esercitare correttamente il diritto alla detrazione dell'Iva assolta sugli acquisti che vengono documentati da fatture elettroniche ricevute attraverso il sistema di interscambio.

In particolare, è con gli articoli 13 e 14, D.L. 119/2018 (in vigore dal 24 ottobre 2018) che vengono apportate modifiche alle seguenti disposizioni normative:

- articolo 25, D.P.R. 633/1972, per quanto attiene alle modalità di registrazione dei documenti di acquisto;
- articolo 1, D.P.R. 100/1998, per quanto attiene alle modalità di esercizio del diritto alla detrazione sugli acquisti medesimi.

LA REGISTRAZIONE DELLE FATTURE ELETTRONICHE DI ACQUISTO

Come di seguito evidenziato, l'articolo 13, D.L. 119/2018 modifica le previsioni contenute nei commi 1 e 2, articolo 25 del decreto Iva al fine di eliminare, nel procedimento di registrazione degli acquisti ai fini Iva, l'obbligo di numerare progressivamente le fatture ricevute, attesa l'oggettiva impossibilità di evidenziare detto numero progressivo nel documento elettronico di acquisto, che in quanto tale risulta ovviamente imm modificabile.

IL COMMA 1, ARTICOLO 25, D.P.R. 633/1972

Vecchia versione	Nuova versione
il contribuente deve numerare in ordine progressivo le fatture e le bollette doganali relative ai beni e ai servizi acquistati o importati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione, comprese quelle emesse a norma del secondo comma dell'articolo 17 e deve annotarle in apposito registro anteriormente alla liquidazione periodica, ovvero alla dichiarazione annuale, nella quale è esercitato il diritto alla detrazione della relativa imposta	il contribuente deve annotare in un apposito registro le fatture e le bollette doganali relative ai beni e ai servizi acquistati o importati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione, comprese quelle emesse a norma del secondo comma dell'articolo 17, anteriormente alla liquidazione periodica, ovvero alla dichiarazione annuale, nella quale è esercitato il diritto alla detrazione della relativa imposta

IL COMMA 2, ARTICOLO 25, D.P.R. 633/1972

Vecchia versione	Nuova versione
dalla registrazione devono risultare la data della fattura o bolletta, il numero progressivo ad essa attribuito, la ditta, denominazione o ragione sociale del cedente del bene o prestatore del servizio, ovvero il nome e cognome se non si tratta di imprese, società o enti, nonchè l'ammontare imponibile e l'ammontare dell'imposta distinti secondo l'aliquota.	dalla registrazione devono risultare la data della fattura o bolletta, la ditta, denominazione o ragione sociale del cedente del bene o prestatore del servizio, ovvero il nome e cognome se non si tratta di imprese, società o enti, nonchè l'ammontare imponibile e l'ammontare dell'imposta distinti secondo l'aliquota.

Rimane, pertanto, nella sostanza, il solo obbligo di “annotare” nel registro Iva acquisti le fatture anteriormente alla liquidazione periodica, ovvero alla dichiarazione annuale, nella quale è esercitato il diritto alla detrazione della relativa imposta.

Sotto il profilo operativo, pertanto, non ricorrendo più l’obbligo della numerazione progressiva del documento (che in molti casi si traduceva anche nell’ordinare le fatture di acquisto per ordine di data piuttosto che di ricezione prima di apporvi il protocollo progressivo), le fatture elettroniche di acquisto ricevute sullo SdI non dovranno più essere registrate secondo una progressione dettata appunto dalla numerazione attribuita dal contribuente, ma potranno essere registrate in forma “libera”, non dovendo nemmeno rispettare l’ordine di ricezione delle medesime sullo SDI, ma preoccupandosi unicamente di rispettare l’unica previsione normativa ad oggi presente: quella della annotazione che deve essere appunto anteriore alla liquidazione periodica.

Si ritiene, in ogni caso, che la registrazione/annotazione della fattura di acquisto non possa avvenire in ogni caso in data antecedente alla sua “ricezione” sullo SdI seppur come vedremo, la stessa potrà in taluni casi concorrere alla liquidazione del periodo di effettuazione dell’operazione.

Per fare un esempio:

- se un contribuente riceve sullo SdI 4 fatture elettroniche di acquisto, rispettivamente in data 2, 6, 9 e 14 febbraio 2019 (per semplificare si suppone tutte riferite a operazioni effettuate nello stesso mese), le stesse possono essere annotate in ordine libero anteriormente alla liquidazione periodica (16 marzo 2019), ovvero alla dichiarazione annuale (30 aprile 2020), nella quale è esercitato il diritto alla detrazione della relativa imposta (il periodo d’imposta 2019), ma le singole fatture non potranno che essere registrate solo a partire dalla rispettiva data di ricezione (si ritiene, pertanto, che il documento ricevuto in data 14 febbraio non possa essere registrato in data 10 febbraio pur se riferito allo stesso mese di liquidazione).

IL CONCORSO ALLA DETRAZIONE NEL MESE DI EFFETTUAZIONE DELL’OPERAZIONE

Come è noto, anche al fine di garantire l’esercizio del diritto alla detrazione alla luce delle modifiche normative che dal 2017 hanno notevolmente ridotto il termine ultimo per l’esercizio del diritto in base a quanto previsto dall’articolo 19, comma 1, D.P.R. 633/1972, la circolare n. 1/E/2018 ha affermato che nel rispetto delle regole comunitarie la detrazione debba essere esercitata a partire dal momento nel quale si intendono verificati i due seguenti requisiti:

- esigibilità (coincidente di regola con il momento di effettuazione dell’operazione)
- ricezione della fattura

È quindi solo a partire dalla materiale ricezione del documento che il contribuente può esercitare correttamente il diritto alla detrazione dell’Iva assolta su tale acquisto.

È invece con l’articolo 14, D.L. 119/2018 che il Legislatore, al fine di consentire un più rapido recupero della detrazione in relazione agli acquisti con riferimento al momento di effettuazione dell’operazione, modifica la disposizione contenuta nell’articolo 1, D.P.R. 100/1998 aggiungendo il seguente periodo:

IL PERIODO AGGIUNTO ALL’ARTICOLO 1, COMMA 1, D.P.R. 100/1998

“Entro il medesimo termine di cui al periodo precedente può essere esercitato il diritto alla detrazione dell’imposta relativa ai documenti di acquisto ricevuti e annotati entro il 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell’operazione, fatta eccezione per i documenti di acquisto relativi ad operazioni effettuate nell’anno precedente”.

In concreto ciò significa che a fronte di una fattura di acquisto ricevuta in data 3 marzo 2019 (o comunque fino al termine ultimo del 15 marzo), ma riferita a una operazione effettuata nel mese di febbraio 2019, la

stessa potrà (è bene ricordare che si tratta di una facoltà) concorrere anticipatamente alla liquidazione del mese di febbraio che scade, come è noto, il giorno 16 del mese successivo (cioè il 16 marzo 2019).

Dal punto di vista della “registrazione” del documento, riprendendo quanto detto in precedenza, si ritiene che il documento ricevuto il 3 marzo 2019 non possa comunque essere registrato in data antecedente alla data di ricezione con l’effetto che, per poter concorrere alla liquidazione di febbraio, si dovrà procedere contabilmente alla “retro imputazione” del documento al mese precedente (in merito alla possibilità di procedere alla registrazione nel mese di “competenza” (febbraio) del documento ricevuto a marzo l’Agenzia delle entrate non si è ancora espressa e quindi si ritiene opportuno seguire le indicazioni di registrazione in precedenza fornite).

IL CHIARIMENTO PER I TRIMESTRALI (VIDEOFORUM DEL 23 GENNAIO 2019)

In occasione di uno dei recenti incontri organizzati dalla stampa specializzata, l’Agenzia delle entrate ha precisato, in relazione alla possibilità di esercitare il diritto alla detrazione per le fatture d’acquisto ricevute e annotate entro il 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell’operazione, che per i contribuenti trimestrali la stessa deve intendersi riferita alla possibilità di esercitare la detrazione, in relazione alle operazioni effettuate in uno qualsiasi dei mesi del trimestre solare (escluso il quarto), a condizione che la fattura pervenga e sia annotata entro il 15 del secondo mese successivo.

Con il probabile intento di prevenire fenomeni di arbitraggio fiscale, il legislatore ha in ogni caso previsto nell’ultimo periodo dell’articolo 1, D.P.R. 100/1998 sopra riportato, che la descritta facoltà di anticipare il concorso alla liquidazione nel mese di effettuazione dell’operazione non possa essere esercitata con riferimento alle fatture di acquisto ricevute nel mese di gennaio riferite a operazioni effettuate a dicembre. In questo caso la detrazione non potrà, quindi, che avvenire in base alle regole generali e cioè solo a partire dal periodo in cui si verifica l’ultimo dei due momenti esigibilità/ricezione del documento.

Esemplificando quindi, una fattura elettronica di acquisto ricevuta sullo SdI in data 2 gennaio 2020, ma riferita a operazione effettuata nel mese di dicembre 2019, dovrà obbligatoriamente concorrere alla liquidazione del mese di gennaio 2020 il cui termine scade il 17 febbraio 2020 (posto che il giorno 16 cade di domenica).

10- L'APPROVAZIONE DEL BILANCIO DELL'ESERCIZIO 2018

Sono ormai maturi i tempi per la predisposizione delle bozze del bilancio dell'esercizio chiuso lo scorso 31 dicembre 2018.

L'iter di formazione e approvazione del documento risulta sempre complesso, in quanto si traduce in una sequenza di atti e comportamenti che debbono rispettare le rigorose norme imposte dal codice civile. La sequenza temporale può essere riassunta nella tabella che segue.

Adempimento	Soggetto tenuto all'adempimento	Scadenza	Data ultima per esercizio chiuso al 31 dicembre 2018	
			Termine ordinario	Termine prorogato
Predisposizione progetto di bilancio	Organo amministrativo	Entro 30 giorni dalla data fissata per l'assemblea di approvazione (articolo 2429, comma 1, cod. civ.)	31 marzo 2018	30 maggio 2019
Predisposizione relazione sulla gestione				
Consegna progetto di bilancio e relazione sulla gestione al Collegio sindacale				
Consegna progetto di bilancio e relazione sulla gestione al Revisore contabile				
Deposito progetto di bilancio e allegati, relazioni degli organi di controllo presso la sede sociale	Organo amministrativo + organi di controllo	Entro 15 giorni dalla data fissata per l'assemblea di approvazione (articolo 2429, comma 1, cod. civ.)	15 aprile 2019	14 giugno 2019
Celebrazione assemblea per approvazione bilancio	Convocazione a cura organo amministrativo	Entro 120 – 180 giorni dalla chiusura dell'esercizio (articolo 2364, comma 2, cod. civ.)	30 aprile 2019	29 giugno 2019
Deposito del bilancio approvato presso il Registro delle imprese	Organo amministrativo	Entro 30 giorni dall'approvazione del bilancio (articolo 2435, comma 1, cod. civ.)	30 maggio 2019	29 luglio 2019

L'APPROVAZIONE DELLA BOZZA DI BILANCIO

L'organo amministrativo della società deve provvedere ad approvare la bozza del bilancio entro il prossimo 31 marzo; tale data risulta il termine ultimo qualora sia presente un organo di controllo.

È infatti necessario:

- concedere 15 giorni di tempo al revisore/sindaco, per predisporre la propria relazione;
- disporre della documentazione completa da depositare presso la sede sociale nei 15 giorni che precedono la data fissata per l'assemblea di approvazione.

Poiché il codice prevede che il bilancio sia approvato nel termine di 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio (momento coincidente con la data del 30 aprile), si possono agevolmente ricavare le scadenze sopra riportate.

LA FACOLTÀ DI FRUIRE DELLO SLITTAMENTO A 180 GIORNI

Rammentata la casistica normale, possiamo ricordare che il codice concede, in talune fattispecie, la possibilità di fruire di un maggior lasso temporale per la predisposizione ed approvazione del rendiconto annuale.

L'articolo 2364, comma 2, infatti, prevede che l'assemblea deve essere convocata almeno una volta all'anno, entro il termine stabilito dallo statuto e comunque non superiore a 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio sociale.

Lo statuto, però, può prevedere un maggior termine, comunque non superiore a 180 giorni:

- nel caso di società tenute alla redazione del bilancio consolidato;
- ovvero, quando lo richiedono particolari esigenze relative alla struttura e all'oggetto della società.

In questi casi, gli amministratori segnalano la circostanza nella relazione sulla gestione.

Ne deriva, dunque, che per profittare del maggior termine è necessario che lo statuto preveda tale casistica e, inoltre, che si rinvenga una motivazione specifica.

A titolo esemplificativo (oltre al caso del bilancio consolidato), la dottrina ritiene valide cause di slittamento del termine le seguenti:

- necessità di valutazione delle partecipazioni in altre società, specialmente se con metodo del patrimonio netto;
- difficoltà nei calcoli per opzione per consolidato o trasparenza fiscale;
- dimissioni degli amministratori e nomina nuovi soggetti;
- ampliamento territoriale della società senza adeguata struttura amministrativa;
- esistenza di più sedi periferiche che fanno convergere i dati alla sede principale;
- variazione del sistema informatico;
- necessità di valutazione dei SAL con approvazione del committente;
- dimissioni e/o maternità del responsabile amministrativo;
- causa di forza maggiore (furto, incendio, etc.);
- decesso o grave malattia dell'amministratore unico.

Si rammenta che l'onere di individuare la motivazione ricade sull'organo amministrativo, che dovrà puntualizzare tale circostanza in un verbale da formalizzare entro la scadenza del 31 marzo; non è obbligatorio, anche se consigliabile, fornire apposita informativa ai soci.

La reiterazione nel tempo di rinvii nella predisposizione e approvazione del bilancio (con esclusione delle casistiche di fisiologica necessità), potrebbe configurare ipotesi di responsabilità per l'amministratore che, evidentemente, non risulta avere predisposto una adeguata struttura amministrativa e contabile.

L'ASSEMBLEA PER L'APPROVAZIONE DEL BILANCIO

L'organo amministrativo, come dettagliato sopra, deve assolvere al proprio compito di predisporre la bozza del bilancio, oltre che a quello di convocare i soci in assemblea per l'approvazione.

La data di fissazione del consesso dovrà rispettare il termine:

- del 30 aprile, nelle ipotesi ordinarie;

– del 29 giugno, nelle ipotesi di rinvio.

Nessuna responsabilità, invece, ricade sull'organo amministrativo, qualora lo stesso abbia provveduto alla regolare e tempestiva convocazione dei soci e questi non si siano presentati, ovvero sia mancata la maggioranza necessaria per la regolare costituzione.

A tale riguardo, potremmo ricordare che:

- in caso di assemblea deserta, ove sia presente l'organo amministrativo, sarà opportuno redigere un verbale di memoria nel quale si dia atto dell'impossibilità di assumere qualsiasi decisione (c.d. verbale di assemblea deserta);
- nel caso in cui fosse prevista, dal codice civile o dallo statuto, una seconda convocazione, si dovrà attendere anche tale termine per verificare la possibilità di deliberare;
- ove non fosse prevista la seconda convocazione, ovvero l'assemblea non si costituisse nemmeno in tale occasione, l'organo amministrativo dovrà procedere ad una nuova convocazione, rispettando un termine non superiore ai 30 giorni dalla precedente. Si rammenta che la continua inattività dell'assemblea potrebbe configurare anche una causa di scioglimento di cui all'articolo 2484, cod. civ., specialmente in occasione dell'appuntamento annuale di approvazione del bilancio.

Spa	Seconda convocazione e convocazioni ulteriori sono previste per legge e dallo statuto	Articolo 2369, cod. civ.
Srl	La seconda convocazione non è normata dal Codice, ma potrebbe essere prevista dallo statuto	Articolo 2479-bis, cod. civ.

L'ASSEMBLEA TOTALITARIA

Pur essendo consigliabile la convocazione secondo le regole e i tempi fissati dallo statuto, è formalmente valida una riunione nella quale l'intera compagne societaria, l'intero organo amministrativo e quello di controllo (ove esistente) si siano riuniti spontaneamente e si dichiarino informati sugli argomenti da discutere e disposti a farlo.

Per le Spa è ammessa l'assemblea totalitaria con la sola partecipazione, oltre dei soci, della maggioranza dell'organo amministrativo e di controllo (articolo 2366, commi 4 e 5).

Per le Srl è ammessa l'assemblea totalitaria quando sono presenti tutti i soci, e tutti gli amministratori e sindaci siano presenti o informati della riunione e nessuno si opponga alla trattazione degli argomenti (articolo 2479-bis, comma 5).

L'assemblea totalitaria appare molto delicata, in quanto rappresenta una sorta di deroga alle regole di funzionamento ordinarie; sarà allora indispensabile raccogliere la conferma dei partecipanti con il consueto foglio presenze.

In ogni caso, si ribadisce che la forma più certa per rendere regolare la riunione (specialmente nelle fattispecie litigiose) è quella della convocazione formale.

In questo caso, trattandosi di una riunione non programmata e spontanea, si potrebbe anche dubitare delle validità di eventuali deleghe attribuite a terzi da parte dei soci, proprio per l'assenza della formale convocazione e della conoscibilità dell'ordine del giorno della riunione.

IL REGOLARE ESERCIZIO DEL DIRITTO DI VOTO

Si rammenta, in chiusura, che la regolare manifestazione del diritto di voto è limitata dalla vigente normativa antiriciclaggio in particolari fattispecie.

L'amministratore, infatti, a norma dell'articolo 22, D.Lgs. 231/1997, ha l'onere di acquisire la documentazione comprovante la titolarità effettiva dei soci, anche richiedendola direttamente ai medesimi. L'inerzia o il rifiuto ingiustificati del socio nel fornire agli amministratori le informazioni da questi ritenute

necessarie per l'individuazione del titolare effettivo, ovvero l'indicazione di informazioni palesemente fraudolente, rendono inesercitabile il relativo diritto di voto e comportano l'impugnabilità, a norma dell'articolo 2377, cod. civ., delle deliberazioni eventualmente assunte con il suo voto determinante.

La presenza dell'eventuale Organo di controllo nella società, determina la necessità di verificare l'assolvimento di tale onere, diversamente risultando viziata la manifestazione del voto in occasione dell'approvazione del bilancio.