

A TUTTE LE AZIENDE ASSOCIATE

Verona, 28 settembre 2021

**Prot. n. 142/21 – LB/mm
Circ. n. 142/FT/12 - 21**

Oggetto: **1) RECENTI CHIARIMENTI DI PRASSI IN TEMA DI NOTE DI VARIAZIONE IVA
2) IN ARRIVO UN NUOVO CREDITO DI IMPOSTA PER IL SETTORE TESSILE E MODA
3) FATTURA IVA SEMPRE ASSOLTA CON IL REVERSE RESE DA SOGGETTO ESTERO
NON STABILITO
4) PUBBLICATE LE REGOLE TECNICHE PER LA FATTURAZIONE ELETTRONICA CON
SAN MARINO
5) LA RIPRESA DEI VERSAMENTI DERIVANTI DALLE CARTELLE DI PAGAMENTO
6) CREDITO DI IMPOSTA PER SPESE DI PUBBLICITÀ 2021 NELLA MISURA DEL 50%
7) LA CONTABILIZZAZIONE DEI FABBRICATI E LO SCORPORA DEI TERRENI**

RECENTI CHIARIMENTI DI PRASSI IN TEMA DI NOTE DI VARIAZIONE IVA

L'Agenzia delle entrate chiarisce nell'ambito delle procedure concorsuali, la possibilità di esercitare il diritto alla detrazione da mancato pagamento emettendo la nota di credito ai fini Iva.

Il tema delle note di variazione ex articolo 26 del Decreto Iva è stato affrontato di recente dall'Agenzia delle entrate con due documenti di prassi, che si accompagnano alle rilevanti novità introdotte dal Legislatore con l'articolo 18, D.L. 73/2021 (c.d. Decreto "Sostegni-bis"), convertito sul punto senza modifiche dalla legge di conversione 106/2021. Come già ribadito in precedente informativa a commento del Decreto Sostegni-bis infatti, anche la legge di conversione conferma, nell'ambito delle procedure concorsuali, la possibilità di esercitare il diritto alla detrazione da mancato pagamento emettendo la nota di credito ai fini Iva già a partire dalla data in cui il cedente o il prestatore è assoggettato a una procedura concorsuale, senza quindi dover attendere l'infruttuoso esperimento della stessa. E questo a partire dalle procedure concorsuali avviate dalla data del 26 maggio 2021 (data di entrata in vigore delle modifiche in commento).

Note di variazione in presenza di clausola risolutiva espressa

Con il Principio di diritto n. 11 del 6 agosto 2021 l'Agenzia delle entrate ritorna sui propri passi in merito alla interpretazione della condizione prevista dal comma 9 dell'articolo 26, D.P.R. 633/1972 che legittima l'emissione della nota di variazione in diminuzione nelle ipotesi di risoluzione per inadempimento nei contratti a esecuzione continuata o periodica.

Con il precedente Principio di diritto n. 13/2019, infatti, l'Agenzia ebbe a sostenere che in presenza di contestazioni giudiziali circa la possibile sussistenza della clausola risolutiva espressa, la possibilità di emettere la nota di variazione in diminuzione da parte del cedente fosse subordinata all'esito del giudizio di accertamento della medesima.

Al contrario, con la nuova e recente pronuncia l'Agenzia, riprendendo il principio già espresso in passato (risoluzione n. 449/2008) per cui "la risoluzione contrattuale non richiede uno specifico atto di accertamento (negoziale o giudiziale) del suo verificarsi", afferma che qualora sia stata attivata una clausola risolutiva espressa,

FT 1/12

in dipendenza della quale venga in meno in tutto o in parte un'operazione per la quale è stata emessa e registrata la fattura, si considera legittima l'emissione di una nota di variazione anche in presenza di una contestazione, in sede giudiziale, dei presupposti per l'attivazione della predetta clausola risolutiva espressa, senza che al riguardo si renda necessario attendere un formale atto di accertamento (negoziale o giudiziale) del verificarsi dell'anzidetta causa di risoluzione.

Chiude correttamente il Principio di diritto n. 11/2021, affermando che in caso di emissione di nota di credito, qualora il giudizio penda successivamente a favore della insussistenza della causa di risoluzione, resta fermo l'obbligo da parte del cedente di emettere nota di variazione in aumento ex articolo 26, comma 1, D.P.R. 633/1972 per riversare quanto in precedenza recuperato tramite la nota di credito.

Tempi stretti per il recupero dell'Iva con nota di variazione

Con la risposta a interpello n. 544 dell'11 agosto 2021 l'Agenzia delle entrate ribadisce il proprio pensiero in merito alla individuazione del termine ultimo (c.d. "dies a quem") entro il quale è possibile recuperare l'Iva tramite nota di variazione in diminuzione anche alla luce delle modifiche apportate alla disciplina della detrazione di cui all'articolo 19, D.P.R. 633/1972 a opera del D.L. 50/2017.

Se il termine a partire dal quale è possibile esercitare il diritto alla detrazione (c.d. "dies a quo"), secondo quanto già precisato nella circolare n. 1/E/2018, va individuato nel momento a partire dal quale si verifica la nascita del presupposto che legittima l'emissione della nota di variazione (ovvero il verificarsi di una delle cause previste dal comma 2, articolo 26 del decreto Iva), più incerta era apparsa l'individuazione del termine oltre il quale non è più possibile fare ricorso allo strumento della nota di credito per recuperare la maggior Iva assolta con l'operazione originaria.

La soluzione, condivisa anche nel recente chiarimento di prassi, va ricercata combinando quanto chiarito a proposito del "dies a quo" dalla circolare n. 1/E/2018 e nella formulazione del comma 1 dell'articolo 19, D.P.R. 633/1972 che prevede la possibilità di esercitare la detrazione "al più tardi con la dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo".

Ipotizzando quindi l'avvio di una procedura concorsuale in data 30 dicembre 2021 ("nuovo" dies a quo alla luce delle recenti novità introdotte dal D.L. Sostegni-bis convertito) l'emissione della nota di variazione in diminuzione da parte del cedente sarà possibile non oltre il termine di presentazione della dichiarazione annuale Iva relativa all'anno 2021, e cioè entro il 30 aprile 2022.

Con riferimento ai comportamenti successivi allo spirare di detto termine, l'Agenzia delle entrate ha da un lato confermato l'impossibilità di fare ricorso a dichiarazioni integrative, ammettendo tuttavia l'ipotesi del rimborso seppur in una ipotesi particolare (si veda a tal proposito la risposta a interpello n. 593/E/2020).

IN ARRIVO UN NUOVO CREDITO DI IMPOSTA PER IL SETTORE TESSILE E MODA

Il Decreto Sostegni-bis ha reso operativo il credito d'imposta introdotto dal Decreto Rilancio per il settore tessile.

Il Decreto Sostegni-bis ha reso operativo il credito d'imposta introdotto dal Decreto Rilancio.

Si tratta della modifica alla disciplina dettata nell'ambito degli aiuti di Stato ai settori colpiti dal Covid-19 per il periodo di imposta in essere al 10 marzo 2020.

Il Decreto Sostegni-bis è intervenuto modificando come segue l'originaria disciplina del credito d'imposta.

In particolare:

- l'agevolazione è stata prorogata al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2021;
- sono state potenziate le risorse finanziarie che costituiscono il limite di spesa sia per il periodo d'imposta 2020 sia 2021;
- è stato introdotto l'obbligo di una comunicazione preventiva all'Agenzia delle entrate per la fruizione del credito.

Ne deriva che limitatamente ai periodi di imposta 2020 e 2021, ai soggetti esercenti attività d'impresa nell'industria tessile e della moda, della produzione calzaturiera e della pelletteria sarà riconosciuto un contributo, nella forma di credito d'imposta, nella misura del 30% del valore delle rimanenze finali di magazzino di cui all'articolo 92, comma

1, del Testo unico di cui D.P.R. 917/1986, eccedenti la media dello stesso valore registrato nei tre periodi d'imposta precedenti a quello di spettanza del beneficio.

Circa la identificazione dei soggetti beneficiari occorrerà far riferimento ai seguenti codici ATECO 2007:

- 13.10.00 Preparazione e filatura di fibre tessili;
- 13.20.00 Tessitura;
- 13.30.00 Finissaggio dei tessuti, degli articoli di vestiario e attività similari;
- 13.91.00 Fabbricazione di tessuti a maglia;
- 13.92.10 Confezionamento di biancheria da letto, da tavola e per l'arredamento;
- 13.92.20 Fabbricazione di articoli in materie tessili nca;
- 13.93.00 Fabbricazione di tappeti e moquette;
- 13.94.00 Fabbricazione di spago, corde, funi e reti;
- 13.95.00 Fabbricazione di tessuti non tessuti e di articoli in tali materie (esclusi gli articoli di abbigliamento);
- 13.96.10 Fabbricazione di nastri, etichette e passamanerie di fibre tessili;
- 13.96.20 Fabbricazione di altri articoli tessili tecnici e industriali;
- 13.99.10 Fabbricazione di ricami;
- 13.99.20 Fabbricazione di tulle, pizzi e merletti;
- 13.99.90 Fabbricazione di feltro e articoli tessili diversi;
- 14.11.00 Confezione di abbigliamento in pelle e similpelle;
- 14.12.00 Confezione di camicie, divise e altri indumenti da lavoro;
- 14.13.10 Confezione in serie di abbigliamento esterno;
- 14.13.20 Sartoria e confezione su misura di abbigliamento esterno;
- 14.14.00 Confezione di camicie, t-shirt, corsetteria e altra biancheria intima;
- 14.19.10 Confezioni varie e accessori per l'abbigliamento;
- 14.19.21 Fabbricazione di calzature realizzate in materiale tessile senza suole applicate;
- 14.19.29 Confezioni di abbigliamento sportivo o di altri indumenti particolari;
- 14.20.00 Confezione di articoli in pelliccia;
- 14.31.00 Fabbricazione di articoli di calzetteria in maglia;
- 14.39.00 Fabbricazione di pullover, cardigan ed altri articoli simili a maglia;
- 15.11.00 Preparazione e concia del cuoio e pelle; preparazione e tintura di pellicce;
- 15.12.01 Fabbricazione di frustini e scudisci per equitazione;
- 15.12.09 Fabbricazione di altri articoli da viaggio, borse e simili, pelletteria e selleria;
- 15.20.10 Fabbricazione di calzature;
- 15.20.20 Fabbricazione di parti in cuoio per calzature;
- 16.29.11 Fabbricazione di parti in legno per calzature;
- 16.29.12 Fabbricazione di manici di ombrelli, bastoni e simili;
- 20.42.00 Fabbricazione di prodotti per toletta: profumi, cosmetici, saponi e simili;
- 20.59.60 Fabbricazione di prodotti ausiliari per le industrie tessili e del cuoio;
- 32.12.10 Fabbricazione di oggetti di gioielleria e oreficeria in metalli preziosi o rivestiti di metalli preziosi;
- 32.12.20 Lavorazione di pietre preziose e semipreziose per gioielleria e per uso industriale;
- 32.13.01 Fabbricazione di cinturini metallici per orologi (esclusi quelli in metalli preziosi);
- 32.13.09 Fabbricazione di bigiotteria e articoli simili nca;
- 32.50.50 Fabbricazione di armature per occhiali di qualsiasi tipo; montatura in serie di occhiali comuni;
- 32.99.20 Fabbricazione di ombrelli, bottoni, chiusure lampo, parrucche e affini.

In merito ai periodi di confronto per il calcolo delle eccedenze occorrerà attenersi alla seguente disposizione:

- 2017, 2018 e 2019 per le rimanenze del 2020;
- 2018, 2019 e 2020 per le eccedenze di magazzino che si registreranno a fine 2021.

Il metodo e i criteri applicati per la valutazione delle rimanenze finali di magazzino nel periodo d'imposta di spettanza del beneficio devono essere omogenei rispetto a quelli utilizzati nei tre periodi d'imposta considerati ai fini della media.

Potranno avvalersi del credito di imposta le aziende con bilancio certificato mentre quelle non soggette all'obbligo dovranno avvalersi di una certificazione della consistenza delle rimanenze finali redatta da un revisore legale dei conti o da una società di revisione.

In merito alla apposita comunicazione da presentarsi all'Agenzia delle entrate, le modalità, i termini e il contenuto, dovranno essere stabiliti con provvedimento del direttore dell'Agenzia da adottare entro 30 giorni dall'entrata in vigore decreto.

FATTURA IVA SEMPRE ASSOLTA CON IL REVERSE RESE DA SOGGETTO ESTERO NON STABILITO

L'Agenzia delle entrate ribadisce il principio per cui nel caso di servizio territorialmente rilevante in Italia, reso da un soggetto passivo estero non stabilito in Italia (prestatore) e a un soggetto passivo stabilito in Italia (committente), l'imposta va necessariamente assolta dal committente attraverso l'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile (o reverse charge).

Con la risposta a interpello n. 549 del 19 agosto 2021 l'Agenzia delle entrate ribadisce il principio per cui nel caso di:

- servizio territorialmente rilevante in Italia;
- reso da un soggetto passivo estero non stabilito in Italia (prestatore);
- a un soggetto passivo stabilito in Italia (committente),

l'imposta va necessariamente assolta dal committente attraverso l'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile (o reverse charge).

Tale soluzione, dai riflessi decisamente operativi, deriva dalla presenza nel nostro ordinamento Iva interno della disposizione contenuta nel comma 2 dell'articolo 17, D.P.R. 633/1972 secondo la quale:

"Gli obblighi relativi alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato da soggetti non residenti nei confronti di soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato, compresi i soggetti indicati all'articolo 7 ter, comma 2, lettere b) e c), sono adempiuti dai cessionari o committenti. Tuttavia, nel caso di cessioni di beni o di prestazioni di servizi effettuate da un soggetto passivo stabilito in un altro Stato membro dell'Unione europea, il cessionario o committente adempie gli obblighi di fatturazione di registrazione secondo le disposizioni degli articoli 46 e 47 del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427".

Va tenuto presente che un soggetto passivo non residente che opera in Italia ha diverse opzioni per poter assolvere agli adempimenti previsti nel nostro Paese:

- nominare un rappresentante fiscale in Italia;
- identificarsi direttamente (nel solo caso di soggetti comunitari o di soggetti di paesi extra-Ue con i quali sussistono specifici rapporti di reciprocità con il nostro Paese);
- istituire una stabile organizzazione in Italia.

A parte quest'ultima opzione (l'esistenza di una stabile organizzazione in Italia mette il soggetto passivo estero sullo stesso piano di un soggetto passivo residente in Italia), nella prima e seconda ipotesi sopra elencate (rappresentante fiscale e identificazione diretta) il soggetto estero mantiene la natura di soggetto non residente in Italia.

Da ciò ne consegue, secondo quanto espresso dall'Agenzia delle entrate nella recente risposta a interpello n. 549/E/2021, che l'Iva relativa alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi territorialmente rilevanti in Italia, effettuate da un cedente o prestatore "estero" nei confronti di un committente o cessionario "italiano", è assolta da quest'ultimo tramite il meccanismo dell'inversione contabile (o reverse charge); e questo anche se il cedente o prestatore "estero" è identificato, ai fini Iva, in Italia, mediante l'identificazione diretta o la nomina di un rappresentante fiscale (su questo punto si vedano anche le circolari n. 14/2010 e n. 36/2010 quesito n. 31, la risoluzione n. 21/E/2015).

Merita infine attenzione la precisazione fornita in chiusura dallo stesso documento di prassi e che attiene alle diverse modalità attraverso le quali viene attuato il sistema dell'inversione contabile a seconda che il fornitore estero sia un soggetto passivo Iva:

- stabilito fuori dall'UE;
- stabilito nella UE.

Nel primo caso il soggetto estero non stabilito nella UE dovrà emettere un documento con la propria posizione extracomunitaria e spetterà al committente italiano assolvere l'imposta in Italia mediante un'autofattura cartacea che risulta quindi esclusa dall'obbligo di fatturazione elettronica e che andrà riepilogata nella comunicazione delle operazioni transfrontaliere (esterometro).

Nel caso invece di soggetto passivo stabilito ai fini Iva in uno Stato UE, è il committente italiano che deve adempiere agli obblighi di fatturazione e di registrazione secondo le disposizioni degli articoli 46 e 47, D.L. 331/1993, integrando con l'Iva "italiana" ai sensi dell'articolo 17, comma 2 secondo periodo del decreto Iva la fattura ricevuta senza addebito dell'imposta, e annotarla nei propri registri acquisti e vendite. Anche quest'ultima fattura sarà cartacea in quanto esclusa dall'obbligo di fatturazione elettronica mentre dovrà essere comunicata nell'esterometro (e nel modello INTRA-2 ma solo al superamento delle soglie di rilevanza e sempre che l'adempimento non sia già stato assolto dalla posizione Iva italiana del soggetto estero).

PUBBLICATE LE REGOLE TECNICHE PER LA FATTURAZIONE ELETTRONICA CON SAN MARINO

Dal prossimo 1° ottobre 2021 anche gli scambi con la Repubblica di San Marino dovranno essere documentati tramite fattura elettronica, al pari degli scambi interni.

Dal prossimo 1° ottobre 2021 anche gli scambi con la Repubblica di San Marino dovranno essere documentati tramite fattura elettronica, al pari degli scambi interni.

Ora, con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate n. 211273 del 5 agosto 2021 vengono forniti i dettagli operativi per la gestione di tale adempimento.

E-fattura con San Marino

L'articolo 12, D.L. 34/2019 prevede che gli adempimenti relativi ai rapporti di scambio con la Repubblica di San Marino, previsti dal decreto del Mef del 24 dicembre 1993, sono eseguiti in via elettronica.

Il D.M. del 21 giugno 2021 dà attuazione alla citata disposizione, prevedendo che la stessa trovi applicazione a far data dal 1° ottobre 2021; peraltro esso prevede che, sino al 30 giugno 2022, per le cessioni di beni effettuate nell'ambito dei rapporti di scambio tra la Repubblica italiana e la Repubblica di San Marino, la fattura possa essere emessa e ricevuta in formato elettronico o in formato cartaceo. A decorrere dal 1° luglio 2022 le fatture saranno invece emesse e accettate solo in formato elettronico.

Per quanto riguarda le prestazioni di servizi è data facoltà agli operatori nazionali di utilizzare la fattura elettronica per le operazioni effettuate nei confronti di operatori economici sammarinesi che abbiano fornito il numero di identificazione Iva attribuito dall'ufficio tributario della Repubblica di San Marino.

Tanto l'articolo 12, D.L. 34/2019 quanto l'articolo 21 del più recente D.M. 21 giugno 2021 rinviano a un provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate la definizione delle regole tecniche per l'attuazione della nuova disciplina. Con questo provvedimento vengono individuate le regole tecniche necessarie all'attuazione delle disposizioni menzionate, rinviando, per quanto non altrimenti disciplinato, ai provvedimenti precedentemente emanati (in particolare al provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 30 aprile 2018).

Tali regole sono appunto contenute nel provvedimento del 5 agosto scorso, secondo il quale l'ufficio tributario di San Marino trasmette le fatture elettroniche dei cedenti/prestatori della Repubblica di San Marino e riceve le fatture elettroniche dei cedenti/prestatori italiani. L'ufficio tributario di San Marino è accreditato come nodo attestato al Sistema di Interscambio e l'ufficio dell'Agenzia delle entrate competente per l'effettuazione dei controlli sulle fatture inviate dall'ufficio tributario di San Marino è la Direzione provinciale di Pesaro-Urbino.

È data facoltà di emettere fattura elettronica, attraverso il Sistema di Interscambio (SdI), anche per le prestazioni

di servizi effettuate da operatori nazionali nei confronti degli operatori economici che abbiano comunicato il numero di identificazione agli stessi attribuito dalla Repubblica di San Marino. Il Sistema di Interscambio (SdI) trasmette la fattura elettronica all'ufficio tributario della Repubblica di San Marino, che la inoltra al committente. Si ricorda inoltre che, in data 31 agosto 2021, l'Ufficio Tributario di San Marino ha reso noto il codice destinatario che dovrà essere utilizzato per le fatture elettroniche relative ai rapporti di scambio con la Repubblica italiana: 2R4GTO8.

La consultazione sul portale fatture e corrispettivi

Nel recente provvedimento direttoriale vengono date le indicazioni operative, che mettono al centro del processo il portale fatture e corrispettivi, che gli operatori nazionali già utilizzano per le fatture elettroniche tra operatori residenti:

- nel caso di cessioni di beni dall'Italia verso San Marino, oltre ai dati fiscali della fattura elettronica emessa, il cedente italiano visualizza la fattura elettronica inviata dallo stesso verso San Marino, con il relativo esito conseguente ai controlli effettuati dall'ufficio tributario di San Marino. In caso di esito negativo del controllo da parte dell'ufficio tributario di San Marino la cessione è assoggettata all'imposta con nota di variazione ai sensi dell'articolo 26, D.P.R. 633/1972;
- nel caso di cessioni di beni da San Marino verso l'Italia – con addebito dell'imposta – oltre ai dati fiscali della fattura elettronica ricevuta, il cessionario italiano visualizza i dati della fattura elettronica inviata dall'operatore sammarinese, oltre all'informazione dell'esito positivo dei controlli effettuati dal competente ufficio dell'Agenzia, al fine di poter procedere alla detrazione dell'imposta;
- in caso di cessioni di beni verso l'Italia senza addebito dell'imposta, l'informazione dell'esito positivo dei controlli effettuati dal competente ufficio dell'Agenzia delle entrate consente, al cessionario italiano soggetto passivo Iva, di procedere al versamento dell'imposta.

LA RIPRESA DEI VERSAMENTI DERIVANTI DALLE CARTELLE DI PAGAMENTO

L'articolo 2, D.L. 99/2021 ha prorogato fino al 31 agosto 2021 la sospensione dei termini di versamento delle somme derivanti da cartelle emesse dall'Agenzia delle entrate-Riscossione. I pagamenti dovuti riferiti al periodo tra l'8 marzo 2020 e il 31 agosto 2021 dovranno essere effettuati entro il 30 settembre 2021, fatta salva la possibilità di chiedere la dilazione del ruolo ai sensi dell'articolo 19, D.P.R. 602/1973.

L'articolo 2, D.L. 99/2021 ha prorogato fino al 31 agosto 2021 la sospensione dei termini di versamento delle somme derivanti da cartelle emesse dall'Agenzia delle entrate-Riscossione, avvisi di accertamento e avvisi di addebito Inps, atti di accertamento emessi dall'Agenzia delle dogane, atti emessi dagli enti locali, che opera dallo scorso 8 marzo 2020 (21 febbraio 2020 per i soggetti della prima zona rossa).

I pagamenti dovuti riferiti al periodo tra l'8 marzo 2020 e il 31 agosto 2021 dovranno essere effettuati entro il 30 settembre 2021, fatta salva la possibilità di chiedere la dilazione del ruolo ai sensi dell'articolo 19, D.P.R. 602/1973.

La presenza di un piano di dilazione alla data dell'8 marzo 2020

I contribuenti che, in presenza di rate da dilazione dei ruoli, non hanno provveduto al versamento delle rate mensili già dal mese di marzo 2020, in quanto sospese, si trovano nella condizione di dovere versare in unica soluzione entro il 30 settembre 2021 un numero considerevole di rate.

In caso di difficoltà a corrispondere tutte le rate sospese entro la scadenza del 30 settembre 2021, per evitare la decadenza dal beneficio della rateazione, che si verificherebbe nel caso di 10 rate (anche non consecutive) non versate, è sufficiente effettuare il versamento di un numero di rate affinché il piano di rateazione in essere non presenti più di 9 rate anche non consecutive scadute alla data del 1° ottobre 2021.

Si segnala che per le richieste di rateizzazione presentate a decorrere dal 30 novembre 2020 fino al 31 dicembre

2021 è previsto che la temporanea situazione di obiettiva difficoltà possa essere documentata solo nel caso in cui il debito complessivo sia di importo superiore a 100.000 euro, in deroga alla soglia di 60.000 euro prevista dall'articolo 19, comma 1, D.P.R. 602/1973.

Il termine di sospensione delle notifiche, dei pignoramenti e delle verifiche di inadempienza

Le attività di notifica di nuove cartelle, degli altri atti di riscossione nonché delle procedure di riscossione, cautelari ed esecutive, sono riprese dallo scorso 1° settembre 2021.

Anche gli obblighi derivanti dai pignoramenti presso terzi effettuati prima del 19 maggio 2020 su stipendi, salari, altre indennità relative al rapporto di lavoro o impiego, nonché a titolo di pensioni e trattamenti assimilati, sono ripresi dallo scorso 1° settembre 2021. Trattasi degli obblighi imposti al soggetto terzo debitore di rendere indisponibili le somme oggetto di pignoramento e di versamento all'Agenzia delle entrate Riscossione fino alla concorrenza del debito.

Nel periodo di sospensione dall'8 marzo 2020 al 31 agosto 2021 le Pubbliche amministrazioni e le società a prevalente partecipazione pubblica non hanno verificato, prima di disporre pagamenti di importo superiore a 5.000 euro, la presenza di debiti non ancora pagati all'agente della riscossione (ai sensi dell'articolo 48-bis, D.P.R. 602/1973). Dal 1° settembre 2021 sono riprese anche queste verifiche di eventuale inadempienza.

La sezione dedicata sul sito dell'Agenzia delle entrate Riscossione

Sul sito web dell'Agenzia delle entrate Riscossione, al link

<https://www.agenziaentrateriscossione.gov.it/it/Per-saperne-di-piu/covid-19/il-decreto-sostegni-bis/>,

è presente una sezione dedicata alle misure introdotte in tema di:

- pagamento cartelle, avvisi di addebito e accertamento;
- sospensione attività di notifica e pignoramenti;
- definizione agevolata;
- pagamenti delle Pubbliche Amministrazioni.

Le faq e il vademecum consultabili sono aggiornati alle ultime novità normative.

CREDITO DI IMPOSTA PER SPESE DI PUBBLICITÀ 2021 NELLA MISURA DEL 50%

L'articolo 67, commi 10 e 13, D.L. 73/2021 ha modificato il credito di imposta applicabile sugli investimenti pubblicitari effettuati nel 2021 definendo la percentuale del 50% dei costi sostenuti

L'articolo 67, commi 10 e 13, D.L. 73/2021 ha modificato il credito di imposta applicabile sugli investimenti pubblicitari effettuati nel 2021 definendo la percentuale del 50% dei costi sostenuti sia per gli investimenti sulla stampa sia per gli investimenti su radio o televisioni (è venuto meno il presupposto dell'incremento minimo dell'1% dell'investimento pubblicitario rispetto a quello effettuato nell'anno precedente).

Il comunicato del dipartimento per l'informazione e l'editoria del 31 agosto 2021 ha prorogato il termine ultimo per la presentazione delle istanze di prenotazione dell'agevolazione dal 30 settembre al 31 ottobre 2021.

La scadenza del 31 ottobre 2021 per la comunicazione di accesso al credito di imposta

L'articolo 57-bis, D.L. 50/2017 ha introdotto una agevolazione fiscale sotto forma di credito di imposta per le spese pubblicitarie finalizzate alla diffusione sulla stampa quotidiana e periodica, anche online, e sulle emittenti televisive e radiofoniche.

Possono accedere all'agevolazione i soggetti titolari di reddito d'impresa o di lavoro autonomo e gli enti non commerciali che effettuano investimenti in campagne pubblicitarie.

Per l'anno 2021, non rappresenta requisito obbligatorio la circostanza che il valore degli investimenti pubblicitari sia incrementale rispetto agli analoghi investimenti effettuati nell'anno precedente.

Le comunicazioni per l'accesso al credito di imposta già trasmesse entro il termine "ordinario" del 31 marzo 2021

FT 7/12

restano valide ma è in ogni caso possibile presentare una nuova comunicazione di accesso al credito sostitutiva di quella già inviata, dal 1° ottobre al 31 ottobre 2021.

Il credito di imposta sarà conteggiato nella misura del 50% del valore degli investimenti effettuati dal 1° gennaio al 31 dicembre 2021, nel limite massimo delle risorse finanziarie disponibili.

Successivamente, tra il 1° gennaio e il 31 gennaio 2022, i soggetti che hanno inviato la comunicazione di accesso al credito dovranno trasmettere la dichiarazione sostitutiva degli investimenti effettuati, attestante gli investimenti effettivamente realizzati nel 2021.

Il credito di imposta sarà utilizzabile unicamente in compensazione orizzontale presentando il modello di pagamento F24 esclusivamente attraverso i servizi telematici dell'Agenzia delle entrate (a partire dal quinto giorno lavorativo successivo alla pubblicazione dell'elenco dei soggetti ammessi). In sede di compilazione del modello F24 è necessario indicare il codice tributo 6900, istituito dalla risoluzione n. 41/E/2019.

La sezione dell'Agenzia delle entrate destinata al credito di imposta per investimenti pubblicitari è disponibile al link <https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/Schede/Agevolazioni/Credito+di+imposta+Investimenti+pubblicitari+incrementali/Scheda+informativa+Investimenti+pubblicitari+incrementali/?page=schedeagevolazioni>.

LA CONTABILIZZAZIONE DEI FABBRICATI E LO SCORPORA DEI TERRENI

La corretta gestione contabile dei fabbricati richiede particolare attenzione per le ricadute fiscali che si determinano nella individuazione del valore teorico dell'area sulla quale insiste il fabbricato

La corretta gestione contabile dei fabbricati richiede particolare attenzione per le ricadute fiscali che si determinano nella individuazione del valore teorico dell'area sulla quale insiste il fabbricato; tale valore deve essere contabilmente evidenziato in modo separato e non viene ammortizzato, in quanto si reputa che non perda mai di valore.

Sul versante fiscale, il Legislatore ha individuato regole forfetarie per la determinazione del valore del terreno; ove queste non coincidano con quelle contabili, si dovrà inevitabilmente gestire un doppio binario.

La collocazione in bilancio dei fabbricati

L'articolo 2424, cod. civ. prevede che le immobilizzazioni materiali siano iscritte nell'attivo dello stato patrimoniale alla voce BII; tra le voci proposte si trova la numero 1), relativa a terreni e fabbricati.

Secondo il documento Oic 16, tale voce può comprendere:

- terreni (ad esempio: pertinenze fondiari degli stabilimenti, terreni su cui insistono i fabbricati, fondi e terreni agricoli, moli, ormeggi e banchine, cave, terreni estrattivi e minerari, sorgenti);
- fabbricati strumentali per l'attività della società (ad esempio: fabbricati e stabilimenti con destinazione industriale, opere idrauliche fisse, silos, piazzali e recinzioni, autorimesse, officine, oleodotti, opere di urbanizzazione, fabbricati a uso amministrativo, commerciale, uffici, negozi, esposizioni, magazzini ed altre opere murarie);
- fabbricati che non sono strumentali per l'attività della società ma che:
 - rappresentano un investimento di mezzi finanziari;
 - sono posseduti in ossequio a norme di carattere statutario o previsioni di legge (ad esempio: immobili a uso abitativo, termale, sportivo, balneare, terapeutico; collegi, colonie, asili nido, scuole materne ed edifici atti allo svolgimento di altre attività accessorie);
 - hanno carattere accessorio rispetto agli investimenti strumentali (ad esempio: villaggi residenziali ubicati in prossimità degli stabilimenti per l'abitazione del personale);
 - costruzioni leggere.

Si noti, dunque, che nel bilancio finale depositato al registro imprese i terreni e i fabbricati sono compresi in un'unica voce complessiva, mentre il dettaglio di cui si discute in questo intervento riguarda il piano dei conti.

Il costo da iscrivere

L'iscrizione avviene al costo effettivamente sostenuto per l'acquisizione del bene, comprensivo della eventuale Iva

indetraibile ed al netto degli sconti incondizionati. Il costo comprende anche gli oneri accessori, che, nel caso dei fabbricati, possono essere:

- i costi notarili per la redazione dell'atto di acquisto;
- le tasse per la registrazione dell'atto di acquisto;
- i costi riferibili alla stipula dell'eventuale preliminare di acquisto;
- gli onorari per la progettazione dell'immobile; i costi per opere di urbanizzazione primaria e secondaria poste dalla legge obbligatoriamente a carico del proprietario;
- i compensi di mediazione.

In linea di principio fanno parte del valore del bene anche gli elementi strutturalmente connessi al suolo e alle costruzioni, che ne accrescono l'utilità e la qualità. Si tratta degli impianti elettrici, idrico sanitari, di aerazione, di climatizzazione, ascensori, montacarichi, pannelli solari integrati nel tetto e nelle pareti, etc.. Di ciò va tenuto conto ai fini della corretta percentuale di ammortamento da utilizzare, seguendo il metodo del "component approach". Così, cita il documento Oic 16, se l'immobilizzazione materiale comprende componenti, pertinenze o accessori, aventi vite utili di durata diversa dal cespite principale, l'ammortamento di tali componenti si calcola separatamente dal cespite principale, salvo il caso in cui ciò non sia praticabile o significativo. Se, ad esempio, un ascensore presenta una vita utile di durata inferiore di quella del relativo stabile, il calcolo distinto dell'ammortamento è più corretto e facilita la contabilizzazione nel momento in cui il componente verrà sostituito.

L'ammortamento: individuazione del valore dell'area

Il costo delle immobilizzazioni materiali, la cui utilizzazione è limitata nel tempo, deve essere sistematicamente ammortizzato in ogni esercizio in relazione con la loro residua possibilità di utilizzazione. La quota di ammortamento imputata a ciascun esercizio si riferisce alla ripartizione del costo sostenuto sull'intera durata di utilizzazione.

Tutti i cespiti sono ammortizzati tranne i cespiti la cui utilità non si esaurisce, come i terreni e le opere d'arte.

Se il valore dei fabbricati incorpora anche quello dei terreni sui quali insistono, il valore del fabbricato va scorporato, anche in base a stime, per determinarne il corretto ammortamento.

I fabbricati che rappresentano una forma di investimento di mezzi finanziari, effettuato da parte della società in base a libere determinazioni degli organi aziendali competenti, non sono ammortizzati se il valore residuo è pari o superiore al valore netto contabile; se sono ammortizzati, il loro piano di ammortamento risponde alle medesime caratteristiche delle altre immobilizzazioni materiali.

I terreni non sono oggetto di ammortamento salvo nei casi in cui essi abbiano un'utilità destinata ad esaurirsi nel tempo come nel caso delle cave e dei siti utilizzati per le discariche.

Si potrebbe porre il problema di individuazione del valore di un terreno nel caso di fabbricato non "cielo-terra", come potrebbe essere, ad esempio, un ufficio posto in una palazzina.

Il documento Oic 16, al riguardo, nulla prevede, mentre l'Agenzia delle entrate ha sancito che lo scorporo debba essere effettuato anche in relazione alle singole unità immobiliari presenti in un fabbricato. Sul versante civilistico, invero, parrebbe più corretto riscontrare l'assenza di un terreno, ma per "adeguarsi" alla richiesta fiscale, molte aziende effettuano comunque lo scorporo.

Si pone, dunque, il principale problema di individuare quale sia il corretto valore da attribuire al terreno, specialmente nel caso di acquisto di un fabbricato già edificato; i principi contabili, infatti, richiedono l'utilizzo di stime, che dovrebbero essere predisposte da tecnici del settore.

Il Fisco, invece, ricorre a metodi di natura forfetaria, in base a quanto stabilito con D.L. 223/2006, che tendono a isolare dal valore fiscalmente riconosciuto quello relativo:

- alle aree occupate dalla costruzione;
 - alle aree pertinenziali della medesima.
- Pertanto, si è stabilito di individuare il valore del terreno in una quota pari:
- al 20% del costo del fabbricato; ovvero
 - al 30% nel caso si tratti di fabbricato industriale.

Per la precisione, il Fisco richiede che il valore da attribuire al terreno sia pari al maggiore tra quello esposto in bilancio e quello ricavabile dalle percentuali di cui sopra.

Si considerano fabbricati industriali quelli destinati alla produzione e trasformazione dei beni, avendo riguardo alla

specifica destinazione e prescindendo dalla classificazione catastale o contabile. Così, non rientrano nella categoria dei fabbricati industriali quelli destinati ad una attività commerciale, come un negozio o un deposito per le merci. Per stabilire se il fabbricato è strumentale o meno, a nulla rileva la categoria catastale del fabbricato stesso. Nel caso in cui i fabbricati siano destinati ad attività miste (industriali e non), lo scorporo deve essere effettuato utilizzando la percentuale (del 20 o 30%) relativa all'attività prevalente in termini di metri quadri occupati. Nel caso in cui, poi, parti del fabbricato siano contemporaneamente destinate ad attività promiscue, si deve ricorrere a criteri oggettivi, tra cui quello del numero di addetti occupati dall'una e dall'altra attività.

Esempio 1

L'acquisto dell'area e la successiva edificazione

I ragionamenti di cui sopra non valgono nell'ipotesi in cui un soggetto avesse acquistato un terreno per edificare, sul medesimo, il proprio fabbricato.

Qui non si rende necessario alcuno scorporo, in quanto il valore non ammortizzabile del terreno risulta già individuato.

Diversi	a	Fornitore XY	122
Terreni			100
Iva su acquisti			22

La stessa contabilizzazione dovrà essere utilizzata nel caso in cui si acquistasse un terreno già edificato, ma con la presenza di un immobile che non rappresenti un bene strumentale funzionante; lo stesso fabbricato, dunque, verrebbe poi demolito e, previa bonifica del terreno, si provvederà alla costruzione di un nuovo fabbricato.

Le spese di demolizione e di bonifica vanno, in questo caso, a incrementare il costo dell'area che, come tale, non sarà ammortizzabile.

Pertanto, nel caso di acquisto del terreno con "rudere" per 800, con successive spese di demolizione e bonifica per 300 (affidate in appalto), ed ulteriori costi di costruzione del nuovo fabbricato per 600 (affidati in appalto), si avrebbe:

Diversi	a	Fornitore XY	976
Terreni			800
Iva su acquisti			176

Diversi	a	Fornitore XY	366
Terreni			300
Iva su acquisti			66

Diversi	a	Fornitore XY	732
Fabbricati			600
Iva su acquisti			132

Esempio 2

L'acquisto del fabbricato già edificato

Nel caso in cui, invece, un'azienda acquisisca un fabbricato già edificato, risulta necessario (anche contabilmente) operare uno scorporo del valore intrinseco dell'area; tale valore, da collocare nella voce terreni, non sarà sottoposto ad alcun ammortamento.

Si ipotizzi, ad esempio, il seguente caso:

- fabbricato destinato a utilizzo industriale
- costo di acquisto: 1.000
- valore stimato del terreno: 300 (la misura coincide con il valore fiscale del 30%)

Diversi	a	Fornitore XY	1.220
Fabbricati Industriali			1.000
Iva su acquisti			220
Terreni	a	Fabbricati Industriali	300

Così operando, al momento dello stanziamento degli ammortamenti, il valore di 300 dell'area coincide con quanto ipotizzato dal Fisco e non vi saranno disallineamenti da gestire.

Nel caso in cui l'acquisto del fabbricato già edificato configurasse un bene strumentale funzionante (quindi in ipotesi differente da quella del rudere in precedenza viste) e si decidesse di demolirlo per esigenze proprie dell'impresa, tutto il valore imputato al fabbricato (al netto di quello destinato a terreno, in sede di scorporo) sarebbe fiscalmente rilevante per la determinazione di una minusvalenza.

Esempio 3

L'acquisto del fabbricato già edificato

Ragioniamo ora sulle conseguenze della individuazione di un valore dell'area differente da quello individuato fiscalmente.

Si ipotizzi, ad esempio, il seguente caso:

- fabbricato destinato ad utilizzo industriale;
- costo di acquisto: 1.000;
- valore stimato del terreno: 200 (la misura è inferiore rispetto al valore fiscale di 300).

Diversi	a	Fornitore XY	1.220
Fabbricati Industriali			1.000
Iva su acquisti			220
Terreni	a	Fabbricati Industriali	200

Al momento dello stanziamento delle quote di ammortamento, pertanto, il contribuente considera un valore del fabbricato di 800, ma fiscalmente dovrà operare una variazione in aumento per la quota di ammortamento corrispondente ai 100 di maggior valore imputato al fabbricato rispetto all'era.

Il risultato è esposto nella tabella che segue (si è ipotizzato che l'ammortamento del primo anno sia pari al 50% della quota totale di ammortamento a regime):

civile			fiscale			delta
valore	%	quota	valore	%	quota	
800,00	1,5	12,00	700,00	1,5	10,50	1,50
800,00	3	24,00	700,00	3	21,00	3,00
800,00	3	24,00	700,00	3	21,00	3,00
800,00	3	24,00	700,00	3	21,00	3,00
800,00	3	24,00	700,00	3	21,00	3,00

Chiaramente, il valore fiscale del terreno sarà maggiore di quello civile (al termine del procedimento di ammortamento, per l'importo di 100); questo maggior valore potrà essere conteggiato nel calcolo di una plusvalenza o minusvalenza in sede di cessione dell'immobile.

Risulta superfluo precisare che, nel caso in cui lo scorporo civile determinasse un valore superiore a quello fiscale di 300, tale maggior valore troverebbe rilevanza anche a livello tributario (nel senso di renderlo indeducibile), per effetto del principio della derivazione semplice (il maggior valore del terreno, infatti, non sarebbe civilisticamente ammortizzato e non transiterebbe a Conto economico).

Esempio 4

Le successive spese di manutenzione incrementative

Supponiamo che, in relazione all'esempio 2 che precede, l'azienda decida di effettuare delle manutenzioni incrementative al fabbricato, per un valore complessivo di 500 (in appalto a terzi).

Tutte tali spese andranno ad incremento del valore ammortizzabile del fabbricato, senza che nessuna quota debba essere imputata all'area.

Tale maggior valore imputabile al fabbricato deve considerarsi fiscalmente rilevante, anche al fine della deduzione delle relative quote di ammortamento.

Diversi	a	Fornitore XY	610
Fabbricati Industriali			500
Iva su acquisti			110

Esempio 5

Le spese incrementative specifiche dell'area

Potrebbe anche capitare che l'azienda debba effettuare delle spese specifiche sull'area, ad esempio posare un manto di asfalto sul piazzale antistante il fabbricato.

In tal caso, anche se trattasi di lavori di manutenzione incrementativa, si ritiene che la maggiorazione vada appostata direttamente al bene di riferimento.

Pertanto, a fronte di una spesa di 100 per l'asfaltatura del piazzale (in appalto a terzi):

Diversi	a	Fornitore XY	122
Terreni			100
Iva su acquisti			22

Ad analoghe conclusioni dovrebbe giungersi nel caso in cui si acquistasse, con separato atto notarile, un'area da utilizzare come pertinenza di un fabbricato già esistente.

L'Ufficio Fiscale Tributario rimane a disposizione per qualsiasi chiarimento e con l'occasione porge distinti saluti.

Il Direttore
Lorenzo Bossi

