

## NOVITÀ in PILLOLE

<b>ENEA:</b> Pubblicato il sito web per l'invio della documentazione dei lavori conclusi dal 1° gennaio 2019	pag. 2
<b>MODELLO RLI:</b> Approvato il nuovo modello per la richiesta di registrazione dei contratti di locazione e affitto	pag. 2
<b>ACCORDO PER IL CREDITO 2019:</b> Pubblicato l'elenco aggiornato delle banche e degli intermediari finanziari aderenti	pag. 2
<b>CERTIFICATI DI ORIGINE:</b> Nuove disposizioni per il rilascio dei certificati di origine e dei visti per l'estero	pag. 3

## APPROFONDIMENTI

- [Versamento dell'imposta di bollo sulle fatture](#) pag. 4
- [Scade il prossimo 30 aprile 2019 il termine per la detrazione dell'Iva relativa alle fatture di acquisto ricevute nel 2018](#) pag. 6
- [Crediti Iva trimestrali: scade il prossimo 30 aprile la richiesta di rimborso per il primo trimestre 2019](#) pag. 10
- [Il trattamento fiscale delle spese di rappresentanza](#) pag. 14

## OCCHIO ALLE SCADENZE

<a href="#">Principali scadenze dal 16 aprile al 15 maggio 2019</a>	pag. 20
---	---------

---

## NOVITÀ in PILLOLE

---

### ENEA: Pubblicato il sito web per l'invio della documentazione dei lavori conclusi dal 1° gennaio

L'ENEA ha predisposto un nuovo portale dedicato all'invio telematico della documentazione richiesta entro il 90° giorno successivo al termine dei lavori:

- per la fruizione della detrazione Irpef del 50% per il recupero edilizio, relativamente agli interventi "Bonus casa" che consentono un risparmio energetico grazie all'utilizzo di fonti di energia rinnovabile (trattasi del nuovo obbligo introdotto dalla L. 205/2017);
- per la fruizione delle detrazioni Irpef/Ires del 50%/65%/70%/75%/80%/85% per la riqualificazione energetica degli edifici, relativamente agli interventi "Ecobonus".

ENEA informa gli utenti che, conseguentemente al ritardo nella pubblicazione del portale, per gli interventi la cui data di fine lavori è compresa tra il primo gennaio 2019 e l'11 marzo 2019, il termine di 90 giorni per la trasmissione dei dati, attraverso i siti [ecobonus2019.enea.it](http://ecobonus2019.enea.it) e [bonuscasa2019.enea.it](http://bonuscasa2019.enea.it), decorre dall'11 marzo 2019 (scade pertanto il 9 giugno 2019).

Per gli interventi la cui data di fine lavori è successiva all'11 marzo 2019 resta in vigore il termine ordinario del 90° giorno successivo.

(Agenzia nazionale per le nuove tecnologie, l'energia e lo sviluppo economico sostenibile, sito web, 11/03/2019)

### MODELLO RLI: Approvato il nuovo modello per la richiesta di registrazione dei contratti di locazione e affitto

L'Agenzia delle entrate ha approvato il nuovo modello RLI che sostituisce quello approvato con provvedimento del 15 giugno 2017: va utilizzato per richiedere la registrazione, comunicare proroghe, cessioni, subentri e risoluzioni dei contratti di locazione e affitto dei beni immobili, nonché esercitare o revocare l'opzione per la cedolare secca.

Il nuovo modello dovrà essere utilizzato obbligatoriamente dal 20 maggio 2019 (fino a quella data è consentito l'utilizzo sia del nuovo sia del vecchio modello).

(Agenzia delle entrate, provvedimento n. 64442, 19/03/2019)

### ACCORDO PER IL CREDITO 2019: Pubblicato l'elenco aggiornato delle banche e degli intermediari finanziari aderenti

Il nuovo "Accordo per il Credito 2019" firmato il 15 novembre 2018 tra l'Associazione Bancaria Italiana (ABI) e le Associazioni imprenditoriali prevede l'iniziativa "Imprese in Ripresa 2.0", cioè la possibilità per le banche e gli intermediari finanziari aderenti di:

- a) sospendere il pagamento della quota capitale delle rate dei finanziamenti delle PMI;
- b) allungare la scadenza dei finanziamenti delle PMI.

È stato recentemente pubblicato l'elenco aggiornato delle banche e degli intermediari finanziari, aderenti all'iniziativa in vigore fino al 31 dicembre 2020, disponibile al link:

[https://www.abi.it/DOC\\_Mercati/Crediti/Credito-alle-impreses/Accordo%20credito%202019/Banche%20aderenti/Lista%20banche%205%20marzo%202019.pdf](https://www.abi.it/DOC_Mercati/Crediti/Credito-alle-impreses/Accordo%20credito%202019/Banche%20aderenti/Lista%20banche%205%20marzo%202019.pdf).

(Associazione bancaria italiana, Misura Imprese in Ripresa 2.0, 05/03/2019)

### **CERTIFICATI DI ORIGINE: Nuove disposizioni per il rilascio dei certificati di origine e dei visti per l'estero**

Il Ministero dello sviluppo economico ha diramato il testo delle nuove disposizioni per il rilascio dei certificati di origine e dei visti per l'estero, superando le indicazioni fornite con la precedente nota n. 75361/2009.

A partire dal 1° giugno 2019, la domanda di rilascio del certificato di origine dovrà essere presentata in modalità telematica, attraverso piattaforme informatiche in uso presso le Camere di commercio ed essere firmata digitalmente dal richiedente. Le Camere di commercio dovranno garantire l'adeguamento alla procedura telematica entro il termine successivo di 5 mesi, assicurando adeguata informazione e/o formazione alle imprese del territorio.

La domanda in forma cartacea con presentazione allo sportello camerale è ammessa soltanto nei seguenti casi:

- per le persone fisiche e per i soggetti non iscritti al Registro delle imprese oppure
- in casi eccezionali anche per le imprese, quando autorizzate dalla CCIAA, per particolari motivi di urgenza o nell'impossibilità di utilizzare gli strumenti tecnologici per temporanei problemi di ordine tecnico.

(Ministero dello sviluppo economico, nota n. 62321, 18/03/2019)

# APPROFONDIMENTI

---

## VERSAMENTO DELL'IMPOSTA DI BOLLO SULLE FATTURE

Il prossimo **20 aprile** è in scadenza il versamento dell'imposta di bollo relativa alle fatture elettroniche emesse nel corso del primo trimestre 2019; si tratta della prima volta in cui i contribuenti procederanno ad assolvere il bollo in fattura secondo le nuove previsioni introdotte tramite il decreto del Ministero dell'economia e delle finanze del 28 dicembre 2018, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 5 del 7 gennaio 2019.

### **NUOVE MODALITA' PER ASSolvere L'IMPOSTA DI BOLLO SULLA FATTURA ELETTRONICA**

Con l'entrata in vigore, dallo scorso 1° gennaio 2019, dell'obbligo generalizzato di utilizzo della fatturazione elettronica, sono cambiate le modalità di pagamento delle relative imposte di bollo, in relazione alle fatture interessate da tale obbligo.

In particolare, l'imposta risulta dovuta se la fattura, di importo superiore a 77,47 euro, documenta, fra l'altro, operazioni esenti da Iva ex articoli 10, D.P.R. 633/1972, operazioni facoltativamente fatturate fuori campo Iva per assenza del requisito oggettivo o soggettivo, operazioni fuori campo Iva in mancanza del requisito territoriale (ai sensi degli articoli da 7 a 7-*septies*, D.P.R. 633/1972) od operazioni escluse da Iva ex articolo 15, D.P.R. 633/1972.

La principale novità consiste nel fatto che:

- mentre la precedente disciplina prevedeva che il versamento dell'imposta dovesse essere effettuato entro 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio,
- la norma, nella sua nuova stesura, fissa una periodicità trimestrale per il pagamento del bollo relativo alle fatture elettroniche ed il versamento deve essere effettuato **entro il giorno 20 del primo mese successivo a detto trimestre**.

Il decreto firmato il 28 dicembre 2018 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; tale conteggio viene infatti effettuato tenendo conto del *flag* "dati bollo" che il contribuente deve aver contrassegnato quando l'operazione è soggetta a imposta di bollo.

Il pagamento potrà essere effettuato mediante un apposito servizio, presente sul medesimo portale

- con addebito su conto corrente bancario o postale, o
- utilizzando il modello F24 predisposto dall'Agenzia delle Entrate.

Tali dati sono evidenziati nel portale “fatture e corrispettivi” dell’Agenzia delle entrate; i contribuenti possono accedervi tramite le proprie credenziali Fisconline o Entratel, un identificativo SPID (Sistema pubblico di identità digitale) o tramite la Carta nazionale dei servizi.

Va altresì sottolineato come non risulta modificato l’articolo 6, comma 2, D.M. 17 giugno 2014 per quanto concerne l’assolvimento dell’imposta di bollo relativa agli atti, documenti e registri emessi o utilizzati durante l’anno, che resta “ancorato” alle precedenti modalità. La nuova modalità riguarda infatti solo le fatture emesse in modalità elettronica.

## SCADE IL PROSSIMO 30 APRILE 2019 IL TERMINE PER LA DETRAZIONE DELL'IVA RELATIVA ALLE FATTURE DI ACQUISTO RICEVUTE NEL 2018

Come è noto, già con riferimento al periodo d'imposta 2017, il D.L. 50/2017 ha modificato gli articoli 19 e 25, D.P.R. 633/1972, riguardanti le regole di detrazione e registrazione delle fatture di acquisto, al fine di stabilire che per le fatture emesse già a decorrere dal 1° gennaio 2017:

- il diritto alla detrazione sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile (cioè, il momento di effettuazione dell'operazione, ovvero il momento in cui il soggetto attivo ha emesso la fattura) ed è esercitato, al più tardi, con la dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo;
- la fattura di acquisto va annotata anteriormente alla liquidazione periodica nella quale è esercitato il diritto alla detrazione e, comunque, entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa all'anno di ricezione della fattura e con riferimento al medesimo anno.

Le due norme così modificate avevano tuttavia determinato già con riferimento allo scorso anno un problema nella gestione delle fatture a cavallo d'anno (datate cioè 2017 ma registrate nel 2018), posto che la consentita registrazione di tali fatture effettuata oltre il termine di presentazione della dichiarazione annuale Iva relativa al 2017 (modello dichiarazione Iva 2018), e cioè oltre il 30 aprile 2018, avrebbe provocato la perdita del diritto alla detrazione dell'Iva assolta su tali acquisti. Con la circolare n. 1/E/2018 l'Agenzia delle entrate, al fine di risolvere gli effetti negativi derivanti dal mancato coordinamento delle citate modifiche, ha precisato – poggiando sulle disposizioni comunitarie - che il diritto alla detrazione deve essere esercitato con riguardo al periodo di imposta nel corso del quale ricorrono entrambi i due seguenti presupposti:

- 1) l'effettuazione della cessione dei beni o della prestazione dei servizi (c.d. presupposto sostanziale);
- 2) il possesso (momento di ricezione) della fattura (c.d. presupposto formale).

Queste indicazioni continuano a trovare applicazione anche con riferimento al periodo d'imposta 2018 per cui se un soggetto passivo Iva è venuto in possesso (ha quindi ricevuto) una fattura di acquisto datata 2018 solo nel 2019, ecco che la detrazione dovrà necessariamente avvenire nelle liquidazioni periodiche dell'anno 2019 e fino al termine di presentazione della dichiarazione annuale Iva relativa a tale anno (modello dichiarazione Iva 2020) che scade al 30 aprile 2020.

Rispetto allo scorso anno, tuttavia, è cambiato il trattamento da riservare alle cosiddette fatture ricevute a cavallo d'anno, quello cioè datate dicembre 2018 ma ricevute nei primi giorni del mese di gennaio 2019 entro il termine di effettuazione della liquidazione periodica relativa al mese di

dicembre 2018. Per queste non si potrà più, come avvenuto lo scorso anno, imputarle nel mese di “competenza” ma si dovrà necessariamente osservare la regola che prevede la verifica di entrambi i presupposti in precedenza richiamati (esigibilità + ricezione).

Tali conclusioni sono il frutto della modifica che l'articolo 14, D.L. 119/2018, convertito nella L. 136/2018, ha apportato all'articolo 1, comma 1, D.P.R. 100/1998 stabilendo che

*“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”.*

È proprio questo ultimo inciso che ha determinato una sostanziale esclusione delle fatture a cavallo d'anno dalla prossima dichiarazione annuale Iva 2019 relativa al 2018 in scadenza al prossimo 30 aprile 2019.

#### **CAMBIO DI ROTTA SULLE FATTURE DI ACQUISTO 2018/2019 “A CAVALLO D'ANNO”**

Contrariamente a quanto riconosciuto dall'agenzia con la circolare n. 1/E/2018 per le fatture a cavallo tra il 2017 e il 2018, va segnalato che, per effetto delle modifiche apportate all'articolo 1, D.P.R. 100/1998, le fatture datate 2018 ma ricevute (con prova di ricezione avente “data certa”) nel 2019 non sono più inseribili nelle liquidazioni periodiche del 2018 né nella dichiarazione annuale Iva relativa a tale annualità, bensì debbono necessariamente concorrere alla liquidazione periodica riferita al periodo di ricezione (il 2019) o entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa a detto ultimo periodo (modello dichiarazione Iva 2020).

In prossimità della scadenza del 30 aprile 2019 ovvero del termine di presentazione della dichiarazione Iva annuale relativa al periodo d'imposta 2018 (dichiarazione Iva 2019) si invitano pertanto i gentili Clienti a verificare la presenza di fatture di acquisto datate 2018 che abbiamo una data “certa” di ricevimento nel 2018 e che, per qualsiasi ragione non siano state ancora recapitate allo Studio per la contabilizzazione, al fine di distinguerle da quelle che al contrario hanno avuto “data certa” di ricezione nel 2019.

Le prime, infatti, anche sulla base dei ricordati criteri forniti dall'agenzia con la circolare n. 1/E/2018, devono essere necessariamente inserite nel prossimo modello di dichiarazione annuale in scadenza il prossimo 30 aprile 2019, pena l'impossibilità di esercitare il relativo diritto della detrazione.

Infine, sempre con la circolare n. 1/E/2018 l'Agenzia delle entrate ha chiarito che l'effettività del diritto alla detrazione e il principio di neutralità dell'Iva sono, in ogni caso, garantiti dall'istituto della dichiarazione integrativa a favore, con la quale è possibile correggere errori od omissioni che

hanno determinato l'indicazione di un maggiore imponibile, di un maggiore debito d'imposta o di una minore eccedenza detraibile. Nel caso quindi della fattura datata 2018 e ricevuta con data "certa" nel 2018, che non venga inserita nel modello di dichiarazione annuale Iva 2019 entro il prossimo 30 aprile 2019, sarà sempre possibile, al fine di guadagnare comunque la detrazione, presentare una dichiarazione integrativa della citata dichiarazione Iva 2019, entro il termine del 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di presentazione del modello originario. Tale ultima soluzione, tuttavia, comporta secondo l'agenzia l'applicabilità delle sanzioni per la violazione degli obblighi di registrazione.

## **IL DIVERSO TRATTAMENTO DELLE NOTE DI VARIAZIONE**

Con la risposta n. 55 del 14 febbraio 2019 l'Agenzia delle entrate è intervenuta in merito alle disposizioni dettate dall'articolo 26 del decreto Iva in tema di note di variazione. Secondo l'Amministrazione finanziaria non è possibile fare ricorso alla nota di variazione in diminuzione (la cosiddetta nota di credito) una volta che siano decorsi i termini per l'esercizio del diritto alla detrazione individuati dal comma 1 dell'articolo 19 del decreto Iva, così come modificato di recente ad opera del D.L. 50/2017, convertito con modificazioni dalla L. 96/2017.

L'attuale versione del citato articolo 19 comma 1 prevede, infatti, che la nota di variazione in diminuzione deve essere emessa (e la maggiore imposta a suo tempo versata può essere detratta), al più tardi, entro la data di presentazione della dichiarazione Iva relativa all'anno in cui si è verificato il presupposto per operare la variazione in diminuzione (per individuare detto momento la circolare n. 1/E/2018 richiama i contenuti di seguenti documenti di prassi: la risoluzione n. 89/E/2002, la risoluzione n. 307/E/2008 e risoluzione n. 42/E/2009). Ne deriva pertanto che, per le note di variazione emesse dal 1° gennaio 2017 in poi, la detrazione può essere operata non più, come avvenuto in precedenza, al più tardi con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto, bensì nel termine più breve attualmente previsto. Questo aspetto, unitamente al fatto che per la nota di variazione non esiste un vero e proprio "momento di ricezione" (la detrazione, infatti, va a beneficio del soggetto che emette il documento di rettifica), restringe non di poco il termine entro il quale poter esercitare la detrazione dell'Iva evidenziata nella nota di variazione.

Volendo esemplificare, se un contribuente che si è precedentemente insinuato in un fallimento che si è chiuso definitivamente (secondo le indicazioni fornite dall'agenzia con la circolare n. 77/E/2000) in data 27 dicembre 2018 (il cosiddetto "presupposto" che legittima l'emissione della nota di credito), volesse recuperare l'Iva dovrebbe farlo non oltre il termine di presentazione della dichiarazione Iva relativa all'anno in cui tale presupposto è sorto, e cioè la dichiarazione Iva 2109 relativa all'anno 2018 che come è noto scade il 30 aprile 2019. Se quel contribuente, tuttavia, si

“accorge” della chiusura della procedura concorsuale solo in data 4 maggio 2019, secondo la recente interpretazione dell’agenzia quell’Iva sarà definitivamente persa non potendo il contribuente fare ricorso allo strumento della dichiarazione integrativa a favore. Nell’affermare questa tesi, l’agenzia precisa che la nota di credito rappresenta una facoltà e non un obbligo mentre la dichiarazione integrativa ha la mera funzione di correggere errori e omissioni e non anche il mancato esercizio di facoltà.

Alla luce di detta interpretazione si invitano pertanto i gentili Clienti a verificare, in vista della prossima scadenza del 30 aprile 2019, la sussistenza di eventuali presupposti che legittimano l’emissione di una nota di variazione in diminuzione verificatisi fino al 31 dicembre 2018.

## CREDITI IVA TRIMESTRALI: SCADE IL PROSSIMO 30 APRILE LA RICHIESTA DI RIMBORSO PER IL PRIMO TRIMESTRE 2019

Il credito Iva che si forma nelle liquidazioni periodiche mensili o trimestrali può essere utilizzato, ordinariamente, solo in compensazione verticale (per abbattere il debito Iva delle liquidazioni successive). In alcune situazioni ben definite dal legislatore, però, è possibile utilizzare in compensazione orizzontale il credito Iva emergente dalla liquidazione trimestrale ovvero chiederne il rimborso, previa presentazione telematica di un apposito modello denominato TR.

Il prossimo 30 aprile scadrà il termine per la presentazione del modello IVA TR con riferimento al primo trimestre 2019. Il modello da utilizzare è quello approvato con provvedimento n. 64421 del 19 marzo 2019.

Le novità che interessano il nuovo modello IVA TR rispetto al vecchio modello riguardano:

- il possibile utilizzo dello stesso da parte del Gruppo Iva al fine di richiedere a rimborso il credito Iva trimestrale. L'utilizzo in compensazione "orizzontale" del credito Iva trimestrale da parte del Gruppo Iva è, invece, precluso (articolo 4, comma 4, D.M. 6 aprile 2018);
- l'esonero dall'apposizione del visto di conformità per le richieste di rimborso del credito Iva trimestrale da parte dei contribuenti che hanno applicato gli ISA (indici sintetici di affidabilità fiscale) e, sulla base delle relative risultanze, sono esonerati dagli obblighi di certificazione del credito (articolo 9-bis, comma 11, lettera b), D.L. 50/2017).

Nulla è cambiato per quanto riguarda le modalità di utilizzo in compensazione "orizzontale" del credito Iva trimestrale: solo dopo la presentazione del modello IVA TR, se il credito Iva è di importo inferiore o pari a 5.000 euro e solo a partire dal decimo giorno successivo a quello di presentazione telematica all'Agenzia delle entrate del modello IVA TR se il credito Iva è di importo superiore a euro 5.000. Per coloro che intendono utilizzare in compensazione il credito Iva per importi superiori a 5.000 euro annui (elevato a 50.000 euro per le *start up* innovative) è obbligatorio presentare il modello IVA TR munito del visto di conformità.

In merito alla prestazione delle garanzie, invece, si ricorda che:

- è possibile ottenere i rimborsi di importo superiore a 30.000 euro senza prestazione della garanzia, presentando l'istanza munita di visto di conformità o sottoscrizione alternativa da parte dell'organo di controllo e una dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà attestante la sussistenza di determinati requisiti patrimoniali;
- è obbligatorio prestare la garanzia per i rimborsi superiori a 30.000 euro solo nelle ipotesi di situazioni di rischio e cioè quando il rimborso è richiesto:
  - a) da soggetti che esercitano un'attività di impresa da meno di 2 anni ad esclusione delle imprese start up innovative di cui all'articolo 25, D.L. 179/2012;

- b) da soggetti ai quali, nei due anni precedenti la richiesta di rimborso, sono stati notificati avvisi di accertamento o di rettifica da cui risulti, per ciascun anno, una differenza tra gli importi accertati e quelli dell'imposta dovuta o del credito dichiarato superiore:
1. al 10% degli importi dichiarati se questi non superano 150.000 euro;
  2. al 5% degli importi dichiarati se questi superano 150.000 euro ma non superano 1.500.000 euro;
  3. all'1% degli importi dichiarati, o comunque a 150.000 euro se gli importi dichiarati superano 1.500.000 euro;
- c) da soggetti che presentano l'istanza priva del visto di conformità o della sottoscrizione alternativa o non presentano la dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà;
- d) da soggetti passivi che richiedono il rimborso dell'eccedenza detraibile risultante all'atto della cessazione dell'attività.

Quanto suddetto può riassumersi come segue:

COMPENSAZIONE	
fino a 5.000 euro	nessun adempimento
superiore a 5.000 euro	presentazione del modello TR con apposizione del visto di conformità - dal 10° giorno successivo a quello di presentazione telematica del modello
RIMBORSO	
sotto i 30.000 euro	senza prestazione di garanzia
sopra i 30.000 euro	con rimborso con garanzia

#### REGOLE DI UTILIZZO DEL CREDITO TRIMESTRALE

In caso di utilizzo in compensazione orizzontale del credito Iva trimestrale, tale compensazione è ammessa già dalla data di presentazione del modello IVA TR sino all'importo di 5.000 euro (tale limite va inteso complessivamente per tutti e tre i trimestri); per la parte eccedente occorre attendere il 10° giorno successivo a quello di presentazione del modello.

In particolare, con la presentazione del modello TR si può ottenere la possibilità di compensare o chiedere a rimborso i crediti scaturenti da ciascuno dei primi 3 trimestri dell'anno (il credito relativo al quarto trimestre viene invece utilizzato in compensazione o chiesto a rimborso attraverso la presentazione della dichiarazione Iva annuale).

Riassumendo:

MODALITA' DI PRESENTAZIONE	La presentazione deve avvenire <b>esclusivamente per via telematica</b> .
TERMINE DI PRESENTAZIONE	La presentazione del modello TR deve avvenire <b>entro l'ultimo giorno del mese successivo</b> quello di chiusura del trimestre: I° trimestre → entro 30 aprile 2019 II° trimestre → entro 31 luglio 2019 III° trimestre → entro 31 ottobre 2019.
UTILIZZO IN COMPENSAZIONE DEL CREDITO IVA DA TR	Il credito Iva trimestrale può essere utilizzato in compensazione nel modello F24: <ul style="list-style-type: none"><li>- per crediti non superiori a 5.000 euro (limite inteso complessivamente per tutti e 3 i trimestri) la compensazione può avvenire fin dal primo giorno del mese successivo al compimento del trimestre ma solo dopo la presentazione telematica del modello TR;</li><li>- per crediti superiori a 5.000 euro la compensazione può avvenire solo a partire dal 10° giorno successivo quello di presentazione telematica del modello TR.</li></ul> La soglia di 5.000 euro deve essere valutata considerando complessivamente tutti i crediti Iva trimestrali (ma non quello annuale) relativi a ciascun anno (quindi anche quelli di un precedente trimestre). La compensazione di crediti Iva trimestrali deve essere effettuata obbligatoriamente utilizzando i canali Entratel/Fisconline (non può avvenire mediante presentazione del modello F24 direttamente da parte del contribuente utilizzando il canale home banking)
VISTO DI CONFORMITA'	Come detto precedentemente, per la compensazione del credito trimestrale oltre i 5.000 euro è previsto l'obbligo di apporre il visto di conformità. Inoltre con riferimento ai rimborsi del credito Iva trimestrale eccedenti l'importo di 30.000 euro, è possibile (per i casi diversi da quelli considerati a rischio e nei quali è obbligatorio rilasciare la garanzia) apporre il visto di conformità in alternativa al rilascio delle garanzie previste

CONTRIBUENTI  
AMMESSI AL  
RIMBORSO  
TRIMESTRALE

Le condizioni che consentono l'utilizzo (compensazione o rimborso) del credito Iva trimestrale sono diverse da quelle che consentono il rimborso del credito Iva annuale.

In particolare, ai sensi dell'articolo 38-bis, comma 2, D.P.R. 633/1972, la presentazione del modello IVA TR è ammessa nelle seguenti fattispecie:

- aliquota media: quando vengono esercitate esclusivamente o prevalentemente attività che comportano l'effettuazione di operazioni soggette ad imposta con aliquote inferiori a quelle dell'imposta relativa agli acquisti e alle importazioni, computando a tal fine anche le operazioni effettuate a norma dell'articolo 17, comma 5, 6, 7 (*reverse charge* interno);
- operazioni non imponibili: quando vengono effettuate operazioni non imponibili di cui agli articoli 8, 8-bis e 9 per un ammontare superiore al 25% dell'ammontare complessivo di tutte le operazioni effettuate;
- soggetti non residenti identificati direttamente o con rappresentante fiscale in Italia;
- acquisto e/o importazione di beni ammortizzabili per un ammontare superiore ai 2/3 del totale degli acquisti e/o importazioni di beni e servizi imponibili Iva;
- operazioni non soggette: effettuazione di operazioni attive nei confronti di soggetti passivi non stabiliti in Italia per un importo superiore al 50% di tutte le operazioni effettuate, riferite alle seguenti attività: prestazioni di lavorazione relative a beni mobili materiali, prestazioni di trasporto di beni e relative prestazioni di intermediazione, prestazioni di servizi accessori ai trasporti di beni e relative prestazioni di intermediazione, prestazioni indicate nell'articolo 19, comma 3, lettera a-*bis*), D.P.R. 633/1972

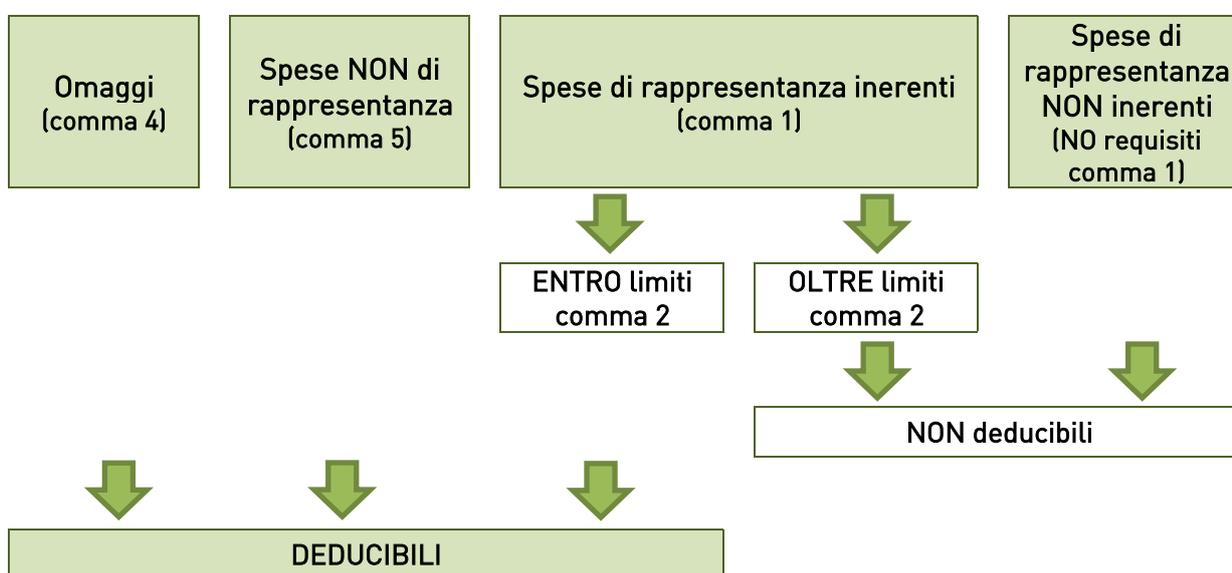
## IL TRATTAMENTO FISCALE DELLE SPESE DI RAPPRESENTANZA

L'attuale disciplina delle spese di rappresentanza è contenuta nell'articolo 108, comma 2, Tuir che individua specifici criteri di qualificazione delle spese di rappresentanza e limiti quantitativi di deducibilità fiscale delle stesse spese, rapportandole al volume dei ricavi dell'impresa.

Le disposizioni attuative della citata disposizione sono contenute nel D.M. 19 novembre 2008 che richiede:

- che il sostenimento della spesa abbia finalità promozionali o di pubbliche relazioni e risponda comunque a criteri di ragionevolezza e coerenza;
- che la spesa non sia collegata ad una controprestazione (criterio della gratuità).

Sono individuate le seguenti tipologie di spesa:



### **GLI ONERI CHE COSTITUISCONO SPESE DI RAPPRESENTANZA *EX LEGE* (comma 1)**

Le spese di rappresentanza si distinguono dalle spese di pubblicità in ragione della gratuità dell'erogazione di un bene o di un servizio nei confronti di clienti o potenziali clienti. Le spese di pubblicità sono invece caratterizzate dalla presenza di un contratto a prestazioni corrispettive con l'obbligo della controparte di pubblicizzare o propagandare il marchio o il prodotto dell'impresa al fine di incrementarne la domanda.

L'articolo 1, comma 1, primo periodo, D.M. 19 novembre 2008 individua l'inerenza delle spese di rappresentanza nell'effettivo sostenimento di spese per erogazioni a titolo gratuito di beni e servizi effettuate con finalità promozionali o di pubbliche relazioni ed il cui sostenimento risponda a criteri di ragionevolezza in funzione dell'obiettivo di generare anche potenzialmente benefici economici per l'impresa ovvero sia coerente con pratiche commerciali di settore.

<b>GRATUITA'</b>	Mancanza di un corrispettivo o di una specifica controprestazione da parte dei destinatari dei beni e servizi erogati.
<b>FINALITA' PROMOZIONALI O DI PUBBLICHE RELAZIONI</b>	Divulgazione sul mercato dell'attività svolta a beneficio sia degli attuali clienti sia di quelli potenziali. Diffusione e/o consolidamento dell'immagine dell'impresa volti ad accrescerne l'apprezzamento presso il pubblico.
<b>RAGIONEVOLEZZA</b>	Idoneità a generare ricavi e adeguatezza rispetto all'obiettivo atteso in termini di ritorno economico.
<b>COERENZA</b>	Aderenza alle pratiche commerciali del settore.

Secondo la circolare n. 34/E/2009 il requisito della coerenza deve essere verificato in alternativa a quello della ragionevolezza:

- se una spesa non è ragionevole in termini di costo/beneficio, ma risulta coerente con le pratiche del settore, essa può comunque essere considerata spesa di rappresentanza (deducibile entro il *plafond*);
- viceversa, se la spesa è ragionevole, essa può anche non essere coerente con le pratiche del settore.

L'articolo 108, comma 2, Tuir prevede la deducibilità delle spese di rappresentanza nel periodo di imposta del sostenimento se rispondenti ai requisiti di inerenza stabiliti dal D.M. 19 novembre 2008, anche in funzione della natura e della destinazione delle stesse.

Le spese di rappresentanza vanno commisurate all'ammontare dei ricavi e proventi della gestione caratteristica dell'impresa, risultanti dalla dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in cui le stesse sono sostenute, in misura pari:

- all'1,5% dei ricavi e altri proventi fino a 10.000.000 di euro;
- allo 0,6% dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente 10.000.000 di euro e fino a 50.000.000 di euro;
- allo 0,4% dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente 50.000.000 di euro.

L'eccedenza di spesa di rappresentanza rispetto ai limiti percentuali esplicitati non è deducibile.

#### Esempio

Se nel 2018 sono conseguiti ricavi per un ammontare pari a 55.000.000 di euro, il *plafond* di deducibilità delle spese di rappresentanza relativo al medesimo esercizio è pari a 410.000 euro, ottenuto dalla somma tra:

- $0,015 \times 10.000.000,00 = 150.000,00$ ;
- $0,006 \times 40.000.000,00$  ( $50.000.000,00 - 10.000.000,00$ ) = 240.000,00;
- $0,004 \times 5.000.000,00$  ( $55.000.000,00 - 50.000.000,00$ ) = 20.000,00.

L'articolo 3, comma 1, D.M. 19 novembre 2008 prevede una particolare disciplina per la deducibilità delle spese di rappresentanza sostenute dalle imprese di nuova costituzione che può essere rinviata al periodo di imposta in cui vengono conseguiti i primi ricavi.

In aggiunta ai requisiti sopra esposti, il Legislatore fiscale ha istituito delle presunzioni legali utili a qualificare una spesa di rappresentanza. L'articolo 1, comma 1 secondo periodo, D.M. 19 novembre 2008 ha individuato tipologie di spesa che sono considerate spese di rappresentanza a prescindere:

- viaggi turistici in occasione dei quali siano programmate e in concreto svolte significative attività promozionali dei beni e dei servizi oggetto dell'attività caratteristica;
- feste, ricevimenti e altri eventi di intrattenimento organizzati in occasione di ricorrenze aziendali, di festività, dell'inaugurazione di nuove sedi, uffici o stabilimenti ovvero di mostre, fiere ed eventi in cui siano esposti i beni e i servizi dell'impresa;
- ogni altra spesa per beni e servizi distribuiti o erogati gratuitamente, inclusi i contributi erogati gratuitamente per convegni, seminari o manifestazioni, il cui sostenimento rientri nei requisiti di inerenza.

#### Eccezione

Le spese relative a beni ceduti gratuitamente di valore unitario non superiore a 50 euro sono deducibili dal reddito di impresa senza considerare il meccanismo del *plafond* di deducibilità dell'articolo 108, comma 2, Tuir (omaggi).

#### LE SPESE INTERAMENTE DEDUCIBILI (comma 5)

L'articolo 1, comma 5, D.M. 19 novembre 2008 individua una particolare tipologia di spese: si tratta di spese che meritano la piena deducibilità, salvo la verifica del limite del 75% se si tratta di spese di vitto e alloggio.

Si tratta delle seguenti spese:

- ❑ per ospitare clienti, anche potenziali, in occasione di mostre, fiere, esposizioni ed eventi simili in cui sono esposti i beni e i servizi prodotti dall'impresa o in occasione di visite a sedi, stabilimenti o unità produttive dell'impresa;
- ❑ per ospitare clienti, anche potenziali, sostenute nell'ambito di iniziative finalizzate alla promozione di specifiche manifestazioni espositive o altri eventi simili da parte di imprese la cui attività caratteristica consiste nell'organizzazione di manifestazioni fieristiche e altri eventi simili;
- ❑ sostenute direttamente dall'imprenditore individuale in occasione di trasferte effettuate per la partecipazione a mostre, fiere, ed eventi simili in cui sono esposti beni e servizi prodotti dall'impresa o attinenti all'attività caratteristica della stessa.

La necessità di prevedere una specifica disposizione è legata al fatto che quelle appena elencate sono spese che possono essere confuse con alcune di quelle qualificate di rappresentanza nel comma 1 del decreto, mentre si è ritenuto che esse avessero diritto a beneficiare della piena deducibilità; al contrario di quella prevista al comma 1. L'elencazione delle fattispecie del presente comma deve intendersi tassativa, come confermato dalla circolare n. 34/2009.

Con riferimento alle spese per l'ospitalità dei clienti effettivi o potenziali:

L'Agenzia delle entrate afferma che si possono considerare clienti potenziali quelli che hanno già manifestato, ovvero possono manifestare, interesse all'acquisto verso i beni o servizi dell'impresa, ovvero siano i destinatari dell'attività caratteristica dell'impresa in quanto svolgono attività affine o collegata nell'ambito della filiera produttiva.

L'Agenzia delle entrate ha avuto modo di affermare che i requisiti richiesti devono essere considerati tassativamente:

- il requisito oggettivo, in termini di luoghi espressamente previsti. Se il cliente, per la firma di un contratto, viene invitato in una località balneare, ovvero in una fiera dove l'impresa non espone, tale spesa non è interamente deducibile (sarà quindi spesa di rappresentanza);
- il requisito soggettivo, in termini di ospitalità per i soli clienti. Se vengono invitati agenti, fornitori, giornalisti ed esperti, etc., tale spesa non è a priori interamente deducibile, ma va considerata secondo le ordinarie regole di inerenza (si ritiene spesa di rappresentanza).

Tali spese devono però rispettare stringenti obblighi documentali, in particolare dovrà risultare un elemento:

l'indicazione della generalità dei soggetti ospitati. Visto il trattamento di favore per i clienti (effettivi o potenziali) l'Agenzia delle entrate si preoccupa di avere a disposizione gli elementi per collegare dette spese a tali soggetti. La documentabilità è talmente rilevante che un'eventuale irregolarità da tale punto di vista fa perdere il diritto alla deduzione integrale. Se la spesa è effettivamente stata sostenuta per l'ospitalità di un cliente, la questione documentale in alcuni casi non preoccupa: il biglietto aereo e l'albergo sono solitamente nominativi. Pare, invece, più difficile costituire la documentazione per altre spese, quali le spese di vitto (ad esempio, il pranzo al ristorante, in quanto sulla fattura non vengono stampati i nominativi dei soggetti che vi hanno partecipato).

La circolare n. 34/2009 pare permettere l'integrazione della documentazione di supporto anche a posteriori, in occasione di un'eventuale verifica; onde mantenere memoria del motivo di sostenimento della spesa (integrando la descrizione del documento di spesa o della scrittura contabile in partita doppia).

## CONTABILIZZAZIONE

Con queste regole base è possibile fornire un quadro delle varie possibilità che si possono verificare nell'azienda e quindi fornire un riepilogo delle modalità di contabilizzazione, il relativo trattamento fiscale e la possibilità di detrarre l'Iva (ovviamente se esposta nel documento di spesa registrato). Dal 2009 le spese di vitto e alloggio sono deducibili nel limite del 75% del costo sostenuto: se tali spese sono anche spese di rappresentanza, prima occorre ridurle al 75% e poi si procede alla verifica del plafond. In altri termini, le spese per vitto e alloggio qualificabili come spese di rappresentanza devono essere assoggettate:

- a) in via preliminare, alla disciplina prevista dall'articolo 109, comma 5, Tuir per le spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazioni di alimenti e bevande (75% del costo sostenuto);
- b) successivamente, alla verifica ai sensi dell'articolo 108, comma 2, Tuir ai sensi del quale l'importo delle predette spese deve essere sommato alle altre spese di rappresentanza e la cui deducibilità deve rispettare il plafond di deducibilità calcolato percentualmente sul volume dei ricavi.

Diverso è invece il trattamento tributario delle spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazioni di alimenti e bevande che rientrano nella disciplina delle spese per "ospitalità clienti": tali spese non sono da qualificare come spese di rappresentanza e non sono soggette al plafond di deducibilità ma sono deducibili al 75% del loro ammontare.

Si consiglia pertanto alla gentile Clientela, come suggerito dalla stessa Agenzia delle entrate nella citata circolare n. 34/E/2009, di osservare nella registrazione dei documenti la seguente suddivisione conforme alle categorie del decreto, in modo tale da rendere possibile una corretta e immediata verifica della quota deducibile (sia in sede di compilazione della dichiarazione dei redditi, sia da parte dei verificatori):

TIPOLOGIA DI SPESA	LIMITE 75% VITTO E ALLOGGIO	IMPOSTE DIRETTE	IVA DETRAIBILE
Spese di rappresentanza – <b>non</b> vitto e alloggio	No	<i>Plafond</i>	No
Spese di rappresentanza – vitto e alloggio	Sì	<i>Plafond</i>	No
Spese di rappresentanza non inerenti	--	Indeducibili	No
Omaggi	No	Limite unitario €50	Limite unitario €50
Ospitalità clienti – <b>non</b> vitto e alloggio	No	Interamente deducibili	Sì
Ospitalità clienti – vitto e alloggio	Sì	Interamente deducibili	Sì

Per quanto riguarda la disciplina prevista ai fini Iva, l'articolo 19-bis1, comma 1, lettera h), D.P.R. 633/1972 rinvia la detrazione dell'imposta sul valore aggiunto delle spese di rappresentanza alla disciplina prevista per le imposte sui redditi, prevedendo che non è ammessa in detrazione l'Iva assolta sulle spese di rappresentanza tranne quelle sostenute per l'acquisto di beni di costo unitario non superiore a 50 euro. Indipendentemente dal fatto che la spesa sia deducibile ai fini delle imposte sui redditi in tutto o in parte nel rispetto del *plafond*, se è qualificata come spesa di rappresentanza, è preclusa la detrazione dell'imposta sul valore aggiunto.

# OCCHIO ALLE SCADENZE

## PRINCIPALI SCADENZE DAL 16 APRILE AL 15 MAGGIO 2019

Di seguito evidenziamo i principali adempimenti dal 16 aprile al 15 maggio 2019, con il commento dei termini di prossima scadenza.

*Si segnala che le scadenze riportate tengono conto del rinvio al giorno lavorativo seguente per gli adempimenti che cadono al sabato o giorno festivo, così come stabilito dall'articolo 7, D.L. 70/2011.*

### SCADENZE FISSE

**16  
aprile**

#### **Versamenti Iva mensili**

Scade oggi il termine di versamento dell'Iva a debito eventualmente dovuta per il mese di marzo (codice tributo 6003).

I contribuenti Iva mensili che hanno affidato a terzi la contabilità (articolo 1, comma 3, D.P.R. 100/1998) versano oggi l'Iva dovuta per il secondo mese precedente.

#### **Versamento dei contributi Inps**

Scade oggi il termine per il versamento dei contributi Inps dovuti dai datori di lavoro, del contributo alla gestione separata Inps, con riferimento al mese di marzo, relativamente ai redditi di lavoro dipendente, ai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, a progetto, ai compensi occasionali, e ai rapporti di associazione in partecipazione.

#### **Versamento delle ritenute alla fonte**

Entro oggi i sostituti d'imposta devono provvedere al versamento delle ritenute alla fonte effettuate nel mese precedente:

- sui redditi di lavoro dipendente unitamente al versamento delle addizionali all'Irpef;
- sui redditi di lavoro assimilati al lavoro dipendente;
- sui redditi di lavoro autonomo;
- sulle provvigioni;
- sui redditi di capitale;
- sui redditi diversi;
- sulle indennità di cessazione del rapporto di agenzia;
- sulle indennità di cessazione del rapporto di collaborazione a progetto.

#### **Versamento ritenute da parte condomini**

Scade oggi il versamento delle ritenute operate dai condomini sui corrispettivi corrisposti nel mese precedente riferiti a prestazioni di servizi effettuate nell'esercizio di imprese per contratti di appalto, opere e servizi.

#### **ACCISE - Versamento imposta**

Scade il termine per il pagamento dell'accisa sui prodotti energetici a essa soggetti, immessi in consumo nel mese precedente.

#### **Versamento saldo Iva 2019**

Entro oggi i contribuenti che hanno un debito d'imposta relativo all'anno 2018, risultante dalla dichiarazione annuale, e che hanno scelto di pagare il saldo Iva ratealmente, devono versare la seconda rata con applicazione degli interessi.

<p><b>17 aprile</b></p>	<p><b>Ravvedimento versamenti entro 30 giorni</b> Termine ultimo per procedere alla regolarizzazione, con sanzione ridotta pari al 3%, degli omessi o insufficienti versamenti di imposte e ritenute non effettuati, ovvero effettuati in misura ridotta, entro lo scorso 18 marzo.</p>
<p><b>20 aprile</b></p>	<p><b>Presentazione dichiarazione periodica Conai</b> Scade oggi il termine di presentazione della dichiarazione periodica Conai riferita al mese di marzo, da parte dei contribuenti tenuti a tale adempimento con cadenza mensile.</p>
<p><b>23 aprile</b></p>	<p><b>Bollo virtuale su fatture elettroniche</b> Scade oggi il termine per il pagamento, in unica soluzione, dell'imposta di bollo relativa alle fatture elettroniche emesse nel primo trimestre dell'anno 2019.</p>
<p><b>26 aprile</b></p>	<p><b>Presentazione elenchi Intrastat mensili e trimestrali</b> Scade oggi, per i soggetti tenuti a questo obbligo con cadenza mensile e trimestrale, il termine per presentare in via telematica l'elenco riepilogativo degli acquisti (soli fini statistici) e delle vendite intracomunitarie effettuate nel mese o trimestre precedente.</p>
<p><b>30 aprile</b></p>	<p><b>Presentazione elenchi Intra 12 mensili</b> Ultimo giorno utile per gli enti non commerciali e per gli agricoltori esonerati per l'invio telematico degli elenchi Intra-12 relativi agli acquisti intracomunitari effettuati nel mese di febbraio.</p> <p><b>Presentazione del modello Uniemens Individuale</b> Scade oggi il termine per la presentazione della comunicazione relativa alle retribuzioni e contributi ovvero ai compensi corrisposti rispettivamente ai dipendenti, collaboratori coordinati e continuativi e associati in partecipazione relativi al mese di marzo.</p> <p><b>Versamento dell'imposta di registro sui contratti di locazione</b> Scade oggi il termine per il versamento dell'imposta di registro sui contratti di locazione nuovi o rinnovati tacitamente con decorrenza 1° aprile 2019.</p> <p><b>Rottamazione ter</b> Scade oggi il termine per la presentazione della dichiarazione di adesione alla definizione agevolata" dei carichi affidati agli agenti della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 31 dicembre 2017.</p> <p><b>Saldo e Stralcio</b> Scade oggi il termine per la presentazione della dichiarazione di adesione alla definizione per estinzione dei debiti riservata alle persone fisiche in situazione di grave e comprovata difficoltà economica (ISEE del nucleo familiare non superiore a 20.000 euro).</p> <p><b>Modello TR</b> Scade oggi il termine per la presentazione della richiesta di rimborso o utilizzo in compensazione del credito Iva trimestrale.</p> <p><b>Comunicazione dei compensi riscossi da parte di strutture sanitarie private</b> Ultimo giorno utile per la trasmissione in via telematica all'Agenzia delle entrate da parte delle strutture sanitarie private, assoggettate al sistema di riscossione accentrata dei compensi, della comunicazione relativa ai compensi percepiti nell'anno precedente.</p> <p><b>Dichiarazione Iva 2019</b> Scade oggi il termine per la presentazione della dichiarazione Iva 2018 relativa al periodo di imposta 2018.</p>

	<p><b>Approvazione bilancio 120 gg società di capitali</b> Scade oggi il termine per l'adunanza assembleare di approvazione del bilancio senza rinvio al termine lungo.</p> <p><b>Bonus Autotrasportatori</b> Scade oggi il termine per gli esercenti l'attività di autotrasporto merci in conto proprio o per conto terzi, il termine per presentare apposita istanza al fine di al beneficio sulla spesa di gasolio uso autotrazione utilizzato per il rifornimento di veicoli con massa massima complessiva pari o superiore a 7,5 tonnellate nel trimestre precedente.</p> <p><b>Dichiarazione dei redditi de cuius</b> Scade oggi il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi per gli eredi dei soggetti deceduti a decorrere dal 1° giugno 2018.</p> <p><b>Esterometro</b> Scade oggi il termine per la presentazione del primo esterometro relativo al periodo gennaio/febbraio e marzo 2019 relativo alle operazioni attive e passive certificate da fattura poste in essere con soggetti esteri non stabiliti nei confini dello Stato.</p>
<p><b>15 maggio</b></p>	<p><b>Registrazioni contabili</b> Ultimo giorno per la registrazione cumulativa nel registro dei corrispettivi di scontrini fiscali e ricevute e per l'annotazione del documento riepilogativo delle fatture di importo inferiore a 300 euro.</p> <p><b>Fatturazione differita</b> Scade oggi il termine per l'emissione e l'annotazione delle fatture differite per le consegne o spedizioni avvenute nel mese precedente.</p> <p><b>Registrazioni contabili associazioni sportive dilettantistiche</b> Scade oggi il termine per le associazioni sportive dilettantistiche per annotare i corrispettivi e i proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali nel mese precedente. Le medesime disposizioni si applicano alle associazioni senza scopo di lucro.</p>

TANTE ALTRE NEWS  
E  
APPROFONDIMENTI INTERESSANTI  
SUL NOSTRO SITO  
[www.pierlucaeassociati.it](http://www.pierlucaeassociati.it)