

Edizione di martedì 18 Giugno 2019

IVA

Fattura immediata e fattura differita: cosa cambia dal 1° luglio

di **Clara Pollet, Simone Dimitri**

DICHIARAZIONI

Slittano al 30 settembre i versamenti delle imposte per i soggetti Isa

di **Lucia Recchioni**

IVA

Amministrazione straordinaria: nota di variazione dopo la definitività del piano di riparto

di **Fabio Garrini**

AGEVOLAZIONI

Sport bonus 2019: le disposizioni attuative

di **Gennaro Napolitano**

ACCERTAMENTO

La gestione delle rettifiche inventariali in azienda

di **Marco Bargagli**

IVA

Fattura immediata e fattura differita: cosa cambia dal 1° luglio

di **Clara Pollet, Simone Dimitri**

A **decorrere dal 1° luglio 2019** entreranno in vigore le **modifiche previste**, con l'introduzione della fattura elettronica, ai **termini di invio delle fatture immediate**, con obbligo di indicazione della **data di effettuazione** dell'operazione nella fattura.

Non cambierà, invece, la possibilità di documentare le operazioni ai fini Iva in **due differenti modi**, distinguendo tra emissione della **fattura immediata** ed emissione di una **fattura differita** riepilogativa di più operazioni. Ma procediamo con ordine.

La **fattura immediata** è emessa, **per ciascuna operazione imponibile**, generalmente dal soggetto che effettua la cessione del bene o la prestazione del servizio. La fattura si ha per emessa **all'atto della sua consegna, spedizione, trasmissione o messa a disposizione del cessionario o committente**.

Il **D.L. 119/2018** ha stabilito che, **a decorrere dal 1° luglio 2019**, la fattura **immediata** viene emessa **entro dieci giorni dall'effettuazione dell'operazione** determinata ai sensi dell'[articolo 6 D.P.R. 633/1972](#). Fino al **30 giugno 2019** la fattura immediata è emessa **entro le ore 24 del giorno di effettuazione dell'operazione**.

L'**effettuazione dell'operazione ai fini Iva**, ai sensi dell'**articolo 6** citato, per le operazioni nazionali, **corrisponde**:

- alla **data di stipula dell'atto**, se riguardano beni immobili,
- alla **consegna o spedizione** del bene nelle vendite di cose mobili,
- al **pagamento del corrispettivo** nelle prestazioni di servizi.

Le cessioni i cui **effetti traslativi si producono posteriormente** si considerano effettuate nel momento in cui si producono tali effetti e comunque, se riguardano beni mobili, dopo il decorso di un anno dalla consegna o spedizione. Per le cessioni di beni inerenti a **contratti estimatori**, l'effettuazione è all'atto della rivendita a terzi ovvero, per i beni non restituiti, alla scadenza del termine convenuto tra le parti e comunque dopo il decorso di un anno dalla consegna o spedizione.

Se, anteriormente al verificarsi degli eventi indicati o, indipendentemente da essi, sia **emessa fattura** o sia **pagato in tutto o in parte il corrispettivo**, l'operazione si considera **effettuata limitatamente all'importo fatturato o pagato**, alla data della fattura o a quella del pagamento.

In base alle nuove regole la fattura relativa alla cessione di un bene consegnato **ad esempio il 3 luglio**, in caso di fatturazione immediata, potrà essere **trasmessa al Sistema di Interscambio entro il 13 luglio**, riportando **la data di effettuazione dell'operazione (3 luglio) nella fattura**.

In **deroga** a queste disposizioni, per le cessioni di beni effettuate dal cessionario nei confronti di un soggetto terzo per il **tramite del proprio cedente (triangolazione)**, la fattura è emessa **entro il mese successivo** a quello della consegna o spedizione dei beni. Si tratta del caso in cui il fornitore consegna direttamente i beni al cliente finale (cessionario del proprio cliente).

In alternativa alla fatturazione immediata è sempre possibile **emettere una fattura differita**, ai sensi dell'[articolo 21, comma 4, lett. b\), D.P.R. 633/1972](#).

Per le cessioni di beni la cui consegna o spedizione risulta da **documento di trasporto** o da altro documento idoneo a identificare i soggetti tra i quali è effettuata l'operazione, ed avente le caratteristiche del ddt (di cui al **D.P.R. 472/1996**), nonché per le **prestazioni di servizi individuabili** attraverso idonea documentazione, effettuate **nello stesso mese solare nei confronti del medesimo soggetto**, può essere **emessa una sola fattura**, recante il dettaglio delle operazioni, **entro il giorno 15 del mese successivo** a quello di effettuazione delle operazioni. Resta fermo il conteggio dell'imposta a debito **nella liquidazione Iva del mese di effettuazione dell'operazione**.

Riprendendo il precedente esempio, in caso di più consegne per vendite di beni **effettuate nel mese di luglio** nei confronti dello stesso cliente, accompagnate da documenti di trasporto, possono essere raggruppate in un'unica fattura emessa e trasmessa al Sistema di Interscambio **entro il 15 agosto**; tale operazione entrerà nella **liquidazione Iva del mese di luglio**.

In conclusione, **i termini di emissione della fattura differita non cambiano** anche dopo il 1° luglio; a partire da tale data entra in vigore **l'obbligo di indicare in fattura**, ai sensi dell'[articolo 21, comma 2, lett. g-bis\), D.P.R. 633/1972](#), **la data in cui è effettuata l'operazione** (cessione di beni o prestazione di servizi), ovvero la data in cui è corrisposto in tutto o in parte il corrispettivo, sempreché **tale data sia diversa dalla data di emissione della fattura**.

Sul punto, la [circolare 14/E/2019](#) ha chiarito che, laddove la norma già contempli l'obbligo di un **riferimento certo al momento di effettuazione dell'operazione** – come nei casi di **cessioni di beni** la cui consegna o spedizione risulta da ddt – sia possibile indicare **una sola data**, ossia, per le fatture elettroniche via SdI, **quella dell'ultima operazione**.

Volendo esemplificare, qualora per **tre cessioni effettuate nei confronti dello stesso soggetto avvenute in data 2, 10 e 28 settembre 2019** si voglia emettere **un'unica fattura differita**, si potrà generare ed inviare la stessa allo SdI **in uno qualsiasi dei giorni intercorrenti tra il 1° ed il 15 ottobre 2019**, valorizzando la **data della fattura** con la data dell'ultima operazione (**28 settembre 2019**).

Infine, **il 30 giugno 2019 scadrà la moratoria sulle sanzioni** per ritardata emissione della

fattura: non si applicano sanzioni se la fattura è emessa entro il termine di effettuazione della liquidazione periodica dell'Iva, mentre sono ridotte dell'80% se la fattura è emessa entro la liquidazione successiva.

Questo termine vale per i contribuenti con **liquidazione Iva trimestrale**, per i **mensili la moratoria avrà efficacia fino a settembre**.

In caso di **ritardata emissione di fattura** la sanzione ordinaria è applicata nella misura **da 250 a 2.000 euro**, quando la violazione non ha inciso sulla **corretta liquidazione del tributo**, altrimenti **la sanzione è dal 90 al 180% dell'Iva** ([articolo 6 D.Lgs. 471/1997](#)).

Alcuni emendamenti presentati per la **conversione del Decreto Crescita**, richiedono una **proroga della moratoria**, un **aumento da dieci a dodici giorni del termine di emissione della fattura immediata** e **modifiche anche all'obbligo di esporre la data di effettuazione**.

Rimaniamo in attesa di leggere i provvedimenti definitivi.



DICHIARAZIONI

Slittano al 30 settembre i versamenti delle imposte per i soggetti Isa

di Lucia Recchioni

Nella giornata di oggi, **18 giugno** sarà discusso in Aula, alla **Camera dei deputati**, il **disegno di legge di conversione in legge del D.L. 34/2019 (c.d. "Decreto crescita")**, recante **misure urgenti di crescita economica** e per la **risoluzione di specifiche situazioni di crisi**.

La sua approvazione potrebbe avere effetti particolarmente rilevanti per i **professionisti**, soprattutto in considerazione della **prevista proroga al 30 settembre** dei termini per il **versamento delle imposte**.

Nel corso dell'esame in Commissione Bilancio e Finanze è stato infatti previsto che i **contribuenti** soggetti ai **nuovi Isa** potranno beneficiare di una **proroga dei versamenti scadenti dal 30 giugno al 30 settembre 2019** al prossimo **30 settembre 2019**, senza la **prevista maggiorazione dello 0,4%**.

La possibilità di avvalersi della suddetta **proroga**, sebbene debba essere valutata con attenzione, posto che comporta il **contestuale versamento di 4 rate su 6 al 30 settembre**, deve essere sicuramente **salutata con favore**, in quanto **consente ai professionisti di affrontare la stagione dichiarativa** nonostante gli **evidenti ritardi** nella **diffusione del software** per il calcolo dell'indice di affidabilità fiscale.

Altre novità riguardano poi i nuovi **obblighi i trasmissione telematica dei corrispettivi**, con riferimento ai quali è stata annunciata una **moratoria delle sanzioni di sei mesi**: i contribuenti chiamati quindi a trasmettere telematicamente i corrispettivi sin dal prossimo **1° luglio** potranno beneficiare di un **"periodo transitorio"**, fino al **prossimo 31 dicembre**, nel corso del quale **non troveranno applicazione le previste sanzioni**.

Maggior **rigore** è stato invece mostrato nell'ambito delle **locazioni brevi**, al fine di evitare fenomeni di **evasione**.

È stata a infatti prevista l'**istituzione di una banca dati delle strutture ricettive e degli immobili destinati a locazioni breve** con attribuzione di un **codice identificativo** per ciascuna struttura.

Come evidenziato da **Confedilizia**, se tale norma venisse approvata sarebbe imposto ai proprietari di immobili un **ulteriore adempimento**, considerato che **moltissimi immobili potrebbero essere destinati**, anche occasionalmente, a **locazioni brevi**.

Non paiono invece essere state introdotte modifiche con riferimento al **superammortamento**, che si conferma quindi a decorrere dal **1° aprile 2019**, nelle **misure** ordinariamente previste ma con riferimento a investimenti di **valore non superiore a 2,5 milioni di euro**.

Si aggiunge poi un ulteriore tassello alla disciplina della **mini-Ires**: si ricorda, a tal proposito, che, ad oggi, l'[articolo 2 D.L. 34/2019](#) prevede l'applicazione di un'aliquota ridotta di **3,5 punti percentuali** a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al **31 dicembre 2021**.

Per il periodo d'imposta **successivo** a quello in corso al **31 dicembre 2018** e per i **due successivi** la stessa aliquota è ridotta invece, rispettivamente, di **1,5 punti percentuali**, di **2,5 punti percentuali**, di **3 punti percentuali**.

Un **emendamento** prevede invece che la riduzione dell'aliquota sia portata a **4 punti percentuali**, ma soltanto a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso il **31 dicembre 2022**.



IVA

Amministrazione straordinaria: nota di variazione dopo la definitività del piano di riparto

di Fabio Garrini

In un [precedente contributo](#) si è avuto modo di commentare la [risposta all'istanza di interpello n. 190 del 13.06.2019](#) in merito alle modalità del contribuente che abbia aderito al **regime forfettario** di **recuperare l'imposta** divenuta **non dovuta** a seguito di infruttuosità; nel medesimo provvedimento vi è anche uno spunto di interesse riguardante il **diritto di recuperare l'imposta** nel caso di **cessionario / committente** interessato da procedura di **amministrazione straordinaria**, nonché il **momento** a partire dal quale tale diritto sorge.

Amministrazione straordinaria: presupposto per la nota di variazione

L'[articolo 26, comma 2, D.P.R. 633/1972](#) stabilisce che: *“Se un’operazione per la quale sia stata emessa fattura, **successivamente alla registrazione** di cui agli articoli 23 e 24, **viene meno in tutto o in parte, o se ne riduce l’ammontare imponibile**, in conseguenza di dichiarazione di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili o per mancato pagamento in tutto o in parte a causa di **procedure concorsuali** o di procedure esecutive individuali rimaste infruttuose o a seguito di un accordo di ristrutturazione dei debiti omologato ai sensi dell’**articolo 182-bis del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267**, ovvero di un piano attestato ai sensi dell’articolo 67, terzo comma, lettera d), del medesimo regio decreto n. 267 del 1942, pubblicato nel registro delle imprese o in conseguenza dell’applicazione di abbuoni o sconti previsti contrattualmente, **il cedente del bene o prestatore del servizio ha diritto di portare in detrazione ai sensi dell’articolo 19 l’imposta corrispondente alla variazione**, registrandola a norma dell’articolo 25.”*

Il **successivo comma 3** prevede invece la **regola generale** per le note di variazione in diminuzione: *“La disposizione di cui al comma 2 **non può essere applicata dopo il decorso di un anno dall’effettuazione dell’operazione imponibile qualora gli eventi ivi indicati si verifichino in dipendenza di sopravvenuto accordo fra le parti** e può essere applicata, entro lo stesso termine, anche in caso di rettifica di inesattezze della fatturazione che abbiano dato luogo all’applicazione dell’articolo 21, comma 7.”*

Nella [circolare 77/E/2000](#), nell’ipotesi di procedura di amministrazione controllata, l’Agenzia aveva reputato che **non ci si trovasse nel caso di procedure concorsuali** (che consentono l’emissione della nota di credito senza limiti temporali), in quanto procedura che **esclude l’insolvenza del debitore**, il quale chiede, invece, di superare la momentanea difficoltà

attraverso una **dilazione dei pagamenti**.

La **L. 208/2015**, modificando la disciplina delle note di variazione, aveva **incluso l'amministrazione straordinaria nelle ipotesi che legittimano l'emissione della nota di variazione**; la riscrittura dell'[articolo 26 D.P.R. 633/1972](#), operato dalla **Legge di bilancio 2016**, nella sostanza **ripristinando la disciplina precedente**, ha invece **dimenticato tale procedura**.

Sul punto si era espressa **Assonime nella circolare n. 1 del 25 gennaio 2017**, affermando che la **valenza interpretativa** della norma non dovrebbe venir meno per effetto della sua **soppressione** operata con la **Legge di bilancio 2016**, proprio perché si tratta di un **riconoscimento implicito** che **prescinde dal contenuto precettivo della norma stessa**.

Semmai, osservava Assonime, **rimaneva sul campo la questione del momento** in cui il fornitore di un'impresa assoggettata a tale procedura potesse effettuare la variazione:

- se al momento del **decreto** che dispone l'**amministrazione straordinaria**, analogamente a quanto avviene per le **altre procedure** tendenti al risanamento dell'impresa considerate nel **comma 2** (accordi di ristrutturazione e piani attestati), per le quali il recupero dell'Iva prescinde dalla infruttuosità della procedura;
- oppure – tenendo conto del fatto che presupposto del recupero è adesso l'**infruttuosità della procedura concorsuale** – in un **momento successivo**, ad esempio quando il credito dovesse subire uno **stralcio**.

Proprio su questo punto si inserisce il **parere dell'Agenzia**, sposando una tesi prossima alla seconda soluzione proposta.

Nella [risposta all'istanza di interpello n. 190](#) l'Agenzia si esprime sul punto e ricorda anche quale sia, nell'ambito della procedura di amministrazione straordinaria, il **presupposto per la restituzione**: esso è costituito dal momento in cui si ha la **definitività del piano di riparto finale**, a seguito della scadenza del termine per l'opposizione dei creditori, da cui risulta l'**infruttuosità della procedura**.

Master di specializzazione

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

Scopri le sedi in programmazione >

AGEVOLAZIONI

Sport bonus 2019: le disposizioni attuative

di **Gennaro Napolitano**

La **Legge di bilancio 2019** ha ampliato l'**ambito applicativo** del c.c. **sport bonus**, vale a dire del **credito d'imposta** per le **erogazioni liberali** destinate a interventi di **manutenzione e restauro** di **impianti sportivi pubblici** e per la **realizzazione** di **nuove strutture sportive pubbliche** introdotto dalla **L. 205/2017** ([articolo 1, commi 621-628, L. 145/2018](#)).

Alla luce delle nuove disposizioni, l'operatività del **tax credit** viene **estesa** anche al **2019** e, contestualmente, vengono **elevati** i **limiti di fruibilità** dell'agevolazione.

In particolare, per le **erogazioni liberali in denaro** effettuate nel 2019, il **credito d'imposta** spetta in misura pari al **65%** della donazione, anche nel caso in cui le erogazioni siano destinate ai **sogetti concessionari** o **affidatari** degli impianti sportivi.

Inoltre, diversamente da quanto previsto dalla precedente disciplina, la **fruizione** del bonus non è più riservata solo alle **imprese** (esercitate in forma individuale e collettiva), ma viene **estesa** alle **persone fisiche** e agli **enti non commerciali**. Il credito d'imposta, peraltro, spetta anche alle **stabili organizzazioni** in Italia di **imprese non residenti**.

Le **disposizioni attuative** del "nuovo" **sport bonus** sono state adottate con il [D.P.C.M. 30.04.2019](#), che ha disciplinato i diversi **profili applicativi** dell'agevolazione.

Il **tax credit**, pari al **65%** delle **erogazioni liberali in denaro** effettuate nel **2019**, spetta alle **persone fisiche** e agli **enti non commerciali** nel limite del **20%** del **reddito imponibile** e ai **titolari di reddito d'impresa** nel limite del **10 per mille** dei **ricavi annui** ed è ripartito in **tre quote annuali** di pari importo.

Ai fini del riconoscimento del beneficio, le **erogazioni liberali** devono essere **effettuate** avvalendosi **esclusivamente** di uno dei seguenti **sistemi di pagamento**:

- **bonifico bancario;**
- **bollettino postale;**
- **carte di debito, carte di credito e prepagate;**
- **assegni bancari circolari.**

Le **persone fisiche** e gli **enti** che **non esercitano attività commerciali** devono indicare il **credito d'imposta** nella **dichiarazione dei redditi** relativa al 2019.

Il bonus è utilizzabile **esclusivamente** in **diminuzione** delle **imposte** dovute in base a tale dichiarazione e **non è cumulabile** con ulteriori agevolazioni fiscali previste da altre disposizioni di legge a fronte delle medesime erogazioni.

Regole diverse sono stabilite per l'**ottenimento** e la **fruizione** del **beneficio** da parte dei **titolari di reddito d'impresa**. In sintesi:

- il **credito d'imposta** è riconosciuto in **due finestre temporali** di 120 giorni ciascuna, che si aprono rispettivamente il **30 maggio** e il **15 ottobre 2019**;
- i **titolari di reddito d'impresa** che intendono usufruire del **credito d'imposta** devono presentare **richiesta** all'**Ufficio per lo sport** presso la Presidenza del Consiglio dei ministri, nei termini e con le modalità previste da apposito avviso pubblicato sul sito istituzionale dell'Ufficio;
- l'**Ufficio per lo sport** pubblica sul proprio sito l'**elenco** degli **ammessi al beneficio** secondo il **criterio temporale** di ricevimento delle richieste (fino a esaurimento delle risorse disponibili in ciascuna finestra), nonché l'**elenco** dei soggetti a cui è **riconosciuto** il bonus fiscale;
- se l'**ammontare complessivo** dei contributi riconosciuti è **inferiore** alla **disponibilità** della finestra di riferimento, l'Ufficio per lo sport pubblica l'elenco degli **ulteriori** soggetti ammessi (fino a esaurimento delle risorse disponibili);
- le **somme** eventualmente rimaste **inutilizzate** nella prima finestra **confluiscono** in quella **successiva**;
- a decorrere dal **quinto giorno lavorativo successivo** a quello di **pubblicazione** dell'elenco dei soggetti a cui è riconosciuto, il **tax credit** è utilizzabile in tre quote annuali di pari importo in ciascuno degli esercizi finanziari 2019, 2020 e 2021, esclusivamente in **compensazione**, presentando il **modello F24** attraverso i **servizi telematici** dell'Agenzia delle entrate;
- il credito d'imposta **non rileva** ai fini delle **imposte sui redditi** e dell'**Irap** ed è indicato nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in corso alla data di riconoscimento e nelle dichiarazioni dei redditi relative ai periodi d'imposta successivi fino a quello nel corso del quale se ne conclude l'utilizzo;
- il beneficio **non è cumulabile** con ulteriori agevolazioni previste da altre disposizioni di legge a fronte delle medesime erogazioni.

Il **D.P.C.M.** in esame disciplina anche le **cause di revoca** e le **procedure di recupero** del bonus **illegittimamente** fruito. A tal fine, viene previsto che:

- il credito d'imposta è **revocato** nel caso in cui venga accertata l'**insussistenza** di uno dei requisiti stabiliti dalla legge;
- fatte salve le eventuali conseguenze di legge civile, penale e amministrativa, si provvede al **recupero** del beneficio **indebitamente fruito**;
- l'Agenzia delle entrate trasmette all'Ufficio per lo sport l'elenco dei soggetti che hanno **utilizzato in compensazione** il credito d'imposta, con i relativi importi;
- qualora l'Agenzia delle entrate, nell'ambito dell'ordinaria attività di controllo, accerti

l'eventuale **indebita fruizione**, totale o parziale, dell'agevolazione, ne dà **comunicazione** in via telematica all'Ufficio per lo sport che provvede al **recupero** del relativo importo, **maggiorato di interessi e sanzioni**.

Seminario di specializzazione

**IMPRESA SOCIALE: STATUTO E NORME OBBLIGATORIE,
FISCALITÀ, RAPPORTI SOCIALI E VIGILANZA**

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

ACCERTAMENTO

La gestione delle rettifiche inventariali in azienda

di **Marco Bargagli**

Nel corso di una **verifica fiscale**, l'Amministrazione finanziaria potrebbe attivare **mirati controlli** in relazione alle **quantità di merce** presente presso nei **magazzini aziendali**.

In particolare, uno dei **profili di maggiore criticità** riguarda la contabilizzazione delle c.d. **"rettifiche inventariali di magazzino"**, nelle ipotesi in cui la **giacenza contabile** non corrisponda a quella **fisica** dei prodotti.

Le cause che tecnicamente determinano la rilevazione delle citate **differenze inventariali** sono generalmente riconducibili a:

- **cali di peso della merce;**
- **scarti di lavorazione** o individuazione di **pezzi difettosi** acquistati;
- **errori nel carico scarico contabile** e/o **malfunzionamenti del codice a barre;**
- **distruzioni accidentali**, ammanchi, furti;
- **infedeltà dipendenti;**
- **merce scaduta**, non più **commercializzabile**.

Sul punto, la **normativa sostanziale di riferimento** ([articolo 1 D.P.R. 695/1996](#)) prevede l'**obbligo di istituzione e conservazione** delle **scritture ausiliarie di magazzino** a partire dal **secondo periodo d'imposta successivo** a quello in cui, **per la seconda volta consecutivamente**, l'ammontare dei ricavi ed il valore complessivo delle rimanenze **sono superiori rispettivamente ad € 5.164.568 ed € 1.032.913**.

Di conseguenza, la **corretta tenuta** della **contabilità di magazzino** implica la rilevazione, in **maniera sistematica**, di tutte le **movimentazioni fisiche (carico/scarico)**, dei beni presenti in azienda (ex [articolo 14, comma 1, lett. d\), D.P.R. 600/1973](#)).

Sullo specifico punto, la [circolare 31/E/2006](#) dell'Agenzia delle entrate ha chiarito che le **differenze inventariali** vengono rilevate dalle imprese obbligate alla **tenuta della relativa contabilità** e sono finalizzate al **periodico adeguamento del magazzino contabile** rispetto a quello **effettivo** per ragioni "fisiologiche" (es. per **cali fisici**, erroneo utilizzo dei **codici identificativi** nel carico o nello scarico delle merci, **furti** o **distruzioni accidentali**).

In merito, il citato documento di prassi ha **richiamato l'attenzione del verificatore** ad operare un'**attenta valutazione** dei termini di **concreta applicazione delle presunzioni legali di cessione e acquisto**, da effettuarsi nel quadro di un'**analisi complessiva della posizione economica**,

patrimoniale e gestionale dell'azienda controllata.

In particolare nei casi in cui, nel **corso dell'attività ispettiva**, si **riscontrino rettifiche contabili di magazzino** da parte dello stesso operatore, sarà cura del verificatore **non limitarsi alla ripresa a tassazione "sic et simpliciter"** degli **importi corrispondenti al valore delle predette differenze**, ma occorrerà attentamente esaminare il **processo di formazione delle stesse** e la loro **natura fisiologica o patologica** in relazione **all'attività in concreto svolta dall'impresa** e in relazione agli elementi ed alle informazioni eventualmente forniti dal contribuente (**cfr. Manuale in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali, circolare n. 1/2018 del Comando Generale della Guardia di Finanza** volume III – parte V – capitolo 1 *"Le metodologie di controllo basate su prove presuntive"*, pag. 39 e ss.).

Ciò posto, qualora il contribuente ispezionato non riesca a giustificare le **eccedenze** o gli **ammanchi** di merce all'interno dei locali aziendali che **generano le rettifiche inventariali** sopra descritte, si rendono applicabili le c.d. **"presunzioni legali di acquisto e cessione senza fattura"**, che possono riguardare **tutti i prodotti commercializzati dall'impresa**.

Infatti:

- ai **sensi dell'articolo 1 D.P.R. 441/1997** si **presumono ceduti** "in evasione d'imposta" 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. Tra tali luoghi rientrano anche le **sedi secondarie, filiali, succursali, dipendenze, stabilimenti, negozi, depositi** ed i **mezzi di trasporto** nella disponibilità dell'impresa;
- ai sensi **dell'articolo 3 D.P.R. 441/1997** i **beni che si trovano** in uno dei luoghi in cui il **contribuente svolge le proprie operazioni** si presumono **"acquistati senza fattura"** qualora non **venga dimostrato** che il medesimo contribuente non li ha ricevuti in base ad un **rapporto di rappresentanza**, ossia sulla scorta di uno degli altri **titoli previsti dalla Legge**.

Tuttavia, si possono **superare le presunzioni legali relative** sopra indicate **fornendo ai verificatori la prova che i beni non sono stati né ceduti né acquistati "in nero"**.

Anzitutto, la **presunzione di cessione senza fattura non opera** se il contribuente dimostra che i beni:

- sono stati **impiegati per la produzione**;
- sono stati **perduti o distrutti**;
- sono stati **consegnati a terzi in lavorazione**, deposito, comodato o in dipendenza di contratti estimatori, di contratti d'opera, appalto, trasporto, mandato, commissione o di altro titolo non traslativo della proprietà.

L'**articolo 2, comma 3, D.P.R. 441/1997** prevede che la **perdita di beni** dovuta ad **eventi fortuiti, accidentali o comunque indipendenti dalla volontà del contribuente** può essere provata da

idonea documentazione rilasciata da un organo della Pubblica Amministrazione o, in mancanza, da una **dichiarazione sostitutiva di atto notorio** – da rendersi **entro trenta** giorni dal **verificarsi dell'evento** o dalla data in cui se ne ha conoscenza – dalla quale risulti il **valore complessivo dei beni mancanti**, salvo l'obbligo di fornire, a richiesta dell'Amministrazione finanziaria, i criteri e gli elementi in base ai quali detto valore è stato determinato.

Di contro, qualora la distruzione dei beni avvenga su **base volontaria**, perché ad esempio gli stessi **non sono più utilizzabili nel processo produttivo per obsolescenza**, occorrerà seguire un preciso **iter procedurale** che attesti l'effettività e la consistenza dei beni oggetto della distruzione ([articolo 2, comma 4, D.P.R. n.441/1997](#)).

In merito, occorre predisporre una specifica **comunicazione scritta** da rilasciare all'**Agenzia delle Entrate e alla Guardia di Finanza** territorialmente competenti, che deve pervenire **almeno 5 giorni** prima del giorno fissato per l'inizio delle procedure di smaltimento.

Nella **citata comunicazione** dovrà essere indicato il **luogo, la data e l'ora** in cui verranno poste in essere le operazioni, le **modalità di distruzione o di trasformazione**, la **natura, qualità e quantità**, nonché l'**ammontare complessivo**, sulla base del **prezzo di acquisto, dei beni da distruggere o da trasformare** e l'eventuale **valore residuale** che si otterrà a seguito della **distruzione o trasformazione dei beni stessi**.

Successivamente, i soggetti che hanno partecipato alla distruzione della merce (**pubblici funzionari, Ufficiali della Guardia di Finanza** o, in loro assenza, i **notai**), descriveranno le operazioni compiute in **apposito verbale**.

Infine, nel caso in cui il costo complessivo dei beni da distruggere **non sia superiore a 10.000 euro**, la **distruzione dei prodotti** potrà risultare anche da una **dichiarazione sostitutiva di atto notorio** resa **direttamente dal contribuente**.

Giova da ultimo ricordare che, per **superare la presunzione di acquisto dei beni** senza fattura, il **contribuente può** dimostrare di averli ricevuti in base ad un **rapporto di rappresentanza** e, contestualmente, fornire anche idoneo **titolo di provenienza** degli stessi beni attraverso uno dei **seguenti documenti fiscali**:

- **fattura, scontrino o ricevuta fiscale;**
- **documento di trasporto**, progressivamente numerato dal ricevente o altro valido documento di trasporto.

Master di specializzazione

LA GESTIONE DELLE LITI CON IL FISCO

Scopri le sedi in programmazione >