

Genova, 4 febbraio 2020

Ai Signori Clienti  
Loro Sedi

CIRCOLARE N. 6/2020

## **OGGETTO: RISPOSTE AGENZIA ENTRATE A TELEFISCO 2020 DEL 30.1.2020**

Con la presente si riportano alcune delle risposte dell'Agenzia delle entrate in occasione del recente Telefisco, in merito novità su: Iva (fatture, scontrini, registri), ritenute appalti, compensazioni, ravvedimento, vecchi Bonus Investimenti e nuovo credito di imposta su beni strumentali.

### **1. La fattura può sostituire lo scontrino elettronico**

***I contribuenti in regime forfettario hanno l'obbligo della memorizzazione e trasmissione telematica dei corrispettivi, mentre non devono obbligatoriamente emettere la fattura elettronica. Siccome i corrispettivi possono essere certificati da fattura o da scontrino memorizzato, in presenza di prestazioni in locali aperti al pubblico (una parrucchiera) oppure nella abitazione del cliente (l'idraulico), si ritiene che la procedura di memorizzazione dello scontrino possa essere sostituita dalla fattura, che per un forfettario è costituita da un documento contabile.***

#### ***È corretta questa interpretazione?***

Fermo restando che la certificazione dei corrispettivi deve avvenire secondo le modalità di cui all'articolo 2 del Dlgs 127/15, che prevedono non solo la memorizzazione ma anche l'invio dei dati all'agenzia delle Entrate, la soluzione interpretativa proposta è sostanzialmente condivisibile, con le seguenti precisazioni. Nelle ipotesi di cui all'articolo 22 del Dpr 633/72 (decreto Iva), fatto salvo l'obbligo di documentare l'operazione con fattura nei rapporti tra soggetti passivi d'imposta nell'esercizio della propria attività o se il consumatore finale ne faccia richiesta, va ricordato che quando un bene viene ceduto o una prestazione di servizi viene resa nei confronti del consumatore finale è obbligatoria l'emissione del documento commerciale, anche qualora il pagamento del corrispettivo non sia avvenuto.

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

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

### **2. I registri precompilati dovranno essere integrati**

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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



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

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

L'agenzia delle Entrate renderà disponibile una procedura online, accessibile nell'area riservata del sito dell'Agenzia, attraverso la quale il soggetto Iva, direttamente o tramite l'intermediario delegato, dopo aver verificato i dati proposti nelle bozze dei registri Iva con riferimento a ciascun mese, potrà, se completi, convalidarli o, in caso contrario, modificarli o integrarli nel dettaglio al fine di garantire l'annotazione di tutte le operazioni Iva relative al mese di riferimento e il corretto adempimento di quanto previsto dal Dpr 633/72. Se l'operatore Iva convaliderà o integrerà le bozze dei registri Iva relativi a specifici periodi (trimestre o intero anno), l'Agenzia procederà all'elaborazione delle bozze delle comunicazioni delle liquidazioni periodiche e della dichiarazione annuale Iva relative ai medesimi periodi.

Tali bozze potranno essere confermate o modificate dal contribuente e, quindi, le comunicazioni delle liquidazioni periodiche e la dichiarazione annuale Iva potranno essere inviate direttamente all'agenzia delle Entrate sempre tramite la procedura online sopra descritta.

### **3. La fattura immediata trasmessa entro 12 giorni**

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

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

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

### **4. Ritenute appalti - Controlli delle ritenute sulle retribuzioni di gennaio**

**Le disposizioni dell'articolo 4 comma 1 del DI 124/2019 si applicano dal 1° gennaio 2020. La risoluzione 108/2019 ha precisato che si dovrà fare riferimento alle ritenute operate a partire dal mese di gennaio 2020 (versamenti del 16 febbraio 2020).**

**Si chiede se rientrano nei nuovi controlli anche le ritenute effettuate a gennaio 2020 (versamento di febbraio 2020) su retribuzioni maturate nel mese di dicembre 2019 che il datore di lavoro ha pagato, ad esempio, il 10 gennaio 2020.**

Gli obblighi introdotti dall'articolo 4 comma 1 del decreto legge 124 del 2019 operano dal 1° gennaio 2020 con riferimento alle ritenute di competenza del mese di gennaio 2020, ovvero operate relativamente alle retribuzioni maturate e pagate dal datore di lavoro nello stesso mese. Conseguentemente, non vanno adempiuti i predetti obblighi in caso di ritenute operate a gennaio 2020 con riferimento retribuzioni maturate nel mese di dicembre 2019 e percepite a gennaio 2020.

### **5. Compensazioni - Agevolazioni fuori dalla stretta sulle compensazioni**



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

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

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

## **6. Il credito da dichiarazione ultrannuale ritarda la compensazione**

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

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

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

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

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



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

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

Se, invece, l'utilizzo del credito è inferiore o uguale a 5mila euro, la compensazione può essere eseguita anche prima della presentazione della dichiarazione. In tal caso, qualora si verifichi, in sede di successiva predisposizione della dichiarazione, che il credito utilizzato non è effettivamente spettante, sarà necessario procedere al suo riversamento, ricorrendo all'istituto del ravvedimento.

#### **7. Ravvedimenti operoso - Con la dichiarazione integrativa acconti senza sanzioni**

***Nell'ipotesi di dichiarazione integrativa presentata oltre i 90 giorni, va applicata la sanzione per infedele dichiarazione, la quale assorbe anche quella per omesso versamento. Sono dovute delle sanzioni e gli interessi per gli acconti versati nel corso dell'anno ravveduto, nell'ipotesi in cui a seguito della presentazione della dichiarazione integrativa risultassero inferiori al dovuto?***

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

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

Come chiarito con circolare n. 23/E/15, infatti, la fattispecie dell'insufficiente o omesso versamento dell'acconto si perfeziona solo con l'inutile decorso del termine di scadenza del versamento stesso ed è autonoma rispetto alla dichiarazione che semplicemente ne determina l'ammontare. Pertanto, se l'importo versato per gli acconti è commisurato a quello determinato nella dichiarazione vigente al momento del versamento, il contribuente non potrà essere assoggettato a sanzione per carente versamento (in tal senso devono intendersi superati i chiarimenti resi con la circolare n. 47/E/08, al paragrafo 4.2)».

#### **8. Ravvedimento anche con il pagamento dell'imposta frazionata**

***Qual è per l'Agenzia il significato da attribuire alla previsione contenuta nel nuovo articolo 13-bis del Dlgs 472/1997 - relativo al ravvedimento parziale - con la quale viene stabilito che «nel caso di versamento tardivo dell'imposta frazionata in scadenze differenti, al contribuente è consentito operare autonomamente il ravvedimento per i singoli versamenti, con le riduzioni di cui al***



***precedente periodo, ovvero per il versamento complessivo, applicando in tal caso alla sanzione la riduzione individuata in base alla data in cui la stessa è regolarizzata»?***

L'articolo 13-bis (ravvedimento parziale) del Dlgs 472/97 (articolo inserito dall'articolo 4-decies, comma 1, del decreto legge 34/19, convertito, con modificazioni, dalla legge 58/19), dispone quanto segue: «1. L'articolo 13 si interpreta nel senso che è consentito al contribuente di avvalersi dell'istituto del ravvedimento anche in caso di versamento frazionato, purché nei tempi prescritti dalle lettere a), a-bis), b), b-bis), b-ter), b-quater) e c) del comma 1 del medesimo articolo 13.

Nel caso in cui l'imposta dovuta sia versata in ritardo e il ravvedimento, con il versamento della sanzione e degli interessi, intervenga successivamente, la sanzione applicabile corrisponde a quella riferita all'integrale tardivo versamento; gli interessi sono dovuti per l'intero periodo del ritardo; la riduzione prevista in caso di ravvedimento è riferita al momento del perfezionamento dello stesso.

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

2. Le disposizioni del presente articolo si applicano ai soli tributi amministrati dall'agenzia delle Entrate». Prima dell'introduzione di tale interpretazione autentica, l'agenzia delle Entrate aveva manifestato un orientamento nello stesso senso con la risoluzione n. 67/E/11 e le circolari n. 27/E/13 e n. 42/E/16, cui si rinvia.

**9. Bonus investimenti: la regola per i lavori infrannuali**

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

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

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

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

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

170% per gli investimenti fino a 2,5 milioni di euro; 100% per gli investimenti oltre 2,5 milioni di euro e fino a 10 milioni di euro;

50% per gli investimenti oltre 10 milioni di euro e fino a 20 milioni di euro;

nessuna maggiorazione sulla parte di investimenti complessivi eccedente il limite di 20 milioni di euro.



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

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

In altri termini, la "prenotazione" effettuata entro il 31 dicembre 2018 (attraverso l'accettazione dell'ordine e il pagamento dell'acconto del 20%) consente di "incardinare" l'investimento nella disciplina prevista dalla successiva legge di Bilancio 2019 (articolo 1, commi 60 e seguenti) e permette al contribuente di accedere all'iperammortamento, a condizione che l'investimento venga "effettuato" entro il 31 dicembre 2020.

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

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

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

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



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

Per i beni materiali di cui al comma 189, però, il secondo periodo del comma 191 prevede che, se l'interconnessione avviene «in un periodo d'imposta successivo a quello della loro entrata in funzione è comunque possibile iniziare a fruire del credito d'imposta per la parte spettante ai sensi del comma 188» (6%).

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

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

Va poi precisato che la possibilità concessa dalla norma di iniziare a fruire del credito d'imposta spettante ai sensi del comma 188 prima che si perfezioni con l'interconnessione il diritto al credito d'imposta spettante ai sensi del comma 189 va intesa come una facoltà e non come un obbligo.

In tal senso, qualora l'entrata in funzione del bene si verifichi nell'anno 2020 e l'interconnessione nell'anno 2021, si ritiene che l'impresa possa anche decidere di applicare direttamente il solo comma 189 a decorrere dall'anno 2022 senza pregiudizio per la quota di beneficio attribuibile già dall'anno 2021 in base al comma 188.

Ciò chiarito, si ritiene che, nel caso in cui l'impresa decida di avvalersi della suddetta facoltà, iniziando a fruire del credito spettante ai sensi del comma 188 nell'anno successivo a quello di entrata in funzione del bene, ai fini della fruizione del credito d'imposta spettante ai sensi del comma 189 al netto della quota di credito già fruita in precedenza ai sensi del comma 188, debba decorrere un nuovo quinquennio. Così, ad esempio, ipotizzando che nel corso del 2020 si proceda all'acquisto e all'entrata in funzione di un bene agevolabile il cui costo sia pari a 100mila euro e che nel corso del 2021 si proceda anche alla sua interconnessione, qualora l'impresa nel corso del 2021 si avvalga della possibilità di utilizzare in compensazione la prima quota del credito spettante ai sensi del comma 188, pari a 1.200 euro (1/5 di 6mila), a partire dal 2022 decorrerà il quinquennio di fruizione del credito spettante ai sensi del comma 189 e la quota annuale compensabile sarà pari a 7.760 euro (1/5 di 38.800 euro).

#### **11. La recapture colpisce il disinvestimento o la delocalizzazione**

***L'articolo 1, comma 193, della legge 160/19, prevede le regole per il recapture, nei casi di disinvestimento o delocalizzazione dei beni agevolati, del nuovo credito d'imposta per gli investimenti in beni strumentali.***

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





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

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

Per quanto concerne il recapture del credito d'imposta, il comma 193 prevede che «se, entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di effettuazione dell'investimento, i beni agevolati sono ceduti a titolo oneroso o sono destinati a strutture produttive ubicate all'estero, anche se appartenenti allo stesso soggetto, il credito d'imposta è corrispondentemente ridotto escludendo dall'originaria base di calcolo il relativo costo. Il maggior credito d'imposta eventualmente già utilizzato in compensazione deve essere direttamente riversato dal soggetto entro il termine per il versamento a saldo dell'imposta sui redditi dovuta per il periodo d'imposta in cui si verificano le suddette ipotesi, senza applicazione di sanzioni e interessi».

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

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

Pertanto, nel caso in cui l'entrata in funzione dei beni o la loro interconnessione si verifichi in un anno successivo a quello in cui si considera effettuato l'investimento in base alle regole dell'articolo 109, commi 1 e 2 del Tuir, il termine finale del "periodo di osservazione" previsto dalla disciplina va correttamente individuato, rispettivamente, con il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello dell'entrata in funzione o a quello dell'avvenuta interconnessione. Con l'ulteriore precisazione che per i beni dell'allegato A di cui al comma 189 il "periodo di osservazione" decorre comunque dall'anno successivo a quello di interconnessione dei beni medesimi, che potrebbe in ipotesi anche verificarsi in un anno successivo a quello della loro entrata in funzione: così, ad esempio, se un bene da allegato A acquistato nel 2020 viene fatto entrare in funzione nel 2020 e poi viene interconnesso nel 2021, il "periodo di osservazione" non è il biennio 2021-2022, ma quello 2022-2023.

Ciò chiarito, si rende opportuno svolgere ulteriori precisazioni in ordine al coordinamento delle regole sul recapture con quella dettata dall'ultimo periodo dello stesso comma 193, secondo la quale «si applicano, in



quanto compatibili, le disposizioni contenute nell'articolo 1, commi 35 e 36, della legge 205/17 in materia di investimenti sostitutivi».

Al riguardo, si ricorda che tali disposizioni, concernenti il trattamento dei cosiddetti "investimenti sostitutivi", sono state introdotte a complemento della precedente disciplina agevolativa dell'iper ammortamento di cui all'articolo 1, comma 9, della legge 232/16 e successive modifiche e integrazioni, al fine di consentire alle imprese di continuare a fruire di tale agevolazione anche nel caso in cui, durante il periodo di fruizione della maggiorazione del costo ammortizzabile, si verifichi la cessione a titolo oneroso dei beni agevolati di cui all'allegato A annesso alla legge 232/16.

In particolare, il citato comma 35 ha stabilito che, ai soli effetti della disciplina dell'iper ammortamento, «non viene meno la fruizione delle residue quote del beneficio, così come originariamente determinate, a condizione che, nello stesso periodo d'imposta del realizzo, l'impresa:

- a) sostituisca il bene originario con un bene materiale strumentale nuovo avente caratteristiche tecnologiche analoghe oppure superiori a quelle previste dall'allegato A della legge 232/16;
- b) attesti l'effettuazione dell'investimento sostitutivo, le caratteristiche del nuovo bene e il requisito dell'interconnessione secondo le regole previste dall'articolo 1, comma 11, della legge 232/16».

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

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

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

Inoltre, tali disposizioni, analogamente a quanto disposto nel precedente assetto normativo sopra ricordato, devono intendersi applicabili: sia durante il "periodo di osservazione", in funzione di neutralizzazione della disciplina sul ricalcolo e sul recapture del credito d'imposta; sia durante il successivo triennio di fruizione del beneficio, in funzione di mantenimento del diritto alle residue quote del beneficio.

\*\*\*\*\*

Lo Studio resta a disposizione per fornire ogni assistenza o chiarimento qualora si rendesse necessario.

STLex Studio Legale Tributario

