

Varese, 28 ottobre 2020

CIRCOLARE N. 23/2020

Con la presente circolare informiamo la Spett.le Clientela su specifici argomenti in materia fiscale ed amministrativa.

<p>RIVALUTAZIONE GENERALE DEI BENI D'IMPRESA E DELLE PARTECIPAZIONI 2020</p>

Il Decreto di Agosto (D.L. 104/2020 conv. con mod. nella Legge n. 126 del 13/10/2020 propone, all'articolo 110, una nuova possibilità di rivalutare i beni strumentali d'impresa e le partecipazioni, superando alcune criticità che hanno decretato il sostanziale fallimento delle precedenti norme in materia (anche recenti).

Si è infatti deciso di ridurre in modo rilevante la misura dell'imposta sostitutiva e, inoltre, di consentire la rivalutazione solo civilistica (quindi completamente gratuita).

I soggetti e gli esercizi interessati

Sono interessate alla rivalutazione le imprese che adottano i Principi contabili nazionali (Oic) a prescindere dal regime contabile adottato. Quindi, sia le società che le ditte individuali, tanto in contabilità ordinaria che in semplificata.

La rivalutazione deve essere effettuata nel bilancio dell'esercizio 2020, a condizione che i beni oggetto di rivalutazione fossero già presenti nel bilancio del precedente esercizio (2019).

Le imprese che hanno l'esercizio non coincidente con l'anno solare, possono eseguire la rivalutazione nel bilancio o rendiconto relativo all'esercizio in corso al 31 dicembre 2019, se approvato successivamente alla data di entrata in vigore della legge del 13 ottobre 2020 (n. 126 in G.U. n. 253 del 13 ottobre 2020), di conversione del presente decreto, a condizione che i beni d'impresa e le partecipazioni risultino dal bilancio dell'esercizio precedente.

I beni interessati

La rivalutazione interessa i beni di impresa e le partecipazioni, con esclusione degli immobili alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività di impresa; quindi, sono esclusi i beni merce.

Diversamente dal passato, non occorre rivalutare tutti i beni appartenenti alla medesima categoria omogenea, essendo ora possibile rivalutarne anche uno solo; in tal modo, si consente la massima libertà di scelta.

La norma precisa, ove ve ne fosse bisogno, che la rivalutazione deve essere annotata nel relativo inventario (per i soggetti semplificati nel libro dei beni ammortizzabili) e nella nota integrativa (per i soggetti che la redigono).

Rivalutazione fiscale o civilistica

Come anticipato, le imprese che intendono aderire alla facoltà concessa, possono rivalutare i beni di impresa e le partecipazioni:

- con efficacia solo civilistica, ed in tal caso non è dovuta alcuna imposta sostitutiva;
- con efficacia civilistica ed anche fiscale, ed in tal caso è dovuta una imposta sostitutiva del 3%, sia per i beni ammortizzabili (ad esempio, un fabbricato riscattato da leasing) che per i beni non ammortizzabili (ad esempio, un terreno).

La rivalutazione determina un incremento del valore del bene prescelto, con l'attivazione – in contropartita – di una riserva del patrimonio netto.

Nel caso di rivalutazione solo civilistica, la riserva non ha alcun regime particolare e, in caso di distribuzione, si tratta come una normale riserva di utili.

Nel caso di rivalutazione anche fiscale, la riserva soggiace al regime di sospensione di imposta, con la conseguenza che in caso di attribuzione ai soci la società dovrà versare il 24% di Ires, salve le considerazioni del paragrafo successivo.

Per chi intenda effettuare la rivalutazione solo civilistica, si rammenta che si creerà un doppio binario tra i valori contabili (superiori) e quelli fiscali (inferiori) del bene; tale disallineamento dovrà essere gestito all'interno del quadro RV del modello dichiarativo.

Si rammenta che i documenti Oic indicano dei valori massimi da attribuire ai beni e, per conseguenza, tali limiti dovranno essere rispettati.

Nel caso in cui, nei futuri esercizi, si riscontrasse la perdita di tale valore del bene, si dovrà operare una svalutazione transitando direttamente a conto economico e non riducendo direttamente la riserva di patrimonio netto creata.

La riserva di rivalutazione e il regime fiscale

Il saldo attivo della rivalutazione (fiscale) può essere affrancato, in tutto o in parte, con l'applicazione in capo alla società di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive e di eventuali addizionali nella misura del 10%.

Il versamento di tale ulteriore imposta consente di eliminare il regime di sospensione di imposta, liberando la riserva dai richiamati vincoli.

Per ottenere tale risultato, la rivalutazione avrà un costo complessivo del 3% + 10%; si rammenta che, secondo il parere dell'Agenzia (diversamente da quello manifestato dalla giurisprudenza) la base di commisurazione delle due imposte è la medesima.

Diversamente, poiché l'imposta sostitutiva viene contabilmente imputata a decremento della riserva da rivalutazione, parrebbe più corretto assolvere il 10% sul valore netto.

I soggetti in regime contabile semplificato, nel caso in cui accedano alla rivalutazione anche fiscale, non iscriveranno mai una riserva da rivalutazione, mancando per essi la voce del patrimonio netto; in tal caso, non si pongono mai i problemi di affrancamento sopra evocati.

L'imposta sostitutiva

Le imposte sostitutive del 3 e del 10% sono versate in un massimo di tre rate di pari importo, di cui:

- la prima con scadenza entro il termine previsto per il versamento a saldo delle imposte sui redditi relative al periodo d'imposta con riferimento al quale la rivalutazione è eseguita;
- le altre, con scadenza entro il termine rispettivamente previsto per il versamento a saldo delle imposte sui redditi relative ai periodi d'imposta successivi.

Gli importi da versare possono essere compensati con modello F24, nel rispetto di tutte le limitazioni vigenti in materia.

Si rammenta che l'Agenzia ha sostenuto, in passato, che l'efficacia fiscale della rivalutazione si ottiene con la compilazione dell'apposito quadro che sarà inserito nei modelli dichiarativi, a nulla rilevando il versamento della sostitutiva. L'imposta eventualmente non versata, infatti, sarà comunque dovuta e iscritta a ruolo con maggiorazione di sanzioni e interessi.

Il riconoscimento fiscale della rivalutazione

Il maggior valore attribuito ai beni in sede di rivalutazione è riconosciuto ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive a decorrere dall'esercizio successivo a quello con riferimento al quale la rivalutazione è stata eseguita; solitamente, dunque, ai fini della deduzione delle quote di ammortamento, del calcolo del *plafond* delle spese di manutenzione e riparazione e del regime delle società di comodo, i nuovi valori troveranno rilevanza dal 2021.

Ai fini, invece, della cessione a terzi, dell'autoconsumo o della destinazione a finalità estranee al regime di impresa, la rilevanza (ai fini del calcolo delle plusvalenze o minusvalenze ai fini fiscali) si ottiene solo a decorrere dall'inizio del quarto esercizio successivo a quello nel cui bilancio la rivalutazione è stata eseguita (solitamente 2024).

Nel caso di cessione o altra destinazione prima di tale momento, ai fini della determinazione delle plusvalenze o minusvalenze in ambito fiscale si ha riguardo al costo del bene prima della rivalutazione. Mancando qualsiasi efficacia dell'operazione, viene riconosciuto un credito d'imposta per la sostitutiva versata e la riserva creata perde il regime della sospensione di imposta.

LA SOSPENSIONE DEGLI AMMORTAMENTI 2020

Secondo l'art. 2426, comma 1, n. 2), del c.c. "il costo delle immobilizzazioni, materiali e immateriali, la cui utilizzazione è limitata nel tempo deve essere **sistematicamente ammortizzato in ogni esercizio** in relazione con la loro residua possibilità di utilizzazione. Eventuali modifiche dei criteri di ammortamento e dei coefficienti applicati devono essere motivate nella nota integrativa".

Come previsto dal Principio contabile OIC 16 "Immobilizzazioni materiali" l'ammortamento, definito quale ripartizione del costo di un'immobilizzazione nel periodo della relativa vita utile stimata:

- deve essere **sistematico**;
- riguarda **tutti i cespiti**, con l'eccezione di alcuni fabbricati civili, dei terreni (escluse cave, miniere, discariche), nonché delle opere d'arte;
- **inizia nel momento in cui il cespite è disponibile e pronto per l'uso**. Per i beni acquistati nell'anno è comunque consentito utilizzare la metà dell'aliquota ordinaria se la quota ottenuta non si discosta significativamente da quella determinata a partire dal momento in cui il bene è disponibile e pronto all'uso;
- può essere effettuato a **quote costanti** (preferibile), decrescenti ovvero, in limitate e documentate circostanze, variabili in base ai volumi di produzione;
- va interrotto in presenza di: beni **destinati alla vendita**;
- cespiti **obsoleti o inutilizzabili**;
- beni per i quali il **valore residuo stimato** (al netto dei costi di rimozione) **risulta pari o superiore al valore netto contabile**.

Nell'ambito del D.L. 104/2020 "Decreto Agosto", convertito dalla Legge n. 126/2020 il Legislatore ha previsto, tra l'altro, con l'intento di non "appesantire" il bilancio d'esercizio 2020, la possibilità di

“sospendere” (in tutto o in parte) l'imputazione contabile degli ammortamenti delle immobilizzazioni materiali e immateriali.

In particolare, tale facoltà, riconosciuta dal nuovo comma 7-bis dell'art. 60 del citato Decreto consente:

- in deroga al citato art. 2426, comma 1, n. 2), in base al quale il costo delle immobilizzazioni materiali/immateriali va sistematicamente ammortizzato in ogni esercizio in relazione con la loro residua possibilità di utilizzazione;
- a favore dei soggetti che non adottano i Principi contabili internazionali (la deroga interessa quindi i soggetti che redigono il bilancio secondo le norme del Codice civile e che adottano i Principi contabili nazionali);

di non imputare a Conto economico del bilancio 2020 fino al 100% della quota annua di ammortamento delle immobilizzazioni materiali e immateriali mantenendo il relativo valore di iscrizione, così come risultante dall'ultimo bilancio annuale regolarmente approvato.

La quota di ammortamento non contabilizzata va imputata al Conto economico del bilancio 2021 e allo stesso modo sono differite le quote successive prolungando di conseguenza l'originario piano di ammortamento di un anno.

La deroga in esame interessa anche i soggetti con bilancio “a cavallo” in quanto può essere adottata per l'esercizio in corso al 15/08/2020 (data in entrata in vigore del DL n. 104/2020).

Ai sensi dei commi 7-ter e 7-quater del citato art. 60 i soggetti che si avvalgono della sospensione in esame:

- devono destinare una riserva indisponibile di utili per un ammontare corrispondente alla quota di ammortamento non effettuata.

Nel caso in cui l'utile d'esercizio risulti inferiore alla quota di ammortamento differita, la riserva è integrata utilizzando riserve di utili / altre riserve patrimoniali disponibili in mancanza delle quali sono accantonati utili degli esercizi successivi;

- in Nota integrativa devono motivare le ragioni dell'applicazione della deroga (sospensione degli ammortamenti) nonché dell'iscrizione e dell'importo della corrispondente riserva indisponibile, indicandone l'influenza sulla rappresentazione della situazione patrimoniale / finanziaria e del risultato d'esercizio. Ne consegue che non solo vanno riportati i motivi per i quali è stato deciso di sospendere gli ammortamenti (così, ad esempio, la sospensione potrebbe essere giustificata da una minore, se non addirittura mancata, utilizzazione dei macchinari) ma vanno illustrate le influenze che tale decisione ha avuto sulla rappresentazione nel bilancio.

Come sopra accennato il “congelamento” degli ammortamenti interessa i soggetti che redigono il bilancio secondo le disposizioni contenute nel Codice Civile e nel rispetto dei Principi contabili nazionali. Possono beneficiare dello stesso quindi non solo le imprese che redigono il bilancio in forma ordinaria, ma anche quelle che provvedono alla redazione in forma abbreviata. Queste ultime sono infatti tenute alla predisposizione della Nota integrativa sia pure limitatamente alle specifiche voci elencate nell’art. 2435-bis, comma 5, C.c.

Il puntuale obbligo di informativa nella Nota integrativa potrebbe indurre a ritenere che il “congelamento” non sia possibile da parte delle imprese che redigono il bilancio nella forma “micro” di cui all’art. 2435-ter, C.c. in quanto esonerate dalla redazione della Nota integrativa. Si potrebbe però sostenere l’estensione della nuova disposizione anche a tali ultime imprese, a condizione che le predette informazioni siano riportate in calce allo Stato patrimoniale.

Dovrà essere chiarito se le nuove disposizioni sono applicabili anche alle ditte individuali / società di persone in contabilità ordinaria.

La sospensione degli ammortamenti non si riflette sulla determinazione del reddito e del valore della produzione ai fini IRAP.

Infatti, per i soggetti che si avvalgono della predetta facoltà, è ammessa la deduzione della quota di ammortamento sospesa alle stesse condizioni e con gli stessi limiti previsti dagli artt. 102, 102-bis e 103, TUIR e 5, 5-bis, 6 e 7, D.Lgs. n. 446/97, a prescindere dall’imputazione a Conto economico.

In altre parole è applicabile l’art. 109, comma 4, lett. b), TUIR che prevede una deroga alla disposizione per cui le spese/altri componenti negativi non sono ammessi in deduzione se e nella misura in cui non sono imputati a Conto economico nell’esercizio di competenza.

A tal fine dovrà essere effettuata una variazione in diminuzione nel mod. REDDITI 2021 pari alla quota di ammortamento 2020 non imputata Conto economico ovvero alla differenza tra la quota di ammortamento 2020 che sarebbe stata imputata a Conto economico e quella effettivamente contabilizzata.

Si genera quindi un **disallineamento tra valore civilistico e fiscale** con conseguente stanziamento di imposte differite passive da utilizzare nell’ultimo periodo di ammortamento civilistico.

FATTURE ELETTRONICHE: LE NUOVE CODIFICHE / DOCUMENTI UTILIZZABILI DALL’1.10.2020

- **Art. 1, D.Lgs. n. 127/2015**
- **Provvedimenti Agenzia Entrate 28.2.2020 e 20.4.2020**

Con il Provvedimento 28.2.2020 l'Agencia delle Entrate ha approvato le nuove Specifiche tecniche (ver. 1.6) della fatturazione elettronica, prevedendone l'utilizzo, in via facoltativa, a decorrere dal 4.5.2020, e obbligatoriamente dall'1.10.2020.

Successivamente, con il Provvedimento 20.4.2020, la stessa Agenzia in considerazione dell'emergenza COVID-19 ha differito tale periodo transitorio, aggiornando le Specifiche tecniche (ver. 1.6.1) e prevedendo che:

- **dall'1.10.2020** sarà possibile (facoltà) emettere fatture elettroniche in base al **nuovo tracciato** e quindi utilizzando i **nuovi codici**;
- **dall'1.10 al 31.12.2020** Sdi accetterà fatture elettroniche predisposte sia con le nuove che con le vecchie Specifiche tecniche;
- **dall'1.1.2021** tutte le fatture elettroniche dovranno essere predisposte in base alle nuove Specifiche tecniche, con conseguente venir meno della possibilità di utilizzare il "vecchio" tracciato.

Le principali novità delle Specifiche tecniche riguardano l'incremento delle **tipologie di documenti** che possono essere "compilati" e trasmessi allo Sdi, nonché la previsione di un maggior dettaglio della **natura dell'operazione**.

Per "**rendere più puntuali le codifiche «Tipo Documento» e «Natura» rispetto alla normativa fiscale**" e consentire all'Agencia di predisporre una "migliore" dichiarazione IVA precompilata, sono stati introdotti:

- **nuovi codici** per identificare il "**Tipo documento**".
Così, ad esempio, sono previsti specifici codici per differenziare le fatture emesse a seguito dell'applicazione del reverse charge nelle diverse fattispecie previste (operazioni interne, intraUE extraUE) e per individuare le autofatture emesse per autoconsumo o cessioni gratuite;
- **nuovi codici dettaglio** in merito alla "**Natura**" dell'operazione.
In particolare, per le operazioni non imponibili sono previsti specifici codici al fine di individuare più dettagliatamente le diverse casistiche;
- **nuove codifiche «Tipo ritenuta»** al fine di specificarne la "destinazione", per il contributo INPS (RT03), per Enasarco (RT04), per ENPAM (RT05) o altro contributo previdenziale (RT06).

Le nuove Specifiche tecniche prevedono altresì:

- l'eliminazione dell'obbligo di compilare il campo relativo all'importo dell'imposta di bollo (infatti per le fatture è sempre pari a € 2);
- l'estensione dell'arrotondamento a 8 decimali per l'esposizione di sconti / maggiorazioni;

- l'introduzione del nuovo codice "Modalità pagamento" per il PagoPA (MP23).

NUOVI "TIPO DOCUMENTO"

Sono stati introdotti **nuovi codici** per gestire le seguenti fattispecie:

- **integrazione fatture** reverse charge interno (TD16) / acquisti intraUE (TD18) e integrazione /autofattura acquisti di servizi / beni dall'estero (TD17 e TD19);
- **regolarizzazione splafonamento** (TD21);
- **estrazione beni da un deposito IVA** (TD22) e estrazione beni da un deposito IVA **con versamento dell'IVA** (TD23);
- **fattura differita** ex art. 21, comma 4, **lett. a)**, DPR n. 633/72, ossia riferita a cessioni di beni la cui consegna / spedizione risulta da ddt / altro documento idoneo, nonché per le prestazioni di servizi individuabili tramite idonea documentazione (TD24).
 - La fattura va emessa / inviata al Sdl entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione;
 - **fattura differita** ex art. 21, comma 4, **lett. b)**, DPR n. 633/73, ossia fattura riferita a cessioni di beni effettuate dal cessionario nei confronti di un soggetto terzo per il tramite del proprio cedente (TD25). In tal caso la fattura va emessa / inviata al Sdl entro il mese successivo a quello della consegna / spedizione dei beni;
 - **cessione di beni ammortizzabili** e per **passaggi interni** (TD26);
 - fattura per **autoconsumo / cessioni gratuite** senza rivalsa (TD27).

Codice	Tipo documento
TD01	Fattura
TD02	Acconto / Anticipo su fattura
TD04	Nota di Credito
TD03	Acconto / Anticipo su parcella
TD05	Nota di Debito
TD06	Parcella
TD16 NEW	Integrazione fattura reverse charge interno NB: Il nuovo codice TD16 va utilizzato per integrare tramite Sdl le fatture ricevute senza IVA in applicazione del reverse charge interno (ad esempio, operazioni ex art. 17, commi 5 e 6, DPR n. 633/72, ossia, cessioni di oro da

	investimento / industriale, prestazioni di servizi di pulizia, demolizione / installazione di impianti / completamento relative ad edifici, ecc.).
TD17 NEW	<p>Integrazione / autofattura per acquisto servizi dall'estero</p> <p>NB: Il nuovo codice TD17 va utilizzato per integrare / autofatturare tramite Sdl le fatture ricevute senza IVA relative agli acquisti di servizi da soggetti non residenti (ad esempio, fornitura di una consulenza ad una società italiana da parte di una società greca).</p>
TD18 NEW	<p>Integrazione per acquisto di beni intraUE</p> <p>NB: Il nuovo codice TD18 va utilizzato per integrare tramite Sdl le fatture ricevute senza IVA relative agli acquisti di beni da soggetti UE (ad esempio, acquisto da parte di una società italiana di un macchinario da una società tedesca).</p>
TD19 NEW	<p>Integrazione / autofattura per acquisto di beni ex art. 17, comma 2, DPR n. 633/72</p> <p>NB: Il nuovo codice TD19 va utilizzato per integrare / autofatturare tramite Sdl le fatture ricevute senza IVA relative ad acquisti da soggetti non residenti di beni esistenti in Italia.</p>
TD20	<p>Autofattura per regolarizzazione e integrazione delle fatture (art. 6 comma 8, D.Lgs. n. 471/97 o art. 46 comma 5, DL n. 331/93).</p> <p>Come evidenziato dall'Agenzia delle Entrate nelle FAQ 19.7.2019, n. 65 e 72 disponibili nell'area "Fatturazione elettronica" del proprio sito Internet, il codice "TD20" va utilizzato esclusivamente per le autofatture "da regolarizzazione" emesse dall'acquirente / committente a seguito dell'omessa / irregolare fatturazione da parte del cedente / prestatore ai sensi dell'art. 6, comma 8, D.Lgs. n. 471/97.</p> <p>In tal caso si rammenta che nella sezione "Dati del cedente/prestatore" vanno inseriti quelli relativi al fornitore che avrebbe dovuto emettere la fattura e nella sezione "Dati del cessionario/committente" vanno inseriti quelli relativi al soggetto che emette e trasmette via Sdl il documento;</p>

TD21 NEW	Autofattura per splafonamento NB: L'esportatore abituale che riscontra di aver splafonato, ossia di aver acquistato senza applicazione dell'IVA in misura superiore all'ammontare del plafond disponibile, può regolarizzare tale violazione utilizzando il nuovo codice TD21 . A tal fine, come desumibile dalle nuove Specifiche tecniche, qualora sia utilizzato il codice TD21, i dati del cedente / prestatore devono essere gli stessi del cessionario / committente (non vanno indicati i dati del fornitore).
TD22 NEW	Estrazione beni da un deposito IVA
TD23 NEW	Estrazione beni da un deposito IVA con versamento dell'IVA (tramite mod. F24)
TD24 NEW	Fattura differita di cui all'art. 21, comma 4, lett. a)
TD25 NEW	Fattura differita di cui all'art. 21, comma 4, terzo periodo, lett. b)
TD26 NEW	Cessione beni ammortizzabili e passaggi interni (ex art. 36, DPR n. 633/72)
TD27 NEW	Fattura per autoconsumo (ex art. 2, comma 2, n. 5, DPR n. 633/72) / cessioni gratuite senza rivalsa (ex art. 2, comma 2, n. 4, DPR n. 633/72)

In attesa degli auspicati chiarimenti da parte dell'Agenzia delle Entrate, possono essere effettuate le seguenti considerazioni:

- non è stato dedicato uno specifico "Tipo documento" all'acquisto di **beni / servizi da un agricoltore esonerato** ex art. 34, comma 6, DPR n. 633/72 per il quale l'acquirente deve emettere una (auto) fattura con le modalità e nei termini di cui all'art. 21, DPR n. 633/72 per conto del cedente al quale va consegnata una copia della stessa. Posto che l'autofattura va emessa in formato elettronico, come evidenziato dall'Agenzia delle Entrate nelle FAQ 19.7.2019, n. 62 e 85 disponibili nell'area "Fatturazione elettronica" del proprio sito Internet:
 - nel campo "Tipo Documento" va riportato il codice "TD01";
 - al fine di segnalare che la fattura è emessa per conto dell'agricoltore, nel campo "Soggetto Emittente" va selezionata la voce "Cessionario / Committente";
- in merito all'integrazione della fattura con reverse charge interno / estero l'Agenzia delle Entrate ha riconosciuto la possibilità di procedere all'integrazione del documento cartaceo con l'aliquota IVA e l'imposta e alla "doppia" annotazione, senza transitare dallo Sdl. Tale possibilità rimane valida senz'altro fino al 31.12.2020. Dovrà essere chiarito se dall'1.1.2021 l'unica modalità utilizzabile è quella elettronica (utilizzo obbligatorio dei nuovi "Tipo documento" TD16, TD17, TD18 e TD19);

- l'utilizzo dei nuovi "Tipo documento" da TD17 a TD19 dovrebbe **evitare la compilazione del c.d. "spesometro estero"**. Infatti, come disposto dall'art. 1, comma 3-bis, D.Lgs. n. 127/2015, l'invio dei dati non è richiesto per le operazioni per le quali è stata:
 - emessa bolletta doganale (importazioni / esportazioni);
 - **emessa / ricevuta fattura elettronica;**
- l'utilizzo del nuovo "Tipo documento" TD26 relativamente alla cessione di beni ammortizzabili / passaggi interni ex art. 36, DPR n. 633/72 consentirà all'Agenzia di effettuare la "rettifica" al fine della determinazione del volume d'affari (rigo VE40 del mod. IVA);
- in merito alla fattura per autoconsumo / cessioni gratuite senza rivalsa, l'utilizzo del nuovo "Tipo documento" TD27 consente l'emissione dell'autofattura tramite SdI per le operazioni nelle quali il cedente / prestatore coincide con l'acquirente / committente.
Nella FAQ 19.7.2019, n. 139 disponibile nell'area "Fatturazione elettronica" del proprio sito Internet, ribadendo quanto contenuto nella Circolare 17.6.2019, n. 14/E l'Agenzia delle Entrate ha precisato che in caso di autofattura per omaggi / autoconsumo, i dati del cedente/prestatore vanno inseriti sia nella sezione "*Dati del cedente/prestatore*" sia nella sezione "*Dati del cessionario/committente*" (in tal caso la fattura, e quindi la relativa imposta, va annotata solo nel registro IVA vendite).

NUOVI CODICI "NATURA OPERAZIONE"

Con le nuove Specifiche tecniche sono state **dettagliate maggiormente** la "*Natura*" delle operazioni:

- **non soggette IVA** (N2);
- **non imponibili** (N3);
- **reverse charge** (N6);

prevedendone una **suddivisione in più codici a seconda della tipologia dell'operazione** (N2.1 e N2.2 / da N3.1 a N3.6 / da N6.1 a N6.9). Si rammenta che la natura dell'operazione va specificata in presenza di un'operazione senza indicazione dell'IVA.

NB: A decorrere dall'1.1.2021 non è più possibile utilizzare il codice generico N2, N3 o N6 (per le fatture semplificate non sono più utilizzabili i codici N2 e N3).

Codice	Tipologia operazione
N1	Escluse ex art. 15
N2 non soggette	N2.1 Non soggette ad IVA ai sensi degli artt. da 7 a 7-septies, DPR n. 633/7

	N2.2 Non soggette – altri casi
N3 non imponibili	N3.1 Non imponibili – esportazioni N3.2 Non imponibili – cessioni intraUE N3.3 Non imponibili – cessioni verso San Marino N3.4 Non imponibili – operazioni assimilate alle cessioni all’esportazione N3.5 Non imponibili – a seguito di dichiarazioni d’intento N3.6 Non imponibili – altre operazioni che non concorrono alla formazione del plafond
N4	Esenti
N5	Regime del margine / IVA non esposta in fattura
N6 inversione contabile	N6.1 Inversione contabile – cessione di rottami e altri materiali di recupero N6.2 Inversione contabile – cessione di oro e argento puro N6.3 Inversione contabile – subappalto nel settore edile N6.4 Inversione contabile – cessione di fabbricati N6.5 Inversione contabile – cessione di telefoni cellulari N6.6 Inversione contabile – cessione di prodotti elettronici N6.7 Inversione contabile – prestazioni comparto edile e settori connessi N6.8 Inversione contabile – operazioni settore energetico N6.9 Inversione contabile – altri casi
N7	IVA assolta in altro Stato UE (vendite a distanza ex artt. 40 commi 3 e 4 e 41 comma 1, lett. b, DL n. 331/93; prestazioni di servizi di telecomunicazioni, teleradiodiffusione ed elettronici ex artt. 7-sexies, lett. f e g, DPR n. 633/72 e 74-sexies, DPR n. 633/72)

Anche relativamente ai predetti nuovi codici “Natura operazione”, in attesa degli auspicati chiarimenti da parte dell’Agenzia delle Entrate, possono essere effettuate le seguenti considerazioni:

- in merito alle **operazioni non soggette**, l’utilizzo del nuovo **codice N2.1** è collegabile alle operazioni di rigo VE34 del mod. IVA relativo alle operazioni non soggette all’imposta ai sensi degli artt. da 7 a 7-septies, DPR n. 633/72.
Dovrà essere chiarito se, ora, per le prestazioni generiche UE ex art. 7-ter, DPR n. 633/72 va utilizzato il nuovo codice N2.1.
In passato l’Agenzia aveva riconosciuto la validità del codice N6. Tale codice però dall’1.1.2021 non risulta più utilizzabile.

Tra le operazioni identificate dal nuovo **codice N2.2** può essere richiamata la quota non soggetta (60%) riferita alla cessione delle autovetture acquistate con IVA detratta nella misura del 40%;

- in merito alle **operazioni non imponibili**;
- i nuovi **codici da N3.1 a N3.4** corrispondono alle operazioni dei **campi da 2 a 5 di rigo VE30** del mod. IVA relativi alle operazioni non imponibili che concorrono alla formazione del plafond;
 - il nuovo **codice N3.5** corrisponde alle operazioni da indicare a **rigo VE31** del mod. IVA;
 - il nuovo **codice N3.6** corrisponde alle operazioni da indicare a **rigo VE32** del mod. IVA.Dalla lettura della descrizione dei nuovi codici non appare specificato il codice utilizzabile per le operazioni ex art. 9, DPR n. 633/72;
- in merito alle **operazioni soggette a reverse charge**, i nuovi **codici da N6.1 a N6.8** sono collegabili alle operazioni da evidenziare nei **campi da 2 a 9 di rigo VE35** del mod. IVA.
In particolare va evidenziato che per le fatture relative alle prestazioni di servizi rese da subappaltatori nel settore edile di cui alla **lett. a)** del comma 6 dell'art. 17, DPR n. 633/72 va utilizzato il **codice N6.3** mentre per quelle relative ai servizi di pulizia, demolizione, installazione di impianti / completamento di edifici di cui alla **lett. a-ter** del citato comma 6 va utilizzato il **codice N6.7**.

SLITTAMENTO DELL'ACCONTO PER GLI ISA CON CALO DEL FATTURATO CON DUPLICE REQUISITO

È stata pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale la legge n. 126 del 13 ottobre 2020 di conversione in legge, con modificazioni, del decreto "Agosto".

L'art. 98 del DL 104/2020 conferma la proroga al **30 aprile 2021** del termine di versamento della seconda o unica rata dell'acconto delle imposte sui redditi e dell'IRAP, dovuto per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019 (si tratta del 2020, per i soggetti "solari").

Di fatto, per i soggetti IRPEF e i soggetti IRES "solari", il termine di versamento è stato prorogato di **5 mesi**, dal 30 novembre 2020 al 30 aprile 2021.

Per i soggetti "non solari", invece, la proroga è effettiva soltanto per i periodi d'imposta "a cavallo" che si aprono in una data compresa tra il 2 gennaio 2020 e il 31 maggio 2020. Infatti, per una società con esercizio 1° giugno 2020 -31 maggio 2021, il secondo acconto, dovendo essere corrisposto entro l'ultimo giorno dell'**undicesimo mese** dell'esercizio (ex art. 17 comma 3 lett. b) del DPR 435/2001), scadrebbe già "ordinariamente" il 30 aprile 2021, mentre, per una società con esercizio

1° luglio 2020 -30 giugno 2021, la scadenza del termine “ordinario” sarebbe addirittura successiva, collocandosi al 31 maggio 2021.

Per quanto non specificato dalla norma, interessate dalla proroga sono anche le imposte sostitutive (es. cedolare secca, imposte dei regimi forfetario e di vantaggio), le addizionali (es. maggiorazione IRES per le società di comodo) delle imposte sui redditi e le imposte patrimoniali (IVIE e IVAFE) per le quali si applicano i medesimi criteri di versamento dell’acconto.

La possibilità di avvalersi della misura è subordinata a un **duplice requisito**,

1) I requisito:

I destinatari del differimento sono soltanto i soggetti che rispettano entrambe le seguenti condizioni:

- di esercitano attività economiche per le quali sono stati approvati gli indici sintetici di affidabilità fiscale (ISA), di cui all’art. 9-*bis* del DL 50/2017;
- dichiarano ricavi o compensi di ammontare non superiore al limite stabilito, per ciascun indice, dal relativo decreto approvazione del Ministro dell’Economia e delle finanze (pari a 5.164.569 euro).

Possono beneficiare del **maggior termine** anche i contribuenti che:

- applicano il regime forfetario di cui all’art. 1 commi 54-89 della L. 190/2014 oppure il regime di vantaggio per l’imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità di cui all’art. 27 comma 1 del DL 98/2011 (se svolgono attività economiche per le quali sono previsti gli ISA, ancorché siano esclusi dalla relativa applicazione);
- presentano altre cause di esclusione o di inapplicabilità degli ISA (es. inizio o cessazione attività, non normale svolgimento dell’attività, determinazione forfetaria del reddito, ecc.);
- partecipano a società, associazioni e imprese che presentano i suddetti requisiti;
- devono dichiarare redditi **“per trasparenza”**, ai sensi degli artt. 5, 115 e 116 del TUIR.

Pertanto, possono beneficiare dei **più ampi** termini di versamento anche:

- i soci di società di persone;
- i collaboratori di imprese familiari;
- i coniugi che gestiscono aziende coniugali;
- i componenti di associazioni tra artisti o professionisti (es. professionisti con studio associato);
- i soci di società di capitali “trasparenti”.

Dovrebbero, invece, essere **esclusi** dal differimento i contribuenti che svolgono attività agricole e che sono titolari solo di redditi agrari ai sensi degli artt. 32 ss. del TUIR (cfr. risposta a interpello Agenzia delle Entrate n. 330/2019).

2) II REQUISITO

La proroga spetta soltanto a condizione che, nel primo semestre dell'anno 2020, l'ammontare del fatturato o dei corrispettivi sia diminuito di almeno il 33% rispetto allo stesso periodo dell'anno precedente.

Posto che si fa riferimento a "grandezze" tipiche della normativa IVA (quali fatturato e corrispettivi) adottate anche con riferimento ad altre agevolazioni introdotte a seguito dell'emergenza sanitaria (prima fra tutte il contributo a fondo perduto), per la relativa verifica, vadano adottati analoghi criteri.

Si dovrà pertanto fare riferimento alla data di **effettuazione** delle operazioni di cessione dei beni e di prestazione dei servizi nei due citati semestri (richiamando, ove estensibili, i chiarimenti resi dalle circ. Agenzia delle Entrate nn. 15/2020, § 2, e 22/2020, § 4).

Inoltre, per i "soggetti ISA" che presentano una riduzione del fatturato/corrispettivi del primo semestre 2020 almeno pari al 33% rispetto allo stesso periodo dell'anno precedente, era già stata prevista la possibilità di effettuare il versamento delle imposte risultanti dai Modelli REDDITI/IRAP 2020 (versamento scaduto il 20.7/20.8.2020) **entro il 30/10/2020 con la maggiorazione dello 0,8%.**

CREDITO D'IMPOSTA SANIFICAZIONE/ACQUISTO DPI

L'art. 125, DL n. 34/2020, c.d. "Decreto Rilancio" ha previsto a favore di imprese/lavoratori autonomi/enti non commerciali (compresi ETS / Enti religiosi riconosciuti) un credito d'imposta pari al 60% (fino ad un massimo di € 60.000 per ciascun beneficiario) delle spese sostenute nel 2020 per:

- la sanificazione di ambienti lavorativi / strumenti utilizzati;
- l'acquisto di dispositivi di protezione individuale (DPI) / altri dispositivi atti per garantire la salute di lavoratori / utenti (ad esempio, mascherine / guanti / visiere / occhiali protettivi / tute protettive / calzari, conformi ai requisiti di sicurezza previsti dalla normativa comunitaria, prodotti detergenti / disinfettanti (Informativa SEAC 15.9.2020 n. 258).

Con il Provvedimento 10.7.2020 l'Agenzia ha approvato l'apposito modello utilizzabile per la comunicazione delle spese agevolabili sostenute / che il contribuente prevede di sostenere da presentare entro il 7.9.2020 (Informativa SEAC 17.7.2020, n. 213).

La stessa Agenzia con il Provvedimento 11.9.2020 ha reso noto la percentuale (15,6423%) da utilizzare per la quantificazione del bonus in esame.

In sede di conversione, al fine di rafforzare le misure dirette alla sanificazione degli ambienti di lavoro, sono incrementate le risorse destinate al credito d'imposta sopra accennato, di € 403 milioni (lo stanziamento risulta così pari a € 603 milioni).

Tali risorse aggiuntive sono distribuite tra i soggetti già individuati, ossia tra coloro che hanno già presentato la predetta comunicazione (entro il 7.9.2020).

L'incremento della dotazione finanziaria comporta un aumento della percentuale fruibile, che risulta pari a 47,1617% (anzichè 15,6423%), risultante dal rapporto € 603.000.000/€ 1.278.578.142, ossia limite complessivo di spesa / ammontare complessivo dei crediti d'imposta richiesti).

Alla luce della nuova quantificazione della predetta percentuale l'ammontare massimo spettante del credito in esame è aumentato da € 9.385 (60.000 x 15,6423%) a € 28.297 (60.000 x 47,1617%).

Al fine di "recepire" il suddetto incremento dell'ammontare massimo del credito d'imposta fruibile si ritiene necessario attendere l'emanazione dello specifico Provvedimento da parte dell'Agenzia delle Entrate.

Con l'aggiunta del nuovo comma 4-quater all'art. 31 del Decreto in esame sono state altresì abrogate le misure di sostegno alle imprese per la riduzione del rischio da contagio nei luoghi di lavoro di cui all'art. 95, comma da 1 a 6, DL n. 34/2020, c.d. "Decreto Rilancio", riguardanti la promozione da parte dell'INAIL di interventi straordinari destinati alle imprese (anche individuali), comprese le imprese artigiane / agricole / agrituristiche, nonché le imprese sociali attraverso l'acquisto di:

- apparecchiature / attrezzature per isolamento / distanziamento dei lavoratori (anche rispetto agli utenti esterni / addetti di aziende terze) compresi i relativi costi di installazione;
- dispositivi elettronici / sensoristica per il distanziamento dei lavoratori;
- dispositivi per la sanificazione dei luoghi di lavoro;
- sistemi / strumenti di controllo dell'accesso nei luoghi di lavoro / DPI.

CREDITO D'IMPOSTA ACQUISTO BENI STRUMENTALI
--

I CHIARIMENTI SULLA DICITURA IN FATTURA
--

Con le risposte agli interpelli 438 e 439 del 5 ottobre 2020, l'Agenzia delle Entrate ha fornito i chiarimenti volti a dirimere i dubbi in materia di oneri documentali del credito d'imposta investimenti in beni strumentali.

La nuova disciplina introdotta dall'articolo 1, commi 184-197 della Legge 160/2019 (Legge di Bilancio 2020) dispone infatti, al comma 195, che i soggetti che si avvalgono del credito d'imposta sono tenuti a conservare, pena la revoca del beneficio, la documentazione idonea a dimostrare:

- l'effettivo sostenimento dei costi agevolabili;
- la corretta determinazione dei costi agevolabili.

La documentazione idonea consiste nelle fatture e negli *“altri documenti relativi all'acquisizione dei beni agevolati”*, recanti l'espresso riferimento alla norma agevolativa ovvero una dicitura simile alla seguente:

“Beni agevolabili ai sensi dell'articolo 1, commi 184-194, Legge 160 del 27.12.2019”.

Si rammenta che tale onere documentale si applica indistintamente a tutte le tipologie di beni agevolabili:

- investimenti in beni strumentali materiali ordinari di cui al comma 188, dell'articolo 1, L. 160/2019 (aliquota del 6% in 5 anni);
- investimenti in beni strumentali 4.0 materiali di cui al comma 189, dell'articolo 1, L. 160/2019 (aliquota del 40%-20% in 5 anni);
- investimenti in beni immateriali *“stand alone”* di cui al comma 190, dell'articolo 1 L. 160/2019 (aliquota del 15% in 3 anni).

Nei citati documenti di prassi l'Agenzia delle entrate ha fornito i seguenti importanti chiarimenti:

- in caso di acquisizione del bene a titolo di proprietà la fattura sprovvista di dicitura non è considerata idonea e determina la conseguente revoca, in sede di eventuale controllo, del beneficio;
- in caso di acquisizione del bene tramite contratto di locazione finanziaria il contratto di *leasing* e le fatture per canoni di locazione sprovvisti di dicitura non sono considerati idonei e determinano la conseguente revoca, in sede di eventuale controllo, del beneficio;
- la modalità di regolarizzazione della fattura sprovvista di dicitura può consistere alternativamente nell'apposizione di una scritta indelebile (anche con apposito timbro) sulla copia cartacea oppure nell'integrazione elettronica;
- la regolarizzazione della fattura sprovvista di dicitura può essere effettuata *ex post*, entro la data in cui sono state avviate eventuali attività di controllo.

Se da un lato, dunque, l'Amministrazione finanziaria conferma che l'inadempienza di tale onere documentale può comportare per il beneficiario del credito d'imposta, in sede di controllo, la revoca dell'agevolazione, dall'altro lato indica le modalità operative per regolarizzare *ex post*, ad investimento già perfezionato, l'omessa indicazione in fattura e negli altri documenti rilevanti della dicitura recante i riferimenti di Legge.

Le modalità di regolarizzazione delle fatture e dei documenti rilevanti sprovvisti di dicitura sono le seguenti:

- in caso di fatture emesse in formato cartaceo, è consentita all'acquirente l'apposizione della dicitura sull'originale di ogni fattura, sia di acconto che di saldo, con scrittura indelebile, anche mediante l'utilizzo di un apposito timbro;
- in caso di fattura elettronica è consentita al beneficiario l'apposizione della dicitura sulla stampa cartacea del documento apponendo la scritta indelebile, anche mediante l'utilizzo di un apposito timbro, che, in ogni caso, dovrà essere conservata ai sensi dell'art. 34 comma 6 del DPR 600/73;
- in caso di fattura elettronica è consentita al beneficiario, in alternativa alla scritta indelebile, l'integrazione elettronica da unire all'originale e conservare insieme allo stesso, secondo le modalità indicate in tema di inversione.

Come precisato nella Circolare 13/E2018, vista la natura del documento elettronico transitato tramite SdI, di per sé non modificabile e quindi non integrabile, qualsiasi integrazione della fattura può essere effettuata predisponendo un altro documento da allegare al file della fattura da integrare, contenente sia i dati necessari per l'integrazione sia gli estremi della stessa. Il beneficiario potrà inoltre evitare di procedere alla materializzazione analogica della fattura originaria ed inviare allo SdI il documento integrato in modo da ridurre gli oneri di consultazione e conservazione.

Lo studio rimane a disposizione per eventuali ulteriori chiarimenti.

I nostri migliori saluti

REGGIORI E ASSOCIATI

N.B.: Lo Studio Reggiori e Associati ha assunto ogni ragionevole precauzione per assicurare la correttezza delle informazioni contenute nella presente Circolare; desidera tuttavia precisare che le stesse non possono considerarsi completamente esaurienti ed esaustive, ma solo indicative, del contenuto degli argomenti trattati.