

Edizione di sabato 14 Dicembre 2019

IMPOSTE INDIRETTE

Agevolazione negata per il trasferimento di terreni

di **Sandro Cerato**

REDDITO IMPRESA E IRAP

I beni non soggetti ad ammortamento

di **Angelo Ginex**

AGEVOLAZIONI

Il voucher 3l a sostegno delle start up innovative

di **Debora Reverberi**

IVA

La cessione delle autovetture: la disciplina ai fini Iva – II° parte

di **Luca Caramaschi**

AGEVOLAZIONI

Non sempre obbligatorie le fatture per passaggi interni in agricoltura

di **Alberto Rocchi, Luigi Scappini**

HOSPITALITY

Il problema della clausola “non rimborsabile”

di **Leonardo Pietrobon**

IMPOSTE INDIRETTE

Agevolazione negata per il trasferimento di terreni

di **Sandro Cerato**

Il **trasferimento di un capannone agricolo**, unitamente a una **porzione di terreno astrattamente edificabile**, a favore di un'impresa di costruzione, non può fruire delle **imposte fisse di registro ipotecaria e catastale**, come previsto dall'[articolo 7 D.L. 34/2019](#), poiché tale disposizione richiede che il trasferimento abbia ad oggetto esclusivamente un **intero fabbricato**.

È quanto emerge dalla lettura della [risposta n. 525](#) pubblicata ieri sul sito dell'Agenzia delle entrate.

La citata norma interessa i **trasferimenti immobiliari di interi fabbricati** (di qualsiasi categoria catastale) posti in essere nel **periodo dal 1° maggio 2019 al 31 dicembre 2021** (ivi comprese le permuta, i conferimenti in società, ecc.).

Dal punto di vista soggettivo è richiesto che i trasferimenti avvengano a favore di **imprese di costruzione o di ristrutturazione** immobiliare.

In merito a tale definizione, è possibile richiamare i diversi interventi di prassi dell'Agenzia delle entrate in materia di Iva (si veda, ad esempio, la [circolare 22/E/2013](#)), secondo cui si deve aver riguardo al **soggetto che detiene il permesso di eseguire l'intervento** (di nuova costruzione o di ristrutturazione), a prescindere dalla circostanza che l'intervento sia poi **eseguito direttamente** (in quanto impresa edile) o che sia **appaltato a terzi** (tipicamente la società immobiliare che si avvale di un'impresa edile per la costruzione).

Per l'applicazione delle **imposte d'atto in misura fissa** (200 euro cadauna per registro, ipotecarie e catastali) è richiesto che **le imprese acquirenti, nei dieci anni successivi all'acquisto**, provvedano, alternativamente, alla **demolizione e ricostruzione** dell'immobile (anche con ampliamento della volumetria), ovvero all'effettuazione di lavori di **ristrutturazione**, con successiva vendita di almeno il 75% del volume del nuovo fabbricato.

In ogni caso, è altresì richiesto che la ricostruzione (previa demolizione) o la **ristrutturazione** avvengano nel **rispetto della normativa antisismica** e con il conseguimento della classe energetica NZEB (*Near Zero Energy Building*) A o B.

In merito alla **richiesta di alienazione di almeno il 75% del volume del nuovo fabbricato**, in sede di conversione in legge del **D.L. 34/2019** è stato precisato che **l'agevolazione spetta anche nell'ipotesi di alienazione frazionata di immobili** suddivisi in più unità immobiliari, a condizione che l'alienazione stessa sia pari almeno alla citata **percentuale del 75%**.

Nell'istanza oggetto dell'interpello, il contribuente (Notaio) precisa che l'atto di acquisto riguarda non solo un fabbricato (capannone agricolo), ma anche una **porzione di area nuda**, con successiva **demolizione e ricostruzione**.

L'Agenzia, dopo aver ripercorso i tratti salienti della disposizione agevolativa, che in precedenza si sono ricordati, ritiene che, poiché **l'obiettivo della norma è quello di agevolare i trasferimenti di interi fabbricati**, a favore di imprese di costruzione o di ristrutturazione, nel caso di specie non può trovare applicazione l'agevolazione stessa in quanto l'acquisto ha ad oggetto non solo un fabbricato ma anche una porzione di **terreno** (a tal fine richiama il principio di cui all'**articolo 14** delle disposizioni preliminari del codice civile, nonché la sentenza della [Cassazione n. 11106/2008](#), secondo cui le norme agevolative sono di stretta interpretazione).

Diversamente, conclude l'Agenzia, laddove nell'atto notarile di trasferimento fossero specificamente **distinte le operazioni di acquisto del capannone agricolo e della porzione di terreno**, le imposte fisse (registro, ipotecaria a catastale) potrebbero trovare applicazione **limitatamente al trasferimento dell'intero fabbricato** (che nel caso di specie coinciderebbe con il capannone agricolo) e non anche del **terreno**.



Seminario di 1 giornata intera

IL REGIME FORFETTARIO

Scopri le sedi in programmazione >

REDDITO IMPRESA E IRAP

I beni non soggetti ad ammortamento

di Angelo Ginex

Alcuni **beni**, non esaurendo la loro utilità nel tempo, **non** sono soggetti ad **ammortamento**.

Tra questi vi rientrano senz'altro i **terreni**, fatti salvi i casi in cui, in ragione del **particolare utilizzo**, questi siano soggetti ad un **deperimento effettivo**.

In particolare, ciò si verifica nelle **ipotesi** specificamente contemplate dal [D.M. 31.12.1988](#), e cioè:

- **terreni adibiti a cava** per le imprese che fabbricano cemento (aliquota 8%);
- **piste di atterraggio** degli aeroporti (aliquota 1%);
- **terreni adibiti a sedime ferroviario** (aliquota 1%);
- **terreni adibiti ad autostrada** (aliquota 1%);
- **terreni permanentemente adibiti da imprese edili a deposito di materiale** (Cfr. [M. 16.2.82, n. 7/1579](#)).

In conseguenza di ciò, il **costo ammortizzabile** dei **fabbricati strumentali** che insistono sui **terreni** deve essere assunto **al netto di quello riferibile**:

- **alle aree occupate dalla costruzione**;
- **alle aree che ne costituiscono pertinenze** ex [articolo 36, comma 7, D.L. 223/2006](#).

Sul punto, è recentemente intervenuta la **Corte di Cassazione** con [sentenza n. 31781 del 5.12.2019](#), ove è stato ribadito il principio immanente secondo cui «**il costo deducibile del fabbricato strumentale è assunto al netto del costo delle aree occupate dalla costruzione**».

La vicenda affrontata dai giudici di vertice riguardava tre avvisi di **accertamento** relativi agli anni d'imposta dal 2003 al 2005, con i quali l'Agenzia delle Entrate contestava i maggiori redditi derivanti da **ammortamenti indeducibili e costi non inerenti**.

Più nel dettaglio, l'Agenzia delle Entrate rilevava che il **contratto di leasing** stipulato dalla società Alfa S.p.A. aveva ad oggetto un terreno con sovrastante fabbricato adibito ad albergo, con la conseguenza che **il canone di leasing ammortizzabile andava depurato del costo del terreno, per sua natura non ammortizzabile**.

I **ricorsi di primo grado** proposti dinanzi alla competente Commissione tributaria provinciale avverso i suddetti atti venivano **parzialmente accolti** e, pertanto, l'Agenzia delle Entrate

proponeva **appello**, mentre Alfa S.p.A. proponeva appello incidentale.

I giudici di seconde cure accoglievano parzialmente il gravame, dichiarando però **deducibili i costi di ammortamento** in virtù di quanto previsto dall'[articolo 36, comma 7, D.L. 223/2006](#), modifica dalla quale doveva desumersi che per i **periodi d'imposta antecedenti al 2006**, la normativa consentiva il ricorso alla procedura di ammortamento in riferimento all'intero canone di locazione senza distinzione tra quota riferibile al fabbricato e quota riferibile al terreno.

Pertanto, l'Ufficio proponeva **ricorso in Cassazione**, che veniva ritenuto **fondato** sulla base della considerazione per la quale «*il **procedimento di ammortamento**, ossia di deduzione frazionata del costo, **presuppone** logicamente che il bene materiale strumentale che estende la propria durata lungo più esercizi, sia comunque un **bene soggetto a consumo ed esaurimento nel tempo della propria utilità**; pertanto l'ammortamento non può in linea generale riguardare il costo di beni quali il terreno che, per sua natura, ha una durata d'uso illimitata*».

Secondo i giudici di legittimità, tale conclusione discende *in primis* da quanto disposto dall'[articolo 2426 cod. civ.](#), secondo cui la procedura di **ammortamento** si applica alle **immobilizzazioni materiali di durata "limitata nel tempo"**, e quindi con esclusione dei terreni su cui insistono i fabbricati, la cui utilizzazione non patisce limitazioni temporali, secondo un principio valevole anche in ambito fiscale (Cfr., [Cass. sent. n. 9068 del 6.5.2015](#)).

Ad adiuvandum, la Suprema Corte ha osservato che, quanto appena precisato, trova conferma nel [D.M. 31.12.1988](#), che, nel determinare i coefficienti di ammortamento applicabili alle varie categorie di beni, **non** prevede un **coefficiente di ammortamento** applicabile in via generale ai **terreni**, salvo le specifiche eccezioni nominativamente previste e salvo che il terreno costituisca esso stesso un bene soggetto ad esaurimento inserito nel ciclo produttivo.

Con riferimento poi alle **novità in materia di ammortamento** introdotte dal citato **articolo 36**, i giudici di vertice hanno precisato che, contrariamente a quanto affermato dai giudici di appello, esse **non** hanno riguardato la **nozione di bene ammortizzabile**, rimasta invariata, che **già escludeva i terreni suscettibili di una utilizzazione temporalmente illimitata**.

Dette disposizioni, oltre a ribadire che «*il costo deducibile del fabbricato strumentale è assunto al netto del costo delle aree occupate dalla costruzioni*», hanno previsto soltanto un **sistema forfettario di determinazione del costo** delle predette aree non ammesso all'ammortamento, e che le novità trovino applicazione anche nell'ipotesi in cui il fabbricato strumentale sia stato acquisito mediante **contratto di leasing** anziché mediante contratto di compravendita.

Da ultimo, è stato precisato che non contrasta con l'affermazione della regola generale il riconoscimento della **ammortizzabilità** del terreno costituente **area di sedime di distribuzione di carburante** (Cfr., [SS.UU. sent. n. 10225 del 26.4.2017](#)).

Seminario di specializzazione

IL BILANCIO 2019: LE IMPLICAZIONI DEL NUOVO CODICE DELLA CRISI

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

AGEVOLAZIONI

Il voucher 31 a sostegno delle start up innovative

di **Debora Reverberi**

Fra le misure agevolative di “*tutela del made in Italy*” introdotte dal c.d. Decreto Crescita rientra il **voucher 31 “Investire in innovazione”**, istituito con l'[articolo 32, comma 7, D.L. 34/2019](#), convertito con modificazioni dalla **L. 58/2019**.

L'incentivo ha la **finalità di sostenere le start up innovative**, di cui al **D.L. 179/2012**, convertito con modificazioni dalla **L. 221/2012**, nei loro processi di innovazione, intesi come percorsi di **brevettabilità delle invenzioni** e dunque di valorizzazione degli investimenti tecnologici e digitali intrapresi **nel triennio 2019/2021**.

Per ciascun anno del triennio sono stanziati **risorse finanziarie pari a 6,5 milioni di euro**.

L'[articolo 32, comma 9, D.L. 34/2019](#) ha **demandato ad un decreto del Ministero dello sviluppo economico la definizione dei criteri e delle modalità di attuazione del voucher 31**.

Il [decreto attuativo del Mise del 18.11.2019](#), pubblicato in G.U. serie generale n. 283 del **03.12.2019**, stabilisce:

- **i servizi** oggetto di agevolazione;
- **gli importi** concessi tramite voucher;
- **i soggetti fornitori dei servizi** agevolabili;
- **il soggetto gestore**.

L'articolo 3 del Decreto attuativo fornisce **un'elencazione analitica dei servizi agevolabili**:

- servizi di consulenza relativi all'effettuazione delle **ricerche di anteriorità preventive e alla verifica della brevettabilità dell'invenzione**;
- servizi di consulenza relativi alla **stesura della domanda di brevetto e di deposito presso l'Ufficio italiano brevetti e marchi**;
- servizi di consulenza relativi al **deposito all'estero di una domanda che rivendica la priorità di una precedente domanda nazionale di brevetto**.

Il **voucher non include gli oneri relativi a tasse e diritti** relativi al deposito delle domande di brevetto.

Ciascuna **start up innovativa** può richiedere la concessione del **voucher 31** per i servizi di consulenza sopra elencati **disgiuntamente**, con l'unica condizione che, per la richiesta del

voucher che finanzia le spese di deposito all'estero della domanda di brevetto, l'impresa deve essere in possesso della domanda di brevetto nazionale.

Esiste inoltre **un limite al numero di brevetti in relazione al quale l'impresa può richiedere il voucher 3I**: ciascuna ha diritto all'agevolazione **in relazione al massimo a tre diversi brevetti l'anno**.

L'[articolo 4 del Decreto](#) attuativo definisce **gli importi concessi** tramite il Voucher 3I, ai sensi e nei limiti del Regolamento (UE) n. 1407/2013 sugli aiuti "*de minimis*":

- **2.000 euro** per i servizi di consulenza relativi alle **ricerche di anteriorità preventive e alla verifica della brevettabilità dell'invenzione**;
- **4.000 euro** per i servizi di consulenza relativi alla **stesura della domanda di brevetto e di deposito presso l'Ufficio italiano brevetti e marchi**;
- **6.000 euro** per i servizi di consulenza relativi al **deposito all'estero della domanda nazionale di brevetto**.

L'[articolo 4 del Decreto](#) attuativo identifica i **soggetti legittimati ad erogare i servizi di brevettazione di un'invenzione agevolabili col voucher 3I**: **trattasi dei consulenti in proprietà industriale iscritti all'Ordine dei consulenti in proprietà industriale e degli avvocati iscritti al Consiglio nazionale forense**.

Tali soggetti devono impegnarsi a **non richiedere alle imprese beneficiarie ulteriori compensi** per la fornitura dei servizi indicati, **in aggiunta a quelli coperti dal voucher 3I**.

L'articolo 6 del Decreto attuativo individua infine **il soggetto gestore del voucher 3I in Invitalia**.

L'operatività della misura resta ad oggi sospesa in attesa di un prossimo provvedimento ministeriale che definisca i termini e le modalità operative per la presentazione delle domande.

È stato inoltre **contestualmente pubblicato in G.U. serie generale n. 283 del 03.12.2019 un altro decreto attuativo** che introduce un nuovo strumento nel percorso di brevettabilità, **consentendo a chi abbia presentato una domanda internazionale di brevetto di avvalersi della procedura di esame e concessione presso l'Ufficio italiano brevetti e marchi**.

Di seguito una **tavola sinottica riepilogativa dell'incentivo**:

Ambito applicativo soggettivo	Start up innovative
Ambito applicativo oggettivo/importi voucher	

Seminario di specializzazione

IL BILANCIO 2019: LE IMPLICAZIONI DEL NUOVO CODICE DELLA CRISI

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

IVA

La cessione delle autovetture: la disciplina ai fini Iva – II° parte

di **Luca Caramaschi**

Secondo la disposizione di cui al [comma 6 dell'articolo 30 L. 388/2000](#), riportata in calce alla [prima parte del contributo](#), precedentemente pubblicata, il corrispettivo di vendita della cessione del veicolo andrebbe assoggettato ad Iva secondo le regole proprie del particolare regime “del margine” di cui al D.L. 41/1995, restando comunque salva la possibilità di applicare, in via opzionale, le ordinarie regole di determinazione dell'imposta.

Tale regime speciale di determinazione dell'imposta trova generalmente applicazione per le **cessioni di quei beni usati** per i quali all'atto dell'acquisto non è stata operata in alcun modo la detrazione dell'Iva.

È il caso delle **cessioni di veicoli** che sono stati acquistati da:

- soggetti non titolari di partita Iva (**privati**);
- soggetti che **non hanno detratto l'Iva nemmeno in parte** (tale ipotesi riguarderebbe certamente gli acquisti di autovetture posti in essere da soggetti passivi ai fini Iva fino al 31.12.2000, per i quali l'Iva era interamente non detraibile);
- soggetti che applicano un **regime definito “in franchigia”** che, per le sue caratteristiche, non consente il recupero della detrazione (nel nostro Paese il riferimento è ai vigenti regimi dei **contribuenti minimi** e dei cosiddetti **forfettari** di cui alla **190/2014**).

Nei casi sopra evidenziati, l'assoggettamento ad Iva dell'eventuale margine conseguito dalla vendita del veicolo risponde all'esigenza di evitare che vi sia una **duplicazione dell'imposta** per quei beni che sono **già fuoriusciti dal processo produttivo e sono giunti alla fase finale del consumo**.

In assenza di una siffatta previsione, infatti, la cessione dei beni acquistati dai predetti soggetti da parte di un soggetto passivo d'imposta dovrebbe essere assoggettata integralmente ad Iva, con una evidente duplicazione dell'imposta.

Con il **regime del margine** dovrà essere applicata l'imposta solo all'eventuale **incremento di valore aggiunto** su tale operazione (quindi **vendita ad un prezzo superiore all'acquisto**).

Il regime speciale del margine prevede che l'imposta sia determinata con il metodo “**base da base**” anziché quello tradizionale definito “**imposta da imposta**”.

Nello specifico, quindi, **l'imposta viene scorporata dal margine**, quest'ultimo determinato quale

differenza tra prezzo di vendita e costo di acquisto (comprensivo dell'imposta).

Se non vi è **marginale positivo** (il che risulta essere la prassi nelle cessioni di auto), **non dovrà essere applicata imposta**.

Tanto premesso deve osservarsi come l'ipotesi disciplinata dal **comma 6** del citato [articolo 30](#) per la cessione di autovetture rappresenta **un'eccezione alle regole di applicazione proprie del regime del margine** in quanto, in questo caso, viene ammessa al regime del margine una **cessione** per la quale all'atto del relativo acquisto è stata operata comunque una **detrattione**, seppur in misura minima (nella fattispecie, nel limite del 10 o 15%), **in deroga alle regole di base di tale regime** che invece prevedono un'assenza di Iva in **detrattione**.

Pertanto, ai fini dell'applicazione del **regime del margine** a tali fattispecie, l'Iva esposta in fattura (10% o 15%) all'atto della prima cessione del veicolo dovrà essere resa **totalmente indetraibile da parte dell'acquirente** e concorrerà alla **formazione della base costo**; successivamente, quando quest'ultimo andrà a sua volta a **cedere il veicolo**, nel corpo della fattura relativa alla seconda rivendita dovrà essere data specifica indicazione dell'**applicazione del regime del margine**.

In occasione della **seconda cessione**, quindi, in vigenza della disposizione contenuta nel **comma 6 del citato articolo 30**, che legittimava l'applicazione del **regime del margine**, potevano verificarsi due differenti situazioni:

1° CASO: Corrispettivo di vendita superiore al prezzo di acquisto: viene realizzato un margine positivo, dal quale deve essere scorporata l'Iva corrispondente.

Esempio

Il 13 maggio 2018 Caio rivende a Sempronio l'autovettura al prezzo di € 4.000,00.

Tale autovettura, quando era stata acquistata nel 2005, presentava assoggettamento ad Iva solo del 10% del corrispettivo (Iva che non era stata detratta).

Poiché il costo di acquisto è pari a € 3.100,00 (compresa l'Iva non detratta in sede di acquisto), Caio realizza un margine di € 900,00.

Da tale importo Caio dovrà scorporare l'imposta (€ 162,30) e versarla nei termini di legge, senza esporla in fattura.

Prezzo di vendita autovettura usata	€ 4.000,00
Totale fattura	€ 4.000,00

Operazione assoggettata al regime del margine di cui all'art. 36 del D.L. n.41/1995 conv. L. n.85/1995 e successive modifiche ed integrazioni

2° CASO: Corrispettivo di vendita inferiore o uguale al prezzo di acquisto: viene realizzato un margine negativo o nullo; in tal caso non sorge alcun debito d'imposta e quindi nessuna imposta deve essere determinata.

Esempio

Il 13 maggio 2018 Caio rivende a Sempronio l'autovettura al prezzo di € 3.500,00.

Poiché il costo di acquisto è pari a € 6.200,00 Caio realizza un margine negativo.

Prezzo di vendita autovettura usata € 3.500,00

Totale fattura € 3.500,00

Operazione assoggettata al regime del margine di cui all'art. 36 del D.L. n.41/1995 conv. Legge 85/1995 e successive modifiche ed integrazioni

Come si può notare dagli **esempi proposti**, in entrambi i casi (**margine positivo e margine negativo**), la fattura di vendita deve essere emessa **senza evidenziare alcuna imposta**; questo perché nel primo caso (**margine positivo**), l'Iva da versare viene determinata in via extra contabile.

Dopo averne esaminato il funzionamento, è lecito domandarsi se, alla luce delle modifiche apportate dalla Finanziaria 2008, la disposizione contenuta nel comma 6 dell'[articolo 30 L. 388/2000](#) **può trovare ancora applicazione**, nelle situazioni dove l'Iva addebitata in sede di acquisto del veicolo non è il 10% o il 15%, ma il 40%, come accade dal 2007 ad oggi.

Inoltre, in caso affermativo, occorre **valutare quale sia il suo reale ambito applicativo**.

Con riferimento alla prima questione, una conferma giunge dalle **istruzioni alla compilazione della dichiarazione annuale Iva 2008 e confermata negli anni successivi**: all'interno dell'appendice, nella parte relativa al regime speciale dei "**Beni usati**" (o del margine), afferma: "*Si fa presente che per effetto di quanto disposto dall'articolo 30, comma 6, della legge 23 dicembre 2000, n. 388 i soggetti passivi di imposta ai quali sia stata addebitata in sede di acquisto dei veicoli l'Iva commisurata al 15% o al 50% della base imponibile, ai sensi dell'articolo 30, comma 5, della legge citata, applicano, al momento della successiva rivendita, **il regime Iva del margine previsto per i rivenditori di beni usati***".

Partendo, quindi, dall'assunto che, a parere di chi scrive, la disposizione contenuta nel comma 6 dell'articolo 30 **dovrebbe trovare oggi ancora applicazione con riferimento alle fattispecie (residuali) per le quali fu introdotto (e cioè la seconda cessione di una vettura per la quale all'acquisto – avvenuto entro la data del 13 settembre 2006 – è stato detratto solo il 10 o 15% senza ulteriori recuperi di altre quote a rimborso)**, ci si deve porre un **ulteriore interrogativo**: tale disposizione può essere applicata alle operazioni per le quali la disciplina vigente prevede una **percentuale di detrazione del 40%**? Peraltro, a tali operazioni vanno assimilate le ipotesi di **originaria detrazione nella misura del 10 o 15%** alle quali si è aggiunta

una successiva **ulteriore quota di detrazione del 30 o 25%**, beneficiata tramite **istanza di rimborso**.

Seguendo il dato letterale della disposizione, pareva già da subito potersi concludere che l'applicazione del **regime del margine** risultasse preclusa per tali soggetti.

Purtroppo – e lo si afferma con un certo rammarico, in quanto è un dato di fatto che il **regime del margine sia in genere più conveniente di quello ordinario** – l'Agenzia delle entrate con la **risposta 6.2 della circolare 8/E/2009** ha affermato che le regole previste dall'ultimo comma dell'**articolo 13 D.P.R. 633/1972** si applicano “... *in relazione a tutte le rivendite poste in essere da soggetti che abbiano esercitato la detrazione nella misura del 40% dell'imposta addebitata in fattura dal cedente*”.

Pertanto, occorre concludere che **tutte le cessioni dei veicoli** rilevanti ai fini dell'applicazione del tributo, **anche le cessioni successive alla prima**, devono essere trattate con applicazione dell'Iva, seppure solo su di una parte del corrispettivo (rispettando quindi il cosiddetto “**principio di simmetria**”).

Il trattamento delle seconde cessioni

Trattamento Iva in acquisto da parte del secondo proprietario	Detrazione del secondo proprietario	Regime di cessione da parte del secondo proprietario
Esente articolo 10 punto 27-quinquies	–	Regime del margine
Imponibile Iva 10% o 15% (*)	Detrazione al 10 o 15%	Imponibile al 10/15% (sentenza Corte UE)
	Iva esposta non detratta	Regime del margine (istruzioni DR Iva)
Imponibile Iva 10% o 15%	Detrazione al 40%	Imponibile al 40%
Imponibile Iva 40%	Detrazione al 40%	Imponibile al 40%

(*) acquisti effettuati fino al 13 settembre 2006 senza istanza di rimborso

Seminario di mezza giornata

I CONTROLLI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE NEI CONFRONTI DELLE PMI

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

AGEVOLAZIONI

Non sempre obbligatorie le fatture per passaggi interni in agricoltura

di **Alberto Rocchi, Luigi Scappini**

In **agricoltura** è frequente che l'impresa eserciti **più attività**. Può accadere infatti che, accanto alle **cessioni di beni** compresi nella [Tabella A](#) allegata al **D.P.R. 633/1972** (prodotti agricoli allo stato naturale), vengano esercitate anche altre attività, sia di cessioni di beni che di **prestazioni di servizio**.

Una volta appurato che tali operazioni sono compiute in **modo sistematico** e configurano una vera e propria **attività autonoma**, si pone il **problema** di come **gestire** l'attività diversa da quella agricola.

Alcuni **esempi** di contemporaneo esercizio di **attività diverse rispetto a quella agricola** di base sono i seguenti:

- gestione di **agriturismo**;
- rivendita di **prodotti** acquistati **da terzi** (mero commercio);
- vendita di **prodotti manipolati o trasformati**;
- produzione di **energia elettrica** da risorse agroforestali o fotovoltaiche.

In tutti questi casi, si pone il **problema** di come impostare, ai fini Iva, la **contabilità**.

Il riferimento normativo è contenuto nell'[articolo 36 D.P.R. 633/1972](#).

Questa norma ci dà una prima regola generale nella disposizione di apertura al [comma 1](#), ai sensi del quale ***“Nei confronti dei soggetti che esercitano più attività, l'imposta si applica unitariamente e cumulativamente per tutte le attività con riferimento al volume d'affari complessivo”***.

Tale **regola** viene **derogata** in tre casi:

- **prima deroga obbligatoria** – è il caso dell'**esercizio contemporaneo** di attività di **impresa e arte o professione**: le due attività vanno separate e l'imposta va applicata secondo le rispettive disposizioni;
- **seconda deroga obbligatoria** – si tratta delle **ipotesi** elencate al [comma 4](#) dell'**articolo 36 D.P.R. 633/1972**, per le quali ***“l'imposta si applica in ogni caso separatamente”*** e per le **attività** di cui all'[articolo 34](#) **D.P.R. 633/1972**, per le quali la **detrazione** prevista

dall'[articolo 19](#) sia **applicata forfettariamente**;

- **terza deroga facoltativa** – a norma del [comma 2](#), i soggetti che esercitano **più imprese** o **più attività** nell'ambito della **stessa impresa**, hanno facoltà di **optare** per l'applicazione **separata** dell'imposta su **opzione**, che vincola per **almeno un triennio**.

Riguardo alle **regole** della separazione delle attività, esse **cambiano a seconda** che tale separazione sia **obbligatoria** o **facoltativa**.

Infatti, in caso di separazione **obbligatoria**, la **detrazione** è **ammessa** per l'imposta relativa ai **beni** e ai **servizi** utilizzati **promiscuamente** nei **limiti** della parte imputabile all'attività a detrazione "piena".

Al contrario, quando la separazione è **facoltativa**, la **detrazione** spetta **a condizione** che l'attività sia gestita con **contabilità separata** ed è **esclusa** per l'imposta relativa ai **beni non ammortizzabili** utilizzati **promiscuamente**.

Vediamo ora le **regole** relative ai **passaggi interni**.

Le disposizioni di riferimento sono contenute al [comma 4](#) che detta regole **diverse** per i casi di:

- passaggi di **servizi verso l'attività a detrazione ridotta o forfettaria**: essi costituiscono prestazioni di servizi e si considerano effettuate, in base al valore normale, nel momento in cui sono rese;
- passaggi interni di **beni**: qui la legge opera un **generico rinvio** [all'articolo 21 D.P.R. 633/1972](#), con riferimento al valore normale.

Il disposto normativo era da sempre apparso piuttosto lacunoso, nella misura in cui **imponessa al contribuente comportamenti diversi** nel caso dei **passaggi interni di beni e di quelli di servizi**.

La materia è stata affrontata in modo organico di recente dall'Agenzia delle Entrate, nella [circolare 19/E/2018](#).

Parlando di conseguenze dell'opzione per il **gruppo Iva delle società**, il documento interpretativo si è soffermato, al **§ 7.1.4**, sulla **disciplina dei passaggi interni** in ipotesi di **separazione delle attività** e, coniugando i **riferimenti normativi unionali** con quelli domestici, ha fornito **istruzioni** complete e dettagliate.

Intanto, l'Agenzia delle entrate ha sposato il principio, desumibile dalla **Direttiva 2006/112/CE**, secondo cui i **passaggi interni** di beni e servizi **rilevano** ai fini Iva **soltanto in quanto** funzionano come **meccanismo correttivo** volto a evitare salti d'imposta e lesioni della neutralità.

Ciò si verifica in particolare **quando** il **bene** o **servizio** (per la cui produzione o acquisto

l'impresa ha beneficiato di una detrazione "piena") venga **destinato** a un'**attività che non conferisce** (o conferisce in misura limitata) il diritto alla **detrazione** dell'Iva.

In questi casi, infatti, il **mancato assoggettamento a imposta "dell'ingresso" del bene o servizio** nella sfera dell'attività forfettaria o speciale, porterebbe qui a un suo **utilizzo senza la limitazione della detrazione**.

Al contrario, **quando** il bene o servizio **passa** dall'attività con **limitazione** o **esclusione** della detrazione, **all'attività a detrazione piena**, non vi sarebbe tale **effetto distorsivo** e la rilevanza impositiva sarebbe esclusa in tutti i casi di passaggio del bene o servizio, provenendo da attività in cui è precluso o limitato il diritto alla detrazione.

Infine, **nessuna rilevanza impositiva** può essere prevista qualora il passaggio di beni o servizi avvenga tra attività che conferiscono (ovvero limitano o precludono) il eguale misura il **diritto alla detrazione dell'Iva assolta**.

Alla luce di queste puntuali regole è possibile giungere alle seguenti conclusioni:

- in caso di **separazione volontaria** di attività (esempio: agricoltura e agriturismo, entrambe in Iva da Iva), **non** ci sarebbe più **bisogno** di fare **passaggi interni**, in quanto entrambe le attività conferiscono il diritto alla detrazione in egual misura;
- in caso di **separazione obbligatoria** delle attività (esempio: agricoltura in speciale e commercio di prodotti in Iva da Iva), il **passaggio interno non** sarebbe più **obbligatorio**, in quanto i beni passerebbero da un'attività in speciale (quindi acquistati senza diritto alla detrazione) a un'attività ordinaria, che non limita in alcun modo tale diritto. **Tuttavia**, in tale caso, il **mancato assoggettamento** del passaggio interno ad imposta **impedirebbe** la **detrazione** dell'imposta "a valle" sulla base delle aliquote compensative, producendo in tal modo un **effetto distorsivo della neutralità**. Si ritiene, pertanto, che su questo punto le istruzioni dell'Agenzia delle entrate andrebbero riviste;
- resterebbe invece l'**obbligo** nel caso opposto (ad esempio: **agricoltura Iva da Iva, agriturismo in forfait**), **quando** il **bene** passa dall'agricoltura **all'agriturismo**, in quanto proviene da attività che **conferisce integrale diritto alla detrazione** e va verso **attività che limita tale diritto (forfait)**.

Seminario di specializzazione

LA GESTIONE FISCALE DEI B&B E CASA VACANZE

Scopri le sedi in programmazione >

HOSPITALITY

Il problema della clausola “non rimborsabile”

di **Leonardo Pietrobon**

È legittima la clausola contrattuale “**non rimborsabile**” contenuta al termine di tante prenotazioni alberghiere?

Questa è una delle tante questioni legate alle prenotazioni di camere d'albergo *on line*, per le quali viene prevista, a fronte magari di un corrispettivo inferiore, il mancato rimborso di quanto pagato in sede di prenotazione.

Una recente sentenza del **Tribunale di Trapani** è intervenuta sulla questione, **sentenza 14.10.2019**, stabilendo che è vessatoria la clausola “non rimborsabile”, con la conseguenza che tale clausola contrattuale è valida solo se approvata separatamente e per iscritto. Ciò che deriva da tale decisione del Tribunale di Trapani è che un cliente che effettua la prenotazione *online* può chiedere il rimborso anche se sul sito e sulle condizioni generali appare la clausola “non rimborsabile”.

[CONTINUA A LEGGERE](#)

Scopri
FIGARO CHANNEL MANAGER
Il software per migliorare il revenue delle prenotazioni online

CLICK

