

Telefisco 2020, le risposte degli esperti, dell'Agenzia delle Entrate e della Guardia di Finanza

Sommario

1. Investimenti, bonus in F24 da gennaio 2021
2. Retribuzioni e forfait, la stretta da subito
3. Acconto nel 2018, consegna nel 2020, disciplina 2019
4. Dichiarazioni fraudolente, possibile il ravvedimento
5. La fattura è alternativa allo scontrino elettronico
6. La liquidazione Iva di gennaio soggetta a un gettito gonfiato
7. Le risposte dell'Agenzia delle Entrate
8. Le risposte della Guardia di Finanza

1. Investimenti, bonus in F24 da gennaio 2021

(Il Sole 24 Ore del 31/01/2020, Norme e Tributi, pag. 15, Luca Gaiani)

Agevolazioni. Il credito d'imposta sui beni ex super e iper ammortizzabili non è interessato dal nuovo vincolo di compensabilità

Credito di imposta sugli investimenti super e iperammortizzabili compensabile in F24 già dal 1° gennaio 2021. Nel corso di Telefisco 2020, l'agenzia delle Entrate ha confermato che i crediti di imposta da agevolazioni, che si indicano nel quadro RU, compreso il nuovo incentivo agli investimenti previsto dalla legge di Bilancio 2020, non sono interessati dal nuovo vincolo di compensabilità solo dopo la presentazione della dichiarazione introdotto dal collegato alla manovra. È stato inoltre precisato che i crediti che derivano da integrative in termine lungo, presentate nel 2019, si rigenerano come crediti di tale anno e vanno dunque compensati, se di importo superiore a 5mila euro, solo dopo aver presentato il modello Redditi 2020.

Stretta sulle compensazioni

Il DL 124/2019, cosiddetto collegato alla manovra 2020, è intervenuto in più direzioni per contrastare fenomeni di evasione che si verificano mediante indebite compensazioni e omessi versamenti di ritenute sui redditi di lavoro dipendente. L'obiettivo viene raggiunto, come è stato notato dai partecipanti a

Telefisco 2020, addossando ai contribuenti, compresi quelli virtuosi, oneri di controllo e vincoli che più propriamente spetterebbero all'Amministrazione finanziaria. Su molti di questi nuovi adempimenti cominciano a giungere le prime risposte del Fisco, ma sono ancora moltissime le questioni che sollevano dubbi, soprattutto sul versante dei controlli sulle ritenute degli appaltatori (si veda l'articolo in basso).

Con riferimento ai nuovi vincoli per la compensazione di crediti fiscali, l'agenzia delle Entrate ha fornito due importanti chiarimenti nel corso di Telefisco 2020 che si è tenuto ieri.

Crediti di imposta da agevolazioni

Un primo quesito ha riguardato l'esatto ambito oggettivo della modifica apportata dal Dl 124/2019 all'articolo 17 del Dlgs 241/1997 secondo cui anche per la compensazione di crediti di Irpef, Ires, addizionali, imposte sostitutive e Irap (come già accade da alcuni anni per l'Iva), per importi superiori a 5mila euro, occorre attendere il decimo giorno successivo alla trasmissione della dichiarazione. È stato in particolare chiesto di confermare quanto poteva desumersi dalla risoluzione 110/2019 e cioè che questo onere non riguarda la compensazione dei crediti di imposta da agevolazioni, che sono ordinariamente riportati nel quadro RU della dichiarazione dei redditi.

L'Agenzia ha confermato questa tesi: i crediti da incentivi, compresi quelli per gli investimenti super e iperammortizzabili introdotti dal comma 191 della legge 160/2019, restano dunque compensabili, a prescindere dal relativo importo, già dal primo giorno del periodo di imposta successivo a quello in cui maturano. Queste compensazioni richiedono in ogni caso l'utilizzo dei canali telematici delle Entrate per la trasmissione degli F24 in cui sono esposte.

Crediti da integrative «lunghe»

Un secondo quesito ha riguardato i crediti che emergono da dichiarazioni integrative a favore presentate in termine lungo, cioè oltre la scadenza della dichiarazione successiva. L'esempio riguardava una integrativa Irpef riferita al 2016 presentata nel 2019. Si chiedeva come e da quando poter effettuare la compensazione del credito indicato in tale dichiarazione per il pagamento di un debito Iva del 2020. La risposta delle Entrate ha correttamente ricordato che, in caso di dichiarazione integrativa presentata in termine "lungo", cioè oltre la scadenza della trasmissione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, il credito da essa risultante va riportato nella dichiarazione riferita al periodo d'imposta in cui è presentata l'integrativa. Si verifica in tal modo una sorta di rigenerazione del credito. Nel caso del quesito, il credito Irpef della integrativa 2016, presentata nel 2019, deve essere riportato nel mod. Redditi 2020. Il credito assume dunque una nuova "datazione" e, figurando in una dichiarazione riferita all'esercizio 2019, soggiace, se superiore a 5mila euro, al nuovo obbligo di compensazione dal decimo giorno successivo alla trasmissione della dichiarazione, introdotto dal Dl 124/2019.

2. Retribuzioni e forfait, la stretta da subito

(Il Sole 24 Ore del 31/01/2020, Norme e Tributi, pag. 15, Gian Paolo Tosoni)

Regime forfetario. I limiti del cumulo

Spiace che l'Agenzia delle Entrate nel corso della manifestazione di Telefisco 2020 non abbia considerato il problema della decorrenza degli effetti dei nuovi requisiti di accesso e della causa di esclusione al regime forfetario. Tenuto conto che, come sempre, le modifiche sono state introdotte mediante una norma di legge pubblicata sulla «Gazzetta Ufficiale» del 30 dicembre 2019, tale circostanza poteva far ritenere che gli effetti fossero rinviati al 2021 in forza dell'articolo 3 della legge 212/2000 (Statuto del contribuente).

Nel silenzio dell'Agenzia, tuttavia, si ritiene pericolosa un'interpretazione estensiva e quindi la disapplicazione delle nuove regole nel 2020.

In effetti, le norme dello Statuto del contribuente non sembrano sufficienti per immaginare un rinvio al 2021. Il comma 1 dell'articolo 3 della legge 212/2000 rinvia al periodo di imposta successivo le modifiche normative introdotte relativamente ai tributi periodici e cioè l'Iva; ma il regime forfetario è ben di più che un regime Iva.

Invece i contribuenti che dal 2020 perdono il regime forfetario perché, per esempio, sono in possesso di redditi di lavoro dipendente o di pensione di importo superiore a 30mila euro, possono invocare il maggior termine di 60 giorni dalla data di entrata in vigore della legge di bilancio 2020. In sostanza, gli ex forfetari devono dal 2020 applicare l'Iva, emettere la fattura elettronica, applicare e subire la ritenuta d'acconto, impostare la contabilità semplificata o ordinaria.

Sono adempimenti che non si improvvisano e che devono essere osservati, ma se vengono svolti entro la fine del mese di febbraio le sanzioni non dovrebbero essere applicate.

Partecipazione ereditata

L'Agenzia ha invece precisato che l'acquisizione di una partecipazione a titolo gratuito in una società di persone non compromette il regime forfetario se la partecipazione viene ceduta entro la fine del periodo di imposta.

Si ricorda che la partecipazione in una società di persone compromette la applicazione del regime forfetario indipendentemente dalla entità. Al fine di poter applicare il regime forfetario è necessario che fin dall'inizio del periodo di imposta il contribuente sia libero da queste quote sociali avendole cedute prima della fine del periodo di imposta precedente. Invece fino allo scorso anno il regime forfetario non era compromesso per l'anno in corso se la partecipazione veniva ceduta entro il 31 dicembre.

Dopo aver ben compreso che il forfetario deve essere libero da queste partecipazioni, si è posto il problema se nel corso dell'anno involontariamente il contribuente ne viene in possesso sia per successione che per donazione. L'Agenzia risponde che il regime forfetario non è compromesso per l'anno successivo se la partecipazione viene ceduta entro la fine dell'anno in cui è stata acquisita.

Tuttavia, assumendo il principio già espresso con la circolare dell'Agenzia n. 9/2019 appare scontato che il regime forfetario non si perde nemmeno nel periodo di imposta in cui la partecipazione è pervenuta se ovviamente viene ceduta entro la fine dell'anno.

La riposta merita però un approfondimento della ipotesi in cui nel corso del 2020 il contribuente in regime forfetario partecipi alla costituzione di una società in nome collettivo o in accomandita semplice. Questa fattispecie può far perdere il regime forfetario già dall'anno in corso con le grave conseguenze che ne derivano; infatti l'Agenzia consente una via d'uscita soltanto per coloro che acquisiscono una partecipazione senza averlo voluto.

Questo è il principio affermato anche dalla circolare della Agenzia n. 9/2019 che potrebbe apparire in contrasto con il comma 71 della legge 190, che dispone la perdita del forfait dall'anno successivo a quello in cui si verifica la perdita del requisito.

Si ricorda che non preclude il regime forfetario la partecipazione in una società semplice agricola il cui reddito rientra in quello agrario. Le società semplici agricole impediscono quindi il regime forfetario soltanto se la loro attività genera reddito classificato di impresa ancorché determinato con modalità forfetarie mediante la compilazione del quadro RD della dichiarazione dei redditi (esempio agriturismo).

Maternità

Un'altra risposta fornita dalle Entrate a Telefisco riguarda l'indennità di maternità percepita da una imprenditrice. Secondo la Agenzia pur essendo una indennità sostitutiva di un reddito di impresa comunque non concorre a formare l'ammontare di euro di 65.000 euro ai fini della applicazione del regime forfetario.

3. Acconto nel 2018, consegna nel 2020, disciplina 2019

(Il Sole 24 Ore del 31/01/2020, Norme e Tributi, pag. 15, Primo Ceppellini, Roberto Lugano)
Investimenti

A Telefisco sono arrivate alcune interessanti risposte da agenzia delle Entrate e Mise riguardanti le agevolazioni per gli investimenti 2020 che di seguito sintetizziamo.

Iperammortamento

Il primo chiarimento riguarda l'agevolazione fruibile nel caso di un bene che, a fronte di un ordine accettato con acconto del 20% nel dicembre 2018, viene consegnato nel 2020. Si conferma che la "prenotazione" effettuata entro il 31 dicembre 2018 consente di rientrare nella proroga della legge di Bilancio 2019 e quindi di accedere all'iper ammortamento, a condizione che l'investimento venga "effettuato" entro il 31 dicembre 2020 e con le regole e le condizioni previste per il 2019 (quindi con percentuali di maggiorazione a "scaglioni" e un limite massimo di investimenti agevolabili di 20 milioni di euro).

Interconnessione e credito d'imposta

Il caso sottoposto è quello di un bene dell'allegato A (investimento generico) acquistato ed entrato in funzione nel corso del 2020 e poi interconnesso nel 2021. In questa ipotesi, come prevede la legge, è possibile fruire del beneficio del credito d'imposta del 6% con riferimento al 2020 (utilizzando il beneficio

in quinti dal 2021) mentre il maggior credito d'imposta per l'interconnessione spetterà a decorrere dall'anno 2022. Mancavano chiarimenti su quale fosse la modalità per fruire del maggior beneficio. La risposta chiarisce che a partire dall'anno successivo all'interconnessione decorre un nuovo quinquennio per un importo del beneficio al netto di quanto già fruito. L'esempio fornito è molto chiaro: ipotizzando che nel corso del 2020 si proceda all'acquisto e all'entrata in funzione di un bene agevolabile il cui costo è pari a 100mila euro e che nel corso del 2021 si proceda anche alla sua interconnessione, qualora l'impresa nel corso del 2021 utilizzi in compensazione la prima quota del credito spettante pari a 1.200 euro (1/5 di 6.000), a partire dal 2022 decorrerà il quinquennio di fruizione del credito spettante e la quota annuale compensabile sarà pari a 7.760 euro (1/5 di 38.800 euro).

L'articolata risposta fornita consente di fare chiarezza anche su due altri aspetti:

- che la decorrenza del diritto alla fruizione del credito d'imposta è in ogni caso stabilita in funzione dell'anno solare. Pertanto in presenza di periodi d'imposta a cavallo dell'anno solare si deve fare riferimento, rispettivamente, all'anno successivo a quello di entrata in funzione o a quello di interconnessione dei beni;
- che la possibilità concessa dalla norma di iniziare a fruire del credito d'imposta spettante ai sensi del comma 188 prima che si perfezioni con l'interconnessione il diritto al credito d'imposta spettante ai sensi del comma 189 va intesa come una facoltà e non come un obbligo.

Regole per il recapture

La norma prevede il venir meno dell'agevolazione nel caso in cui avvengano, entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di effettuazione dell'investimento, la cessione a titolo oneroso o la destinazione a strutture produttive all'estero dei beni agevolati. La disposizione prevede un riferimento letterale all'anno di "effettuazione" dell'investimento e non all'anno di "entrata in funzione" dei beni o se successivo a quello della loro "interconnessione"; perciò è stato chiesto di conoscere se, nel caso, ad esempio, di effettuazione nel corso del 2020 di un investimento per il quale spetti il credito d'imposta del 6% e di entrata in funzione del bene nel corso del 2021, il "periodo di osservazione" decorra dal 2021 o dal 2022. La risposta evidenzia che il riferimento letterale all'anno di "effettuazione" dell'investimento, anziché a quello di "entrata in funzione" o a quello di "interconnessione" dei beni deve imputarsi a un mero difetto di coordinamento formale per cui nel caso evidenziato il termine finale è da individuarsi con il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello dell'entrata in funzione o a quello dell'avvenuta interconnessione del bene.

In sintesi	<p>1. Rapporto tra anni precedenti e 2020 Le imprese che hanno prenotato il bonus entro il 31 dicembre 2019, con accettazione dell'ordine e versamento dell'acconto del 20%, rimangono ancorate alle vecchie regole (maggiorazione del costo di acquisto) anche se la consegna avviene nel 2020.</p> <p>2. Il quinquennio per il credito di imposta Il credito di imposta per gli investimenti materiali industria 4.0 va spalmato su un</p>
-------------------	--

	quinquennio. Questo arco temporale inizia dall'anno successivo a quello di interconnessione, anche nel caso in cui in precedenza si sia usufruito del credito d'imposta per i beni generici. In tal caso l'importo da rateizzare è al netto di quanto già compensato.
--	---

4. Dichiarazioni fraudolente, possibile il ravvedimento

(Il Sole 24 Ore del 31/01/2020, Norme e Tributi, pag. 16, Antonio Iorio)

Reati tributari. L'Agenzia delle Entrate e la Guardia di Finanza hanno annunciato il cambio di orientamento dopo le modifiche introdotte dal decreto fiscale.

Si possono ravvedere le dichiarazioni fraudolente contenenti false fatture o mediante altri artifici. Le modifiche normative introdotte al regime penale coinvolgono infatti anche la disposizione sulla regolarizzazione delle dichiarazioni e di conseguenza l'amministrazione finanziaria ha mutato orientamento rispetto a quanto sinora sostenuto. Hanno infatti confermato la possibilità del ravvedimento sia l'agenzia delle Entrate, sia la Guardia di Finanza nel corso del Telefisco 2020.

Il nuovo articolo 13 del Dlgs 74/2000 come modificato a decorrere dal 25 dicembre 2019 prevede che attraverso il ravvedimento operoso sia possibile conseguire la non punibilità anche dei reati di dichiarazione fraudolenta mediante operazioni inesistenti e con altri artifici, come già avviene da qualche anno per l'infedele e omessa dichiarazione.

In dettaglio viene prevista la non punibilità per i delitti se i debiti tributari, comprese sanzioni e interessi, siano estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, a seguito del ravvedimento operoso a condizione che l'autore del reato regolarizzi la propria situazione prima di aver avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali.

Sinora, sia l'agenzia delle Entrate sia la Guardia di Finanza avevano sempre escluso la possibilità di ravvedere questo tipo di violazioni. Tale posizione di chiusura era stata esposta da ultimo nel corso del Telefisco 2018. Questa trae origine dalla (datata) circolare 180/1998 secondo la quale con il ravvedimento operoso non si potevano regolarizzare infedeltà dichiarative riconducibili a condotte fraudolente, quali ad esempio l'utilizzo di fatture per operazioni inesistenti.

Ieri, nel corso di Telefisco, l'amministrazione finanziaria ha mutato la propria posizione. Secondo l'Agenzia, occorre ora tenere conto delle novità legislative, ammettendosi di conseguenza - anche con specifico riferimento alle fattispecie di dichiarazione fraudolenta - la facoltà del ravvedimento operoso.

L'agenzia ricorda, poi che:

- la causa di non punibilità scatta soltanto se l'interessato, non abbia avuto formale conoscenza,

- prima della regolarizzazione, dell'avvio di attività di controllo ovvero di procedimenti penali;
- le violazioni prodromiche devono essere regolarizzate singolarmente senza possibilità di applicare il cumulo giuridico.

In concreto, si pensi al caso di utilizzo in dichiarazione fraudolenta di fatture false rilevanti ai soli fini Iva. Il contribuente dovrà regolarizzare sia l'infedele dichiarazione annuale, sia l'indebita detrazione dell'imposta, ma a tal fine dovrà calcolare le sanzioni tributarie per ogni singola violazione senza poter cumulare le medesime, come avviene, al contrario, in ipotesi di accertamento da parte dell'Ufficio.

Poiché analoga causa di non punibilità non è prevista per il soggetto che emette le false fatture, si verifica, in caso di ravvedimento da parte dell'utilizzatore dei documenti fittizi, un evidente disallineamento. Infatti, da un lato, quest'ultimo presenta una dichiarazione integrativa espungendo dai costi le false fatture e non è più perseguibile penalmente, dall'altro, l'emittente delle medesime fatture non può regolarizzare alcunché, con il rischio che il primo, di fatto, denunci la violazione del secondo.

Tale incongruenza è stata evidenziata in un quesito alla GdF la quale, al riguardo, ha rilevato che l'interessato (il contribuente che ha ricevuto le false fatture) non è tenuto a dichiarare in modo puntuale i motivi per cui ha inteso rettificare in aumento il proprio reddito. Quindi, in base alle notizie rese disponibili, in prima battuta, all'Amministrazione finanziaria, la dichiarazione integrativa non ha ricadute dirette e immediate nei confronti dell'emittente delle fatture, permanendo in capo agli organi di controllo l'onere di dimostrare la responsabilità penale di quest'ultimo, per violazione dell'articolo 8 del Dlgs 74/2000 (emissione di fatture per operazioni inesistenti). È evidente che, nonostante le assicurazioni fornite dal Comando generale, in ordine all'assenza di qualsivoglia obbligo in capo a colui che regolarizza le fatture false ricevute di indicare l'emittente dei documenti, sussiste il concreto rischio di una denuncia implicita del soggetto che ha emesso le fatture. Ed anche la sua successiva identificazione non appare particolarmente complicata da parte dell'amministrazione finanziaria o di un Pm. Il reato di emissione di fatture false è considerato infatti reato istantaneo. Occorre il fine di evasione per sé o per terzi. Si tratterà poi, eventualmente, di provare che nella specie non si sia realizzata nessuna evasione di imposta.

Sotto il profilo più squisitamente operativo, occorre segnalare che le ipotesi di ravvedimento della dichiarazione fraudolenta mediante utilizzo di false fatture, ovvero con altri artifici, prima che vi sia notizia formale di un controllo appaiono abbastanza ridotte. È verosimile infatti, salvo errori e circostanze specifiche, che ben difficilmente si decida di regolarizzare la violazione consapevolmente commessa, senza ricevere alcuna sollecitazione di un controllo.

5. La fattura è alternativa allo scontrino elettronico

(Il Sole 24 Ore del 31/01/2020, Norme e Tributi, pag. 17, Benedetto Santacroce)

Il documento. L'esercente può inviare allo Sdi la fattura immediata entro 12 giorni ma è opportuno rilasciare al cliente una ricevuta.

Tempi supplementari per l'esterometro di novembre 2019 che può essere presentato senza sanzioni entro il 31 gennaio 2020. Viene confermata la perfetta alternatività tra scontrino elettronico e fattura, consentendo ai commercianti e ai fornitori di servizi a domicilio (quali idraulici e parrucchieri) di utilizzare la fattura immediata (per giunta semplificata) per certificare i corrispettivi in luogo della memorizzazione e di invio tramite registratore telematico. L'invio della fattura immediata entro 12 giorni non obbliga l'esercente al rilascio della stessa al momento della consegna del bene o del completamento del servizio.

Questi sono tre importanti chiarimenti forniti dall'agenzia delle Entrate nel corso di Telefisco 2020 che sciogliono dubbi e perplessità che negli ultimi mesi erano stati sollevati da contribuenti ed esperti fiscali.

Esterometro

L'articolo 16, comma 1-bis, del Dl 124/2019, come modificato dalla legge di conversione 157/2019 ha semplificato l'adempimento dell'esterometro modificandone la periodicità di presentazione da mensile a trimestrale. In particolare, mentre prima la comunicazione relativa a tutte le operazioni attive e passive, ad esclusione delle operazioni da e verso l'estero documentate con bolletta doganale, realizzate con soggetti non residenti, non stabiliti ancorché identificati ai fini Iva in Italia doveva essere presentata entro l'ultimo giorno del mese successivo all'emissione o ricezione della fattura, adesso l'esterometro va inviato al fisco entro il mese successivo al trimestre. Quello che non risultava chiaro è se tale modifica potesse ricomprendere anche la comunicazione relativa al mese di novembre 2019.

L'agenzia delle Entrate chiarisce che, essendo la legge di conversione entrata in vigore il 25 dicembre 2019, la stessa si applica a tutti gli adempimenti non ancora scaduti alla predetta data. Da ciò discende che oggi (31 gennaio 2020) è l'ultimo giorno per presentare l'esterometro non solo relativo a dicembre, ma anche relativo a novembre 2019. In altre parole, i ritardatari di novembre non pagano sanzioni anche se presentano il modello oggi.

Alternatività fattura e scontrino

Le modalità di certificazione dei corrispettivi per tutti gli operatori di cui all'articolo 22 del Dpr 633/72 (vale a dire i commercianti al minuto, ma anche i prestatori a domicilio) deve essere documentato con la memorizzazione e l'invio telematico dei dati secondo le modalità fissate dall'articolo 2 del Dlgs 127/2015. Questa modalità, però, può essere alternativamente soddisfatta attraverso l'emissione di una fattura (a dire il vero il sistema Iva riconosce la fattura quale documento principe per certificare ogni operazione soggetta ad Iva). Questo principio, definitivamente chiarito dall'agenzia delle Entrate, comporta come conseguenza che il contribuente (nella richiesta si faceva riferimento espressamente a parrucchiere e idraulico) può liberamente scegliere se certificare il corrispettivo con memorizzazione e invio con registratore telematico ovvero con emissione della fattura. La specifica conseguenza ha un particolare effetto di semplificazione per tutti coloro che effettuano prestazioni a domicilio e comporta anche, per i forfettari, la possibilità di continuare a emettere, in luogo dello scontrino e della ricevuta fiscale la fattura (addirittura cartacea). Inoltre, tale fattura può essere emessa fino a 400 euro in modo semplificato.

«Immediata» entro 12 giorni

Un ulteriore importante chiarimento riguarda gli obblighi che l'esercente al dettaglio ha quando consegna dei beni al cliente ovvero quando completa una prestazione in negozio e decide di certificare l'operazione con fattura immediata. L'Agenzia chiarisce che in questo caso l'esercente non deve rilasciare il documento commerciale, e può predisporre ed inviare al Sdl la fattura entro i 12 giorni successivi. Quindi è questo ha un rilievo anche per i controlli che può effettuare l'amministrazione finanziaria fuori dagli esercizi commerciali in cui sia il cliente che il negoziante potrebbero essere sprovvisti di alcun documento. In effetti, quello che si consiglia al commerciante anche in una logica di tutela commerciale è di rilasciare sempre un documento al cliente che esce dal negozio anche una semplice ricevuta cartacea.

6. La liquidazione Iva di gennaio soggetta a un gettito gonfiato

(Il Sole 24 Ore del 31/01/2020, Norme e Tributi, pag. 17, Raffaele Rizzardi)

La mancata detrazione

La liquidazione dell'Iva per il mese di dicembre può aver dato luogo a un gettito anomalo, destinato ad essere recuperato nel successivo calcolo per il mese di gennaio (o secondo trimestre per chi ha questa frequenza di liquidazione).

Il motivo di questa particolarità è dato dalla modifica apportata al Dpr 100/1998, in base alla quale chi riceve una fattura il mese successivo, entro il termine della liquidazione, può portarla in detrazione, ma non a cavallo dell'anno.

Il problema era già emerso lo scorso anno, ma essendo ancora in vigore la fatturazione cartacea, era possibile inserire nell'ultima liquidazione dell'anno di competenza, cioè entro il 16 gennaio, anche le fatture arrivate nei primi giorni del 2019, se non c'era la prova della data di ricezione. Prova che si poteva desumere, ad esempio, dal timbro postale sul retro della fattura spedita senza busta o dalla data dell'e-mail con cui il fornitore trasmetteva la fattura in Pdf.

Nel periodo a cavallo tra il 2019 e il 2020 questa possibilità è venuta meno con la fatturazione elettronica, in quanto nell'ultima colonna della sezione «Fatture e corrispettivi» dell'area riservata dell'agenzia delle Entrate, le fatture passive sono indicate con la data di ricezione.

Esistono due aspetti, verosimilmente sottovalutati, che possono rendere impossibile detrarre l'imposta nell'anno di competenza.

Il primo riguarda le fatture di dicembre, che il sistema carica all'emittente con questa data, ma che recapita al destinatario nell'anno successivo.

Ci vengono segnalati anche casi - sicuramente anomali ma che stanno creando danni ai contribuenti - in cui la fattura per passaggi interni, che vede come cliente e fornitore la stessa partita Iva, viene imputata a debito nel mese di dicembre e viene inserita negli acquisti come ricevuta in gennaio.

Il secondo problema, sicuramente più diffuso, riguarda le fatture differite.

Chi le emette deve indicare una data qualsiasi del mese in cui è avvenuta la consegna, con facoltà di attribuire la data della fine mese, perché se anche l'ultimo Ddt è datato, ad esempio, 15 dicembre, non è dato sapere se ci saranno ulteriori documenti di consegna.

Quindi la fattura differita per le consegne di dicembre può essere emessa indicando convenzionalmente la data di fine mese (31 dicembre), rappresentativa del momento di esigibilità dell'imposta (risposta ad interpello del 24 settembre 2019, n. 389).

Questa fattura, se predisposta nei primi giorni del mese successivo per essere sicuri che tutti i documenti di consegna siano stati riepilogati, avrà un effetto asimmetrico:

- l'emittente è a debito di imposta nel mese di dicembre;
- il cliente, essendovi la certezza del recapito in gennaio, potrà detrarre solo in questo mese.

Si verrà così a creare un gettito anomalo, analogo a quello che nel 1993 si era formato con il décalage relativo al primo anno di acquisti intracomunitari.

Gettito che sarà recuperato in gennaio, dove la relativa liquidazione porterà in detrazione sia le fatture di acquisto di dicembre, recapitate l'anno successivo, sia quelle di gennaio, pervenute entro il 16 febbraio.

Questa situazione è compatibile con la direttiva, come interpretata dalla Corte di Giustizia con la sentenza C-152/02 Terra Baubedarf: il diritto di detrazione sorge quando l'imposta è esigibile per il fornitore, ma può essere esercitato solo se il cliente è in possesso della fattura. Per evitare questa sfasatura bisogna che le differite di dicembre vengano chiuse prima della fine del mese, in modo che siano recapitate al cliente entro l'anno.

Abbiamo invece seri dubbi se il recapito nell'anno successivo avviene per i tempi del sistema di interscambio.

7. Le risposte dell'Agenzia delle Entrate

ai quesiti dei lettori e degli esperti del Sole 24 Ore, in occasione di Telefisco 2020

Welfare aziendale

1. Attività sportiva dei familiari senza rimborso

D: Possono rientrare nell'ambito di applicazione dell'articolo 51, lettera f-bis) del Tuir anche i rimborsi per le spese per l'attività sportiva (dilettantistica o professionistica) praticata da familiari di cui all'articolo 12 del Tuir, soprattutto in età scolare, tenuto conto della loro rilevanza sociale (si ritiene che soddisfino le finalità individuate dall'articolo 100, comma 1, Tuir «educazione, istruzione e ricreazione»)?

R: I rimborsi per le spese sostenute per l'attività sportiva (dilettantistica o professionistica) praticata da familiari di cui all'articolo 12 del Tuir non possono rientrare nell'ambito di applicazione dell'articolo 51, comma 2, lettera f-bis) del Tuir in quanto tale disposizione, come chiarito anche dalla circolare n. 28/E del 2016, condiziona la non concorrenza al reddito di lavoro dipendente delle somme e dei servizi per la fruizione di prestazioni aventi finalità di «educazione e istruzione, ludoteche, centri estivi e invernali da parte dei familiari dei dipendenti, e per borse di studio a favore dei medesimi familiari».

2. Agevolato l'acquisto di ausili per il Dsa

D: La norma agevolativa di cui all'articolo 51, comma 2, lett f- bis) può essere applicata in caso di rimborso da parte del datore di lavoro ai propri dipendenti (generalità o categorie, anche omogenee, di dipendenti) di spese sostenute per i familiari individuati nell'articolo 12 del Tuir con diagnosticato disturbo specifico dell'apprendimento (Dsa) per l'acquisto di strumenti compensativi e di sussidi tecnici e informatici (legge 170/2010), necessari all'apprendimento, nonché per l'uso di strumenti compensativi che favoriscano la comunicazione verbale e che assicurino ritmi graduali di apprendimento delle lingue straniere?

R: L'articolo 51, comma 2, lettera f-bis), del Tuir (nella formulazione risultante dalle modifiche introdotte dall'articolo 1, comma 190, lettera a), n. 2, della legge 28 dicembre 2015, n. 208) prevede che non concorrono a formare il reddito di lavoro dipendente «le somme, i servizi e le prestazioni erogati dal datore di lavoro alla generalità dei dipendenti o a categorie di dipendenti per la fruizione, da parte dei familiari indicati nell'articolo 12, dei servizi di educazione e istruzione anche in età prescolare, compresi i servizi integrativi e di mensa ad essi connessi, nonché per la frequenza di ludoteche e di centri estivi e invernali e per borse di studio a favore dei medesimi familiari».

Come precisato dalla circolare del 15 giugno 2016, n. 28/E, paragrafo 2.2, le modifiche apportate sono volte ad ampliare e meglio definire i servizi di educazione e istruzione fruibili dai familiari del dipendente, anche fiscalmente non a carico, limitati, nella precedente formulazione della norma, alle «somme, servizi, prestazioni per la frequenza di asili nido e di colonie climatiche (...) nonché (...) borse di studio».

La menzione delle borse di studio a favore dei familiari dei dipendenti, presente anche nella precedente disposizione, completa la gamma dei benefit con finalità didattiche e di istruzione, per la cui definizione possono tornare utili i chiarimenti forniti con la circolare n. 238 del 2000, con la quale è stato precisato che rientrano nella lettera f-bis) le erogazioni di somme corrisposte al dipendente per assegni, premi di merito e sussidi per fini di studio a favore di familiari di cui all'articolo 12 del Tuir.

In tale nozione possono essere ricompresi i contributi versati dal datore di lavoro per rimborsare al lavoratore le spese sostenute per le rette scolastiche, tasse universitarie, libri di testo scolastici, nonché gli incentivi economici agli studenti che conseguono livelli di eccellenza nell'ambito scolastico. Al riguardo, si rileva che la legge 8 ottobre 2010, n. 170 («Norme in materia di disturbi specifici di apprendimento in ambito scolastico») all'articolo 2 prevede, tra l'altro, tra le sue finalità quella di:

«a) garantire il diritto all'istruzione; b) favorire il successo scolastico, anche attraverso misure didattiche di supporto, garantire una formazione adeguata e promuovere lo sviluppo delle potenzialità». Il successivo articolo 5 dispone che: «1. Gli studenti con diagnosi di Dsa hanno diritto a fruire di appositi provvedimenti dispensativi e compensativi di flessibilità didattica nel corso dei cicli di istruzione e formazione e negli studi universitari. 2. Agli studenti con Dsa le istituzioni scolastiche garantiscono: a) l'introduzione di strumenti compensativi, compresi i mezzi di apprendimento alternativi e le tecnologie informatiche ...; c) per l'apprendimento delle lingue straniere, l'uso di strumenti compensativi che favoriscano la comunicazione verbale e che assicurino ritmi graduali di apprendimento».

Tenuto conto delle finalità evidenziate, si ritiene che i dispositivi in esame diretti a favorire la comunicazione verbale e che assicurano ritmi graduali di apprendimento delle lingue straniere, sono riconducibili nell'ambito di applicazione dell'articolo 51, comma 2, lettera f-bis del Tuir.

Visto di conformità

3. Chi invia la dichiarazione dopo il visto

D: Con la risoluzione 99/E del 29 novembre 2019 è stato chiarito che per la regolarità del visto di conformità è necessario che il soggetto che appone il visto deve predisporre e trasmettere la dichiarazione. La stessa risoluzione ha poi chiarito che, con riferimento alle condotte già poste in essere, gli uffici competenti valuteranno caso per caso la sussistenza dei presupposti per l'applicazione del comma 3 dell'articolo 10 della legge 27 luglio 2000, n. 212, e del comma 2 dell'articolo 6 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, secondo cui «non è punibile l'autore della violazione quando essa è determinata da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferiscono, nonché da indeterminatezza ... dei modelli per la dichiarazione ...». Al riguardo, si chiede di conoscere la corretta procedura da seguire:

- a) in presenza di visto di conformità apposto da un professionista in caso di dichiarazioni e scritture contabili predisposte e tenute dal contribuente;
- b) in presenza di visto di conformità rilasciato da un Raf di un Caf impresa su dichiarazioni predisposte da una o più società di servizi partecipate a maggioranza dalle stesse organizzazioni di categoria socie del Caf.

R: Con riferimento al primo quesito, si fa presente che l'articolo 23 del decreto del ministro delle Finanze 31 maggio 1999 prevede che: i professionisti rilasciano il visto di conformità se hanno predisposto le dichiarazioni e tenuto le relative scritture contabili; le dichiarazioni e le scritture contabili si intendono predisposte e tenute dal professionista anche quando sono predisposte e tenute direttamente dallo stesso contribuente o da una società di servizi di cui uno o più professionisti posseggono la maggioranza assoluta del capitale sociale, a condizione che tali attività siano effettuate sotto il diretto controllo e la responsabilità dello stesso professionista.

Dalla formulazione della norma emerge che in caso di apposizione del visto di conformità, le dichiarazioni e le scritture contabili possono essere trasmesse e tenute dal contribuente e, in questo caso, si intendono trasmesse e tenute dal professionista che ha apposto il visto a condizione che tali attività siano effettuate sotto il diretto controllo e la responsabilità dello stesso professionista.

Coerentemente con questa impostazione, nei modelli di dichiarazione occorre indicare nella casella "Soggetto che ha predisposto la dichiarazione", il codice "1" se la dichiarazione è stata predisposta dal contribuente ovvero il codice "2" se la dichiarazione è stata predisposta dal professionista che effettua l'invio.

Con riferimento al secondo quesito, si fa presente che l'articolo 12 del decreto del ministro delle Finanze 31 maggio 1999 prevede che: «1. Il responsabile dell'assistenza fiscale rilascia il visto di conformità di cui all'articolo 2, se le dichiarazioni e le scritture contabili sono state predisposte e tenute dal Caf. 2. Le dichiarazioni e le scritture contabili si intendono predisposte e tenute dal Caf anche quando sono predisposte e tenute direttamente dallo stesso contribuente o da una società di servizi di cui all'articolo 11, comma 1, a condizione che tali attività siano effettuate sotto il diretto controllo e la responsabilità del Caf».

L'articolo 11 comma 1 del citato decreto n. 164 del 1999 dispone che per lo svolgimento dell'attività di assistenza fiscale, il Caf può avvalersi di una società di servizi il cui capitale sociale sia posseduto, a maggioranza assoluta, dalle associazioni o dalle organizzazioni che hanno costituito il Caf o dalle organizzazioni territoriali di quelle che hanno costituito i Caf, ovvero sia posseduto interamente dagli associati alle predette associazioni e organizzazioni.

Dalla formulazione della norma emerge che in caso di apposizione del visto di conformità, le dichiarazioni e le scritture contabili possono essere trasmesse e tenute da una società di servizi e, in questo caso, si intendono trasmesse e tenute dal Caf a condizione che tali attività siano effettuate sotto il diretto controllo e la responsabilità dello stesso Caf.

Pertanto, è corretto che il visto di conformità sia rilasciato da un Raf di un Caf impresa su dichiarazioni predisposte e trasmesse telematicamente da una o più società di servizi partecipate a maggioranza dalle stesse organizzazioni di categoria socie del Caf.

Impatriati

4. Sì al regime con figlio nato dopo il rientro

D: Il riferimento al figlio minorenne a carico si intende sia in presenza di un figlio nato/adottato precedentemente al rientro in Italia sia nato/adottato successivamente al trasferimento? Va considerato che l'articolo 5 del DL 34/2019 convertito ha modificato il regime dei «lavoratori impatriati» previsto dall'articolo 16 del DLgs 147/2015 con riferimento ai soggetti che trasferiscono dal 2020 la residenza fiscale in Italia in base all'articolo 2 del Tuir. In particolare, in base alle previsioni contenute nell'articolo 16, comma 3-bis, del DLgs 147/2015, è stato previsto un prolungamento della durata dell'agevolazione per ulteriori 5 periodi d'imposta (con reddito imponibile per tale periodo in misura pari al 50%), nel caso in cui: i lavoratori diventino proprietari di

almeno un'unità immobiliare di tipo residenziale in Italia, successivamente al trasferimento in Italia o nei dodici mesi precedenti al trasferimento; i lavoratori abbiano almeno un figlio minorenni o a carico, anche in affidio preadottivo.

R: *Il comma 3-bis dell'articolo 16 del Dlgs 147 del 2015 prevede un'estensione temporale del beneficio fiscale ad ulteriori cinque periodi d'imposta, con tassazione nella misura del 50% del reddito imponibile, in presenza di specifiche condizioni quali, tra l'altro, quella di avere almeno un figlio minorenni o a carico, anche in affidio preadottivo.*

La percentuale di tassazione del reddito agevolabile prodotto nel territorio dello Stato negli ulteriori cinque periodi d'imposta, inoltre, si riduce al 10% se il soggetto ha almeno tre figli minorenni o a carico, anche in affidio preadottivo.

Al riguardo, si precisa che il presupposto richiesto dalla norma per l'estensione del beneficio temporale può sussistere sia prima del trasferimento in Italia, sia successivamente, a condizione che il figlio minorenni e/o a carico sia nato (ovvero in affidio o adottato) entro la scadenza del primo quinquennio di fruizione dell'agevolazione.

Ad esempio, se il contribuente rientra in Italia nel periodo di imposta 2020, il figlio (o i tre figli) deve/ono essere nato/i entro il periodo di imposta 2024.

Regime forfettario

5. Forfait, partecipazioni da dismettere entro l'anno

D: In relazione all'incompatibilità del regime forfettario con il possesso di partecipazioni in società di persone, si chiede conferma di quanto segue: l'aspirante forfettario non deve possedere partecipazioni in società di persone (esclusa la società semplice titolare di redditi fondiari) fin dall'inizio del periodo di imposta. Tuttavia se ne viene in possesso durante l'anno in modo incolpevole (esempio successione/donazione) deve dismetterla prima della fine del periodo di imposta per mantenere il regime forfettario nell'anno successivo?

R: *Come chiarito nella circolare n. 9/E del 10 aprile 2019, nel caso in cui il contribuente applichi il regime forfettario e la causa ostativa sopraggiunga in corso d'anno a seguito di acquisizione per eredità delle partecipazioni, lo stesso, qualora la rimuova entro la fine dell'anno, non fuoriuscirà dal regime forfettario dall'anno successivo ai sensi di quanto disposto dal comma 71 dell'articolo 1 della legge 190/14.*

Quanto rappresentato deve intendersi applicabile anche in presenza di donazione.

6. La fattura può sostituire lo scontrino elettronico

D: I contribuenti in regime forfettario hanno l'obbligo della memorizzazione e trasmissione telematica dei corrispettivi, mentre non devono obbligatoriamente emettere la fattura elettronica. Siccome i corrispettivi possono essere certificati da fattura o da scontrino memorizzato, in presenza di prestazioni in locali aperti al pubblico (una parrucchiera) oppure nella abitazione del cliente

(l'idraulico), si ritiene che la procedura di memorizzazione dello scontrino possa essere sostituita dalla fattura, che per un forfettario è costituita da un documento contabile. È corretta questa interpretazione?

R: Fermo restando che la certificazione dei corrispettivi deve avvenire secondo le modalità di cui all'articolo 2 del Dlgs 127/15, che prevedono non solo la memorizzazione ma anche l'invio dei dati all'agenzia delle Entrate, la soluzione interpretativa proposta è sostanzialmente condivisibile, con le seguenti precisazioni.

Nelle ipotesi di cui all'articolo 22 del Dpr 633/72 (decreto Iva), fatto salvo l'obbligo di documentare l'operazione con fattura nei rapporti tra soggetti passivi d'imposta nell'esercizio della propria attività o se il consumatore finale ne faccia richiesta, va ricordato che quando un bene viene ceduto o una prestazione di servizi viene resa nei confronti del consumatore finale è obbligatoria l'emissione del documento commerciale, anche qualora il pagamento del corrispettivo non sia avvenuto.

Per escludere l'emissione di tale documento, il cedente/prestatore può certificare l'operazione tramite una fattura (ordinaria o semplificata) "immediata", ossia emessa entro il dodicesimo giorno successivo all'effettuazione dell'operazione ai fini Iva (si veda l'articolo 21, comma 4, primo periodo, del decreto Iva), in formato elettronico, o analogico ove ancora normativamente ammesso, come nel caso dei soggetti che rientrano nel cosiddetto "regime di vantaggio" di cui all'articolo 27, commi 1 e 2, del decreto legge 98/11, convertito, con modificazioni, dalla legge 111/11, e quelli che applicano il regime forfettario di cui all'articolo 1, commi da 54 a 89, della legge 190/14.

Si rinvia, comunque, alla circolare n. 9/E del 10 aprile 2019 per tutti i dettagli sui regimi richiamati.

7. L'indennità di maternità non rientra nel limite per il forfait

D: L'indennità di maternità rientra nel calcolo dei 65mila euro ai fini dell'accesso/permanenza nel regime?

R: L'articolo 6, comma 2, del Tuir, dispone che «i proventi conseguiti in sostituzione di redditi, anche per effetto di cessione dei relativi crediti, e le indennità conseguite, anche in forma assicurativa, a titolo di risarcimento di danni consistenti nella perdita di redditi, esclusi quelli dipendenti da invalidità permanente o da morte, costituiscono redditi della stessa categoria di quelli sostituiti o perduti», attraendo, quindi, a tassazione sia proventi sostitutivi di redditi o conseguiti per cessione dei relativi crediti che indennità risarcitorie dei danni derivanti dalla perdita di redditi fiscalmente rilevanti.

Di conseguenza, tali proventi e indennità fiscalmente equivalgono ai redditi della categoria di quelli sostituiti, ceduti o perduti.

Tale previsione normativa, come chiarito con la risoluzione n. 50/E/01, si applica nei confronti di tutte le categorie di reddito elencate nel comma 1 del citato articolo 6 del Tuir.

Pertanto, la tassazione degli emolumenti "sostitutivi" segue i medesimi criteri di tassazione previsti per i redditi "sostituiti", sempreché questi ultimi siano inquadrabili in una delle categorie previste dal citato articolo 6, comma 1, del Tuir.

Tuttavia, come chiarito nella circolare n. 17/E/12, l'indennità di maternità, non va considerata in relazione alla verifica del limite imposto dal comma 96 dell'articolo 1 della legge 244/07 (regime dei

contribuenti minimi), in quanto non costituisce ricavo o compenso, riferito alla somma dei ricavi e dei compensi derivanti dalle diverse attività esercitate, come risulta evidente dall'articolo 68, comma 2, del Dlgs 151/01 secondo cui «alle lavoratrici autonome, artigiane ed esercenti attività commerciali è corrisposta, per i due mesi antecedenti la data del parto e per i tre mesi successivi alla stessa data effettiva del parto, una indennità giornaliera pari all'80 per cento del salario minimo giornaliero stabilito dall'articolo 1 del decreto legge 402/81, convertito, con modificazioni, dalla legge 537/81, nella misura risultante, per la qualifica di impiegato, dalla tabella A e dai successivi decreti ministeriali di cui al secondo comma del medesimo articolo 1».

Analoghi principi risultano applicabili anche in relazione al regime fiscale agevolato, il cosiddetto regime forfettario, di cui all'articolo 1, commi da 54 a 89, della legge 190/14, (come modificato dall'articolo 1, comma 692, della legge 160/19), rivolto ai contribuenti persone fisiche esercenti attività d'impresa, arti o professioni.

Pertanto, l'indennità di maternità non va computata, ai fini dell'accesso o permanenza al sopra richiamato regime.

Novità Iva

8. Scuole guida, si sconta Iva anche per la patente A

D: La scuola che fa la preparazione per l'ottenimento della patente A, A1, A2, può continuare, anche dopo la modifica in sede di conversione del decreto legge 124/19, a emettere fattura esente ai sensi dell'articolo 10 punto 20 del Dpr 633/72, o, come accade per i servizi per il conseguimento della patente B e C1, dovrà emettere fattura imponibile?

R: *La nuova formulazione dell'articolo 10, comma 1, n. 20), del Dpr 633/72, discende dall'adeguamento dell'ordinamento interno alla normativa unionale come interpretata dalla Corte di giustizia Ue con la sentenza 14 marzo 2019, C-449/17.*

Secondo tale sentenza, ai fini dell'applicazione dell'esenzione Iva, la nozione di «insegnamento scolastico o universitario» non comprende l'insegnamento della guida automobilistica impartito da una scuola guida per l'ottenimento delle patenti delle categorie B e C1 in quanto trattasi di un insegnamento specialistico.

Al pari delle categorie B e C1, anche i corsi per l'ottenimento delle categorie delle patenti A, A1 e A2 rappresentano un insegnamento specialistico. Pertanto, a decorrere dal 1° gennaio 2020, anche i corsi per l'ottenimento delle patenti A, A1 e A2 devono considerarsi imponibili. Per completezza, si fa presente che gli anzidetti corsi non sono riconducibili nell'ambito della "formazione professionale", intesa come attività volta all'acquisizione di conoscenze e competenze utilizzate esclusivamente o principalmente ai fini dell'attività professionale.

9. Esterometro di novembre, invio telematico entro oggi

D: Il passaggio da mensile a trimestrale dell'invio dell'esterometro è entrato in vigore prima della scadenza dell'invio dell'esterometro mensile di novembre 2019; quest'ultimo può essere inviato alle Entrate, senza sanzioni, entro il 31 gennaio 2020?

R: *L'articolo 16, comma 1-bis, del decreto legge 124/19, come modificato dalla legge di conversione 157/19, modificando a sua volta l'articolo 1 del Dlgs 127/15, ha variato i termini di invio del cosiddetto esterometro, a decorrere dal 25 dicembre 2019.*

La modifica normativa in commento, dunque, esplica i propri effetti in riferimento a tutti quegli adempimenti non ancora scaduti alla data del 25 dicembre 2019 e, in specie, alla trasmissione telematica dei «dati relativi alle operazioni di cessione di beni e di prestazione di servizi effettuate e ricevute verso e da soggetti non stabiliti nel territorio dello Stato» (l'esterometro) che, in precedenza, andava effettuata «entro l'ultimo giorno del mese successivo a quello della data del documento emesso ovvero a quello della data di ricezione del documento comprovante l'operazione».

10. I registri precompilati dovranno essere integrati

D: L'articolo 16 del decreto legge 124/19 prevede la disponibilità - per le operazioni effettuate dal 1° luglio 2020 - dei registri fatture ed acquisti nonché dei dati per le liquidazioni periodiche. Si pongono alcuni problemi.

a) I registri comprenderanno già i dati dell'esterometro?

R: *Le tempistiche con cui verranno predisposte dall'agenzia delle Entrate le bozze dei registri Iva in base a quanto previsto dall'articolo 4 del Dlgs 127/15, come modificato dall'articolo 16 del decreto legge 124/19, dovranno rispettare le disposizioni contenute nell'articolo 23 del Dpr 633/72, che prevede che le fatture emesse debbano essere annotate entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione e con riferimento allo stesso mese di effettuazione delle operazioni, e nell'articolo 25 del medesimo Dpr 633/72, che prevede che le fatture ricevute debbano essere annotate anteriormente alla liquidazione periodica in cui viene esercitato il diritto alla detrazione.*

Pertanto, le bozze dei registri Iva mensili saranno rese disponibili entro i primi giorni del mese successivo a quello di riferimento, utilizzando le informazioni pervenute fino a tale momento, in modo da consentire agli operatori Iva di verificare i dati proposti dall'agenzia delle Entrate e, se completi, convalidarli o, in caso contrario, modificarli o integrarli nel dettaglio entro i termini sopra citati (ossia entro il quindicesimo giorno del mese successivo a quello di riferimento).

Se l'operatore Iva convalida o integra nel dettaglio le bozze dei registri Iva relativi a specifici periodi (trimestre o intero anno), l'Agenzia procede all'elaborazione delle bozze delle comunicazioni delle liquidazioni periodiche e della dichiarazione annuale Iva relative ai medesimi periodi.

Ciò premesso, considerato che l'articolo 16, comma 1-bis, del decreto legge 124/19, come modificato dalla legge 157/19, prevede che gli invii delle comunicazioni delle operazioni transfrontaliere vadano effettuati con cadenza trimestrale (anziché mensile come stabilito nella precedente versione della norma), non è possibile utilizzare i dati contenuti in tali comunicazioni per la predisposizione delle

bozze dei registri Iva, né conseguentemente per l'elaborazione delle bozze delle comunicazioni delle liquidazioni periodiche e della dichiarazione annuale Iva.

Resta fermo che l'agenzia delle Entrate utilizzerà le informazioni pervenute entro i primi giorni del mese successivo a quello di riferimento per l'elaborazione delle bozze dei registri Iva, qualora il soggetto Iva effettui l'invio delle comunicazioni transfrontaliere con cadenza mensile, considerato che le procedure software e le specifiche tecniche consentono comunque di adottare tale modalità di trasmissione dei dati.

b) Come è possibile utilizzare i dati del registro acquisti per tener conto delle indetraibilità oggettive (articolo 19-bis1 della legge Iva) e dei costi pro-quota (articolo 19, comma 4)?

R: Considerato che nella fattura elettronica non è presente l'informazione relativa alla percentuale di detraibilità dell'Iva relativa al bene o servizio acquistato, nelle bozze dei registri Iva acquisti verrà proposta una percentuale di detraibilità pari al 100 per cento.

Sarà cura del contribuente indicare la corretta percentuale di detraibilità in fase di modifica delle bozze dei registri.

c) Sempre in materia di acquisti come si pensa di standardizzare la procedura del reverse charge, che adesso prevede l'integrazione facoltativa e con un documento separato rispetto alla fattura di acquisto?

R: Per consentire al contribuente che riceve le fatture elettroniche in reverse charge di trasmettere al Sistema di Interscambio, in maniera standardizzata, i documenti di integrazione delle stesse, verranno introdotti appositi codici da indicare nelle fatture elettroniche.

Le specifiche tecniche aggiornate saranno pubblicate sul sito dell'agenzia delle Entrate.

L'utilizzo di tali codici da parte degli operatori Iva permetterà all'agenzia delle Entrate di predisporre in modo più completo le bozze dei registri Iva.

d) L'Agenzia metterà a disposizione una procedura online per i numerosi contribuenti che non si appoggiano alle software house, che consenta di passare dalle bozze ai registri/liquidazioni definitivi?

R: L'agenzia delle Entrate renderà disponibile una procedura online, accessibile nell'area riservata del sito dell'Agenzia, attraverso la quale il soggetto Iva, direttamente o tramite l'intermediario delegato, dopo aver verificato i dati proposti nelle bozze dei registri Iva con riferimento a ciascun mese, potrà, se completi, convalidarli o, in caso contrario, modificarli o integrarli nel dettaglio al fine di garantire l'annotazione di tutte le operazioni Iva relative al mese di riferimento e il corretto adempimento di quanto previsto dal Dpr 633/72.

Se l'operatore Iva convaliderà o integrerà le bozze dei registri Iva relativi a specifici periodi (trimestre o intero anno), l'Agenzia procederà all'elaborazione delle bozze delle comunicazioni delle liquidazioni periodiche e della dichiarazione annuale Iva relative ai medesimi periodi.

Tali bozze potranno essere confermate o modificate dal contribuente e, quindi, le comunicazioni delle

liquidazioni periodiche e la dichiarazione annuale Iva potranno essere inviate direttamente all'agenzia delle Entrate sempre tramite la procedura online sopra descritta.

11. La fattura immediata trasmessa entro 12 giorni

D: La fattura elettronica che ha la funzione di sostituire la «certificazione dei corrispettivi», cioè di sostituire il rilascio obbligatorio, quando previsto, del «documento commerciale», dello scontrino o della ricevuta fiscale (o della fattura fiscale pre-numerata, per i minimi e i forfettari) deve essere inviata allo Sdi «contestualmente alla consegna del bene o all'ultimazione della prestazione» e non successivamente (circolare 97/E/97, paragrafo 4.3, confermata anche dalla circolare 18/E/14)?

R: *Per la fattura "immediata" valgono i termini ordinari ora previsti dall'articolo 21, comma 4, primo periodo, del Dpr 633/72 (decreto Iva).*

La fattura va dunque emessa, ossia inviata al Sistema di Interscambio (Sdi), entro il dodicesimo giorno successivo all'effettuazione dell'operazione ai fini Iva.

12. Università con contabilità pubblica esonerate dall'invio

D: L'università che cede dei beni al dettaglio è esclusa dall'invio telematico dei corrispettivi, in quanto rimane esclusa ai sensi dell'articolo 2 lettera qq) del Dpr 696/96, anche se la sua contabilità è economica?

R: *L'invio telematico dei corrispettivi avviene, in generale, secondo le disposizioni dell'articolo 2, comma 1 del Dlgs 127/15.*

Il decreto del ministero dell'Economia e delle Finanze del 10 maggio 2019, modificato con successivo decreto dello stesso ministero del 24 dicembre 2019, prevede alcune ipotesi di esclusione.

Per quanto di interesse, il predetto decreto precisa, tra l'altro, che l'obbligo di memorizzazione e trasmissione «in fase di prima applicazione, (...) non si applica: a) alle operazioni non soggette all'obbligo di certificazione dei corrispettivi ai sensi dell'articolo 2 del Dpr 696/96».

Sono quindi escluse anche le operazioni di cui alla lettera qq) del citato articolo 2 del Dpr 696/96 ovvero «le cessioni e le prestazioni poste in essere da (...) enti obbligati alla tenuta della contabilità pubblica».

Considerato che le istituzioni universitarie sono annoverate tra le amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2 del Dlgs 165/01 e, pertanto, sono obbligate alla tenuta della contabilità pubblica, le stesse potranno usufruire dell'esonero previsto dall'articolo 2 del Dpr 696/96 e, conseguentemente, anche dell'esonero dall'obbligo di trasmissione dei corrispettivi, indipendentemente dalle modalità di tenuta della contabilità, le cui regole sono state modificate dall'articolo 5 della legge 204/10 e dai successivi decreti in materia.

Agevolazioni alle imprese

13. Bonus investimenti: la regola per i lavori infrannuali

D: Come si applica l'iperammortamento relativamente a un bene che, a fronte di un ordine accettato (con versamento di regolare acconto del 20%) nel dicembre 2018, viene consegnato nel 2020?

R: *L'iperammortamento è stato introdotto dall'articolo 1, comma 9, della legge 232/16 (legge di Bilancio 2017). La misura è stata prorogata, in prima battuta, dalla legge 205/17 (legge di Bilancio 2018) che, con il comma 30 dell'articolo 1, ha stabilito che «le disposizioni dell'articolo 1, comma 9, della legge 232/16, si applicano anche agli investimenti in beni materiali strumentali nuovi effettuati entro il 31 dicembre 2018, ovvero entro il 31 dicembre 2019, a condizione che entro la data del 31 dicembre 2018 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20 per cento del costo di acquisizione».*

Successivamente, la legge 145/18 (legge di Bilancio 2019), ha:

a) prorogato la disciplina dell'iper ammortamento «agli investimenti in beni materiali strumentali nuovi (...) effettuati entro il 31 dicembre 2019, ovvero entro il 31 dicembre 2020 a condizione che entro la data del 31 dicembre 2019 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione» (articolo 1, comma 60);

b) rimodulato la misura della percentuale di maggiorazione in base ai seguenti "scaglioni" (articolo 1, comma 61, primo periodo):

- 170% per gli investimenti fino a 2,5 milioni di euro; 100% per gli investimenti oltre 2,5 milioni di euro e fino a 10 milioni di euro;*
- 50% per gli investimenti oltre 10 milioni di euro e fino a 20 milioni di euro;*
- nessuna maggiorazione sulla parte di investimenti complessivi eccedente il limite di 20 milioni di euro.*

Con riferimento al quesito posto, si rileva che la mancata consegna ("effettuazione") dell'investimento entro la data del 31 dicembre 2019 - termine ultimo previsto dall'articolo 1, comma 30, della legge di Bilancio 2018 - impedisce al contribuente di avvalersi delle disposizioni contenute in tale norma.

Conseguentemente, nel caso di specie, si rende invece applicabile la disciplina successivamente introdotta dall'articolo 1, commi 60 e seguenti, della legge di Bilancio 2019; con riferimento a tale disciplina, infatti, si ritiene che possa considerarsi soddisfatta la condizione secondo cui «le disposizioni dell'articolo 1, comma 9, della legge 232/16, si applicano, nelle misure previste al comma 61 del presente articolo, anche agli investimenti in beni materiali strumentali nuovi (...) effettuati (...) entro il 31 dicembre 2020 a condizione che entro la data del 31 dicembre 2019 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione». In altri termini, la "prenotazione" effettuata entro il 31 dicembre 2018 (attraverso l'accettazione dell'ordine e il pagamento dell'acconto del 20%) consente di "incardinare" l'investimento nella disciplina prevista dalla successiva legge di Bilancio 2019 (articolo 1, commi 60 e seguenti) e permette al contribuente di accedere all'iperammortamento, a condizione che

l'investimento venga "effettuato" entro il 31 dicembre 2020.

In tal caso, l'investitore potrà fruire dell'iperammortamento secondo le modalità e alle condizioni previste dal citato articolo 1, commi 60 e seguenti, della legge di Bilancio 2019 (che prevede, tra le altre cose, percentuali di maggiorazione a "scaglioni" e un limite massimo di investimenti agevolabili di 20 milioni di euro).

Tale conclusione è coerente con il contenuto dell'articolo 1, comma 196, della legge di Bilancio 2020, che prevede l'inapplicabilità del nuovo credito d'imposta (di cui al comma 189) ai beni, consegnati nel 2020, per i quali è stata effettuata la "prenotazione" entro il 31 dicembre 2019; di conseguenza, la prenotazione "incardina" l'investimento nella "vecchia" normativa (legge di Bilancio 2019).

14. Per il bonus aggregazioni decadenza con interpello

D: Dal tenore letterale della norma si potrebbe ritenere che la decadenza dal bonus aggregazioni si possa verificare tout court anche nell'ipotesi in cui dovessero essere ceduti soltanto singoli beni agevolati. In realtà, parrebbe più logico un meccanismo che preveda il verificarsi della decadenza soltanto sullo specifico bene agevolato oggetto di successiva cessione. Questa conclusione meriterebbe una conferma da parte delle Entrate.

R: *Il quesito attiene al tema della decadenza delle agevolazioni fiscali di cui al comma 6 dell'articolo 11 del decreto legge 34/19. Trattandosi di disposizione antielusiva speciale, le previsioni di decadenza ivi contenute sono disapplicabili esclusivamente attivando la procedura di cui all'articolo 11, comma 2, della legge 212/00.*

Ritenute appalti

15. Controlli delle ritenute sulle retribuzioni di gennaio

D: Le disposizioni dell'articolo 4 comma 1 del DL 124/2019 si applicano dal 1° gennaio 2020. La risoluzione 108/2019 ha precisato che si dovrà fare riferimento alle ritenute operate a partire dal mese di gennaio 2020 (versamenti del 16 febbraio 2020). Si chiede se rientrino nei nuovi controlli anche le ritenute effettuate a gennaio 2020 (versamento di febbraio 2020) su retribuzioni maturate nel mese di dicembre 2019 che il datore di lavoro ha pagato, ad esempio, il 10 gennaio 2020.

R: *Gli obblighi introdotti dall'articolo 4 comma 1 del decreto legge 124 del 2019 operano dal 1° gennaio 2020 con riferimento alle ritenute di competenza del mese di gennaio 2020, ovvero operate relativamente alle retribuzioni maturate e pagate dal datore di lavoro nello stesso mese.*

Conseguentemente, non vanno adempiuti i predetti obblighi in caso di ritenute operate a gennaio 2020 con riferimento retribuzioni maturate nel mese di dicembre 2019 e percepite a gennaio 2020.

Società di comodo

16. Nuda proprietà al test di operatività

D: Una Srl detiene solo la nuda proprietà di un terreno agricolo, il cui usufrutto è in capo ad una persona fisica. Ai fini del test di operatività, il valore per l'acquisto della nuda proprietà rileva?

R: *La disciplina sulle società non operative di cui all'articolo 30 della legge 724/94, prevede l'effettuazione di un test di operatività mediante il quale la società individua il suo stato operativo o meno.*

Tale test, che prende in considerazione un determinato arco triennale, confronta i valori effettivi risultanti dal conto economico con dei valori presunti determinati secondo i criteri previsti dal medesimo articolo 30. I valori presunti sono calcolati applicando determinate percentuali a specifici elementi tra cui vi è quello degli "immobili".

La circolare n. 25/E/07, con riferimento agli immobili che rilevano ai fini del test di operatività ha ricordato che con risoluzione n. 94/E/05, è stato precisato che gli immobili concessi in usufrutto a titolo gratuito non essendo idonei a produrre reddito per la società nuda proprietaria non rilevano tra gli asset rilevanti.

La circolare prosegue tuttavia precisando che qualora l'usufrutto dell'immobile sia concesso a titolo oneroso lo stesso dovrà essere ricompreso tra gli asset rilevanti sia ai fini del test dell'operatività che della determinazione del reddito minimo.

Compensazioni

17. Agevolazioni fuori dalla stretta sulle compensazioni

D: Si chiede se la modifica apportata all'articolo 17 del Dlgs 241/97 dall'articolo 3 del decreto legge 124/19, che ha esteso alle compensazioni di crediti superiori a 5mila euro per imposte sui redditi, imposte sostitutive e Irap, il termine del decimo giorno successivo alla presentazione della dichiarazione, si applichi anche per l'utilizzo in compensazione dei particolari crediti di imposta da agevolazioni o incentivi che si evidenziano nel quadro RU della dichiarazione dei redditi (ad esempio, il credito di imposta per gli investimenti disciplinato dal comma 191 della legge di Bilancio 2020), ovvero se, per tali crediti, la compensazione possa continuare ad effettuarsi dal primo giorno dell'esercizio successivo a quello di maturazione?

R: *L'utilizzo in compensazione dei crediti d'imposta di natura agevolativa, da indicare nel quadro RU della dichiarazione dei redditi, non è soggetto all'obbligo di preventiva presentazione della dichiarazione dei redditi da cui emergono i crediti stessi, introdotto dall'articolo 3, comma 1, del decreto legge 124/19, in quanto tale prescrizione si riferisce esclusivamente ai crediti Iva, ai crediti relativi alle imposte sui redditi e alle relative addizionali, alle imposte sostitutive delle imposte sui redditi e all'Irap. Invece, l'utilizzo in compensazione dei suddetti crediti è soggetto all'obbligo di presentare il modello F24 esclusivamente tramite i servizi telematici resi disponibili dall'agenzia delle Entrate, di cui all'articolo 3, comma 2, del decreto legge 124/19.*

Infatti, tale disposizione si applica a un insieme di crediti d'imposta più ampio rispetto a quello oggetto del comma 1 del medesimo articolo 3, che comprende anche i «crediti d'imposta da indicare nel quadro RU della dichiarazione dei redditi», ossia i crediti di natura agevolativa, come chiarito nella risoluzione n. 110/E/19.

18. Il credito da dichiarazione ultrannuale ritarda la compensazione

D: Come deve comportarsi un contribuente che ha presentato una dichiarazione integrativa ultra annuale (relativa al 2016 nel corso del 2019) dalla quale emerge un credito Irpef e intenda utilizzarlo a partire dal 2020 per compensare il debito Iva relativo al primo trimestre quando, successivamente alla compensazione orizzontale effettuata, si accorga che, dalla propria dichiarazione dei redditi relativa al 2019, emerge un debito Irpef che, secondo le istruzioni, deve essere compensato preliminarmente con il credito Irpef da integrativa già utilizzato?

R: *L'articolo 2, comma 8-bis, del Dpr 322/98 prevede che, in caso di dichiarazione integrativa presentata oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo (la cosiddetta dichiarazione integrativa "ultrannuale"), l'eventuale credito da essa risultante va indicato nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta in cui è presentata la dichiarazione integrativa (ad esempio, se la dichiarazione integrativa, relativa all'anno 2016, è presentata nel corso del 2019, il relativo credito deve essere indicato nella dichiarazione relativa all'anno 2019, presentata nel 2020).*

L'indicazione del credito in dichiarazione è resa obbligatoria per consentire la rigenerazione del credito stesso e, quindi, la sua disponibilità per il pagamento di debiti maturati a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione integrativa (ad esempio, debiti relativi all'anno 2019 scadenti nel 2020).

La rigenerazione del credito pregresso si compie attraverso la sua partecipazione alla liquidazione della corrispondente imposta dovuta per l'anno corrente.

Se il risultato della liquidazione è un'eccedenza d'imposta a credito, tale eccedenza può essere, eventualmente, utilizzata in compensazione esterna per il pagamento di debiti relativi ad altre imposte.

Al riguardo si ricorda che, in base all'articolo 17 del Dlgs 241/97, come modificato dall'articolo 3 del decreto legge 124/19, le eccedenze d'imposta a credito maturate a partire dal periodo d'imposta 2019 possono essere utilizzate in compensazione esterna, per importi superiori a 5mila euro annui, non prima che siano trascorsi dieci giorni dalla data di presentazione della dichiarazione da cui emerge il credito.

Quindi, se il credito che si intende compensare è superiore a 5mila euro, è necessario attendere la presentazione della relativa dichiarazione, su cui deve essere apposto, tra l'altro, il visto di conformità (articolo 1, comma 574, della legge 147/13).

Se, invece, l'utilizzo del credito è inferiore o uguale a 5mila euro, la compensazione può essere eseguita anche prima della presentazione della dichiarazione.

In tal caso, qualora si verificchi, in sede di successiva predisposizione della dichiarazione, che il credito

utilizzato non è effettivamente spettante, sarà necessario procedere al suo riversamento, ricorrendo all'istituto del ravvedimento.

Ravvedimento operoso

19. Fatture false non più escluse dalla non punibilità

D: Alla luce del nuovo articolo 13 Dlgs 74/00 secondo il quale attraverso il ravvedimento operoso è possibile la non punibilità anche dei reati di cui agli articoli 2 (dichiarazione fraudolenta mediante operazioni inesistenti) e 3 (dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici) dello stesso decreto, possono ritenersi ormai definitivamente superate le indicazioni contenute nella circolare 180/97 che escludevano il ravvedimento per le fatture false?

R: *La lettera q-bis) dell'articolo 39 comma 1 del decreto legge 124/19, introdotta in fase di conversione in legge, ha modificato il disposto dell'articolo 13 comma 2 del Dlgs 74/00, inserendo le fattispecie incriminatrici di cui agli articoli 2 (dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti) e 3 (dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici) del medesimo Dlgs tra quelle cui può applicarsi la causa di non punibilità ivi disciplinata: quest'ultima, con riferimento a detti delitti, risulta integrata qualora «i debiti tributari, comprese sanzioni e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, a seguito del ravvedimento operoso [...], sempreché il ravvedimento [sia intervenuto] prima che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche oppure dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali».*

Si ritiene pertanto che l'interpretazione del quadro normativo vigente debba tenere conto anche della novella in commento, ammettendosi di conseguenza - anche con specifico riferimento alle fattispecie astrattamente sussumibili nelle previsioni delittuose in esame - la facoltà del ravvedimento operoso, ai sensi dell'articolo 13 del Dlgs 472/97.

Si precisa tuttavia che dal perfezionamento in ambito amministrativo di detto istituto possa ritenersi discendere la causa di non punibilità esclusivamente al ricorrere delle circostanze puntualmente dettagliate nell'articolo 13 comma 2 del Dlgs 74/00, in particolare per quanto riguarda la formale conoscenza dell'avvio di attività di controllo ovvero di procedimenti penali.

Si evidenzia che in sede di ravvedimento formano oggetto di autonoma regolarizzazione le cosiddette violazioni prodromiche, non potendosi applicare in tale sede il cumulo giuridico di cui all'articolo 12 del Dlgs 472/97 (si vedano le circolari n. 42/E/16, punto 3.1.1, e n. 98/E/00, punto 9.1.8). Più in generale, va tenuto presente che le finalità del ravvedimento sono quelle di permettere all'autore di rimuovere ovvero rimediare spontaneamente alle violazioni commesse (circolare n. 180/E/98, commento all'articolo 13 del Dlgs 472/97).

20. Con la dichiarazione integrativa acconti senza sanzioni

D: Nell'ipotesi di dichiarazione integrativa presentata oltre i 90 giorni, va applicata la sanzione per

infedele dichiarazione, la quale assorbe anche quella per omesso versamento. Sono dovute delle sanzioni e gli interessi per gli acconti versati nel corso dell'anno ravveduto, nell'ipotesi in cui a seguito della presentazione della dichiarazione integrativa risultassero inferiori al dovuto?

R: *Con la circolare n. 42/E/16 -paragrafo 3 (Le violazioni dichiarative configurabili decorsi novanta giorni dalla scadenza del termine di presentazione) sottoparagrafo 3.1.2 (Dichiarazioni integrative per correggere errori non rilevabili in sede di controllo automatizzato o formale presentate entro il termine di presentazione della dichiarazione successiva: trattamento dell'acconto omesso o carente) - si è chiarito che «nel caso in cui il contribuente presenti una dichiarazione integrativa da cui emerga una maggiore imposta dovuta, con conseguente determinazione di acconti dovuti per l'anno d'imposta successivo in misura superiore, non potrà essere irrogata la sanzione per carente versamento dell'acconto (si veda l'articolo 13 del Dlgs 471/97) se la dichiarazione integrativa è presentata successivamente al termine di versamento del secondo acconto.*

In ogni caso, anche quando l'integrazione avvenga prima del citato termine, il primo acconto non sarà sanzionabile quando con il secondo acconto sia versata la differenza dovuta calcolata con riferimento alla dichiarazione integrata.

Come chiarito con circolare n. 23/E/15, infatti, la fattispecie dell'insufficiente o omesso versamento dell'acconto si perfeziona solo con l'inutile decorso del termine di scadenza del versamento stesso ed è autonoma rispetto alla dichiarazione che semplicemente ne determina l'ammontare.

Pertanto, se l'importo versato per gli acconti è commisurato a quello determinato nella dichiarazione vigente al momento del versamento, il contribuente non potrà essere assoggettato a sanzione per carente versamento (in tal senso devono intendersi superati i chiarimenti resi con la circolare n. 47/E/08, al paragrafo 4.2)».

21. Ravvedimento anche con il pagamento dell'imposta frazionata

D: Qual è per l'Agenzia il significato da attribuire alla previsione contenuta nel nuovo articolo 13-bis del Dlgs 472/1997 - relativo al ravvedimento parziale - con la quale viene stabilito che «nel caso di versamento tardivo dell'imposta frazionata in scadenze differenti, al contribuente è consentito operare autonomamente il ravvedimento per i singoli versamenti, con le riduzioni di cui al precedente periodo, ovvero per il versamento complessivo, applicando in tal caso alla sanzione la riduzione individuata in base alla data in cui la stessa è regolarizzata»?

R: *L'articolo 13-bis (ravvedimento parziale) del Dlgs 472/97 (articolo inserito dall'articolo 4-decies, comma 1, del decreto legge 34/19, convertito, con modificazioni, dalla legge 58/19), dispone quanto segue:*

«1. L'articolo 13 si interpreta nel senso che è consentito al contribuente di avvalersi dell'istituto del ravvedimento anche in caso di versamento frazionato, purché nei tempi prescritti dalle lettere a), a-bis), b), b-bis), b-ter), b-quater) e c) del comma 1 del medesimo articolo 13. Nel caso in cui l'imposta dovuta sia versata in ritardo e il ravvedimento, con il versamento della sanzione e degli interessi, intervenga successivamente, la sanzione applicabile corrisponde a quella riferita all'integrale tardivo versamento; gli interessi sono dovuti per l'intero periodo del ritardo; la riduzione

prevista in caso di ravvedimento è riferita al momento del perfezionamento dello stesso. Nel caso di versamento tardivo dell'imposta frazionata in scadenze differenti, al contribuente è consentito operare autonomamente il ravvedimento per i singoli versamenti, con le riduzioni di cui al precedente periodo, ovvero per il versamento complessivo, applicando in tal caso alla sanzione la riduzione individuata in base alla data in cui la stessa è regolarizzata.

2. Le disposizioni del presente articolo si applicano ai soli tributi amministrati dall'agenzia delle Entrate».

Prima dell'introduzione di tale interpretazione autentica, l'agenzia delle Entrate aveva manifestato un orientamento nello stesso senso con la risoluzione n. 67/E/11 e le circolari n. 27/E/13 e n. 42/E/16, cui si rinvia.

Agevolazioni imprese

22. Per i beni strumentali il credito d'imposta si compensa in cinque quote

D: L'articolo 1, comma 191, della legge 160/19 stabilisce che il nuovo credito d'imposta per gli investimenti in beni strumentali è utilizzabile in compensazione in cinque quote annuali «...a decorrere dall'anno successivo a quello di entrata in funzione dei beni per gli investimenti di cui al comma 188, ovvero a decorrere dall'anno successivo a quello dell'avvenuta interconnessione per gli investimenti di cui ai commi 189 e 190». Lo stesso comma 191 stabilisce, inoltre, che nel caso in cui l'interconnessione dei beni di cui al citato comma 189 (beni materiali dell'allegato A alla legge 232/16) avvenga in un «periodo d'imposta successivo a quello della loro entrata in funzione è comunque possibile iniziare a fruire del credito d'imposta per la parte spettante ai sensi del comma 188». Al riguardo, si chiede di conoscere se, nel caso di un bene da allegato A acquistato ed entrato in funzione nel corso dell'anno 2020 e poi interconnesso nel corso dell'anno 2021, il maggior beneficio spettante ai sensi del comma 189 a decorrere dall'anno 2022 possa essere sommato in proporzione alle quattro quote residue oppure se per effetto della "ritardata" interconnessione parta un nuovo quinquennio di fruizione lungo il quale suddividere l'intero credito d'imposta spettante ai sensi del comma 189 al netto della parte già fruita nel corso dell'anno 2021.

R: *La nuova disciplina agevolativa per gli investimenti in beni strumentali introdotta dall'articolo 1, commi 184-197, della legge 160/19, prevede che l'erogazione del beneficio spettante nella forma di credito d'imposta compensabile avvenga in cinque quote annuali di pari importo, a decorrere dall'anno successivo a quello di entrata in funzione per i beni di cui al comma 188 e a quello di interconnessione per i beni di cui al comma 189.*

Per i beni immateriali di cui al comma 190, la fruizione è prevista in tre quote annuali a partire dall'anno successivo a quello di interconnessione.

Per i beni materiali di cui al comma 189, però, il secondo periodo del comma 191 prevede che, se l'interconnessione avviene «in un periodo d'imposta successivo a quello della loro entrata in funzione è comunque possibile iniziare a fruire del credito d'imposta per la parte spettante ai sensi del comma

188» (6%).

Al riguardo, è il caso di precisare, preliminarmente, che la decorrenza del diritto alla fruizione del credito d'imposta è in ogni caso stabilita in funzione dell'anno solare.

Pertanto, anche in presenza di periodi d'imposta a cavallo dell'anno solare si deve fare riferimento, rispettivamente, all'anno successivo a quello di entrata in funzione dei beni e all'anno successivo a quello di avvenuta interconnessione; in tal senso, il riferimento letterale al "periodo d'imposta" contenuto nella trascritta disposizione non esplica effetti sostanziali, trattandosi di una formula descrittiva del caso generale di coincidenza tra periodo d'imposta e anno solare: cosicché, ipotizzando un periodo d'imposta primo aprile 2020 - 31 marzo 2021, nel caso in cui un bene sia acquistato ed entri in funzione il 20 marzo 2020 e sia interconnesso il 30 settembre 2020, l'intero credito d'imposta spettante ai sensi del comma 189 potrà essere fatto valere in compensazione a decorrere dall'anno solare 2021, a prescindere dalla circostanza che, ai fini del reddito d'impresa, entrata in funzione e interconnessione avvengano in periodi d'imposta diversi.

Va poi precisato che la possibilità concessa dalla norma di iniziare a fruire del credito d'imposta spettante ai sensi del comma 188 prima che si perfezioni con l'interconnessione il diritto al credito d'imposta spettante ai sensi del comma 189 va intesa come una facoltà e non come un obbligo. In tal senso, qualora l'entrata in funzione del bene si verifichi nell'anno 2020 e l'interconnessione nell'anno 2021, si ritiene che l'impresa possa anche decidere di applicare direttamente il solo comma 189 a decorrere dall'anno 2022 senza pregiudizio per la quota di beneficio attribuibile già dall'anno 2021 in base al comma 188.

Ciò chiarito, si ritiene che, nel caso in cui l'impresa decida di avvalersi della suddetta facoltà, iniziando a fruire del credito spettante ai sensi del comma 188 nell'anno successivo a quello di entrata in funzione del bene, ai fini della fruizione del credito d'imposta spettante ai sensi del comma 189 al netto della quota di credito già fruita in precedenza ai sensi del comma 188, debba decorrere un nuovo quinquennio.

Così, ad esempio, ipotizzando che nel corso del 2020 si proceda all'acquisto e all'entrata in funzione di un bene agevolabile il cui costo sia pari a 100mila euro e che nel corso del 2021 si proceda anche alla sua interconnessione, qualora l'impresa nel corso del 2021 si avvalga della possibilità di utilizzare in compensazione la prima quota del credito spettante ai sensi del comma 188, pari a 1.200 euro (1/5 di 6mila), a partire dal 2022 decorrerà il quinquennio di fruizione del credito spettante ai sensi del comma 189 e la quota annuale compensabile sarà pari a 7.760 euro (1/5 di 38.800 euro).

23. La recapture colpisce il disinvestimento o la delocalizzazione

D: L'articolo 1, comma 193, della legge 160/19, prevede le regole per il recapture, nei casi di disinvestimento o delocalizzazione dei beni agevolati, del nuovo credito d'imposta per gli investimenti in beni strumentali. In particolare, il primo periodo del citato comma 193 stabilisce che «se, entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di effettuazione dell'investimento, i beni agevolati sono ceduti a titolo oneroso o sono destinati a strutture produttive ubicate all'estero, anche se appartenenti allo stesso soggetto, il credito d'imposta è corrispondentemente ridotto escludendo dall'originaria base di calcolo il relativo costo». Considerando che la disposizione opera

con riferimento letteralmente all'anno di "effettuazione" dell'investimento e non già all'anno di "entrata in funzione" dei beni o se successivo a quello della loro "interconnessione", che ai sensi del comma 191 individuano il momento in cui il diritto al credito d'imposta può considerarsi perfezionato, si chiede di conoscere se, nel caso, ad esempio, di effettuazione nel corso dell'anno 2020 di un investimento per il quale spetti il credito d'imposta del 6 per cento ai sensi del comma 188 e di entrata in funzione del bene nel corso dell'anno 2021, il "periodo di osservazione" previsto dal citato comma 193 decorra dall'anno 2021 o dal 2022.

R: La nuova disciplina agevolativa per gli investimenti in beni strumentali introdotta dall'articolo 1, commi 184-197, della legge 160/19, prevede al comma 193 alcune disposizioni concernenti la revoca (il cosiddetto recapture) del beneficio nel caso in cui i beni agevolati formino oggetto di cessione a titolo oneroso o di delocalizzazione e l'applicazione, anche nel nuovo assetto normativo, delle regole sui cosiddetti investimenti sostitutivi" dettate dall'articolo 1, commi 35 e 36, della legge 205/17.

Per quanto concerne il recapture del credito d'imposta, il comma 193 prevede che «se, entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di effettuazione dell'investimento, i beni agevolati sono ceduti a titolo oneroso o sono destinati a strutture produttive ubicate all'estero, anche se appartenenti allo stesso soggetto, il credito d'imposta è corrispondentemente ridotto escludendo dall'originaria base di calcolo il relativo costo.

Il maggior credito d'imposta eventualmente già utilizzato in compensazione deve essere direttamente riversato dal soggetto entro il termine per il versamento a saldo dell'imposta sui redditi dovuta per il periodo d'imposta in cui si verificano le suddette ipotesi, senza applicazione di sanzioni e interessi».

Al riguardo, nel precisare che l'applicazione della disciplina di recapture riguarda tutti i beni agevolabili e non solo i beni materiali dell'allegato A, si osserva che il riferimento letterale operato dal primo periodo della trascritta disposizione all'anno di "effettuazione" dell'investimento, anziché a quello di "entrata in funzione" o a quello di "interconnessione" dei beni, cui il comma 191 ricollega il perfezionamento del diritto al credito d'imposta, deve imputarsi a un mero difetto di coordinamento formale; occorre, infatti considerare che, senza l'entrata in funzione o l'avvenuta interconnessione dei beni, non ci sarebbe alcun credito d'imposta su cui operare il ricalcolo e neanche l'eventuale riversamento.

Anche in coerenza con la finalità della disciplina sul "recapture", tesa a garantire che la concessione dell'agevolazione sia collegata al concreto sfruttamento dei beni agevolati per un periodo minimo nell'economia dell'impresa, deve quindi escludersi che il "periodo di osservazione" possa iniziare a decorrere senza che si sia verificata l'effettiva immissione del bene strumentale nell'ambito del processo produttivo dell'impresa.

Pertanto, nel caso in cui l'entrata in funzione dei beni o la loro interconnessione si verifichi in un anno successivo a quello in cui si considera effettuato l'investimento in base alle regole dell'articolo 109, commi 1 e 2 del Tuir, il termine finale del "periodo di osservazione" previsto dalla disciplina va correttamente individuato, rispettivamente, con il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello dell'entrata in funzione o a quello dell'avvenuta interconnessione.

Con l'ulteriore precisazione che per i beni dell'allegato A di cui al comma 189 il "periodo di osservazione" decorre comunque dall'anno successivo a quello di interconnessione dei beni medesimi, che potrebbe in ipotesi anche verificarsi in un anno successivo a quello della loro entrata in funzione: così, ad esempio, se un bene da allegato A acquistato nel 2020 viene fatto entrare in funzione nel 2020 e poi viene interconnesso nel 2021, il "periodo di osservazione" non è il biennio 2021-2022, ma quello 2022-2023.

Ciò chiarito, si rende opportuno svolgere ulteriori precisazioni in ordine al coordinamento delle regole sul recapture con quella dettata dall'ultimo periodo dello stesso comma 193, secondo la quale «si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni contenute nell'articolo 1, commi 35 e 36, della legge 205/17 in materia di investimenti sostitutivi».

Al riguardo, si ricorda che tali disposizioni, concernenti il trattamento dei cosiddetti "investimenti sostitutivi", sono state introdotte a complemento della precedente disciplina agevolativa dell'iper ammortamento di cui all'articolo 1, comma 9, della legge 232/16 e successive modifiche e integrazioni, al fine di consentire alle imprese di continuare a fruire di tale agevolazione anche nel caso in cui, durante il periodo di fruizione della maggiorazione del costo ammortizzabile, si verifichi la cessione a titolo oneroso dei beni agevolati di cui all'allegato A annesso alla legge 232/16. In particolare, il citato comma 35 ha stabilito che, ai soli effetti della disciplina dell'iper ammortamento, «non viene meno la fruizione delle residue quote del beneficio, così come originariamente determinate, a condizione che, nello stesso periodo d'imposta del realizzo, l'impresa: a) sostituisca il bene originario con un bene materiale strumentale nuovo avente caratteristiche tecnologiche analoghe oppure superiori a quelle previste dall'allegato A della legge 232/16; b) attesti l'effettuazione dell'investimento sostitutivo, le caratteristiche del nuovo bene e il requisito dell'interconnessione secondo le regole previste dall'articolo 1, comma 11, della legge 232/16».

A sua volta, il citato comma 36, ha previsto che «nel caso in cui il costo di acquisizione dell'investimento sostitutivo di cui al comma 35 sia inferiore al costo di acquisizione del bene sostituito e sempre che ricorrano le altre condizioni previste alle lettere a) e b) del comma 35, la fruizione del beneficio prosegue per le quote residue fino a concorrenza del costo del nuovo investimento».

Va inoltre ricordato che, per effetto delle modifiche introdotte alla disciplina dell'iper ammortamento dall'articolo 7 del decreto legge 87/18, convertito dalla legge 86/18, in virtù delle quali nel caso in cui durante la fruizione del beneficio si verifichi la cessione a titolo oneroso o la destinazione a strutture produttive estere dei beni agevolati si procede al recupero dell'iper ammortamento, l'applicazione delle disposizioni dei richiamati commi 35 e 36 della legge 205/17 permette all'impresa non solo di impedire la cessazione del beneficio, ma, come espressamente previsto dal comma 4 dello stesso articolo 7 del citato decreto legge 87/18, di evitare anche che scatti il recapture delle deduzioni dal reddito già fruite.

Ciò ricordato, si precisa, anzitutto, che anche nell'ambito della nuova disciplina agevolativa le disposizioni concernenti gli investimenti sostitutivi si rendono applicabili esclusivamente per i beni materiali dell'allegato A.

Inoltre, tali disposizioni, analogamente a quanto disposto nel precedente assetto normativo sopra

ricordato, devono intendersi applicabili: sia durante il "periodo di osservazione", in funzione di neutralizzazione della disciplina sul ricalcolo e sul recapture del credito d'imposta; sia durante il successivo triennio di fruizione del beneficio, in funzione di mantenimento del diritto alle residue quote del beneficio.

8. Le risposte della Guardia di Finanza

ai quesiti dei lettori e degli esperti del Sole 24 Ore, in occasione di Telefisco 2020

Processo

1. Manca il decreto sulla Pec nelle attività ispettive

D: Poiché ormai è utilizzata nei rapporti con la Pa e segnatamente con l'agenzia delle Entrate la firma elettronica e l'invio delle comunicazioni tramite Pec, è possibile prevedere:

- a) l'invio all'interessato del verbale di verifica tramite Pec e la sua sottoscrizione con firma digitale:
- b) l'invio all'interessato del pvc tramite Pec e la sua sottoscrizione con firma digitale?

R: *In base all'articolo 2, comma 6-bis, del Dlgs 82/05 (cosiddetto "Codice dell'amministrazione digitale"), le disposizioni concernenti la digitalizzazione degli atti della pubblica amministrazione si applicano "alle attività e alle funzioni ispettive e di controllo fiscale" con le modalità previste da un decreto del presidente del Consiglio dei ministri o del ministro delegato, su proposta del ministro dell'Economia e delle Finanze, che a oggi, tuttavia, non è stato ancora emanato.*

Nelle more, continuano a trovare applicazione le disposizioni che prevedono la possibilità di notificare alcuni atti dell'istruttoria tributaria (per esempio gli inviti e le richieste regolamentate dall'articolo 32 del Dpr 600/73) mediante posta elettronica certificata (si veda l'articolo 149-bis del Codice di procedura civile e articolo 60 del Dpr 600/73).

Tuttavia, i processi verbali di verifica e di constatazione non sono soggetti a "notifica" ai sensi del codice di procedura civile, bensì a "rilascio" secondo l'articolo 12, comma 7, della legge 212/00.

D'altra parte, tale modalità è funzionale a porre il contribuente nella condizione di partecipare, attivamente e personalmente, alle attività istruttorie e, se del caso, di presentare osservazioni in base al comma 4 del richiamato articolo 12.

Pertanto, ferma restando l'indubbia semplificazione che deriverà dalla piena digitalizzazione di tutti gli atti relativi alle attività ispettive di natura fiscale, sarà importante che il decreto attuativo del comma 6-bis dell'articolo 2 del Dlgs 82/05 salvaguardi la piena ed effettiva interazione tra l'Organo di controllo e il contribuente sia nel corso della verifica sia nella sua fase conclusiva.

Accertamento

2. E- fatture, ancora da stampare in attesa del Garante privacy

D: In caso di verifica fiscale nei confronti di contribuenti obbligati alla fatturazione elettronica le

unità operative possono acquisire i dati dallo Sdi direttamente o tramite l'agenzia delle Entrate e non chiedere la copia cartacea al contribuente che non ha particolare valore?

R: Ai sensi dell'articolo 14 del decreto legge 124/19, i file Xml delle fatture elettroniche acquisiti al Sistema di interscambio sono memorizzati fino al 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione di riferimento ovvero fino alla definizione di eventuali giudizi e possono essere utilizzati dall'agenzia delle Entrate e dalla Guardia di finanza, tra l'altro, per le attività di analisi del rischio e di controllo a carattere fiscale.

Nelle more di definire, d'intesa con il Garante per la protezione dei dati personali, le misure di sicurezza poste a tutela dei diritti e delle libertà dei contribuenti interessati, così come prescritto dalla norma, si ritiene che l'obbligo di esibizione delle fatture elettroniche emesse in via generalizzata dal 1° gennaio 2019 possa essere assolto con le modalità previste dall'articolo 5, comma 2, del decreto ministeriale 17 giugno 2014, a mente del quale il documento informatico rilevante ai fini tributari è reso disponibile, a richiesta degli organi di controllo, su supporto cartaceo o informatico, presso la sede del contribuente ovvero presso il luogo di conservazione delle scritture contabili.

Resta ferma, naturalmente, la necessità per i verificatori di ottemperare al disposto dell'articolo 12, comma 1, della legge 212/00 (Statuto dei diritti del contribuente) e, quindi, di procedere all'acquisizione delle fatture con modalità tali da arrecare la minore turbativa possibile allo svolgimento delle attività del contribuente e alle sue relazioni commerciali o professionali.

Reati tributari

3. Regolarizzare la dichiarazione fraudolenta non ha ricadute per l'emittente della fattura

D: In caso di ravvedimento di dichiarazione fraudolenta mediante false fatture prima dell'attività di controllo per conseguire la non punibilità non si rischia di denunciare indirettamente l'emittente delle fatture?

R: L'articolo 39, comma 1, lettera q-bis) del decreto legge 124/19 ha integrato l'articolo 13, comma 2, del Dlgs 74/00 estendendo la causa di non punibilità ivi prevista ai delitti di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti false e di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici.

In particolare, la non punibilità per i reati di cui agli articoli 2 e 3 del Dlgs 74/00 opera allorché i debiti tributari, comprese sanzioni e interessi, sono estinti con l'integrale pagamento degli importi dovuti, a seguito del ravvedimento operoso, sempreché la regolarizzazione intervenga prima che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali.

In concreto, per accedere all'effetto premiale, il contribuente deve presentare una dichiarazione integrativa, emendata degli elementi fraudolenti, e versare gli importi dovuti, comprensivi di imposte, interessi e sanzioni.

Tuttavia, l'interessato non è tenuto a dichiarare in modo puntuale i motivi per cui ha inteso rettificare in aumento il proprio reddito.

Quindi, in base alle notizie rese disponibili, in prima battuta, all'Amministrazione finanziaria, la dichiarazione integrativa non ha ricadute dirette e immediate nei confronti dell'emittente delle fatture, permanendo in capo agli organi di controllo l'onere di dimostrare la responsabilità penale di quest'ultimo, per violazione dell'articolo 8 del Dlgs 74/00.

4. Confisca per sproporzione, si guarda al legale rappresentante

D: In ipotesi di delitto tributario (ad esempio, dichiarazione fraudolenta mediante utilizzo false fatture) ascrivibile al rappresentante legale di una Spa/srl la verifica della sproporzione delle attività economiche e patrimoniali possedute rispetto a quanto dichiarato che potrebbe legittimare il sequestro per sproporzione, verrà fatta con riferimento alla persona fisica, alla società di capitali o anche in modo incrociato (redditi dell'uno rispetto alla disponibilità dell'altro)?

R: *La confisca per sproporzione prevista dall'articolo 240-bis del codice penale è una misura di sicurezza patrimoniale applicabile in caso di sentenza di condanna o di patteggiamento per uno dei reati tassativamente individuati dal legislatore.*

Tra questi reati, per effetto delle modifiche introdotte dall'articolo 39, comma 1, del decreto legge 124/19, che ha aggiunto l'articolo 12-ter al Dlgs 74/00, figurano anche i reati di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture per operazioni inesistenti, dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, emissione di fatture o di altri documenti per operazioni inesistenti e sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte, con riferimento alle condotte poste in essere dopo l'entrata in vigore della legge di conversione (25 dicembre 2019) e a condizione che vengano superate specifiche soglie di evasione.

In presenza di un reato tributario imputato al legale rappresentante di una società, la verifica del requisito della sproporzione va operata esclusivamente sul legale rappresentante in quanto, come accade per la sanzione penale principale prevista per le singole fattispecie delittuose, anche la misura ablatoria in questione colpisce sempre e soltanto l'autore del reato e non anche l'ente di appartenenza.

Ne consegue che, in caso di accertato squilibrio economico-reddituale tra i beni facenti parte del patrimonio personale del legale rappresentante (soggetto condannato) e le sue disponibilità ufficiali, la confisca potrà riguardare solo beni facenti parte del patrimonio personale della persona fisica e non anche dell'ente.

Ai fini della sussistenza del requisito della sproporzione, dovranno essere censiti e quantificati tutti gli investimenti posti in essere dal soggetto in un arco temporale ragionevolmente prossimo alla data di commissione del reato, comprese le eventuali somme versate nella società a titolo di capitale di rischio, che, sul piano patrimoniale, corrispondono alla titolarità di una partecipazione all'interno della società stessa sotto forma, a seconda dei casi, di quote o azioni. Queste sono le disposizioni di carattere generale.

È chiaro che la loro applicazione dovrà tenere conto delle circostanze concrete e, soprattutto, delle

reali caratteristiche del soggetto societario.

In presenza di enti che costituiscono costruzioni giuridiche artificiose e strutture interposte nella titolarità di beni, l'accertamento della sproporzione dovrà essere effettuato in capo all'autore del reato fiscale tenendo conto sia del suo patrimonio personale, sia di quello intestato fittiziamente all'ente.