

## Novità fiscali del 22 Ottobre. In evidenza: regime franchigia IVA in alternativa a quello per le nuove attività produttive

di Vincenzo D'Andò

Pubblicato il 22 ottobre 2007

### **1) REGIME DI FRANCHIGIA IVA IN ALTERNATIVA A QUELLO PER LE NUOVE ATTIVITA' PRODUTTIVE**

Occorre scegliere tra i diversi regimi fiscali: Il regime fiscale agevolato per le nuove attività produttive (di cui all'art. 13 della legge n. 388/2000) é alternativo al regime dei contribuenti in franchigia IVA (di cui all'art. 32-bis del DPR n. 633/1972). Non si possono utilizzare entrambi i due regimi.

Lo ha chiarito l'**Agenzia delle Entrate con la Risoluzione n. 297 del 18.10.2007**, emanata proprio quando il Disegno di Legge Finanziaria 2008 pare che debba sopprimere tali regimi agevolati per lasciarne in vita uno soltanto (a tal fine si vedano i nostri precedenti articoli in merito).

#### **Attuale Regime di franchigia IVA**

In atto, l'entrata nel regime di franchigia IVA comporta l'attribuzione di un numero speciale di partita IVA che contraddistingue il contribuente per tutto il periodo di permanenza nel regime stesso.

il regime di franchigia cessa di avere efficacia a seguito dell'opzione per il regime ordinario di determinazione dell'imposta, espressa dal soggetto interessato mediante la dichiarazione di variazione IVA, o a seguito del superamento dei limiti imposti per la permanenza nel regime.

In particolare, i contribuenti minimi in franchigia che conseguono un volume d'affari superiore a **€ 7000**, o effettuano cessioni all'esportazione, applicano il regime ordinario di determinazione dell'imposta a decorrere dall'anno solare successivo a quello in corso; se il volume d'affari conseguito supera il limite in misura superiore al 50%, il regime di franchigia cessa a decorrere dallo stesso anno solare e in tal caso è dovuta l'imposta relativa ai corrispettivi delle operazioni imponibili effettuate nell'intero corso dell'anno.

Il controllo circa il possesso dei requisiti necessari per la permanenza nel regime della franchigia viene eseguito dal competente ufficio dall'agenzia delle entrate con l'invio delle comunicazioni telematica dei corrispettivi; se si verifica il superamento dei limiti imposti, l'ufficio revoca il numero speciale di partita IVA e attribuisce quello ordinario.

Tuttavia, il soggetto interessato ha la possibilità di richiedere direttamente, mediante dichiarazione di variazione, la revoca del numero speciale di partita IVA e l'attribuzione di quello ordinario.

il contribuente che applica il regime della franchigia si deve, comunque, attenere agli adempimenti ad esso connessi fino a quando non viene revocato il numero speciale di partita IVA.

## **Superamento del limite: Comunicazione del committente**

Su tale situazione, qualora il committente rileva di avere corrisposto al soggetto in regime di franchigia compensi per un ammontare superiore al limite imposto, deve darne notizia alla controparte che, nel caso di superamento del limite in misura superiore al 50% (cioè superiore a **€ 10.500**), è tenuto ad effettuare con tempestività la comunicazione di variazione al fine di ottenere dal competente ufficio dell'agenzia delle entrate la revoca del numero speciale di partita IVA e l'attribuzione di quello ordinario; in tale evenienza, naturalmente, il contribuente deve emettere la fattura al committente addebitando l'imposta sulla relativa all'operazione.

## **2) CAF: LA COPIA CONSERVATA SU SUPPORTO INFORMATICO DAL SOGGETTO INCARICATO DELLA TRASMISSIONE TELEMATICO DEL MODELLO 730 PUÒ NON RIPRODURRE LA FIRMA DEL CONTRIBUENTE**

Peraltro, i contribuenti e i sostituti di imposta che decidono di presentare la dichiarazione telematicamente, attraverso un intermediario, devono conservare la copia, adeguatamente firmata, della dichiarazione presentata.

E' questo uno dei chiarimenti contenuto nella **Risoluzione n. 298 del 18.10.2007 dell'Agenzia delle Entrate.**

Riguardo ai C.A.F. - dipendenti, l'obbligo di conservazione della copia della

dichiarazione è regolato dall'art. 16, comma 1, lettera d), del D.M. n. 164/1999, in base al quale tali soggetti devono *“conservare copia delle dichiarazioni e dei relativi prospetti di liquidazione nonché le schede relative alle scelte per la destinazione dell'8 per mille dell'imposta sul reddito delle persone fisiche fino al 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di presentazione”*.

A tal fine, il C.A.F. non può omettere la conservazione della scheda per la scelta della destinazione dell'8 per mille dell'IRPEF e del 5 per mille dell'IRPEF

### **Formato del file**

La copia della dichiarazione su cui sono apposti il riferimento temporale e la sottoscrizione elettronica viene ritenuta documento informatico rilevante ai fini tributari, ed é quindi soggetta alle disposizioni recate dal D.M. 23.01.2004.

La scelta del formato (pdf o altro) del file contenente la copia della dichiarazione non é soggetta a limitazioni, a condizione che si realizzi la perfetta coincidenza del contenuto della copia con l'originale conservato dal contribuente e con quello trasmesso telematicamente all'Agenzia delle Entrate.

Va, inoltre, consentita la riproduzione della copia su modello conforme a quello approvato.

### **Processo di conservazione**

In base all'art. 3, comma 2, del D.M. 23 gennaio 2004 il C.A.F. deve conservare le

copie delle dichiarazioni con cadenza almeno annuale, vale a dire entro il termine coincidente con la presentazione della propria dichiarazione dei redditi.

Il paragrafo 7.1.2 della **circolare** n. 36/E del 06.12.2006, ha precisato che *“i libri e i registri obbligatori ai fini delle imposte dirette e dell’IVA, formati su supporti informatici, dovranno soddisfare il requisito della staticità e della immodificabilità entro la data di scadenza della presentazione delle dichiarazioni annuali relative ai dati di periodo così’ registrati.”*

Tali conclusioni, valide per “i libri e i registri obbligatori”, si possono estere a tutti i documenti diversi dalle fatture – che, invece, devono essere conservate con cadenza almeno quindicinale – e, quindi, anche alle copie delle dichiarazioni conservate dai C.A.F.

Esemplificando, il C.A.F. – costituito per legge nella forma di società di capitali – che nel corso del 2007 elabora e trasmette le dichiarazioni dei contribuenti, effettua la conservazione delle relative copie entro il termine per la presentazione della propria dichiarazione dei redditi, vale

dire entro il 31 luglio del 2008 (in caso di esercizio coincidente con l’anno solare).

### **Invio dell’impronta dell’archivio**

Riguardo le copie delle dichiarazioni dei contribuenti, qualora il C.A.F. opta per la relativa conservazione su supporti informatici, queste sono soggette alle disposizioni recate dall’art. 3 del D.M. 23.01.2004.

Pertanto, poichè il processo di conservazione di tali documenti deve essere effettuato entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi propri del C.A.F., relativa al periodo d'imposta in cui i documenti medesimi sono stati creati, la trasmissione dell'impronta dell'archivio informatico oggetto della conservazione, della relativa sottoscrizione elettronica e della marca temporale va effettuata entro il mese successivo al termine per la presentazione della dichiarazione del C.A.F.

Vale a dire, riprendendo l'esempio precedente, entro il 31.08.2008.

Pertanto, viene ritenuta errata la tesi del contribuente, secondo cui potrebbe ritenersi valida la trasmissione dell'impronta dell'archivio informatico oggetto della conservazione, della relativa sottoscrizione elettronica e della marca temporale, effettuata entro i 90 giorni successivi alla scadenza del termine per la presentazione telematica delle dichiarazioni fiscali.

### **3) TRATTAMENTO FISCALE LIBERALITA' FATTE DA SOCIETA'**

Non possono essere dedotte le erogazioni liberali fatte da una S.p.A. ad una associazione che raccoglie risorse finanziarie tra i propri associati, per poi erogarle a un ente che realizzerà attività di interesse culturale.

La precisazione è contenuta **Risoluzione n. 299 del 18.10.2007 dell'Agenzia delle Entrate**, che segue una istanza di interpello, che verte sulla deducibilità delle

erogazioni liberali effettuate per la manutenzione, la protezione o il restauro di beni culturali sottoposti al regime vincolistico, previsto dal Codice dei beni culturali e del paesaggio.

In particolare la S.p.A., dopo avere fatto presente di partecipare in qualità di associato a una associazione, aveva chiesto chiarimenti sulla possibilità di dedurre ai sensi dell'art. 100, comma 2, lettera f), del Tuir e dell'art. 14 del Dl n. 35/2005 le erogazioni liberali da essa effettuate a favore dell'associazione stessa in due casi.

Nel primo caso le erogazioni vengono effettuate direttamente all'associazione che svolge un'attività di supporto organizzativo e finanziario nei confronti di una fondazione (tra i cui soci fondatori è compresa la stessa società interpellante) operante in via autonoma e diretta nella tutela e promozione dei beni culturali.

Mentre nel secondo caso le erogazioni vengono effettuate all'associazione che agisce in forza di un mandato con rappresentanza conferitole dalla fondazione al fine di raccogliere, in nome e per conto della fondazione stessa, risorse finanziarie da destinare all'organizzazione di mostre e manifestazioni di rilevante valore e di interesse culturale.

Le somme materialmente versate all'associazione vengono da questa girate alla fondazione in forza del contratto di mandato con rappresentanza.

L'agenzia delle Entrate ha osservato che in entrambi i casi la deduzione non spetta poiché manca un vincolo giuridico per il successivo trasferimento delle somme alla fondazione alla quale i fondi vengono trasferiti dalla stessa associazione a titolo di

liberalità.

Si tratta, in sostanza, di due rapporti distinti, il primo tra la società istante e l'associazione e l'altro tra la stessa associazione e la fondazione, che hanno autonomo oggetto e finalità.

Riguardo all'aspetto oggettivo, la destinazione delle somme erogate per le finalità espressamente stabilite dalla norma (acquisto, manutenzione, protezione o restauro dei beni culturali e paesaggistici, organizzazione di mostre e di esposizioni che siano di rilevante interesse scientifico o culturale e studi e ricerche eventualmente a tal fine necessari) esula dal rapporto tra la società erogante e l'associazione beneficiaria delle liberalità, per emergere soltanto nel successivo rapporto tra la stessa associazione e la fondazione, estraneo all'originario erogatore.

Sono infine risultati non conformi a normativa la fattispecie che, invece, prevede che le erogazioni liberali vengono effettuate direttamente a favore dell'associazione beneficiaria con l'uso di uno dei seguenti sistemi di pagamento da effettuarsi in banca o presso gli uffici postali: carte di debito, di credito e prepagate, assegni bancari e circolari.

Non viene, quindi, ritenuto possibile, ai fini della deduzione, accreditare le somme a soggetti diversi dall'associazione nonché l'ipotesi dell'intervento di un soggetto terzo in funzione di rappresentante.

#### **4) INCENTIVI FISCALI ALLE OPERAZIONI DI AGGREGAZIONE AZIENDALE: ANCHE LE ULTERIORI OPERAZIONI POSTE IN ESSERE DAI SOCI POSSONO**



## **COMPORARE LA DECADENZA DALL'AGEVOLAZIONE**

**In tal caso anche il socio presenta l'istanza di interpello.**

E' quanto ha evidenziato la **Risoluzione n. 300 del 18.10.2007 dell'Agenzia delle Entrate**, che segue una istanza di interpello posta **due soggetti che devono effettuare un'operazione di conferimento delle rispettive aziende individuali** in una S.r.l., appositamente costituita, ed usufruire, quindi, dell'agevolazione prevista, per le operazioni di aggregazione aziendale (art. 1, commi da 242 a 249 della legge 27 dicembre 2006, n. 296).

L'Agenzia delle Entrate, ha, peraltro, osservato che l'aggiramento delle norme disciplinanti i presupposti dell'agevolazione si può attuare attraverso ulteriori operazioni poste in essere non solo dalla società risultante dall'aggregazione, ma anche mediante speculari operazioni effettuate dai soci. Alla luce di ciò, l'Agenzia delle Entrate ha ritenuto che anche ulteriori operazioni poste in essere dai soci possono comportare la decadenza dall'agevolazione. In tal caso anche il socio presenterà istanza di interpello.

Infine, viene specificato che l'attribuzione del beneficio al soggetto conferitario non produce alcun effetto sulla posizione fiscale dei soggetti conferenti, i quale sono, comunque, tenuti ad "assumere, quale valore delle partecipazioni ricevute, l'ultimo valore fiscalmente riconosciuto dell'azienda conferita", ai sensi dell'articolo 176, comma 1 del Tuir.

## **5) COME E QUANDO POTERE DEDURRE LE PERDITE DI DEVOLUZIONE**

Non è possibile ripartire le perdite di devoluzione, nel corso del periodo di ammortamento del cespite.

Se i criteri di valutazione utilizzati ai fini civilistici per la ripartizione del costo (durata del diritto di superficie) divergono da quelli fiscali (applicazione dei coefficienti al costo) occorre effettuare le relative rettifiche in sede di dichiarazione dei redditi.

Pertanto, qualora si sia proceduto sul piano contabile ad imputare la perdita di devoluzione in ciascun esercizio in proporzione alle quote di ammortamento fiscalmente riconosciute, necessita, ai fini fiscali, rideterminare il reddito di ciascun periodo d'imposta mediante una variazione in aumento della base imponibile per un importo corrispondente all'ammontare della quota di costo relativo alla perdita di devoluzione transitata a conto economico.

Tali costi, ripresi a tassazione, sono comunque deducibili nell'esercizio di devoluzione del cespite ai sensi dell'art. 109, comma 4, lettera a), del TUIR.

La precisazione è contenuta nella **Risoluzione n. 301 del 18.10.2007** dell'Agenzia delle Entrate.

### **Il caso**

Una società ha stipulato un contratto in base al quale gli è stata affidata, la progettazione, manutenzione e gestione di un sistema di parcheggi, in regime di

*project financing.*

A suo favore è stato costituito un diritto di superficie, sulle aree costruite, di durata trentennale, mentre il sottosuolo, secondo l'accordo, rimane di proprietà dell'altro contraente.

Alla scadenza contrattuale, i parcheggi saranno riconsegnati, dalla stessa società al dante causa, senza alcun corrispettivo.

Secondo i calcoli effettuati dal ricorrente, trascorsi i 30 anni, allo scadere del diritto di superficie, gli ammortamenti fiscalmente deducibili non esauriranno l'ammortamento del costo del cespite, rimanendo un residuo da ammortizzare che originerà una perdita di devoluzione. Si verrebbe a determinare un'ingiustificata componente negativa di reddito.

La società, dal momento che la fattispecie contrattuale si caratterizza per la "gratuita devoluzione del bene", ripropone preliminarmente l'applicazione in via analogica dell'articolo 104 del Tuir, che al primo comma afferma che per i beni gratuitamente devolvibili, alla scadenza di una concessione, è consentita la deduzione di quote costanti di ammortamento finanziario. In secondo luogo suggerisce l'applicazione di un'aliquota fiscale di ammortamento pari al 4 anziché al 3%; infine, come nuova soluzione, chiede che la perdita di devoluzione sia distribuita lungo l'arco temporale dell'ammortamento tecnico del bene.

Secondo l'Agenzia, non è possibile ripartire le perdite di devoluzione, nel corso del periodo di ammortamento del cespite.

In questa ipotesi, infatti, la quota di costo deducibile sarebbe superiore a quella che si

otterrebbe applicando al costo dello stesso cespite il coefficiente tabellare previsto dalle disposizioni normative e ciò sarebbe contrario al disposto dell'articolo 102 del Tuir.

Vincenzo D'Andò

22 Ottobre 2007