

Edizione di lunedì 17 Giugno 2019

IMPOSTE INDIRETTE

Lo scambio di lettere brevi manu equivale alla “corrispondenza”

di Fabio Landuzzi

ENTI NON COMMERCIALI

Che fine faranno le Onlus sportive?

di Guido Martinelli

IVA

Forfettari: recupero dell'Iva non dovuta tramite istanza di rimborso

di Fabio Garrini

AGEVOLAZIONI

Conferma del 5 per mille entro il prossimo 1° luglio

di Luca Caramaschi

DICHIARAZIONI

I nuovi Isa e l'adeguamento a un maggior livello di affidabilità

di Sandro Cerato

IMPOSTE INDIRETTE

Lo scambio di lettere brevi manu equivale alla “corrispondenza”

di Fabio Landuzzi

Molto spesso i **rapporti di finanziamento** fra **socio e società**, sovente **infruttiferi di interessi**, vengono regolati mediante **lettere commerciali**.

Onde evitare l'applicazione dell'**imposta di registro** in misura **proporzionale pari al 3%** con obbligo di **registrazione in termine fisso**, ai sensi dell'[articolo 9, della Tariffa, parte I, allegata al D.P.R. 131/1986](#) (Tur), il rapporto viene formalizzato a mezzo **“scambio di corrispondenza”**, il che consente, appunto, di rendere soggetta l'operazione ad **imposta di registro** solamente **in caso d'uso** ed in **misura fissa** (*ex articolo 1 della Tariffa, Parte II, allegata al Tur*).

Nel caso che ha formato oggetto della **ordinanza della Corte di Cassazione n. 19799/2018**, la particolarità era che il **finanziamento infruttifero** era stato **formalizzato per iscritto** mediante lettere commerciali, ma **lo “scambio”** non era avvenuto a mezzo **“corrispondenza”** in senso stretto, ossia **non era stata effettuata la spedizione per posta** dei documenti dal mutuante al mutuatario, e viceversa per la corrispondente accettazione; bensì, lo scambio era **avvenuto mediante consegna brevi manu** dei documenti, anche in ragione del fatto che i **due soggetti** – mututante e mutuatario – avevano **sede presso gli stessi uffici** ed avevano in comune lo **stesso legale rappresentante**.

L'**Amministrazione finanziaria** ha quindi contestato che, nella siffatta circostanza, **non si sarebbe realizzato lo scambio di corrispondenza** e sarebbe stata applicabile **la registrazione in termine fisso** con applicazione dell'**imposta proporzionale del 3%** dell'importo del capitale finanziato.

Dopo il rigetto della contestazione da parte del Giudice di secondo grado, anche la **Cassazione**, con l'ordinanza in commento, **ha rigettato il ricorso dell'Amministrazione** riconoscendo pertanto, ai fini che qui interessano, **l'equiparazione dello scambio** avvenuto *brevi manu* con quello realizzato a mezzo servizio postale.

La conclusione a cui giunge la Cassazione nel caso di specie segue i principi già affermati in un suo **precedente arresto (Cassazione n. 30179/2017)** in cui era stato riconosciuto che, ai fini dell'imposta di registro, occorre considerare che il **contratto concluso per corrispondenza** si **distingue** da quello stipulato a mezzo **scrittura privata** per via del fatto che **nel secondo caso** vi è un solo documento in cui sono **formalizzate le volontà di tutte le parti** contraenti e che reca **tutte le loro sottoscrizioni**; diversamente, nel **contratto stipulato mediante corrispondenza**, ogni documento riporta la **volontà unilaterale** riferita ad un solo contraente, nella tipica **impostazione della proposta Vs accettazione**.

Dunque, per aversi lo scambio di corrispondenza, soggetto appunto a registrazione in caso d'uso e ad imposta di registro fissa, **non è affatto necessario** che “*il rapporto epistolare si attui esclusivamente mediante lettere spedite e ricevute*”, dovendo invece equiparare, a tale fine, anche la modalità con cui lo scambio avviene *brevi manu*.

Di conseguenza, diviene del tutto **irrilevante**, come sottolinea la Cassazione, la **mancanza della prova dell'avvenuta spedizione** da una parte all'altra dei documenti redatti in forma di proposta e accettazione.

Il fatto poi che **le parti contraenti avessero in comune la sede ed il legale rappresentante** è del tutto superfluo, e anzi avvalorà l'inutilità di un artificioso ricorso al mezzo della spedizione postale.

D'altronde, la **definizione di corrispondenza** non è contenuta nella norma di riferimento, per cui parrebbe **assai limitativo doverla circoscrivere** al solo caso della **spedizione postale**, ancor più in considerazione della inevitabile **evoluzione dei mezzi di comunicazione**.

Dall'Ordinanza qui in commento emerge quindi l'**equiparazione**, ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro, dello **scambio epistolare realizzato mediante consegna dei documenti brevi manu**, rispetto a quello effettuato a **mezzo servizio postale**.

Special Event

I PRINCIPI DI REVISIONE NAZIONALI

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

ENTI NON COMMERCIALI

Che fine faranno le Onlus sportive?

di Guido Martinelli

L'[articolo 10 D.Lgs. 460/1997](#), norma ancora efficace anche dopo l'entrata in vigore del **codice del terzo settore** e fino al "periodo di imposta successivo all'autorizzazione della commissione europea ... e comunque non prima del periodo di imposta successivo di operatività" del **Runts**, prevede che **le associazioni che praticano "sport dilettantistico" (comma 1, lett. a), n. 6** in favore di "persone svantaggiate in ragioni di condizioni fisiche, psichiche economiche, sociali o familiari" **possano assumere la qualifica di organizzazioni non lucrative di utilità sociali (di seguito Onlus)** e godere delle **agevolazioni** indicate negli articoli successivi della norma citata.

Questa ha prodotto che **numerose sono le associazioni sportive dilettantistiche** che hanno assunto anche lo status di **Onlus**, ad esempio per la loro attività **nel settore paralimpico**.

Questi enti si trovano di fronte ora ad una **scelta non semplice**.

Infatti la successiva **lett. f)** della medesima norma prevede "**l'obbligo di devolvere il patrimonio** della organizzazione in caso di suo scioglimento per qualunque causa, ad **altre organizzazioni non lucrative** di utilità sociale o a fini di pubblica utilità...".

L'ingresso nel terzo settore, in qualsiasi dei settori in cui si suddivide il Runts, pur causando la perdita della qualifica di Onlus **non produce alcuna conseguenza sotto l'aspetto patrimoniale in quanto il comma 8 dell'[articolo 101 cts](#)** prevede espressamente che l'ingresso nel registro "**non integra un'ipotesi di scioglimento dell'ente**" e, pertanto, in tal caso ci sarà una **continuità dell'ente, priva di conseguenze per il patrimonio** della Onlus, pur con **modifica** delle "**regole**" di gestione giuridico-amministrativa.

Problema diverso si porrà per quelle Asd Onlus che ritenessero per loro non conveniente acquisire la qualifica di ente del terzo settore, continuando così l'attività come Asd non più Onlus.

Ai fini dell'applicazione dell'**obbligo di devoluzione del patrimonio** ad altre Onlus previsto dall'[articolo 10, comma 1, lett. f\), D.Lgs. 460/1997](#) (per il caso di scioglimento) **la circolare 168/E/1998** ha precisato che "**la perdita della qualifica equivale, ai fini della destinazione del patrimonio, allo scioglimento dell'ente**".

Con la [circolare 59/E/2007](#) l'Agenzia delle Entrate, dopo avere ribadito tale principio, ha **riconosciuto la possibilità**, per gli enti che perdono la qualifica senza sciogliersi, di **devolvere** ai sensi della predetta norma **solo il patrimonio accumulato grazie alle agevolazioni**

fiscali previste dal decreto stesso.

Questo produce una immediata conseguenza.

L'eventuale volontà della Asd Onlus di continuare a godere della disciplina delle attività sportive dilettantistiche (che, come sappiamo è antitetica all'eventuale ingresso nel terzo settore, che imporrebbe l'applicazione, invece, al posto delle norme previste per le sportive, di quelle previste per tale tipo di enti) **costringerà l'ente a devolvere il proprio patrimonio con seri rischi di estinzione o liquidazione.**

Era questo l'obiettivo del legislatore?

Le associazioni e le società sportive dilettantistiche, come tali, non sono soggetti ricompresi tra gli enti del terzo settore.

Basta leggere l'elenco della tipologia di enti prevista dall'[articolo 4 cts](#) per non ritrovarli e, comunque, la prova di tale affermazione la troviamo anche contenuta nel **D.Lgs. 111/2017** ("Disciplina dell'istituto del **cinque per mille** dell'imposta sul reddito delle persone fisiche a norma dell'articolo 9 comma 1 lettera c) e d) della legge 6 giugno 2016 n. 106") il cui [articolo 3](#), nell'elencare i **soggetti che possono essere iscritti** distingue, alla **lett. a)**, i **soggetti del terzo settore** dalle **associazioni sportive**, richiamate alla **lett. e)**.

Pertanto, **perlomeno ad oggi, non vi è alcun regime naturale per le attuali vigenti associazioni sportive all'interno del codice del terzo settore.**

È pur vero che l'organizzazione di attività sportive dilettantistiche rientra tra le **attività di interesse generale** ma in quanto posta in essere da soggetti (ad esempio associazioni di promozione sociale) che hanno caratteristiche differenti da quelle previste per le **associazioni sportive dilettantistiche**.

Che il terzo settore non abbia al proprio interno una fattispecie assimilabile a quella delineata dall'[articolo 90 L. 289/2002](#) per le sportive lo si ricava anche confrontando i regimi civilistici.

Infatti **potremmo avere associazioni di promozione sociale o imprese sociali** (che sono le due fattispecie del codice del terzo settore, l'una per le **Asd** e l'altra per le **Ssd** in cui appare "meno problematica" l'inserimento delle attività sportive dilettantistiche come attività di interesse generale) **che hanno statuti perfettamente conformi alla loro disciplina del terzo settore ma che non sono compatibili con il citato [articolo 90](#).**

Il codice consente alle **Aps**, ad esempio, di **derogare al voto per testa** mentre, per le imprese sociali, prevede la possibilità della loro **parziale distribuzione di utili**.

D'altro canto essere costituita ai sensi dell'[articolo 90 L. 289/2002](#) per **statuto Coni** è presupposto per poter essere riconosciuti ai fini sportivi dal **relativo registro**.

Una discrasia che vorremmo fosse corretta al più presto.



**EC Euroconference
CONSULTING**
I nostri migliori Esperti, al tuo fianco,
per supportarti a 360° nella tua attività professionale
[scopri di più >](#)

IVA

Forfettari: recupero dell'Iva non dovuta tramite istanza di rimborso

di Fabio Garrini

Al momento **dell'ingresso nel regime forfettario viene meno un eventuale differimento di esigibilità** che ha caratterizzato una fattura precedentemente emessa; nel caso in cui successivamente dovessero verificarsi i **presupposti per emettere una nota di variazione** al fine di stornare l'Iva precedentemente assolta, il recupero di tale imposta sarà esercitabile unicamente attraverso la presentazione di una **istanza di rimborso**.

Questa è la posizione espressa dall'Agenzia nella **risposta all'istanza di interpello n. 190** pubblicato il **13 giugno 2019**.

Il caso

La situazione descritta riguarda un contribuente che, nel periodo d'imposta 2015, aveva optato per la **liquidazione dell'Iva secondo la contabilità di cassa** ([articolo 32-bis D.L. 83/2012](#)), regime che consente di posticipare l'esigibilità dell'imposta ed il suo versamento al momento dell'incasso del corrispettivo.

A fine 2018, risultava ancora “**sospesa**” l'imposta relativa ad alcune fatture emesse (e non pagate) nei confronti di una società assoggettata ad **amministrazione straordinaria**.

Tale contribuente **nel 2019 è transitato al regime forfettario** e quindi, in sede di compilazione della **dichiarazione Iva relativa al 2018**, inviata entro lo scorso 30 aprile, ossia l'ultimo modello da presentarsi prima del transito al nuovo regime, ha fatto **confluire nella liquidazione** del tributo anche l'Iva relativa ai corrispettivi che il committente in amministrazione straordinaria non aveva ancora pagato.

Tale comportamento è stato ovviamente **avallato dall'Agenzia delle Entrate** nell'interpello in commento, in quanto rispondente alle previsioni dell'[articolo 1, comma 62, L. 190/2014](#): “*Nell'ultima liquidazione relativa all'anno in cui è applicata l'imposta sul valore aggiunto è computata anche l'imposta relativa alle operazioni, per le quali non si è ancora verificata l'esigibilità...*”.

Peraltro, va anche ricordato che il regime di Iva per cassa comporta, quale ulteriore effetto, il

differimento della detrazione relativamente alle fatture di acquisto non ancora pagate; il fatto che in sede di ingresso al **regime forfettario venga meno il differimento dell'imposta** dovuta sulle vendite conferisce al contribuente il diritto alla detrazione dell'imposta non ancora recuperata sugli acquisti. Come precisato nella [circolare 10/E/2016](#), **nella stessa liquidazione in cui viene assolta l'Iva differita** sulle fatture di vendita (quindi, nel nostro caso, la **dichiarazione Iva per l'anno 2018**) può essere esercitato, sempreché spettante, il **diritto alla detrazione dell'imposta** relativa alle operazioni di acquisto soggette allo stesso regime di Iva per cassa ed i cui corrispettivi non sono stati ancora pagati.

Il recupero dell'imposta non incassata

La parte più delicata è però quella riguardante un possibile recupero dell'imposta relativa a tali fatture: se infatti l'ingresso nel forfettario ha gravato il contribuente di tale Iva a seguito del venir meno del regime di differimento, occorre chiedersi **se e come si possa ottenere la restituzione**.

Al riguardo, l'istante aveva proposto una soluzione poco aderente al tenore letterale della norma, secondo la quale **alla chiusura della procedura di amministrazione straordinaria**, nell'ipotesi di **mancato incasso dei corrispettivi già fatturati**, il contribuente avrebbe dovuto emettere una **nota di variazione** in diminuzione ai sensi dell'[articolo 26 D.P.R. 633/1972](#), e, conseguentemente, avrebbe dovuto presentare la **dichiarazione annuale Iva** al fine di **recuperare l'imposta a suo tempo versata**, in deroga alla disciplina prevista per il citato **regime forfetario** che non contempla detto obbligo.

L'Agenzia boccia tale soluzione: laddove all'esito alla procedura di amministrazione straordinaria i corrispettivi dovuti dal committente restino insoluti, l'istante **non è legittimato ad emettere una nota di variazione in diminuzione ex articolo 26, comma 2, D.P.R. 633/1972** per recuperare l'Iva versata e non incassata in quanto **il regime forfetario non consente l'esercizio del diritto alla detrazione** ai sensi dell'[articolo 19](#).

Il dubbio era che tale condizione potesse comportare una **definitiva perdita dell'imposta assolta**.

L'Agenzia osserva, al contrario, che al fine di dare attuazione al **principio di neutralità**, secondo il quale **il contribuente è tenuto a versare solo l'Iva effettivamente incassata** (cfr. **Corte di Giustizia 26 gennaio 2012, causa C-588/10, punto 27**), al contribuente è concesso di presentare **istanza di rimborso ex articolo 30-ter D.P.R. 633/1972**, secondo cui "*Il soggetto passivo presenta la domanda di restituzione dell'imposta non dovuta a pena di decadenza, entro il termine di due anni dalla data del versamento della medesima ovvero, se successivo, dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione*".

Seminario di specializzazione

IL RAVVEDIMENTO OPEROSO E LA CORREZIONE DEI PRINCIPALI ERRORI DICHIARATIVI

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

AGEVOLAZIONI

Conferma del 5 per mille entro il prossimo 1° luglio

di Luca Caramaschi

Con la [circolare 5/E/2017](#) l'Agenzia delle entrate ha fornito i chiarimenti in merito al **processo di semplificazione** e razionalizzazione che ha interessato, oramai da un paio d'anni, la procedura per poter accedere al beneficio del **5 per mille** da parte dei soggetti interessati.

La **semplificazione** prevede, nella sostanza, che gli enti in possesso dei requisiti per l'accesso al beneficio **non siano più tenuti a ripetere ogni anno**

- l'inoltro della **domanda di iscrizione** al riparto della quota del cinque per mille;
- l'invio tramite raccomandata o Pec della **dichiarazione sostitutiva** dell'atto di notorietà **confermativa dell'agevolaione**.

Tuttavia, le descritte semplificazioni non hanno un'applicazione generalizzata, bensì risultano applicabili ai soli soggetti che negli **anni precedenti** hanno già intrapreso **la prima procedura di iscrizione**.

Per quanti, invece, hanno manifestato intenzione di accedere **per la prima volta al beneficio nel 2019** e per coloro che ne hanno fatto richiesta per gli **anni 2017 e/o precedenti ma non nell'anno 2018**, sarà ancora necessario seguire le **procedure già previste in passato**.

Rimane quindi in vigore, per detti soggetti, il fondamentale adempimento che dovrà necessariamente compiersi **entro il prossimo 1° luglio 2019** (in quanto il **30 giugno cade di domenica**), ovvero **l'invio a mezzo lettera raccomandata o, in alternativa, a mezzo Pec** di una **dichiarazione sostitutiva** “*alla Direzione Regionale delle Entrate competente per territorio (o all'Ufficio del CONI competente per territorio nel caso di associazioni sportive dilettantistiche), individuati avendo riguardo alla sede legale dell'ente richiedente, con la quale l'ente interessato conferma la sussistenza dei requisiti che consentono l'accesso al beneficio fiscale*”.

A questa dichiarazione – differenziata nei contenuti per le **associazioni sportive dilettantistiche** rispetto a quella prevista per **Onlus oppure Odv** – va allegato un **documento d'identità del legale rappresentante** dell'ente ed entrambi i documenti (**dichiarazione sostitutiva e fotocopia del documento d'identità**) dovranno essere inviati:

- alla **Direzione Regionale delle Entrate** competente per territorio nel caso di Onlus o Odv,
- al competente **Ufficio territoriale del Coni** per le associazioni sportive dilettantistiche

con le seguenti modalità alternative:

- a mezzo **lettera raccomandata** con ricevuta di ritorno
- a mezzo di posta elettronica certificata alla **casella Pec** delle predette Direzioni Regionali riportando nell'oggetto "**dichiarazione sostitutiva 5 per mille 2019**".

Sia i modelli che l'**elenco degli indirizzi delle diverse DRE** sono scaricabili dalla **specifica sezione** contenuta nel **sito dell'Agenzia delle entrate**.

Con riferimento **all'eliminazione degli adempimenti** va, infine, ricordato che la richiamata [circolare 5/E/2017](#), al paragrafo 1.3., precisa che, nel caso di **variazione del legale rappresentante** rispetto all'esercizio precedente, la dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà va ripresentata in quanto la precedente "**perde efficacia**".

Il nuovo legale rappresentante, quindi, dovrà presentare, con le modalità e i termini previsti dal **D.P.C.M. 23.04.2010** (e quindi entro il 30 giugno – che per quest'anno slitta al 1° luglio – tramite lettera raccomandata con ricevuta di ritorno o, in alternativa, a mezzo di posta elettronica certificata) una **nuova dichiarazione con l'indicazione della data della sua nomina e di quella di iscrizione dell'ente alla ripartizione del contributo**.

Per **sanare eventuali omissioni o errori** commessi nell'esecuzione dell'adempimento in scadenza al prossimo **1° luglio 2019**, resta impregiudicata la possibilità, **entro il successivo 30 settembre 2019**, di fruire dell'istituto della "**remissione in bonis**", che prevede il pagamento tramite modello di pagamento F24 della **sanzione pari ad euro 250** mediante utilizzo del codice tributo "**8115**".

Master di specializzazione

LE NUOVE PROCEDURE CONCORSUALI TRA CONTINUITÀ AZIENDALE, TUTELA DEI TERZI E RESPONSABILITÀ

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

DICHIARAZIONI

I nuovi Isa e l'adeguamento a un maggior livello di affidabilità

di Sandro Cerato

Il rilascio del nuovo software “Il tuo Isa” permette di svolgere le prime considerazioni in merito al funzionamento dello stesso ed alle possibilità previste per il contribuente di migliorare il proprio livello di affidabilità.

In tale contesto è necessario osservare che, **operativamente, le software house stanno implementando in questi giorni i programmi gestionali** utilizzati dagli studi professionali, ragion per cui si dovrà attendere ancora per esprimere delle **valutazioni più approfondite** sulla vera **utilità del nuovo sistema** introdotto a partire dal **periodo d'imposta 2018**.

A **differenza degli studi di settore**, che costituivano uno strumento di accertamento dei ricavo o dei compensi del contribuente, i **nuovi indicatori sintetici di affidabilità fiscale** introdotti dall'[articolo 9-bis D.L. 50/2017](#) attribuiscono al contribuente un **livello di affidabilità fiscale, variabile da un minimo di 1 ad un massimo di 10**, tenendo conto sia dei **dati comunicati dal contribuente** con l'invio del modello (molto simile a quello già utilizzato in passato per gli studi di settore) **sia di quelli “precalcolati” prelevati dal cassetto fiscale** del contribuente (per il dettaglio di tali dati si rimanda al contenuto del **provvedimento direttoriale del 10.05.2019**).

L'**attribuzione del livello di affidabilità fiscale** (quale sorta di “voto” in pagella) è il risultato che deriva dalla media aritmetica di **due tipologie di indicatori**: quelli **elementari di affidabilità** e quelli **elementari di anomalia**.

I primi, che esprimo una **grandezza da 1 a 10**, valutano **l'attendibilità di relazione e rapporti tra dati contabili** (ricavi per addetto, valore aggiunto per addetto, reddito per addetto e durata e decumulo delle scorte applicabile laddove vi siano delle giacenze), mentre i **secondi** (la cui operatività è solo eventuale) intercettano **grandezze contabili e gestionali atipiche rispetto al settore** ed al **modello organizzativo del contribuente**, riconducibili ad **ingiustificati disallineamenti** tra le informazioni dichiarate nei modelli Isa (per citarne alcuni: il reddito operativo negativo, il reddito negativo per più di un triennio, l'incidenza degli oneri finanziari netti, il margine operativo lordo negativo, ecc.).

Questi ultimi indicatori, a differenza di quelli di affidabilità, laddove si attivino, **esprimono normalmente una valutazione pari a 1** (solo quello dell'incidenza degli oneri finanziari può esprimere un voto fino a 5).

Il risultato finale degli Isa è quindi, come detto, una **media aritmetica tra i due gruppi di indicatori**, con **evidente penalizzazione** per coloro ai quali si applicano quelli elementari di

anomalia.

Tali ultimi indicatori, infatti, come anticipato, attribuiscono sempre (salvo un'eccezione) un volto pari a 1 con conseguente **penalizzazione della media aritmetica finale**.

A questo punto il *software* consente al contribuente di **“eliminare” l'impatto degli indicatori di anomalia incrementando i ricavi** (in misura variabile a seconda della tipologia di indicatore che si intende disattivare) con conseguente **ricalcolo della media aritmetica**, che porta, ovviamente, ad un risultato maggiore.

Il contribuente, con l'assistenza del suo professionista, potrà quindi **valutare l'opportunità di migliorare il proprio livello di affidabilità fiscale**, tenendo conto che **un risultato pari o inferiore a 6 espone il contribuente al rischio di essere inserito di liste selettive di controllo**, mentre **il voto da 8 in su consente allo stesso di beneficiare dei “premi” previsti dal provvedimento direttoriale del 10.05.2019 (compensazione del credito Iva ed imposte dirette senza visto di conformità rispettivamente fino ad euro 50.000 ed euro 20.000, esclusione dalla disciplina delle società di comodo, esclusione dagli accertamento analitico-presuntivi, riduzione di un anno dei termini di accertamento e maggior protezione dagli accertamenti sintetici)**.

Si ricorda, infine, che **per il beneficio relativo all'esclusione dagli accertamenti analitico-presuntivi è richiesto un voto almeno pari a 8,5**, mentre **per altri** è richiesto un **voto minimo pari a 9**.

Seminario di specializzazione

**L'ASSETTO ORGANIZZATIVO, AMMINISTRATIVO E CONTABILE:
ASPETTI GIURIDICI E OPERATIVI DELLA GESTIONE D'IMPRESA**

Scopri le sedi in programmazione >