

STUDIO
LIVRAGHI
COMMERCIALISTI ASSOCIATI

Rag. Aurelio Livraghi
Rag. Commercialista – Tributarista – Revisore Legale
Dott. Alberto Livraghi
Dott. Commercialista – Revisore Legale

CIRCOLARE MARZO 2019

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.

5 per mille: Obblighi di rendicontazione a seguito dell'emanazione del D.Lgs. 111/2017

A seguito dell'emanazione del D.Lgs. 111/2017, alla Direzione Generale del Terzo Settore e della responsabilità sociale delle imprese sono pervenuti numerosi quesiti dagli enti beneficiari del contributo del 5 per mille e dai centri di servizio per il volontariato, circa la disciplina da applicare in tema di obblighi di rendicontazione e pubblicazione relativi al contributo del 5 per mille. In particolare, le questioni poste dai richiedenti riguardano l'individuazione della normativa alla quale fare riferimento ai fini dell'adempimento degli obblighi di trasparenza e pubblicità: se cioè, debba farsi riferimento al dettato dell'articolo 8, D.Lgs. 111/2017 ovvero alla preesistente disciplina contenuta negli articoli 12 e 12-bis, D.P.C.M. 23 aprile 2010 (come modificato ed integrato dal D.P.C.M. 7 luglio 2016). Il Ministero del lavoro e delle politiche sociali ritiene che - in assenza del citato D.P.C.M. attuativo del D.Lgs. 111/2017 - gli obblighi di rendicontazione del contributo del 5 per mille e di pubblicazione dei rendiconti medesimi continuano a essere disciplinati dagli articoli 12 e 12-bis, D.P.C.M. 23 aprile 2010.

MUD: Approvato il modello unico di dichiarazione ambientale per il 2019

A fronte della soppressione del sistema SISTRI, dal 1° gennaio 2019 e fino alla piena operatività del nuovo "Registro elettronico nazionale per la tracciabilità dei rifiuti", i soggetti tenuti a effettuare la tracciabilità dei

STUDIO LIVRAGHI COMMERCIALISTI ASSOCIATI

Rag. Aurelio Livraghi
Rag. Commercialista – Tributarista – Revisore Legale
Dott. Alberto Livraghi
Dott. Commercialista – Revisore Legale

rifiuti mediante il SISTRI dovranno presentare la dichiarazione annuale MUD e provvedere alla tenuta del registro di carico e scarico e del formulario di trasporto dei rifiuti, secondo quanto disposto dagli articoli 188, 189, 190 e 192, D.Lgs. 152/2006, secondo il sistema tradizionale “cartaceo”. Tali adempimenti, in virtù dell’articolo 194-*bis*, potranno essere effettuati anche in formato digitale. Per il 2019, la scadenza entro cui inviare il MUD è fissata al 22 giugno 2019, in quanto il termine per la presentazione è fissato in 120 giorni a decorrere dalla data di pubblicazione.

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-*quinqües*, 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.

STUDIO LIVRAGHI

COMMERCIALISTI ASSOCIATI

Rag. Aurelio Livraghi
Rag. Commercialista – Tributarista – Revisore Legale
Dott. Alberto Livraghi
Dott. Commercialista – Revisore Legale

OBBLIGO DI RIPRESENTAZIONE DEL MODELLO EAS: VERIFICA NECESSARIA ENTRO IL PROSSIMO 1° APRILE 2019

Gli enti non commerciali di tipo associativo (e in ambito sportivo, anche le società di capitali sportive dilettantistiche senza scopo di lucro) che hanno subito variazioni rispetto ai dati comunicati nel precedente modello EAS (si tratta spesso del primo e unico modello presentato) debbono effettuare le opportune verifiche al fine di ottemperare all'obbligo di ripresentazione del medesimo entro il prossimo 1° aprile 2019 (in quanto il 31 marzo cade di domenica).

La verifica è particolarmente delicata in quanto non sempre risulta agevole comprendere quali siano le variazioni “rilevanti” che determinano l'obbligo di ripresentazione del modello, ma anche perché particolarmente gravose appaiono le conseguenze derivanti da tale inadempimento.

Scopo dell'adempimento

Il modello EAS ha lo scopo di consentire l'applicazione delle disposizioni fiscali di favore contenute nell'articolo 4, D.P.R. 633/1972 e articolo 148, Tuir che permettono di “decommercializzare” le entrate derivanti da attività rese in conformità degli scopi istituzionali nei confronti degli associati.

La recente Riforma del Terzo settore

Si tenga inoltre presente che in attuazione della Riforma del Terzo settore (L. 106/2016) con il D.Lgs. 117/2017 prevede, per i soggetti che entreranno a far parte della nuova famiglia degli ETS (Enti del Terzo settore), un esplicito esonero dall'obbligo di presentazione del modello EAS. Detta scelta è peraltro coerente con la prevista disapplicazione in capo agli ETS delle disposizioni agevolative (l'articolo 148, Tuir) che riguardano in generale gli enti associativi. Si tenga infine presente che tale esonero non è a oggi in vigore ma si concretizzerà solo nel momento in cui sarà effettivamente possibile iscriversi nel Registro Unico Nazionale del Terzo settore, assumendo in tal modo la qualifica di ETS (momento che si verificherà nel 2020 o nel 2021, a seconda del momento nel quale verranno pubblicati i prescritti provvedimenti attuativi).

Regole di presentazione e ripresentazione del modello

La presentazione del modello EAS costituisce un adempimento “*una tantum*” da effettuarsi entro 60 giorni dalla costituzione dell'ente, e va ripresentato unicamente in caso di variazione di talune informazioni fornite nel modello inviato precedentemente.

Le istruzioni alla compilazione del modello EAS affermano letteralmente che “*Il presente modello deve essere nuovamente presentato, in caso di variazione dei dati precedentemente comunicati, entro il 31 marzo dell'anno successivo a quello in cui si è verificata la variazione (in tale evenienza inserire tutti i dati richiesti nel modello, anche quelli non variati)*”.

La comunicazione delle variazioni deve avvenire quindi entro il 31 marzo dell'anno successivo a quello in cui si è verificata la variazione e pertanto, entro il prossimo 1° aprile 2019 (il 31 marzo cade di domenica) dovranno

STUDIO LIVRAGHI

COMMERCIALISTI ASSOCIATI

Rag. Aurelio Livraghi
Rag. Commercialista – Tributarista – Revisore Legale
Dott. Alberto Livraghi
Dott. Commercialista – Revisore Legale

essere comunicate, mediante ripresentazione telematica del modello EAS, le variazioni “rilevanti” intervenute nel corso dell’esercizio sociale chiuso al 31 dicembre 2018.

È importante evidenziare però il fatto che non tutte le variazioni generano un obbligo di ripresentazione del modello EAS.

Le variazioni che non comportano obbligo di ripresentazione del modello

Vi sono delle modifiche che non comportano l’obbligo di comunicazione delle variazioni e, quindi, della ripresentazione del modello EAS, in quanto ritenute “fisiologiche”. In tal senso le istruzioni affermano che *“Non è obbligatorio presentare un nuovo modello nel caso in cui, nella sezione “Dichiarazioni del rappresentante legale”, si verifichi una variazione dei soli dati relativi agli importi di cui ai punti 20 e 21, oppure del numero e dei giorni delle manifestazioni per la raccolta di fondi di cui al punto 33, oppure dei dati di cui ai punti 23, 24, 30 e 31”*.

Con la risoluzione n. 125/E/2010, l’Agenzia delle entrate ha chiarito che anche la variazione dei dati identificativi dell’ente o del suo legale rappresentante non necessitano la ripresentazione del modello EAS. Se, quindi, da un esercizio all’altro si modificano tali dati non sussiste l’obbligo di ripresentazione del modello EAS.

Andiamo ora a individuare correttamente le ipotesi in precedenza descritte.

- Punto 20): attività di sponsorizzazione o pubblicità commerciale
- Punto 21): utilizzo di messaggi pubblicitari

Relativamente alle informazioni contenute nei punti 20 e 21 del modello EAS occorre fare qualche importante precisazione, in quanto le istruzioni alla compilazione individuano come situazione che non genera l’obbligo di ripresentazione del modello la sola variazione degli “importi” e non anche delle altre informazioni richieste nelle varie colonne dei predetti righi.

Ciò significa che solo le variazioni che, da un esercizio all’altro, interessano il dato numerico non sono generatrici dell’obbligo di ripresentazione del modello, mentre permane tale obbligo per la modifica delle informazioni che potremmo definire di tipo “qualitativo”.

Si propongono di seguito alcuni esempi.

Caso	Ripresentazione
associazione che ha dichiarato nel primo modello EAS di aver percepito un introito di 20.000,00 euro a fronte di un’attività di sponsorizzazione e nell’esercizio successivo tale importo si modifica in 25.000,00 euro	no
associazione che nel primo modello EAS ha dichiarato di non aver percepito alcun provento derivante da attività di pubblicità o sponsorizzazione e nell’esercizio successivo percepisce proventi da attività di sponsorizzazione per 5.000,00 euro	sì

STUDIO LIVRAGHI

COMMERCIALISTI ASSOCIATI

Rag. Aurelio Livraghi
Rag. Commercialista – Tributarista – Revisore Legale
Dott. Alberto Livraghi
Dott. Commercialista – Revisore Legale

associazione che nel primo modello EAS ha comunicato di aver percepito un contributo pubblicitario in una situazione da ritenersi “occasionale” (al di là delle consuete difficoltà di discriminare tra abitualità e occasionalità, va evidenziato che tale ultima situazione determina il mancato assoggettamento a Iva di tali somme) e nell’esercizio successivo percepisce proventi da un’attività di sponsorizzazione ritenuta “abituale”	sì
--	-----------

Le medesime considerazioni valgono con riferimento alle variazioni intervenute nei dati quantitativi da indicare al punto 21.

– Punto 33): organizzazione di manifestazioni per la raccolta fondi

Anche in relazione alle informazioni da evidenziare nel punto 33) occorre tenere in debita considerazione quanto affermato nelle istruzioni, che richiedono la ripresentazione del modello EAS solo nei casi di modifica delle informazioni qualitative da un esercizio all’altro.

Al contrario, la modifica del numero e della durata delle manifestazioni organizzate dall’ente di tipo associativo non determina alcun obbligo di comunicare tali variazioni.

Con la circolare n. 45/E/2009 l’Agenzia delle entrate ha ulteriormente precisato che in presenza di più manifestazioni, nel rigo 33) non si deve indicare la somma dei giorni di tutte le manifestazioni svolte bensì “*occorre indicare il numero di giorni della manifestazione che è durata più a lungo*”. A seguito di tale chiarimento non è stato precisato se a questo punto nella casella riferita al numero degli eventi vadano indicati tutti quelli svolti nel corso dell’esercizio. Se così è, le due caselle (numero e giorni) non hanno alcun tipo di collegamento.

Si propongono di seguito alcuni esempi.

Caso	Ripresentazione
associazione che ha dichiarato nel primo modello EAS di organizzare un’unica manifestazione della durata di 3 giorni e nell’esercizio successivo ha organizzato la medesima manifestazione di uguale durata (è irrilevante il fatto che nei 2 eventi siano state incassate somme differenti)	no
associazione che ha dichiarato nel primo modello EAS di organizzare un’unica manifestazione della durata di 3 giorni e nell’esercizio successivo organizza 2 manifestazioni della durata di 2 giorni ciascuna	no
associazione che ha dichiarato nel primo modello EAS di non organizzare attività di raccolta fondi e nell’esercizio successivo organizza una manifestazione a tale scopo	sì

– Punti 23) e 24): entrate e dimensioni dell’ente di tipo associativo

Le variazioni intervenute nei punti 23) e 24) del modello non sono rilevanti ai fini dell’obbligo di ripresentazione del modello EAS.

STUDIO LIVRAGHI COMMERCIALISTI ASSOCIATI

Rag. Aurelio Livraghi
Rag. Commercialista – Tributarista – Revisore Legale
Dott. Alberto Livraghi
Dott. Commercialista – Revisore Legale

Si tratta, con evidenza, di dati quantitativi che necessariamente si modificano da un esercizio all'altro e che avrebbero comportato, di conseguenza, per comunicare le variazioni, la sistematica ripresentazione del modello EAS per comunicare tali variazioni.

- Punti 30) e 31): erogazioni liberali e contributi pubblici

Anche con riferimento ai dati quantitativi contenuti nei punti 30) e 31), nessuna rilevanza assumono le variazioni intervenute da un esercizio all'altro ai fini dell'obbligo di ripresentazione del modello EAS.

N.B.

A esclusione delle predette situazioni, pertanto, le variazioni intervenute in un qualunque altro dei dati indicati nel primo modello EAS comportano l'obbligo di ripresentazione dello stesso.

Possibile intervenire tardivamente con l'istituto della remissione *in bonis*

L'articolo 2, comma 1, D.L. 16/2012 (convertito con modificazioni dalla L. 44/2012) ha introdotto il c.d. istituto della remissione *in bonis*, al fine di evitare che mere dimenticanze relative a comunicazioni ovvero, in generale, ad adempimenti formali non eseguiti tempestivamente precludano al contribuente la possibilità di fruire di benefici fiscali o di regimi opzionali.

Con la circolare n. 38/E/2012 e ribadito con la risoluzione n. 110/E/2012 l'Agenzia delle entrate ha evidenziato che anche l'omesso invio del Modello EAS può beneficiare dell'istituto della remissione *in bonis*.

Per accedere a tale istituto è tuttavia necessario che la violazione "*non sia stata constatata o non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore dell'inadempimento abbia avuto formale conoscenza*".

Per regolarizzare l'ente deve effettuare la comunicazione telematica "*entro il termine di presentazione della prima dichiarazione utile*", da intendersi come la prima dichiarazione dei redditi il cui termine di presentazione scade successivamente a quello previsto per effettuare la comunicazione e versare una sanzione di 258 euro tramite modello F24 ELIDE indicando il codice tributo 8115 (viene esclusa la possibilità di compensare con crediti l'importo della sanzione).

La presentazione del modello per perdita dei requisiti

Infine, nei casi in cui l'ente verifichi il venir meno dei requisiti che gli consentono di godere delle agevolazioni fiscali, deve presentare il modello entro sessanta giorni a decorrere da quello in cui tale perdita si verifica, compilando l'apposita sezione del modello denominata "Perdita dei requisiti".

PERDITA DEI REQUISITI	Il sottoscritto dichiara di non essere più in possesso dei requisiti qualificanti previsti dalla normativa tributaria richiamati dall'art. 30 del D.L. n. 185 del 2008	Decorrenza	giorno	mese	anno
----------------------------------	--	------------	--------	------	------

In vista della prossima scadenza del 1° aprile 2019 (in quanto il 31 marzo cade di domenica) si invitano gli enti interessati a comunicare le variazioni rilevanti al fine di poter procedere all'adempimento telematico nei termini normativamente previsti.

STUDIO LIVRAGHI COMMERCIALISTI ASSOCIATI

Rag. Aurelio Livraghi
Rag. Commercialista – Tributarista – Revisore Legale
Dott. Alberto Livraghi
Dott. Commercialista – Revisore Legale

IL DIVIETO DELL'ELETTRONICA PER LA FATTURAZIONE DELLE 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.

STUDIO LIVRAGHI COMMERCIALISTI ASSOCIATI

Rag. Aurelio Livraghi
Rag. Commercialista – Tributarista – Revisore Legale
Dott. Alberto Livraghi
Dott. Commercialista – Revisore Legale

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

STUDIO LIVRAGHI

COMMERCIALISTI ASSOCIATI

Rag. Aurelio Livraghi
Rag. Commercialista – Tributarista – Revisore Legale
Dott. Alberto Livraghi
Dott. Commercialista – Revisore Legale

	<ul style="list-style-type: none"> b) fisioterapista c) logopedista d) ortottista - assistente di oftalmologia e) terapista della neuro e psicomotricità dell'età evolutiva f) tecnico della riabilitazione psichiatrica g) terapista occupazionale h) educatore professionale
"professioni tecnico sanitarie"	<p><u>1.1 area tecnico - diagnostica:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> a) tecnico audiometrista b) tecnico sanitario di laboratorio biomedica c) tecnico sanitario di radiologia medica d) tecnico di neurofisiopatologia <p><u>1.2 area tecnico - assistenziale:</u></p> <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’esonero 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.

STUDIO LIVRAGHI

COMMERCIALISTI ASSOCIATI

Rag. Aurelio Livraghi
Rag. Commercialista – Tributarista – Revisore Legale
Dott. Alberto Livraghi
Dott. Commercialista – Revisore Legale

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 il trattamento sanitario e non anche la realizzazione o l'acquisto delle strutture nelle quali il trattamento può essere svolto	circolare n. 20/E/2011 risposta 4.2
- 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").

STUDIO LIVRAGHI COMMERCIALISTI ASSOCIATI

Rag. Aurelio Livraghi
Rag. Commercialista – Tributarista – Revisore Legale
Dott. Alberto Livraghi
Dott. Commercialista – Revisore Legale

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'Aasl;
- 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.

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 accreditamento al Sistema di Interscambio, precisando che tale obbligo non riguarda i soggetti non residenti in Italia anche se ivi identificati ai fini Iva.

STUDIO LIVRAGHI COMMERCIALISTI ASSOCIATI

Rag. Aurelio Livraghi
Rag. Commercialista – Tributarista – Revisore Legale
Dott. Alberto Livraghi
Dott. Commercialista – Revisore Legale

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.

SPESOMETRO, ESTEROMETRO E LI.PE. PROROGATI AD APRILE

Con il D.P.C.M. del 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”).

STUDIO LIVRAGHI

COMMERCIALISTI ASSOCIATI

Rag. Aurelio Livraghi
Rag. Commercialista – Tributarista – Revisore Legale
Dott. Alberto Livraghi
Dott. Commercialista – Revisore Legale

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:

STUDIO LIVRAGHI

COMMERCIALISTI ASSOCIATI

Rag. Aurelio Livraghi
Rag. Commercialista – Tributarista – Revisore Legale
Dott. Alberto Livraghi
Dott. Commercialista – Revisore Legale

- 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.

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;

STUDIO LIVRAGHI COMMERCIALISTI ASSOCIATI

Rag. Aurelio Livraghi
Rag. Commercialista – Tributarista – Revisore Legale
Dott. Alberto Livraghi
Dott. Commercialista – Revisore Legale

- 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).

STUDIO LIVRAGHI

COMMERCIALISTI ASSOCIATI

Rag. Aurelio Livraghi
Rag. Commercialista – Tributarista – Revisore Legale
Dott. Alberto Livraghi
Dott. Commercialista – Revisore Legale

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.

R&S: OBBLIGATE ALLA CERTIFICAZIONE ANCHE LE AZIENDE CON REVISORE NOMINATO

Come noto al fine della fruizione del credito in R&S l'azienda beneficiaria deve disporre di apposita certificazione contabile rilasciata dal proprio revisore legale dei conti se nominato ovvero da un revisore terzo appositamente incaricato.

Recentemente il Mise è intervenuto sul tema con propria circolare n. 38584 del 15 febbraio 2019 e con specifico riferimento all'onere di certificazione della documentazione contabile, ha precisato che con le modifiche introdotte dalla Legge di Bilancio 2019 e con effetto dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2018:

- sono tenute alla certificazione anche le imprese obbligate per legge al controllo legale dei conti che in precedenza ne erano esonerate e
- che l'adempimento di tale onere costituisce condizione formale per il riconoscimento e l'utilizzo del credito d'imposta.

Più precisamente, le imprese obbligate al controllo legale dei conti, non dovevano disporre di apposita certificazione essendo, di fatto, tale certificazione ricompresa nella più ampia certificazione del bilancio. Esse erano sostanzialmente esonerate dall'acquisizione di apposita certificazione così come disposta dall'articolo 3, comma 11, D.L. 145/2013.

Dopo l'intervento del Legislatore e per i bilanci ora in chiusura, tali aziende dovranno disporre di una doppia certificazione:

- una per il bilancio,
- la seconda per il credito in R&S.

Va infine sottolineato che, sempre il Mise nella circolare citata, chiarisce che in sede di rilascio della certificazione della documentazione contabile non è richiesta al soggetto incaricato alcuna valutazione di carattere tecnico in ordine all'ammissibilità al credito d'imposta delle attività di ricerca e sviluppo svolte dall'impresa.

STUDIO LIVRAGHI

COMMERCIALISTI ASSOCIATI

Rag. Aurelio Livraghi
Rag. Commercialista – Tributarista – Revisore Legale
Dott. Alberto Livraghi
Dott. Commercialista – Revisore Legale

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 immodificabile.

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	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

STUDIO LIVRAGHI

COMMERCIALISTI ASSOCIATI

Rag. Aurelio Livraghi
Rag. Commercialista – Tributarista – Revisore Legale
Dott. Alberto Livraghi
Dott. Commercialista – Revisore Legale

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.	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.

STUDIO LIVRAGHI

COMMERCIALISTI ASSOCIATI

Rag. Aurelio Livraghi
Rag. Commercialista – Tributarista – Revisore Legale
Dott. Alberto Livraghi
Dott. Commercialista – Revisore Legale

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

STUDIO
LIVRAGHI
COMMERCIALISTI ASSOCIATI

Rag. Aurelio Livraghi
Rag. Commercialista – Tributarista – Revisore Legale
Dott. Alberto Livraghi
Dott. Commercialista – Revisore Legale

Lo studio rimane a disposizione per ogni ulteriore chiarimento.

Distinti saluti.
Dott. Alberto Livraghi