

FOCUS 4/20

Risposte e Principi di Diritto dell'Agenzia delle Entrate

Dal 1° al 31 MARZO 2020

Risposte

1. Risposta n.84 del 3 marzo 2020

Impresa di ripristino immobiliare –Regime IVA

La società istante ALFA, società di gestione immobiliare, aveva inizialmente deciso di modificare l'attività sociale in quella di gestione di "Room & Breakfast" eseguendo interventi edilizi su tre unità immobiliari finalizzati a modificare la destinazione d'uso dell'immobile da centro benessere ad abitazione.

L'istante riferiva che successivamente aveva di nuovo modificato la sua attività, tornando a svolgere l'attività di gestione immobiliare e dando in locazione l'unità immobiliare a potenziali conduttori che assumessero direttamente l'attività di "Room & Breakfast".

Posto ciò, l'istante ha chiesto se la locazione dell'immobile in oggetto da un'impresa che vi abbia eseguito i lavori sia una operazione esente da IVA o debba considerarsi un'operazione imponibile ai fini del tributo.

Inoltre, ha chiesto se le fatture emesse dalle varie imprese che hanno eseguito i lavori di manutenzione degli impianti e di completamento dell'edificio, senza applicazione di Iva in inversione contabile, debbano essere integrate dalla committente con applicazione dell'Iva con aliquota del 10 per cento o del 22 per cento.

L'AGE ha chiarito che la locazione degli immobili è soggetta ad un naturale regime di esenzione al quale possono derogare, previa opzione del locatore nel contratto di locazione, solo alcune imprese, tra cui le imprese che hanno ripristinato gli immobili abitativi oggetto di locazione a libero mercato.

Nessuna deroga è prevista per le immobiliari di gestione o le imprese di altra natura che devono pertanto considerare i canoni a libero mercato esenti da IVA.

Nel caso di specie, in merito al primo quesito, l'AGE ha precisato che la locazione dell'immobile nell'esercizio dell'attività di Room & Breakfast da parte dell'istante non può essere esentata da IVA se rientrante nell'ambito del settore alberghiero o in settori aventi funzioni analoghe.

Pertanto, in tal caso, le prestazioni rese dalla stessa sono soggette ad IVA con aliquota del 10 per cento.

Invece, nel caso in cui l'istante abbia locato l'immobile a potenziali conduttori che abbiano assunto la gestione di R&B, ritornando a svolgere l'attività di gestione immobiliare e qualificandosi, quindi, come "impresa ripristino", ha la facoltà di scegliere di assoggettare ad IVA - in luogo dell'esenzione - la locazione dell'immobile, previa opzione da inserire nel relativo contratto.

In assenza di detta opzione, la locazione rientrerà nel naturale regime di esenzione da IVA, con relativa rettifica della detrazione a suo tempo operata dall'Istante sugli acquisti di beni e servizi effettuati per adattare l'immobile all'attività imponibile di "R&B".



RISPOSTE

1. Risposta n.84 del 3 marzo 2020

Impresa di ripristino immobiliare – Regime di imponibilità IVA

2. Risposta n.85 del 5 marzo 2020

Credito d'imposta per investimenti nel Mezzogiorno

3. Risposta n. 88 del 6 marzo 2020

Fusione – riportabilità delle perdite fiscali e degli interessi passivi

4. Risposta n. 90 del 11 marzo 2020

Stralcio debiti residui – Emissione nota di variazione

5. Risposta n. 96 del 25 marzo 2020

IVA – Territorialità prestazioni di logistica integrata

6. Risposta n. 97 del 27 marzo 2020

Riserva di rivalutazione – Scissione

7. Risposta n. 98 del 27 marzo 2020

Scissione non proporzionale

In merito al secondo quesito l'AGE ha chiarito che l'aliquota IVA dipende dal tipo di interventi fatti eseguire dall'Istante, la cui qualificazione comporta un accertamento tecnico non esercitabile in sede di interpello.

2. Risposta n.85 del 5 marzo 2020

Credito d'imposta per investimenti nel Mezzogiorno

L'Istante, avendo acquisito in locazione finanziaria un distributore automatico per il tramite della propria impresa familiare, presentava domanda per fruire del credito d'imposta per gli investimenti nel Mezzogiorno.

In merito a tale richiesta, l'istante ha chiesto se il credito d'imposta per investimenti nel Mezzogiorno sia da considerarsi rilevante ai fini fiscali o come un contributo in conto esercizio oppure come un contributo in conto impianti.

Inoltre, ha chiesto se il suddetto credito d'imposta debba essere utilizzato in compensazione tramite modelli F24 esclusivamente dall'istante, titolare dell'impresa familiare, oppure se debba essere ripartito, in proporzione alla quota di partecipazione al reddito d'impresa, tra titolare e collaboratore familiare e, quindi, debba essere utilizzato in compensazione nei rispettivi modelli di pagamento F24.

L'art. 1, L. 208/2015 ha introdotto un credito d'imposta a favore delle imprese che effettuano l'acquisizione, anche mediante contratti di locazione finanziaria, di beni strumentali nuovi, facenti parte di un progetto di investimento iniziale e destinati a strutture produttive ubicate nelle zone assistite delle regioni Campania, Puglia, Basilicata, Calabria, Sicilia, Molise, Sardegna e Abruzzo.

Posto ciò, l'AGE ha precisato che il credito d'imposta in esame è da considerarsi rilevante ai fini IRPEF ed IRAP come contributo tassabile.

Pertanto, sulla natura del contributo, l'AGE ha chiarito che il credito d'imposta per investimenti nelle aree depresse, generato dall'acquisto di beni strumentali nuovi, rientra nella categoria dei contributi in conto impianti.

Per quanto riguarda il secondo quesito l'AGE ha chiarito che il reddito prodotto dall'impresa familiare deve essere imputato al titolare e ai familiari collaboratori, in proporzione alle rispettive quote di partecipazione agli utili.

In sostanza, il collaboratore familiare, essendo titolare di un reddito di partecipazione, rientra nell'ambito soggettivo di applicazione del credito di imposta in esame.

L'AGE ha precisato, inoltre, che le imprese familiari sono sottoposte al regime di tassazione per trasparenza; pertanto, è possibile trasferire ai collaboratori familiari l'agevolazione concessa all'impresa sotto forma di credito d'imposta.

La ripartizione del credito di imposta in questione dovrà risultare dalla dichiarazione dei redditi del titolare dell'impresa familiare e il collaboratore familiare potrà utilizzare la quota di reddito assegnatagli solo dopo averla indicata nella propria dichiarazione dei redditi.

3. Risposta n. 88 del 6 marzo 2020

Fusione - riportabilità delle perdite fiscali e degli interessi passivi

Nella fattispecie in esame, la Società Istante ALFA aveva intenzione di riportare le perdite fiscali e gli interessi passivi riferibili alla Società incorporata BETA a seguito dell'operazione di fusione per incorporazione.

Prima della citata operazione BETA risultava essere una società titolare di un'azienda data in affitto a terzi.



RISPOSTE

1. Risposta n.84 del 3 marzo 2020

Impresa di ripristino immobiliare – Regime di imponibilità IVA

2. Risposta n.85 del 5 marzo 2020

Credito d'imposta per investimenti nel Mezzogiorno

3. Risposta n. 88 del 6 marzo 2020

Fusione – riportabilità delle perdite fiscali e degli interessi passivi

4. Risposta n. 90 del 11 marzo 2020

Stralcio debiti residui – Emissione nota di variazione

5. Risposta n. 96 del 25 marzo 2020

IVA – Territorialità prestazioni di logistica integrata

6. Risposta n. 97 del 27 marzo 2020

Riserva di rivalutazione – Scissione

7. Risposta n. 98 del 27 marzo 2020

Scissione non proporzionale

L'Istante faceva presente che la Società BETA, avendo dato in affitto l'azienda, non aveva personale dipendente e la sua unica fonte di ricavi era il canone dell'affitto.

Posto ciò, l'Istante ha chiesto se fosse possibile la disapplicazione delle disposizioni dell'art. 172 del TUIR.

L'articolo 172, comma 7, del TUIR, prevede che le perdite fiscali delle società partecipanti all'operazione, compresa la società incorporante, possono essere portate in diminuzione del reddito della incorporante per la parte del loro ammontare che non eccede quello del patrimonio netto della società che riporta le perdite, a condizione che risulti un ammontare di ricavi e proventi dell'attività caratteristica e un ammontare delle spese per prestazioni di lavoro subordinato e relativi contributi superiore al 40 per cento di quello risultante dalla media degli ultimi due esercizi anteriori.

Tali requisiti devono sussistere fino al momento in cui la fusione viene attuata.

La ratio è quella di contrastare il "commercio di bare fiscali", mediante la realizzazione di fusioni con società prive di capacità produttiva.

Analizzando i prospetti di BETA presentati dall'istante, l'AGE ha precisato che la società in questione supera il limite del patrimonio netto e l'indice di vitalità relativo ai ricavi, ma non supera l'indice di vitalità relativo ai costi del personale dato che, come rappresentato dall'Istante, la società BETA a causa dell'affitto d'azienda non aveva dipendenti.

Posto ciò, sembrerebbe che le perdite fiscali e gli interessi passivi della società BETA a seguito della fusione non siano riportabili.

Tuttavia, l'Istante, riportando il calcolo del test di vitalità relativo al costo del personale della società affittuaria, che risulta essere positivo, ha rappresentato che, a scadenza del contratto di affitto, l'azienda in oggetto verrà gestita direttamente da lei stessa con l'impiego di personale dipendente.

Sulla base delle informazioni fornite dall'Istante, l'AGE ha ritenuto possibile la disapplicazione dell'art. 172 del TUIR dato che la società BETA non risulta qualificabile come bara fiscale.

4. Risposta n. 90 del 11 marzo 2020

Stralcio debiti residui – Emissione nota di variazione

La società GAMMA, società di gestione di rifiuti, riceveva la comunicazione dell'AGE-Riscossione con l'elenco dei crediti inferiori ad euro 1.000 oggetto di stralcio per un importo comprensivo di IVA, ai sensi del DL n. 119/2018 (che ha previsto l'annullamento ex lege di tutti i debiti di importo inferiore a euro 1.000, risultanti dai singoli carichi affidati agli agenti della riscossione).

L'Istante ha chiesto di conoscere se, con riferimento allo "stralcio" dei crediti in oggetto, a fronte dei quali sono state emesse fatture assoggettate ad IVA, si possa applicare il comma 2 dell'articolo 26 del DPR 633/72, che prevede la possibilità di portare in detrazione l'imposta corrispondente alla variazione.

L'art. 26 del decreto IVA stabilisce che il cedente o prestatore ha diritto portare in detrazione l'imposta corrispondente alla variazione quando l'operazione viene meno, in tutto o in parte, in conseguenza di dichiarazione di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili.

L'esercizio del diritto alla detrazione a seguito dell'emissione della nota di variazione è consentito al più tardi con la dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo.



RISPOSTE

1. Risposta n.84 del 3 marzo 2020

Impresa di ripristino immobiliare – Regime di imponibilità IVA

2. Risposta n.85 del 5 marzo 2020

Credito d'imposta per investimenti nel Mezzogiorno

3. Risposta n. 88 del 6 marzo 2020

Fusione – riportabilità delle perdite fiscali e degli interessi passivi

4. Risposta n. 90 del 11 marzo 2020

Stralcio debiti residui – Emissione nota di variazione

5. Risposta n. 96 del 25 marzo 2020

IVA – Territorialità prestazioni di logistica integrata

6. Risposta n. 97 del 27 marzo 2020

Riserva di rivalutazione – Scissione

7. Risposta n. 98 del 27 marzo 2020

Scissione non proporzionale

Nel caso di specie, l'AGE ha ritenuto che il DL n. 119/2018 faccia venire meno l'operazione per la quale era stata originariamente emessa fattura, a causa del venir meno in tutto o in parte del prezzo dovuto, corrispondente al debito di importo residuo fino a mille euro.

Posto ciò, l'AGE ha chiarito che la detrazione dell'imposta sia consentita entro il termine di presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno 2019 e che questo termine possa ritenersi rispettato a condizione che la nota di variazione in diminuzione sia emessa al massimo entro aprile 2020, termine ultimo di presentazione della dichiarazione IVA 2020 (relativa al 2019).

5. Risposta n. 96 del 25 marzo 2020

IVA – Territorialità prestazioni di logistica integrata

La società ALFA stipulava un contratto di servizio di logistica integrata, fornito in outsourcing alla società GAMMA.

Il servizio che veniva reso alla società GAMMA non aveva alcun vincolo di esclusiva ma veniva garantito ogni sforzo necessario per soddisfare le esigenze di celerità e le elevate performance, sia nella fase inbound sia nella fase outbound.

Con riferimento agli immobili, l'Istante ha chiarito che non erano previsti diritti di subentro, pre-approvazione, interferenza, step-in, tali da pregiudicare la sua autonomia circa le località e le modalità di effettuazione del servizio reso, comunque gestito in assoluta autonomia.

Posto ciò, l'Istante ha chiesto, in base ai servizi definiti nel contratto, di definire la territorialità IVA della prestazione resa.

L'art. 7-ter del Decreto IVA prevede che l'imposta sia dovuta nello Stato in cui è stabilito il committente (rapporti B2B) ovvero il prestatore (rapporti B2C).

In deroga a tale articolo si pongono i servizi immobiliari che sono tassabili nel luogo in cui è situato l'immobile. L'art. 7-quater stabilisce, infatti, che le prestazioni di servizi relativi a beni immobili si considerano effettuate nel territorio dello Stato a condizione che l'immobile sia nel territorio dello Stato.

Al fine di verificare la territorialità del servizio di logistica integrata, l'AGE ha precisato che bisogna verificare se la prestazione in esame sia collegata a un bene immobile espressamente determinato e se l'immobile possa essere considerato elemento costitutivo, in quanto rappresentante un elemento centrale ed indispensabile della prestazione in esame.

Per quanto riguarda il primo aspetto tale collegamento sussiste, in quanto la prestazione di logistica integrata era svolta in stabilimenti determinati.

In merito al secondo aspetto, se i beneficiari della prestazione del servizio non hanno alcun diritto di accesso alla parte dell'immobile in cui sono stoccate le loro merci o l'immobile nel quale le medesime devono essere stoccate non costituisce un elemento centrale e indispensabile della prestazione di servizi, la prestazione di servizi di stoccaggio complesso non può rientrare nell'ambito di applicazione dell'articolo 7-quater del Decreto IVA.

Posto ciò, l'istante ha evidenziato che GAMMA non partecipava alle attività di logistica integrata, né le dirigeva e coordinava ed accedeva ai siti ove si svolgeva il servizio in forma eccezionale e periodica, previo preavviso, al solo fine di testare la qualità dei servizi resi.

Pertanto, il Committente, GAMMA, non avendo il diritto di utilizzare in tutto o in parte i beni immobili in cui era svolta la prestazione di logistica integrata in esame, l'AGE ha ritenuto che tale prestazione non rientri nell'ambito di



RISPOSTE

1. Risposta n.84 del 3 marzo 2020

Impresa di ripristino immobiliare – Regime di imponibilità IVA

2. Risposta n.85 del 5 marzo 2020

Credito d'imposta per investimenti nel Mezzogiorno

3. Risposta n. 88 del 6 marzo 2020

Fusione – riportabilità delle perdite fiscali e degli interessi passivi

4. Risposta n. 90 del 11 marzo 2020

Stralcio debiti residui – Emissione nota di variazione

5. Risposta n. 96 del 25 marzo 2020

IVA – Territorialità prestazioni di logistica integrata

6. Risposta n. 97 del 27 marzo 2020

Riserva di rivalutazione – Scissione

7. Risposta n. 98 del 27 marzo 2020

Scissione non proporzionale

applicazione dell'articolo 7-quater del Decreto IVA, ma tra le prestazioni generiche di cui all'articolo 7-ter, vale a dire che l'imposta sarà dovuta nello Stato in cui è stabilito il committente, ovvero il prestatore .

6. Risposta n. 97 del 27 marzo 2020

Riserva di rivalutazione – Scissione

I due soci al 50% della Società ALFA avevano intenzione di porre in essere un'operazione di scissione parziale della società ALFA nella società beneficiaria BETA.

La società ALFA ante scissione era proprietaria di un unico immobile il quale era stato oggetto di rivalutazione ed il relativo il saldo attivo era stato accantonato in un'apposita riserva di rivalutazione in sospensione d'imposta, non affrancata.

L'Istante ha chiesto di conoscere quale fosse il corretto trattamento tributario da attribuire alla riserva in sospensione d'imposta in sede di scissione ai sensi dell'art. 173, comma 9 del TUIR.

L'AGE ha precisato che l'art.173 del TUIR dispone che le riserve in sospensione d'imposta iscritte nell'ultimo bilancio della società scissa debbono essere ricostituite dalle beneficiarie in proporzione delle rispettive quote del patrimonio netto contabile trasferite o rimaste.

Inoltre, l'articolo 15, comma 21, del DL n. 185/2008 prevede che in caso di cessione a titolo oneroso, di assegnazione ai soci, di destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa dei beni rivalutati in data anteriore a quella di inizio del sesto esercizio successivo a quello nel cui bilancio la rivalutazione è stata eseguita, c.d. periodo di sorveglianza, ai fini della determinazione delle plusvalenze o minusvalenze si ha riguardo al costo del bene prima della rivalutazione.

Ciò comporta il venir meno degli effetti fiscali della rivalutazione con la conseguenza che le plusvalenze e le minusvalenze dei beni sono determinate senza tener conto del maggior valore iscritto in sede di rivalutazione e che si considererebbe libera la parte della riserva di rivalutazione riferibile ai beni oggetto delle ipotesi in esame.

Nella fattispecie in esame, l'AGE ha chiarito che il periodo di sorveglianza previsto dall'articolo 15, comma 21, del DL n. 185/2008 era scaduto, e che all'anzidetta riserva di rivalutazione si applicherà il criterio generale previsto dal primo periodo del comma 9 dell'articolo 173 che prevede la ricostituzione della riserva in proporzione alla quota di patrimonio netto contabile, rispettivamente, attribuita alla società beneficiaria e rimasta alla società scissa.

7. Risposta n. 98 del 27 marzo 2020

Scissione non proporzionale

I due soci al 50% della Società Istante ALFA avevano intenzione di porre in essere un'operazione di scissione parziale non proporzionale della società ALFA nella società beneficiaria BETA.

L'operazione straordinaria avrebbe comportato l'assegnazione di una parte del patrimonio della società scissa ALFA alla società beneficiaria BETA, quest'ultima composta da un ramo d'azienda, dalla proprietà di una parte dell'unico immobile strumentale e da altre poste contabili attive e passive.

L'Istante ha fatto presente che il proprio patrimonio sarebbe stato diviso in parti uguali senza alcun conguaglio tra la scissa e la beneficiaria né tra soci e che la



RISPOSTE

1. Risposta n.84 del 3 marzo 2020

Impresa di ripristino immobiliare – Regime di imponibilità IVA

2. Risposta n.85 del 5 marzo 2020

Credito d'imposta per investimenti nel Mezzogiorno

3. Risposta n. 88 del 6 marzo 2020

Fusione – riportabilità delle perdite fiscali e degli interessi passivi

4. Risposta n. 90 del 11 marzo 2020

Stralcio debiti residui – Emissione nota di variazione

5. Risposta n. 96 del 25 marzo 2020

IVA – Territorialità prestazioni di logistica integrata

6. Risposta n. 97 del 27 marzo 2020

Riserva di rivalutazione – Scissione

7. Risposta n. 98 del 27 marzo 2020

Scissione non proporzionale

società beneficiaria, trasformandosi in società a responsabilità limitata, non avrebbe usufruito di un sistema di tassazione agevolato.

Sulla base delle considerazioni esposte, l'AGE ha chiarito che le operazioni fiscalmente neutrali ai fini delle imposte sui redditi prospettate di scissione societaria e successiva trasformazione in società di capitali non comportino il conseguimento di alcun vantaggio fiscale indebito, non ravvisandosi alcun contrasto con la ratio di disposizioni fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario.

La scissione in esame risulta essere un'operazione fisiologica finalizzata a consentire agli attuali soci di ALFA di continuare ad esercitare separatamente ciascuno la propria attività imprenditoriale, mentre la successiva trasformazione in società di capitali consente lo svolgimento dell'attività d'impresa con una differente veste giuridica.

Si resta a disposizione per ogni eventuale chiarimento.

Roma, 22.06.2020

Dott. Marco Senesi

marcosenesi@fiorentinoassociati.it

Dott. Marco Fiorentino

marcofiorentino@fiorentinoassociati.it



RISPOSTE

1. Risposta n.84 del 3 marzo 2020

Impresa di ripristino immobiliare – Regime di imponibilità IVA

2. Risposta n.85 del 5 marzo 2020

Credito d'imposta per investimenti nel Mezzogiorno

3. Risposta n. 88 del 6 marzo 2020

Fusione – riportabilità delle perdite fiscali e degli interessi passivi

4. Risposta n. 90 del 11 marzo 2020

Stralcio debiti residui – Emissione nota di variazione

5. Risposta n. 96 del 25 marzo 2020

IVA – Territorialità prestazioni di logistica integrata

6. Risposta n. 97 del 27 marzo 2020

Riserva di rivalutazione – Scissione

7. Risposta n. 98 del 27 marzo 2020

Scissione non proporzionale



DISCLAIMER

Il presente focus ha il solo scopo di fornire informazioni di carattere generale. Di conseguenza, non costituisce un parere tecnico, né può in alcun modo considerarsi come sostitutivo di una consulenza specifica.

