

SINTESI DELLE PRINCIPALI NOVITÀ TRIBUTARIE

LEGGE DI STABILITÀ PER IL 2015 E DECRETI ATTUATIVI DELLA LEGGE DELEGA

a cura di Silvia Pelizzo, dottore commercialista e tributarista in Udine

- SOMMARIO -

| | |
|--|-----------|
| 1. NOVITÀ IN TEMA DI SOCIETÀ DI COMODO IN PERDITA SISTEMATICA..... | 2 |
| 1.1. LE MODIFICHE RECAUTE DALL'ART. 18 DEL D.LGS. N. 175/2014 | 2 |
| 1.2. ENTRATA IN VIGORE DELLE NOVITÀ IN COMMENTO | 3 |
| 1.3. CONSIDERAZIONI CRITICHE..... | 4 |
| 2. NOVITÀ IRAP E ACE: AGEVOLAZIONI, DEDUZIONI E CREDITI DI IMPOSTA | 4 |
| 2.1. ACE | 4 |
| 2.2. IRAP | 8 |
| 3. SEMPLIFICAZIONI DOPO IL D.LGS. N. 175/2014: LETTERE DI INTENTO, INTRASTAT, ISCRIZIONE VIES, OMAGGI, APPALTI, NOTE DI VARIAZIONE IVA..... | 10 |
| 3.1. DICHIARAZIONI DI INTENTO..... | 10 |
| 3.2. INTRASTAT | 13 |
| 3.3. ISCRIZIONE AL VIES..... | 14 |
| 3.4. ADEGUAMENTO SOGLIE MINIME OMAGGI | 16 |
| 3.5. ABOLIZIONE REGIME DI RESPONSABILITÀ FISCALI NEGLI APPALTI | 18 |
| 3.6. NOTE DI VARIAZIONE IVA..... | 19 |
| 4. REVERSE CHARGE E SPLIT PAYMENT | 20 |
| 4.1. REVERSE CHARGE..... | 20 |
| 4.2. SPLIT PAYMENT | 21 |
| 5. ATTUAZIONE DELLA DELEGA: NOVITÀ SULLA RILEVANZA PENALE DELL'OMESSO VERSAMENTO IVA E RITENUTE | 23 |
| 5.1. OMESSO VERSAMENTO DELL'IVA | 24 |
| 5.2. NOVITÀ PER I SOSTITUTI DI IMPOSTA..... | 24 |

1. NOVITA' IN TEMA DI SOCIETÀ DI COMODO IN PERDITA SISTEMATICA

| | |
|-------------------------------|--------------------------------|
| RIFERIMENTI NORMATIVI: | ART. 18 DEL D.LGS. N. 175/2014 |
|-------------------------------|--------------------------------|

| | |
|-----------------------------|---------------------------------------|
| EFFICACIA TEMPORALE: | A PARTIRE DAL PERIODO DI IMPOSTA 2014 |
|-----------------------------|---------------------------------------|

Diversamente da quanto accaduto negli ultimi anni, in cui Legislatore è intervenuto con una serie di modifiche volte a inasprire severamente la normativa delle società di comodo, con il Decreto Semplificazioni si assiste a un'inversione di tendenza, verosimilmente finalizzata a recepire quelle che sono le evidenti conseguenze della crisi economica.

A ben vedere, non si tratta affatto di una "semplificazione", ma di una disposizione che – in attuazione dell'art. 12, comma 1, lett. d) della L. n. 23/2014 – vuole mitigare significativamente gli effetti distorsivi di una norma, come quella sulle società in perdita sistematica, che, nell'attuale clima congiunturale, finiva per penalizzare soggetti "non sospetti", che conseguivano risultati negativi non tanto per l'utilizzo strumentale dello schermo societario, bensì per l'impossibilità reale di conseguire il reddito richiesto dal Legislatore.

Per effetto delle modifiche in commento, le imprese interessate passeranno dalle attuali 13.000 a circa 1.300, con una perdita di gettito pari a 23,2 milioni di euro su base annua.

È forse plausibile che, presto o tardi, si arriverà all'abolizione *in toto* della disciplina in esame, in considerazione sia del numero assai limitato di soggetti coinvolti, sia dello scarso riscontro a livello di entrate erariali.

1.1. LE MODIFICHE RECAE DALL'ART. 18 DEL D.LGS. N. 175/2014

L'intervento recato dall'art. 18 del D.Lgs. n. 175/2014 riguarda, come anticipato, unicamente la fattispecie delle c.d. "società in perdita sistematica".

E' utile ricordare che l'art. 2, commi da 36-*decies* a 36-*duodecies*, del D.L. n. 138/2011 aveva attratto alla normativa sui soggetti non operativi (di cui all'art. 30, comma 1, Legge n. 724/1994) le società di persone / capitali che, pur in assenza dei presupposti cui è collegata la qualifica di società "di comodo" (ricavi inferiori a quelli minimi presunti individuati applicando prefissate percentuali a specifiche voci dell'attivo di Stato patrimoniale), risultavano in perdita sistematica.

Prima dell'approvazione del Decreto Semplificazioni, dunque, si consideravano non operative in quanto "in perdita sistematica" le società che presentavano per tre periodi di imposta consecutivi

⇒ una dichiarazione con l'indicazione di una perdita fiscale, ovvero

⇒ due dichiarazioni con perdita fiscale ed una con reddito fiscale inferiore a quello minimo.

In tale ipotesi, lo *status* di non operatività scattava dal quarto anno (vale a dire il primo esercizio successivo al triennio considerato) e dunque

- aveva l'obbligo di dichiarare, ai fini IRES/IRPEF, un reddito non inferiore a quello minimo presunto e, ai fini IRAP, un valore della produzione minimo (determinato aumentando il reddito minimo ai fini delle imposte dirette di alcune componenti indeducibili);
- poteva utilizzare le perdite dei periodi d'imposta precedenti in diminuzione soltanto della parte di reddito eccedente il minimo;
- non poteva chiedere a rimborso/utilizzare in compensazione nel mod. F24 il credito IVA del periodo "di comodo";
- se società di capitali, doveva versare la maggiorazione IRES del 10,50%.

Ebbene, il Decreto Semplificazioni, all'art. 18, prevede, quale presupposto per l'applicazione dell'art. 30 della L. n. 724/1994, il monitoraggio di un periodo più ampio di cinque (non più tre) periodi di imposta consecutivi, in cui

→ **tutte e cinque le annualità risultano in perdita fiscale**, ovvero, indifferentemente,

→ **quattro sono in perdita fiscale ed uno presenta un reddito imponibile inferiore al reddito minimo**,

con la conseguenza che chi si trova in tale situazione è considerato non operativo a decorrere dal **successivo (sesto) periodo d'imposta**.

1.2. ENTRATA IN VIGORE DELLE NOVITÀ IN COMMENTO

Già dalla formulazione dell'art. 18, comma 3, del D.Lgs. n. 175/2014, si evince che tale novità si applica (in deroga all'art. 3, comma 1, dello Statuto del Contribuente) al periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del provvedimento.

Dunque, la nuova disciplina troverà applicazione **per il periodo d'imposta 2014** per quei contribuenti (con esercizio coincidente con l'anno solare) che abbiano conseguito

a) perdite fiscali in tutti i periodi d'imposta "monitorati" 2009, 2010, 2011, 2012 e 2013, ovvero

b) le abbiano conseguite, indifferentemente, in quattro dei suddetti anni ed in uno abbiano dichiarato un reddito inferiore al minimo.

Pertanto, i soggetti in perdita fiscale nel triennio 2011-2013, che sarebbero stati assoggettati, sulla base della previgente normativa, alla disciplina in esame nel periodo d'imposta 2014, per effetto di tale novità, dovranno "ripescare" i risultati fiscali conseguiti nel 2009 e nel 2010, e verificare, ad esempio, se in uno di essi (o in entrambi) sia stato dichiarato un reddito, ovvero si sia verificata una causa di disapplicazione.

Di seguito si riporta uno schema di sintesi, già comparso sulla stampa specializzata, che riassume tutti i casi possibili in cui una società può ora risultare come in "perdita sistematica" nel 2014:

| SOCIETÀ IN PERDITA SISTEMATICA NEL 2014 | | | | |
|---|---------------|---------------|---------------|---------------|
| 2009 | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 |
| PERDITA | PERDITA | PERDITA | PERDITA | PERDITA |
| REDD.< MINIMO | PERDITA | PERDITA | PERDITA | PERDITA |
| PERDITA | REDD.< MINIMO | PERDITA | PERDITA | PERDITA |
| PERDITA | PERDITA | REDD.< MINIMO | PERDITA | PERDITA |
| PERDITA | PERDITA | PERDITA | REDD.< MINIMO | PERDITA |
| PERDITA | PERDITA | PERDITA | PERDITA | REDD.< MINIMO |

Le nuove regole non troveranno di converso applicazione nei seguenti casi:

| SOCIETÀ <u>NON</u> IN PERDITA SISTEMATICA NEL 2014 | | | | |
|--|---------|-----------------------------|-----------------------------|---------------------------|
| 2009 | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 |
| PERDITA | PERDITA | PERDITA | REDDITO (ANCHE < MINIMO) | REDD. (ANCHE < MINIMO) |
| REDDITO (ANCHE < MINIMO) | PERDITA | REDDITO (ANCHE < MINIMO) | PERDITA | PERDITA |

I commentatori più arditi tentano di sostenere, inoltre, che, trattandosi di una norma di carattere procedimentale, la stessa dovrebbe essere applicata anche retroattivamente, rendendo *a posteriori* operativa una società risultata di comodo nel 2013, ma tale soluzione non pare in verità sostenibile.

1.3. CONSIDERAZIONI CRITICHE

In conclusione, come noto, la disciplina sulle società non operative (sia da test sui ricavi, che per la presenza di perdite) nasce allo scopo di colpire le “società-schermo”, ossia soggetti costituiti per eludere le norme tributarie e ottenere indebiti vantaggi fiscali.

Come detto, nell’attuale stato di crisi, però, è facile che le imprese finiscano col trovarsi in perdita o con soglie di ricavi non adeguati, ma non già per la volontà di eludere, quanto per l’impossibilità oggettiva di conseguire risultati positivi.

Tale rischio avrebbe forse dovuto portare il Legislatore ad andare ben al di là di quanto fatto con il D.Lgs. n. 175/2014 (comunque apprezzabile), che ha dilatato il periodo di monitoraggio delle annualità in perdita, per mettere mano, nell’ambito di un intervento più ampio e realmente sistematico, *in primis* sui coefficienti percentuali previsti dall’art. 30 della L. n. 724/1994 per la determinazione dei ricavi presunti e del reddito minimo, al fine di tener conto dell’andamento negativo del mercato (soprattutto quello immobiliare): non è invece purtroppo prevista alcuna forma di aggiornamento da parte dell’Amministrazione finanziaria, né alcun meccanismo di adeguamento automatico di tali percentuali, a differenza di quanto avviene, ad esempio, per gli studi di settore.

2. NOVITÀ IRAP E ACE: AGEVOLAZIONI, DEDUZIONI E CREDITI DI IMPOSTA

2.1. ACE

RIFERIMENTI NORMATIVI:

ART. 19 DEL D.L. N. 91/2014

EFFICACIA TEMPORALE:

- PER I SOGGETTI QUOTATI LE CUI AZIONI SONO NEGOZiate DAL 25.06.2014
- PER GLI ALTRI, DAL PERIODI DI IMPOSTA IN CORSO AL 31.12.2014

Con l'art. 19, co. 1, del D.L. n. 91/2014 (il c.d. "Decreto competitività") sono state adottate due misure riguardanti l'agevolazione per la crescita economica ("ACE").

Più in particolare, sono stati disposti:

- l'incremento della base di calcolo dell'ACE nella misura del 40% per le società le cui azioni sono quotate in mercati regolamentati o in sistemi multilaterali di negoziazione italiani o comunitari (il beneficio compete per il periodo d'imposta di ammissione ai predetti mercati e per i due successivi). Tale novità riguarda le società le cui azioni sono negoziate dal 25 giugno 2014 (data di entrata in vigore del D.L. n. 91/2014), ancorché ai fini della materiale efficacia di tale misura sia necessaria l'autorizzazione della Commissione europea;
- la possibilità di trasformare le eccedenze ACE (non impiegate per incapienza del reddito) in crediti d'imposta, utilizzabili esclusivamente a riduzione dell'IRAP a debito.

Tale seconda novità si applica, invece, a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31.12.2014.

2.1.1. Trasformazione delle eccedenze ACE in credito di imposta Irap

Come noto, a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31.12.2011, l'art. 1, D.L. n. 201/2011, ha introdotto l'agevolazione ACE, che consiste nel riconoscimento di un componente deducibile dal reddito complessivo netto.

In particolare detta deduzione:

- per i soggetti IRES, è pari al "rendimento nozionale" della variazione in aumento del capitale proprio rispetto a quello esistente alla chiusura dell'esercizio in corso al 31.12.2010;
- per i soggetti IRPEF, è determinata assumendo, quale entità agevolabile, il patrimonio netto al termine di ciascun esercizio individuato includendo l'utile d'esercizio, al netto dei prelevamenti in conto utili dei soci/imprenditore e della perdita d'esercizio.

Una volta calcolato l'importo deducibile, è bene ricordare che, secondo le vecchie regole, la deduzione ACE

- a) non può eccedere il reddito complessivo netto¹ (e, dunque, non può mai generare perdite);
- b) l'eventuale eccedenza è riportabile nei successivi periodi d'imposta senza alcun limite temporale e quantitativo;
- c) la fruizione della deduzione è in qualche modo obbligatoria, pena la perdita del beneficio stesso².

Tali condizioni, però, in alcuni casi (perdite, reddito imponibile basso, ...), potevano determinare il rinvio continuo della fruizione del beneficio, di fatto limitando significativamente se non anche azzerando l'efficacia dell'agevolazione.

¹ Tra l'altro è l'unica componente che consente di abbattere il reddito minimo delle società di comodo.

² Come precisato dall'Agenzia delle Entrate, nella Circolare 23.5.2014, n. 12/E: "il meccanismo di funzionamento (...) impone l'uso obbligatorio dell'ACE fino a concorrenza del reddito complessivo netto del periodo d'imposta cui si riferisce. Conseguentemente (...) eventuali quote di ACE non utilizzate non potranno essere riportate nei periodi d'imposta successivi".

6

ipotesi, infatti, la consolidante dovrebbe comunicare alle consolidate la parte di Ace non utilizzata, affinché possano verificare se sia conveniente convertirla.

2.2. IRAP

RIFERIMENTI NORMATIVI:

ART. 1, CO. 20-25, DELLA L. N. 190/2014

EFFICACIA TEMPORALE:

DAL PERIODO DI IMPOSTA 2015 (PER I SOGGETTI “SOLARI”)

2.1.1. Taglio del cuneo fiscale

L’art. 1, co. 20, della L. n. 190/2014 ha introdotto, all’art. 11 del D.Lgs. n. 446/97, il nuovo **comma 4-octies**, che riconosce la deduzione, dal valore della produzione IRAP, della differenza tra
+ IL COSTO COMPLESSIVO PER IL PERSONALE DIPENDENTE CON CONTRATTO A TEMPO INDETERMINATO

— LE DEDUZIONI DI CUI ALL’ART. 11,

- **comma 1, lett. a)** → premio INAIL, cuneo fiscale, contributi previdenziali, apprendisti, disabili, CFL e addetti alla ricerca e sviluppo;
- **comma 1-bis** → indennità di trasferta autotrasportatori;
- **comma 4-bis.1** → deduzione di € 1.850 per dipendente;
- **comma 4-quater** → deduzione IRAP per incremento della base occupazionale.

E’ stata altresì introdotta dalla medesima norma la deduzione del costo del lavoro a favore dei **produttori agricoli/società agricole** per ogni **LAVORATORE DIPENDENTE A TEMPO DETERMINATO CHE ABBIA LAVORATO ALMENO 150 GIORNATE E CON CONTRATTO DI DURATA ALMENO TRIENNALE**. Tale disposizione è comunque subordinata all’autorizzazione della Commissione UE.

La novità in esame è applicabile:

⇒ ai soggetti IRAP che determinano la base imponibile ai sensi degli artt. da 5 a 9, D.Lgs. n. 446/97, vale a dire

- dalle imprese (a prescindere dal metodo di determinazione della base imponibile, fiscale o da bilancio, adottato),
- dai lavoratori autonomi, nonché
- dagli agricoltori.

Sono, invece, **esclusi** dalla fruizione della nuova deduzione gli **enti non commerciali** che esercitano *esclusivamente* attività istituzionale, la cui base imponibile IRAP è determinata con il metodo retributivo;

⇒ dal periodo d’imposta successivo a quello in corso al 31.12.2014 (**2015** per i soggetti con periodo d’imposta coincidente con l’anno solare).

E' necessario tuttavia ricordare che gli effetti positivi dovuti alla succitata deduzione integrale del costo del personale (assunto con contratto a tempo indeterminato), sono però in parte sterilizzati dalla mancata diminuzione dell'aliquota base IRAP: in precedenza, infatti lo stesso Governo ne aveva disposto la riduzione, con decorrenza dall'anno 2014, dal 3,9 al 3,5% (per effetto dell'art. 2, del D.L. n. 66/2014)⁸.

2.1.2. Credito di imposta per soggetti senza dipendenti

A partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014 (e, quindi, dal 2015, per i soggetti "solari"), viene altresì prevista la concessione di un **credito d'imposta a favore di chi non impiega lavoratori dipendenti**.

L'incentivo compete ai soggetti che determinano la base imponibile ai sensi degli artt. da 5 a 9 del D.Lgs. n. 446/1997, vale a dire sia

- alle imprese (incluse banche, altre società finanziarie e assicurazioni),
- sia ai titolari di reddito di lavoro autonomo (professionisti individuali e studi associati),
- sia ai produttori agricoli titolari di reddito agrario.

Come detto, il presupposto per tale benefit è l'assenza di lavoro dipendente e, dal momento che il dato normativo non contiene ulteriori specificazioni, deve ritenersi che, ai fini della fruizione del credito d'imposta, non debbano essere impiegati né dipendenti a tempo indeterminato (anche part time), né dipendenti a tempo determinato (anche part time).

La fruizione del credito d'imposta non è invece preclusa nell'ipotesi di impiego

- di collaboratori a progetto o
 - di lavoratori occasionali,
- non trattandosi di dipendenti.

Il credito d'imposta è pari al **10% dell'IRAP lorda determinata secondo le disposizioni del D.Lgs. n. 446/97**.

Per certo non si può parlare di una agevolazione, quanto piuttosto un "indennizzo", volto a mitigare l'impatto della mancata riduzione delle aliquote base Irap (dal 3,90 al 3,50%) sui soggetti più piccoli.

Si ipotizzi, infatti, che una impresa, priva di dipendenti, consegua, nel 2015, un valore della produzione netta pari a 100.000 euro: se fossero rimaste in vigore le aliquote ridotte introdotte dall'art. 2 comma 1 del DL 66/2014, il contribuente avrebbe scontato un'IRAP di 3.500 euro.

Per effetto della conferma dell'aliquota ordinaria del 3,9%, invece, l'IRAP risulterà pari a 3.900 euro, ma a quel punto interverrà il credito di imposta in commento (pari a **390** euro) per riportare la soglia di imposizione vicino a quella che si sarebbe sostenuta con l'aliquota al 3,5%.

Si tratterà poi di capire, ma a questo punto il problema si porrà in Unico 2016, se atteso che la norma richiama l'imposta "lorda", la base di computo del credito d'imposta debba essere rappresentata dall'IRAP dovuta nel periodo d'imposta, assunta al lordo delle eventuali detrazioni

⁸ Sono stati fatti salvi gli effetti che l'iniziale riduzione dell'aliquota aveva prodotto sugli acconti 2014.

istituite con leggi provinciali o regionali, nonché del credito d'imposta derivante dalla trasformazione delle eccedenze ACE non utilizzate per incapacienza del reddito.

Il credito d'imposta introdotto dalla Legge di Stabilità 2015 è utilizzabile soltanto in compensazione nel modello F24 con altri debiti fiscali e contributivi, secondo le consuete modalità previste dall'art. 17 del D.Lgs. 241/97.

La facoltà di compensazione decorre a partire dall'anno di presentazione della corrispondente dichiarazione e così, riprendendo l'esempio sopra formulato, il credito d'imposta di 390 euro sarà utilizzabile a partire dal **1° gennaio 2016**, atteso che la presentazione della dichiarazione IRAP 2016, relativa al periodo d'imposta 2015, avverrà entro il 30 settembre 2016.

3. SEMPLIFICAZIONI DOPO IL D.LGS. N. 175/2014: LETTERE DI INTENTO, INTRASTAT, ISCRIZIONE VIES, OMAGGI, APPALTI, NOTE DI VARIAZIONE IVA

3.1. DICHIARAZIONI DI INTENTO

RIFERIMENTI NORMATIVI:

ART. 20 DEL D.LGS. N. 175/2014

EFFICACIA TEMPORALE:

DALLE OPERAZIONI DA EFFETTUARE A DECORRERE DAL 1° GENNAIO 2015

Con il Decreto Semplificazioni, viene finalmente rivisto un adempimento da sempre controverso, che, pur a fronte di una operazione IVA sostanzialmente regolare, ossia con tutti i crismi per godere del regime di non imponibilità ai sensi dell'art. 8, co. 1, lett. c) del D.P.R. n. 633/1972, prevedeva un duro regime sanzionatorio in capo ai fornitori dei c.d. "esportatori abituali".

Una certa parte della giurisprudenza di merito ha cominciato a censurare la norma, per irragionevolezza⁹ e con ogni probabilità ciò ha indotto il Legislatore a rimettere mano all'adempimento burocratico, sostanzialmente invertendo gli obblighi tra cedente e cessionario, seppur con qualche residua criticità.

L'art. 20/175 dispone che

A) l'esportatore abituale sia tenuto a:

- trasmettere telematicamente all'Agenzia delle Entrate i dati delle dichiarazioni d'intento emesse;

⁹ I giudici provinciali e regionali hanno censurato il fatto che l'omesso invio telematico di una dichiarazione di intento da parte del fornitore dell'esportatore abituale fosse sanzionata come la totale assenza della dichiarazione stessa.

- inviare al fornitore/Dogana la dichiarazione d'intento unitamente alla ricevuta di avvenuta presentazione della stessa, rilasciata dall'Agenzia delle Entrate.

L'obiettivo è quello di creare, entro l'11 aprile 2015 (ossia entro 120 giorni dall'entrata in vigore del Decreto) una banca dati delle dichiarazioni d'intento da mettere a disposizione delle Dogane.

Conseguentemente, l'esportatore abituale in prospettiva sarà dispensato dalla consegna in Dogana delle dichiarazioni d'intento con le relative ricevute di presentazione all'Agenzia delle Entrate;

B) il fornitore:

- può effettuare la cessione/prestazione senza applicazione dell'IVA, solo dopo aver ricevuto la dichiarazione d'intento e la relativa ricevuta di presentazione all'Agenzia delle Entrate, consegnategli dall'esportatore abituale.

Dal dettato normativo, infatti, si evince che il fornitore, prima di effettuare la cessione/prestazione senza IVA, sia tenuto anche a riscontrare telematicamente l'avvenuta presentazione della dichiarazione d'intento all'Agenzia delle Entrate da parte dell'esportatore abituale, pena l'applicazione del regime sanzionatorio;

- le dichiarazioni d'intento ricevute dovranno infine essere riepilogate nella dichiarazione IVA annuale.

Qualora il fornitore effettui l'operazione senza applicazione dell'IVA prima:

- del ricevimento della dichiarazione d'intento e della relativa ricevuta di presentazione all'Agenzia delle Entrate da parte dell'esportatore abituale;
- del riscontro telematico dell'avvenuta presentazione all'Agenzia delle Entrate della dichiarazione d'intento ricevuta;

è applicabile la sanzione dal 100% al 200% dell'imposta non esposta in fattura.

La predetta "inversione" degli adempimenti sopra illustrata trova applicazione dalle "operazioni senza applicazione dell'imposta da effettuare a decorrere dal 1° gennaio 2015".

Recentemente, con il Provvedimento 12 dicembre 2014, l'Agenzia delle Entrate (per una volta tempestivamente!) ha approvato il nuovo modello per la dichiarazione d'intento, utilizzabile per acquistare/importare beni e servizi in applicazione dell'art. 8, co. 1, lett. c) del D.P.R. n. 633/1972, con le connesse istruzioni e le specifiche tecniche per l'invio telematico dei relativi dati.

L'Agenzia ha altresì emanato le auspiccate disposizioni transitorie.

Il nuovo modello, c.d. "MOD. DI", si compone delle seguenti Sezioni:

- *Dati del dichiarante;*
- *Dati relativi al rappresentante firmatario della dichiarazione;*
- *Recapiti;*
- *Integrativa;*
- *Dichiarazione;*

→ *Destinatario della dichiarazione;*

→ *Firma;*

→ *Quadro A – Plafond* (costituito dalle sottosezioni *“Tipo”*, *“Operazioni che concorrono alla formazione del plafond”* e *“Impegno alla presentazione telematica”*¹⁰).

La dichiarazione va presentata esclusivamente in via telematica [con l'utilizzo dell'apposito software *“Dichiarazione d'intento”*]:

- direttamente, se il soggetto è abilitato a Entratel/Fisconline;
- tramite un soggetto abilitato.

Il punto 4 del citato Provvedimento stabilisce che il cedente/fornitore, utilizzando una specifica funzione *“a libero accesso”*, dal sito Internet dell'Agenzia delle Entrate, potrà riscontrare l'avvenuta presentazione della dichiarazione d'intento da parte dell'esportatore abituale.

Quanto all'entrata in vigore delle nuove regole, in ossequio al principio contenuto nell'art. 3, comma 2, Legge n. 212/2000 (Statuto del contribuente), fino all'11 febbraio 2015, gli esportatori abituali potranno consegnare/inviare la dichiarazione d'intento ai propri fornitori secondo le modalità previgenti all'emanazione del Provvedimento in esame: in tal caso, il fornitore non dovrà verificare l'avvenuta presentazione della dichiarazione d'intento all'Agenzia delle Entrate.

Tuttavia, gli esportatori abituali potranno comunque utilizzare il nuovo sistema di presentazione telematica della dichiarazione d'intento.

I dati delle dichiarazioni d'intento consegnate/inviolate fino all'11 febbraio 2015, *“che esplicano (...) effetti anche per le operazioni poste in essere successivamente”* a tale data, dovranno essere inviati all'Agenzia delle Entrate a partire dal 12 febbraio 2015.

Solo a decorrere da tale data, i cedenti/prestatori potranno quindi riscontrare l'avvenuta presentazione delle dichiarazioni d'intento.

L'Agenzia ha, inoltre, precisato che, per le dichiarazioni d'intento inviate nel 2014 o dopo il 1° gennaio 2015 secondo le precedenti regole, non vi è obbligo di applicare la nuova disciplina, a patto che queste esplicino effetti per operazioni poste in essere entro l'11 febbraio 2015.

Con il successivo Comunicato stampa del 22 dicembre 2014, la stessa Agenzia rende nota la disponibilità, sul proprio sito Internet del software *“Dichiarazione d'intento”* (utilizzabile dall'esportatore abituale per l'invio telematico del predetto modello), del servizio online *“Verifica ricevuta dichiarazione d'intento”* (che consente al fornitore di verificare l'avvenuta presentazione telematica all'Agenzia del predetto modello da parte dell'esportatore abituale)¹¹.

¹⁰ L'esportatore abituale può consegnare ai propri fornitori la dichiarazione, escludendo il Quadro A – Plafond.

¹¹ Al fine di verificare l'invio delle dichiarazioni d'intento da parte dell'esportatore, come precisato nel citato Comunicato stampa, al fornitore *“basta inserire alcuni dati contenuti nella ricevuta telematica: il software verifica automaticamente la corrispondenza tra i dati inseriti e quelli della ricevuta rilasciata dall'Agenzia delle Entrate dopo la presentazione della Dichiarazione d'intento”*. L'accesso al servizio è possibile dal sito Internet dell'Agenzia delle Entrate, seguendo il percorso: *Servizi online – Servizi fiscali – Servizi senza registrazione – Verifica ricevuta dichiarazione d'intento*.

Infine, si ritiene utile ricordare che restano invariati, per esportatore e fornitore, l'obbligo di tenuta e aggiornamento del registro delle lettere d'intento e per il fornitore, quello di indicazione nella fattura degli estremi delle lettere d'intento.

3.2. INTRASTAT

| | |
|------------------------|------------------------------------|
| RIFERIMENTI NORMATIVI: | ART. 23, 25 DEL D.LGS. N. 175/2014 |
|------------------------|------------------------------------|

| | |
|----------------------|---|
| EFFICACIA TEMPORALE: | - |
|----------------------|---|

L'art. 23 del Decreto Semplificazioni dispone la modifica del contenuto informativo previsto dai modelli INTRASTAT per le prestazioni di servizi rese e ricevute nei confronti di soggetti passivi stabiliti in un altro Stato della Ue.

La semplificazione discende dal fatto che la disciplina comunitaria, in tema di elenchi riepilogativi delle operazioni effettuate in ambito intra-Ue, richiede un contenuto minimo fortemente ridotto rispetto a quello previsto dalla normativa italiana (determinazione Agenzia delle Dogane 22 febbraio 2010 n. 22778).

In applicazione dell'art. 262 della direttiva 2006/112/CE, infatti, il contenuto dei modelli dovrebbe essere circoscritto ai soli dati relativi al numero identificativo IVA delle controparti, al valore delle cessioni e prestazioni effettuate e all'importo delle eventuali rettifiche dipendenti da note di variazione IVA.

Un tanto premesso, l'art. 23 del D.Lgs. n. 175/2014 prevede che i nuovi modelli, **per le sole prestazioni di servizi rese e ricevute** (e, dunque, non anche per le ~~cessioni di beni~~), dovrebbero contemplare esclusivamente:

- il numero di identificazione IVA delle controparti;
- il valore totale delle transazioni;
- il codice identificativo del tipo di prestazione resa o ricevuta;
- lo Stato di pagamento.

Considerato che l'art. 50, comma 6, del D.L. n. 331/1993 si limita a disporre l'obbligo di presentazione dei modelli, si dovrà attendere un provvedimento dell'Agenzia delle Dogane che, "aggiornando" la determinazione 22 febbraio 2010 n. 22778, definisca il nuovo contenuto dei modelli INTRA 1-*quater* e INTRA 2-*quater*.

Resta da capire se, a decorrere dal 2015, permanga l'obbligo di presentazione dei modelli Intrastat relativi ai servizi "generici" ricevuti: la lettura dell'art. 23 del Decreto n. 175, infatti, porterebbe a ritenere che l'obbligo di compilazione del modello INTRA 2-*quater*, per i servizi "generici" ricevuti, rimanga obbligatoria.

Dal punto di vista **sanzionatorio**, infine, va precisato che le novità dell'art. 25 del D.Lgs. n. 175/2014 riguardano esclusivamente le operazioni intracomunitarie relative alle **cessioni di beni**: per determinati soggetti, infatti, sono abolite le sanzioni per l'omessa o inesatta comunicazione dei dati statistici previsti nei modelli INTRA 1-*bis* e INTRA 2-*bis*, concernenti per l'appunto le sole cessioni di beni.

L'importo delle sanzioni relative ai dati statistici è attualmente pari a 207 euro per le violazioni commesse dalle persone fisiche e a 516 euro per le società e gli enti, ai sensi dell'art. 11 del D.Lgs. 322/89.

Restano vincolate alle sanzioni le sole imprese soggette alle rilevazioni previste dal Programma statistico nazionale, individuate da uno specifico elenco pubblicato periodicamente dall'ISTAT: in virtù dell'ultimo elenco pubblicato, sarebbero soggette alle sanzioni le sole imprese che, nel mese di riferimento del modello, abbiano realizzato cessioni o acquisti per un importo pari o superiore a 750.000 euro.

In tal caso, le sanzioni si applicano una sola volta per ogni modello inesatto o incompleto, a prescindere dal numero di operazioni mancanti o inesatte ivi contenute.

3.3. ISCRIZIONE AL VIES

| |
|-------------------------------|
| RIFERIMENTI NORMATIVI: |
|-------------------------------|

| |
|--------------------------------|
| ART. 22 DEL D.LGS. N. 175/2014 |
|--------------------------------|

| |
|-----------------------------|
| EFFICACIA TEMPORALE: |
|-----------------------------|

| |
|----------------------|
| DAL 13 DICEMBRE 2014 |
|----------------------|

Come noto, al fine di adeguare la normativa nazionale a quella comunitaria, il Legislatore ha previsto a carico dei soggetti che intendono effettuare operazioni intra-UE la necessità di ottenere una specifica autorizzazione dall'Agenzia delle Entrate a seguito della quale avviene l'iscrizione nell'apposito archivio denominato VIES.

L'art. 22 del D.Lgs. n. 175/2014 ha modificato i commi 7-*bis*, 7-*ter* e 15-*bis* dell'art. 35, D.P.R. n. 633/1972, prevedendo:

- ▶ l'inclusione **immediata** nel VIES, ossia al momento della relativa richiesta¹².
- ▶ la cancellazione d'ufficio dal VIES del soggetto che non presenta modd. Intra per 4 trimestri consecutivi.

Recentemente, con il Provvedimento 15 dicembre 2014, l'Agenzia delle Entrate ha definito le modalità operative di iscrizione/cancellazione dal VIES:

¹² Conseguentemente, non è più necessario attendere il trentunesimo giorno per poter effettuare operazioni intra-UE. I controlli da parte dell'Ufficio circa la correttezza e completezza dei dati forniti, quindi, non sono più preventivi ma posticipati. In ogni caso il riscontro dell'inserimento del contribuente nei soggetti abilitati può essere effettuato dal sito Internet dell'Agenzia delle Entrate all'indirizzo <http://www1.agenziaentrate.gov.it/servizi/vies/vies.htm>.

A) con riferimento ai **soggetti che iniziano l'attività**, l'Agenzia delle Entrate conferma che l'intenzione di voler effettuare operazioni intra-UE va espressa nell'ambito della dichiarazione di inizio attività;

B) con riferimento, invece, ai **soggetti già titolari di partita IVA**, il Provvedimento in esame dispone che gli stessi possono esprimere l'opzione per effettuare operazioni intracomunitarie utilizzando le apposite funzioni rese disponibili nei servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate [direttamente (se abilitati ad Entratel / Fisconline) ovvero tramite un intermediario abilitato].

Non pare dunque più possibile richiedere l'iscrizione al VIES con la presentazione dell'apposita istanza ad un qualsiasi Ufficio dell'Agenzia delle Entrate direttamente, a mezzo raccomandata o mediante PEC.

In ogni caso l'opzione ha effetto immediato.

Per uniformità di trattamento, l'Agenzia prevede l'immediata inclusione nel VIES anche dei soggetti passivi che, nei trenta giorni antecedenti all'entrata in vigore del Provvedimento del 15 dicembre, abbiano presentato istanza di inclusione e per i quali non sia già stato emanato un provvedimento di diniego.

Conseguentemente, i soggetti IVA che hanno presentato istanza di iscrizione al VIES dal 15 novembre 2014 e per i quali, al 15 dicembre 2014 (data di entrata in vigore del Provvedimento in esame), non sia stato emanato un provvedimento di diniego sono inclusi nel VIES a decorrere dal 15 dicembre 2014.

La **cancellazione dal VIES** può, invece, essere determinata dalla volontà del soggetto interessato di retrocedere dall'opzione precedentemente espressa ovvero avvenire d'ufficio, a seguito

⇒ dell'esito negativo dell'attività di controllo circa la correttezza e completezza dei dati forniti;

⇒ della mancata presentazione dei modd. Intra per 4 trimestri consecutivi.

Nei casi in cui la cancellazione venga richiesta dal soggetto interessato, l'Agenzia specifica che:

➔ la volontà di revocare l'opzione precedentemente espressa va comunicata utilizzando esclusivamente i servizi telematici, direttamente o tramite un intermediario abilitato.

➔ nei casi in cui la cancellazione dal VIES sia disposta d'ufficio a seguito del mancato invio di modd. Intra per 4 trimestri consecutivi¹³, è previsto che:

- la competente Direzione provinciale invii preventivamente un'apposita comunicazione al soggetto interessato;
- la cancellazione dal VIES abbia effetto dal sessantesimo giorno successivo alla data di detta comunicazione.

¹³ La verifica dell'Ufficio riguarda il mancato invio dei modd. Intra per 4 trimestri consecutivi successivamente al 13.12.2014 (data di entrata in vigore del D.Lgs. n. 175/2014).

L'Agenzia delle Entrate, nella Circ. n. 31/E/2014 ha chiarito che – al verificarsi della causa di espulsione dall'elenco VIES – nel periodo intercorrente tra il ricevimento della comunicazione di cancellazione e la cancellazione stessa, il contribuente che voglia conservare l'iscrizione può far pervenire all'Ufficio competente la documentazione inerente tutte le operazioni intracomunitarie effettuate nei quattro trimestri di riferimento oppure può fornire elementi adeguati a dimostrare l'esistenza di operazioni intracomunitarie in corso di effettuazione o ancora da effettuare. In alternativa, il contribuente può comunque manifestare l'intenzione di effettuare operazioni intracomunitarie.

Da ultimo, l'Agenzia, nella citata Circ. n. 31/E, affronta la questione delle **sanzioni** applicabili ai soggetti passivi che hanno posto in essere operazioni intracomunitarie anteriormente al decorrere del termine sospensivo di 30 giorni, in vigore delle vecchie norme. In applicazione del principio del *favore rei*, tali comportamenti si considerano non più sanzionabili, qualora il provvedimento di irrogazione delle sanzioni non sia divenuto definitivo.

In questo modo, può dirsi ragionevolmente chiusa l'annosa *querelle* tra norme italiane (incompatibili con il diritto comunitario) e soggetti passivi d'imposta, non solo italiani, che tante difficoltà ha creato agli operatori e al commercio intracomunitario in genere negli anni di vigenza delle vecchie norme.

3.4. ADEGUAMENTO SOGLIE MINIME OMAGGI

| | |
|-------------------------------|--------------------------------|
| RIFERIMENTI NORMATIVI: | ART. 30 DEL D.LGS. N. 175/2014 |
|-------------------------------|--------------------------------|

| | |
|-----------------------------|----------------------|
| EFFICACIA TEMPORALE: | DAL 13 DICEMBRE 2014 |
|-----------------------------|----------------------|

Con la pubblicazione in Gazzetta Ufficiale del D.Lgs. n. 175/2014, è operativo l'incremento a 50 euro della soglia di integrale detraibilità dell'IVA relativa agli omaggi, con conseguente allineamento (con ben 6 anni di ritardo...) al valore previsto dal TUIR ai fini della deducibilità.

L'art. 30 del citato D.Lgs. n. 175/2014 non contiene alcuna particolare disposizione con riferimento all'entrata in vigore di tale novità e, dunque, l'Agenzia delle Entrate, nella Circ. n. 31/E/2014 ritiene che la stessa si applichi a decorrere dal 13 dicembre 2014, data di entrata in vigore "generale" del Decreto semplificazioni.

Nello specifico, ai fini dell'applicazione della nuova soglia, occorre ricordare che il diritto alla detrazione dell'IVA può essere esercitato dal momento in cui l'imposta diviene esigibile, vale a dire dal momento in cui l'operazione si considera effettuata ai sensi dell'art. 6 D.P.R. n. 633/1972 e, dunque, nel caso di cessioni di beni mobili materiali, si considerano effettuate al momento della consegna o spedizione degli stessi.

Tuttavia, nel caso in cui sia anteriormente emessa fattura o sia pagato in tutto o in parte (quindi anche solo con acconto) il corrispettivo, l'operazione si considera effettuata, limitatamente all'importo fatturato o pagato, alla data della fattura o a quella del pagamento. Ai fini in esame non rileva, quindi, il momento di registrazione della fattura, bensì, per quanto sopra, la data di fatturazione o di pagamento.

Come precisato dalla citata circ. 45/2011, per determinate operazioni, l'art. 6 del DPR n. 633/72 prevede il differimento dell'esigibilità dell'imposta – cioè il momento in cui l'erario può richiedere il pagamento del tributo – all'atto del versamento del corrispettivo, al fine di evitare che il fornitore debba diventare debitore del tributo prima di aver incassato in via di rivalsa il relativo importo. Anche se il debito IVA nei confronti dell'Erario sorge nel momento della riscossione effettiva del corrispettivo, anziché nel momento di emissione della fattura o della consegna del bene, resta comunque invariato il momento di effettuazione dell'operazione al cui verificarsi sorge l'obbligo di emissione della fattura (che deve riportare l'indicazione "operazione ad esigibilità differita").

Si evidenzia, inoltre, che, in caso di applicazione del regime IVA "per cassa", lo stesso non deroga ai criteri generali di effettuazione dell'operazione e di emissione della fattura, ma consiste nella possibilità di emettere fattura con esigibilità differita.

Fermo restando quanto sopra, qualora gli acquisti di beni destinati ad omaggio siano stati effettuati entro il 12 dicembre 2014, la relativa IVA dovrebbe essere detraibile secondo le "vecchie" regole, vale a dire soltanto se il costo unitario del bene-omaggio non risulti superiore a 25,82 euro.

Nel caso in cui, invece, gli acquisti siano stati effettuati dal 13 dicembre, l'IVA relativa al bene destinato ad omaggio dovrebbe essere integralmente detraibile se il costo unitario del bene non superi 50 euro (quindi anche se il bene ha un costo compreso tra 25,83 e 50 euro).

L'innalzamento della soglia IVA a 50 euro ha effetti anche nell'ambito delle imposte dirette, posto che, prima della modifica introdotta dal Decreto Semplificazioni, la parte di IVA indetraibile andava ad incrementare il valore del bene, rendendolo a volte indeducibile.

Pertanto, qualora l'acquisto del bene-omaggio sia avvenuto prima del 12 dicembre, per quanto sopra, dovrebbe essere ancora considerata la parte di IVA indetraibile ai fini della verifica della soglia di 50 euro per la deducibilità integrale; in tal caso, occorre quindi prestare attenzione all'imponibile IVA (48,08 euro se l'aliquota IVA è pari al 4%; 45,45 euro se l'aliquota IVA è pari al 10%; 40,98 euro se l'aliquota IVA è pari al 22%).

Per gli acquisti effettuati dal 13 dicembre, invece, tale problematica verrebbe meno poichè in tal caso, l'acquisto di un bene-omaggio di valore unitario pari a 49 euro dovrebbe essere considerato integralmente deducibile ai fini delle imposte sul reddito.

3.5. ABOLIZIONE REGIME DI RESPONSABILITÀ FISCALI NEGLI APPALTI

RIFERIMENTI NORMATIVI:

ART. 28 DEL D.LGS. N. 175/2014

EFFICACIA TEMPORALE:

DAL 13 DICEMBRE 2014

Dal 13 dicembre scorso, con l'entrata in vigore delle disposizioni del D.Lgs. n. 175/2014, sono finalmente espunte dall'ordinamento le norme riguardanti la disciplina della responsabilità solidale negli appalti introdotta, dal D.L. n. 83/2012, nell'ambito del D.L. n. 223/2006.

Come noto, nella sua formulazione originaria, l'art. 35, commi da 28 a 28-ter del D.L. n. 223/2006 prevedeva il vincolo di solidarietà sia

- per l'IVA che

- per le ritenute fiscali sui redditi di lavoro dipendente, ma

già l'art. 50 del D.L. n. 69/2013 aveva abrogato le disposizioni sull'IVA (in quanto incompatibili a livello comunitario) e, quindi, dal 22 giugno 2013, era rimasta la sola responsabilità solidale per le ritenute fiscali.

L'art. 28, comma 1, del D.Lgs. n. 175/2014 ha abrogato anche la residua parte rimasta in vigore della disciplina in oggetto, relativa alle ritenute fiscali, comportando la cancellazione totale del regime.

Contestualmente, però, il D.Lgs. n. 175/2014 ha meglio delineato la disciplina della cosiddetta "*responsabilità retributiva*" di cui all'art. 29 del D.Lgs. 276/2003, in base al quale, in caso di appalto, il committente imprenditore o datore di lavoro è obbligato in solido con l'appaltatore (e gli eventuali subappaltatori), entro due anni dalla cessazione dell'appalto, a corrispondere i trattamenti retributivi, le quote di TFR, i contributi previdenziali e i premi INAIL ai lavoratori dipendenti e parasubordinati (co.co.co e collaboratori a progetto, esclusi gli autonomi; cfr. art. 9, comma 1 del DL 76/2013 e circ. Min. Lavoro 35/2013).

Inoltre, il comma 2 del predetto art. 28/175 ha previsto che il committente che esegua il pagamento è altresì tenuto agli adempimenti a carico del sostituto d'imposta secondo le norme del D.P.R. n. 600/1973, quali conguagli, detrazioni d'imposta, compensazioni da 730, detassazioni, addizionali, presentazione del 770 e versamento delle ritenute operate sui pagamenti stessi.

Alla luce di quanto sopra, taluni hanno sostenuto che, a fronte dell'abrogazione del regime di responsabilità solidale per le ritenute previsto dall'art. 35 del D.L. n. 223/2006, sia stata introdotta, con il sopra riportato comma 2, una sorta di responsabilità solidale *ex post* per le ritenute fatta confluire nell'art. 29 del D.Lgs. 276/2003.

In realtà, mentre la disciplina del D.L. n. 223/2006 ora abrogata prevedeva una responsabilità automatica del committente/appaltatore per le ritenute non versate dall'appaltatore/subappaltatore, il regime dell'art. 29, invece, fa scattare il vincolo solidale solo

dopo l'accertamento della responsabilità da parte del giudice innanzi al quale è convenuto il committente con l'appaltatore e gli eventuali subappaltatori, e l'escussione del patrimonio del committente può avvenire solo dopo quella degli altri obbligati.

Inoltre, si può affermare che l'investitura a sostituto d'imposta del committente che effettua il pagamento, operata dal comma 2 del predetto art. 28 del D.Lgs. n. 175/2014, abbia comportato l'introduzione di una *nuova* forma di responsabilità solidale, atteso che tale norma costituisce soltanto il completamento, sotto il profilo strettamente burocratico, ovvero per quanto attiene agli adempimenti fiscali, di una fattispecie già esistente, giacché la responsabilità in parola è stata prevista *ab origine* dal D.Lgs. n. 276/2003.

3.6. NOTE DI VARIAZIONE IVA

| | |
|-------------------------------|--------------------------------|
| RIFERIMENTI NORMATIVI: | ART. 31 DEL D.LGS. N. 175/2014 |
|-------------------------------|--------------------------------|

| | |
|-----------------------------|----------------------|
| EFFICACIA TEMPORALE: | DAL 13 DICEMBRE 2014 |
|-----------------------------|----------------------|

L'art. 31 del D.Lgs. n. 175/2014 ha riconosciuto la possibilità di emettere nota di variazione IVA in diminuzione ex art. 26, secondo comma, del D.P.R. n. 633/1972 nelle ipotesi

- di accordo di ristrutturazione dei debiti e
- di piano attestato di risanamento.

Alla luce di quanto indicato nella relazione di accompagnamento al D.Lgs. n. 175/2014, la modifica ha l'obiettivo di coordinare la disciplina IVA con quella delle imposte sui redditi, permettendo al fornitore, che non riceva il pagamento dei corrispettivi e dell'IVA, nel caso di accordo di ristrutturazione dei debiti ovvero di piano attestato, di poter recuperare l'imposta versata all'Erario e mai incassata, oltre che rilevare la perdita su crediti ex art. 101 co. 5 del TUIR.

Più in particolare, il Legislatore ha espressamente attribuito rilievo al mancato pagamento derivante da procedure che, sebbene disciplinate dalla legge fallimentare, non hanno pienamente natura concorsuale, basandosi su un accordo/piano di ristrutturazione del debito che non presuppone lo stato d'insolvenza, ma serve di converso ad evitarlo.

Uno dei problemi che si pone, con riferimento alla nuova disciplina, è la determinazione del **momento a partire dal quale è consentita l'emissione della nota di variazione IVA.**

L'Agenzia delle Entrate, nella Circ. n. 31/E/2014, ha precisato che il diritto all'emissione della nota di variazione (e alla conseguente detrazione dell'imposta) sorge nel momento di stipula di un accordo di ristrutturazione del debito omologato, ovvero di un piano attestato.

La detrazione può essere esercitata da tale momento sino alla dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto e alle condizioni esistenti a tale data (cfr. Ris. n. 89/E2002).

Prima delle modifiche in esame, in considerazione del contenuto tendenzialmente pattizio delle procedure in esame, la nota di variazione non poteva essere emessa oltre l'anno dalla data di effettuazione dell'operazione, stante il disposto dell'art. 26, terzo comma, del D.P.R. n. 633/1972.

Allo stato attuale, invece, le note di variazione possono essere emesse senza limiti temporali – salvo il termine per esercitare il corrispondente diritto di detrazione.

4. REVERSE CHARGE E SPLIT PAYMENT

4.1. REVERSE CHARGE

RIFERIMENTI NORMATIVI:

ART. 1, CO. 629, LETT. A), DELLA L. N. 190/2014

EFFICACIA TEMPORALE:

DALLE OPERAZIONI POSTE IN ESSERE DAL 1° 01.2015

La Legge di Stabilità 2015 è intervenuta a estendere il meccanismo del *reverse charge* a:

- ➔ i servizi di pulizia, di demolizione, di installazione impianti e di completamento relativi ad edifici;
- ➔ le operazioni di trasferimento di quote di emissione di gas effetto serra, di certificati relativi al gas e all'energia elettrica; cessioni di gas ed energia elettrica a soggetti passivi-rivenditori¹⁴;
- ➔ le cessioni di bancali usati di legno (*pallet*);
- ➔ le forniture di beni nei confronti della grande distribuzione organizzata (ipermercati, supermercati e discount alimentari).

Le disposizioni relative al settore edile, al settore energetico e al commercio di pallet risultano applicabili già dall'1 gennaio 2015, non essendo necessaria una specifica autorizzazione da parte dell'Unione Europea.

Invece, per l'entrata in vigore della norma che prevede il *reverse charge* per le forniture alla grande distribuzione organizzata è necessaria una specifica autorizzazione dell'Unione Europea, ai sensi dell'art. 395 della direttiva 2006/112/CEE. Nelle more dell'autorizzazione, pertanto, la norma non risulta applicabile.

La misura riguardante il **settore edile** merita qualche breve ulteriore annotazione.

Come detto, la disposizione introdotta dalla Legge di Stabilità 2015 prevede l'assolvimento dell'IVA mediante *reverse charge* per le “prestazioni di servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative ad edifici” [nuova lettera a-ter) dell'art. 17,

¹⁴ Ai trasferimenti di quote di emissioni di gas a effetto serra / altre unità / certificati relativi al gas e all'energia elettrica e alle cessioni di gas e di energia elettrica ad un soggetto passivo-rivenditore, il *reverse charge* è applicabile “per un periodo di 4 anni”.

sesto comma, del D.P.R. n. 633/1972], affiancandosi alla norma che già assoggetta a *reverse charge* le prestazioni di servizi “rese nel settore edile da soggetti subappaltatori nei confronti delle imprese che svolgono l’attività di costruzione o ristrutturazione di immobili ovvero nei confronti dell’appaltatore principale o di un altro subappaltatore” [lett. a) dell’art. 17, sesto comma, del D.P.R. n. 633/1972].

A fronte di una duplice disposizione riferita al medesimo settore di attività, può risultare utile distinguere l’ambito applicativo delle due diverse disposizioni¹⁵:

⇒ dal punto di vista **soggettivo**, la disciplina introdotta dalla Legge di Stabilità 2015 (servizi di pulizia, demolizione, di installazione di impianti e di completamento relativi ad edifici) **non contempla limitazioni circa i destinatari delle prestazioni**: per applicarsi il *reverse charge*, dunque, la prestazione stessa può essere resa nei confronti di un qualsiasi soggetto passivo IVA, a prescindere dal fatto che costui eserciti un’attività nel settore edile;

⇒ dal punto di vista **oggettivo**, invece, per i servizi assoggettati a *reverse charge* in virtù delle nuove disposizioni, non vi è limitazione circa il rapporto giuridico mediante la quale la prestazione è eseguita: pertanto, non è necessario che si agisca nell’ambito di un subappalto, ma può anche bastare un contratto autonomo stipulato con il contraente generale.

Stante la valenza esclusivamente oggettiva della nuova disposizione in materia di *reverse charge*, è opinione della dottrina che, per l’individuazione delle operazioni rientranti nella disciplina, non si debba fare riferimento ai codici ATECO di prestatore e committente (come avviene nel caso dei subappalti).

La nuova norma, inoltre, non pone vincoli di natura **territoriale**¹⁶: rientrano, pertanto, nel *reverse charge* anche le operazioni compiute tra soggetti esteri, laddove riferite ad edifici ubicati in Italia. Per le prestazioni rese da un soggetto estero nei confronti di uno nazionale, il *reverse charge* risulterebbe comunque applicabile a norma dell’art. 17, terzo comma, del D.P.R. n. 633/1972, che disciplina il cosiddetto reverse “esterno”.

4.2. SPLIT PAYMENT

RIFERIMENTI NORMATIVI:

ART. 1, CO. 629, LETT. B), 630, 632, 633 DELLA L. N. 190/2014

EFFICACIA TEMPORALE:

DALLE OPERAZIONI POSTE IN ESSERE DAL 1.01.2015

¹⁵ Il differente ambito applicativo delle due discipline di *reverse charge* trova riscontro nella formulazione letterale dell’art. 17, comma 6, lettera a) che, come modificato dall’art. 1, comma 629, della Legge di Stabilità 2015, esclude espressamente le prestazioni di servizi di cui alla successiva lettera a-ter (prestazioni di servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative ad edifici).

¹⁶ Tutti i servizi contemplati dalla citata nuova lettera a-ter, peraltro, sembrano avere natura di servizi “relativi a beni immobili” ai sensi dell’art. 7-*quater* del DPR 633/72 (dunque, con rilevanza territoriale IVA in Italia).

L'art. 1, co. 629, lett. B), 630, 632 e 633 introduce, con l'art. 17-ter, D.P.R. n. 633/1972, un particolare meccanismo di assolvimento dell'IVA (c.d. "**split payment**"¹⁷) per le cessioni i beni/prestazioni di servizi effettuate nei confronti di Enti pubblici, che, ancorché non siano debitori d'imposta, saranno tenuti "in ogni caso" a versare l'IVA direttamente all'Erario e non al fornitore, entro termini e con modalità che saranno stabiliti da uno specifico decreto ministeriale.

Nella sostanza, lo *split payment* consiste in una modalità di riscossione/versamento in cui al fornitore di beni e/o servizi viene erogato l'importo del corrispettivo indicato in fattura al netto dell'IVA, la quale è corrisposta all'erario direttamente dal beneficiario della cessione/prestazione. Tale strumento, dunque, non incide sulla modalità di fatturazione e dunque la fattura è ordinariamente emessa con rivalsa dell'IVA. Ciò che cambia è che l'imposta non è riscossa dal fornitore, ma è l'acquirente stesso a provvedere in via diretta al relativo versamento all'erario.

A ben vedere, si tratta di una particolare modalità di implementazione del *reverse charge*, in quanto anche nello *split payment*, di fatto, si realizza una traslazione del debito tributario dal fornitore al destinatario dell'operazione. La differenza è che, nel *reverse charge*, la fattura è emessa senza IVA, nello *split payment* l'IVA è invece regolarmente esposta.

Lo strumento in oggetto, come del resto il *reverse charge*, risolve alla radice il fenomeno delle frodi basate sul *missing trader* (frodi carosello), in cui il debitore dell'imposta, dopo averla riscossa, omette di versarla per poi "scompare".

Con lo *split payment* si evita che il cedente/prestatore venga in possesso dell'IVA, rendendo impossibile tale tipo di frodi.

Sotto un profilo **soggettivo**, tale regime trova applicazione relativamente alle fatture emesse nei confronti di:

- Stato;
- organi dello Stato anche se aventi personalità giuridica;
- Enti pubblici territoriali e rispettivi consorzi;
- CCIAA;
- istituti universitari;
- ASL ed enti ospedalieri;
- Enti pubblici di ricovero e cura con prevalente carattere scientifico, di assistenza e beneficenza e di previdenza;

purché non siano già debitori d'imposta ai sensi della disciplina IVA (ad esempio, *reverse charge*).

È **esclusa**, altresì, l'applicazione dello *split payment* da parte dei **lavoratori autonomi** che prestano servizi **assoggettati a ritenuta alla fonte "a titolo d'imposta sul reddito"**.

Per i contribuenti interessati dal nuovo regime, a seguito della modifica apportata all'art. 30, comma 2, D.P.R. n. 633/1972, è prevista la possibilità di richiedere in tutto o in parte il rimborso dell'eccedenza detraibile (annuale/trimestrale).

¹⁷ Non più soggetto alla preventiva autorizzazione dell'Unione europea, nella versione definitiva della norma.

Ai fornitori cui si applica lo *split payment*, è riconosciuto altresì il rimborso del credito IVA in via prioritaria, limitatamente al credito rimborsabile relativo a tali operazioni, così come individuati da un apposito decreto ministeriale.

Il Ministero dell'Economia e delle Finanze, nel recente Comunicato stampa del 9 gennaio 2015, fornisce importanti chiarimenti sull'entrata in vigore della nuove regole: lo "split payment", infatti, è applicabile *"alle operazioni fatturate a partire dal 1° gennaio 2015, per le quali l'esigibilità dell'imposta si verifichi successivamente alla stessa data"*.

Tale chiarimento risolve la questione (operativa) dell'applicabilità del nuovo metodo anche alle **fatture emesse fino al 31 dicembre 2014**, che pertanto non saranno interessate dallo stesso.

Nel citato Comunicato stampa, poi, il Ministero fornisce delle precisazioni rilevanti legate all'esigibilità dell'IVA, specificando che la stessa si realizza:

- al **momento del pagamento** della fattura da parte dell'Ente pubblico; ovvero
- su **opzione** dell'Ente pubblico al **momento della ricezione** della fattura.

Tale precisazione parrebbe far venir meno la possibilità (applicabile fino al 31.12.2014) di optare per l'esigibilità "immediata" dell'IVA da parte del cedente / prestatore.

Infine il MEF specifica che il versamento dell'IVA da parte dell'Ente pubblico sarà effettuato utilizzando una delle seguenti modalità:

- con un distinto versamento per ciascuna fattura la cui IVA è divenuta esigibile;
- in ciascun giorno del mese, con un distinto versamento dell'IVA dovuta con riferimento a tutte le fatture per cui l'imposta è divenuta esigibile in tale giorno;
- entro il giorno 16 di ciascun mese, con un versamento cumulativo dell'IVA dovuta considerando tutte le fatture per le quali l'imposta è divenuta esigibile nel mese precedente.

5. ATTUAZIONE DELLA DELEGA: NOVITÀ SULLA RILEVANZA PENALE DELL'OMESSO VERSAMENTO IVA E RITENUTE

| | |
|------------------------|---------------------------|
| RIFERIMENTI NORMATIVI: | BOZZA DI DECRETO DELEGATO |
|------------------------|---------------------------|

| | |
|----------------------|---|
| EFFICACIA TEMPORALE: | - |
|----------------------|---|

Come noto, il "cantier" del decreto delegato in tema di novità penali tributarie pare ancora apertissimo.

In questa sede, possiamo però provare a monitorare le novità proposte in tema di Iva e ritenute.

5.1. OMESSO VERSAMENTO DELL'IVA

L'attuale schema di decreto prevede (tra l'altro), non già l'esclusione dell'abrogazione dell'**omesso versamento IVA** (proposta in un primo momento), ma il mero innalzamento della soglia di punibilità a oltre 150.000 euro per ciascun periodo d'imposta (soglia ripresa anche per la dichiarazione infedele).

In particolare, in base al nuovo art. 10-ter del D.Lgs. n. 74/2000 – reso strutturalmente autonomo dall'art. 10-bis (omesso versamento di ritenute certificate) – è punito con la reclusione da **sei mesi a due anni** chiunque non versi l'IVA dovuta in base alla dichiarazione annuale, entro il termine di versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo, per un ammontare **superiore a 150.000 euro** per periodo d'imposta.

5.2. NOVITÀ PER I SOSTITUTI DI IMPOSTA

Sul fronte dei **sostituti di imposta**, si registrano significative novità, con la reintroduzione della rilevanza penale dell'omessa ed infedele dichiarazione di sostituto d'imposta.

Il nuovo art. 1, lett. c) del D.Lgs. n. 74/2000 precisa che, nel sistema penale tributario, per "dichiarazioni" si intendono non solo *"le dichiarazioni presentate in qualità di amministratore, liquidatore o rappresentante di società, enti o persone fisiche"*, ma altresì *"le dichiarazioni dei sostituti d'imposta"*.

Per effetto di tale specifica, dunque, il nuovo comma 1-ter dell'art. 4 del D.Lgs. n. 74/2000 (dichiarazione infedele) stabilisce che è punito con la reclusione da uno a tre anni chiunque indichi nella **dichiarazione annuale di sostituto d'imposta** un ammontare dei compensi, interessi ed altre somme inferiore a quello effettivo, qualora l'ammontare delle ritenute non versate riferibili alla differenza sia superiore a 50.000 euro.

Del pari, il nuovo comma 1-bis dell'art. 5 del D.Lgs. n. 74/2000 (omessa dichiarazione) stabilisce che è punito con la reclusione da uno a tre anni chiunque non presenti, essendovi obbligato, la **dichiarazione di sostituto d'imposta**, quando l'ammontare delle ritenute non versate è superiore a 50.000 euro.

Nell'ambito della fattispecie di cui all'art. 10-bis/74 (omesso versamento di ritenute certificate), poi, si precisa che le ritenute rilevanti sono non solo quelle risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti, ma anche quelle *"dovute sulla base della stessa dichiarazione"* (fedelmente presentata)¹⁸.

Inoltre, per la consumazione di tale reato, la soglia di rilevanza è innalzata a 150.000 euro.

¹⁸ Si intende, per tal via, risolvere un contrasto insorto in seno alla giurisprudenza di legittimità circa la possibilità (o meno) di considerare indizio grave, preciso e concordante del rilascio delle certificazioni (presupposto/elemento costitutivo del reato) anche la sola presentazione del modello 770 (in senso affermativo, tra le altre, Cass. n. 20778/2014 e n. 33187/2013; contra: Cass. n. 40526/2014).