

Pirola
Pennuto
Zei
& Associati
studio di consulenza
tributaria e legale

TAX

NEWSLETTER / 1-15 LUGLIO 2019

🌐 PIROLAPENNUTOZEI.IT
f [PIROLAPENNUTOZEI & ASSOCIATI](#)
🐦 [@STUDIO_PIROLA](#)
in [PIROLA PENNUTO ZEI & ASSOCIATI](#)

LEGISLAZIONE

- 1.1** **3**
Decreto 7 maggio 2019. Modalità di attuazione degli incentivi fiscali all'investimento in *start-up* innovative e in PMI innovative. (Gazzetta Ufficiale n. 156 del 5 luglio 2019)
- 1.2** **5**
Trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi giornalieri ai sensi dell'articolo 6-ter del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 127, come modificato dall'articolo 12-quinquies del decreto-legge 30 aprile 2019, n. 34, convertito dalla legge 28 giugno 2019, n. 58. Provvedimento del 4 luglio 2019, Prot. n. 236086/2019

INTERPRETAZIONI

- 2.1** **6**
Risoluzione n. 65 del 10 luglio 2019. Articolo 4-bis del decreto-legge 22 ottobre 2016 n. 193 - Ulteriori chiarimenti relativi alla corretta emissione delle note di variazione
- 2.2** **6**
Risoluzione n. 67 dell'11 luglio 2019. Trasferimento delle eccedenze di interessi passivi al consolidato in presenza di perdite pregresse all'ingresso nel consolidato
- 2.3** **7**
Istanze di interpello (Sintesi 1- 15 luglio 2019)

GIURISPRUDENZA

- 3.1** **9**
Imposta di registro - Corte di Cassazione, SS. UU., Sentenza del 10 luglio 2019, n. 18520

LEGISLAZIONE

1.1

Decreto 7 maggio 2019. Modalità di attuazione degli incentivi fiscali all'investimento in *start-up* innovative e in PMI innovative. (Gazzetta Ufficiale n. 156 del 5 luglio 2019)

Il Decreto 7 maggio 2019 ha previsto le modalità di attuazione degli incentivi fiscali all'investimento in *start-up* innovative e in PMI innovative (cfr. l'art. 29 del Decreto Legge 18 ottobre 2012, n. 179 e l'art. 4 del Decreto Legge 24 gennaio 2015, n. 3). Le disposizioni previste dal Decreto si applicano in relazione agli investimenti effettuati nei periodi di imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2016.

Come previsto dall'art. 4 del Decreto in commento (rubricato "*Agevolazioni fiscali*"), i soggetti passivi dell'Imposta sul Reddito delle persone fisiche possono detrarre dall'imposta lorda un importo pari al 30% dei conferimenti rilevanti effettuati per un importo non superiore a Euro 1.000.000 in ciascun periodo di imposta. Per i soci di società in nome collettivo e in accomandita semplice l'importo per il quale spetta la detrazione è determinato in proporzione alle rispettive quote di partecipazione agli utili; il predetto limite di Euro 1.000.000 si applica con riferimento al conferimento in denaro effettuato dalla società.

I soggetti passivi IRES possono dedurre dal proprio reddito complessivo un importo pari al 30% dei conferimenti rilevanti effettuati per importo non superiore a Euro 1.800.000, per ciascun periodo di imposta. Qualora la predetta deduzione sia di ammontare superiore al reddito complessivo dichiarato, l'eccedenza può essere computata in aumento dell'importo deducibile dal reddito complessivo dei periodi di imposta successivi, ma non oltre il terzo, fino a concorrenza del suo ammontare.

Per le società e per gli enti che partecipano al Consolidato Fiscale Nazionale¹ la sopra citata eccedenza è ammessa in deduzione dal reddito complessivo globale di gruppo dichiarato fino a concorrenza dello stesso. L'eccedenza che non trova capienza è computata in aumento dell'importo deducibile dal reddito complessivo dei periodi di imposta successivi - ma non oltre il terzo - dichiarato dalle singole società fino a concorrenza del suo ammontare. Le eccedenze generatesi anteriormente all'esercizio dell'opzione per il Consolidato non sono attribuibili allo stesso e sono ammesse in deduzione dal reddito complessivo dichiarato delle singole società.

Le agevolazioni spettano fino ad un ammontare complessivo dei conferimenti ammissibili non superiore

¹ Il comma 6 dell'art. 4 del Decreto disciplina il caso di opzione per il regime della trasparenza fiscale.

a Euro 15.000.000 per ciascuna *start-up* innovativa o PMI innovativa ammissibile. Ai fini del calcolo di tale ammontare massimo rilevano tutti i conferimenti agevolabili ricevuti dalla *start-up* innovativa, o PMI innovativa ammissibile nei periodi di imposta di vigenza del regime agevolativo.

Con riferimento alle *start-up* innovative o PMI innovative ammissibili non residenti che esercitano nel territorio dello Stato un'attività di impresa mediante una stabile organizzazione, le agevolazioni fiscali spettano in relazione alla parte corrispondente agli incrementi del fondo di dotazione delle predette stabili organizzazioni.

Nozione di investimento agevolato - art. 3

Le agevolazioni fiscali di cui si è detto si applicano ai conferimenti in denaro iscritti alla voce del Capitale Sociale e della riserva da sovrapprezzo delle azioni o quote delle *start-up* innovative, delle PMI innovative ammissibili, ovvero delle società di capitali che investono prevalentemente in *start-up* innovative o PMI innovative ammissibili, anche in seguito alla conversione di obbligazioni convertibili in azioni o quote di nuova emissione. Tali agevolazioni si applicano anche agli investimenti in quote degli organismi di investimento collettivo del risparmio (*OICR*), di cui all'art. 1, comma 2, lettera e) del Decreto in commento. Si considera conferimento in denaro anche la compensazione dei crediti in sede di sottoscrizione di aumento del capitale "ad eccezione dei crediti risultanti da cessioni di beni o prestazioni di servizi diverse da quelle previste dall'art. 27 del decreto-legge 18 ottobre 2012, n. 179". I conferimenti derivanti dalla conversione di obbligazioni convertibili rilevano nel periodo di imposta in corso alla data in cui ha effetto la conversione.

Come previsto dal comma 2 dell'art. 2 del Decreto, l'investimento agevolato può essere effettuato indirettamente per il tramite di Organismi di Investimento Collettivo del Risparmio (*OICR*), ovvero altre società di capitali che investono prevalentemente in *start-up* innovative o PMI innovative ammissibili. Nel caso di investimenti effettuati per il tramite delle altre società di capitali che investono prevalentemente in *start-up* innovative o PMI innovative ammissibili (e le cui azioni non siano quotate su un mercato regolamentato o su un sistema multilaterale di negoziazione) le agevolazioni fiscali di cui si è detto spettano in misura proporzionale agli investimenti effettuati nelle *start-up* innovative o PMI innovative ammissibili da tali società, come risultanti dal Bilancio chiuso relativo all'esercizio in cui è effettuato l'investimento agevolato.

Condizioni per beneficiare dell'agevolazione fiscale - art. 5

L'art. 5 prevede le condizioni per beneficiare dell'agevolazione fiscale. Ad esempio, viene richiesto che i soggetti interessati debbano ricevere e conservare copia del piano di investimento della *start-up* innovativa o PMI innovativa ammissibile, contenente informazioni dettagliate sull'oggetto dell'attività, sui relativi prodotti, nonché sull'andamento previsto o attuale delle vendite e dei profitti.

Infine, l'art. 6 del Decreto disciplina le ipotesi di decadenza delle agevolazioni fiscali.

1.2

Trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi giornalieri ai sensi dell'articolo 6-ter del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 127, come modificato dall'articolo 12-quinquies del decreto-legge 30 aprile 2019, n. 34, convertito dalla legge 28 giugno 2019, n. 58. Provvedimento del 4 luglio 2019, Prot. n. 236086/2019

Il Provvedimento in oggetto è intervenuto sul Decreto Legge 30 aprile 2019, n. 34 - convertito dalla Legge 28 giugno 2019, n. 588 - che ha modificato il comma 6-ter dell'art. 1 del Decreto Legislativo n. 127/2015 (in materia di trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi giornalieri).

Nello specifico, al fine di consentire ai soggetti che non abbiano ancora la disponibilità di un "*Registratore Telematico*" di assolvere all'obbligo di trasmissione dei dati relativi ai corrispettivi giornalieri entro i più ampi termini previsti dalla norma, con il Provvedimento sono state definite ulteriori modalità per la trasmissione dei dati utilizzabili nel c.d. "*periodo transitorio*", individuato dall'art. 2, comma 6-ter del citato Decreto Legislativo n. 127/2015.

INTERPRETAZIONI

2.1

Risoluzione n. 65 del 10 luglio 2019. Articolo 4-*bis* del decreto-legge 22 ottobre 2016 n. 193 - Ulteriori chiarimenti relativi alla corretta emissione delle note di variazione

Il documento di prassi (anche a seguito delle indicazioni fornite con la Risoluzione Ministeriale n. 58/E dell'11 giugno 2019) ha fornito ulteriori chiarimenti in merito alla emissione delle note di variazione IVA. In particolare, è stato chiesto all'Agenzia delle Entrate se l'emissione di una nota di variazione in base all'art. 26 del Decreto IVA, tramite la procedura *OTELLO 2.0*, risulti indispensabile tanto nelle ipotesi di cessioni effettuate senza applicazione dell'IVA (cfr. comma 1, art. 38-*quater* del Decreto IVA), quanto in quelle di diritto al rimborso dell'imposta applicata (cfr. il comma 2 del citato art. 38-*quater*).

La Risoluzione n. 58/E/2019 (che ha confermato l'esclusione della possibilità di emettere note di variazione "*cumulative*") ha chiarito che il comma 1 del citato art. 26 disciplina le ipotesi nelle quali successivamente all'emissione di una fattura l'ammontare dell'imponibile, ovvero dell'imposta di un'operazione, aumenti per qualsiasi motivo.

È stato precisato che nell'attuale quadro tecnico/normativo, la regolarizzazione dell'operazione - da effettuare tramite una nota di variazione in aumento - non può che avvenire tramite il sistema *OTELLO 2.0*, ed in maniera "*singola*" (ossia, una nota di variazione per ciascuna fattura emessa) senza possibilità di ricorrere a documenti fiscali "*cumulativi*".

2.2

Risoluzione n. 67 dell'11 luglio 2019. Trasferimento delle eccedenze di interessi passivi al consolidato in presenza di perdite pregresse all'ingresso nel consolidato

La Risoluzione ha fornito chiarimenti in relazione alla possibilità per una società che ha optato per il regime del Consolidato Fiscale Nazionale di trasferire alla "*fiscal unit*" eccedenze di interessi passivi indeducibili nel periodo di imposta, in presenza di perdite fiscali pregresse all'ingresso nel Consolidato (tema affrontato anche nella Circolare Ministeriale n. 19/E/2009²). La Risoluzione Ministeriale, dopo aver commentato la relativa normativa (art. 96 del TUIR, in particolare il comma 7 e art. 118, comma 2, del TUIR) e la prassi

² Tale Circolare ha precisato che "*detti interessi passivi possono essere trasferiti al consolidato ad abbattimento dell'imponibile di gruppo solo se e nella misura in cui la società trasmetta al consolidato un risultato imponibile positivo almeno pari all'eccedenza di interessi passivi temporaneamente indeducibili*".

INTERPRETAZIONI MINISTERIALI

(cfr. la citata Circolare Ministeriale n. 19/E, paragrafo 2.6) ha fornito il seguente esempio, che riportiamo per comodità: “[...] si consideri una società che presenta un conto economico con interessi passivi per 200 e ricavi per 40 e, quindi, un risultato civilistico consistente in una perdita per 160. Fiscalmente la società, per effetto della totale indeducibilità degli interessi passivi, realizza un imponibile per 40. Ipotizzando che la società abbia aderito a un consolidato fiscale e che le altre società aderenti alla tassazione di gruppo trasferiscano alla fiscal unit un ROL per pari ammontare, in assenza di perdite pregresse la stessa può trasferire al consolidato l'intero ammontare di interessi passivi indeducibili di periodo, pari a 200. Nel medesimo periodo di imposta, pertanto, il soggetto trasferisce al gruppo fiscale un reddito imponibile di 40 ed un ammontare di interessi passivi per 200, con un effetto netto sull'imponibile di gruppo pari a -160. Nella diversa ipotesi in cui, invece, la società abbia perdite fiscali pregresse all'ingresso al consolidato, l'ammontare delle perdite pregresse utilizzate ad abbattimento del reddito di periodo deve essere sottratto dall'ammontare di interessi passivi indeducibili da trasferire al consolidato. Si supponga che la società disponga di perdite pregresse all'ingresso nel consolidato per 50, non realizzate nei primi tre periodi d'imposta dalla data di costituzione e, quindi, utilizzabili nei limiti di cui all'art. 84, comma 1, del TUIR. In tale evenienza, la consolidata abbatte il proprio reddito per l'ottanta per cento del suo ammontare (pari a 32) e, di conseguenza, trasferisce alla fiscal unit un imponibile positivo pari ad 8 ed un ammontare di interessi passivi indeducibili su base individuale decurtato di un importo pari all'ammontare di perdite pregresse utilizzate ad abbattimento del proprio reddito (200-32) e, quindi, pari a 168. L'effetto netto delle posizioni trasferite alla fiscal unit sulla determinazione dell'imponibile di gruppo (reddito imponibile pari a 8 e interessi deducibili dall'imponibile di gruppo per 168), anche in tale diversa ipotesi, è pari a -160”.

2.3

Istanze di interpello (Sintesi 1- 15 luglio 2019)

Segnaliamo le seguenti Risposte rese dall'Agenzia delle Entrate nel periodo di riferimento:

- n. 229 del 12 luglio, rubricata “Articolo 11, comma 1, lett. a), legge 27 luglio 2000, n.212. Adempimenti dichiarativi e di versamento delle imposte di bollo e sostitutiva sui finanziamenti in caso di fusione per incorporazione. Articolo 15 del d.P.R. n. 642 del 1972 e articoli da 15 a 20 del d.P.R. n. 601 del 1973”;
- n. 236 del 15 luglio, relativa alla ritenuta sui proventi derivanti da “FIA” esteri (i.e. Fondo di investimento alternativo³ - cfr. art. 10 ter, comma 2, della Legge 23 marzo 1983, n. 77);

³ Come specificato nell'Interpello, “per FIA si intendono tipologie di fondi che raccolgono capitale da una pluralità di investitori allo scopo di investirlo a vantaggio degli investitori e in autonomia dai medesimi, in base a una determinata politica d'investimento, ma che non necessitano di un'autorizzazione ai sensi dell'articolo 5 della Direttiva 2009/65/CE (di seguito “direttiva UCITS IV”). Pertanto, si tratta dei fondi diversi dagli organismi di investimento collettivo in valori mobiliari (OICVM) ricompresi in quest'ultima direttiva”.

INTERPRETAZIONI MINISTERIALI

- n. 235 del 15 luglio, in materia di regime fiscal delle cc.dd. "Sicaf" (cfr. art. 73, comma 5-*quinquies* del TUIR). Si rimanda anche alla Circolare Ministeriale del 10 luglio 2014, n. 21/E;
- n. 233 del 15 luglio, relativa ai "Piani individuali a lungo termine"⁴;
- n. 238 del 15 luglio, in tema di contributi in conto esercizio;
- n. 231 del 12 luglio, in materia di trasferimento del diritto di nuda proprietà di un'azienda (art. 3, comma 4-*ter* del D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346).

L'Agenzia delle Entrate ha fornito svariate Risposte anche in tema IVA, e in particolare:

- n. 222 del 1 luglio, sulla disciplina del Gruppo IVA (si veda anche la Circolare Ministeriale n. 19/E/2018);
- n. 224 del 5 luglio, rubricata "Appalto pubblico tra ARO, SRR e impresa aggiudicataria - Distacco di personale - Riaddebito del costo complessivo - trattamento IVA";
- n. 225 del 5 luglio, relativa al trattamento ai fini IVA del trasporto di passeggeri effettuato mediante imbarcazione (prestazioni aggiuntive al trasporto);
- n. 228 del 12 luglio (Trattamento ai fini IVA delle somme riaddebitate all'interno di un Consorzio); sulla tematica, segnaliamo anche la Risposta n. 234 del 15 luglio relativa al trattamento IVA dei contributi pubblici corrisposti ad azienda speciale consortile;
- n. 237 del 15 luglio, in materia di servizi di formazione professionale rese gratuitamente (cfr. art. 3 del Decreto IVA). Si rimanda alle Sentenze della Corte di Giustizia UE del 26 settembre 2013, C-283/12, *Serebryannay vek EOOD*, e giurisprudenza ivi citata, e del 22 giugno 2016, C-11/15, *Cesky Rozhlas*.

⁴ I commi da 100 a 114 dell'art. 1 della Legge 21 dicembre 2016, n. 232, prevedono le condizioni per beneficiare del regime di non imponibilità per alcuni redditi di capitale e diversi da parte di persone fisiche realizzati nell'ambito dei piani di risparmio a lungo termine (PIR), costituiti nel rispetto di determinati "limiti" di investimento e "divieti", stabili dalla relativa normativa.

GIURISPRUDENZA

3.1

Imposta di registro - Corte di Cassazione, SS. UU., Sentenza del 10 luglio 2019, n. 18520

Con la Sentenza del 10 luglio 2019, n. 18520, le Sezioni Unite della Corte di Cassazione si sono espresse in materia di Imposta di Registro, chiarendo che *“in tema di imposta di registro, il decreto ingiuntivo ottenuto nei confronti del debitore dal garante che abbia stipulato una polizza fideiussoria e che sia stato escusso dal creditore è soggetto all'imposta con aliquota proporzionale al valore della condanna, in quanto il garante non fa valere corrispettivi o prestazioni soggetti all'imposta sul valore aggiunto, ma esercita un'azione di rimborso di quanto versato”*.

Sulla tematica, si rimanda anche alle seguenti Sentenze: 19 giugno 2014, n. 14000, 15 luglio 2014, n. 16192; 16 luglio 2014, nn. 16306, 16307 e 16308 (cfr. anche la Sentenza della Corte di Giustizia del 10 novembre 2016, Causa C-432/15, *Bastová*).

TAX NEWSLETTER | 1-15 LUGLIO 2019

RIFERIMENTI NORMATIVI, PRASSI E GIURISPRUDENZA AL 15 LUGLIO 2019.

LA PRESENTE NEWSLETTER ILLUSTRA LE PRINCIPALI NOVITÀ FISCALI E ALCUNE QUESTIONI DI INTERESSE GENERALE, E RAPPRESENTA DUNQUE UNO STRUMENTO MERAMENTE INFORMATIVO, IL CUI CONTENUTO NON VA UTILIZZATO COME BASE PER EVENTUALI DECISIONI OPERATIVE.

PER ULTERIORI INFORMAZIONI, VI INVITIAMO A CONTATTARE IL VOSTRO PARTNER DI RIFERIMENTO O AD INVIARE UN'EMAIL A UFFICIOSTUDI@STUDIOPIROLA.COM