

Edizione di mercoledì 16 Ottobre 2019

IVA

Moratoria e-fatture: l'interpretazione dell'Agenzia non convince
di **Francesco Zuech, Giovanni Valcarenghi**

DICHIARAZIONI

Modello 770/2019: correzione errori e compilazione quadro ST
di **Clara Pollet, Simone Dimitri**

ENTI NON COMMERCIALI

I centri sportivi scolastici e il terzo settore
di **Guido Martinelli**

DICHIARAZIONI

Il visto di conformità nel Modello Redditi SC e Modello Irap
di **Federica Furlani**

ADEMPIMENTI

La conservazione delle note spese in formato elettronico
di **Davide Albonico**

IVA

Moratoria e-fatture: l'interpretazione dell'Agenzia non convince

di **Francesco Zuech, Giovanni Valcarenghi**

Sempre **sanzionabili**, ancorché in misura **ridotta dell'80%**, le **tardive emissioni/trasmissioni delle fatture** elettroniche relative alle operazioni poste in essere dai soggetti mensili nel periodo dal 1° luglio al 30 settembre 2019.

Questa, diciamolo con fermezza, la **non condivisibile interpretazione** dell'Agenzia delle entrate che sembra emergere dalla [circolare 14/E/2019](#), paragrafo 4.1.

Vediamo il perché, ricordando – innanzitutto – che per le operazioni effettuate a partire dal 1° ottobre 2019 si è indubbiamente entrati in pieno regime di fatturazione elettronica, giacché non sono più operative, nemmeno per i mensili, le misure “attenuative” introdotte dall'[articolo 10 D.L. 119/2018](#).

Com'è noto, dette misure hanno avuto lo scopo di “ammorbidire”, in una prima fase, gli **effetti negativi** dei possibili **ritardi nell'adeguamento dei sistemi informativi** e delle conseguenti difficoltà nel rispettare i **termini di emissione** (trasmissione) delle fatture elettroniche.

Due sono le “**attenuazioni**” previste dalla norma per il **primo semestre 2019 (per tutti)** allungato fino a **settembre per i soli mensili**:

1. **disapplicazione delle sanzioni per le fatture emesse (trasmesse) in ritardo entro la liquidazione Iva** di riferimento;
2. **riduzione dell'80%** nel caso di emissione (trasmissione) **entro la liquidazione successiva**.

In merito a detta “prima fase”, da una attenta lettura della [circolare 14/E/2019](#), emerge come l'AdE interpreti l'applicazione delle attenuazioni come segue:

- tanto in termini **disapplicativi** (punto 1) che **riduttivi** (punto 2) per tutti gli operatori (sia mensili che trimestrali), con riferimento alle **operazioni effettuate entro il 30 giugno 2019**;
- solo **in termini riduttivi** (punto 2) e limitatamente ai **soggetti mensili**, per le operazioni effettuate fino al **30 settembre 2019**.

Pur confermando che la riduzione (punto 2) troverà applicazione fino al **16 novembre 2018** (18 se consideriamo la festività) tanto per i mensili, con riferimento alle operazioni di settembre, quanto per i trimestrali con riferimento a quelle del 2° trimestre, **l'Agenzia sembra sostenere**,

in sostanza, che anche **per i mensili non sia più operativa dal 1° luglio l'esimente di cui punto 1**, ossia la **disapplicazione della sanzione** per le trasmissioni tardive effettuate entro il termine della liquidazione Iva di riferimento.

In altri termini, ciò significherebbe che, ancorché in misura ridotta, sarebbero **sanzionabili**, ad **esempio**, le seguenti operazioni:

- **operazione del 5 luglio**, fatturata oltre il 17/07/2019 (**12 giorni**) – in mancanza dei requisiti per la fatturazione differita – ancorché entro i termini della **liquidazione mensile di luglio** scaduta il **20 agosto 2019** (nessun problema, invece, per la **fatturazione differita** effettuata **entro il 20 agosto** considerato che lo slittamento agostano ex **articolo 37, comma 11-bis, D.L. 223/2006** opera tanto per i termini di liquidazione e versamento quanto per quelli di fatturazione);
- **operazione del 27 agosto**, fatturata **oltre il 08/09/2019** (oppure 15/09/2019 in caso di fatturazione differita) ancorché entro i termini della liquidazione di agosto (16/09/2019);
- **operazione del 27 settembre**, fatturata oltre il 09/10/2019 (oppure il 15/10/2019 in caso di fatturazione differita) ancorché entro i termini di liquidazione di settembre (16/10/2019).

Nei casi citati la **sanzione ridotta dell'80% (18-36% dell'Iva con minimo di € 100 per le operazioni imponibili; 1-2% con minimo di € 100 per quelle non imponibili, esenti o in reverse charge)** sarebbe applicabile quindi anche per il caso di **lievi ritardi** che non hanno inciso sul regolare versamento dell'Iva in quanto rimossi proprio entro la scadenza della liquidazione Iva di riferimento.

Detta conclusione non è condivisibile, non solo perché ci sarebbe una norma di portata generale ([articolo 6 comma 5-bis del D.Lgs 472/1997](#)) che prevederebbe la **non sanzionabilità delle irregolarità meramente formali**, ma perché è già chiaro dalla norma che tanto l'esimente (punto 1) quanto la riduzione (punto 2) opera per le **operazioni effettuate fino a fine settembre dai soggetti mensili**.

Lo dice chiaramente il 4° periodo del sesto comma dell'[articolo 1 D.Lgs 127/2015](#), introdotto durante i lavori parlamentari di conversione del già citato [articolo 10 D.L. 119/2018](#), che così recita: *"Per i contribuenti che effettuano la liquidazione periodica dell'imposta sul valore aggiunto con cadenza mensile le disposizioni di cui al periodo precedente si applicano **fino al 30 settembre 2019**"*.

Le disposizioni (plurale) di cui parla detta norma sono quelle del 3° periodo della medesima norma ossia quelle che così recitano: *"Per il primo semestre del periodo d'imposta 2019 le sanzioni di cui ai periodi precedenti: **a) non si applicano** se la fattura è emessa con le modalità di cui al comma 3 **entro il termine di effettuazione della liquidazione periodica dell'imposta sul valore aggiunto** ai sensi dell'articolo 1, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 23 marzo 1998, n. 100; **b) si applicano con riduzione dell'80 per cento** a condizione che la fattura elettronica*

sia emessa **entro il termine di effettuazione della liquidazione dell'imposta sul valore aggiunto del periodo successivo**".

Ora, è appena il caso di osservare che il **"periodo precedente"**, (ossia il 3°) cui fa riferimento il citato 4° periodo, va preso per intero e non solo in parte.

Il periodo, infatti, va da "punto a punto" e non dal punto e virgola (inizio della **lettera b** al punto finale come sembrerebbe emergere invece dall'interpretazione della [circolare 14/E/2019](#)).

È noto infatti che il **punto e virgola** non indica né la fine di un concetto generale (come farebbe il punto), né la continuazione di un concetto minore (che costituisce il ruolo della virgola), ma qualcosa di intermedio tra queste due funzioni. In altri termini, è il punto – e non il punto e virgola – che determina la fine di una frase o di un periodo poiché quello che segue il punto e virgola si ricollega comunque alla più grande idea di cui tratta l'intero periodo.

Regole grammaticali a parte, l'**interpretazione omnicomprensiva** (estensione tanto dell'esimente quanto della riduzione) trova comunque conforto negli **atti dei lavori parlamentari** e, in particolare, a **pagina 66 del dossier Camera "D.L. 119/2018 – A.C. n. 1408 3 dicembre 2018"** che, proprio in merito al secondo periodo del **comma 1 dell'articolo 10 D.L. 119/2018**, ovvero del retro citato 4° periodo del **comma 6 D.Lgs 127/2015**, così si esprime: *"Il secondo periodo del comma 1, introdotto al Senato, dispone che per i contribuenti che effettuano la liquidazione periodica dell'imposta sul valore aggiunto con cadenza mensile le deroghe richiamate nel primo periodo, **non applicabilità delle sanzioni e riduzione dell'80%**, si applicano fino al 30 settembre 2019"*.

Tornando, ad ogni buon conto, all'accennata disposizione sulla non sanzionabilità delle irregolarità meramente formali ([articolo 6 comma 5-bis del D.Lgs 472/1997](#)), giova osservare che è stata l'Agenzia stessa a riconoscerne l'applicabilità con la [circolare n. 13/E/2018](#), § 1.5, per *"il file fattura, predisposto nel rispetto delle regole tecniche previste dal provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate del 30 aprile 2018 ed inviato con un **minimo ritardo**, comunque **tale da non pregiudicare la corretta liquidazione dell'imposta**"*; il tutto limitatamente ad una, non meglio definita, *"fase di prima applicazione delle nuove disposizioni, considerando anche il **necessario adeguamento tecnologico richiesto alla platea dei soggetti coinvolti**"*.

Fase di prima applicazione che, appare chiaro, il legislatore ha quantomeno riconosciuto nell'individuazione del **primo semestre 2019 allungato a settembre per i mensili**.

Al di là del dettato letterale della "moratoria" ([articolo 10 D.L. 119/2018](#) cit.), a giudizio di chi scrive risulta quindi quantomeno bizzarro che – con le proprie interpretazioni – l'Agenzia abbia:

- dapprima ([circolare 13/E/2018](#)) **limitato la tolleranza dei lievi ritardi** di trasmissione ad una fase esclusivamente **transitoria**;
- successivamente (e apprezzabilmente) riconosciuto che la fattura si considera emessa

quando trasmessa al Sdi con possibile **retrodatazione al giorno di effettuazione** o anche a fine mese ([circolare 14/E/2019](#) e [risposta interpello 389/E/2019](#));

- **interpretato in modo restrittivo** l'esimente sanzionatoria per i **lievi ritardi** circoscrivendo il periodo di prima applicazione alle sole operazioni **fino al 30 giugno 2019**, quando il legislatore ha allungato detto periodo fino a settembre, ancorché limitatamente ai contribuenti mensili, con la conseguenza che – sulla base di detta restrittiva lettura – risulterebbe **sanzionabile una fattura differita relativa ad operazioni di settembre 2019 trasmessa il 16/10/2019** (con regolare versamento dell'Iva) anziché entro il rituale termine del **15/10**.

Quindi, non si vede come – anche nel caso da ultimo citato – non possa offrire in ogni caso valida copertura l'[articolo 6, comma 5-bis, D.Lgs 472/1997](#) ove dice che “**non sono inoltre punibili le violazioni che non arrecano pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo e non incidono sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo**”. Non si comprende quale pregiudizio possa arrecare all'efficienza dell'Amministrazione finanziaria **un giorno di ritardo a fronte di un versamento Iva regolarmente eseguito** e tanto più non si capisce perché, con una circolare, l'Agenzia dovrebbe ridimensionare ciò che il legislatore ha quantomeno regolamentato in modo inequivocabile fino a settembre 2019.

Vi sono dunque, a nostro giudizio, **ampie argomentazioni per ritenere che tutte le emissioni tardive effettuate entro la scadenza della liquidazione dell'Iva non siano sanzionabili** per i mensili per le operazioni effettuate **fino al 30/09/2019**; per i **trimestrali**, ricordiamo, l'esimente è invece spirata con riferimento alle **operazioni effettuate entro il 30/6/2019**.

Rammentiamo, infine, che la [circolare 14/E/2019](#):

- ha confermato quanto precisato dall'Agenzia stessa in occasione dei convegni di inizio anno, ossia che le **fattispecie sanzionatoria** interessate dalla disapplicazione/riduzione in analisi solo quelle dell'**omessa/tardiva fatturazione** di cui all'[articolo 6 D.Lgs. 471/1997](#) e non anche quelle per l'eventuale **omesso/tardivo versamento**, utilizzo di crediti non spettanti o corretta tenuta e conservazione di scritture e documenti e scritture contabili;
- ha precisato che rimane in ogni caso ferma la disciplina del **ravvedimento operoso**.

Ravvedimento operoso che, laddove operato **entro la liquidazione del periodo successivo**, va ovviamente commisurato sulla sanzione ridotta dell'80% (vedi retro) per le operazioni effettuate entro il 30 settembre 2019 dai mensili ed entro il 30 giugno dai trimestrali.

Seminario di specializzazione

IL CONTROLLO DI GESTIONE OPERATIVO: LE DIECI DOMANDE ALLE QUALI RISPONDERE PER RAGGIUNGERE GLI OBIETTIVI AZIENDALI

Scopri le sedi in programmazione >

DICHIARAZIONI

Modello 770/2019: correzione errori e compilazione quadro ST

di **Clara Pollet, Simone Dimitri**

Il termine ultimo di presentazione del **modello 770**, da parte dei sostituti di imposta, rimane **fissato al 31 ottobre 2019** nonostante la proroga del **termine di presentazione delle dichiarazioni** dei redditi al 30 novembre 2019.

Nel modello 770 occorre indicare i dati relativi ai versamenti delle ritenute operate sui **compensi o somme corrisposte dal 1° gennaio al 31 dicembre 2018**. Pertanto, ordinariamente si fa riferimento alle ritenute d'acconto versate dal mese di febbraio 2018 al mese di gennaio 2019.

Nel caso di **mancato versamento** di ritenute d'acconto è possibile **regolarizzare l'operazione** entro i termini di presentazione del modello 770, ricorrendo al ravvedimento operoso. La sanzione ordinaria per ritardato od omesso versamento è quella prevista dall'[articolo 13 D.Lgs. 471/1997](#), **pari al 30% dell'importo** della ritenuta. Per i versamenti effettuati con un **ritardo non superiore a novanta giorni**, la sanzione è ridotta alla metà (pari quindi al 15%).

La regolarizzazione avviene ad opera dell'[articolo 13 D.Lgs 472/1997](#), con il **versamento di una sanzione ridotta** pari:

- a 1/10 del 15% della ritenuta, se esso viene eseguito nel termine di **trenta giorni dalla data di scadenza**;
- a 1/9 del 15% della ritenuta, se il pagamento del tributo avviene **entro il novantesimo giorno successivo alla scadenza**;
- a 1/8 del 30% (pari al 3,75%), se il pagamento avviene **entro il termine di presentazione della dichiarazione del sostituto di imposta relativa all'anno** nel corso del quale è stata commessa la violazione;
- a 1/7 del 30% se la regolarizzazione avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione **relativa all'anno successivo** a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione.

In caso di **ravvedimento operoso** eseguito entro il termine di presentazione della dichiarazione dei sostituti di imposta, occorre indicare gli elementi nel **quadro ST del modello 770/2019: nell'importo versato di casella 7**, va esposto il valore di quanto indicato nell'importo a debito della delega di pagamento F24, comprensivo degli **interessi calcolati al tasso legale** per i giorni di ritardo, esposti poi separatamente nel **rigo 8**, barrando **la casella 9**. La **sanzione invece non deve essere riportata nel 770**.

Di seguito un **esempio** di compilazione per la regolarizzazione con ravvedimento operoso effettuato il 30 settembre 2019, riferito a ritenute di lavoro autonomo per 1.000 euro di dicembre 2018, non versate al 16 gennaio 2019.

Gli **interessi** sono pari a 5,63 euro (1.000 euro x 257 giorni di ritardo x 0,8 tasso interesse legale / 36.500) e **vanno versati con lo stesso codice tributo della ritenuta** (1040), come da [risoluzione AdE 109/E/2007](#). La **sanzione** nel nostro caso è pari al 3,75% della ritenuta, da versare con il **codice 8906**.

SEZIONE ERARIO					
	codice tributo	rateazione/regione/ prov./ mese rif.	anno di riferimento	importi a debito versati	importi a credito compensati
IMPOSTE DIRETTE - IVA	1040	12	2018	1.005,63	
RITENUTE ALLA FONTE	8906	12	2018	37,50	
ALTRI TRIBUTI ED INTERESSI					
codice ufficio	codice atto				+/− SALDO (A-B)
		TOTALE	A	1.043,13 B	1.043,13

[illegible]

Sezione I Erario	ST1	CODICE FISCALE DEL SOSTITUTO D'IMPOSTA (da compilare solo in caso di operazioni straordinarie e successioni)					1		Eventi eccezionali		2	
	ST2	Periodo di riferimento mese anno		Ritenute operate	Crediti di imposta utilizzati a scomputo	Importo versato						
		1 12 2018		2 1.000,00	6	7 1005,63						
		Interessi		Ravvedimento	Note	Codice tributo	Data di versamento giorno mese anno					
		8 5,63		9 [X]	10	11 1040	14 30 09 2019					

Cosa fare, invece, se ci si accorge di **aver sbagliato il codice tributo**, in un versamento di ritenute con modello F24?

Nel caso di errata indicazione nel modello di pagamento F24 del codice tributo (ad esempio, con riferimento alle ritenute su indennità per la cessazione di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa versate con il codice tributo 1040, anziché con il codice 1012), la regolarizzazione può essere effettuata con **comunicazione presso un qualsiasi ufficio locale** dell'Agenzia delle Entrate. In alternativa alla comunicazione cartacea prevista dalla **circolare 5/2002**, la correzione del codice tributo è anche possibile attraverso il **canale telematico “civis”** della stessa Agenzia. La **compilazione del quadro ST** deve poi essere effettuata riportando, con le ordinarie modalità, il **codice tributo corretto**.

Se ci si accorge di un **errore** come può essere effettuata la **rettifica del 770**?

Nell'ipotesi in cui il sostituto d'imposta intenda, prima della scadenza del termine di presentazione, **rettificare o integrare una dichiarazione già presentata**, deve compilare una nuova dichiarazione, completa di tutte le sue parti, barrando la casella **“Correttiva nei termini”**.

Scaduti i termini di presentazione della dichiarazione, il sostituto d'imposta può rettificare o integrare la stessa presentando una nuova dichiarazione, completa di tutte le sue parti, su modello conforme a quello approvato per il periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione, barrando la casella **“Dichiarazione integrativa”**.

Presupposto per poter presentare la dichiarazione integrativa è che sia stata validamente presentata la dichiarazione originaria. Per quanto riguarda quest'ultima, si ricorda che sono considerate valide anche le **dichiarazioni presentate entro novanta giorni dal termine di scadenza**, fatta salva l'applicazione delle sanzioni (ai sensi dell'[articolo 13, comma 1, lett. c\) del D.Lgs. 472/1997](#)).

In particolare, il sostituto d'imposta può **integrare la dichiarazione entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione**, per correggere errori

od omissioni cui consegua un **maggior debito d'imposta** e fatta salva l'applicazione delle sanzioni, ferma restando l'applicazione del **ravvedimento operoso**.



ENTI NON COMMERCIALI

I centri sportivi scolastici e il terzo settore

di **Guido Martinelli**

I centri sportivi scolastici nascono formalmente con le **“linee guida per le attività di educazione fisica, motoria e sportiva nelle scuole secondarie di primo e secondo grado”** emanate dal [Miur con nota prot. n. 4273 del 4 agosto 2009](#). Ciò in quanto si riteneva necessario dotarsi di una **struttura organizzativa interna** idonea a gestire le ore aggiuntive di avviamento alla pratica sportiva previste dall'allora nuovo contratto collettivo del comparto scuola.

Ai **centri sportivi scolastici** partecipavano i **docenti di educazione fisica**, fra i quali il dirigente scolastico nominava quello incaricato del **coordinamento**.

Veniva realizzato un **programma** che veniva sottoposto agli studenti che potevano manifestare la loro volontà di partecipare o meno alle varie iniziative

I centri sportivi scolastici, nel loro significato ante L. 86/2019 erano da considerare una struttura autonoma dell'istituto scolastico ma non vi era alcun elemento che consentisse di ritenerlo un soggetto “diverso” e autonomo rispetto alla scuola che lo aveva istituito. Pertanto tutti i rapporti giuridici realizzati e costituiti dal centro sportivo scolastico, ivi compresi quelli di debito – credito erano da imputare direttamente alla **scuola** che ne rispondeva.

Su questa realtà, finora prevista solo a livello amministrativo nelle scuole secondarie, si inserisce la previsione dell'[articolo 2 L. 86/2019](#), rubricata **“centri sportivi scolastici”**.

La nuova norma, in vigore dal 31 agosto scorso, mantenendo le finalità di organizzazione e sviluppo della pratica dell'attività sportiva nelle istituzioni scolastiche, la amplia alle scuole di ogni ordine e grado, mantiene l'aspetto volontario sul costituire o meno i centri sportivi scolastici, ma prevede che gli stessi siano costituiti “secondo le modalità e nelle forme previste dal codice del terzo settore”.

Qui nascono i primi problemi interpretativi. È noto, infatti, che **fra gli enti tipizzati dall'[articolo 4 D.Lgs. 117/2017](#) non si parli di centri sportivi scolastici.** Questi potrebbero comunque entrare in gioco con la **sezione settima** del Registro unico del terzo settore ([articolo 46, comma 1, lett. g, D.Lgs. 117/2017](#)) laddove troveranno collocazione **“le associazioni, riconosciute o non riconosciute, le fondazioni e gli altri enti di carattere privato diversi dalle società costituiti per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale”**.

Ma tale ragionamento si scontra contro un'altra previsione. Infatti, ai sensi di quanto prevede il secondo comma dell'[articolo 4 D.Lgs. 117/2017](#) **“non sono enti del terzo settore le**

amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1 comma 2 del decreto legislativo 30 marzo 2001 n. 165". E questa ultima norma prevede che: "Per amministrazioni pubbliche si intendono tutte le amministrazioni dello Stato, ivi compresi gli istituti e scuole di ogni ordine e grado e le istituzioni educative..." (articolo 1, comma 2, D. Lgs. 165/2001).

Quindi il centro sportivo scolastico costituito secondo le forme previste dal codice del terzo settore non potrà essere l'istituto scolastico come tale (a meno che non sia privato) ma dovrà necessariamente costituire un soggetto giuridico autonomo su base associativa.

Che questo fosse l'obiettivo del legislatore sembra **confermato** dalla previsione che *"le scuole stabiliscono il regolamento del centro sportivo scolastico che ne disciplina l'attività e le cariche associative"*.

A questo punto, però, si manifestano i **dubbi**. Stante il fatto, come prevede il secondo comma dell'[articolo 2 della legge in esame](#), che le attività del centro sportivo scolastico sono programmate dal consiglio di istituto, **ai vertici** di questo "nuovo" ente del terzo settore si **imputeranno solo le responsabilità di una attività che non saranno loro a determinare? I professori di educazione fisica** che opereranno per il centro sportivo scolastico che tipo di **rapporto andranno ad instaurare con questo nuovo soggetto giuridico? Potranno essere retribuiti dalla scuola per una attività che svolgono in favore di un soggetto terzo?**

In più **la presunta "antidemocraticità"**, causata dall'avere un organo esterno che ne stabilisce l'attività, **pregiudica il riconoscimento ai fini sportivi (e quindi l'iscrizione al registro Coni) con conseguente impossibilità a godere dei benefici fiscali a ciò conseguenti.**

Ciò senza voler ricordare gli **adempimenti che il codice impone agli enti del terzo settore** (redazione bilancio, assicurazione dei volontari, pubblicazione dei compensi, ecc.). A chi spetterebbero? Non credo che le **segreterie degli istituti scolastici** siano disponibili ad accollarsi questo onere ulteriore.

In più, **il quinto comma prevede l'obbligatorietà dell'utilizzo del laureato in scienze motorie**, che nella scuola primaria non è presente (pur se esiste la possibilità che il Ministero possa allargare, con proprio decreto, ad altri soggetti con competenze diverse l'affidamento dello svolgimento delle **discipline sportive** all'interno dei centri sportivi scolastici). **Il centro sportivo scolastico della scuola elementare dove troverà, come e con cosa retribuirà e come selezionerà gli istruttori per i propri allievi?**

La sensazione è che su questa disciplina il legislatore dovrà rivedere alcuni aspetti.

Seminario di specializzazione

LUCI E OMBRE NELLA GESTIONE FISCALE DELLE ASSOCIAZIONI E SOCIETÀ SPORTIVE DILETTANTISTICHE

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

DICHIARAZIONI

Il visto di conformità nel Modello Redditi SC e Modello Irap

di **Federica Furlani**

L'utilizzo in compensazione "orizzontale" di **crediti superiori a 5.000 euro** risultanti dal Modello Redditi SC o dalla dichiarazione Irap, richiede, come noto, l'apposizione del **visto di conformità** sulle singole dichiarazioni dalle quali emerge il credito.

Tuttavia, dal 2018 i **soggetti che applicano gli Isa** e che conseguono un **livello di affidabilità fiscale almeno pari ad 8**, ne sono esonerati ([articolo 9-bis, comma 11, lett. a, D.L. 50/2017](#)) e possono utilizzare in **compensazione orizzontale** il credito Ires e quello Irap risultanti dalle rispettive dichiarazioni riguardanti il periodo di imposta 2018, fino al **limite massimo di 20.000 euro**.

Ai fini dichiarativi, nel **frontespizio dei modelli Redditi SC 2019** che ci apprestiamo a trasmettere entro il prossimo 2 dicembre, nel caso di apposizione del **visto di conformità**, va sottoscritta l'apposita sezione.

VISTO DI CONFORMITÀ Riservato al C.A.F. o al professionista	Codice fiscale del responsabile del C.A.F.	Codice fiscale del C.A.F.
	Codice fiscale del professionista	Esonero dall'apposizione del visto di conformità
	Si rilascia il visto di conformità ai sensi dell'art. 35 del D.Lgs. n. 241/1997 FIRMA DEL RESPONSABILE DEL C.A.F. O DEL PROFESSIONISTA	

Negli specifici campi vanno riportati il **codice fiscale del responsabile del CAF** e quello relativo allo stesso CAF, oppure va riportato il **codice fiscale del professionista che rilascia il visto di conformità** e che deve inoltre apporre la propria firma.

La casella **"Esonero dall'apposizione del visto di conformità"** deve essere barrata nel caso in cui il contribuente sia esonerato dall'apposizione del visto di conformità per aver raggiunto il livello di affidabilità fiscale Isa di cui sopra.

Poiché, per le società di capitali soggette al controllo contabile in base all'[articolo 2409-bis cod. civ.](#), il visto di conformità può essere **sostituito** dalla **sottoscrizione della dichiarazione**, oltre che dal rappresentante legale della società, anche dal **soggetto che esercita il controllo contabile, attestante l'esecuzione dei controlli** previsti per il rilascio del visto ([articolo 2, comma 2, D.M. 164/1999](#)), in tal caso non andrà compilata la sezione del frontespizio relativa al "Visto di conformità" ma andrà sottoscritta la **casella "firma per attestazione"** presente nella Sezione *"firma della dichiarazione"*.

		FIRMA DELLA DICHIARAZIONE	FIRMA PER ATTESTAZIONE
Soggetto	Codice fiscale		

In maniera analoga andrà compilato il frontespizio della dichiarazione Irap, nella cui sezione **“Visto di conformità”** è però assente la casella **“Esonero dall'apposizione del visto di conformità”**, che evidentemente rappresenta una condizione che l'Agenzia delle Entrate verificherà sulla base della barratura della casella nel modello Redditi.

VISTO DI CONFORMITÀ Riservato al C.A.F. o al professionista	Codice fiscale del responsabile del C.A.F.	Codice fiscale del C.A.F.
	Codice fiscale del professionista	Si rilascia il visto di conformità ai sensi dell'art. 35 del D.Lgs. n. 241/1997 <div style="float: right;">FIRMA DEL RESPONSABILE DEL C.A.F. O DEL PROFESSIONISTA</div>

		FIRMA DELLA DICHIARAZIONE	FIRMA PER ATTESTAZIONE
Soggetto	Codice fiscale		

Per quanto riguarda i **controlli** che devono essere effettuati per rilasciare il visto di conformità, finalizzati ad evitare **errori materiali e di calcolo** nella determinazione degli imponibili, delle imposte, delle ritenute, nonché nel riporto delle eccedenze risultanti dalle precedenti dichiarazioni, essi attengono ad una serie di riscontri, **privi di valutazioni di merito**, che sono elencati, in maniera non esaustiva e quindi oggetto di specifica integrazione, nell'[Allegato A](#) della **circolare AdE 28/E/2014**.

In particolare, per quanto riguarda i crediti fiscali, i controlli devono perlomeno riguardare:

1. in caso di **dichiarazione Redditi SC**:

- l'**esistenza** dei **libri contabili** e fiscali obbligatori;
- la **regolarità** dei libri contabili e fiscali obbligatori;
- il riscontro del **risultato di esercizio** emergente dalle scritture contabili, che deve coincidere con quanto indicato nel rigo RF45 del quadro dichiarativo;
- la corrispondenza delle **rettifiche fiscali** utili a determinare il risultato fiscale alle variazioni in aumento/diminuzione indicate nel quadro RF del modello ed alla relativa documentazione;
- il controllo documentale delle **detrazioni**;

- il controllo documentale dei **crediti d'imposta**;
- il riscontro dell'**eccedenza d'imposta** emergente dal modello redditi dell'anno precedente (modello Redditi SC 2018)
- il controllo delle **compensazioni** effettuate nell'anno 2018 del credito Ires;
- il controllo delle **ritenute** d'acconto con le certificazioni ricevute;
- il controllo dei **pagamenti** effettuati con il modello F24 per i versamenti in acconto e a saldo;
- il controllo delle **perdite pregresse** utilizzabili in misura piena o limitata.

2. In caso di **dichiarazione** Irap:

- l'**esistenza** dei libri contabili e fiscali obbligatori;
- la **regolarità** dei libri contabili e fiscali obbligatori;
- la corrispondenza dei dati utili a determinare il **valore della produzione** con le scritture contabili e la documentazione;
- il riscontro delle **deduzioni Irap** con la relativa documentazione;
- il riscontro dell'**eccedenza d'imposta** emergente dalla dichiarazione Irap dell'anno precedente;
- il controllo delle **compensazioni** effettuate nell'anno;
- il controllo dei pagamenti effettuati con il **modello F24** per i versamenti in acconto e a saldo.



ADEMPIMENTI

La conservazione delle note spese in formato elettronico

di **Davide Albonico**

A distanza di poche settimane l'Agenzia delle entrate torna a pronunciarsi sul corretto trattamento della **gestione delle note spese dei dipendenti e dei relativi giustificativi** e, in particolare, della **conservazione** degli stessi esclusivamente in **formato elettronico**.

Con la [risposta n. 403 del 9 ottobre 2019](#), l'Amministrazione finanziaria è intervenuta in seguito ad uno specifico interpello con il quale l'istante, facente parte di un Gruppo di società che impiega circa 400 persone, espone di aver realizzato una **procedura centralizzata per la gestione delle missioni e delle trasferte dei dipendenti** di tutte le società del Gruppo e di voler procedere alla **dematerializzazione** delle stesse ed alla successiva **conservazione esclusivamente in formato elettronico**.

Conservazione che è affidata ad un soggetto terzo, il quale si occupa di tutto il processo: **dall'archiviazione e indicizzazione**, fino alla **firma digitale** e all'apposizione della **marca temporale**, garantendone così la **disponibilità**, **l'autenticità**, **l'immodificabilità**, la **conservazione**, la **leggibilità** e la **sicurezza** nel tempo, che dovrebbero consentire la distruzione dei documenti cartacei originali dei giustificativi di spesa.

L'istante chiede conferma della correttezza del proprio operato circa le modalità di **creazione delle note spese** e la procedura di **conservazione** delle stesse e dei relativi giustificativi che, in particolare, è articolata nelle seguenti fasi:

- il **dipendente**, identificato in modo univoco nel sistema aziendale, accede al **portale dedicato alle trasferte** e provvede a **creare la nota spese informatica**, allegando alla stessa i documenti **giustificativi acquisiti come documento informatico**, tramite scansione o fotografia scattata con dispositivo portatile in dotazione dello stesso;
- la nota spese viene **sottoposta al responsabile** individuato dall'azienda per l'approvazione e **l'autorizzazione**, che esegue i **controlli formali e di merito** della documentazione inserita nel sistema informativo, e può rifiutare l'intera nota o anche soltanto le spese non inerenti o che eccedono i limiti previsti dalla *policy* aziendale;
- la nota spese così creata all'interno del sistema informativo, approvata e per la quale è stato effettuato il pagamento in busta paga al dipendente, viene **conservata elettronicamente unitamente ai relativi documenti giustificativi**.

La società intende conoscere, in particolare, se:

- la procedura adottata sia idonea a **garantire gli obblighi documentali richiesti** dalle

disposizioni relative alla **certificazione del reddito di lavoro dipendente** e alla **documentazione dei costi relativi alla determinazione del reddito d'impresa**;

- le **note spese**, inserite nel sistema informativo dal dipendente, possano essere considerate un **documento digitale e come tale essere conservate**;
- il caricamento a sistema dei **giustificativi di spesa** sia idoneo a **garantirne l'archiviazione** e se, una volta completato il processo di **conservazione**, sia possibile procedere alla **distruzione dei documenti cartacei**.

A parere dell'Agenzia, se il processo ipotizzato dalla società istante **garantisce le caratteristiche** della immodificabilità, integrità, autenticità e leggibilità, così come affermato dall'istante ma non verificabile in sede di interpello, nulla osta a che i **documenti analogici possano essere legittimamente sostituiti da documenti informatici**.

Queste sono le condizioni di base affinché un **documento analogico a rilevanza fiscale** – come le note spese e i loro giustificativi – possa essere **dematerializzato e successivamente distrutto** (si vedano l'[articolo 2 D.M. 17.06.2014](#), l'[articolo 3 dei D.P.C.M. 13.11.2014](#) e [03.12.2013](#)).

Come già ribadito nella precedente [risposta n. 388 del 20 settembre](#), e nella [risoluzione 96/E/2017](#), l'Amministrazione conferma che:

- i **giustificativi allegati alle note spese**, trovando generalmente corrispondenza nella contabilità dei cedenti o prestatori tenuti agli adempimenti fiscali, costituiscono **documenti analogici originali "non unici"** ai sensi dell'[articolo 1, lettera v\), D.Lgs. 82/2005](#) (Codice dell'Amministrazione Digitale, C.A.D.);
- qualora i giustificativi siano **emessi da soggetti economici esteri di Paesi extra UE**, con i quali **non esiste una reciproca assistenza in materia fiscale**, viene meno per l'Amministrazione finanziaria la possibilità di ricostruire il contenuto degli stessi attraverso altre scritture o documenti in possesso dei terzi e, dunque, dovranno essere considerati **originali "unici"**.

Peraltro, gli stessi **giustificativi di spesa** – parte integrante delle note cui si riferiscono – sono **indispensabili** non solamente ai fini del **controllo della certezza della spesa**, ma anche dei **requisiti di inerenza, competenza e congruità**, ai quali è subordinata la **deducibilità dei costi** in capo al datore di lavoro istante.

A tal riguardo la [Suprema Corte di Cassazione, con l'ordinanza n. 11241 del 09.05.2017](#) ha statuito che, per quanto concerne le imposte sui redditi, la semplice produzione di documenti di spesa (quali sono le note spese liquidate da una società ai propri dipendenti) non prova, di per sé, la sussistenza del **requisito della inerenza** all'attività di impresa, ma solamente la sua **esistenza**. Non è difatti sufficiente il fatto che l'imprenditore abbia riconosciuto e contabilizzato la spesa, ma risulta invece **necessario valutare anche la documentazione di supporto dalla quale possa ricavarsi, oltre che l'importo, la ragione della stessa** (confronta Sez. 5, [Sentenza n. 6650 del 24/03/2006](#)).

