



Aggiornamento
Professionale
Settimanale

quaderno

settimanale

Focus settimanale:

- Le nuove modalità previste per la detrazione degli oneri
- Le operazioni immobiliari all'interno della società semplice
- Il bonus fiscale per le aggregazioni aziendali – prima parte
- Gli interpelli dell'Agenzia delle Entrate del mese di gennaio
- Le novità del Modello Iva 2020

Indice:

Flash di stampa



4

L'Agenzia interpreta



7

Il Giudice ha sentenziato



9

In breve	11
Le nuove modalità previste per la detrazione degli oneri	11
Le operazioni immobiliari all'interno della società semplice: trattamento impositivo e risvolti fiscali.....	13
L'Approfondimento – 1	17
Il bonus fiscale per le aggregazioni aziendali – prima parte.....	17
L'Approfondimento – 2	26
Gli interpelli dell'Agenzia delle entrate del mese di gennaio.....	26
L'Approfondimento – 3	31
Le novità del Modello Iva 2020	31

Le prossime scadenze



40

*Burzacchi Francesco
Cannatà Giuseppe
Costa Francesco
Costa Gianfranco*

Comitato scientifico:

*De Stefani Alberto
Marcolla Alessandro
Naldi Gabriele
Tatone Alessandro*

*Trevisan Michele
Ziantoni Daniele
Ugo Oscar*

Tutti i contenuti presenti sul nostro sito web e nel materiale scientifico edito da Associazione SERCONTEL sono soggetti a copyright.

Qualsiasi riproduzione e divulgazione e/o utilizzo anche parziale, non autorizzato espressamente da Associazione SERCONTEL è vietato.

La violazione sarà perseguita a norma di legge. Gli autori e l'editore declinano ogni responsabilità per eventuali errori e/o inesattezze relative all'elaborazione dei contenuti presenti nelle riviste e testi editi e/o nel materiale pubblicato nelle dispense. Gli autori, pur garantendo la massima affidabilità dell'opera, non rispondono di danni derivanti dall'uso dei dati e delle notizie ivi contenute. L'editore non risponde di eventuali danni causati da involontari refusi o errori di stampa.

SerConTel
.it

Associazione Ser.Con.Tel. - Viale San Concordio, 738 - 55100 Lucca (LU) - C.F. e P.IVA 02372220463
web: www.sercontel.it mail: info@sercontel.it

Flash di stampa



Fuoriuscita dal regime forfetario	IL SOLE 24 ORE 27.01.20	Le novità introdotte dalla legge di Bilancio 2020 dovrebbero avere effetto già da quest'anno. Nello specifico, passare dal regime forfetario a quello ordinario, comporterà la non imponibilità dei componenti positivi e negativi di reddito già tassati e viceversa. Per quanto riguarda l'Iva, invece, il passaggio di regime può determinare il sorgere di un credito per l'acquisto di beni strumentali, a seguito del ricalcolo dell'imposta
Cessione diritto di superficie e usufrutto	IL SOLE 24 ORE 27.01.20	Cedere il diritto di superficie o di usufrutto può determinare un ricavo di natura pluriennale nel caso in cui il cedente è un'impresa oppure una plusvalenza, da ricondurre a tassazione come reddito diverso, se invece il provento è percepito da una persona fisica, una società semplice o un ente non commerciale
Imu aree pertinenziali	ITALIA OGGI 27.01.20	La L. 160/2019 ha previsto che le aree edificabili pertinenziali al fabbricato non sono soggette a Imu solo se accatastate unitamente a questo
Ravvedimento operoso e dazi doganali	ITALIA OGGI 27.01.20	Il D.L. 124/2019, prevede una riduzione dei vantaggi del ravvedimento operoso dopo la notifica di un Pvc
Quadro VQ Modello Iva	ITALIA OGGI 27.01.20	Il quadro VQ permette di evidenziare "crediti potenziali" che non possono essere fatti valere a causa della presenza, per lo stesso anno d'imposta, di debiti periodici non saldati
Fattura "parlante" per credito d'imposta per beni strumentali nuovi	IL SOLE 24 ORE 29.01.20	La legge di Bilancio 2020, come noto, ha sostituito il super e l'iper ammortamento con un credito d'imposta per i soggetti che eseguono investimenti in beni strumentali nuovi destinati a strutture produttive ubicate nel territorio dello Stato. Nello specifico, è stato chiarito che la mancanza della fattura parlante potrebbe far venir meno il beneficio

Pagamento unificato dei tributi con F24	IL SOLE 24 ORE 29.01.20	Dal 2.03.2020 per registrare atti privati è possibile utilizzare il modello F24 per pagare i tributi e i relativi interessi, sanzioni e accessori. È comunque previsto un periodo transitorio, dove sarà possibile usare sia il modello F24 sia il modello F23
Comunicazione degli schemi transfrontalieri ai fini antiriciclaggio	ITALIA OGGI 29.01.20	Lo schema di decreto che attua la direttiva 2018/822 sugli adempimenti antiriciclaggio prevede di introdurre l'obbligo di comunicare all'Agenzia delle Entrate gli schemi transfrontalieri a rischio di elusione, con decorrenza 1.07.2020 e avente a riferimento i meccanismi la cui prima fase è stata attuata tra il 25.06.2018 e il 1.07.2019
Visto di conformità valido su dichiarazione con codice 1	IL SOLE 24 ORE 30.01.20	Il visto di conformità è valido anche nel caso di dichiarazione inviata con il codice 1 (predisposta dal contribuente), purché il professionista che lo appone sia anche quello che invia la dichiarazione. Lo stesso deve inoltre assumersi la responsabilità e il controllo di quanto predisposto dal contribuente
Noleggio auto lungo termine e bollo auto	IL SOLE 24 ORE 30.01.20	Il D.L. 124/2019 prevede che chi utilizza in veicolo in noleggio a lungo termine deve pagare il bollo auto, anche se lo stesso è già compreso nel contratto
Credito d'imposta per beni strumentali in compensazione	IL SOLE 24 ORE 31.01.20 ITALIA OGGI 31.01.20	Durante Telefisco, è stato chiarito che il credito d'imposta per investimenti in beni strumentali, può essere usato in compensazione dal primo giorno dell'esercizio successivo a quello di maturazione, senza la preventiva presentazione della dichiarazione dei redditi da cui emergono i crediti stessi
Credito derivante da dichiarazioni integrative nel lungo termine	IL SOLE 24 ORE 31.01.20	I crediti che derivano da dichiarazioni integrative in termine lungo e presentate nel 2019, vengono rigenerati come "nuovi" crediti e possono essere compensati, nel caso superino l'importo di 5.000 euro, solo dopo la presentazione del modello Redditi 2020

Fattura alternativa allo scontrino elettronico	IL SOLE 24 ORE 31.01.20	Durante Telefisco, l'Agenzia ha affermato che l'esercente ha la possibilità inviare allo Sdi la fattura immediata entro 12 giorni ma è opportuno rilasciare al cliente una ricevuta
Registratore telematico e invio dei dati	ITALIA OGGI 31.01.20	Il registratore di cassa telematico registra i dati anche se offline e invia in automatico il file all'Agenzia delle Entrate appena si connette alla rete
Iva su corsi di formazione specialistica per la patente	IL SOLE 24 ORE 31.01.20	I corsi di preparazione per l'ottenimento della patente A, A1 e A2, oltre che B e C1, sono considerati imponibili ai fini Iva
Registri Iva e Lipi precompilate	ITALIA OGGI 31.01.20	L'Agenzia delle Entrate, durante Telefisco, ha chiarito che le bozze precompilate dei registri Iva e delle comunicazioni periodiche, non potendo tener dell'indetraibilità dei costi, riporteranno una percentuale di detraibilità proposta pari al 100%. Spetterà poi al contribuente indicare la percentuale corretta, andando a modificare le bozze dei registri
Reati tributari	IL SOLE 24 ORE 01.02.2020	Le violazioni prodromiche, constatate in sede di ravvedimento, formano oggetto di autonoma regolarizzazione, non potendosi applicare in tale sede il cumulo giuridico di cui all'art. 12 del D. Lgs. 472/1997

L'Agenzia interpreta



E-fattura per le cooperative sociali	RISPOSTA 24.01.2020 N. 12/2020	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che, la documentazione di un'operazione con fattura, se non è contestuale, può avvenire entro i 12 giorni successivi, indicando in fattura la data di effettuazione dell'operazione oppure, trattandosi di fattura riepilogativa differita, entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione
Copia da conservare per la fatture tax free	RISPOSTA 24.01.2020 N. 13/2020	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha fornito chiarimenti in merito alle procedure da seguire in caso di emissione e conservazione di fatture tax free
Versamento acconto annuale Iva	RISPOSTA 24.01.2020 N. 15/2020	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che, per quanto riguarda la liquidazione dell'Iva di gruppo e la determinazione dell'acconto annuale, è la società controllante che determina e versa l'importo dell'acconto annuale
Iper ammortamento e leasing operativo	PRINCIPIO DI DIRITTO N. 2/2020	L'Agenzia delle Entrate, con il principio di diritto, ritiene legittimo il beneficio dell'iper ammortamento per gli intermediari finanziari che acquisiscono beni 4.0, concessi in locazione operativa, in quanto non si compie un vero investimento
Trattamento fiscale prestazioni previdenza svizzera	RISOLUZIONE N. 3/2020	L'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione, ha chiarito quale trattamento fiscale applicare alle prestazioni erogate dalla previdenza professionale obbligatoria svizzera (Lpp)
Nota di variazione in diminuzione	RISPOSTA 30.01.2020 N. 17/2020	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che, dopo aver verificato i presupposti per poter esercitare il diritto alla detrazione Iva, la nota di variazione in diminuzione deve essere emessa non oltre i 2 anni successivi

Utilizzo crediti per
imposte anticipate

RISPOSTA
30.01.2020
N. 18/2020

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha affermato che il credito derivante dalla trasformazione delle attività per imposte anticipate (Dta) può essere utilizzato in compensazione orizzontale o può essere ceduto infragruppo

ISA 2020

PROVVEDIMENTO
31.01.2020
N. 27762/2020

L'Agenzia delle Entrate, con la il provvedimento, ha approvato i 175 modelli applicabili per il periodo d'imposta 2019

Il Giudice ha sentenziato



Evasione imposta di pubblicità	CORTE DI CASSAZIONE N. 308/2020	L'evasione dell'imposta di pubblicità può essere dimostrata attraverso le immagini pubblicate online dal servizio Google Street View
Limite tributi compensabili	C.T.R LOMBARDIA N. 4846/24/2019	Il limite massimo dei tributi compensabili, fissato in 516.456,90 euro, deve intendersi con riferimento all'anno solare
Elenco clienti e fornitori ai fini dell'omessa dichiarazione	CORTE DI CASSAZIONE N. 3163/2020	Non è ritenuto esaustivo l'elenco clienti e fornitori presente nell'anagrafe tributaria da cui risultano acquisti e vendite dell'imprenditore al fine di dimostrare l'evasione di imposta nel reato di omessa dichiarazione
Prescrizione in 5 anni dei crediti previdenziali	CORTE DI CASSAZIONE N. 1824/2020	Dopo la rottamazione-ter i crediti previdenziali affidati all'Agenzia delle Entrate-Riscossione si prescrivono in 5 e non in 10 anni
Patteggiamento per i reati di dichiarazione fraudolenta	CORTE DI CASSAZIONE RELAZIONE N. 3/2020	L'Ufficio del Massimario della Corte di Cassazione, illustrando le modifiche normative in materia di reati tributari apportate dal decreto fiscale, specifica che è possibile accedere al patteggiamento per i reati di dichiarazione fraudolenta attraverso l'utilizzo di fatture false ovvero con altri artifici, anche senza previa estinzione del debito tributario
Fatture false e risarcimento dell'amministratore	CORTE DI CASSAZIONE N. 3458/2020	La società può chiedere i danni al proprio amministratore ritenuto responsabile di aver emesso fatture false
Mancati pagamenti della Pubblica Amministrazione	CORTE DI GIUSTIZIA UE N. C-122/18	L'Italia è ritenuta colpevole per i ritardi nei pagamenti della pubblica Amministrazione. Non sono accettabili infatti le clausole (astratte) rispettose dei termini massimi di pagamento delle fatture

Cartella di pagamento impugnabile	CORTE DI CASSAZIONE N. 1862/2020	La cartella di pagamento è impugnabile facendo valere in giudizio l'errore commesso nella dichiarazione dei redditi, nonostante sia scaduto il termine ultimo per le modifiche
Tutela dei creditori nelle scissioni	CORTE DI GIUSTIZIE UE C-394/18	I creditori della società scissa possono rendere inefficace l'atto di scissione, chiedendo la revoca entro 5 anni e renderlo quindi inefficace nei loro confronti proponendo azioni esecutive o conservative sui beni trasferiti alla nuova società
Rivalutazione terreni	CORTE DI CASSAZIONE 2321/2020	Se il contribuente rivaluta il terreno in base alla legge 448/2001, non è possibile tassare la plusvalenza solo perché nell'atto di cessione è stato indicato un valore inferiore alla perizia di stima redatta al fine di beneficiare dell'agevolazione fiscale

In breve

Le nuove modalità previste per la detrazione degli oneri

di Alberto De Stefani

Come noto, la legge di Bilancio 2020 ha previsto che da quest'anno sarà possibile usufruire della detrazione d'imposta degli oneri a condizione che la spesa sia stata eseguita attraverso sistemi di pagamento tracciabili.

Sono soggetti a questa previsione gli oneri per i quali è possibile beneficiare dell'aliquota del 19% in sede di dichiarazione, vale a dire:

- gli interessi passivi e spese accessorie, versati in presenza di mutui ipotecari contratti per l'acquisto, la costruzione o la ristrutturazione dell'abitazione principale;
- i compensi pagati ai soggetti che operano nel campo della intermediazione immobiliare, a fronte dell'acquisto dell'unità immobiliare da adibire poi ad abitazione principale;
- le spese sanitarie, veterinarie, funebri;
- le spese d'istruzione, vale a dire quelle sostenute per frequentare corsi di istruzione universitaria, scuole dell'infanzia del primo ciclo di istruzione e della scuola secondaria di secondo grado;
- i premi per assicurazioni corrisposti per far fronte al rischio morte o di invalidità permanente non inferiore al 5%;
- le erogazioni liberali;
- le spese per l'attività sportiva dei ragazzi (tra i 5 e i 18 anni), ossia quelle sostenute per l'iscrizione annuale e l'abbonamento ad associazioni sportive, palestre, piscine ed altre strutture ed impianti sportivi;
- i canoni di locazione stipulati dagli studenti iscritti ad un corso di laurea e quelli sostenuti per unità immobiliari ad abitazione principale;
- le spese corrisposte a favore del personale impiegato nell'assistenza personale nei casi di non autosufficienza;
- le spese sostenute per acquistare abbonamenti ai servizi di trasporto pubblico locale, regionale e interregionale.

Il comma 680, tuttavia, stabilisce che, in deroga alla previsione analizzata, è consentito continuare ad acquistare in contanti i medicinali, i dispositivi medici e regolare le prestazioni sanitarie fornite dalle strutture pubbliche o da strutture private accreditate al servizio sanitario nazionale.

Sono stati aggiunti inoltre, all'articolo 15 del Tuir, i commi 3-bis, 3-ter e 3-quater, andando a regolamentare le misure delle detrazioni. In particolare, il comma 629, introduce una detrazione "a scaglioni" degli oneri in base al reddito del contribuente.

I nuovi commi hanno rimodulato le detrazioni per oneri in base al reddito del contribuente, assunto al netto del reddito dell'abitazione principale e relative pertinenze,

- per l'intero importo, qualora il reddito complessivo non sia superiore a € 120.000.
- per la parte corrispondente al rapporto tra € 240.000, diminuito del reddito complessivo e € 120.000, nel caso in cui il reddito superi 120.000 euro.

Infine, per gli interessi passivi su prestiti o mutui agrari o su mutui ipotecari contratti per l'acquisto o costruzione dell'abitazione principale e per le spese sanitarie, sarà ancora possibile detrarre l'intera spesa.

Le operazioni immobiliari all'interno della società semplice: trattamento impositivo e risvolti fiscali

di Francesco Capodicasa

Tra i tanti temi che possono interessare le società semplici, andremo quest'oggi ad analizzare con particolare attenzione quali possono essere le conseguenze fiscali in capo alla società semplice e, per trasparenza, in capo ai soci nei casi di cessioni di beni immobili, quali fabbricati o terreni.

Prima di addentrarci nella tematica appena introdotta, appare opportuno ricordare che la società semplice è una particolare tipologia di forma societaria definita dal comma 2 dell'articolo 2249 del codice civile il quale definisce le società semplici come quella “... società che hanno per oggetto l'esercizio di un'attività diversa” (da quella commerciale). La distinzione con gli altri tipi di società di persone (il cui reddito è sempre considerato d'impresa), risulta dunque tanto netta quanto importante; sulla base del citato articolo le società semplici non possono avere per oggetto l'esercizio di una qualsiasi attività commerciale e, pertanto, tali forme societarie non possono produrre reddito di impresa.

Ai fini impositivi poi, l'articolo 5 del D.P.R. 917/1986 (T.U. imposte sui redditi) stabilisce che i redditi prodotti dalle società semplici vengano, per trasparenza fiscale, imputati al singolo socio che risulti tale alla chiusura del periodo d'imposta (che detenga dunque a tutti gli effetti la quota societaria alla chiusura dell'esercizio).

In tale quadro normativo, l'eventuale cessione di immobili (o terreni) di proprietà della società semplice potrebbe generare o meno reddito imponibile in capo ai soci a seconda dei casi che di seguito affronteremo.

La prima distinzione da fare per verificare se una eventuale cessione di immobile rilevi fiscalmente in capo ai singoli soci, consiste nel verificare se l'immobile o il terreno agricolo (dei terreni c.d. "edificabili" parleremo più avanti) sia posseduto da più di 5 anni o meno. Tale netta distinzione temporale è effettuata dall'articolo 67 del D.P.R. 917/1986 il quale, al comma 1, lettera b), definisce quali redditi diversi "*le plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni*". Ne consegue dunque che la cessione di immobili o terreni agricoli posseduti da oltre un quinquennio, non genera plusvalenze imponibili da traslare in capo ai soci (per trasparenza) e pertanto tali profitti non devono essere dichiarati né dal socio né tantomeno dalla società semplice.

Diverso è invece il caso in cui l'immobile o il terreno agricolo sia detenuto da meno di 5 anni rispetto al momento della cessione (ad eccezione degli immobili o terreni agricoli acquisiti per successione anche se da meno di 5 anni dalla cessione). In tale circostanza, la cessione onerosa produce reddito imponibile ancorché il corrispettivo della cessione sia maggiore del costo storico di acquisto aumentato dei costi inerenti sostenuti durante il periodo di possesso come indicato dall'articolo 68 D.P.R. 917/1986 che definisce le plusvalenze come "*[...] costituite dalla differenza tra i corrispettivi percepiti nel periodo di imposta e il prezzo di acquisto o il costo di costruzione del bene ceduto, aumentato di ogni altro costo inerente al bene medesimo*".

Alquanto delicato, a parere dello scrivente, risulta inquadrare e definire la locuzione di "*ogni altro costo inerente al bene medesimo*". L'identificazione dei costi inerenti è stata affrontata dal Consiglio nazionale del Notariato (Studio n. 34-2006/T) secondo cui dovrebbero considerarsi quali "costi inerenti" tutti quelli necessari ed indispensabili alla vita dello stesso, quali ad esempio gli oneri tributari, le spese di costruzione, le spese di manutenzione straordinaria ed ogni altra spesa atta ad incrementare il valore del bene oggetto di cessione. Tali indicazioni sono supportate dalla sentenza n. 17595/2011 della Corte di Cassazione la quale definisce quali costi inerenti "*quelle spese che determinano un aumento della consistenza economica del bene o che incidono sul suo valore nel momento in cui si verifica il presupposto impositivo*".

La plusvalenza realizzata, di norma, deve essere attribuita per trasparenza ai singoli soci in base alla relativa quota posseduta. Rappresenta eccezione a tale regola l'eventuale esercizio dell'opzione per l'imposta sostitutiva di cui all'articolo 1, comma 496 della L. 296/2006. In altri termini, per le sole plusvalenze generate dalla cessione di beni immobili o terreni (sia che essi siano agricoli o edificabili), le società semplici possono chiedere al notaio rogante l'applicazione dell'imposta sostitutiva IRPEF nella misura del 26%, imposta sostitutiva che viene versata direttamente dallo stesso notaio. Tale misura fissa, pari al 26%, è stata di recente innalzata dal D.L. 124/2019 (in precedenza era fissata nella misura del 20%).

Il versamento di tale imposta sostitutiva neutralizza l'effetto fiscale generato dalla plusvalenza in capo ai soci.

Altra peculiarità consiste nella possibilità, nel caso di cessione di terreni agricoli posseduti da meno di un quinquennio, di rideterminare il costo o il valore d'acquisto dei terreni posseduti al di fuori del regime di impresa. Tale possibilità risulta essere molto interessante perché permette di considerare quale costo fiscale di acquisto, non più quello storico, ma quello individuato da apposita perizia di stima.

Infine, qualora ci si trovasse a cedere un terreno considerato "edificabile", il periodo quinquennale di possesso non risulta rilevante in quanto tali tipi di cessione sono sempre considerate imponibili. Ai fini dell'attribuzione del valore della plusvalenza, la disposizione di riferimento risulta essere sempre il 68 del D.P.R. 917/1986 già menzionato in precedenza (differenza tra i corrispettivi percepiti nel periodo di imposta e il prezzo di acquisto o il costo di costruzione del bene ceduto, aumentato di ogni altro costo inerente al bene medesimo).

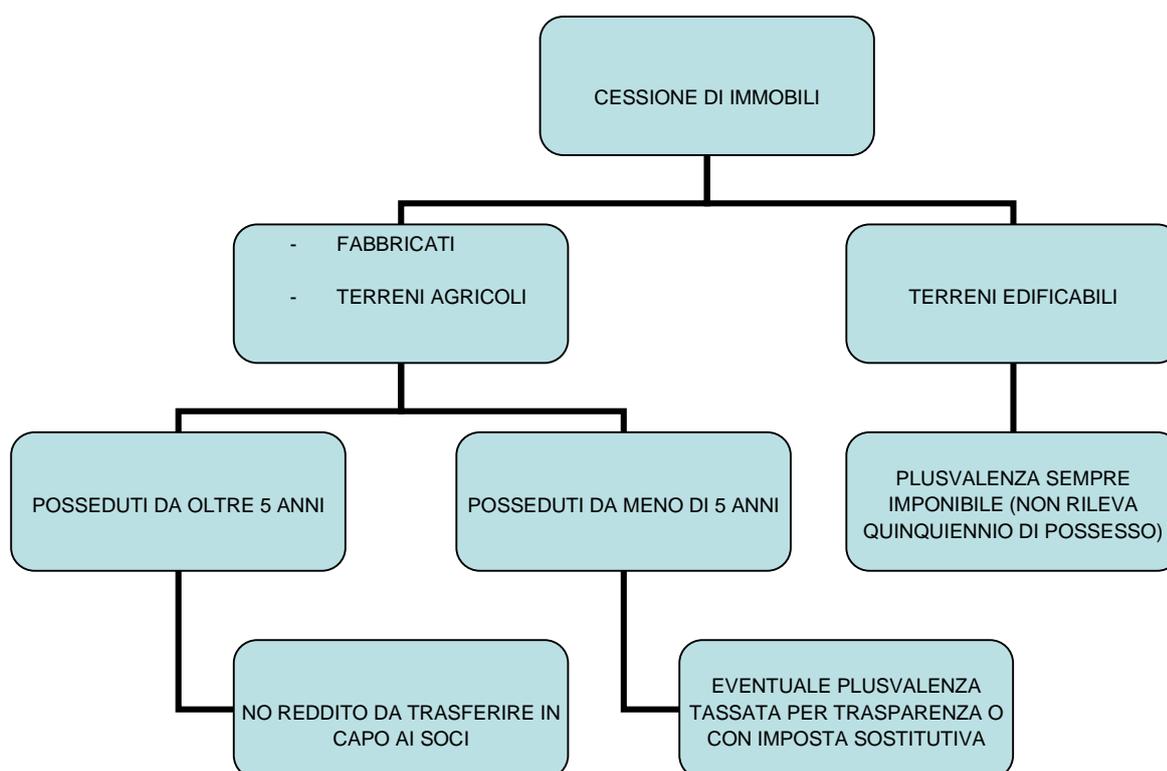
In tale ultima circostanza, l'unica verifica da porre in essere consiste nel controllare che tale terreno risulti essere effettivamente edificabile in base al Piano Regolatore Generale (PRG) adottato nel Comune interessato al momento della cessione del terreno stesso. La Cassazione con recente sentenza 41/2018 specifica come sia sufficiente che il PRG sia semplicemente "adottato" dal Comune di riferimento senza rilevare che lo stesso sia stato definitivamente approvato dalla Regione o che siano stati posti in essere gli strumenti attuativi.

Anche nel caso di cessione di tali tipologie di terreni, si ricorda che la plusvalenza viene attribuita per trasparenza ai soci, tranne il caso in cui venga esercitata l'opzione per l'imposta sostitutiva del 26% prevista anche in questo caso.

Un'ultima menzione merita il caso in cui la società semplice assegni gli immobili o i terreni direttamente ai soci (nel caso ad esempio di scioglimento). In tale particolare circostanza, l'eventuale plusvalenza generata dall'assegnazione dell'immobile al socio rileva nelle stesse identiche forme previste per la cessione di immobili o terreni a soggetti terzi.

Pertanto se il bene assegnato al socio è parte del patrimonio societario da oltre 5 anni non vi sarà generazione di alcuna plusvalenza mentre, nel caso di assegnazione di bene il cui possesso all'interno della società è stato inferiore al quinquennio (o nel caso di assegnazione di terreni edificabili), l'eventuale plusvalenza sarà oggetto di tassazione per trasparenza in capo al socio.

Concludendo dunque, nel caso in cui ci si trovasse a dover affrontare la cessione (o l'assegnazione) di beni immobili o terreni facenti capo ad una società semplice è possibile analizzare la fattispecie attraverso il seguente e conclusivo schema riepilogativo.



L'Approfondimento – 1

Il bonus fiscale per le aggregazioni aziendali – prima parte

di Alessandro Marcolla

PREMESSA

L'art. 11 del DL n. 34/2019¹ ha introdotto nell'ordinamento tributario italiano una nuova versione del bonus fiscale per incentivare le aggregazioni aziendali.

La nuova disciplina, mutuata dalla precedente, introdotta nel 2006 con la Legge n. 296/2006, presenta rispetto al passato alcune differenze. Più precisamente, due sono i punti che meritano particolare attenzione:

¹ L'art. 11 del DL n. 34/2019 prevede che: "1. Per i soggetti indicati nell'art. 73, comma 1, lett. a), del DPR n. 917/1986, che risultano da operazioni di aggregazione aziendale, realizzate attraverso fusione o scissione effettuate a decorrere dalla data di entrata in vigore del presente decreto fino al 31 dicembre 2022, si considera riconosciuto, ai fini fiscali, il valore di avviamento e quello attribuito ai beni strumentali materiali e immateriali, per effetto della imputazione su tali poste di bilancio del disavanzo da concambio, per un ammontare complessivo non eccedente l'importo di 5 milioni di euro.

2. Nel caso di operazioni di conferimento di azienda effettuate ai sensi dell'articolo 176 del DPR n. 917/1986, a decorrere dalla data di entrata in vigore del presente decreto fino al 31 dicembre 2022, si considerano riconosciuti, ai fini fiscali, i maggiori valori iscritti dal soggetto conferitario di cui al comma 1 a titolo di avviamento o sui beni strumentali materiali e immateriali, per un ammontare complessivo non eccedente l'importo di 5 milioni di euro.

3. Le disposizioni dei commi 1 e 2 si applicano qualora alle operazioni di aggregazione aziendale partecipino esclusivamente imprese operative da almeno due anni. Le medesime disposizioni non si applicano qualora le imprese che partecipano alle predette operazioni facciano parte dello stesso gruppo societario. Sono in ogni caso esclusi i soggetti legati tra loro da un rapporto di partecipazione superiore al 20 per cento ovvero controllati anche indirettamente dallo stesso soggetto ai sensi dell'art. 2359, primo comma, n. 1), del Codice civile. Il maggior valore attribuito ai beni ai sensi dei commi precedenti è riconosciuto ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive a decorrere dall'esercizio successivo a quello in cui ha avuto luogo l'operazione di aggregazione aziendale.

4. Le disposizioni dei commi 1, 2 e 3 si applicano qualora le imprese interessate dalle operazioni di aggregazione aziendale si trovino o si siano trovate ininterrottamente, nei due anni precedenti l'operazione, nelle condizioni che consentono il riconoscimento fiscale di cui ai commi 1 e 2.

5. Per la liquidazione, l'accertamento, la riscossione, i rimborsi, le sanzioni e il contenzioso si applicano le disposizioni previste per le imposte sui redditi.

6. La società risultante dall'aggregazione, che nei primi quattro periodi d'imposta dalla effettuazione dell'operazione pone in essere ulteriori operazioni straordinarie, di cui al titolo III, capi III e IV, del DPR n. 917/1986, ovvero cede i beni iscritti o rivalutati ai sensi dei commi da 1 a 5, decade dall'agevolazione, fatta salva l'attivazione della procedura di cui all'art. 11, comma 2, della Legge n. 212/2000.

7. Nella dichiarazione dei redditi del periodo d'imposta in cui si verifica la decadenza prevista al comma 6, la società è tenuta a liquidare e versare l'imposta sul reddito delle società e l'imposta regionale sulle attività produttive dovute sul maggior reddito, relativo anche ai periodi di imposta precedenti, determinato senza tenere conto dei maggiori valori riconosciuti fiscalmente ai sensi dei commi 1 e 2. Sulle maggiori imposte liquidate non sono dovute sanzioni e interessi".

- il beneficio fiscale derivante dall'incremento del valore dei beni entro il limite di € 5.000.000 non è utilizzabile nell'immediato, ma è posticipato di un periodo d'imposta;
- tra le cause ostative all'applicazione della agevolazione rientra quella del controllo da parte di un unico soggetto delle società partecipanti all'aggregazione aziendale. Diversamente dal passato, però, l'attuale normativa fa riferimento esclusivo al controllo esercitabile attraverso i voti detenuti in assemblea e non alle altre forme di controllo previste dall'art. 2359 del c.c.².

Di seguito l'analisi della tematica.

AMBITO SOGGETTIVO

Il bonus fiscale in oggetto è fruibile a seguito di un'operazione di aggregazione aziendale, nella specie deve trattarsi di fusione, scissione o conferimento, da cui deve generarsi un soggetto societario costituito in una delle forme previste dall'art. 73, comma 1, lett. a) del TUIR, ovvero: Spa, Sapa, Srl, società cooperative, società di mutua assicurazione, società cooperative europee di cui al Regolamento CE n. 1435/2003. Tutti organismi societari che devono essere residenti nello Stato italiano.

Dalla lettura della norma si intuisce subito come il Legislatore si sia particolarmente concentrato sull'organismo societario uscente dall'operazione straordinaria, detto "*avente causa*", più che sul soggetto/i, "*dante causa*".

² L'art. 2359 del c.c. afferma che: "Sono considerate società controllate:

- 1) le società in cui un'altra società dispone della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria;
- 2) le società in cui un'altra società dispone di voti sufficienti per esercitare un'influenza dominante nell'assemblea ordinaria;
- 3) le società che sono sotto influenza dominante di un'altra società in virtù di particolari vincoli contrattuali con essa.

Ai fini dell'applicazione dei numeri 1) e 2) del primo comma si computano anche i voti spettanti a società controllate, a società fiduciarie e a persona interposta: non si computano i voti spettanti per conto di terzi. Sono considerate collegate le società sulle quali un'altra società esercita un'influenza notevole. L'influenza si presume quando nell'assemblea ordinaria può essere esercitato almeno un quinto dei voti ovvero un decimo se la società ha azioni quotate in mercati regolamentati".

Questa precisazione, però, non deve far pensare che per il “*dante causa*” non sia richiesto alcun requisito, perché elemento discriminante per beneficiare del bonus fiscale è che il soggetto o i soggetti aggregati siano qualificati almeno come imprenditori.

Per queste ragioni, i conferimenti di aziende agricole, eseguiti da soggetti non societari, ovvero i conferimenti di aziende effettuati da soggetti non imprenditori, si pensi in tal senso al locatore di una azienda o all’erede che ha ricevuto una azienda senza condurla, non possono beneficiare dell’agevolazione in questione.

Ultima precisazione, non di poco conto, è che il soggetto “*avente causa*” non deve essere un organismo societario nato tramite l’operazione di aggregazione, ma deve preesistere all’aggregazione stessa. In seguito, approfondiremo meglio questo dettaglio.

AMBITO OGGETTIVO

Il citato art. 11 del DL n. 34/2019 indica espressamente l’avviamento e i beni strumentali materiali e immateriali, quali uniche poste dell’attivo che possono beneficiare del bonus fiscale per effetto dell’aggregazione. Di conseguenza, tutte le altre voci dell’attivo, come ad esempio le partecipazioni o i beni merci non possono fruire di questa agevolazione fiscale.

Un altro significativo requisito per poter godere del bonus fiscale riguarda, invece, l’oggetto del trasferimento.

Per godere del beneficio fiscale occorre, infatti, il trasferimento di un complesso aziendale e non di una serie di beni presi singolarmente. Questa circostanza, però, non si deduce direttamente dalla norma, perché la stessa non ne fa menzione, ma si ricava dalla lettura della circolare n. 16/E/2007 e della risoluzione n. 57/E/2009.

Documenti di prassi dove l'Amministrazione Finanziaria ha rilevato che l'agevolazione è esclusa quando oggetto del trasferimento è un singolo bene o un insieme di beni che non costituiscono “*un complesso organizzato di beni e persone*” idonei all'esercizio di un'attività d'impresa.

Si fa presente, inoltre, che nella disposizione non ci sono preclusioni circa l'inserimento dei beni immobili nel concetto di beni strumentali materiali. Questo fatto è di particolare rilevanza, dato che nelle precedenti agevolazioni fiscali legate all'acquisto di beni strumentali erano sempre stati esclusi gli immobili, benché strumentali, si pensi, per citarne una, all'agevolazione relativa al super ammortamento.

Tuttavia, si deve segnalare che il requisito della “*strumentalità*” richiede che l'immobile sia strumentale:

- per natura. Circostanza che esclude di fatto tutti gli immobili accatastati nella classe A, fatta eccezione di quelli rientranti in A/10 (uffici e studi privati);
- per destinazione, ovvero un immobile utilizzato solo nell'esercizio d'impresa.

Per queste ragioni non potrà essere considerato strumentale il fabbricato abitativo acquistato per essere locato, ed iscritto tra le immobilizzazioni materiali. Talaltro, sul punto sussiste un costante indirizzo della giurisprudenza di legittimità che distingue tra:

- l'immobile “*strumento*”, che genera indirettamente ricavi. È il caso dell'immobile locato;
- l'immobile “*oggetto*”, ovvero quello che produce direttamente ricavi. È il caso del fabbricato utilizzato per lo svolgimento dell'attività d'impresa.

Questo orientamento è stato ripreso dall’Agenzia delle Entrate nella circolare n. 26/E/2016, in tema di assegnazioni agevolate di beni immobili. In quel caso l’assegnazione era consentita agli immobili “*non strumentali*”, ma veniva chiarito che “*Sono, invece, agevolabili in quanto si considerano “non strumentali per destinazione” quegli immobili che, pur concorrendo alla determinazione del reddito d’impresa che la società consegue, si caratterizzano per il fatto di costituire beni oggetto dell’attività d’impresa e di essere suscettibili di produrre un loro autonomo reddito attratto al reddito d’impresa (quali, in generale, gli immobili locati a terzi). Appartengono a tale categoria, gli immobili posseduti dalle società che hanno per oggetto la gestione di immobili, in quanto gli stessi sono idonei a produrre un autonomo reddito (quello che deriva dalla loro locazione) ancorché, per principio di attrazione, lo stesso concorra alla unitaria determinazione del reddito di impresa*”.

Si ricorda, infine, che:

- i beni agevolabili sono solo quelli iscritti nel bilancio del soggetto “*avente causa*”. Pertanto, nessuna agevolazione si avrà su una eventuale rivalutazione dei beni o della partecipazione del “*dante causa*”;
- i beni immateriali generati dall’operazione di aggregazione, iscritti nella contabilità del soggetto “*avente causa*”, possono beneficiare del bonus fiscale. Si fa notare che sulla questione si era già espresso l’Ufficio con la citata circolare n. 16/E/2007 precisando che “*è consentito, invece, imputare il disavanzo a beni strumentali materiali ed immateriali che non risultino esposti precedentemente in bilancio in quanto completamente ammortizzati oppure perché mai iscritti, come ad esempio per il marchio generato internamente*”.

Di seguito una tabella di riepilogo.

Art. 11 DL n. 34/2019	
Ambito soggettivo	Ambito oggettivo
<ul style="list-style-type: none"> • fusioni, scissioni e conferimenti in cui il soggetto avente causa sia una società di capitali residente. 	<ul style="list-style-type: none"> • aziende esistenti e operative
<ul style="list-style-type: none"> • non rileva la figura del soggetto dante causa, che può essere sia una società di persone, che un'impresa individuale. 	<ul style="list-style-type: none"> • non facenti parte dello stesso gruppo societario
	<ul style="list-style-type: none"> • soggetti con partecipazioni incrociate superiori al 20% o controllate da medesimo soggetto

LE OPERAZIONI DI AGGREGAZIONE AZIENDALE

Il beneficio fiscale previsto dall'art. 11 del DL n. 34/2019 agevola l'incremento dimensionale di un'impresa che si realizza attraverso un'operazione che coinvolge soggetti terzi.

Detto ciò, si osserva come la norma richiama espressamente la fusione e la scissione.

Per quanto attiene ad un'operazione di fusione l'effetto incrementale che si genera da questa operazione è facilmente intuibile. Diversamente, per individuare l'effetto incrementale che si genera a seguito di un'operazione di scissione occorre concentrarsi più sul soggetto "*avente causa*", che su quello "*dante causa*". È fuor di dubbio, infatti, che la società beneficiaria "*accogliendo*" la società scissa ottiene un incremento del patrimonio netto.

Operativamente, ciò che deve emergere è un disavanzo da concambio e non da annullamento, dato che se si realizzasse quest'ultima ipotesi si avrebbe una società "*avente causa*" che detiene una partecipazione totalitaria nella società "*dante causa*". Il che vorrebbe dire essere in presenza di una semplice riorganizzazione aziendale e non di una aggregazione di soggetti terzi.

Ad ogni modo, sia nelle operazioni di fusione, che di scissione il maggior valore dei beni si potrà ricavare dal rapporto di cambio riportato nella relazione degli amministratori. Rapporto di cambio che deve essere calcolato attraverso una vera e propria valutazione delle aziende oggetto di aggregazione. Sul punto si rileva che se i soci dovessero rinunciare alla relazione degli amministratori il rapporto di cambio dovrà essere presente nel progetto di fusione o di scissione.

Si precisa, inoltre, che il beneficio, nella fattispecie il riconoscimento fiscale gratuito dei maggiori valori dei beni entro il limite di € 5.000.000, consisterà nella possibilità di effettuare maggiori ammortamenti fiscali deducibili. Contrariamente alla disciplina del 2006, però, il riconoscimento fiscale non avviene al momento dell'effettuazione dell'operazione, ma è posticipato di un anno. Viene a crearsi, pertanto, un disallineamento tra valore civile e fiscale del bene rivalutato che dovrà essere riallineato l'anno successivo.

In merito alla soglia di € 5.000.000 si segnala, infine, che:

- questo limite deve essere inteso come il valore complessivo dei beni rivalutati e trasferiti nella società "*avente causa*";
- in caso di superamento sarà la società interessata a dover scegliere i beni oggetto del riconoscimento fiscale, così come chiarito dalla circolare n. 16/E/2007, § 4.1;
- la norma prevede che il maggior valore dei beni, entro il predetto limite, è riconosciuto per effetto della imputazione del disavanzo da concambio. La stessa conclusione già presente nella circolare n. 16/E/2007 porta, quindi, a ritenere che il valore di € 5.000.000 sia da rapportare al disavanzo e non al valore totale dei beni.

Di seguito una tabella di riepilogo e un esempio.

Il bonus consiste nel riconoscimento fiscale del maggior valore dei beni nel limite di € 5.000.000

Il maggior valore dei beni è quello risultante dalla relazione dell'organo amministrativo o dell'eventuale perito e riguarda esclusivamente avviamento e beni strumentali materiali e immateriali.



- no magazzino;
- no partecipazioni;
- no beni società avente causa



- si beni precedentemente non esposti, si pensi ai marchi prodotti internamente

È previsto il riconoscimento gratuito per ammortamenti e plus/minus, fatta eccezione per le norme in materia di decadenza dall'agevolazione, di cui al comma 6.

Il riconoscimento del maggior valore fiscale è fruibile dall'esercizio successivo a quello dell'aggregazione.

Esempio

Ipotizziamo che:

- la Jolly srl sia in possesso di beni strumentali per un valore contabile pari a € 3.500.000 il cui valore normale è pari a € 7.000.000;
- la Morgan srl acquisti il 10% della Jolly srl per un importo di € 700.000. Importo che corrisponde esattamente al 10% dei beni della Jolly srl.

Sfruttando il bonus fiscale Morgan srl procede all'incorporazione ed esegue un aumento di capitale sociale per € 6.300.000 assegnando le nuove quote ai soci della Jolly srl.

Operando in questo modo Morgan srl:

- annulla il valore della partecipazione nella Jolly srl del valore di € 700.000;
- iscrive i beni strumentali del valore normale di € 7.000.000 rilevando nell'attivo un disavanzo da concambio per € 6.300.000;
- rinuncia alla parte di disavanzo che eccede € 5.000.000, ossia € 1.300.000;
- i beni strumentali sono fiscalmente:
 - ✓ riconosciuti per € 5.700.000;
 - ✓ non riconosciuti per € 1.300.000.

Conferimento di azienda

Il caso del conferimento d'azienda è diverso dalla fusione e dalla scissione, perché la partecipazione non viene annullata a seguito dell'operazione.

Pertanto, ai fini del bonus fiscale si dovrà prendere a riferimento il valore dell'aumento del patrimonio netto conseguente al conferimento e solo per questo importo si avrà la parte fiscalmente riconosciuta dei beni aziendali trasferiti. Parte fiscalmente riconosciuta che ovviamente non può eccedere il limite di € 5.000.000.

Per quanto attiene, invece, al maggior valore che emerge dall'operazione di conferimento, il dato da prendere in considerazione è quello della perizia redatta a norma dell'art. 2465 del c.c.³ dal professionista incaricato.

³ L'art. 2465 del c.c. stabilisce che: "Chi conferisce beni in natura o crediti deve presentare la relazione giurata di un revisore legale o di una società di revisione legali iscritti nell'apposito registro. La relazione, che deve contenere la descrizione dei beni o crediti conferiti, l'indicazione dei criteri di valutazione adottati e l'attestazione che il loro valore è almeno pari a quello ad essi attribuito ai fini della determinazione del capitale sociale e dell'eventuale soprapprezzo, deve essere allegata all'atto costitutivo.

La disposizione del precedente comma si applica in caso di acquisto da parte della società, per un corrispettivo pari o superiore al decimo del capitale sociale, di beni o di crediti dei soci fondatori, dei soci e degli amministratori, nei due anni dalla iscrizione della società nel registro delle imprese. In tal caso l'acquisto, salvo diversa disposizione dell'atto costitutivo, deve essere autorizzato con decisione dei soci a norma dell'articolo 2479.

Nei casi previsti dai precedenti commi si applicano il secondo comma dell'articolo 2343 ed il quarto e quinto comma dell'articolo 2343 bis".

L'Approfondimento – 2

Gli interpelli dell'Agenzia delle entrate del mese di gennaio

di Francesco Burzacchi

PREMESSA

Si propone di seguito una selezione delle massime degli interpelli elaborati dal 1 al 31 Gennaio 2020, dall'Agenzia delle entrate.

INTERPELLO N. 1 DEL 07/01/2020 – CESSIONE ED IMPIEGO DEL CREDITO D'IMPOSTA DERIVANTE DA LAVORI DI RIQUALIFICAZIONE EDILIZIA

Nel presente interpello l'istante chiede chiarimenti circa la possibilità di versare le accise con il credito acquisito a fronte dello sconto concesso per i lavori di riqualificazione edilizia. Nel caso prospettato, il committente intende cedere alla ditta che effettua i lavori, le agevolazioni fiscali per i lavori di riqualificazione edilizia a fronte di un immediato sconto in fattura. La ditta che ha acquisito il credito a fronte dello sconto in fattura, cede il proprio credito all'impresa fornitrice (secondo cessionario) che può a sua volta utilizzarlo in compensazione in cinque quote annuali di pari importo. L'Agenzia delle entrate conferma che il suddetto credito può essere utilizzato anche tramite il modello di pagamento unificato "F24 ACCISE" per compensare il debito per le accise dovute sulla produzione e la vendita di energia elettrica e gas naturale.

INTERPELLO N. 3 DEL 13/01/2020 – ALIQUOTA IVA 4% PER LAVORI FINALIZZATI AL SUPERAMENTO DELLE BARRIERE ARCHITETTONICHE

Con il presente interpello l'Agenzia delle entrate, rispondendo all'istante, chiarisce che l'applicazione dell'aliquota IVA al 4%, è un'agevolazione diretta a favorire l'esecuzione di opere finalizzate all'adeguamento degli edifici alle prescrizioni contenute nella legge 9 gennaio 1989, n. 13, recante " Disposizioni per favorire il superamento e l'eliminazione delle barriere architettoniche negli edifici privati". Pertanto, l'aliquota IVA del 4%, si applica sia alle prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto aventi ad oggetto la realizzazione di opere finalizzate direttamente all'eliminazione delle barriere architettoniche, sia alla cessione di beni oggettivamente idonei a risolvere i limiti di deambulazione dei soggetti con ridotte e/o impedito capacità motorie, indipendentemente da chi sia il soggetto acquirente.

INTERPELLO N. 4 DEL 13/01/2020 – DETRAZIONE O RIMBORSO IVA ASSOLTA IN DOGANA

In risposta alla presente istanza, l'Agenzia delle entrate chiarisce che quando una vendita si perfeziona tra un soggetto estero e una società italiana, l'unico soggetto legittimato a recuperare l'IVA assolta al momento dell'importazione è il destinatario delle merci impiegate nell'esercizio della propria attività che, previa registrazione della bolletta doganale nel registro degli acquisti come previsto all'art. 25 del D.P.R. 633/72, può detrarre l'imposta assolta. Nel caso prospettato dall'istante, ai fini IVA, il debitore dell'imposta è l'acquirente italiano, che assolve l'IVA in dogana e che potrà portarla in compensazione con l'IVA a debito.

INTERPELLO N. 6 DEL 17/01/2020 – RIMBORSO IVA E GARANZIE DA PRESTARE

Con il presente interpello l'Agenzia delle entrate rilascia parere non favorevole alla produzione delle garanzie necessarie ad un'istanza di rimborso per un importo IVA superiore a € 30.000, da parte di una società capogruppo o di una controllante mediante diretta assunzione dell'obbligazione di integrale restituzione della somma rimborsata.

Quanto asserito non è di per sé vietato ma, tale disposizione riguarda espressamente i soli gruppi societari con determinati requisiti patrimoniali. Nel caso prospettato, invece, non esiste un bilancio consolidato di gruppo, né una società capogruppo ovvero controllante.

INTERPELLO N. 8 DEL 21/01/2020 – FATTURA RIEPILOGATIVA PER PRESTAZIONI DI SERVIZI

Con il presente interpello, l'Agenzia delle entrate chiarisce all'istante, società di autotrasporto merci, che nel caso prospettato non è giusto parlare di fattura riepilogativa differita nel senso inteso e disciplinato dall'art. 21, co. 4, lettera a) del DPR 633/72 perché, in base agli elementi prospettati, il pagamento del corrispettivo avviene solo successivamente all'emissione della fattura così come l'esigibilità. Al contrario, l'Agenzia delle entrate precisa che, il caso prospettato, può essere ricondotto a molteplici prestazione eseguite nel mese e nei confronti dello stesso committente i cui momenti impositivi ricadono nel momento stesso di emissione della fattura. Per quanto attiene poi l'obbligo di indicazione della lista contenente l'elenco dei trasporti periodicamente effettuati, il contribuente potrà semplicemente indicarli nella fattura di riferimento e conservare i DDT cartacei oppure, allegare i DDT alla fattura elettronica e conservarli elettronicamente con la stessa.

INTERPELLO N. 9 DEL 21/01/2020 – ESONERO DALL'OBBLIGO DI MEMORIZZAZIONE ELETTRONICA E TRASMISSIONE TELEMATICA DEI CORRISPETTIVI GIORNALIERI PER APPARECCHI DA INTRATTENIMENTO O DIVERTIMENTO INSTALLATI IN LUOGHI PUBBLICI.

Con il presente interpello, l'istante gestore chiede in qualità di "Service" per l'esecuzione della raccolta del gioco lecito per conto del concessionario, se per i compensi che percepisce distinti per tipologia di apparecchio gestito, sia tenuto o meno alla memorizzazione e trasmissione telematica dei corrispettivi. Le somme percepite con riferimento agli apparecchi ex articolo 110, comma 6, lettera a) del TULPS, costituiscono compenso per il servizio di raccolta delle giocate esente da IVA ex articolo 10, primo comma, n. 6), per cui il gestore ha l'obbligo di annotare le registrazioni nel registro dei corrispettivi ma non di memorizzazione e trasmissione telematica dei corrispettivi.

INTERPELLO N. 11 DEL 24/01/2020 – APPLICAZIONE DEL MECCANISMO DELL'INVERSIONE CONTABILE (REVERSE CHARGE)

Nel presente interpello, l'istante, società con sede legale in Polonia di intermediazione nel commercio con identificazione IVA diretta in Italia come soggetto non residente, chiede all'Agenzia delle entrate, se per le operazioni effettuate ha agito correttamente emettendo fatture con IVA. L'Agenzia delle entrate chiarisce all'istante che il comportamento adottato non è corretto in quanto, il reverse charge prevale sull'identificazione diretta e sul rappresentante fiscale. Inoltre, nell'ipotesi di reverse charge oggettivo, quale la cessione di rottami, l'assolvimento dell'imposta deve obbligatoriamente avvenire a carico del cessionario, anche nel caso in cui quest'ultimo non sia residente.

INTERPELLO N. 14 DEL 24/01/2020 – IPER AMMORTAMENTO E BENI AGEVOLABILI DATI A NOLEGGIO

Il soggetto istante del presente interpello che opera in via prevalente nel campo del noleggio dei macchinari e di attrezzatura tecnica per l'edilizia, incluso il montaggio e lo smontaggio di tali beni e, che è solito stipulare con i clienti dei "noli a freddo", sulla base dei quali il macchinario è messo a disposizione dei locatari mediante il trasporto diretto, da parte dell'istante, presso il cantiere richiesto dal cliente e a volte anche estero, chiede all'Agenzia delle entrate un parere circa l'applicabilità su alcuni macchinari dell'agevolazione denominata "iper ammortamento". L'Agenzia delle entrate precisa che non decadono dall'iper ammortamento i macchinari per l'edilizia interconnessi, concessi in noleggio e temporaneamente utilizzati presso cantieri esteri. Nel caso in esame, non si tratta di beni destinati a strutture produttive estere di cui all'art. 7, c. 1 del cd. "Decreto Dignità", poiché esiste un nesso funzionale con l'attività svolta in Italia ed il cantiere.

INTERPELLO N. 17 DEL 30/01/2020 – NOTA DI VARIAZIONE IN DIMINUZIONE

Nel presente interpello, l'Istante si dichiara creditore di una somma nei confronti di un committente in virtù di una fornitura di beni mai pagati. Sempre l'istante è intervenuto nella procedura esecutiva azionata presso il Tribunale a carico della cessionaria da parte di altra società creditrice. Tale procedura si è conclusa in data 1° ottobre 2014, senza la soddisfazione del credito vantato dall'istante. Tutto quanto premesso, l'istante chiede il momento a partire dal quale sorge il diritto ad emettere la nota di variazione in diminuzione ex articolo 26 del decreto del Presidente della Repubblica e, il termine entro cui il creditore può portare in detrazione l'imposta corrispondente alla variazione IVA effettuata. L'Agenzia delle entrate in risposta chiarisce che, per quanto attiene il momento a partire dal quale sorge il diritto ad emettere la nota di variazione in diminuzione, questo è ricondotto ad esempio alla sentenza dichiarativa di fallimento, qualora la procedura si sia conclusa infruttuosa. Per quanto invece attiene il termine per portare in detrazione l'imposta, una volta verificati i presupposti per poter esercitare il diritto alla detrazione Iva, la nota di variazione in diminuzione deve essere emessa entro i termini stabiliti dall'articolo 19 del DPR n. 633 del 1972 e pertanto non oltre i 2 anni successivi.

L'Approfondimento – 3

Le novità del Modello Iva 2020

di Federico Camani

PREMESSA

Con il recente Provvedimento del 15.01.2020, l'Agenzia delle Entrate ha approvato il Modello IVA 2020 con le relative istruzioni, utilizzabile a partire dal 2 Febbraio per la dichiarazione relativa al periodo di imposta 2019. Tra le novità più rilevanti vediamo che, sono state apportate modifiche al Frontespizio, con l'introduzione della nuova casella riservata ai soggetti ISA esonerati dall'apposizione del visto di conformità, e al quadro VL, con l'introduzione, al rigo VL30, dei nuovi campi 4 e 5 riservati all'indicazione dell'IVA periodica versata rispettivamente a seguito di comunicazioni di irregolarità o cartelle di pagamento. Tuttavia, sono stati introdotti anche due nuovi quadri:

- il quadro VQ, finalizzato alla determinazione del credito maturato a seguito di versamenti IVA periodici “non spontanei” e del correlato nuovo rigo VL12;
- il quadro VP, relativo ai dati delle liquidazioni IVA periodiche del IV trimestre 2019, utilizzabile dai soggetti che intendono comunicare tali dati con la dichiarazione annuale IVA, da inviare entro e non oltre il 02.03.2020.

Con questo intervento, quindi, andiamo ad analizzare nel dettaglio tutte le novità del Modello IVA 2020.

Nello specifico, il rigo VA11 della sezione 2 del quadro VA è stato rinominato “Gruppo IVA art. 70-bis”, riservato ai contribuenti che a partire dal 01.01.2020 partecipano a un Gruppo IVA di cui agli articoli 70-bis e seguenti del D.P.R. 633/72. La casella 1 deve essere barrata per comunicare che si tratta dell’ultima dichiarazione annuale IVA precedente l’ingresso nel Gruppo IVA. Conseguentemente, è stato eliminato il rigo VA16 dello scorso anno che aveva contenuto analogo.

Nel quadro VE è intervenuta una sola modifica concernente la sezione 1 del rigo VE3, nella quale è stata prevista l’indicazione delle nuove operazioni attive (cessioni di legno o di legna da ardere) con percentuale di compensazione del 6 per cento. Conseguentemente i rigi successivi della sezione sono stati rinumerati.

IL QUADRO VF

In modo analogo al Quadro VE, nel quadro VF è intervenuta una modifica nella sezione 1, rigo VF4, nel quale è stata prevista l’indicazione delle nuove operazioni passive con percentuale di compensazione del 6 per cento. Tale percentuale di compensazione riguarda gli acquisti di legno o legna da ardere, assoggettati alla nuova percentuale di compensazione del 6 per cento. Conseguentemente, i rigi dello scorso anno, da VF4 a VF14 della sezione, sono stati rinumerati. Il rigo VF14 presente nel Modello IVA 2019 e riservato agli “Acquisti e importazioni senza pagamento d’imposta, con utilizzo del plafond”, è stato rinumerato in VF15.

Nel rigo VF16, sono state accorpate le operazioni che, nel Modello IVA 2019 erano richieste nel rigo VF15 e VF16 ovvero rispettivamente “Altri acquisti non imponibili, non soggetti ad imposta e relativi ad alcuni regimi speciali” e “Acquisti esenti (articolo 10, D.P.R. 633/72) e importazioni non soggette all’imposta”. Ora, il nuovo rigo VF16 si compone di 2 campi:

- il campo 1 contiene gli acquisti non imponibili, non soggetti e relativi ad alcuni regimi speciali;
- il campo 2 riguarda gli acquisti esenti e le importazioni non soggette.

Un'altra novità riguarda il rigo VF30 presente nella sezione 3, nel quale è stata prevista la casella 9, che deve essere barrata dagli imprenditori agricoli che hanno applicato il regime riservato all'attività di enoturismo di cui alla Legge 205 del 2017.

Infine, anche nella sezione 3-B è stato introdotto il nuovo rigo VF41 riservato alle cessioni assoggettate alla nuova percentuale di compensazione del 6%. Conseguentemente, i rigi successivi della sezione sono stati rinumerati.

Figura n. 2. Il nuovo rigo VF16

VF15	Acquisti e importazioni senza pagamento d'imposta, con utilizzo del plafond			,00
VF16	Altri acquisti non imponibili, non soggetti ad imposta e relativi ad alcuni regimi speciali	1		,00
	Acquisti esenti (art. 10) e importazioni non soggette all'imposta	2		,00
VF17	Acquisti da soggetti che si sono avvalsi di regimi agevolativi	1		,00
	art. 1, commi da 54 a 89, legge n. 190/2014			
		2		,00

Nello specifico:

- in campo 1, si indicano gli acquisti
 - oggettivamente non imponibili, effettuati senza utilizzo del plafond,
 - non soggetti ad imposta, nonché quelli effettuati nell'ambito di regimi speciali che prevedono la determinazione dell'imposta con il metodo base da base, ad eccezione degli acquisti da soggetti che nell'anno 2019 si sono avvalsi di regimi agevolativi da indicare nel rigo VF17. Trattasi, in particolare di:
 - acquisti all'interno, ivi compresi quelli di cui all'articolo 58, comma 1, del DL n. 331/1993;
 - acquisti intracomunitari non imponibili (articolo 42, comma 1, del DL n. 331/1993) compresi quelli di cui all'articolo 40, comma 2, dello stesso decreto-legge (triangolo comunitario con intervento dell'operatore nazionale in qualità di cessionario-cedente);
 - acquisti relativi ai beni in transito o depositati in luoghi soggetti a vigilanza doganale;
 - acquisti eseguiti mediante introduzione dei beni nei depositi IVA ai sensi dell'articolo 50-bis, comma quattro, lett. a) e b) del DL n. 331/1993;
 - acquisti di beni e servizi aventi ad oggetto beni custoditi nei depositi IVA (articolo 50-bis, comma 4, lett. e) ed h), del DL n. 331/1993);

- acquisti relativi alle operazioni rientranti nel regime del margine disciplinato dal DL n. 41/1995 sostenuti dai soggetti che applicano i metodi analitico e globale, comprese le agenzie di vendita all'asta (vedi Appendice);
- acquisti relativi alle operazioni effettuate dalle agenzie di viaggio con applicazione del regime speciale previsto dall'art. 74-ter.

Nel campo devono essere indicati anche gli acquisti afferenti le operazioni svolte in via occasionale e rientranti nel particolare regime previsto per le attività agricole connesse dall'articolo 34-bis (confronta istruzioni rigo VF62).

- in campo 2, gli acquisti all'interno esenti, acquisti intracomunitari esenti (articolo 42, comma 1, DL 331/93) e importazioni non soggette all'imposta (articolo 68, esclusa la lett. a). Nel presente campo vanno inclusi anche gli acquisti intracomunitari e le importazioni di oro da investimento.

IL NUOVO QUADRO VQ

Una delle novità sicuramente più interessanti ed importanti riguarda l'istituzione, nel Modello IVA 2020, del nuovo quadro VQ. Tale quadro, denominato "Versamenti periodici omessi", è stato introdotto per consentire ai contribuenti interessati di determinare il credito maturato a seguito di versamenti di IVA periodica non spontanei: trattasi di versamenti non effettuati fino alla data di presentazione della dichiarazione annuale IVA, il cui mancato versamento ha influenzato il saldo risultante dal Modello IVA 2020.

In particolare, in quadro VQ si compone dei seguenti campi:

- campo 1, denominato “Anno”, che prevede l’indicazione dell’anno di riferimento dell’IVA periodica non versata;
- campo 2, denominato “Differenza IVA periodica dovuta e IVA periodica versata”, contenente la differenza (positiva) tra IVA periodica dovuta e IVA periodica versata, ovvero pari alla seguente differenza: rigo VL30, campo 2 – rigo VL30, campo 3 + 4 + 5 della dichiarazione relativa all’anno indicato nel campo 1;
- campo 3, denominato “Differenza tra credito potenziale e credito effettivo”, contenente, con riferimento all’anno indicato nel campo 1, la differenza (positiva) tra il credito che si sarebbe generato se l’IVA periodica fosse stata interamente versata entro la data di presentazione del Modello IVA (“credito potenziale”) e il credito (effettivo) risultante dal rigo VL33 della medesima dichiarazione. Il “credito potenziale” è generato dalla somma algebrica tra: $(VL4 + VL11, \text{ campo } 1 + VL12, \text{ campo } 1 + VL24 + VL25 + VL26 + VL27 + VL28 + VL29 + VL30, \text{ campo } 1 + VL31) - (VL3 + VL20 + VL21 + VL22 + VL23)$;
- campo 4, denominato “IVA periodica versata a seguito di comunicazioni in anni precedenti” che, nel Modello IVA 2020, non va compilato;
- campo 5, denominato “IVA periodica versata a seguito di comunicazioni di irregolarità”, che contiene i versamenti IVA effettuati a seguito del ricevimento di comunicazioni di irregolarità nel periodo compreso tra il giorno successivo alla data di presentazione del Modello IVA 2019 e la data di presentazione del Modello IVA 2020;
- campo 6, denominato “IVA periodica versata a seguito di cartelle di pagamento”, che contiene l’imposta periodica, relativa all’anno indicato nel campo 1, versata a seguito della notifica di cartelle di pagamento nel periodo compreso tra il giorno successivo alla data di presentazione del Modello IVA 2019 e la data di presentazione del Modello IVA 2020;
- campo 7, denominato “Credito maturato”, contenente il credito IVA che matura per effetto dei versamenti indicati nei campi 5 e 6, pari al risultato della seguente operazione: $(\text{campo } 5 + \text{campo } 6) - (\text{il maggiore tra campo } 2 - \text{campo } 3 \text{ e } 0 \text{ (zero)})$.

I campi 8 e 9, denominati rispettivamente “Codice fiscale” e “Modulo”, sono collegati alla presenza di trasformazioni sostanziali soggettive.

Il campo 10 “Gruppo” va barrato dalla società controllante per specificare che i versamenti evidenziati ai campi 5 e 6 si riferiscono alla liquidazione dell’IVA di gruppo. Si ricorda che, nel caso in cui al campo 1 sia indicato “2019”, i campi n. 5, 6 e 7 non vanno compilati.

Figura n. 3. Il nuovo quadro VQ

QUADRO VQ VERSAMENTI PERIODICI OMESSI		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
		Anno	Differenza tra IVA periodica dovuta e IVA periodica versata	Differenza tra credito potenziale e credito effettivo	IVA periodica versata a seguito di comunicazioni in anni precedenti	IVA periodica versata a seguito di comunicazione di irregolarità					
VQ1	1		,00	,00	,00	,00					
	6	IVA periodica versata a seguito di cartella di pagamento	Credito maturato		Codice fiscale		Modulo	Gruppo			
VQ2	1		,00	,00	,00	,00					
	6										
VQ3	1		,00	,00	,00	,00					
	6										
VQ4	1		,00	,00	,00	,00					
	6										
VQ5	1		,00	,00	,00	,00					
	6										

IL NUOVO QUADRO VP

Un'altra novità sicuramente interessante riguarda l'istituzione del nuovo quadro VP. Tale quadro denominato “Liquidazioni periodiche IVA”, è riservato ai contribuenti che intendono avvalersi della facoltà, prevista dall'articolo 21-bis del DL n. 78 del 2010 e successive modificazioni, di comunicare con la dichiarazione annuale i dati contabili riepilogativi delle liquidazioni periodiche relative al quarto trimestre.

In buona sostanza, i dati delle liquidazioni periodiche del quarto trimestre possono essere trascritti direttamente in dichiarazione annuale IVA facendo venir meno, in questo modo, l'invio telematico della liquidazione periodica relativa al IV trimestre 2019. Tale procedura implica, però, che il modello IVA 2020 venga trasmesso telematicamente entro e non oltre il 02.03.2020.

Figura n. 4. Il nuovo quadro VP

	PERIODO DI RIFERIMENTO		Subforniture 3	Liquidazione IVA di gruppo (art. 73) 4	Operazioni straordinarie	
	Mese 1	Trimestre (*) 2			5	
LIQUIDAZIONE DELL'IMPOSTA						
VP1						
VP2	Totale operazioni attive (al netto dell'IVA)					
VP3	Totale operazioni passive (al netto dell'IVA)					
VP4	IVA esigibile			DEBITI		CREDITI
VP5	IVA detratta					
VP6	IVA dovuta			1	o a credito	2
VP7	Debito periodo precedente non superiore 25,82 euro					
VP8	Credito periodo precedente					
VP9	Credito anno precedente					
VP10	Versamenti auto UE					
VP11	Crediti d'imposta					
VP13	Acconto dovuto			Metodo 1		2
VP14	IVA da versare			1	o a credito	2

IL QUADRO VL

Nel quadro VL sono intervenute alcune modifiche, tra cui:

- l'introduzione del rigo VL12 "Versamenti periodici omessi", il quale va a riprendere l'importo indicato nel campo 7 del nuovo quadro VQ;
- l'introduzione dei nuovi campi 4 e 5 del rigo VL30 della sezione 3, per l'indicazione dell'IVA periodica, relativa al 2019, versata fino alla data di presentazione della dichiarazione IVA 2020 a seguito, rispettivamente, del ricevimento delle comunicazioni degli esiti del controllo automatizzato, ai sensi dell'articolo 54-bis, DPR n. 633/72, e della notifica di cartelle di pagamento, riguardanti le comunicazioni delle liquidazioni periodiche di cui all'art. 21-bis del DL n. 78 del 2010.

Figura n. 5. Il rigo VL30

VL30	Ammontare IVA periodica					1		,00
	IVA periodica dovuta	2	,00	3	IVA periodica versata	4	IVA periodica versata a seguito di comunicazione di irregolarità	5
								,00

IL QUADRO VO

Nella Sezione 3 del quadro VO è stato inserito il nuovo rigo VO35 utilizzabile dai soggetti esercenti l'attività di enoturismo per comunicare l'opzione per l'applicazione dell'IVA e del reddito nei modi ordinari, in luogo del regime forfetario ex Legge 413/91.

TERMINI E MODALITÀ DI PRESENTAZIONE

Il Modello IVA 2020 va presentato direttamente o tramite l'intermediario abilitato a partire dal 01.02.2020 ed entro il 30.04.2020, esclusivamente in forma autonoma. Si rammenta che l'eventuale dichiarazione tardiva sconta le sanzioni previste dall'articolo 7-bis del D.Lgs. 241/1997.

Con l'introduzione del nuovo quadro VP, è possibile comunicare direttamente in dichiarazione tutti i dati delle liquidazioni periodiche IVA relative al IV trimestre 2019. In tal caso, il Modello IVA 2020 va inviato entro il 02.03.2020.

È possibile inviare, integrare o correggere i dati omessi, incompleti ed errati compilando alternativamente:

- il quadro VP, se il Modello IVA 2020 è presentato entro il 02.03.2020 (il quadro VH non va compilato in assenza di dati da inviare, integrare o correggere relativamente al primo, secondo e terzo trimestre 2019);
- il quadro VH, se il Modello IVA 2020 è presentato dal 03.03.2020 in poi.

Si ricorda, inoltre, che per utilizzare in compensazione il credito IVA annuale per importi superiori a 5.000 Euro si deve attendere il decimo giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione annuale munita di apposizione del visto di conformità.

Tuttavia, l'utilizzo in compensazione del credito IVA 2019 per importi inferiori a 5.000 euro può essere effettuato a partire dal 01.01.2020.

Si rammenta, inoltre, che per i soggetti ISA che dall'elaborazione degli Indici 2018 hanno ottenuto un punteggio pari almeno a 8 è previsto l'esonero dal visto di conformità per la compensazione del credito IVA 2019 per importi non superiori a 50.000 Euro annui.

Infine, anche per la richiesta di rimborso del credito IVA 2019, il Modello IVA 2020 va presentato entro i 30.04.2020 previa compilazione del quadro VX. Come sopra accennato, i predetti soggetti ISA beneficiano dell'esonero dalla prestazione della garanzia per un importo non superiore a 50.000 Euro annui.

Le prossime scadenze



17 febbraio 2020

FATTURAZIONE DIFFERITA – IVA

Emissione delle fatture differite riguardanti beni spediti o consegnati nel mese precedente

REGISTRAZIONE CORRISPETTIVI

Registrazione delle operazioni per le quali sono stati rilasciati lo scontrino o la ricevuta fiscale nel mese precedente

REGISTRAZIONI CONTABILI ASD

Registrazione dei corrispettivi e dei proventi derivanti dall'esercizio dell'attività commerciale del mese precedente da parte delle Associazioni Sportive Dilettantistiche

APPALTI E SUBAPPALTI

L'articolo 4 del DL 124/2019, relativo a ritenute e compensazioni, trova applicazione alle ritenute operate a decorrere dal mese di gennaio, con riguardo contratti di appalto, affidamento o subappalto stipulati antecedentemente al 01.01.2020

RITENUTE SUI REDDITI DI LAVORO AUTONOMO, DIPENDENTE E SU PROVVIGIONI

Il versamento riguarda le ritenute sugli importi corrisposti il mese precedente. Versamento telematico

VERSAMENTO CONTRIBUTI LAVORO DIPENDENTE – INPS

Versamento dei contributi previdenziali e assistenziali. Versamento telematico

VERSAMENTO CONTRIBUTI GESTIONE SEPARATA – INPS

Versamento dei contributi da parte dei committenti titolari di partita IVA. Versamento telematico

VERSAMENTO CONTRIBUTI ARTIGIANI E COMMERCianti – INPS

Versamento dei contributi da parte dei lavoratori iscritti alla Gestione INPS artigiani e commercianti (minimale).
Versamento telematico per i titolari di partita IVA

VERSAMENTO IVA

Liquidazione e versamento dell'IVA relativa al mese precedente (contribuenti mensili) e relativa al quarto trimestre per le Associazioni Sportive Dilettantistiche. Versamento telematico

INAIL

Le aziende versano, in unica soluzione o limitatamente alla prima rata, le somme dovute a titolo di premi e contributi INAIL dovuti per l'assicurazione contro gli infortuni sul lavoro e le malattie professionali
