



fisco e tributi

CIRCOLARE QUINDICINALE PER L'ASSOCIATO

Numero 2 di Maggio 2023

NOTIZIE IN SINTESI

- ❖ Credito di imposta zes (p.2)
- ❖ Al via la spedizione dei modelli dichiarativi 2023 (p.2)
- ❖ Bonus edicole 2022 (p.2)
- ❖ Incrementato il diritto camerale annuo (p.2)
- ❖ Bando isi inail 2022 (p.2)
- ❖ Approvati i modelli standard degli statuti del terzo settore (p.2)
- ❖ Rientro dei cervelli - agevolazioni (p.3)

NEWS E INFORMATIVE

- ❖ Scade al 31 maggio 2023 il termine per estromettere gli immobili dalle ditte individuali (p.4)
- ❖ Facoltà di allungare a 10 anni l'utilizzo dei crediti derivanti da superbonus 110%, sismabonus ordinario e bonus eliminazione barriere architettoniche (p.6)
- ❖ Aiuti di Stato frutti nel 2019 e non iscritti nei registri: possibile l'adempimento spontaneo del contribuente (p.8)
- ❖ Approvato il nuovo principio contabile Oic 34 "ricavi" (p.11)
- ❖ Obbligo della certificazione SOA per l'affidamento di opere di importo superiore a 516.000 euro che danno diritto alle detrazioni (p.16)

APPROFONDIMENTI

- ❖ Sostituzione di prodotti difettosi: disciplina Iva (p.18)
- ❖ Benefici premiali Isa per il periodo d'imposta 2022 (p.21)
- ❖ Impossibile ravvedere la compensazione effettuata utilizzando crediti scaduti (p.23)
- ❖ No allo scontrino fiscale per la struttura sanitaria (p.24)

SCADENZIARIO

- ❖ Principali scadenze dal 16 maggio al 15 giugno 2023 (p.26)

NOTIZIE IN SINTESI

CREDITO DI IMPOSTA ZES

Con risposta n. 310 del 3 maggio 2023 l'Agenzia delle entrate chiarisce che il credito d'imposta ZES si applica agli immobili nuovi e non spetta sui beni già utilizzati dall'azienda.

(Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 310 del 3 maggio 2023)

AL VIA LA SPEDIZIONE DEI MODELLI DICHIARATIVI 2023

Con avviso del 2 maggio il Mef informa che dall'8 maggio 2023 sarà possibile procedere, attraverso l'apposito servizio presente nell'area riservata del sito web dell'Agenzia delle entrate, alla predisposizione e invio telematico, della dichiarazione relativa all'anno di imposta 2022.

(Mef, avviso del 2 maggio 2023)

BONUS EDICOLE 2022

Con un comunicato del 3 maggio il Dipartimento per l'Editoria rende noto che è stato emanato in data 2 maggio 2023 il decreto del Capo del Dipartimento che approva l'elenco dei soggetti cui è riconosciuto, per l'anno 2022, il contributo forfettario *una tantum* previsto dall'articolo 2, D.P.C.M. 28 settembre 2022 recante la ripartizione delle risorse del Fondo straordinario per gli interventi di sostegno all'editoria e disciplinato dall'articolo 1 del Provvedimento del 14 dicembre 2022.

(Dipartimento per l'Editoria - comunicato del 3 maggio 2023)

INCREMENTATO IL DIRITTO CAMERALE ANNUO

Con un comunicato pubblicato sul proprio sito il Mimit specifica che si autorizza, ai sensi dell'articolo 18, comma 10, L. 580/1993, l'incremento delle misure del diritto annuale così come adottato nelle delibere dei relativi enti camerali, per gli anni 2023, 2024 e 2025.

(Mimit, sito)

BANDO ISI INAIL 2022

Attiva la procedura per il bando Isi Inail 2022, la compilazione delle domande potrà proseguire fino al prossimo 16 giugno.

(Inps, sito)

APPROVATI I MODELLI STANDARD DEGLI STATUTI DEL TERZO SETTORE

Con avviso pubblico n. 34/5549 del 2 maggio della Direzione generale del Terzo settore e della responsabilità sociale delle imprese, indirizzato alle reti associative iscritte nella sezione e) del Runts, si forniscono le indicazioni per la presentazione dei modelli *standard* di statuto da esse predisposti, ai fini della approvazione ministeriale.

(Direzione generale del Terzo settore, avviso n. 34/5549 del 2 maggio 2023)

RIENTRO DEI CERVELLI - AGEVOLAZIONI

L'Agenzia delle entrate, con principio di diritto n. 8 del 21 aprile 2023 chiarisce che l'incentivo per il rientro in Italia di docenti e ricercatori *ex articolo 44, L. 78/2010*, spetta anche ai soggetti beneficiari di assegni di ricerca esenti Irpef, propedeutici ai dottorati di ricerca.

(Agenzia delle entrate, principio di diritto n. 8 del 21 aprile 2023)

NEWS E INFORMATIVE

SCADE AL 31 MAGGIO 2023 IL TERMINE PER ESTROMETTERE GLI IMMOBILI DALLE DITTE INDIVIDUALI

La Legge di Bilancio per l'anno 2023 (articolo 1, commi da 100 a 106 della L. 197/2022) ha riproposto alcuni provvedimenti di fuoriuscita agevolata dei beni (in particolare) immobili dalla sfera dell'impresa: assegnazione, cessione ai soci, trasformazione in società semplice ed estromissione dalla ditta individuale.

Rispetto alle prime 3 operazioni, che interessano le società, i cui atti formali devono essere assunti entro il prossimo 30 settembre, per l'estromissione dalla ditta individuale l'operazione deve essere perfezionata entro il prossimo 31 maggio.

La rottamazione

La Legge di Bilancio 2023 ha anche riaperto la possibilità per l'imprenditore individuale di estromettere dal patrimonio dell'impresa i beni immobili strumentali (per natura e per destinazione) posseduti alla data del 31 ottobre 2022.

Sulle plusvalenze che emergono dall'estromissione, determinate in misura pari alla differenza tra valore normale (che può essere assunto in misura pari al valore catastale) e costo fiscale dell'immobile, è dovuta un'imposta sostitutiva nella misura dell'8%.

Tale imposta sostitutiva deve essere versata secondo le seguenti scadenze:

- per il 60% entro il 30 novembre 2023 e
- per il restante 40% entro il 30 giugno 2024.

Dal punto di vista soggettivo possono beneficiare dell'agevolazione gli imprenditori individuali che risultino tali sia alla data del 31 ottobre 2022 (data in cui deve risultare il possesso dell'immobile) sia alla data del 1° gennaio 2023 (data cui sono riferiti gli effetti dell'estromissione). L'agevolazione non compete all'imprenditore individuale che non riveste più tale qualifica alla data del 1° gennaio 2023 a seguito della cessazione dell'attività (anche in caso di affitto dell'unica azienda).

L'estromissione agevolata può essere realizzata dall'imprenditore individuale indipendentemente dal regime contabile adottato; risulta quindi indifferente che venga impiegato il regime contabile ordinario ovvero quello semplificato.

Dal punto di vista oggettivo, possono essere estromessi gli immobili strumentali (tanto per natura, quanto per destinazione), mentre non possono essere agevolati né i beni merce, né i fabbricati patrimonio.

Per i fabbricati in *leasing*, l'estromissione è ammessa solo nel caso in cui il riscatto del bene sia avvenuto entro il 31 ottobre 2022.

L'operazione di estromissione va eseguita entro il 31 maggio 2023 e gli effetti retroagiscono alla data del 1° gennaio 2023.

L'estromissione si manifesta con il comportamento concludente, fermo restando che si perfeziona con il pagamento dell'imposta sostitutiva e con l'indicazione nella prossima dichiarazione dei redditi.

Pertanto, l'imprenditore estromette l'immobile annotando l'uscita dalla sfera d'impresa sul libro giornale (se in contabilità ordinaria) o sul registro dei beni ammortizzabili (se in contabilità semplificata): come detto tale annotazione deve avvenire entro il prossimo 31 maggio.

Qualora l'operazione di estromissione dovesse essere rilevante ai fini Iva (quale operazione esente ovvero imponibile), entro la medesima data del 31 maggio deve essere emessa autofattura.

FACOLTÀ DI ALLUNGARE A 10 ANNI L'UTILIZZO DEI CREDITI DERIVANTI DA SUPERBONUS 110%, SISMABONUS ORDINARIO E BONUS ELIMINAZIONE BARRIERE ARCHITETTONICHE

L'articolo 9, comma 4, D.L. n.176/2022 (così come modificato dalla L. 38/2023) prevede che i crediti di imposta derivanti dalle comunicazioni di cessione o di sconto in fattura inviate all'Agenzia delle entrate entro il 31 marzo 2023 e non ancora utilizzati possano essere fruiti in dieci rate annuali di pari importo, in luogo dell'originaria rateazione prevista normativamente.

Trattasi dei crediti derivanti dall'esercizio di un'opzione già esercitata derivanti dai seguenti interventi:

- *superbonus 110%* di cui all'articolo 119, D.L. 34/2020;
- *bonus eliminazione barriere architettoniche 75%* di cui all'articolo 119-ter, D.L. 34/2020;
- *sismabonus* con le aliquote ordinarie di cui all'articolo 16, commi da 1-bis a 1-septies, D.L. 63/2013.

La comunicazione di utilizzo dei crediti fiscali in 10 anni anziché nella tempistica originaria dovrà essere spedita tramite il servizio web denominato "*Piattaforma cessione crediti*" direttamente dal fornitore o dal cessionario titolare dei crediti.

L'ambito oggettivo di applicazione dell'allungamento della tempistica di utilizzo dei crediti

La quota residua di ciascuna rata annuale dei crediti di imposta non utilizzati in compensazione nel modello F24 può essere ripartita in 10 rate annuali di pari importo, decorrenti dall'anno successivo a quello di riferimento della rata originaria.

La ripartizione può essere effettuata:

- per gli interventi di cui all'articolo 119, D.L. 34/2020 per la quota residua delle rate dei crediti riferite agli anni 2022 e seguenti, solamente per le comunicazioni dell'opzione spedite all'Agenzia delle entrate fino al 31 ottobre 2022;
- per gli interventi di cui all'articolo 119, D.L. 34/2020 per la quota residua delle rate dei crediti riferite agli anni 2023 e seguenti, solamente per le comunicazioni dell'opzione spedite all'Agenzia delle entrate dal 1º novembre 2022 al 31 marzo 2023;
- per gli interventi di cui all'articolo 119-ter, D.L. 34/2020 e di cui all'articolo 16, commi da 1-bis a 1-septies per la quota residua delle rate dei crediti riferite agli anni 2023 e seguenti, per le comunicazioni dell'opzione spedite all'Agenzia delle entrate fino al 31 marzo 2023.

Le nuove rate derivanti dalla fruizione dei crediti residui in 10 rate annuali non potranno essere cedute ad altri soggetti. La comunicazione, una volta inviata, non potrà più essere rettificata o annullata.

La comunicazione all'Agenzia delle entrate per la fruizione decennale dei crediti in commento può essere già inviata dal fornitore o dal cessionario titolare dei crediti per il tramite della "*Piattaforma cessione crediti*" dallo scorso 2 maggio 2023. Nel caso in cui, invece, ci si voglia avvalere di un intermediario con delega alla consultazione del cassetto fiscale del titolare dei crediti, la comunicazione per la fruizione decennale dei crediti potrà essere inviata dal prossimo 3 luglio 2023.

La gestione dei crediti derivanti da sconto in fattura o da cessione del credito

È opportuno ricordare che il credito deve essere obbligatoriamente utilizzato per la quota annuale spettante entro la fine del periodo di imposta di competenza del credito stesso. Non è possibile, diversamente da altri crediti di imposta, il riporto degli importi residui oltre il periodo di utilizzo obbligatorio del credito. Ad esempio, la rata annuale 2023 di un credito non utilizzata entro il 31 dicembre 2023 sarà definitivamente persa.

È disponibile al *link*:

→ https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/documents/20143/2243387/Manuale_Utente+Piattaforma+cessione+crediti.pdf

una guida dell'Agenzia delle entrate all'utilizzo della piattaforma cessione crediti, aggiornata a maggio 2023.

L'articolo 9, comma 4, D.L. 176/2022 ha introdotto, per i soggetti che prevedono di non avere capacità per assorbire in compensazione tramite modello F24 l'importo totale delle rate annuali dei crediti derivanti da sconto in fattura o da cessioni, la possibilità di dilazionare l'utilizzo in 10 rate annuali anziché nella tempistica originaria (4 o 5 rate annuali).

Esempio

La società Vannoni Srl ha acquistato a febbraio 2023 un credito di 105.600 euro derivante da un intervento antisismico su una villetta con spese sostenute nell'anno 2022 dal sig. Pachera Luca, che è il beneficiario originario della detrazione relativa al *superbonus 110%*.

L'utilizzo del credito acquistato dalla Vannoni Srl è possibile con le seguenti tempistiche:

- dal 10 marzo 2023 (la comunicazione telematica dell'acquisto del credito è stata fatta il 24 febbraio 2023) per 26.400 euro;
- dal 1° gennaio 2024 per 26.400 euro;
- dal 1° gennaio 2025 per 26.400 euro;
- dal 1° gennaio 2026 per 26.400 euro.

La società Vannoni Srl nel mese di giugno 2023 stima di avere capacità di utilizzo del credito nel modello F24 per complessivi 21.000 euro entro il 31 dicembre 2023. Pertanto, intende fruire della nuova facoltà di splittare l'utilizzo in compensazione dell'importo di 5.400 euro in 10 rate annuali dal 2024 al 2033 di 540 euro cadauna.

Il legale rappresentante della Vannoni Srl accede alla piattaforma cessione crediti per il tramite di Fisconline e comunica all'Agenzia delle entrate irrevocabilmente l'utilizzo decennale (dal 2024 al 2033) della quota di 5.400 euro in rate annuali di 540 euro cadauna.

Negli anni successivi potrà, eventualmente, essere fatta la comunicazione per i crediti di competenza del 2024, 2025 e 2026.

AIUTI DI STATO FRUITI NEL 2019 E NON ISCRITTI NEI REGISTRI: POSSIBILE L'ADEMPIMENTO SPONTANEO DEL CONTRIBUENTE

Con il recente **provvedimento direttoriale prot. n.133949/2023 del 19 aprile 2023** l'Agenzia delle entrate, in attuazione delle disposizioni contenute nella Legge di Bilancio per l'anno 2015 (articolo 1, comma 636, L. 190/2014), ha definito le modalità con le quali sono messe a disposizione dei contribuenti e della G. di F., anche mediante l'utilizzo di strumenti informatici, le informazioni riguardanti la mancata registrazione nei registri Rna, Sian e Sipa degli aiuti di Stato e degli aiuti in *regime de minimis* indicati nelle dichiarazioni Redditi, Irap e 770 relative al periodo di imposta 2019.

Il registro aiuti di Stato

L'articolo 52, L. 234/2012, poi sostituito dall'articolo 14, comma 1, lettera b), L. 115/2015, ha istituito presso il Ministero dello sviluppo economico (Mise), ora Ministero delle imprese e del Made in Italy, il Registro nazionale degli aiuti di Stato al fine di garantire il rispetto dei divieti di cumulo e degli obblighi di trasparenza e di pubblicità previsti dalla normativa europea e nazionale in materia di aiuti di Stato.

Con il **Decreto congiunto Mise, Mef e Ministro delle politiche agricole alimentari e forestali n. 115 del 31 maggio 2017** viene poi adottato il Regolamento recante la disciplina per il funzionamento del Registro nazionale degli aiuti di Stato (Rna). Tale provvedimento dispone quindi l'interoperabilità del Rna con le informazioni relative agli aiuti concessi nei settori agricolo e forestale, ivi compresi gli aiuti nelle zone rurali, e della pesca e acquacoltura che continuano a essere contenute nei registri Sian e Sipa, di pertinenza del Ministero delle politiche agricole alimentari e forestali, ora Ministero dell'agricoltura, della sovranità alimentare e delle foreste.

Con successivo **Decreto direttoriale della direzione generale per gli incentivi alle imprese del Mise datato 28 luglio 2017** vengono definiti i tracciati relativi ai dati e informazioni da trasmettere al registro Nazionale degli aiuti di Stato, le modalità tecniche e i protocolli di comunicazione per l'interoperabilità con i sistemi informatici.

⇒ *Gli adempimenti dell'Agenzia delle entrate*

L'Agenzia delle entrate è chiamata a gestire i c.d. aiuti fiscali “automatici” e “semi-automatici” di cui all'articolo 10 del citato Regolamento (rubricato “Registrazione degli aiuti non subordinati all'emanazione di provvedimenti di concessione”) provvedendo alla loro iscrizione massiva nei predetti Registri sulla base dei dati dichiarati dai contribuenti nell'apposito prospetto “Aiuti di Stato” delle rispettive dichiarazioni fiscali. Detti aiuti fiscali “automatici” e “semi-automatici” si intendono concessi e sono registrati nei registri dall'Agenzia delle entrate nell'esercizio finanziario successivo a quello di presentazione della dichiarazione fiscale nella quale sono dichiarati dal beneficiario.

Precisa il recente provvedimento direttoriale che per tali tipologie di aiuti sono tecnicamente inapplicabili sia la definizione di soggetto concedente, sia i meccanismi di registrazione e verifica preventiva alla concessione dell'aiuto individuale.

Di conseguenza, gli obblighi di consultazione nei registri e di registrazione dell'aiuto individuale sono assolti dall'Agenzia delle entrate in un momento successivo alla fruizione dell'aiuto.

⇒ *Come può intervenire il contribuente*

Nel punto 1.2 del provvedimento n. 133949/2023 sono riportati gli elementi e le informazioni che consentono ai contribuenti di porre rimedio spontaneamente all'anomalia che ha determinato la mancata iscrizione nei registri Rna, Sian e Sipa degli aiuti individuali indicati nel modello Redditi, Irap e 770 per il periodo di imposta 2019.

Elementi e informazioni a disposizione del contribuente

- a) codice fiscale e denominazione/cognome e nome del contribuente;
- b) numero identificativo e data della comunicazione, codice atto e anno d'imposta;
- c) data e protocollo telematico delle dichiarazioni Redditi, Irap e 770, relative al periodo d'imposta 2019;
- d) dati degli aiuti di Stato e degli aiuti in regime *de minimis* indicati nelle dichiarazioni Redditi, Irap e 770 relative al periodo d'imposta 2019 per cui non è stato possibile procedere all'iscrizione in Rna, Sian e Sipa.

Nel successivo punto 5 del recente provvedimento sono indicate le modalità con cui il contribuente può regolarizzare l'anomalia e beneficiare della riduzione delle sanzioni previste per le violazioni stesse. In particolare:

- qualora la mancata iscrizione dell'aiuto individuale nei Registri sia imputabile a errori di compilazione dei campi "Codice attività ATECO", "Settore", "Codice Regione", "Codice Comune", "Dimensione impresa" e "Tipologia costi" del prospetto aiuti di Stato, il contribuente può regolarizzare la propria posizione presentando una dichiarazione integrativa recante i dati corretti (a seguito dell'avvenuta regolarizzazione, gli aiuti di Stato e gli aiuti in regime *de minimis* sono iscritti in Rna, Sian e Sipa nell'esercizio finanziario successivo a quello di presentazione della dichiarazione integrativa nella quale sono dichiarati);
- qualora la mancata registrazione dell'aiuto individuale non sia imputabile a errori di compilazione del prospetto "Aiuti di Stato" di cui al punto precedente, il contribuente può regolarizzare la propria posizione presentando una dichiarazione integrativa e restituendo integralmente l'aiuto illegittimamente fruito, comprensivo di interessi.

Relativamente alle descritte violazioni il contribuente può beneficiare della riduzione "graduale" delle relative sanzioni avvalendosi delle disposizioni del c.d. ravvedimento operoso di cui all'articolo 13, D.Lgs. 472/1997.

Nel caso la regolarizzazione avvenga entro il 30 settembre 2023 il contribuente potrà beneficiare delle riduzioni sanzionatorie previste dalla c.d. "pace fiscale" (articolo 1 commi da 174 a 178, L. 197/2022).

Infine, nel provvedimento sono altresì indicate le modalità con le quali i contribuenti possono richiedere informazioni o comunicare all'Agenzia delle entrate eventuali elementi, fatti e circostanze dalla stessa non conosciuti.

APPROVATO IL NUOVO PRINCIPIO CONTABILE OIC 34 "RICAVI"

In data 19 aprile 2023, l'Organismo italiano di contabilità ha pubblicato la versione definitiva del Principio contabile n. 34 sui ricavi che:

1. disciplina il corretto trattamento di tutte le operazioni che comportano la rilevazione di ricavi derivanti dalla vendita di beni e dalla prestazione di servizi, indipendentemente dalla loro classificazione nel Conto economico;
2. troverà applicazione a partire dal bilancio d'esercizio avente inizio dal 1º gennaio 2024.

La principale novità concerne l'introduzione di tecniche contabili volte all'identificazione e valorizzazione delle "*unità elementari di contabilizzazione*" applicabili, ad esempio, in presenza di un unico contratto di vendita comprensivo di prestazioni diverse (ad esempio contratto di vendita di un cespote comprensivo di un servizio di manutenzione ultrannuale); al ricorrere di tale fattispecie, occorre contabilizzare separatamente il ricavo derivante dalla cessione del prodotto da quello derivante dalla manutenzione che, sebbene offerta gratuitamente, deve comunque essere valorizzata.

Il nuovo Oic 34 contiene, infine, alcune semplificazioni contabili a favore delle imprese che redigono il bilancio in forma abbreviata o che redigono il bilancio nella forma prevista per le micro imprese.



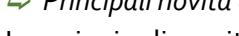
Premessa

In data 19 aprile 2023, l'Organismo italiano di contabilità ha pubblicato la versione definitiva del Principio contabile n. 34 che disciplina, per la prima volta, i ricavi, in considerazione del fatto che l'impostazione degli Oic era prevalentemente basata sulla contabilizzazione delle attività e passività di bilancio.



Entrata in vigore

Il nuovo principio contabile, che entrerà in vigore per i bilanci relativi agli esercizi aventi inizio dal 1º gennaio 2024, prende il posto dei riferimenti contenuti nel Principio contabile n. 15 (crediti) redatto dello stesso OIC ed è funzionale a risolvere i diversi problemi applicativi sorti in passato.



Principali novità dell'Oic 34

Le principali novità introdotte dall'Oic 34 - che impatteranno sui bilanci a partire dal 1º gennaio 2024 - riguardano:

- l'ambito di applicazione del principio contabile e delle prescritte esclusioni;
- le modalità di determinazione del prezzo complessivo del contratto;
- l'identificazione e valorizzazione delle "*unità elementari di contabilizzazione*" mediante opportune tecniche contabili;
- la contabilizzazione dei ricavi per le prestazioni di servizi;

- la previsione di semplificazioni per le società che redigono il bilancio in forma abbreviata e per le micro imprese.

N.B. L'Oic 34 comprende anche un'Appendice - che non è parte integrante del principio contabile - in cui sono proposti un certo numero di casi ed esempi che si propongono di chiarire le implicazioni operative.

Ambito di applicazione ed esclusioni

L'Oic 34 si applica a tutte le transazioni che comportano l'iscrizione di ricavi derivanti dalla vendita di beni e dalla prestazione di servizi indipendentemente dalla loro classificazione nel Conto economico (voce A.1 - Ricavi delle vendite e delle prestazioni o voce A.5 - Altri ricavi).

⇒ Esclusioni

Sono esclusi dal perimetro dell'Oic 34 i seguenti componenti positivi di conto economico:

- i ricavi derivanti da lavori in corso su ordinazione che seguono le disposizioni di cui all'Oic 23 "Lavori in corso su ordinazione";
- i ricavi derivanti da cessioni di azienda;
- i fitti attivi;
- i ristorni;
- le transazioni che non hanno finalità di compravendita, ossia le operazioni effettuate per procurarsi la disponibilità di un bene di analoghe caratteristiche senza l'obiettivo di conseguire un ricavo.

Determinazione del prezzo complessivo del contratto

Il principio contabile Oic 34 prescrive che il prezzo complessivo di vendita si desume dalle clausole contrattuali.

N.B. In particolare è necessario, in prima battuta, attualizzare i flussi finanziari futuri al tasso di interesse di mercato nel caso in cui il contratto preveda termini di pagamento con scadenza oltre i 12 mesi dal momento della rilevazione iniziale.

L'Oic 34 fornisce delle particolari indicazioni in presenza di contratti di compravendita che presentano elementi di variabilità che impattano sulla corretta determinazione del prezzo complessivo del contratto.

N.B. A questo proposito, il principio contabile in argomento distingue:

- corrispettivi aggiuntivi (ad esempio incentivi e premi risultato) inclusi nel prezzo complessivo del contratto di vendita solo nel momento in cui divengono ragionevolmente certi;
- corrispettivi che riducono il prezzo del contratto (ad esempio sconti, abbuoni, penalità e resi) da contabilizzarsi in riduzione dei ricavi sulla base della migliore stima del corrispettivo tenendo conto dell'esperienza storica e/o di elaborazioni statistiche e utilizzando uno dei seguenti metodi di stima:
 - la media ponderata dei possibili importi del corrispettivo. Tale metodo si applica quando la società prevede che possano realizzarsi più di due scenari (ad esempio una penale che varia in funzione del numero di giorni di ritardo);
 - l'importo più probabile, quando il contratto ha soltanto due risultati possibili (ad esempio il contratto prevede una penale di importo fisso in caso di ritardata consegna).

Momento di rilevazione del ricavo

Una volta quantificato il ricavo, occorre individuare il momento in cui rilevare lo stesso in bilancio sulla base del principio di competenza economica distinguendo tra:

- ricavi derivanti dalla vendita di beni;
- ricavi per prestazione di servizi.

⇒ Ricavi derivanti dalla vendita di beni

Per quanto concerne i ricavi derivanti dalla vendita di beni, questi debbono essere rilevati quando sono soddisfatte le seguenti condizioni:

- avvenuto il trasferimento sostanziale dei rischi e dei benefici connessi alla vendita;
- l'ammontare dei ricavi può essere determinato in modo attendibile;
- il processo produttivo dei beni è completato.

⇒ Ricavi per prestazione di servizi

Per quanto concerne la contabilizzazione dei ricavi per la prestazione di servizi, l'Oic 34 definisce a quali condizioni tali ricavi debbano essere rilevati in Conto economico in base allo stato di avanzamento. In particolare, coerentemente con quanto previsto dall'Oic 23 per i lavori in corso su ordinazione, l'Oic 34 prevede che tali ricavi siano rilevati in base allo stato di avanzamento, quando sono rispettate entrambe le seguenti condizioni:

- a) l'accordo tra le parti prevede che il diritto al corrispettivo per il venditore matura via via che la prestazione è eseguita;
- b) l'ammontare del ricavo di competenza può essere misurato attendibilmente.

N.B.

Lo stato di avanzamento può essere determinato con vari metodi che possono essere rappresentati dalla:

- proporzione tra le ore di lavoro svolto alla data di bilancio e le ore complessive di lavoro stimate per effettuare il lavoro;
- proporzione tra i costi sostenuti alla data di bilancio e i costi totali dell'operazione stimati.

Nel caso in cui la società non possa rilevare il ricavo secondo il criterio dello stato di avanzamento, questo deve essere iscritto a conto economico quando la prestazione è stata definitivamente completata.

⇒ *Vendite con diritto di reso*

Una specifica regolamentazione è prevista per le vendite con diritto di reso. È previsto, infatti, che il ricavo rilevato a Conto economico sia ridotto per effetto della stima di quanto la società ritiene probabile di dover riconoscere al cliente come forma di rimborso, rilevando in contropartita una passività classificata tra i fondi oneri.

⇒ *Valutazioni successive*

Nel principio contabile Oic 34 sono state illustrate le regole per le valutazioni successive, prevedendo che è necessario procedere all'aggiornamento del valore iscritto inizialmente per tener conto delle ulteriori informazioni che il trascorrere del tempo consente di acquisire in merito a presupposti o fatti sui quali era fondata la stima originaria.

N.B.

Nel caso in cui intervenga una modifica contrattuale che prevede una prestazione aggiuntiva per un corrispettivo aggiuntivo, essa è contabilizzata separatamente. In caso di sola modifica del corrispettivo o di sola modifica delle prestazioni da effettuare, gli effetti del cambiamento sono contabilizzati allocando il valore residuo del contratto alle prestazioni da effettuare.

Unità elementari di contabilizzazione

L'Oic 34 detta, inoltre, specifiche indicazioni circa l'individuazione della unità elementare di rilevazione, consentendo la contabilizzazione distinta dei singoli beni, servizi o altre prestazioni inclusi in un unico contratto di vendita, allocando il prezzo complessivo del contratto a ciascuna unità elementare di contabilizzazione identificata.

N.B.

Può essere questo il caso, ad esempio, della vendita di un macchinario associata alla prestazione di un servizio di manutenzione per un certo numero di anni. In quell'eventualità il ricavato della

vendita del bene - secondo il nuovo principio contabile - deve essere separato dal corrispettivo del servizio di manutenzione e contabilizzato a parte.

⇒ *Eccezioni*

il principio contabile Oic 34 prevede che non occorre procedere con la separazione delle singole unità elementari di contabilizzazione quando:

- i beni e i servizi previsti dal contratto sono integrati o interdipendenti tra loro, ovverosia non possono essere utilizzati separatamente dal cliente, ma solo in combinazione gli uni agli altri oppure;
- una o più prestazioni previste dal contratto non rientrano nelle attività caratteristiche della società e sono prestate gratuitamente.

⇒ *La valorizzazione delle unità elementari di contabilizzazione*

Individuate le singole unità elementari di contabilizzazione, occorrerà procedere con la valorizzazione di ciascuna di esse allocando il prezzo complessivo del contratto, come determinato nel paragrafo precedente, ad ogni unità elementare di contabilizzazione identificata.

L'Oic 34 prevede che possano essere raggruppati in un singolo contratto tutti quei contratti che sono negoziati simultaneamente con lo stesso cliente e quando si verifica una delle seguenti condizioni:

N.B.

- il gruppo di contratti è stato negoziato in modo congiunto con un unico obiettivo commerciale ed esiste apposita documentazione di ciò;
- il prezzo di un contratto dipende dai prezzi o dalle prestazioni degli altri contratti.

Semplificazioni per i bilanci in forma abbreviata e delle micro imprese

Il principio Oic 34 prevede poi una serie di semplificazioni nell'applicazione delle indicate regole per le società che redigono il bilancio in forma abbreviata e per le microimprese. In particolare, tali imprese:

- possono non attualizzare il ricavo nel caso in cui il contratto prevede termini di pagamento con scadenza oltre i 12 mesi dal momento della rilevazione iniziale.
- possono adottare una contabilizzazione semplificata per le vendite con diritto di reso, iscrivendo in riduzione dei ricavi un fondo oneri per un importo pari alla differenza tra l'importo che si prevede di rimborsare al cliente e il costo del bene venduto che si prevede di ricevere.

OBBLIGO DELLA CERTIFICAZIONE SOA PER L'AFFIDAMENTO DI OPERE DI IMPORTO SUPERIORE A 516.000 EURO CHE DANNO DIRITTO ALLE DETRAZIONI

La circolare n. 10 del 20 aprile 2023 dell'Agenzia delle entrate ha fornito chiarimenti sull'obbligo (introdotto dall'articolo 10-bis, D.L. 21/2022) a carico delle imprese appaltatrici e/o subappaltatrici di essere in possesso dell'attestazione di qualificazione SOA nei casi in cui l'importo dei lavori affidati sia superiore a 516.000 euro.

È stata prevista una fase transitoria decorrente dall'entrata in vigore della nuova disposizione (21 maggio 2022) per consentire l'acquisizione della certificazione SOA da parte delle imprese interessate: dal 1° luglio 2023 i lavori di importo superiore a 516.000 euro che danno diritto alle detrazioni potranno essere affidata esclusivamente alle imprese in possesso della certificazione SOA.

L'ambito oggettivo di applicazione della nuova disposizione

L'Agenzia delle entrate specifica che le condizioni SOA costituiscono un nuovo obbligo che riguarda sia la fruizione delle detrazioni in dichiarazione dei redditi sia l'esercizio delle opzioni per lo sconto in fattura o la cessione del credito. Gli interventi agevolabili per i quali è necessario rispettare il nuovo obbligo previsto dall'articolo 10-bis, D.L. 21/2022 sono:

- *superbonus* di cui all'articolo 119, D.L. 34/2020;
- recupero del patrimonio edilizio di cui all'articolo 16-bis, comma 1, lettera a), b) e d), D.P.R. 917/1986;
- efficienza energetica di cui all'articolo 14, D.L. 63/2013;
- adozione di misure antisismiche di cui all'articolo 16, commi da 1-bis a 1-sexies, D.L. 63/2013;
- installazione di impianti fotovoltaici di cui all'articolo 16-bis, comma 1, lettera h), D.P.R. 917/1986;
- installazione di colonnine per la ricarica di veicoli elettrici di cui all'articolo 16-ter, D.L. 63/2013;
- superamento ed eliminazione delle barriere architettoniche di cui all'articolo 119-ter, D.L. 34/2020.

Attraverso l'attestazione SOA si certificano determinati requisiti che deve avere l'impresa quali idoneità professionale, capacità economica e finanziaria, capacità tecniche e professionali.

La circolare n. 10/E/2023 specifica che le disposizioni inerenti la SOA non si applicano con riguardo alle agevolazioni concernenti le spese sostenute per l'acquisto di unità immobiliari. Pertanto, il nuovo obbligo non si applica alla detrazione per le spese riguardanti l'acquisto delle unità immobiliari di cui all'articolo 1-bis, comma 3, Tuir e l'acquisto delle case antisismiche di cui all'articolo 16, comma 1-septies, D.L. 63/2013.

La soglia di 516.000 euro prevista dall'articolo 10-bis, commi 1 e 2, D.L. 21/2022 va calcolata avendo riguardo singolarmente a ciascun contratto di appalto e a ciascun contratto di subappalto e va intesa al netto dell'imposta sul valore aggiunto.

Nell'ipotesi in cui i lavori siano affidati in subappalto, le condizioni SOA devono essere rispettate dall'impresa appaltatrice, nel caso in cui il valore dell'opera complessiva superi 516.000 euro,

nonché dalle imprese subappaltatrici solo qualora le stesse eseguano lavori di importo superiore a 516.000 euro.

La rilevanza della data di affidamento delle opere

A decorrere dal 1° luglio 2023 l'esecuzione dei lavori di importo superiore alla soglia di 516.000 euro deve essere affidata, esclusivamente, alle imprese in possesso della certificazione SOA al momento della sottoscrizione del contratto di appalto o di subappalto, non essendo sufficiente la sottoscrizione da parte dell'impresa di un contratto con l'ente certificatore finalizzato al rilascio della predetta certificazione.

Per quanto riguarda il periodo transitorio dal 21 maggio 2022 al 30 giugno 2023 l'Agenzia delle entrate ha fornito chiarimenti esposti nella tabella seguente.

Contratti di appalto e subappalto aventi data certa stipulati prima del 21 maggio 2022	Non è richiesto il rispetto di alcuna condizione prevista dall'articolo 10-bis, D.L. 21/2022
Contratti di appalto e subappalto stipulati dal 21 maggio 2022 al 31 dicembre 2022	È possibile fruire delle agevolazioni fiscali: <ul style="list-style-type: none">- per le spese sostenute fino al 31 dicembre 2022 senza il rispetto di alcuna condizione prevista dall'articolo 10-bis, D.L. 21/2022;- per le spese sostenute dal 1° gennaio 2023 al 30 giugno 2023 qualora sia stato sottoscritto un contratto finalizzato al rilascio della SOA (o sia stata acquisita la certificazione) entro il 1° gennaio 2023;- per le spese sostenute dal 1° luglio 2023 solo qualora l'impresa abbia acquisito la certificazione SOA, anche a seguito della richiesta formulata precedentemente
Contratti di appalto e subappalto stipulati dal 1° gennaio 2023 al 30 giugno 2023	È possibile fruire delle agevolazioni fiscali: <ul style="list-style-type: none">- per le spese sostenute dal 1° gennaio 2023 al 30 giugno 2023 qualora le imprese, al momento della sottoscrizione del contratto, abbiano acquisito la certificazione SOA o abbiano sottoscritto un contratto finalizzato al rilascio di questa certificazione;- per le spese sostenute dal 1° luglio 2023 solo qualora l'impresa abbia acquisito la certificazione SOA, anche a seguito della richiesta formulata precedentemente
Contratti di appalto e subappalto stipulati dal 1° luglio 2023	È possibile fruire delle agevolazioni fiscali solo qualora l'impresa abbia acquisito la certificazione SOA al momento della sottoscrizione del contratto

APPROFONDIMENTI

SOSTITUZIONE DI PRODOTTI DIFETTOSI: DISCIPLINA IVA

Con la risposta a interpello n. 304 del 24 aprile 2023, l'Agenzia delle entrate ha precisato che le operazioni di richiamo e sostituzione di beni difettosi sono irrilevanti ai fini Iva, anche qualora avvengano al di fuori della garanzia, a condizione che:

1. l'intervento di sostituzione avvenga in adempimento di specifici obblighi normativi che impongono al produttore di sostituire il prodotto "*con uno identico, non pericoloso ed idoneo all'uso*";
2. nel prezzo originario di vendita siano compresi "*gli oneri e le spese inerenti alle spese di sostituzione per tali circostanze*".

Sempre nella richiamata risposta si conferma, altresì, che se i beni sostituti sono destinati in altro Paese UE l'operazione non configura una cessione intracomunitaria e non sussiste nemmeno alcun obbligo ai fini Intrastat (circolare n. 13/E/1994).

La sostituzione di prodotti difettosi

Con la risposta a interpello n. 304 del 24 aprile 2023, l'Agenzia delle entrate ha affrontato la disciplina Iva applicabile in caso di sostituzioni di prodotti o di parti difettose, ancorché non coperte da garanzia legale o commerciale.

In particolare, sono state richieste all'Amministrazione finanziaria delucidazioni in merito alla corretta procedura da seguire:

- nei rapporti con i clienti/dealer per effettuare il richiamo/sostituzione degli impianti difettosi, con particolare riferimento alla normativa Iva e quella relativa alla documentazione di accompagnamento dei beni;
- per lo smaltimento/distruzione degli impianti difettosi.

➡ Il caso oggetto di interpello 304/E/2023

Nell'istanza di interpello n. 304/E/2023 la società istante rappresenta di aver venduto a clienti privati ed imprese (in quest'ultimo caso tramite *dealers*) alcuni impianti, incorporando nel prezzo di cessione eventuali prestazioni manutentive/sostitutive del prodotto rivelatosi difettoso/pericoloso. Posto che alcuni modelli di tali impianti hanno evidenziato l'esistenza di alcuni difetti strutturali (da cui potevano derivare potenziali pericoli in capo all'utilizzatore-consumatore), la società ha quindi promosso una campagna di richiamo dei prodotti con contestuale sostituzione degli impianti con nuovi beni dello stesso tipo e senza alcun esborso per il cliente.

N.B.

Il contribuente precisava, altresì, che, seppur spirato il termine di garanzia legale/commerciale e l'assenza di ulteriori garanzie rispetto a quelle normativamente previste, residuerebbero comunque a suo carico gli oneri e le responsabilità gravanti sui produttori di immettere sul mercato prodotti sicuri, coerentemente a quanto prescritto dal "Codice del consumo"(articolo 104, D.Lgs. 206/2005).

19



⇒ *L'orientamento dell'amministrazione finanziaria*

In risposta alla suddetta istanza di interpello, l'Agenzia delle entrate ha confermato l'irrilevanza, ai fini Iva, delle operazioni di richiamo e sostituzione di beni difettosi (trattandosi di operazioni escluse dall'ambito di applicazione dell'Iva, le medesime non devono essere documentate tramite emissione della fattura ai sensi dell'articolo 21, D.P.R. 633/1972), nel caso in cui:

- l'intervento avvenga in adempimento di specifici obblighi normativi che impongono al produttore di sostituire il prodotto, anche al di fuori della garanzia, "*con uno identico, non pericoloso ed idoneo all'uso*";
- siano compresi nel prezzo originario di vendita "*gli oneri e le spese inerenti alle spese di sostituzione per tali circostanze*".

N.B.

Nel caso oggetto di interpello sono state ravvisate, infatti, le predette condizioni, ragion per cui le cessioni sostitutive dei beni sono da considerarsi fuori campo Iva, tenendo altresì conto che la campagna di richiamo dei prodotti difettosi è stata eseguita in ottemperanza agli obblighi gravanti sui produttori, ai sensi degli articoli 104 e 107 del Codice del consumo (D.Lgs. 204/2005).

⇒ *Precedenti orientamenti di prassi*

È giusto il caso di segnalare che la fattispecie oggetto dell'interpello presenta delle analogie con quella già affrontata nel contesto della circolare n. 345753/E/1984, che aveva esaminato il caso di una società produttrice di apparecchi misuratori fiscali obbligata alla sostituzione gratuita di alcuni componenti elettronici per l'adeguamento degli stessi alle normative vigenti *ratione temporis*.

N.B.

Peraltra, con la risoluzione ministeriale n. 503563/E/1975, il Ministero aveva chiarito che "*le sostituzioni dell'intero prodotto o di parti difettosi non costituiscono cessioni o prestazioni imponibili ai fini dell'Iva, nella considerazione che le stesse sono effettuate in esecuzione di un'obbligazione prevista contrattualmente e per la quale non sussiste un corrispettivo in quanto il prezzo di vendita del bene, già assoggettato al tributo è comprensivo anche di eventuali cessioni in sostituzione o prestazioni*".

Inoltre, anche nell'ipotesi in cui, come nel caso oggetto dell'interpello n. 304/E/2023, che il richiamo/sostituzione del bene sia avvenuto in un periodo successivo alla scadenza dell'obbligo di garanzia, la circolare n. 345753/E/1984 ha chiarito che non sono da assoggettarsi le prestazioni poste in essere in quanto dovute per precisi di obblighi normativi.

Invio dei beni sostituiti in altro Stato membro

Sempre nella risposta a interpello n. 304/E/2023, l'Agenzia delle entrate ha ricordato che, qualora i prodotti inviati in sostituzione di altri difettosi siano destinati ad un altro Stato membro, non si

realizza una cessione intra UE e non sussiste l'obbligo di presentazione degli elenchi Intrastat "neppure ai fini statistici ... a nulla influendo la restituzione o meno dei beni da sostituire" (circolare n. 13 del 23 febbraio 1994).

⇒ *Superamento della presunzione di cessione*

Ai sensi dell'articolo 1, comma 1, D.P.R. 441/1997 si presumono ceduti i beni acquistati, importati o prodotti che non si trovano nei luoghi in cui il contribuente svolge le proprie operazioni, né in quelli dei suoi rappresentanti, laddove tra tali luoghi rientrano anche le sedi secondarie, filiali, succursali, dipendenze, stabilimenti, negozi, depositi ed i mezzi di trasporto nella disponibilità dell'impresa. Ai fini del superamento della predetta presunzione di cessione, nella risposta n. 304/E/2023 è stato specificato che la movimentazione degli impianti (ritiri, consegne in conto deposito e consegne definitive) deve essere tracciata attraverso i documenti di trasporto, riportando – ove la sostituzione dei beni sia ancora in garanzia – l'ulteriore indicazione "sostituzione in garanzia"

N.B.

Nel caso oggetto di interpello, la società produttrice ha correttamente documentato le operazioni di prelievo e ritiro dei beni e quelle di consegna e installazione con appositi documenti di trasporto, tracciando nel modo corretto sia i movimenti da e verso i clienti, sia l'invio dei beni in conto deposito ai "dealers", attraverso l'indicazione che trattavasi di movimentazione nell'ambito di una campagna di richiamo e sostituzione (o, se il bene fosse ancora in garanzia, riportando nel DDT la dicitura "sostituzione in garanzia")

⇒ *Procedura di smaltimento/distruzione degli impianti difettosi*

Riguardo alla procedura di smaltimento/distruzione degli impianti difettosi, l'articolo 1, comma 2, lettera a), D.P.R. 441/1997 stabilisce che la presunzione di cessione non opera se è dimostrato che i beni sono stati impiegati per la produzione, perduti o distrutti. A tal fine, il successivo articolo 2, comma 4, lettera b), del medesimo D.P.R. 441/1997 prevede che la distruzione dei beni o la trasformazione in beni di altro tipo e di più modesto valore economico può essere provata da una "dichiarazione sostitutiva di atto notorio ai sensi della legge 4 gennaio 1968, n. 15", a condizione che l'ammontare del costo dei beni distrutti o trasformati non sia superiore a 10.000 euro.

N.B.

La predetta "dichiarazione sostitutiva di atto notorio" dovrà riportare le seguenti informazioni:

- la data, l'ora ed il luogo in cui avvengono le operazioni;
- la natura, la qualità, la quantità e l'ammontare del costo dei beni distrutti o trasformati

A questo proposito, è stato chiarito dall'Amministrazione finanziaria che il valore di 10.000 euro, quale limite fino al quale la distruzione dei beni può avvenire con dichiarazione sostitutiva di atto notorio:

- deve essere calcolato sulla base del prezzo di acquisto riferito al costo dei beni distrutti.
- deve essere riferito al costo dei beni distrutti in ogni singola operazione di smaltimento, non essendo un limite annuale.

BENEFICI PREMIALI ISA PER IL PERIODO D'IMPOSTA 2022

Con provvedimento n. 140005/2023 del 27 aprile scorso l'Agenzia delle entrate ha individuato i livelli di affidabilità fiscale cui sono collegati i benefici premiali (previsti dall'articolo 9-bis, D.L. 50/2017), confermando l'impianto già applicabile per i periodi d'imposta precedenti.

Si ricorda che i benefici premiali previsti dalla citata norma di legge sono ottenibili solamente in presenza di un voto "*minimo*", individuato dal provvedimento direttoriale n. 140005/2023, almeno pari a 8, e riguardano gli aspetti indicati nella tabella seguente.

Beneficio	Voto minimo periodo d'imposta 2022
Compensazione del credito Iva per un importo fino a 50.000 euro senza visto di conformità	8
Rimborso Iva senza garanzia o visto di conformità fino a 50.000 euro	8
Esclusione dall'applicazione della disciplina delle società non operative	9
Esclusione dall'accertamento analitico presuntivo	8,5
Riduzione di un anno dei termini di accertamento	8
Franchigia di 2/3 del reddito dichiarato ai fini dell'accertamento sintetico	9

Il provvedimento direttoriale del 27 aprile scorso conferma, anche per il periodo d'imposta 2022 l'impostazione già applicata per i precedenti periodi d'imposta, compresa la possibilità di accedere ai benefici premiali anche per i contribuenti che abbiano raggiunto un determinato livello di affidabilità fiscale calcolato in base alla media semplice dei "voti" attribuiti per il periodo d'imposta 2021 e per il 2022.

In particolare:

- l'esonero dall'obbligo di apposizione del visto di conformità sulla dichiarazione annuale Iva 2024 (per l'anno 2023) e sui modelli TR dei primi tre trimestri 2024 spetta anche ai contribuenti che con livello di affidabilità fiscale almeno pari a 8,5 calcolato sulla media semplice dei livelli di affidabilità ottenuti nei periodi d'imposta 2021 e 2022 (lo stesso vale per l'esonero ai fini della richiesta di rimborso Iva annuale del 2023 e dei primi 3 trimestri 2024);
- l'esclusione dall'applicazione della disciplina delle società non operative (dal periodo d'imposta 2022 è stata abrogata la disciplina delle società in perdita sistematica) si applica anche per le società che hanno ottenuto un livello di affidabilità fiscale almeno pari a 9 calcolato attraverso la media semplice dei livelli di affidabilità ottenuti per i periodi d'imposta 2021 e 2022 (in tal caso non è quindi richiesto alcun incremento nel risultato della media);
- l'esclusione all'applicazione dell'accertamento sintetico (redditometro) si applica anche ai contribuenti che abbiano ottenuto un livello medio di affidabilità fiscale, per il 2021 e 2022, almeno pari a 9 (anche in tal caso nel risultato della media non è richiesto alcun incremento).

N.B. Per quanto riguarda il beneficio della riduzione di un anno dei termini di accertamento, il beneficio è calcolato solamente in via "puntuale" per l'anno 2022 senza possibilità di "mediare" i punteggi ottenuti per i periodi d'imposta 2021 e 2022.

22

In merito alla fruibilità dei descritti benefici premiali, l'Agenzia nella circolare n. 20/E/2019 ha precisato che i benefici stessi spettano a condizione che i dati comunicati siano corretti (e come tali fedeli) e completi. Ciò sta a significare che se in un secondo momento (in sede di controllo), è accertato che i dati comunicati non sono corretti con conseguente riduzione del livello di affidabilità fiscale del contribuente (ad esempio al di sotto dell'8), l'eventuale compensazione del credito Iva diviene indebita. Tale circostanza comporta il recupero del credito indebitamente compensato oltre alla sanzione del 30%. Si ricorda, infine, che con la risposta n. 31 del 6 febbraio 2020 l'Agenzia delle entrate ha precisato che il livello di affidabilità fiscale rilevante è quello che deriva non solo dalla dichiarazione presentata nei termini ordinari, bensì anche da quella tardiva (presentata entro i 90 giorni dalla scadenza).

IMPOSSIBILE RAVVEDERE LA COMPENSAZIONE EFFETTUATA UTILIZZANDO CREDITI SCADUTI

Con la **risposta all'interpello n. 297 del 18 aprile 2023**, l'Agenzia conferma la correttezza dello scarto del modello di pagamento F24 qualora il versamento sia operato in compensazione con crediti che alla data di presentazione della delega non potevano più essere utilizzati.

La vicenda

La risposta fornita dall'Agenzia delle entrate muove dal mancato utilizzo al 31 dicembre 2022 di un credito da *superbonus* utilizzato in compensazione (modello F24 a zero) a gennaio con ravvedimento operoso.

Il modello veniva scartato automaticamente dalla piattaforma "Entratel" per mancato riconoscimento automatico dei crediti scaduti in data 31 dicembre 2022.

In merito il provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate del 28 agosto 2018 stabilisce che: "*se in esito alle verifiche effettuate, l'Agenzia delle entrate rileva che il credito non è stato correttamente utilizzato, comunica lo scarto del modello F24 al soggetto che ha inviato il file telematico, tramite apposita ricevuta, indicandone anche la relativa motivazione. Tutti i pagamenti e le compensazioni contenuti nel modello F24 scartato si considerano non eseguiti*".

La compensazione

Secondo le indicazioni di prassi all'atto della presentazione del modello di pagamento l'Agenzia effettua dei controlli "automatici" sul credito e se lo stesso risulta correttamente utilizzato, il pagamento è dato come avvenuto alla data indicata nel file telematico inviato, diversamente, ovvero qualora il credito non venga riconosciuto, il modello viene scartato e il pagamento deve intendersi non avvenuto.

Per un corretto uso dell'istituto della compensazione è utile ricordare e seguire i seguenti suggerimenti:

➡	la delega di pagamento va obbligatoriamente presentata anche se a saldo zero
➡	mancando la presentazione della stessa non vi è alcuna manifestazione di volontà a favore di una possibile compensazione con un credito formatosi in precedenza
➡	tale manifestazione di volontà può intervenire anche in un momento successivo rispetto alla originaria scadenza del versamento, a fronte del pagamento della specifica sanzione di cui all'articolo 15, comma 2-bis, D.Lgs. 471/1997, eventualmente ravveduta ex articolo 13, D.Lgs. 472/1997
➡	l'efficacia della compensazione si valuta in riferimento al momento di presentazione della delega stessa e quindi tale presentazione sana l'iniziale omissione se il credito speso in compensazione è ancora esistente e utilizzabile a quella data con l'effetto
➡	in caso di scarto della delega l'omesso versamento potrà comunque essere ravveduto secondo le regole ordinarie, senza utilizzo del credito ormai perso e senza applicazione della sanzione riservata ai modelli presentati a zero

NO ALLO SCONTRINO FISCALE PER LA STRUTTURA SANITARIA

Con la **risposta a interpello n. 275 dello scorso 4 aprile**, l'Agenzia delle entrate ha chiarito che la struttura sanitaria che effettua attività per la prestazione di diagnosi di malattie deve documentare l'operazione con fattura anche se non richiesta dal proprio cliente e non può utilizzare lo "scontrino parlante".

La risposta fornita dall'Amministrazione finanziaria ripercorre il dato normativo applicabile al caso di specie chiarendo che le prestazioni sanitarie di diagnosi sono esenti Iva secondo l'articolo 10, comma 1, n. 18), D.P.R. 633/1972.

Tale casistica non è richiamata dalla normativa in tema di esclusione dall'obbligo di emissione della fattura che, in assenza di esplicita richiesta del cliente, potrà essere sostituita da altro documento quale il corrispettivo solo per le attività elencate dall'articolo 10, D.P.R. 633/1972 numeri da 1) a 5) e numeri 7), 8), 9), 16), 22) ovvero:

- 1) le prestazioni di servizi concernenti la concessione e la negoziazione di crediti, la gestione degli stessi da parte dei concedenti e le operazioni di finanziamento; l'assunzione di impegni di natura finanziaria, l'assunzione di fideiussioni e di altre garanzie e la gestione di garanzie di crediti da parte dei concedenti; le dilazioni di pagamento, le operazioni, compresa la negoziazione, relative a depositi di fondi, conti correnti, pagamenti, giroconti, crediti e ad assegni o altri effetti commerciali, ad eccezione del recupero di crediti; la gestione di fondi comuni di investimento e di fondi pensione di cui al D.Lgs. 124/1993, le dilazioni di pagamento e le gestioni similari e il servizio bancoposta
- 2) le operazioni di assicurazione, di riassicurazione e di vitalizio
- 3) le operazioni relative a valute estere aventi corso legale e a crediti in valute estere, eccettuati i biglietti e le monete da collezione e comprese le operazioni di copertura dei rischi di cambio
- 4) le operazioni, relative ad azioni, obbligazioni o altri titoli non rappresentativi di merci e a quote sociali, eccettuate la custodia e l'amministrazione dei titoli; le operazioni, incluse le negoziazioni e le opzioni, eccettuate la custodia e amministrazione, relative a valori mobiliari e a strumenti finanziari diversi dai titoli
- 5) le operazioni relative alla riscossione dei tributi, comprese quelle relative ai versamenti di imposte effettuati per conto dei contribuenti, a norma di specifiche disposizioni di legge, da aziende e istituti di credito
- 7) le operazioni relative all'esercizio delle scommesse in occasione di gare, corse, giuochi, concorsi e competizioni di ogni genere, diverse da quelle indicate al numero precedente, nonché quelle relative all'esercizio del gioco nelle case da gioco autorizzate e alle operazioni di sorte locali autorizzate
- 8) le locazioni e gli affitti, relative cessioni, risoluzioni e proroghe, di terreni e aziende agricole, di aree diverse da quelle destinate a parcheggio di veicoli, per le quali gli strumenti urbanistici non prevedono la destinazione edificatoria, e di fabbricati, comprese le pertinenze, le scorte e in genere i beni mobili destinati durevolmente al servizio degli immobili locati e affittati, escluse le locazioni, per le quali nel relativo atto il locatore abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione, di fabbricati abitativi effettuate dalle imprese costruttrici degli stessi o dalle imprese che vi hanno eseguito, anche tramite imprese appaltatrici, gli interventi di cui all'articolo 3, comma 1, lettere c), d) ed f), del Testo unico dell'edilizia di cui al D.P.R. 380/2001, di fabbricati abitativi destinati ad alloggi sociali come definiti dal decreto del Ministro delle infrastrutture, di concerto con il Ministro della

solidarietà sociale, il Ministro delle politiche per la famiglia ed il Ministro per le politiche giovanili e le attività sportive del 22 aprile 2008, e di fabbricati strumentali che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni

9) le prestazioni di mandato, mediazione e intermediazione relative alle operazioni di cui ai numeri da 1) a 7), nonché quelle relative all'oro e alle valute estere, compresi i depositi anche in conto corrente, effettuate in relazione ad operazioni poste in essere dalla Banca d'Italia e dall'Ufficio italiano dei cambi, ai sensi dell'articolo 4, quinto comma, del presente decreto

16) le prestazioni del servizio postale universale, nonché le cessioni di beni e le prestazioni di servizi a queste accessorie, effettuate dai soggetti obbligati ad assicurarne l'esecuzione

22) le prestazioni proprie delle biblioteche, discoteche e simili e quelle inerenti alla visita di musei, gallerie, pinacoteche, monumenti, ville, palazzi, parchi, giardini botanici e zoologici e simili

Allo stesso tempo l'articolo 36-bis del medesimo decreto specifica che il contribuente che ne abbia data preventiva comunicazione all'ufficio è dispensato dagli obblighi di fatturazione e di registrazione relativamente alle operazioni esenti da imposta ai sensi dell'articolo 10, tranne quelle indicate al comma 1, numeri 11), 18) e 19), e al comma 3 dello stesso articolo, fermi restando l'obbligo di fatturazione e registrazione delle altre operazioni eventualmente effettuate, l'obbligo di registrazione degli acquisti e gli altri obblighi stabiliti dal presente decreto, ivi compreso l'obbligo di rilasciare la fattura quando sia richiesta dal cliente.

L'obbligo di fatturazione e l'esclusione dalla possibilità di scegliere strade alternative per le prestazioni in questione è stata ribadita anche dalla circolare n. 15/1993.

SCADENZARIO

Occhio alle scadenze

PRINCIPALI SCADENZE DAL 16 MAGGIO AL 15 GIUGNO 2023

Di seguito evidenziamo i principali adempimenti dal 16 maggio al 15 giugno 2023, 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
maggio**

Versamenti Iva mensili e trimestrali

Scade oggi il termine di versamento dell'Iva a debito eventualmente dovuta per il mese di aprile. 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. Scade anche il termine di versamento dell'Iva a debito riferita al primo trimestre 2023 per i contribuenti Iva trimestrali.

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 aprile, relativamente ai redditi di lavoro dipendente, ai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, ai compensi occasionali, e ai rapporti di associazione in partecipazione.

Versamento dei contributi Inail

Scade oggi il termine per il versamento della seconda rata del premio Inail per la quota di regolazione del 2022 e la quota di acconto del 2023.

Versamento delle ritenute alla fonte

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

	<ul style="list-style-type: none"> - 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. <p>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.</p> <p>Inps – contributi dovuti da artigiani e commercianti Per gli artigiani ed i commercianti iscritti all'Inps scade oggi il versamento dei contributi fissi relativi al primo trimestre 2023.</p> <p>ACCISE – Versamento imposta Scade il termine per il pagamento dell'accisa sui prodotti energetici a essa soggetti, immessi in consumo nel mese precedente.</p>
22 maggio	<p>Enasarco: versamento contributi Scade il termine per il versamento dei contributi dovuti dalla casa mandante per il primo trimestre 2023.</p>
25 maggio	<p>Presentazione elenchi Intrastat mensili Scade oggi, per i soggetti tenuti a questo obbligo con cadenza mensile, il termine per presentare in via telematica l'elenco riepilogativo degli acquisti e delle vendite intracomunitarie effettuate nel mese precedente.</p>
31 maggio	<p>Comunicazione telematica liquidazioni periodica Iva Scade oggi il termine per la presentazione telematica della Lipe relativa al primo trimestre 2023, sia per i contribuenti mensili sia per i contribuenti trimestrali.</p> <p>Presentazione elenchi Intra 12 mensili 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 marzo.</p>

	<p>Presentazione del modello Uniemens Individuale 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 aprile.</p> <p>Imposta di bollo Scade oggi il termine per il versamento dell'imposta di bollo complessivamente di importo superiore a euro 5.000 relativa alle fatture elettroniche emesse nel primo trimestre 2023 che prevedono l'obbligo di assolvimento del bollo di 2 euro.</p>
15 giugno	<p>Registrazioni contabili 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>Fatturazione differita Scade oggi il termine per l'emissione e l'annotazione delle fatture differite per le consegne o spedizioni avvenute nel mese precedente.</p> <p>Registrazioni contabili associazioni sportive dilettantistiche 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>