

Edizione di lunedì 10 dicembre 2018

IVA

Fatture elettroniche PA e tra privati con serie numerica unica

di **Alessandro Bonuzzi**

REDDITO IMPRESA E IRAP

Interessi passivi: la nuova disciplina fiscale – II° parte

di **Lucia Recchioni**

IVA

In vigore dal 2020 le misure di semplificazione degli scambi intra-UE di beni

di **Marco Peirola**

IMPOSTE SUL REDDITO

Permuta di “bene esistente” con “bene futuro”

di **Fabio Landuzzi**

IVA

Le FAQ dell'Agenzia sulla fatturazione elettronica

di **EVOLUTION**

IVA

Fatture elettroniche PA e tra privati con serie numerica unica

di **Alessandro Bonuzzi**

Sebbene entrambe le fattispecie rientrino nell'alveo della **fatturazione elettronica**, continuano e continueranno a permanere **alcune differenze sostanziali** tra le fatture elettroniche verso la **pubblica Amministrazione**, il cui obbligo è scattato dal **2015**, e le fatture emesse nei confronti di altri **soggetti privati**, il cui obbligo generalizzato scatterà dal **1° gennaio 2019**.

Infatti, in primo luogo, se, da una parte, in ogni caso il documento "viaggia" attraverso il Sdl, dall'altra, non deve essere fatta confusione tra **codice univoco** e **codice identificativo**.

Il **codice univoco**, composto da **6 caratteri**, deve essere indicato sulle fatture PA e identifica l'ufficio della pubblica Amministrazione; qualora l'ufficio acquirente non disponga di uno specifico codice, allora va indicato il codice dell'ufficio centrale ("999999").

Diversamente, il **codice destinatario**, composto da **7 caratteri**, riguarda le fatture B2B o B2C, emesse quindi verso altri soggetti privati. Qualora il cliente **non abbia comunicato alcun codice destinatario** ovvero abbia comunicato quale indirizzo telematico un **indirizzo PEC**, il campo dedicato al codice destinatario va comunque compilato con l'indicazione di 7 zeri ("**0000000**"). Se, invece, il cliente è un **soggetto Ue** o **extra-Ue**, ma si decide di procedere comunque all'invio della fattura elettronica, magari per evitare la trasmissione dell'esterometro, il codice da indicare è "**XXXXXXX**".

Altra differenza attiene alla **firma digitale** da apporre sulle fatture. Per quanto riguarda le fatture PA, la firma è **obbligatoria**, mentre con riferimento alle fatture B2B o B2C la firma è solo **facoltativa**.

Ancora, un ulteriore punto di diversità concerne il **momento di emissione** del documento. Le fatture PA si considerano emesse al **rilascio della ricevuta di consegna**; invece, le fatture verso privati si considerano emesse al **superamento dei controlli**, con conseguente **accettazione** del file da parte del Sdl. Tantoché, con riferimento a queste ultime, in una delle **FAQ** recentemente pubblicate dall'Agenzia delle entrate viene chiarito che:

- nel caso in cui la fattura elettronica riporti un numero di **partita Iva** ovvero un **codice fiscale** del cessionario/committente **inesistente** in Anagrafe Tributaria, il Sdl **scarta** la fattura, la quale non può quindi considerarsi emessa;
- nel caso in cui la fattura elettronica riporti un numero di **partita Iva cessata** ovvero un **codice fiscale** di un soggetto **decaduto** ma entrambi **esistenti** in Anagrafe Tributaria, il Sdl **non scarta** la fattura e la stessa sarà **correttamente emessa** ai fini fiscali.

Peraltro, in caso di **emissione della fattura elettronica non andata a buon fine**, vanno evidenziati effetti diversi sul piano del **pagamento**. Difatti, per le fatture PA, la legge prevede espressamente il **divieto di pagamento**, mentre per le fatture verso privati valgono le **regole** e gli **accordi commerciali** stabiliti tra le **parti**.

Preso atto di tutte queste diversità, peraltro da considerarsi non esaustive, va fatta però chiarezza su un **aspetto pratico operativo** di rilevante importanza, attinente all'eventuale obbligo di **annotare separatamente** le fatture PA dalle fatture elettroniche verso privati, con conseguente **numerazione progressiva distinta**.

Al riguardo, occorre tener conto di quanto precisato dall'Agenzia delle entrate con la [circolare 36/E/2006](#), secondo cui *"ove il contribuente intenda adottare la **conservazione elettronica delle sole fatture elettroniche**, è consentita la **conservazione con le modalità tradizionali delle fatture in formato analogico** a condizione che le stesse siano **annotate in un apposito registro sezionale e numerate progressivamente con una distinta serie numerica in ordine cronologico**, senza soluzione di continuità per periodo di imposta. In tale evenienza, per ogni singolo cliente o fornitore dovrà essere eseguita un'unica modalità di conservazione per l'intero periodo d'imposta, in modo che le fatture emesse o ricevute risultino annotate tutte nello stesso registro"*. In sostanza il chiarimento consentirebbe di **equiparare** sotto il profilo della **registrazione** e della **numerazione** tutte le fatture elettroniche.

Sicché si dovrebbe ritenere che le **fatture elettroniche**, siano esse **PA** oppure **B2B** o **B2C**, possano essere **annotate in un unico sezionale** e **numerate progressivamente con unica serie numerica**.

Inoltre, siccome una delle **FAQ** dell'Agenzia delle entrate, "superando" il contenuto della circolare 36/E, ha sancito:

- la **piena equiparazione** tra fattura analogica ed elettronica, **non dovendo i contribuenti adottare registri sezionali/sotto sezionali ai fini della registrazione** e
- la possibilità di **proseguire ininterrottamente la numerazione** delle fatture elettroniche e di quelle analogiche,

dovrebbe essere consentita la tenuta di un **unico sezionale** e un'unica **numerazione** per tutte le fatture emesse, siano esse elettroniche – PA o B2B o B2C – oppure analogiche.

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:



Seminario di specializzazione

**LA FATTURAZIONE ELETTRONICA E
L'ORGANIZZAZIONE DI STUDIO**

Scopri le sedi in programmazione >

REDDITO IMPRESA E IRAP

Interessi passivi: la nuova disciplina fiscale – II° parte

di **Lucia Recchioni**

Dopo aver brevemente richiamato, con il [precedente contributo](#) le principali novità **introdotte** con il decreto legislativo di recente approvazione, concentriamoci ora sulle **nuove modalità di calcolo del Rol**.

Con riferimento a quest'ultimo punto giova ricordare che, ad oggi, il Rol deve essere determinato facendo riferimento ai **valori contabili** di **bilancio**. L'[articolo 96, comma 2, Tuir](#), nella sua attuale formazione prevede infatti che per **risultato operativo lordo** si intende *“la differenza tra il valore e i costi della produzione di cui alle lettere A) e B) dell'articolo 2425 cod. civ., con esclusione delle voci di cui al numero 10), lettere a) e b), e dei canoni di locazione finanziaria di beni strumentali, nonché dei componenti positivi e negativi di natura straordinaria derivanti da trasferimenti di azienda o di rami di azienda, così come risultanti dal conto economico dell'esercizio”*.

L'attuale previsione è destinata presto a non trovare più applicazione, posto che il legislatore ha ritenuto necessario sostituire il richiamo al c.d. **“Rol contabile”** ad una nuova accezione di Rol esclusivamente **fiscale**, in quanto riferita ai valori rilevanti ai fini delle imposte sui redditi.

L'[articolo 96, comma 4, Tuir](#), nella sua versione riformata, richiama infatti una nuova definizione di Rol, continuando ad attribuire rilevanza alla differenza tra il valore e i costi della produzione con esclusione delle voci di cui al numero 10), lettere a) e b), e dei canoni di locazione finanziaria di beni strumentali, specificando tuttavia che i valori devono essere assunti *“nella misura risultante dall'applicazione delle disposizioni volte alla determinazione del reddito di impresa”*.

Questa nuova formulazione dell'[articolo 96 Tuir](#) richiede pertanto di individuare le voci del conto economico rilevanti, dovendo successivamente calcolarne il **valore fiscale**, con necessità, quindi, di **calcoli aggiuntivi**.

Tra l'altro la nuova previsione **non esclude più** dal calcolo del Rol i **componenti positivi e negativi di natura straordinaria** derivanti da **trasferimenti di azienda o di rami di azienda**, finendo per attribuire quindi pieno rilievo ai suddetti componenti.

Giova tra l'altro sottolineare che, mentre ad oggi le eccedenze di Rol sono **riportabili senza limiti di tempo**, la **norma riformata** prevede la possibilità di riporto della quota eccedente **esclusivamente nei successivi cinque periodi d'imposta**.

Tra l'altro, la nuova disposizione prevede, a differenza del passato, uno specifico **meccanismo di "consumazione" del Rol**, in forza del quale si considera **prioritariamente utilizzato** il 30% del Rol relativo allo **stesso periodo d'imposta** e, successivamente, il 30% del Rol **riportato da periodi d'imposta precedenti, a partire da quello relativo al periodo d'imposta meno recente**.

In considerazione di tutto quanto sopra esposto, dunque, gli **interessi passivi** dovranno essere confrontati, nell'ordine presentato, con i **seguenti elementi**:

- gli **interessi attivi di competenza** dello stesso periodo;
- gli **interessi attivi riportati** da periodi d'imposta precedenti (per i quali non sussiste alcun limite temporale);
- il **30% del Rol del periodo**;
- il **30% del Rol riportato** dai periodi d'imposta precedenti, **non oltre il quinto**, considerando prioritariamente utilizzato quello **più risalente** nel tempo.

In continuità con la precedente formulazione normativa, la quota di interessi passivi **eccedente** è **deducibile** nei **successivi periodi d'imposta**, senza limiti temporali.

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:



Convegno di aggiornamento

GLI INTERESSI PASSIVI E GLI ALTRI ONERI FINANZIARI

Scopri le sedi in programmazione >

IVA

In vigore dal 2020 le misure di semplificazione degli scambi intra-UE di beni

di **Marco Peirola**

Il Consiglio europeo, il **4 dicembre 2018**, ha adottato le “*short-term fixes*” proposte dalla Commissione europea nei doc. COM(2017) 566 e doc. COM(2017) 568 del 4 ottobre 2017, che **faranno da ponte al passaggio al regime Iva definitivo degli scambi intra-UE**, in vigore dall’1 luglio 2022.

Le misure approvate, **applicabili dall’1 gennaio 2020**, sono state volute dallo stesso Consiglio, che nel doc. n. 14257/16 del 9 novembre 2016 ha fornito alla Commissione le linee guida sui miglioramenti delle attuali norme in materia di Iva per le operazioni transfrontaliere.

Le modifiche, contenute nella **Direttiva 2018/1910** e nei **Regolamenti UE 2018/1909 e 2018/1912**, riguardano:

- la semplificazione e armonizzazione delle norme relative al regime del “***call-off stock***”;
- il riconoscimento del **numero di identificazione Iva del cessionario** quale requisito sostanziale per applicare l’esenzione Iva delle cessioni intra-unionali di beni;
- la semplificazione delle norme al fine di garantire la certezza del diritto in merito alle **vendite “a catena”**;
- la semplificazione e armonizzazione delle norme in materia di **prova del trasporto nelle cessioni intra-unionali di beni**.

In merito al regime del ***call-off stock***, esistono **differenze** nella disciplina applicata dagli Stati membri all’accordo di *call-off stock* nell’ambito del commercio transfrontaliero, che ricorre quando il venditore trasferisce uno **stock di beni presso un deposito** a disposizione di un acquirente conosciuto situato in un altro Stato membro e tale acquirente diventa il proprietario dei beni all’atto della loro estrazione dal deposito.

Attualmente, per quanto riguarda gli **adempimenti** collegati allo schema contrattuale in esame, esistono Stati membri che richiedono ai fornitori non residenti di aprire una **partita Iva** al proprio interno, in quanto qualificano il trasferimento dei beni “senza vendita” come una cessione intra-unionali “per assimilazione”. Per contro, in via di **semplificazione**, altri Stati membri non richiedono l’apertura della partita Iva, con **realizzazione dell’operazione intra-unionale al momento del prelievo** dei beni dal deposito.

La soluzione adottata, regolata dal nuovo [articolo 17-bis Direttiva 2006/112/CE](#), consiste nel

considerare che il regime di *call-off stock* dia luogo a un'unica cessione nello Stato membro di partenza e a un acquisto intra-unionale nello Stato membro in cui è situato lo *stock*. In questo modo, si evita al fornitore di dover essere identificato in ogni Stato membro in cui ha collocato beni in regime di *call-off stock*.

Per quanto riguarda le modifiche al **numero di identificazione Iva negli scambi intra-unionali di beni**, la finalità è quella di ribaltare l'attuale orientamento della Corte di giustizia, che considera il possesso del codice identificativo del cliente, al pari della sua iscrizione nell'archivio VIES, come un mero requisito formale, non idoneo a precludere il regime di esenzione previsto per le cessioni intra-unionali in dipendenza dell'imposizione nello Stato membro di destinazione dei beni (si veda, da ultimo, la [causa C-21/16, Euro Tyre](#)).

Riguardo alle **vendite "a catena"**, le difficoltà sono date dall'individuazione dell'operazione alla quale sia imputabile il trasporto intra-unionale, che è l'unica a beneficiare dell'esenzione prevista per le cessioni intra-unionali, secondo il costante orientamento della Corte di giustizia (si veda, ad esempio, [causa C-628/16, Kreuzmayr](#)).

In base alla soluzione adottata, contenuta nel nuovo [articolo 36-bis Direttiva 2006/112/CE](#), qualora lo stesso bene sia successivamente ceduto e sia spedito o trasportato da uno Stato membro a un altro direttamente dal primo cedente all'ultimo acquirente nella catena, la spedizione o il trasporto sono imputati unicamente alla cessione effettuata nei confronti dell'operatore intermedio. In deroga a questa regola, la **spedizione** o il **trasporto** sono imputati unicamente alla cessione di beni effettuata dall'**operatore intermedio** se quest'ultimo ha comunicato al cedente il numero di identificazione Iva attribuitogli dallo Stato membro a partire dal quale i beni sono spediti o trasportati.

Infine, le misure di semplificazione riguardanti la **prova del trasporto intra-unionale di beni** considerano una duplice e distinta situazione, in cui i beni:

- sono stati **spediti/trasportati dal cedente**, direttamente o tramite terzi che agiscono per suo conto; ovvero
- sono stati **spediti/trasportati dal cessionario** o da terzi per suo conto.

Nel **primo caso**, si presume che i beni siano stati **spediti/trasportati a partire dallo Stato membro di partenza** verso lo Stato membro di arrivo qualora il cedente, oltre a **certificare** che i beni sono stati **spediti/trasportati** da lui o da un terzo per suo conto, **sia in possesso di due documenti** non contraddittori fra quelli individuati, che attestano la spedizione/trasporto. Nel **secondo caso**, invece, si presume che i beni siano **spediti/trasportati a partire dallo Stato membro di partenza** verso lo Stato membro di arrivo qualora il cedente sia in possesso:

- di una **dichiarazione scritta del cessionario**, rilasciata entro il decimo giorno del mese successivo alla cessione, che attesta che i beni sono stati spediti/trasportati dall'acquirente o da un terzo per suo conto, e che identifica lo Stato membro di destinazione dei beni;

- di **due documenti non contraddittori**, fra quelli individuati, che **attestano la spedizione/trasporto**.

In entrambi i casi, le **Autorità fiscali possono contestare la presunzione** se in possesso di prove sufficienti per dimostrare che i **beni non sono stati trasportati** a partire dallo Stato membro di partenza verso lo Stato membro di arrivo.

Seminario di specializzazione

**IVA NEI RAPPORTI CON L'ESTERO TRA PECULIARITÀ,
INTERROGATIVI ED OPPORTUNITÀ**

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

IMPOSTE SUL REDDITO

Permuta di “bene esistente” con “bene futuro”

di **Fabio Landuzzi**

L'ordinanza della **Corte di Cassazione n. 27058/2017** offre l'occasione per ritornare su di una operazione abbastanza diffusa nella pratica professionale, in modo particolare nel **settore immobiliare**: si tratta della **permuta di un “bene esistente”** – il **terreno edificabile** di proprietà di una persona – **con un “bene futuro”** – normalmente una abitazione facente parte dell'edificio realizzato dall'impresa edile cessionario del terreno, o comunque **una frazione dell'immobile** costruito sul terreno dato in permuta.

Il tema controverso è **quando può dirsi realizzata la plusvalenza** imponibile per la persona fisica la quale deriva dalla dazione in **permuta del terreno** edificabile. È forse la **data di efficacia della permuta** del terreno edificabile (il bene “esistente”)? Oppure è il **momento in cui la “cosa futura” viene ad esistenza?**

Nell'Ordinanza qui in commento, la **Suprema Corte** conferma l'orientamento prevalente in giurisprudenza – che pur tuttavia era stato disatteso dalla Commissione Tributaria Regionale del Lazio nel secondo grado del procedimento – e perciò afferma che nel caso di **permuta di una “cosa esistente”** (nel caso di specie, come detto, un **terreno edificabile**) con una **“cosa futura”** (nel caso di specie, la **porzione di un fabbricato** realizzato dal cessionario del terreno), la **plusvalenza deve considerarsi realizzata** dal cedente nel **momento in cui il corrispettivo** per la cessione del terreno (corrispettivo che è rappresentato dalla **proprietà della costruzione** realizzata sul terreno permutato) **viene ad esistenza** ed **entra così nel patrimonio del cedente** stesso. Tale momento, ai sensi dell'[articolo 1472 cod. civ.](#) si identifica con quello in cui **la cosa futura viene ad esistenza** (in precedenza, anche **Cassazione n. 1427/2006**).

L'Ordinanza richiama i principi di tassazione dei **“redditi diversi”** – precisamente gli [articoli 67, comma 1, lett. b\)](#), e [68 Tuir](#) – sottolineando che tra i **redditi diversi** soggetti a tassazione separata rientrano “(...) *in ogni caso, le plusvalenze realizzate a seguito di cessioni a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione*”; la seconda delle norme citate stabilisce poi che la **plusvalenza tassabile** è costituita “*dalla differenza tra i corrispettivi percepiti nel periodo di imposta e il prezzo di acquisto o il costo di costruzione del bene ceduto, aumentato di ogni altro costo inerente al bene medesimo*”.

Ebbene, nel caso di specie, in cui il **corrispettivo della cessione** del terreno è **costituito dal realizzando fabbricato**, occorre tener conto del fatto che il corrispettivo è costituito proprio dalla **proprietà della costruzione** realizzata sul terreno.

Per tale ragione, non si può prescindere dal fare riferimento al **momento in cui tale bene futuro verrà ad esistenza** ed entrerà nella **sfera patrimoniale della persona** che ha ceduto il terreno. Tale momento, sottolinea la Cassazione, non può certo essere identificato con quello in cui viene emesso **l'atto di identificazione catastale**, bensì solamente con l'istante in cui il **fabbricato, destinato ad essere trasferito** al cedente del terreno a titolo di corrispettivo della cessione, **viene materialmente ad esistere**.

È stato pertanto ritenuto **erroneo il principio applicato dal giudice di merito**, il quale aveva invece dato rilevanza all'opposto assunto secondo cui la plusvalenza tassabile si sarebbe realizzata per il solo effetto, e nel momento in cui, si era provveduto alla **identificazione catastale** ed alla sola **cessione del terreno**.

Seminario di specializzazione

**SOVRAINDEBITAMENTO: LE PROCEDURE DI COMPOSIZIONE DELLA CRISI
ALLA LUCE DELLE NOVITÀ DEL CODICE DELLA CRISI E DELL'INSOLVENZA**

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

IVA

Le FAQ dell'Agenzia sulla fatturazione elettronica

di **EVOLUTION**



La fatturazione elettronica è obbligatoria nei confronti della P.A. e, dal 1° gennaio 2019, la sua obbligatorietà è estesa anche ai rapporti commerciali tra soggetti privati (con un anticipo al 1° luglio e al 1° settembre 2018 per alcune tipologie di contribuenti).

Al fine di approfondire i diversi aspetti della materia, è stata pubblicata in Evolution, nella sezione “Iva”, una apposita Scheda di studio.

Il presente contributo si focalizza su alcune FAQ dell'Agenzia delle Entrate recentemente pubblicate sul sito internet dell'Amministrazione.

L'Agenzia delle Entrate, all'interno della sezione dedicata alla “**Fatturazione elettronica**” del proprio sito internet, ha pubblicato una **serie di FAQ** che forniscono **utili indicazioni** operative sull'obbligo.

Qui di seguito se ne riassumono alcune.

DOMANDA

RISPOSTA

Perché e con quali modalità occorre tenere il registro delle deleghe?

La tenuta del registro rientra nell'ambito del **sistema di garanzia previsto a tutela del delegante**: in particolare risponde alla finalità di garantire che la delega sia stata acquisita dall'intermediario prima della sua richiesta di attivazione telematica. Il registro può essere **tenuto con qualsiasi modalità**, anche in formato elettronico (in forma tabellare o foglio elettronico), e richiede la compilazione dei campi previsti nel provvedimento del 5 novembre 2018. Il registro delle deleghe deve essere tenuto nei casi di cui ai punti 4.3 (**invio massivo o puntuale dei dati per l'attivazione delle deleghe**) e 4.8 (**invio tramite PEC del file firmato digitalmente**) del provvedimento. Eventuali moduli già acquisiti dai clienti prima del 5 novembre (data di

approvazione dei nuovi modelli) e non ancora presentati possono essere registrati con data 5 novembre 2018, inserendo nel registro una annotazione sul fatto che l'acquisizione della delega è avvenuta prima della data di emanazione del provvedimento.

Sono obbligato ad inviare le fatture campo Iva?

Per le **operazioni fuori campo di applicazione dell'Iva** (ad esempio, le operazioni cosiddette "monofase" di cui all'[articolo 74 del D.P.R. 633/1972](#)), le disposizioni di legge stabiliscono che l'operatore non è tenuto ad emettere una fattura. Tali disposizioni non sono state modificate con l'introduzione della fatturazione elettronica, pertanto **l'operatore non sarà obbligato ad emettere fattura elettronica**. Per completezza, tuttavia, si evidenzia che le regole tecniche stabilite dal provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 30 aprile 2018 consentono di gestire l'emissione e la ricezione via SdI **anche di fatture elettroniche "fuori campo Iva" con il formato XML**: pertanto, qualora l'operatore decida di emettere una **fattura** per certificare le predette operazioni, **dovrà emetterla elettronicamente via SdI utilizzando il formato XML**. In tale ultimo caso, il "codice natura" da utilizzare per rappresentare tali operazioni è "N2".

Nel caso in cui un fornitore invia una



The banner features the Euroconference logo on the left, which includes a stylized 'ec' and the word 'EVOLUTION' above 'Euroconference'. The background is a light grey with a network of dots and lines. On the right, there is a close-up image of a laptop keyboard. The text is centered and reads: 'Ogni giorno ti diamo le risposte che cerchi, calde come il tuo primo caffè. Aggiornamenti, approfondimenti e operatività, in un unico portale realizzato da professionisti per i professionisti.' At the bottom, a dark grey bar contains the text 'richiedi la prova gratuita per 15 giorni >'.

Ogni giorno ti diamo le risposte che cerchi,
calde come il tuo primo caffè.

Aggiornamenti, approfondimenti e operatività,
in un unico portale realizzato da professionisti per i professionisti.

richiedi la prova gratuita per 15 giorni >