

## CIRCOLARE N.29/E



Direzione Centrale Normativa

CIRCOLARE N.29/e

**Roma, 27 giugno 2011**

**OGGETTO:** *Rilievi interpretativi inerenti quesiti posti nel corso del Modulo di aggiornamento professionale (MAP) del 26 maggio 2011*

### INDICE

1	REDDITO D'IMPRESA .....	3
1.1	Trattamento fiscale delle eccedenze di interessi passivi 'eccedenti' ex articolo 96 del TUIR in caso di trasformazione da s.r.l. a s.n.c.....	3
1.2	Competenza: deducibilità di un costo relativo a clausola penale.....	4

1.3	Spese di manutenzione – utilizzo dei beni condotti in locazione finanziaria per la determinazione della base di computo della percentuale forfetaria del 5% .....	6
1.4	Circolare n. 23/E del 4 maggio 2010 – Rettifica dell'imputazione temporale dei componenti negativi di reddito e recupero delle maggiori imposte versate .....	7
2	ADEMPIMENTI .....	9
2.1	Firma delle istanze e di altri atti indirizzati all'Agenzia delle entrate .....	9
2.2	Contabilità separata IVA – Adozione in corso d'anno .....	10
2.3	Autofattura mensile cumulativa .....	11
2.4	Modalità di registrazione dell'autofattura ex articolo 17, comma 2, del D.P.R. n. 633 del 1972 .....	11
3	IVA - Immobile all'estero – Costi di progettazione .....	13

## **1 REDDITO D'IMPRESA**

### **1.1 TRATTAMENTO FISCALE DELLE ECCEDENZE DI INTERESSI PASSIVI 'ECCEDENTI' EX ARTICOLO 96 DEL TUIR IN CASO DI TRASFORMAZIONE DA S.R.L. A S.N.C.**

#### **Domanda**

In caso di trasformazione di una S.r.l. in una S.n.c., si chiede di conoscere il corretto trattamento fiscale, ai fini delle imposte sui redditi, di eventuali eccedenze di interessi passivi "eccedenti" riportabili ai sensi dell'articolo 96 del TUIR.

#### **Risposta**

Nel caso di trasformazione regressiva, vale a dire da una società di capitali a una società di persone la disciplina di determinazione del reddito d'impresa applicabile alla società di persone che risulta dalla trasformazione è quella contenuta negli articoli da 55 a 66 del TUIR (Titolo I, Capo VI, intitolato "*reddito d'impresa*").

In particolare, l'articolo 56 del TUIR contiene un rinvio alle regole di determinazione della base imponibile dei soggetti IRES "*salvo quanto espressamente stabilito nel presente Capo*".

Ciò premesso, si osserva che l'articolo 61 del TUIR limita, specificatamente, la deducibilità degli interessi passivi alla "*parte corrispondente al rapporto tra l'ammontare dei ricavi e altri proventi che concorrono a formare il reddito d'impresa e quelli che non vi concorrono in quanto esclusi e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi*".

Ne consegue che per la società di persone risultante dalla trasformazione non saranno applicabili le disposizioni contenute nell'articolo 96, comma 4, del TUIR e gli interessi passivi riportabili non potranno essere utilizzati in deduzione dall'istante secondo le regole in esso contenute.

Al contrario, gli interessi passivi che si genereranno sotto la forma giuridica di società in nome collettivo potranno essere dedotti ai sensi del citato articolo 61 del TUIR.

## **1.2 COMPETENZA: DEDUCIBILITA' DI UN COSTO RELATIVO A CLAUSOLA PENALE**

### **Domanda:**

Nell'ambito di un rapporto contrattuale di natura privatistica tra un'impresa ed un ente pubblico sono previste delle penali in caso di violazione degli obblighi pattuiti.

Si fa presente che l'impresa:

- a) violava gli obblighi contrattuali nel corso del 2010;
- b) alla data del 31.12.2010 non aveva ancora ricevuto alcun atto in cui venisse contestata la violazione stessa;
- c) al 31.12.2010 aveva comunque la sicurezza che il pagamento della penale sarebbe stato richiesto, vista la natura pubblica della controparte (certezza del costo);
- d) al termine dell'esercizio 2010 aveva inoltre tutti gli elementi per determinare, sulla base del contratto, l'ammontare della penale (oggettiva determinabilità del costo al 31.12.2010);
- e) successivamente nel mese di gennaio 2011 riceveva la richiesta dell'ente pubblico di pagamento della penale contrattuale relativamente alla violazione commessa nel corso del 2010 (formazione del titolo giuridico nel mese di gennaio 2011);
- f) attualmente sta valutando se fare un'opposizione giudiziale alla richiesta della penale.

Fatte queste premesse si chiede di sapere se l'impresa:

- 1) debba imputare il costo relativo alla penale contrattuale nel 2010, da dichiarare in UNICO 2011, coerentemente con l'impostazione che deve

essere seguita nel bilancio di esercizio, ovvero nel periodo di imposta successivo (UNICO 2012, con riferimento al periodo di imposta 2011);

- 2) possa dedurre il costo (in UNICO 2010 o in UNICO 2011, a seconda della risposta al primo quesito) anche se la richiesta di pagamento della penale contrattuale venga in ipotesi opposta dinanzi all'autorità giudiziaria prima della presentazione di UNICO.

### **Risposta**

In via preliminare si evidenzia che con la clausola penale, disciplinata dagli articoli 1382-1384 del codice civile, i contraenti disciplinano gli effetti dell'inadempimento in modo diverso da quanto stabilito dalla legge, concordando una preventiva e convenzionale liquidazione del danno.

Le parti prevedono una sanzione per l'inadempimento, consistente in una prestazione che il contraente inadempiente dovrà effettuare all'altro indipendentemente dal danno sofferto da quest'ultimo. Il risarcimento spettante alla parte non inadempiente è quindi predeterminato, in quanto la clausola penale fissa l'importo del risarcimento a prescindere dalla prova del danno.

Il quesito in esame riguarda l'individuazione del periodo d'imposta in cui è possibile dedurre la penale che, in virtù di un rapporto contrattuale di natura privatistica, un'impresa è tenuta a pagare ad un ente pubblico in seguito alla violazione degli obblighi contrattuali pattuiti.

Ai fini IRES, l'articolo 109, comma 1, del TUIR prevede che *"I ricavi, le spese e gli altri componenti positivi e negativi, per i quali le precedenti norme della presente Sezione non dispongono diversamente, concorrono a formare il reddito nell'esercizio di competenza; tuttavia i ricavi, le spese e gli altri componenti di cui nell'esercizio di competenza non sia ancora certa l'esistenza o determinabile in modo obiettivo l'ammontare concorrono a formarlo nell'esercizio in cui si verificano tali condizioni"*.

Il richiamato principio di competenza presuppone il concorso di due requisiti:

- la certezza, quanto all'esistenza degli elementi reddituali, che sussiste solo quando si è verificato il relativo presupposto di fatto o di diritto;
- la loro obiettiva determinabilità, con riguardo all'ammontare dei medesimi, nel senso che l'elemento reddituale deve risultare da atti o documenti probatori che contengano le caratteristiche idonee e necessarie alla sua quantificazione.

Resta fermo che, ancorché sussistano i requisiti appena descritti, la deducibilità del costo è altresì subordinata alla corretta contabilizzazione del costo e, ovviamente, del relativo debito, nel rispetto del generale principio di derivazione del reddito fiscale dai dati del bilancio di cui all'articolo 83 del TUIR.

Si ricorda inoltre che ai sensi dell'articolo 109, comma 5, del D.P.R. n. 917 del 1986: *"Le spese e gli altri componenti negativi diversi dagli interessi passivi, tranne gli oneri fiscali, contributivi e di utilità sociale, sono deducibili se e nella misura in cui si riferiscono ad attività o beni da cui derivano ricavi o altri proventi che concorrono a formare il reddito o che non vi concorrono in quanto esclusi"*.

Con specifico riferimento al quesito posto si può ritenere verificata la sussistenza delle condizioni appena descritte, per cui il costo relativo alla penale contrattuale potrà essere dedotto dal reddito relativo al periodo d'imposta 2010 (oggetto della dichiarazione presentata con il Modello Unico 2011).

Tanto premesso, se l'impresa presentasse, negli anni successivi, opposizione dinanzi all'autorità giudiziaria e ottenesse una pronuncia favorevole (con conseguente restituzione delle somme pagate), la stessa dovrà rilevare una sopravvenienza attiva.

### **1.3 SPESE DI MANUTENZIONE – UTILIZZO DEI BENI CONDOTTI IN LOCAZIONE FINANZIARIA PER LA DETERMINAZIONE DELLA**

## **BASE DI COMPUTO DELLA PERCENTUALE FORFETARIA DEL 5%**

### **Domanda**

Tra i beni che concorrono alla determinazione della base di computo della percentuale forfetaria del 5% per la deducibilità fiscale delle spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione, possono essere considerati anche quelli condotti in locazione finanziaria?

### **Risposta**

L'articolo 102, comma 6 del TUIR stabilisce che *“Le spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione, che dal bilancio non risultino imputate ad incremento del costo dei beni ai quali si riferiscono, sono deducibili nel limite del 5 per cento del costo complessivo di tutti i beni materiali ammortizzabili quale risulta all'inizio dell'esercizio dal registro dei beni ammortizzabili; (...)”*.

Si ritiene che i beni materiali strumentali ammortizzabili acquisiti mediante contratto di leasing finanziario, concorrono alla determinazione della base di computo della percentuale forfetaria del 5% prevista dalla norma citata se gli stessi, in conformità alle corrette regole di contabilizzazione previste dai principi contabili di riferimento, risultano iscritti nell'attivo del bilancio e, conseguentemente, nel registro dei beni ammortizzabili all'inizio dell'esercizio.

## **1.4 CIRCOLARE N. 23/E DEL 4 MAGGIO 2010 – RETTIFICA DELL'IMPUTAZIONE TEMPORALE DEI COMPONENTI NEGATIVI DI REDDITO E RECUPERO DELLE MAGGIORI IMPOSTE VERSATE**

### **Domanda**

La circolare n. 23/E del 4 maggio 2010, al paragrafo 3, rileva che: *“è da ritenere che il diritto al rimborso della maggiore imposta versata con riguardo a un periodo d'imposta antecedente o successivo a quello oggetto di accertamento, decorre dalla*

*data in cui la sentenza che ha affermato la legittimità del recupero del costo non di competenza è passata in giudicato, ovvero dalla data in cui è divenuta definitiva, anche ad altro titolo, la pretesa dell'Amministrazione finanziaria al recupero del costo oggetto di rettifica.”*

Si chiede di confermare che rientri tra gli atti “*ad altro titolo*” gli atti di accertamento fiscale compresi gli strumenti deflattivi del contenzioso.

### **Risposta**

Nella circolare n. 23/E del 4 maggio 2010 si afferma che le istruzioni relative al diritto al rimborso della maggiore imposta versata con riguardo a un periodo d'imposta antecedente o successivo a quello oggetto di accertamento si riferiscono “*alla fattispecie esaminata, caratterizzata dal disconoscimento, in sede di accertamento resosi definitivo, di un costo ascrivibile alla competenza di un periodo d'imposta diverso da quello oggetto di accertamento*”.

Sulla base di tale affermazione deve ritenersi che il diritto al rimborso di cui trattasi consegue a tutte le ipotesi in cui il rilievo divenga definitivo, e quindi anche nelle ipotesi di accertamento resosi definitivo per mancata impugnazione nei termini o per acquiescenza, nonché nei casi di accertamento con adesione o conciliazione giudiziale.



## **2 ADEMPIMENTI**

### **2.1 FIRMA DELLE ISTANZE E DI ALTRI ATTI INDIRIZZATI ALL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

#### **Domanda**

Si chiede conferma che dove venga indicato nella norma o nella prassi che una istanza deve essere firmata dal legale rappresentate (interpelli CFC, *Transfer pricing*) è corretta l'interpretazione di "legale rappresentante" come colui che detiene una delega od un potere specifico attribuitogli dal Consiglio di Amministrazione in materia fiscale.

#### **Risposta**

Preliminarmente si osserva che l'individuazione dei soggetti titolari del potere di rappresentanza dei centri autonomi di imputazione diversi dalle persone fisiche e, di conseguenza, il contenuto del potere agli stessi attribuito, segue le modalità ed i criteri previsti dalle norme civili.

In ambito civilistico, il potere di rappresentanza è, in generale, il potere di manifestare all'esterno la volontà dell'ente, nei rapporti con i terzi ed in giudizio.

Si tratta, quindi, di un potere che ha ad oggetto tutti gli atti aventi rilevanza esterna, compiuti in nome e per conto di un soggetto diverso dalle persone fisiche.

Tuttavia, qualora un adempimento fiscale venga attribuito *ex lege* al rappresentante legale, questi può trasferire il suo potere di rappresentanza ad un terzo, previo conferimento di procura speciale ovvero di altro atto da cui risulti la delega conferita.

## **2.2 CONTABILITA' SEPARATA IVA – ADOZIONE IN CORSO D'ANNO**

### **Domanda**

L'articolo 36 del D.P.R. n. 633 del 1972 prevede la possibilità di tenere la contabilità separata anche su opzione; si chiede se sia possibile adottare la contabilità separata in corso d'anno (ad esempio a partire dal 1° luglio) oppure se sia obbligatoria la decorrenza dal 1° gennaio.

### **Risposta**

Per effetto di quanto disposto dall'articolo 1 del D.P.R. n. 442 del 1997, fermo restando l'obbligo di comunicazione in sede di dichiarazione annuale o di inizio attività, *“la validità dell'opzione e della relativa revoca (dei regimi di determinazione dell'imposta e dei regimi contabili) è subordinata unicamente alla sua concreta attuazione sin dall'inizio dell'anno o dell'attività”*.

Ciò significa, pertanto, che, salvo l'ipotesi di inizio di una nuova attività in corso d'anno, anche l'opzione per l'applicazione separata dell'IVA, di cui all'articolo 36, comma 3, del D.P.R. n. 633 del 1972, deve essere esercitata sin dall'inizio dell'anno, attraverso il comportamento concludente tenuto dal contribuente, corredato della relativa comunicazione.

Costituisce eccezione alla regola sopra illustrata, l'ipotesi di operazioni di ristrutturazioni aziendali che comportano modifiche sostanziali soggettive (confluenza in un unico soggetto di attività diverse, imponibili ed esenti, in precedenza svolte singolarmente dalla capogruppo o dalle singole controllate): in tale circostanza è stata ritenuta valida l'opzione esercitata in corso d'anno (cfr. risoluzione n. 148/E del 5 maggio 2008).

### **2.3 AUTOFATTURA MENSILE CUMULATIVA**

#### **Domanda**

Per servizi forniti dallo stesso prestatore nell'arco di un mese, è possibile emettere un'unica autofattura (in via opzionale), tenendo conto che nel mese non è avvenuto alcun pagamento di una o più delle prestazioni che sarebbero inserite nell'unica auto-fattura con indicazione distinta in allegato delle singole operazioni (si veda anche la circolare n. 43/E del 2010, quesito n. 6)?

#### **Risposta**

Nel caso di più servizi forniti dallo stesso prestatore non residente nell'arco temporale di un mese, il soggetto passivo nazionale può emettere – in via opzionale – un'autofattura anticipata rispetto al momento di effettuazione dell'operazione [che, relativamente alla prestazione di servizi, coincide con il pagamento del corrispettivo (cfr. circolare n. 36/E del 21 giugno 2010)], ai sensi dell'articolo 21, comma 3, del D.P.R. n. 633 del 1972.

In questa ipotesi, l'autofattura dovrà riportare il totale delle prestazioni ricevute nel mese di riferimento, distinto per singola prestazione (cfr. circolare n. 43/E del 6 agosto 2010).

### **2.4 MODALITÀ DI REGISTRAZIONE DELL'AUTOFATTURA EX ARTICOLO 17, COMMA 2, DEL D.P.R. N. 633 DEL 1972**

#### **Domanda**

Si chiede conferma che l'autofattura ex articolo 17, comma 2, del D.P.R. n. 633 del 1972 possa essere registrata:

- sul libro delle fatture emesse con continuità e sequenza di numerazione rispetto alle fatture emesse o con numerazione separata e registrazione per blocchi sezionali giornalieri;

- sul libro degli acquisti con continuità e sequenza di numerazione rispetto alle fatture di acquisto o con numerazione separata e registrazione per blocchi sezionali giornalieri.

In sintesi, si ritiene che potrebbero anche non essere utilizzati dei registri ad hoc per le autofatture attive e per le autofatture passive, utilizzando gli stessi registri delle fatture attive e delle fatture passive ed un'unica progressione numerica.

### **Risposta**

L'articolo 17, comma 2, del DPR n. 633 del 1972 - come modificato dal D.Lgs. n. 18 del 2010 - prevede che *“gli obblighi relativi alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato da soggetti non residenti nei confronti di soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato...sono adempiuti dai cessionari o committenti”*.

Pertanto, in questa ipotesi, il cessionario/committente deve emettere un'autofattura in un unico esemplare (articolo 21, comma 5, del D.P.R. n. 633 del 1972), ed annotarla sia sul registro delle vendite sia sul registro degli acquisti. Tale obbligo di registrazione delle autofatture può essere assolto utilizzando dei registri sezionali, ovvero annotando i documenti sugli stessi registri delle fatture di vendita e di acquisto, utilizzando, tuttavia, distinte progressioni numeriche e nel rispetto dell'ordine progressivo sequenziale di ciascuna seriazione.

In questo caso, la prima pagina di ciascun registro dovrà contenere l'indicazione delle serie numeriche adottate (cfr., risoluzioni n. 480424 del 28 maggio 1987; n. 4503.58 del 30 luglio 1990).

### **3 IVA - IMMOBILE ALL'ESTERO – COSTI DI PROGETTAZIONE**

#### **Domanda**

Ad un ingegnere residente in Italia è stata commissionata la progettazione di un complesso immobiliare in un Paese extra UE (Paese non *black list*) da parte di una società stabilita in Italia. Si chiede conferma che la fatturazione del progetto da parte del professionista incaricato sia fuori campo IVA ai sensi dell'articolo 7-quater del D.P.R. n. 633 del 1972, per mancanza del requisito territoriale e quali siano gli adempimenti IVA per la società italiana committente.

#### **Risposta**

Con riferimento ai servizi che possono o meno rientrare nella previsione derogatoria di cui all'articolo 7-quater, comma 1, lettera a), merita rammentare in linea generale il principio, più volte ribadito dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea, concernente il fatto che le disposizioni della direttiva che prevedono deroghe rispetto ai principi generali devono essere interpretate in maniera restrittiva (si vedano, ad esempio, le sentenze n. C-49/09 del 28 ottobre 2010, n. C-86/09 del 10 giugno 2010, n. C-308/96 e n. C-94/97 del 22 ottobre 1998).

Alla luce di tale principio deve essere analizzata la disposizione di cui all'articolo 7-quater, lettera a) citata che, come già avveniva fino al 31 dicembre 2009, ricomprende sia le perizie relative a beni immobili, che le prestazioni inerenti alla preparazione e al coordinamento dell'esecuzione dei lavori immobiliari. Tra queste ultime, si intendono ricomprese, in particolare, le prestazioni – rese da ingegneri, architetti o altri professionisti abilitati – relative alla progettazione e alla direzione di lavori immobiliari di uno specifico immobile, nonché quelle relative alla progettazione degli interni e degli arredamenti. Esulano dall'ambito applicativo della disposizione anzidetta, invece, la progettazione non riferita ad immobili specificamente individuati, e i servizi di consulenza e assistenza tecnica o legale che

non afferiscono direttamente alla preparazione e al coordinamento dei lavori immobiliari, ancorché riferiti a un dato immobile.

Si deve perciò ritenere che la progettazione, effettuata da un ingegnere, di un complesso immobiliare specificamente individuato e sito in un Paese non *black list* rientri nella deroga relativa agli immobili di cui all'articolo 7-quater, lettera a), e che la prestazione di servizi non sia territorialmente rilevante in Italia.

Non è previsto alcun adempimento, ai fini IVA, per la società italiana committente.

\* \* \*

Le Direzioni Regionali vigileranno affinché i principi enunciati nella presente circolare vengano applicati con uniformità.

**IL DIRETTORE DELL'AGENZIA**