

Edizione di martedì 30 Luglio 2019

IMPOSTE SUL REDDITO

Gli immobili nel reddito di lavoro autonomo – I° parte

di Alessandro Bonuzzi

AGEVOLAZIONI

Agricoltura: nuove opportunità dai certificati bianchi

di Luigi Scappini

IVA

Note di variazione: la crisi dell'impresa consente il recupero dell'Iva

di Marco Bargagli

AGEVOLAZIONI

La certificazione contabile delle spese di Formazione 4.0

di Debora Reverberi

IVA

Estrazione di beni da deposito Iva e autofattura elettronica

di Clara Pollet, Simone Dimitri

VIAGGI E TEMPO LIBERO

Proposte di lettura da parte di un bibliofilo cronico

di Andrea Valiotto

IMPOSTE SUL REDDITO

Gli immobili nel reddito di lavoro autonomo – I° parte

di Alessandro Bonuzzi

Con il **Documento di ricerca** dello scorso 25 luglio, la **Fondazione Nazionale Commercialisti** ha affrontato compiutamente la disciplina relativa al **trattamento fiscale degli immobili** relativi all'esercizio di arti e professioni.

Lo Studio si occupa degli aspetti legati alla deducibilità degli **ammortamenti**, dei canoni di **leasing**, delle spese di **ammodernamento, ristrutturazione e manutenzione**, nonché inerenti la rilevanza fiscale della **plusvalenza** o **minusvalenza** derivante dalla cessione del bene. Nel **presente intervento** si analizzerà la **fiscalità degli ammortamenti e dei canoni di leasing**, lasciando al **contributo successivo** la disamina degli **altri temi**.

Ciò detto, ai fini che qui interessano, occorre distinguere tra immobili **strumentali** e immobili utilizzati in modo **promiscuo** e, all'interno di ciascuna di queste due categorie, tra immobili in **proprietà** e in **locazione finanziaria**.

Sono considerati **strumentali** gli immobili utilizzati **direttamente** dal professionista per l'esercizio **esclusivo** dell'attività, senza che assuma rilevanza il fatto che l'acquisto sia stato effettuato spendendo la **partita Iva** oppure in qualità di **persona fisica**.

Al riguardo, va osservato che, anche per il lavoro autonomo, trova applicazione la previsione –[articolo 36, commi 7 e 7-bis, D.L. 223/2006](#) – che impone lo **scorporo** dal **costo sostenuto** del **valore dell'area** su cui insiste il fabbricato, al fine di escludere il terreno dal processo di **ammortamento** oppure dall'importo del **canone di leasing** **deducibile**.

Relativamente agli immobili di **proprietà** del professionista, le relative quote di **ammortamento** sono deducibili o meno dal reddito di lavoro autonomo a seconda della **data** di **acquisto o costruzione**, come evidenziato dalla tabella seguente.

Periodo di acquisto o costruzione	Deducibilità delle quote di ammortamento
Fino al 14.6.1990	Deducibili le quote di ammortamento maturate dal 1985
Dal 15.6.1990 al 31.12.2006	No (inoltre, dal 1° gennaio 1993 non è più consentita nemmeno la deducibilità della rendita catastale)
Dal 1.1.2007 al 31.12.2009	Sì (nel triennio 2007-2009 la quota di ammortamento è deducibile solo per 1/3)
Dal 1.1.2010	No

Anche per gli immobili in **leasing** il trattamento fiscale è diverso nel tempo; in particolare, ai

fini della verifica della possibilità di portare in **deduzione** i relativi **canoni**, occorre avere riguardo alla **data di stipula del contratto**.

Periodo di stipula	Deducibilità dei canoni di <i>leasing</i>
Dal 15.6.1990 al 31.12.2006	No
Dal 1.1.2007 al 31.12.2009	Sì, se la durata del contratto è ? alla metà dell'ammortamento fiscale e comunque ? a 8 anni e ? a 15 anni (nel triennio 2007-2009 il canone è deducibile solo per 1/3)
Dal 1.1.2010 al 31.12.2013	No
Dal 1.1.2014	Sì, per un periodo ? a 12 anni, senza che rilevi la durata del contratto

Il Documento in commento sottolinea il **diverso e ingiustificato trattamento fiscale** applicabile, a partire **dal 2014**, all'acquisto dell'immobile in **proprietà** rispetto al ***leasing***, che va contro il principio di **ordine generale** di **equivalenza** tra le due formule di acquisto, più volte ribadito dall'Agenzia delle entrate.

Tuttavia, la stessa Agenzia delle entrate ha **escluso** “*in mancanza di un'espressa previsione normativa ... la possibilità di dedurre gli ammortamenti relativi a beni immobili strumentali acquistati dal professionista dal 1° gennaio 2010*” (risposta fornita in occasione del **forum organizzato dalla stampa specializzata** in data 24 maggio 2018).

Anche in relazione agli **immobili utilizzati in modo promiscuo**, il regime fiscale applicabile va **distinto** a seconda che si tratti di **fabbricati di proprietà** oppure in ***leasing***.

Infatti:

- con riferimento ai primi (immobili in **proprietà**), è consentita la deduzione del **50% della rendita catastale**;
- con riferimento agli immobili in ***leasing***, è consentita la deduzione del **50%**:
 1. della **rendita catastale** quando il contratto è stato stipulato dal 15.6.1990 al 31.12.2006;
 2. del **canone** se il contratto è stato stipulato dall'1.1.2007 al 31.12.2009 oppure dal 2014.

In ogni caso, è necessario che il professionista **non disponga nel medesimo comune di un altro immobile adibito esclusivamente all'esercizio dell'attività**.

A parere delle Fondazione, “*Nei casi in cui è prevista la deducibilità del 50% dei canoni, devono ritenersi deducibili nella stessa misura ... anche gli interessi passivi impliciti nei predetti canoni*”.

Inoltre, ancorché **non espressamente** previsto dalla legge, devono ritenersi **deducibili** anche gli “**interessi passivi corrisposti su finanziamenti eventualmente contratti**” per l'**acquisto** in piena

proprietà di immobili strumentali.

Master di specializzazione

LABORATORIO DI REVISIONE LEGALE: GLI ASPETTI CRITICI DELL'ATTIVITÀ DI VIGILANZA E REVISIONE AFFIDATA AL COLLEGO SINDACALE

Scopri le sedi in programmazione >

AGEVOLAZIONI

Agricoltura: nuove opportunità dai certificati bianchi

di Luigi Scappini

L'[articolo 48 D.L. 34/2019](#) (c.d. **Decreto crescita**) è intervenuto sul **comparto energetico** e, nello specifico, con i **commi da 1-bis a 1-quater** ha modificato le **regole** secondo le quali i **progetti di efficienza energetica** tramite utilizzo di **fonti rinnovabili** per usi non elettrici rientrano nel meccanismo per l'erogazione dei Tee (**Titoli di efficienza energetica**), più comunemente chiamati "**certificati bianchi**", introdotti con l'[articolo 10, D.M. 20.07.2004](#) e disciplinati da ultimo con il [D.M. 11.01.2017](#), adottato ai sensi dell'[articolo 7, comma 5, D.Lgs. 102/2014](#).

L'[articolo 6, comma 4, D.M. 11 gennaio 2017](#), in particolare, stabilisce che tali **progetti** sono ammessi al meccanismo di **assegnazione** dei **certificati bianchi** solamente **per la parte** relativa alla **capacità di incrementare l'efficienza energetica** e di generare dei **risparmi di energia** non rinnovabile.

I **certificati bianchi** rappresentano dei **titoli negoziabili sul mercato** e che sono rappresentativi dei risparmi energetici nell'utilizzo finale dell'energia.

La **negoziabilità** di tali **certificati** deriva dall'obbligo, sussistente in capo ai distributori di energia e gas naturale con più di 50.000 clienti finali, di ottenere ogni anno un **risparmio di energia primaria**.

Per adempiere a tale obbligo, tali soggetti possono, alternativamente, procedervi o **realizzando direttamente o a mezzo di controllate**, i progetti di efficienza energetica, o **andando ad acquistare sul mercato i titoli rappresentativi del risparmio** (i certificati bianchi).

Il **Decreto crescita**, come anticipato, interviene andando a modificare i parametri di accesso al meccanismo di erogazione dei **certificati bianchi**.

Il **comma 1-bis** stabilisce, nello specifico, che il **risparmio** ai fini dell'**ammissione** al **meccanismo** viene determinato:

1. in base all'**energia non rinnovabile sostituita** rispetto alla situazione di *baseline*, per i **progetti** che prevedono la **produzione** di energia tramite **fonte solare, aerotermica, da bioliquidi sostenibili, da biogas e dalle biomasse** ricomprese nella **Tabella 1-A del D.M. 06.07.2012**;
2. in base all'**incremento dell'efficienza energetica** rispetto alla situazione di *baseline* in tutti gli **altri casi**.

Indubbio è il vantaggio che si ottiene in termini di conteggi ai fini dell'assegnazione dei **certificati bianchi** nel caso in cui si investa in un **impianto a biomasse**, in quanto **tutta l'energia non rinnovabile sostituita viene inserita nel conteggio**.

Gli **impianti a biomasse fino a 2 MW termici**, ai sensi del successivo **comma 1-ter** dell'[articolo 48 D.L. 34/2019](#), devono rispettare i **limiti di emissione in atmosfera** e le modalità di misurazione come individuate dal [D.M. 16.02.2016](#).

La **novità** sopra individuata è di sicuro **appeal** per le **imprese agricole** che potranno direttamente o a mezzo di una E.S.Co. (*energy service company*) procedere alla **presentazione dei progetti** e in tal modo vedersi **assegnati i certificati bianchi** in ragione dell'effettivo risparmio ottenuto che, nel caso di primo intervento, sarà rappresentato dal **100% dell'energia sostituita**.

In tal modo l'**imprenditore agricolo**, una volta ottenuti i certificati bianchi, potrà procedere alla loro **vendita sul GME**.

Da un punto di vista **Iva**, la **cessione** dei certificati bianchi è riconducibile a una prestazione di servizi ai sensi dell'[articolo 3 D.P.R. 633/1972](#), con applicazione dell'**aliquota ordinaria del 22%**, con obbligo di separazione delle attività ai sensi dell'[articolo 36 D.P.R. 633/1972](#).

A tal fine, infatti, si ricorda come l'[articolo 34, comma 5, D.P.R. 633/1972](#) stabilisca che “*Se il contribuente, nell'ambito della stessa impresa, ha effettuato anche operazioni imponibili diverse da quelle indicate nel comma 1, queste sono registrate distintamente e indicate separatamente in sede di liquidazione periodica e di dichiarazione annuale*”.

Tuttavia, si rileva come **taли операции** devono avere il carattere dell'**occasionalità** e dell'**accessorietà** all'attività agricola svolta.

Al contrario, se in esse si riscontra una **sistematicità** e **organizzazione**, si è in presenza di una attività diversa che deve essere gestita con **contabilità separata**, fattispecie che si verifica nel caso di cessione dei certificati bianchi sul mercato elettrico.

Ai fini dell'**imposizione diretta**, la cessione rappresenta un'integrazione di **ricavi** assimilabile a un contributo in conto esercizio.

Nel caso di soggetto operante in agricoltura, come confermato dall'Agenzia delle entrate con la **consulenza giuridica n. 954-21/2014 del 15.05.2015**, i **ricavi** dalla cessione dei certificati bianchi trovano piena copertura nel **reddito agrario** di cui all'[articolo 32 Tuir](#), come previsto per i certificati verdi con la [circolare AdE 32/E/2009](#).

Tuttavia, tale affermazione **non** può essere pacificamente accolta **quando** l'imprenditore agricolo **non opera esclusivamente nei limiti** di cui all'[articolo 32 Tuir](#) o ancora quando sia un soggetto che solamente **su opzione** determina il reddito secondo le regole di cui sopra.

In tal caso si dovrà fare particolare attenzione, in quanto bisognerà **attribuire i ricavi dei certificati bianchi alle singole componenti dell'attività** in modo da ricondurli a **corretta tassazione**.

Tali casistiche si manifestano soprattutto in quelle **aziende agricole che maggiormente possono avere interesse a sostituire l'approvvigionamento ordinario** di energia con una fonte rinnovabile in quanto aziende ad intensa trasformazione (ad esempio i **caseifici** e le **cantine**), o che fruiscono in misura consistente di energia per la loro produzione (**vivai**) per i quali le biomasse rappresentano un **sistema per abbattere i costi di gestione**.

Seminario di specializzazione

L'IMPRESA AGRICOLA: PROFILI CIVILISTICI E FISCALI

Scopri le sedi in programmazione >

IVA

Note di variazione: la crisi dell'impresa consente il recupero dell'Iva

di Marco Bargagli

La normativa sostanziale di riferimento in materia di Iva consente, a determinate condizioni, l'emissione di una **nota di variazione in diminuzione dell'imponibile e dell'imposta**.

In particolare, l'[articolo 26 D.P.R. 633/1972](#) (di seguito decreto Iva) prevede che se un'operazione per la quale **sia stata emessa fattura**, successivamente alla **registrazione nel registro delle fatture emesse o dei corrispettivi** (di cui agli [articoli 23 e 24 del decreto Iva](#)) viene meno in tutto o in parte, o se ne riduce l'ammontare imponibile, in conseguenza:

- di una **dichiarazione di nullità**, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili;
- di un **mancato pagamento** in tutto o in parte a **causa di procedure concorsuali** o di **procedure esecutive individuali** rimaste infruttuose ossia a seguito di un **accordo di ristrutturazione dei debiti omologato** ai sensi della Legge fallimentare, ovvero di un **piano attestato di risanamento** pubblicato nel registro delle imprese;
- dell'applicazione di **abbuoni o sconti previsti contrattualmente**,

il **cedente del bene o prestatore del servizio** ha diritto di **portare in detrazione** (ex [articolo 19 del decreto Iva](#)) l'**imposta corrispondente alla variazione**, registrandola nel registro degli acquisti a norma dell'**articolo 25** del citato decreto.

In merito, giova ricordare che, qualora **successivamente all'emissione e alla registrazione della fattura, diminuiscono l'imponibile e/o l'Iva relativa** (ad esempio, per dichiarazione di nullità, annullamento, revoca, risoluzione del contratto, **procedure concorsuali o esecutive**, rimaste infruttuose, applicazione di **abbuoni o sconti previsti contrattualmente, anche in forma orale**), il cedente ha la facoltà (ai sensi dei **commi 2 e 3**, del citato [articolo 26 del decreto Iva](#)) di operare una variazione in diminuzione dell'imposta precedentemente fatturata **attraverso l'emissione di un'apposita "nota di accredito"**.

A questo punto l'acquirente che ha **già registrato la fattura originale**, provvede a **registrare la nota di accredito** sempreché il cedente **abbia deciso di avvalersi della facoltà di operare la variazione in diminuzione**. Tuttavia le **variazioni in diminuzione**, derivanti da **sopravvenuti accordi tra le parti o da rettifica di inesattezze nelle fatture**, devono essere **effettuate entro un anno dalla data dell'operazione imponibile**.

Di contro, le altre variazioni possono avvenire **senza limiti temporali**: è questo il caso di **sconti**

contrattualmente previsti anche in forma orale, nullità, annullamento, rescissione, revoca del contratto, **procedure concorsuali o esecutive rimaste infruttuose** (cfr. **Manuale in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali**, [circolare n. 1/2018 del Comando Generale della Guardia di Finanza](#) volume III – parte V – capitolo 6 “*Il riscontro analitico-normativo sull'osservanza della disciplina Iva*”, pag. 164 e ss.).

Interessanti **principi logico-giuridici** riferiti alla possibilità di **emettere una nota di variazione** in presenza di **procedure concorsuali**, che fanno ritenere **improbabile la possibilità di saldare il debito da parte del cessionario**, sono rinvenibili nella **sentenza n. 145/2/2019** depositata in data **17.04.2019**, emessa da parte della **CTP Vicenza**.

In particolare, il giudice tributario ha **accolto il ricorso del contribuente** che aveva emesso **note di credito** nei confronti di vari clienti soggetti alle richiamate procedure concorsuali (**concordati preventivi e fallimenti**).

La controversia *de qua* era nata a seguito del **recupero a tassazione operato dall'Ufficio finanziario**, che aveva **contestato la detraibilità dell'Iva** esposta su n. 25 note di variazione in diminuzione dell'imponibile e **dell'imposta**, riportate nel rigo **VE25** della dichiarazione annuale **Iva**, emesse, come detto, nei confronti di **diversi soggetti esposti a procedure concorsuali**.

A parere dell'Amministrazione finanziaria si trattava di operazioni sulle quali, nonostante la documentazione prodotta dalla società ricorrente, **sarebbero mancati** i requisiti **previsti dall'articolo 26 del decreto Iva**.

In merito, il giudice di *prime cure* ha effettuato un ampio *excursus* del contesto normativo di riferimento, richiamando anche la **giurisprudenza e la normativa unionale** emanata in *subiecta materia*.

Come si legge in sentenza, l'attuale formulazione dell'[articolo 26 del decreto Iva](#), dopo la modifica contenuta nell'[articolo 13-bis, comma 1, D.L. 79/1997](#), consente al soggetto attivo di un'operazione soggetta ad Iva (*rectius* il cedente del bene o prestatore del servizio) di **recuperare l'imposta addebitata in fattura** quando, per cause **originarie o sopravvenute**, detta **operazione imponibile viene meno** in tutto o in parte, ossia si verifica una **riduzione del relativo ammontare imponibile**.

Quindi, è possibile **emettere note di credito** nel caso di un **mancato pagamento, totale o parziale** delle **fatture** da parte del **cliente insolvente**, a causa di procedure concorsuali per le quali sia stata **accertata la definitiva infruttuosità**.

In buona sostanza, il legislatore ha previsto che la **condizione di infruttuosità** (in precedenza riferita alle sole **procedure esecutive**), venisse estesa anche alle **procedure concorsuali**, consentendo al cedente di un bene o a un **prestatore di un servizio** di recuperare, attraverso la variazione in diminuzione, **l'imposta versata anticipatamente all'erario**.

Ciò posto il giudice tributario, a differenza di quanto sostento dall'Agenzia delle entrate (che condiziona il diritto al recupero dell'imposta alla **definitiva chiusura della procedura concorsuale**), si è allineato all'interpretazione fornita dalla **Corte di Giustizia Europea** derivante dall'applicazione dell'[articolo 90 Direttiva 2006/112/CE](#), in base al quale è prevista una **duplice facoltà**:

- quella a favore del contribuente, che può **ridurre la base imponibile** al verificarsi di **determinate condizioni** (paragrafo 1);
- quella appannaggio dei **singoli Stati membri**, finalizzata a **limitare tale possibilità di rettifica** nelle ipotesi in cui il **corrispettivo non sia stato pagato in tutto o in parte** (paragrafo 2).

La **Corte di giustizia europea**, con la **sentenza 23.11.2017 (causa C-246/16)** ha evidenziato che la predetta **facoltà di deroga** “non può interpretarsi nel senso di considerare **gli Stati membri liberi di escludere del tutto la riduzione della base imponibile Iva**, perché una siffatta previsione finisce per violare sia il principio di divieto di riscossione dell'imposta per un importo superiore a quello percepito, sia il principio di neutralità”.

In particolare, in nessun caso la **Corte di giustizia europea** ha condizionato esplicitamente il diritto ad **emettere la nota di variazione in diminuzione** come esperibile soltanto alla **scadenza del decimo anno di apertura della procedura**, stabilendo che tale riconoscimento deve avvenire ogniqualvolta il soggetto segnali la sussistenza con “**ragionevole certezza**” che il **debito non potrà più essere saldato**.

In definitiva, nel caso esaminato da parte del giudice di merito, la **domanda di adesione al concordato preventivo** e la **relazione del curatore** per quanto riguarda il fallimento, **attestano con sufficiente oggettività l'esistenza della ragionevole probabilità che il debito non venga saldato**, con la conseguenza che la tesi prospettata da parte dell'Agenzia delle entrate risulta in “**palese contrasto**” con la normativa Europea sopra citata.

Seminario di specializzazione

IL PROCESSO TRIBUTARIO

Scopri le sedi in programmazione >

AGEVOLAZIONI

La certificazione contabile delle spese di Formazione 4.0

di Debora Reverberi

Il credito d'imposta Formazione 4.0, introdotto dall'[articolo 1, commi da 46 a 56, L.205/2017](#) (c.d. Legge di Bilancio 2018) e riconosciuto a sostegno della formazione del personale dipendente per acquisire o consolidare le c.d. "tecnologie abilitanti 4.0" rilevanti per il processo di trasformazione tecnologica e digitale delle imprese previsto dal "Piano Nazionale Impresa 4.0", presenta alcune analogie col collaudato credito d'imposta R&S.

Fra i punti comuni emerge l'**obbligo di certificazione contabile delle spese ammissibili al beneficio**, sancito nella norma primaria all'[articolo 1, comma 53, L. 205/2017](#).

Il ruolo riconosciuto alla certificazione della documentazione contabile prodotta dall'impresa è di primo piano, rappresentando:

- **condizione di ammissibilità al beneficio;**
- **requisito a cui è subordinata la fruizione del credito**, tramite compensazione in modello F24 a partire dalla data in cui viene adempiuto l'obbligo di certificazione.

L'obbligo di certificazione contabile è previsto, come esplicitato dall'[articolo 6 D.M. 04.05.2018](#) (decreto attuativo), a carico delle seguenti imprese beneficiarie:

- **imprese soggette a revisione legale dei conti**, nel qual caso la certificazione è rilasciata da parte del soggetto incaricato del controllo legale dei conti;
- **imprese non soggette a revisione legale dei conti**, nel qual caso i costi sono certificati da un revisore legale dei conti o da una società di revisione legale dei conti iscritti nella sezione A del registro di cui all'[articolo 8 D.Lgs. 39/2010](#).

Nell'assunzione dell'incarico il revisore legale dei conti o il professionista responsabile della revisione legale dei conti ha l'obbligo di osservanza dei principi di indipendenza "elaborati ai sensi dell'articolo 10 D. Lgs. 39/2010 e, in attesa della loro emanazione, quelli previsti dal codice etico dell'International Federation of Accountants (IFAC)".

La L. 145/2018 (c.d. Legge di Bilancio 2019) ha prorogato di un anno l'agevolazione, originariamente introdotta in via sperimentale per il solo periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2017, estendendola alle spese di formazione sostenute nel periodo di imposta successivo a quello in corso al 31.12.2018.

La proroga contiene una rimodulazione del credito d'imposta e del limite massimo annuale in

misura inversamente proporzionale alla dimensione dell'impresa, come individuata ai sensi dell'[allegato I Regolamento \(UE\) 651/2014](#), con effetto premiale sulle Pmi:

Dimensione impresa	Misura del credito	Limite massimo di spesa annuo
Micro e piccola impresa	50%	euro 300.000
Media impresa	40%	euro 300.000
Grande impresa	30%	euro 200.000

In merito all'attività del certificatore il decreto attuativo precisa che deve consistere nella duplice verifica:

- **dell'effettività delle spese sostenute per le attività di formazione agevolabili;**
- **della corrispondenza delle spese sostenute alla documentazione contabile predisposta dall'impresa** (scritture contabili e risultanze di bilancio).

Quanto alla procedura a cui deve essere improntata l'attività **la relazione illustrativa al decreto attuativo sottolinea che**, trattandosi di una certificazione concernente specifici elementi contabili collegati a una particolare attività aziendale, **nella generalità dei casi l'attività di verifica non potrà risultare soddisfatta nell'ambito delle ordinarie attività svolte dal soggetto incaricato della revisione contabile e del giudizio finale sul bilancio di esercizio.**

Per quanto concerne le modalità di conservazione della certificazione contabile la fonte primaria prevede l'obbligo di "allegazione al bilancio", potendosi con tale locuzione intendere, alla stregua di quanto previsto dalla disciplina R&S, **l'onere di conservazione e di esibizione unitamente al bilancio della documentazione contabile certificata**, ai fini degli eventuali successivi controlli.

L'articolo 5, comma 2, del decreto attuativo, recependo quanto disposto dal **comma 53** della norma primaria, riconosce, **limitatamente alle imprese non obbligate ex lege alla revisione legale dei conti, un contributo sotto forma di credito di imposta per un importo non superiore al minore tra quello effettivamente sostenuto e 5.000 euro, fermo restando il rispetto del limite annuale di 300.000 euro per le Pmi e 200.000 euro per le grandi imprese.**

La maggiorazione del credito d'imposta a titolo di spese di certificazione contabile interessa dunque:

- **le imprese individuali**
- **le società in nome collettivo**
- **le società in accomandita semplice**
- **le società a responsabilità limitata che non si trovino**, con riferimento al periodo agevolabile, **nelle condizioni indicate all'[articolo 2477, comma 3, cod. civ..](#)**

Sul tema, nella recente [risposta all'istanza di interpello n. 200 del 20.06.2019](#), l'Agenzia delle entrate ha chiarito che **la società a responsabilità limitata soggetta all'obbligo di revisione legale dei conti per superamento dei limiti dimensionali dell'articolo 2477, comma 3, lett. c), cod. civ.**, non può beneficiare del credito d'imposta sulle spese di certificazione contabile.

Special Event

LA SIMULAZIONE DI UN LAVORO DI REVISIONE LEGALE TRAMITE UN CASO OPERATIVO – CORSO AVANZATO

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

IVA

Estrazione di beni da deposito Iva e autofattura elettronica

di Clara Pollet, Simone Dimitri

Dal **1° gennaio 2019** per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate tra **soggetti residenti o stabiliti nel territorio dello Stato** vanno emesse **esclusivamente fatture elettroniche utilizzando il Sistema di Interscambio** (Sdl); l'introduzione di tale obbligo ha creato qualche perplessità tra gli operatori circa il trattamento delle **autofatture emesse per l'estrazione dei beni da un deposito Iva**.

Con la [nota n. 73328/RU del 12.07.2019](#) l'Agenzia delle dogane fornisce ulteriori chiarimenti in materia. In linea generale, viene ribadito che i depositi Iva e l'estrazione dei beni dagli stessi **non si sottraggono alle regole generali in materia di fatturazione elettronica, fatta eccezione per i rapporti con soggetti non residenti o non stabiliti in Italia**, i quali possono procedervi **su base volontaria**. Ma andiamo con ordine.

Occorre preliminarmente ricordare che l'[articolo 50-bis, comma 4, D.L. 331/1993](#), prevede che **siano effettuate senza pagamento dell'imposta le seguenti operazioni:**

- a) gli **acquisti intracomunitari di beni** eseguiti mediante introduzione in un deposito Iva;
- b) le operazioni di **immissione in libera pratica** di beni non comunitari destinati ad essere introdotti in un deposito Iva, previa prestazione di idonea garanzia commisurata all'imposta;
- c) le cessioni di beni eseguite mediante **introduzione in un deposito Iva**;
- e) le cessioni di beni **custoditi** in un **deposito Iva**;
- f) le **cessioni intracomunitarie di beni estratti da un deposito Iva** con spedizione in un altro Stato membro, salvo che si tratti di cessioni intracomunitarie soggette ad imposta nel territorio dello Stato;
- g) le **cessioni di beni estratti da un deposito Iva** con trasporto o spedizione fuori del territorio UE;
- h) le prestazioni di servizi, comprese le **operazioni di perfezionamento e le manipolazioni usuali**, relative a beni custoditi in un deposito Iva, anche se materialmente eseguite non nel deposito stesso, ma nei locali limitrofi sempreché, in tal caso, le suddette operazioni siano di durata non superiore a 60 giorni;

i) il trasferimento dei beni in altro deposito Iva.

Le operazioni elencate, che rimangono comunque **oggetto di documentazione propria** – ad esempio (quelle di cui alla **lett. b)** con un documento doganale di importazione, mentre le cessioni di beni già presenti nel deposito tra due soggetti passivi italiani (di cui alla **lett. e)** con fattura elettronica – non sono soggette ad imposta, **mentre l'estrazione dei beni dal deposito Iva**, anche se ad opera dello stesso soggetto che li ha introdotti, **comporta l'assolvimento dell'Iva**.

L'[articolo 50-bis, comma 6, D.L. 331/1993](#) dispone che “*l'estrazione dei beni da un deposito Iva ai fini della loro utilizzazione o in esecuzione di atti di commercializzazione nello Stato può essere effettuata solo da soggetti passivi d'imposta agli effetti dell'Iva e comporta il pagamento dell'imposta*”. Per **l'estrazione dei beni introdotti nel deposito Iva, l'imposta è dovuta dal soggetto che procede all'estrazione**, a norma dell'[articolo 17, comma 2, D.P.R. 633/1972](#): possono procedere all'estrazione **solo i soggetti passivi Iva, identificati in Italia** direttamente o per mezzo di un rappresentante fiscale, **ovvero ivi stabiliti** per il tramite di una stabile organizzazione.

Trattasi di **ipotesi di reverse charge** che possono dar luogo, a seconda dei casi, all'**emissione di una autofattura o all'integrazione della fattura ricevuta dal cedente**; il documento, integrato con i dati della sua registrazione, deve essere **consegnato in dogana** al fine di ottenere lo **svincolo della garanzia prestata** ([nota dell'Agenzia delle dogane n. 113881 del 5 ottobre 2011](#)).

Quando il soggetto estrattore **non è stabilito in Italia** – identificazione diretta o rappresentante fiscale italiano – **non sussiste l'obbligo di emettere l'autofattura elettronica tramite Sdl**; tale autofattura può essere **trasmessa facoltativamente al Sistema di Interscambio**. Al tal proposito si ripropone la risposta alla **Faq n. 36** dell'Agenzia delle entrate, pubblicata il 27 novembre 2018 e **aggiornata il 19 luglio 2019**: “...non deve essere obbligatoriamente inviato al Sdl, ma se l'operatore vuole inviarlo al Sistema di Interscambio e, qualora l'operatore usufruisca del servizio gratuito di conservazione elettronica offerto dall'Agenzia delle entrate, il documento verrà portato automaticamente in conservazione. Inoltre, si ricorda che non vi è alcun obbligo di invio del documento cosiddetto autofattura al cedente/prestatore”.

In talune ipotesi, invece, **non vi è corrispondenza tra il valore del bene inserito nel deposito ed il bene estratto**, in quanto quest'ultimo deve essere **incrementato delle spese ad esso riferibili** (così, ad esempio, nelle lavorazioni); in questi casi, l'autofattura emessa al momento dell'estrazione **non è più una mera integrazione di altro documento**, quanto un **documento atto ad individuare il valore del bene estratto e la corretta base imponibile**. Pertanto, l'autofattura deve seguire le regole generali, ossia, **deve essere elettronica e trasmessa tramite Sdl**.

Riepilogando, possiamo concludere che le autofatture emesse per l'estrazione dei beni da un deposito Iva **possono essere analogiche** (o elettroniche *extra Sdl*), **con obbligo di fattura elettronica via Sdl nel caso in cui il bene, estratto dall'operatore stabilito in Italia, durante la**

permanenza nel deposito sia stato oggetto di una prestazione di servizi, territorialmente rilevante in Italia, che ne ha modificato il valore ([risposta all'istanza di interpello n. 142 del 14.05.2019](#)).

In caso di **emissione di autofattura elettronica** per estrazione di beni da un deposito Iva, **i dati del cessionario/committente** vanno inseriti sia **nella sezione “Dati del cedente/prestatore”** sia nella sezione **“Dati del cessionario/committente”**. Resta inteso che sia nella fase di introduzione del bene nel deposito Iva, sia nel caso di cessioni all'interno del deposito, l'operazione deve essere documentata con le rituali modalità, ad esempio, bolletta doganale per l'importazione, fatturazione elettronica per cessioni tra soggetti residenti, ecc.. Qualora l'estrazione dal deposito Iva **non riguardi i carburanti** va utilizzato il blocco 2.2.1.3 “CodiceArticolo” ed inserito nel campo 2.2.1.3.1 “CodiceTipo” il valore “DEP” e nel campo 2.2.1.3.2 “CodiceValore” il valore “0” ([circolare 14/E/2019](#), paragrafo 6.4).

The advertisement features a blue and white abstract background. At the top, the text "Master di specializzazione" is written in blue. In the center, the words "IVA NAZIONALE ED ESTERA" are displayed in large, bold, blue capital letters. Below this, the text "Scopri le sedi in programmazione >" is shown in blue. The overall design is clean and professional.

VIAGGI E TEMPO LIBERO

Proposte di lettura da parte di un bibliofilo cronico

di Andrea Valiotto



La Germania di Weimar

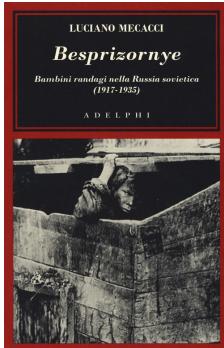
Eric D. Weitz

Einaudi

Prezzo – 28,00

Pagine – 520

La Repubblica di Weimar è stata a lungo dipinta solo come un momento di passaggio, seppur drammatico, tra la Grande Guerra e il Terzo Reich. In realtà, fu molto di più. Il sistema di democrazia parlamentare che seppe realizzare fu sorprendente: non solo perché nacque pochi mesi dopo la fine di un conflitto mondiale da cui la Germania era uscita sconfitta e umiliata da quanto stabilito nel Trattato di Versailles ma, soprattutto, per la portata delle trasformazioni politiche, sociali e del costume che la contraddistinsero. Alle riforme di welfare si accompagnò una vivacità intellettuale e una creatività che fecero in particolare di Berlino una capitale mondiale dell'arte d'avanguardia: la letteratura, l'architettura, il cinema, la fotografia e la filosofia furono rivoluzionati da personalità le cui opere sono divenute capisaldi della cultura occidentale del Novecento. Con una narrazione calibrata e sempre avvincente, Weitz fa rivivere quel periodo di radicali contrapposizioni, con l'ausilio di documenti istituzionali, articoli e testimonianze dirette corredati da immagini e fotografie. Ne emerge un quadro esaustivo dei quattordici anni della repubblica, con le sue molte luci e le sue altrettanto numerose zone buie.



Besprizornye

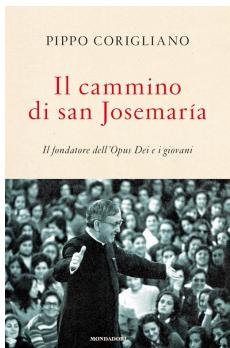
Luciano Mecacci

Adelphi

Prezzo – 22,00

Pagine – 274

Tra gli orrori di cui la storia del Novecento è stata prodiga, pochi sono paragonabili alla condizione dei besprizornye, come venivano chiamati nella Russia postrivoluzionaria gli innumerevoli bambini e ragazzini rimasti orfani in seguito alla guerra, alla guerra civile o alla carestia. Stimati tra i sei e i sette milioni nel 1922, sporchi, vestiti di stracci, vagavano da soli o in gruppi per le città e le campagne in cerca di cibo, spostandosi nel paese aggrappati alle balestre sotto i vagoni dei treni, trovando riparo dal gelo negli scantinati delle stazioni o dentro i cassonetti, spinti dalla fame a un crescendo di aggressività e violenza che arrivava fino al cannibalismo. Né potevano offrire un'alternativa a quella vita gli orfanotrofi pubblici: strutture, in tutto simili ai lager dove bambini scheletrici giacevano ammassati in condizioni spaventose. E se negli anni Venti il problema viene studiato sul piano sociale, politico, giudiziario, psicologico ed educativo, in seguito saranno imposti il silenzio e la censura da parte di uno Stato che non può certo ammettere un simile sfacelo nel 'paradiso' della società sovietica. Negli ultimi trent'anni il fenomeno è tornato oggetto di analisi e rigorose ricerche storiche. Ma solo Luciano Mecacci è riuscito, grazie a testimonianze dirette e documenti dell'epoca spesso trascurati, a offrirne una ricostruzione completa anche dall'interno, calandosi – e calandoci – nell'abisso umano dei protagonisti di vicende che possono sembrare, oggi, semplicemente inverosimili.



Il cammino di san Josemaría

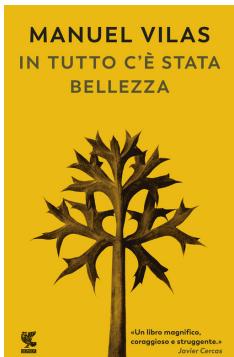
Pippo Corigliano

Mondadori

Prezzo – 18,00

Pagine – 168

Può un vivace e spensierato studente napoletano, affamato di vita e di esperienze come tutti i suoi coetanei, incamminarsi lungo i sentieri della ricerca di Dio seguendo la vocazione cristiana? La risposta è sì, se ha avuto la provvidenziale fortuna di incontrare un santo come Josemaría Escrivá, che insegnava a trovare Dio nelle più diverse circostanze della vita quotidiana. E Pippo Corigliano ebbe, ancora ragazzo, l'opportunità di entrare in contatto, nella sua città natale, con i giovani che già avevano fatto propria la missione di san Josemaría, restando affascinato dalla naturalezza con cui riuscivano a coniugare allegria e serietà, operosità e capacità di divertirsi, affidabilità e slancio apostolico. La conoscenza diretta della personalità esuberante e mistica del fondatore dell'Opus Dei fu per lui un ulteriore incentivo a intraprendere decisamente un percorso ispirato alla fede e allo stile di vita dei primi cristiani, che seguivano le orme di Gesù con generosità, semplicità e fiducia nella preghiera. Per spiegare, soprattutto ai giovani, come vivere un'esistenza cristiana nella realtà di ogni giorno, san Josemaría «inventò» chiacchierate settimanali che chiamò «circoli di San Raffaele», dal nome dell'Arcangelo che, come racconta la Bibbia, guidò felicemente il giovane Tobia in un viaggio pericoloso. Nei circoli si parlava, e si parla tuttora, del Vangelo, di riscoprire il valore della Santa Messa e della preghiera personale, dedicando particolare cura alle virtù cristiane proprie di un laico: la laboriosità, l'amicizia, il fidanzamento e il matrimonio, la disciplina, l'attenzione verso i disagiati, la libertà di opinione, in politica e nella professione, con la relativa responsabilità personale delle scelte via via effettuate. In questo modo, all'interno dei circoli si formano non soltanto cittadini esemplari, ma anche autentici apostoli, capaci di testimoniare nel loro quotidiano la verità e il calore della fede. Raccontando con leggerezza e brio come la frequentazione dei circoli abbia arricchito e trasformato la sua esistenza, dandole salde fondamenta su cui costruire, Corigliano sa rendere attraente e stimolante il progetto di una vita coraggiosa e impegnata, quanto mai necessaria nei tempi in cui viviamo, sempre più segnati dall'indifferenza, dall'egoismo e dalla paura.



In tutto c'è stata bellezza

Manuel Vilas

Guanda

Prezzo – 19,00

Pagine – 416

«Ci farebbe bene scrivere delle nostre famiglie, senza nessuna finzione, senza romanzare. Solo raccontando ciò che è successo, o ciò che crediamo sia successo.» Animato da questa convinzione, Manuel Vilas intreccia con una voce coraggiosa, disincantata, a tratti poetica, il racconto intimo di una vita sullo sfondo degli ultimi decenni di storia spagnola. Allo stesso tempo figlio e padre, Vilas celebra la presenza costante e sotterranea di chi non c'è più, il passato che riemerge a fatica dai ricordi, la lotta per la sopravvivenza che lega indissolubilmente le generazioni. Una narrazione che sottolinea l'umana fragilità, le inevitabili sconfitte, ma anche la nostra forza unica, l'inesauribile capacità di rialzarsi e andare avanti, persino quando tutto sembra essere crollato. Perché i legami con la famiglia, con chi ci ha amato, continuano a sostenerci e a definirci, anche quando sono apparentemente allentati o interrotti. E proprio quei legami ci permettono di vedere, a distanza di tempo, che in tutto c'è stata bellezza: in molti gesti quotidiani e anche nelle parole non dette, nell'affetto trattenuto, inconfessato, a cui non possiamo fare a meno di credere e di aggrapparci. Manuel Vilas ha scritto un libro unico nella sua capacità di coinvolgere il lettore e di mescolare destino personale e collettivo, romanzo e autobiografia: «Sono due verità diverse, ma sono entrambe verità: quella del libro e quella della vita. E insieme fondano una menzogna».



La paura non perdonata

Luigi Leonardi

Marsilio

Prezzo – 18,00

Pagine – 256

Come si combatte dall'interno il sistema in cui si è cresciuti? Come si fa impresa nonostante e contro la malavita organizzata? Che vita è quella di un testimone di giustizia, messo ai margini e additato come traditore persino dalla propria famiglia, costretto, dopo aver perso tutto, a nascondere la propria identità per trovare un lavoro o anche solo qualcuno che gli affitti un alloggio? Nella sua drammatica testimonianza Luigi Leonardi non è una vittima, o lo è solo in parte. Non è un giornalista che ha scelto di consacrarsi alla verità né un eroe che sfida la morte senza riserve. È semplicemente un uomo che voleva vivere e fare impresa nella terra in cui è nato, quello stesso Sud da sempre dipinto come la patria dell'assistenzialismo, e ci è riuscito con risultati eccellenti, finché la criminalità non ha preteso «la sua parte». In questo libro racconta la pressione psicologica dei criminali che precede quella fisica, il baratro in cui si precipita giorno per giorno senza appigli, i fornitori che vendono i debiti ai clan, l'esperienza con le associazioni antiracket e la speranza di poter trovare un alleato in quello stesso Stato che gli ha negato la dignità tra carte e cavilli. Le notti insonni, la perdita di quanto costruito nel corso di un'intera vita, le aggressioni, la fame e le battaglie quotidiane per non essere equiparato a un pentito: un caso giudiziario ancora in corso, il paradossale cammino di un uomo per vedersi riconosciuto persino il diritto a lottare per i propri diritti.

Master di specializzazione

**LABORATORIO DI REVISIONE LEGALE: GLI ASPETTI CRITICI DELL'ATTIVITÀ
DI VIGILANZA E REVISIONE AFFIDATA AL COLLEGIO SINDACALE**

[Scopri le sedi in programmazione >](#)