

FOCUS

NORME E TRIBUTI

Mercoledì 28 Gennaio 2015
www.ilssole24ore.com/focus

I focus del Sole 24 ORE
Il Sole 24 ORE, Milano, Sett. n. 3
in vendita abbinata obbligatoria con
Il Sole 24 ORE a €2,00* (I focus del Sole
24 ORE € 0,50 + Il Sole 24 ORE € 1,50)

Iva, cosa cambia per i contribuenti

LA GUIDA

Tante novità in attesa di decreti e via libera Ue

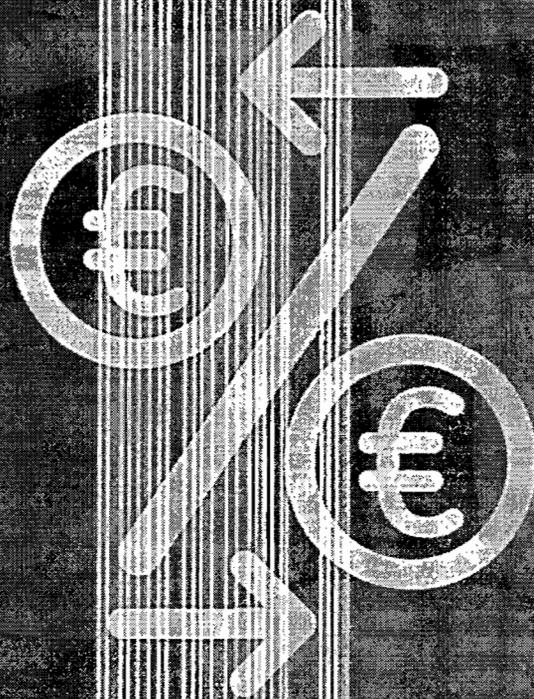
di Benedetto Santacroce

Dall'1 gennaio 2015 sono entrate in vigore una serie di modifiche alla legislazione Iva che incidono non poco sui comportamenti operativi dei contribuenti con un impatto immediato sugli adempimenti di fatturazione, di liquidazione e versamento dell'imposta, nonché sulle comunicazioni, sugli obblighi dichiarativi e sui rimborsi. Novità a tutto tondo che, però, pur essendo già pienamente operative sollevano non pochi dubbi applicativi anche perché per alcune di queste non sono stati ancora pubblicati i relativi decreti attuativi o non sono state emanate le dovute istruzioni da parte delle Entrate. Inoltre, per alcune misure si attende l'autorizzazione di Bruxelles. Il caso più particolare è sicuramente costituito dal *split payment*, che pur in attesa della specifica autorizzazione comunitaria, è già, per volontà esplicita del legislatore nazionale, entrato in vigore coinvolgendo da subito i fornitori della P.a. e singole amministrazioni cessionarie/comitenti di beni e servizi. Inoltre, da quest'anno sono aumentate a dismisura le ipotesi di *reverse charge* che interessano edilizia, energia e Gdo. Infine, da inizio 2015 anche l'e-commerce cambia regole, estendendo anche agli operatori comunitari il regime speciale del Moss (*mini one shop stop*).

IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO

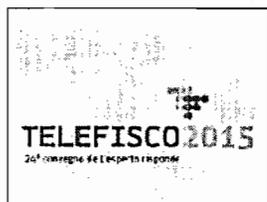
Le nuove regole per i versamenti

- Con lo *split payment* la P.a. versa direttamente l'Iva
- Il *reverse charge* amplia la portata
- Fattura elettronica per tutti a partire dal 31 marzo



Il convegno annuale del Sole 24 Ore. Sotto esame tutte le novità

Domani l'appuntamento con Telefisco 2015



Telefisco 2015 chiama operatori e professionisti per i chiarimenti. È in agenda, infatti, domani Telefisco 2015, il convegno annuale de L'Esperto risponde - Il Sole 24 Ore dedicato alle novità fiscali. I lavori della giornata partiranno alle 9.15. Durante la manifestazione saranno approfondite, in particolare, le nuove disposizioni sul rientro dei capitali, le misure previste dalla legge di stabilità, le semplificazioni introdotte in attuazione della de-

lega per la riforma fiscale e poi le strategie che il Fisco intende seguire in sede di accertamento, per finire con la dichiarazione precompilata. Anche quest'anno, nel corso della giornata, saranno le risposte degli esperti dell'agenzia delle Entrate alle domande del pubblico e degli esperti.

I quesiti potranno essere inviati via mail durante il convegno (all'indirizzo diretta@telefisco@ilssole24ore.com) oppure collegandosi al Forum online

(www.ilssole24ore.com/forum/telefisco).

Sarà possibile seguire i lavori presso una delle sedi collegate che sono arrivate sopra quota 100. A questa possibilità si affianca, poi, la partecipazione via Internet: l'evento può essere acquistato a 10,99 euro sul sito www.ilssole24ore.com/telefisco e il prezzo comprende la diretta streaming, la registrazione, le dispense e la possibilità di maturare crediti formativi.

DIRETTORE RESPONSABILE
Roberto Napolitano
CAPISERVIZIO
Jean Marie Del Bo
COORDINATORE
Giorgio Costa
INSEDIATO A CURA DI
Sylvia Marzialelli,
Bianca Lucia Mazzei

* In edicola € 1,50 + il prezzo del Sole 24 Ore
Offerta a € 2,00 il 28 gennaio 2015



Le linee guida

I PRINCIPI GENERALI

Per i fornitori rischio crescita dei crediti Iva

Con lo split payment canale privilegiato per i rimborsi
Black list, oltre soglia obblighi inalterati

Michele Brusaterra

Il decreto semplificazioni e la legge di stabilità per il 2015, rispettivamente il Dlg 175/2014 e la legge 190/2014, hanno introdotto, nel panorama Iva nazionale, una serie di novità che hanno la duplice finalità di cercare di semplificare la vita dei contribuenti, da una parte, e di contrastare l'evasione, dall'altra.

Proprio con riferimento all'evasione, è da segnalare certamente l'innovativo meccanismo dello split payment che vede coinvolti i fornitori di alcune pubbliche amministrazioni, già a partire dal 2015. Essi, infatti, non riceveranno più il pagamento dell'imposta applicata in fattura, in quanto verrà direttamente versata all'Erario da parte del cliente. Il sistema, che garantisce certamente la riscossione, apre le porte ad alcuni problemi: in primo luogo il fornitore si potrebbe trovare cronicamente in credito d'imposta, in un momento in cui il problema finanziario dei contribuenti non è indifferente, anche se vi è da segnalare che è stato previsto un canale privilegiato per il suo rimborso; dall'altra, la gestione contabile potrebbe complicarsi, soprattutto se ad affiancarsi allo split payment vi è, per determinate operazioni, l'esigibilità differita dell'imposta.

Dal 31 marzo di quest'anno, inoltre, la fattura elettronica entrerà a pieno regime nella scena nazionale, diventando obbligatoria nei rapporti con tutte le pubbliche amministrazioni e portando, anche in questo caso, ad ulteriori modifiche di quelle che erano abitudini operative e contabili dei contribuenti.

Anche il reverse charge nazionale, uno dei meccanismi di reazione rapida contro l'evasione, vede un'accelerazione, in parte limitata ad un arco temporale, in parte a regime e in parte, ancora, condizionata all'autorizzazione europea. Tra le operazioni coinvolte vi sono certamente da segnalare i servizi introdotti alla lettera a-ter) del sesto comma dell'articolo 17, della legge Iva, che riguarderanno un numero non indifferente di soggetti. Si tratta, infatti, di prestazioni di servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative ad edifici, a cui si dovranno aggiungere, ove il nostro paese venisse autorizzato, le cessioni di beni effettuate nei confronti della grande distribuzione

organizzata.

Nell'ambito della semplificazione, non sempre perfettamente riuscita, vi è quello che possiamo definire il "pacchetto estero" che, partendo dall'eliminazione della comunicazione delle operazioni con soggetti domiciliati o residenti in paesi black list (nel caso in cui esse non superino il volume complessivo annuo di 10 mila euro e diventando annuale, anziché trimestrale e mensile, in presenza di obbligo di invio), finisce con le lettere d'intento, il Vies e l'e-commerce.

Quella delle operazioni black list risulta essere una semplificazione amata visto che, superata la nuova soglia annuale, tutte le operazioni saranno indistintamente da segnalare, mentre per gli esportatori abituali cambiano le regole: per la richiesta di non applicazione dell'imposta, ma i controlli da porre in essere non diminuiscono. Sebbene, infatti, non sia più il fornitore a dover inviare la lettera d'intento all'Amministrazione finanziaria, ma direttamente il soggetto richiedente attraverso appositi canali telematici, egli, prima di emettere fattura non imponibile, avrà l'onere di verificare l'effettivo avvenuto invio della dichiarazione all'Agenzia delle entrate, pena l'applicazione delle non indifferenti sanzioni.

Anche la semplificazione dell'iscrizione al Vies, che diventa immediata senza l'attesa di 30 giorni, nasconde qualche insidia. In caso, infatti, di non effettuazione di operazioni intracomunitarie per quattro trimestri consecutivi, il contribuente verrà automaticamente escluso dall'elenco con obbligo, a questo punto, di una nuova iscrizione.

Per l'e-commerce e per alcune operazioni nell'ambito delle telecomunicazioni e delle tele-radiodiffusioni, trova applicazione, nei rapporti con i soggetti comunitari non passivi d'imposta, il principio dell'Iva del committente. Per gli operatori nazionali, quindi, vi potrebbero essere delle complicazioni non indifferenti, mitigate dalla possibilità di applicare il "mini one-stop shop", meglio conosciuto con l'acronimo Moss. Infine, nella panoramica generale delle modifiche che hanno coinvolto l'imposta sul valore aggiunto, degni di nota sono sicuramente l'allineamento del valore dei beni omaggio ad Iva detraibile con quello previsto per le imposte dirette, l'aumento della detrazione forfetaria per le spese di sponsorizzazione, la modifica della disciplina dei rimborsi Iva, con presentazione della garanzia in casi limitati, nonché l'eliminazione dello stretto limite temporale di un anno, per le note di variazione riferite alle operazioni di accordo di ristrutturazione dei debiti e dei piani attestati.

I punti chiave



SPLIT PAYMENT

I fornitori di determinate pubbliche amministrazioni non riceveranno più il pagamento dell'imposta da parte del cliente; sarà, infatti, la Pa a provvedere a versarla direttamente all'Erario. Non cambiano, quindi, le modalità di predisposizione della fattura, all'interno della quale dovrà sempre essere applicata la rivaluta Iva o le norme che ne prescrivono la non applicazione, ma il fornitore non inserirà tra l'Iva a debito, nelle liquidazioni periodiche, quella

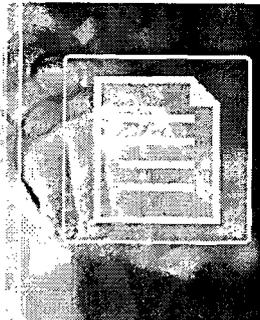
addebitata a tali soggetti. La nuova normativa non trova applicazione sia nel caso in cui la Pa risulti essere debitrice d'imposta, sia nel caso in cui il fornitore sia un soggetto tenuto all'applicazione della ritenuta d'acconto (la legge onestamente parla di ritenuta a titolo d'imposta, ma si ritiene che si voglia riferire alla ritenuta d'acconto visto che para di compensi). In questo ultimo caso, infatti, il soggetto risulta essere già monitorato attraverso il modello 770.



REVERSE CHARGE

Il meccanismo dell'inversione contabile, che vede debitore d'imposta il soggetto cessionario o committente anziché, come avviene normalmente, il cedente o prestatore, viene esteso ad alcune nuove operazioni, attraverso un intervento all'articolo 17, sesto comma, del Dpr 633/1972. Si tratta delle prestazioni di servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative ad edifici, che devono essere individuate in modo oggettivo, e quindi non solo

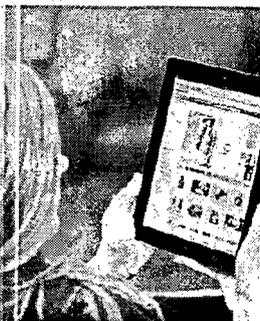
nell'ambito degli appalti e sub-appalti, nonché dei trasferimenti di quote di emissioni di gas a effetto serra, dei trasferimenti di altre unità che possono essere utilizzate dal gestore (direttiva 2003/87/CE), dei trasferimenti di certificati relativi al gas e all'energia elettrica nonché delle cessioni di gas e di energia elettrica a un soggetto passivo-rivenditore. In caso di autorizzazione europea, il reverse charge verrà esteso anche alla cessione di beni nei confronti della Gdo.



FATTURE ELETTRONICHE

Dal 6 giugno 2014, nei rapporti con alcune Pa, i fornitori, sia essi cedenti beni che prestatori di servizi, hanno dovuto inviare fatture solo in formato elettronico. Tale operazione avviene attraverso il Sistema di interscambio (SdI), che si interpone tra fornitore e cliente e che assicura sia il corretto contenuto della fattura elettronica, sia il corretto recapito della stessa al destinatario. Tale obbligo dal 31 marzo di quest'anno si estende a tutte le pubbliche amministrazioni,

coinvolgendo, quindi, un numero elevato di contribuenti. La norma, ovviamente, è derogabile e, quindi, in mancanza di fattura in formato elettronico i clienti non sono autorizzati ad effettuare il pagamento del corrispettivo. La fattura elettronica deve possedere determinati requisiti e deve garantire l'autenticità dell'origine, l'integrità del contenuto nonché la leggibilità nel tempo, attraverso l'utilizzo di sistemi di conservazione sostitutiva appropriati.



E-COMMERCE

Mentre fino al 31/12/2014, anche per il commercio elettronico diretto effettuato nei confronti di soggetti non passivi Iva (B2C), residenti o domiciliati all'interno dell'Unione europea, valeva il principio di applicazione dell'Iva del prestatore, di cui all'articolo 7-ter), del Dpr 633/1972, dal 2015 il meccanismo si inverte. I soggetti passivi d'imposta stabiliti nel territorio dello Stato saranno costretti, infatti, con riferimento ai soli servizi elettronici

diretti prestati nei confronti di soggetti "privati" europei, ad applicare l'imposta del destinatario. Per rispettare la nuova regola sorge il problema che un fornitore nazionale potrebbe potenzialmente arrivare a doversi identificare, ai fini dell'Iva, in ben ventisei Paesi europei, oltre all'Italia. Per venire incontro al contribuente, gli viene data la possibilità di iscriversi al mini one-stop shop (Moss), proprio al fine di evitare tali identificazioni.



COMUNICAZIONI BLACK LIST

Uno degli adempimenti periodici a carico dei contribuenti, prevede l'invio, attraverso il solo canale telematico, di una comunicazione contenente tutte le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate e ricevute, registrate o soggette a registrazione poste in essere da operatori economici aventi sede, residenza o domicilio in Paesi così detti black list. Erano state escluse da tale adempimento le operazioni di valore non superiore a 500 euro, al fine

di semplificare la vita dei contribuenti. La comunicazione, fino alle operazioni relative al 2014, aveva cadenza trimestrale o mensile, a seconda del volume di operazioni poste in essere nei quattro trimestri precedenti. Con l'intento di semplificare ulteriormente l'adempimento, dal 2015 la comunicazione diventa annuale e va inviata solo in presenza di operazioni, complessivamente valutate, superiori all'importo annuale di euro 10 mila.

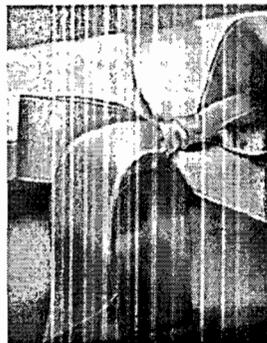
Schede a cura di Michele Brusaterra



EXPORT

Sul fronte delle operazioni non imponibili, vengono modificati gli adempimenti e gli obblighi a carico degli esportatori abituali che vogliono richiedere la non applicazione dell'imposta, con riferimento agli acquisti di beni e di servizi. Fino al 31 dicembre 2014 (o meglio fino al 11 febbraio 2015, transitoriamente), era a loro carico la sola consegna al fornitore della lettera d'intento; con le modifiche apportate, l'esportatore abituale dovrà provvedere all'invio telematico

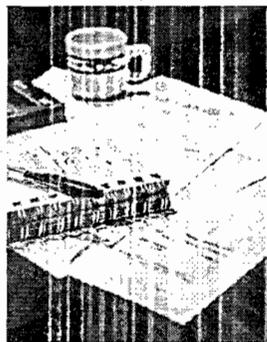
all'agenzia delle Entrate, della lettera d'intento e consegnare al fornitore sia la dichiarazione che la ricevuta d'invio. Prima di emettere fattura non imponibile, il fornitore a sua volta dovrà controllare l'effettiva ricezione della dichiarazione da parte dell'Amministrazione finanziaria. Per quanto concerne il Vies, l'iscrizione all'interno dell'elenco dei soggetti autorizzati a porre in essere operazioni intracomunitarie avrà efficacia immediata, e non più dopo trenta giorni.



SPESA DI RAPPRESENTANZA

Per le spese di rappresentanza, così come individuate ai fini dell'imposta sui redditi, l'Iva risulta essere totalmente detraibile, così come prescritto dall'articolo 19-bis1 del Dpr 633/1972. Un'eccezione a tale generale regola, era prevista per i beni di costo unitario non superiore a 25,82 euro (nella norma indicato in 50mila lire), per i quali l'imposta era da considerare detraibile e le cessioni (gratuite) non soggette all'imposta. Tale limite viene così allineato alle imposte dirette, che

prevede la deducibilità per i beni il cui costo unitario non è superiore a 50 euro. Anche ai fini Iva, quindi, l'imposta risulta sempre detraibile con riferimento all'acquisto di beni di valore unitario non superiore ad euro 50. A partire dalle operazioni relative al 2015 (dichiarazione Iva 2016), scompare la comunicazione Iva annuale visto che la dichiarazione Iva annuale dovrà essere presentata, tornando così al passato, entro il mese di febbraio.



RIMBORSIVA

L'articolo 38-bis, del Dpr 633/1972, deputato a disciplinare le modalità di richiesta del rimborso Iva, è stato completamente sostituito. Al fine di agevolare la richiesta di rimborso, la nuova disposizione amplia la soglia di quelli di esiguo importo, che passa da 5.164 a 15.000 euro, in presenza dei quali non è necessario il rilascio di alcuna garanzia. Per i rimborsi di importo superiore a questa soglia, i nuovi scenari sono sostanzialmente tre: i contribuenti che presentano la

dichiarazione vistata o con la sottoscrizione alternativa (del revisione legale) e che autocertificano la propria solidità patrimoniale e la regolarità nei versamenti contributivi e assistenziali, non devono più presentare la garanzia; i contribuenti che non presentano la dichiarazione vistata o sottoscritta o che non possono autocertificare la presenza dei requisiti, dovranno presentare la garanzia così come quelli considerati, direttamente dalla norma, a rischio.

NOTE DI VARIAZIONE		
1.199	4.913	2.406
2.232	4.847	2.615
3.265	4.847	2.615
4.298	4.847	2.615
5.331	4.847	2.615
6.364	4.847	2.615
7.397	4.847	2.615
8.430	4.847	2.615
9.463	4.847	2.615
10.496	4.847	2.615
11.529	4.847	2.615
12.562	4.847	2.615
13.595	4.847	2.615
14.628	4.847	2.615
15.661	4.847	2.615
16.694	4.847	2.615
17.727	4.847	2.615
18.760	4.847	2.615
19.793	4.847	2.615
20.826	4.847	2.615
21.859	4.847	2.615
22.892	4.847	2.615
23.925	4.847	2.615
24.958	4.847	2.615
25.991	4.847	2.615
27.024	4.847	2.615
28.057	4.847	2.615
29.090	4.847	2.615
30.123	4.847	2.615
31.156	4.847	2.615
32.189	4.847	2.615
33.222	4.847	2.615
34.255	4.847	2.615
35.288	4.847	2.615
36.321	4.847	2.615
37.354	4.847	2.615
38.387	4.847	2.615
39.420	4.847	2.615
40.453	4.847	2.615
41.486	4.847	2.615
42.519	4.847	2.615
43.552	4.847	2.615
44.585	4.847	2.615
45.618	4.847	2.615
46.651	4.847	2.615
47.684	4.847	2.615
48.717	4.847	2.615
49.750	4.847	2.615
50.783	4.847	2.615
51.816	4.847	2.615
52.849	4.847	2.615
53.882	4.847	2.615
54.915	4.847	2.615
55.948	4.847	2.615
56.981	4.847	2.615
58.014	4.847	2.615
59.047	4.847	2.615
60.080	4.847	2.615
61.113	4.847	2.615
62.146	4.847	2.615
63.179	4.847	2.615
64.212	4.847	2.615
65.245	4.847	2.615
66.278	4.847	2.615
67.311	4.847	2.615
68.344	4.847	2.615
69.377	4.847	2.615
70.410	4.847	2.615
71.443	4.847	2.615
72.476	4.847	2.615
73.509	4.847	2.615
74.542	4.847	2.615
75.575	4.847	2.615
76.608	4.847	2.615
77.641	4.847	2.615
78.674	4.847	2.615
79.707	4.847	2.615
80.740	4.847	2.615
81.773	4.847	2.615
82.806	4.847	2.615
83.839	4.847	2.615
84.872	4.847	2.615
85.905	4.847	2.615
86.938	4.847	2.615
87.971	4.847	2.615
89.004	4.847	2.615
90.037	4.847	2.615
91.070	4.847	2.615
92.103	4.847	2.615
93.136	4.847	2.615
94.169	4.847	2.615
95.202	4.847	2.615
96.235	4.847	2.615
97.268	4.847	2.615
98.301	4.847	2.615
99.334	4.847	2.615
100.367	4.847	2.615

NOTE DI VARIAZIONE

Le note di variazione in diminuzione (note di accredito) con l'imposta trovano due diverse discipline all'interno dell'articolo 26, Dpr 633/1972: vi sono quelle senza limiti di tempo, e cioè che possono essere emesse anche dopo il decorso di un anno dal momento di effettuazione dell'operazione, e quelle con stretto limite temporale di un anno. Queste ultime riguardano, sostanzialmente, anche le note di variazione emesse a fronte di sopravvenuti accordi fra le parti.

Nella definizione di sopravvenuti accordi, vi rientrano anche gli accordi di ristrutturazione e i piani attestati posti in essere dal debitore. Con il decreto semplificazioni, tali operazioni vengono inserite tra quelle che non soggiacciono al limite annuale, assimilandole, così, alle procedure concorsuali. È ora possibile, quindi, recuperare l'imposta anche se tra il momento di effettuazione dell'operazione e l'accordo è passato più di un anno.



SPONSORIZZAZIONI

Il regime speciale utilizzato dai soggetti che svolgono attività di intrattenimento e, per espresso richiamo, dalle associazioni sportive dilettantistiche che applicano la legge 393/1991, prevede, in base a quanto disposto dal sesto comma dell'articolo 74 della legge Iva, la detrazione dell'Iva detraibile attraverso l'applicazione di una percentuale (50%) sull'Iva addebitata nelle operazioni attive. In presenza di prestazioni di sponsorizzazione, la norma, però, prevedeva espressamente una

detrazione limitata al 10% dell'Iva applicata, con una notevole differenza con le prestazioni pubblicitarie che, al contrario, mantengono una detrazione del 50 per cento. Con l'intento anche di mettere fine alle controversie tra contribuenti e amministrazione finanziaria, volte a qualificare operazioni di pubblicità come operazioni di sponsorizzazione, la detrazione forfetaria per queste ultime operazioni viene ora allineata, portandola al 50 per cento.

L'analisi. Le semplificazioni «condizionate»

Riforma concentrata sul gettito erariale

Raffaele Rizzardi

Le novità Iva di questa pubblicazione nascono dall'accoppiata tra decreto semplificazioni e legge di stabilità 2015. Il primo provvedimento ha, almeno in teoria, l'obiettivo insito nella sua denominazione, mentre la ex legge finanziaria va alla ricerca di un ulteriore gettito erariale, estendendo il reverse charge introducendo lo split payment. Queste disposizioni hanno un obiettivo formale di tutto rispetto, quello di contrastare le frodi del "venditore scomparso" (missing trader), cioè del soggetto che emette la fattura, incassa l'Iva dal cliente e si guarda bene dal versarla all'erario. Ma in pratica accrescono le posizioni creditorie dei soggetti di imposta.

Situazioni concretamente accadute in passato si sono già verificate per le imprese di pulizia, settore ad elevato valore aggiunto, cioè con pochissimi acquisti di beni e servizi all'esterno, ma questo rischio non esiste sicuramente per la quasi totalità dei fornitori della grande distribuzione, dove la nuova disposizione di reverse charge non riguarda i servizi, ma i beni, il cui valore aggiunto - proprio in questo settore dove i prezzi sono tirati all'osso - è sicuramente contenuto.

E che si tratti di un provvedimento di gettito lo si vede dal comma 632 della legge di stabilità, dove si prevede già il rimedio di cassa nel prevedibile caso in cui il Consiglio europeo non dovesse autorizzare questa deroga: si seguirà la via facile e in discesa dell'aumento della tassazione dei carburanti. Abbiamo detto che il decreto semplificazioni si attribuisce e questa qualifica anche in situazioni che stanno rischiando di accrescere invece le complicazioni. Pensiamo agli elenchi delle operazioni con i Paesi black list. Se c'era una semplificazione da fare sarebbe stata quella di ignorare la black list del trasferimento all'estero dei cittadini italiani (Dm 4 maggio 1999) - cosa c'entra con le transazioni commerciali? - e di assorbire nell'elenco l'indicazione in dichiarazione prevista dall'articolo 10, comma 1 del Tuir. Questo adempimento (che richiede l'individuazione e la trasmissione telematica di una scheda formato A4 per ciascuna operazione) era nato senza un minimo di importo, da cui il noto commento del caffè bevuto a Lugano. Il legislatore intro-

ducesse poi il limite di 500 euro per operazione, che il disegno di legge del 2014 intendeva portare a 1.000 euro. Il provvedimento definitivo introduce invece la soglia annua di 10.000 euro, il che comporta il ripescaggio delle operazioni di infimo importo, con un onere spropositato quanto inutile.

Tornando alle novità del reverse charge, che nascono dalla direttiva 69/2006, il nostro legislatore - oltre alle inequivocabili prestazioni di pulizia - parla di quelle relative a demolizione, installazione di impianti e completamento degli edifici. E qui la portata della norma richiede non pochi chiarimenti, sia per le manutenzioni che per la nozione di "completamento", che non trova riscontro nella normativa edilizia.

Un'altra complicazione del reverse charge riguarderà gli imprenditori ed i professionisti esenti da Iva. Per

LA VIA DI USCITA

Se i conti non torneranno il Governo farà scattare gli aumenti della tassazione sui carburanti

questi soggetti il pagamento di un servizio soggetto al nuovo regime comporta un versamento periodico dell'Iva, in quanto l'inversione contabile rende il committente debitore di imposta, dopo di che si vede se spetta la detrazione. Nel caso affermativo il reverse charge è neutro, mentre per chi ha limitazioni o l'esclusione dalla detrazione l'imposta a debito deve essere pagata. E così i medici o i promotori finanziari, che andavano dal commercialista per l'Iva solo a fine anno, e che di regola erano esonerati dalla dichiarazione, dovranno invece farsi vedere ogni tre mesi per i calcoli e i versamenti conseguenti al pagamento delle prestazioni di pulizia dei locali dello studio.

È originata dalla normativa comunitaria la novità relativa all'applicazione dell'imposta sui servizi online ai consumatori finali. Anche all'interno dell'Unione europea l'Iva sarà quella del Paese dell'utilizzatore del servizio e non dello Stato di domicilio del provider.

Split payment/1

LE NUOVE REGOLE

Imponibile e Iva separati a partire dalle fatture di gennaio

Il meccanismo non può essere applicato in tutti i casi di reverse charge

PAGINE A CURA DI
Marco Magrini
Paolo Parodi
Benedetto Santacroce

Il comma 639 dell'unico articolo della legge di stabilità 2015 introduce un nuovo articolo, il 17-ter, all'interno del Dpr 633/72. Tale norma prevede che taluni enti pubblici, in sede di pagamento delle fatture ricevute, dividano (da qui il termine di split payment) il versamento, corrispondendo al fornitore l'imponibile e versando l'Iva all'Erario. Nel caso di fatture contenenti anche importi non soggetti ad Iva, ovviamente, il fornitore della P.a. incasserà il totale della fattura al netto dell'Iva.

Ambito soggettivo: applicazione
La definizione dell'ambito di applicazione è legata alla natura giuridica del cessionario o committente. Anche se la nuova norma non lo richiama espressamente, si tratta - con pochissime eccezioni - dei sog-

getti di cui al comma 5 dell'articolo 6 del Dpr 633/72, e cioè degli enti nei confronti dei quali trova applicazione il meccanismo dell'esigibilità differita dell'imposta sul valore aggiunto. Si tratta infatti delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi effettuate nei confronti dello Stato e degli organi dello Stato, ancorché dotati di personalità giuridica, degli enti pubblici territoriali (Regioni, Province e Comuni) e dei consorzi tra essi costituiti ai sensi dell'articolo 31 del Testo unico, di cui al Dlgs 267/2000, delle Camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura, degli istituti universitari, delle aziende sanitarie locali, degli enti ospedalieri, degli enti pubblici di ricovero e cura aventi prevalente carattere scientifico, degli enti pubblici di assistenza e beneficenza e di quelli di previdenza. Dal lato attivo, sono coinvolti tutti i fornitori dei predetti enti, ivi compresi gli enti pubblici che debbano emettere fattura verso i su elencati soggetti.

Esclusioni

Il nuovo meccanismo dello split payment non opera in tutti i casi in cui l'operazione è soggetta a reverse charge, e cioè ad inversione del debitore dell'imposta: in pratica, si tratta dei casi in cui la fattura è emessa senza addebito di Iva, in quanto il cessionario/committente è chiamato ad assolverla mediante integrazione della fattura ricevuta. In

proposito, occorre ricordare che la stessa legge di stabilità 2015 ha individuato ulteriori tipologie di attività alle quali si applica il reverse charge, ovviamente se il cessionario/committente è soggetto passivo.

Conseguentemente, ipotizzando un'impresa di pulizie che emetta fattura nei confronti di un Comune, si potrebbero avere due distinte modalità di fatturazione: con addebito di Iva in regime di split payment per la fattura che riguarda il palazzo comunale (in quanto affe-

rente la sfera istituzionale del Comune) e senza addebito di Iva (e dunque in reverse charge) per la fattura che riguarda la pulizia dei locali destinati a mensa scolastica (in quanto afferente la sfera commerciale del Comune stesso posto che la gestione della mensa è attività commerciale).

L'altra esclusione riguarda i compensi per prestazioni di servizi soggetti a ritenuta in proposito, la chiave interpretativa ad oggi maggiormente accreditata, è quella secondo

la quale l'emanando decreto Mef escluderà da split payment anche le fatture emesse dai professionisti, ancorché nei loro confronti la ritenuta sia tecnicamente qualificata come ritenuta d'acconto.

Tempistica di attuazione

Con comunicato stampa in data 9 gennaio 2015, il Mef ha precisato che le nuove regole trovano applicazione per le fatture emesse a partire dal 1° gennaio 2015. Nulla muta, invece, per le fatture emesse nel 2014, anche se le stesse verranno incassate nel 2015 ed anche se le stesse erano state emesse con Iva ad esigibilità differita.

Pagamenti ritardati

Fino al 2014, conformemente a quanto disposto dall'articolo 2, comma 1, lettera g) del Dlgs 231/02, l'importo addebitato a titolo di rivalsa Iva doveva essere conteggiato nella determinazione degli interessi moratori, anche quando detta imposta era ad esigibilità differita. Dal 1° gennaio 2015, invece, l'importo dell'Iva non costituisce - per l'ente pubblico debitore - un debito nei confronti del fornitore, bensì verso l'Erario. Ne consegue che l'imposta sul valore aggiunto deve essere espunta dal conteggio della base di riferimento per la maturazione degli interessi di mora in caso di ritardo nel pagamento al fornitore.

La contabilizzazione

Le tre possibili modalità

I MODALITÀ DI CONTABILIZZAZIONE

A) Crediti verso cliente	A diversi	122	
	Ricavi		100
	Iva c/Split payment		22
B) Iva c/Split payment	A credito verso cliente	22	22

II MODALITÀ DI CONTABILIZZAZIONE

Diversi	A diversi	100	100
Credito verso cliente		100	
Iva c/Split payment		22	
	Ricavi		100
	Iva C/Split payment		22

III MODALITÀ DI CONTABILIZZAZIONE

Crediti verso cliente	A ricavi	100	100
-----------------------	----------	-----	-----

La fattura. Nella versione elettronica che debutta il 31 marzo non è previsto un campo ad hoc

Opportuna una voce che segnali la scelta

I fornitori degli enti pubblici indicati come destinatari della nuova norma dovranno emettere fatture con addebito di Iva, senza alcuna differenza rispetto al passato. Potrebbe peraltro essere opportuna un'indicazione in fattura che evidenzia l'applicazione dello split payment. In proposito, però, occorre considerare che, a partire dal 31 marzo prossimo, si tratterà di fatture elettroniche e che, ad oggi, le specifiche tecniche del formato "xml" non contengono un campo specifico; si potrebbero comunque utilizzare i campi per le informazioni libere.

Non avrà inoltre alcun senso optare per l'esigibilità immediata posto che, in ogni caso, il cedente o prestatore non configura debito nei confronti dell'Erario.

I software di contabilità dovranno però essere adeguati per assolvere correttamente agli obblighi in materia di Iva ed in materia di contabilità generale.

Contabilità Iva

La fattura dovrà essere ovviamente registrata nelle sue componenti di imponibile ed Iva ma, ai fini delle liquidazioni periodiche, l'Iva esposta nelle fatture soggette a split payment non dovrà essere conteggiata come debito nei confronti dell'Erario.

LA CONTABILITÀ

Ai fini delle liquidazioni periodiche l'Iva esposta nelle fatture soggette a split payment non dovrà essere conteggiata come debito nei confronti dell'Erario

Si suggerisce in ogni caso di mantenere evidenza specifica di imponibili ed imposta afferenti le fatture in discorso, poiché, con ogni probabilità, le stesse dovranno formare oggetto di separata indicazione in dichiarazione annuale Iva.

Contabilità generale

Il credito nei confronti del cliente nasce limitatamente all'imponibile (oltre eventuali importi non soggetti ad Iva). Ne consegue che il credito verso il cliente, che normalmente viene generato per il totale della fattura emessa, dovrà essere ridotto in misura dell'Iva: tecnicamente ciò può essere realizzato secondo metodologie diverse nella forma (si veda la scheda di contabilizzazione pubblicata in pagina) ma univoche nel risul-

tato: il minor credito verso il cliente deve avere come contropartita il minor debito verso l'Erario, debito che, di norma, viene generato automaticamente in sede di emissione della fattura. Nulla vieta, peraltro, che il software generi direttamente un credito verso il cliente per il solo imponibile (con contropartita il ricavo) senza movimentare affatto il conto numerario acceso all'Erario.

Crediti Iva e rimborsi

Il nuovo regime può generare, specialmente per quegli operatori che trattano prevalentemente con una pubblica amministrazione, una situazione creditoria ai fini Iva. Ecco perché la nuova norma prevede un'integrazione dell'articolo 30, comma 2, lettera a) del Dpr 633/1972, comprendendo le

operazioni sottoposte a split payment tra quelle che concorrono alla determinazione del presupposto per la richiesta di rimborso Iva, sia annuale sia infrannuale.

Inoltre, il comma 630 dell'articolo 1 della legge di stabilità 2015 stabilisce che, a seguito del previsto decreto Mef, i soggetti che subiscono lo split payment potranno anche usufruire di un canale privilegiato per il rimborso del credito Iva che scaturisce da tali operazioni. Sotto questo ultimo profilo bisogna sottolineare che la priorità scatta solo in relazione al credito direttamente collegato alle operazioni soggette allo split payment. Ciò suppone la capacità del fornitore di tenere evidenza del diretto collegamento.

Split payment/2 LA PUBBLICA AMMINISTRAZIONE

Beni e servizi ceduti alla Pa, il venditore versa l'Iva all'Erario

Escluse le prestazioni soggette a ritenuta d'acconto e relative alla sfera istituzionale e commerciale

Le operazioni soggette alla nuova disciplina del cosiddetto split payment sono le cessioni di beni e servizi agli enti pubblici elencati nell'articolo 6, comma 5, del Dpr 633/1972, dal momento che i soggetti indicati nel nuovo articolo 17-ter, comma 1, del Dpr 633/1972 sono sostanzialmente gli stessi.

La disciplina generale

La norma e l'interpretazione del comunicato stampa del Mef del 9 gennaio 2015, che anticipa il decreto attuativo, prevede che, per le fatture emesse dal 1° gennaio 2015, l'armon-

INTERVENTO SOSTITUTIVO

Prima di effettuare i pagamenti la Pa deve chiedere il Durc. Se è negativo l'istituto può versare direttamente l'importo

tare dell'Iva esposta in fattura dal fornitore non venga corrisposta dagli enti cessionari al fornitore, ma venga direttamente versata all'erario.

Quindi la fattura emessa dal fornitore, indifferente se riferibile all'attività commerciale o istituzionale, verrà pagata:

- per l'ammontare corrispondente all'imponibile direttamente al fornitore
- per l'ammontare corrispondente all'Iva direttamente all'erario.

Sono da considerarsi escluse le cessioni a enti pubblici non indicati nell'elencazione tassativa della norma, nonché in ogni caso le cessioni e prestazioni:

- assoggettate a ritenuta di acconto (indistintamente riferibili alla sfera commerciale o istituzionale);
- relative alla sfera istituzionale e commerciale, per le quali l'obbligo di assolvimento Iva resta in regime di reverse charge (quindi con Iva non esposta dal fornitore nella sua fattura).

Il versamento dell'Iva

Il comunicato stampa afferma che possa essere effettuato a scelta della Pa:

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

A livello transitorio è consentito che per l'Iva divenuta esigibile fino al marzo 2015 il versamento possa essere effettuato cumulativamente entro il 16 aprile 2015.

Pagamento degli acquisti
Le Pa sono chiamate al pagamento delle forniture ricevute in qualche caso entro 30 giorni da consegna dei beni o al massimo entro 60 giorni, per rispettare le disposizioni in materia di tempestività dei pagamenti e degli obblighi certificazione dei crediti.

Le fatture emesse durante il 2014 da parte dei fornitori a cui il Dpr 633/1972, da sempre escluse dall'istituto del split payment anche qualora vengano pagate e/o registrate a partire dal 2015, ciò comporta la necessità di tenerle distinte da quelle emesse da parte dei fornitori nel corso del 2015 al fine dello specifico trattamento, contabile e dei pagamenti.

Anche se risulta esposta nella fattura emessa dal fornitore, l'Iva non è da ritenere credito vantato da quest'ultimo in quanto, a priori, escluso dalla possibilità di sua percezione. Infatti la Pa è tenuta al versamento dell'Iva all'erario che resta quindi l'unico beneficiario.

Controlli sui pagamenti
La verifica preventiva telematica, prevista dall'articolo 48-bis del Dpr 602/1973, presso l'agente della riscossione deve essere fatta sul credito effettivamente vantato dal fornitore nei limiti dell'imponibile della fattura tenuto conto del limite di 10mila euro. L'ammontare corrispondente al versamento dell'Iva all'erario, in base dell'articolo 17-ter del Dpr 633/1972, non può essere superiore sottoposto a verifica preventiva telematica.

Durc negativo
Gli articoli 4 e 6 del Dpr 207/2010 (regolamento di attuazione del Codice dei contratti appalti pubblici - Dlgs 163/2006), prevedono che prima di effettuare pagamenti a favore dei propri fornitori la Pa provvedano a richiedere il Durc ed in presenza di irregolarità attivino il cosiddetto intervento sostitutivo che consiste nel pagare l'importo dovuto direttamente all'istituto previdenziale e/o assicurativo creditore.

Il procedimento, sulle fatture soggette al regime dello split payment, deve riguardare solo l'imponibile della fattura, escluso Iva e su tale ammontare si avrà l'eventuale intervento sostitutivo.

Pignoramento
Le sentenze per pignoramento dei crediti presso terzi dovranno allinearsi, in presenza di Pa terzo pignorato, alla nuova norma e stabilire il pignoramento di somme solo nel limite del debito esigibile, cioè al netto dell'Iva.

Servizi di pulizie
Dal 1° gennaio 2015 le fatture per servizi di pulizie rientrano nel regime dei reverse charge laddove i cessionari risultino soggetti passivi Iva, sulla base delle previsioni contenute nel nuovo articolo 17 del Dpr 633/1972.

La disciplina si applicherà nei confronti della Pa solo nel caso in cui le fatture verranno emesse per acquisti destinati alla sfera commerciale di svolgimento dell'attività dell'ente cessionario.

Invece le fatture relative a servizi di pulizia riconducibili alla sfera istituzionale rientreranno nel regime dello split payment e l'Iva dovrà essere esposta in fattura, anche se non percepita, dal fornitore.

In presenza di acquisti ad utilità promiscua la Pa cessionario chiederà al fornitore la non applicazione dell'Iva in fattura con applicazione dei reverse charge, assolvimento in misura integrale dell'Iva e detrazione limitatamente alla parte che la Pa cessionario riterrà imputabile allo svolgimento di attività commerciale.

Acquisti con il fondo economale
La disciplina dello split payment si applica anche a questi laddove risultanti da fattura con Iva esposta, mentre sono da considerare esclusi se effettuati con rilascio di ricevuta fiscale o scontrino parlante, ove giustificativi ammessi dal regolamento di ciascuna Pa trattandosi di piccole spese.

Iva assolta all'origine
Le fatture ricevute per acquisti da editori in regime speciale, beni usati e agenzie di viaggio, rientranti nei regimi speciali, con Iva non esposta, sono da ritenere esclusi dal regime dello split payment.

Operazioni attive
Le Pa fornitori di altri enti pubblici soggetti alla disciplina dello split payment, dovranno tenere conto che anche nei loro confronti l'ente cessionario tratterà l'Iva sulle fatture ricevute.

L'esempio

Dal 2015 la gestione contabile per l'ente che acquista beni e servizi soggetti al regime dello split payment si modifica in modo sostanziale. Inoltre questa gestione è differente a seconda che la Pa sia in contabilità pubblica (cosiddetta finanziaria) ovvero sia in contabilità civilistica (generale economico - patrimoniale). Per la contabilità pubblica la Pa interessata (acquisto imponibile euro 100, Iva euro 22, totale fattura euro 122) dovrà emettere:

- un mandato di pagamento a favore del fornitore per l'ammontare complessivo della fattura di euro 122;
 - una reverse charge d'incasso per euro 22 a carico del predetto fornitore, collegata al mandato di pagamento, che comporterà una erogazione effettiva di euro 100, ma l'estinzione della posizione creditoria del fornitore;
 - un mandato di pagamento a favore dell'erario per euro 22.
- Per gli enti in contabilità civilistica le scritture si movimenteranno secondo gli esempi qui sotto riportati

Descrizione conto	Dare	Avere
ACQUISTO INTEGRALMENTE DESTINATO ALLA SFERA ISTITUZIONALE CON IVA A COSTO INDETRAIBILE		
Costo acquisto (conto economico)	122	
Debiti verso fornitori (stato patrimoniale)		100
Debiti Iva split payment (stato patrimoniale)		22
Fattura acquisto beni destinati alla sfera istituzionale		
ACQUISTO INTEGRALMENTE DESTINATO ALLA SFERA COMMERCIALE CON IVA DETRAIBILE		
Costo acquisto (conto economico)	100	
Erario c/Iva acquisti non esigibile (stato patrimoniale)	22	
Debiti verso fornitori (stato patrimoniale)		100
Debiti Iva split payment (stato patrimoniale)		22
Fattura acquisto beni destinati alla sfera commerciale		
ACQUISTO PARZIALMENTE DESTINATO ALLA SFERA COMMERCIALE CON IVA DETRAIBILE IN RAGIONE DELL'AFFERENZA COMMERCIALE (50%)		
Costo acquisto (conto economico)	111	
Erario c/Iva acquisti non esigibile (stato patrimoniale)	11	
Debiti verso fornitori (stato patrimoniale)		100
Debiti Iva split payment (stato patrimoniale)		22
Fattura acquisto beni destinati alla sfera commerciale al 50%		
ACQUISTO INTRACOMUNITARIO ISTITUZIONALE		
Costo acquisto (conto economico)	122	
Debiti verso fornitori (stato patrimoniale)		100
Costo acquisto (conto economico)	22	
Debiti Iva acquisti esteri intra-Ce (stato patrimoniale)		22
Fattura acquisto intra-Ce beni destinati alla sfera istituzionale		
ACQUISTO DA PROFESSIONISTA INTEGRALMENTE DESTINATO ALLA SFERA ISTITUZIONALE CON IVA A COSTO INDETRAIBILE		
Costo acquisto (conto economico)	122	
Debiti verso fornitori (stato patrimoniale)		122
Fattura acquisto professionista destinato alla sfera istituzionale		
PAGAMENTO DELL'IVA A DEBITO SPLIT PAYMENT		
Debiti Iva split payment esteri (stato patrimoniale)	66	
Istituto cassiere (stato patrimoniale)		66
Pagamento periodico Iva split payment		
ESIGIBILITÀ IVA COMMERCIALE PER EFFETTO PAGAMENTO DELL'IVA A DEBITO SPLIT PAYMENT		
Erario c/Iva acquisti (stato patrimoniale)	33	
Erario c/Iva acquisti non esigibile (stato patrimoniale)		33
PAGAMENTO DELL'IVA A DEBITO ACQUISTI INTRA-UE		
Debiti Iva acquisti esteri intra-Ce (stato patrimoniale)	22	
Istituto cassiere (stato patrimoniale)		22
Pagamento periodico Iva debito acquisti esteri intra-Ce		

Reverse charge/1

L'ESTENSIONE

L'inversione contabile si allarga a gas, energia e servizi di pulizia

Possibile chiedere il rimborso Iva trimestrale o nella dichiarazione annuale

PAGINA A CURA DI
Gian Paolo Tosoni

Sono tre le nuove ipotesi di reverse charge introdotte dal comma 659, dell'unico articolo della legge 190/2014.

Il primo gruppo di operazioni riguarda il settore della edilizia ed occorre distinguere le nuove prestazioni di servizi, per le quali l'inversione contabile ai fini dell'Iva si applica anche al primo appaltatore, dalle precedenti per le quali il particolare regime scatta solamente per le prestazioni effettuate da subappaltatori.

La seconda categoria di operazioni soggette al reverse charge riguarda la cessione di energia e del gas nonché dei relativi titoli di produzione (si veda l'articolo sotto) ed infine il terzo comparto coinvolto comprende le cessioni di beni effettuate nei confronti di supermercati, ipermercati e discount alimentari.

Mentre per l'edilizia e per le energie l'inversione contabile è già operativa dal 1° gennaio 2015, in quanto

gli articoli 199 e 199 bis della direttiva comunitaria n.2/2006, consentono agli Stati membri di applicarla, per le vendite alla grande distribuzione occorre la deroga comunitaria. Al riguardo riteniamo che non ci siano le condizioni affinché la deroga sia concessa poiché si dovrebbe provare l'alto rischio di evasione che nel settore della grande distribuzione appare insussistente.

Quindi il problema principale riguarda la scomposizione delle operazioni effettuate nel settore dell'edilizia fra quelle per le quali il reverse charge si applica soltanto da parte di subappaltatori, da quelle introdotte dal 1° gennaio 2015 alla lettera a ter) dell'articolo 17, sesto comma, del Dpr 633/72. Le nuove operazioni sono le prestazioni dei servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative agli edifici; queste operazioni, con la eccezione dei servizi di pulizia, sono da considerare un "di cui" delle precedenti prestazioni di servizi nell'ambito dell'edilizia.

Per i servizi di pulizia, dalla relazione di accompagnamento alla legge di stabilità, si evince che dovrebbero essere compresi soltanto quelli svolti sui cantieri, ma il dato letterale della norma potrebbero rientrare anche quelli relativi alla «pulizia generale non specializzata» degli edifici.

Le nuove ipotesi di servizi coinvolti nel reverse charge non com-

prendono le attività di manutenzione sia ordinaria che straordinaria, in quanto relativamente agli impianti la norma considera solo la installazione, mentre le prestazioni di servizi nel settore edile (con inversione contabile solo a cura dei subappaltatori) comprendono anche le riparazioni e quindi anche le attività di manutenzione come precisato dalla risoluzione n. 154 del 5 luglio 2007 della Agenzia delle Entrate.

L'emissione della fattura

Il reverse charge si perfeziona con l'emissione della fattura non soggetta ad Iva da parte del prestatore, nella quale deve essere indicata la dicitura «inversione contabile» ed eventualmente il riferimento normativo (articolo 17, comma 6, del Dpr 633/72). Il committente integra la predetta fattura con l'Iva determinata secondo l'aliquota relativa alla operazione effettuata. La fattura deve essere registrata, entro il mese di ricevimento o anche successivamente ma entro quindici giorni con riferimento allo stesso mese, dal committente, sia nel registro delle fatture emesse che in quello degli acquisti; la doppia registrazione comporta l'azzeramento del debito d'imposta.

Se il committente rientra in un regime nel quale la detrazione Iva non spetta (esempio un imprenditore agricolo in regime speciale Iva), è tenuto a versare l'imposta con la liquidazione Iva del mese

La fattura

- Viene emessa dal prestatore senza applicazione dell'Iva con la indicazione "inversione contabile".
- Deve essere registrata dall'emittente con riferimento al mese di emissione nel registro delle fatture emesse.
- Deve essere integrata dal committente con l'ammontare dell'Iva determinata con la aliquota prevista.
- Deve essere registrata dal committente nel registro delle fatture emesse entro il mese di ricevimento o anche successivamente, entro quindici giorni, ma con riferimento al mese di ricevimento.
- Inoltre deve essere registrata nel registro degli acquisti a cura sempre del committente.
- Così l'imposta a debito è compensata da quella detraibile e nulla viene versato all'Eranio; se però il committente usufruisce di un regime speciale di detrazione come gli agricoltori, l'imposta applicata con il reverse charge viene versata nella liquidazione Iva relativa al periodo in cui la fattura è stata registrata nel libro delle fatture emesse.
- Per gli enti che svolgono sia attività commerciali che istituzionali, il reverse charge si applica solo per i servizi rivolti alle prime in quanto sono le sole rilevanti fiscalmente

in cui ha ricevuto la fattura.

Rimborso Iva

Il meccanismo del reverse charge è sconveniente per il prestatore di servizi in quanto non incassando l'imposta viene a trovarsi in una situazione di credito nei confronti dell'erario.

Al riguardo il soggetto che applica il reverse charge è legittimato a chiedere il rimborso dell'Iva in quanto tali operazioni effettuate senza l'addebito d'imposta si considerano ad aliquota zero ai fini del calcolo della aliquota media ai sensi dell'articolo 30, comma 2, del Dpr 633/72. Questo consente ai soggetti che effettuano operazioni in reverse charge di chiedere il rimborso Iva sia trimestrale che in sede di dichiarazione annuale.

I Comuni

Si ricorda che l'inversione contabile si applica qualora il committente sia un soggetto passivo Iva. Vi è il caso dei Comuni che per la loro attività sono in parte soggetti esclusi da Iva ed in parte soggetti passivi in relazione alle attività commerciali esercitate.

Nella fattispecie la fattura deve essere suddivisa in due parti: per il servizio svolto nei confronti della attività istituzionale il prestatore applica l'Iva (split payment), mentre per quelli rivolti all'attività commerciale si applica l'inversione contabile.

L'applicazione. L'agenzia delle Entrate ha chiarito che vi rientrano anche i titoli che maturano con la produzione di energie rinnovabili

Nel regime i certificati «verdi» e «bianchi»

La legge di stabilità 2014 ha previsto l'applicazione del meccanismo del reverse charge anche all'energia attraverso l'aggiunta delle lettere d-bis), d-ter) e d-quater) al sesto comma dell'articolo 17 del Dpr 633/1972.

Come precisato nella relazione che accompagna la legge, la ratio di questa scelta deriva dalla necessità di conformarsi alla normativa comunitaria. Nello specifico, l'articolo 199 bis della direttiva 2006/112/Ce in materia di Iva consente, agli Stati membri, di operare una deroga alla regola generale di applicazione dell'Iva prevedendo, in settori considerati a rischio frode, la designazione del cessionario/committente quale soggetto debitore d'imposta in luogo del cedente/prestatore. Con la direttiva 2013/43/Eu, il Consiglio europeo ha modificato l'articolo 199 bis nel senso di consentire l'adozione dell'inversione contabile, seppur per un peri-

odo limitato di 4 anni, anche ad altri ambiti, compreso quello dell'energia.

L'individuazione di quali siano, nella pratica, le operazioni da assoggettare ad inversione crea dei dubbi.

La prima fattispecie, introdotta con la lettera d-bis), non pone particolari problemi: si tratta del commercio di quote di emissione di gas a effetto serra di cui alla direttiva 2009/87/Ce. La direttiva, che rappresenta la principale misura adottata dall'Ue per adempiere gli impegni presi ratificando il protocollo di Kyoto, istituisce a livello

LE NORME UE

La direttiva 2006/112/Ce consente agli Stati di derogare alle regole generali di applicazione dell'Iva nei settori a rischio frode

comunitario un sistema per lo scambio di quote di emissione di CO₂. Il sistema prevede la predisposizione, da parte di ogni Stato membro, di un piano di assegnazione di quote agli impianti inquinanti che, alla fine dell'anno, devono essere restituite dai soggetti assegnati in proporzione alla quantità di CO₂ immessa nell'atmosfera. Può verificarsi il caso in cui un soggetto non disponga di quote sufficienti ed è in questa situazione che ha necessità di acquistarle dal mercato. Le quote, infatti, a norma dell'articolo 12 della citata direttiva 2009/87 sono liberamente trasferibili.

Relativamente alla previsione di assoggettare ad inversione contabile i trasferimenti di «certificati relativi al gas e all'energia elettrica» (lettera d-ter), l'agenzia delle Entrate ha chiarito di tutte le tipologie di certificati energetici rientrano nell'inversione conta-

ble. Non esistendo alcuna definizione normativa di «certificati relativi al gas e all'energia elettrica», il chiarimento fornito dall'Agenzia è stato estremamente opportuno. L'Agenzia ha precisato infatti che sono considerati «relativi all'energia» sia i certificati verdi che quelli bianchi: i primi sono titoli rilasciati dal Gse in misura proporzionale all'energia rinnovabile prodotta da un impianto qualificato (afr); i secondi, invece, sono «titoli di efficienza energetica» che certificano il conseguimento di risparmi energetici negli usi finali di energia attraverso interventi e progetti di incremento di efficienza energetica. L'inclusione di questi certificati tra le fattispecie di cui al nuovo articolo 17c, quindi, incrina. Si è trattato di un chiarimento importante, anche in virtù delle sanzioni previste nel caso di errata applicazione del reverse charge.

L'ultima fattispecie, introdotta dalla lettera d-quater), prevede l'inversione contabile per le cessioni effettuate nei confronti dei soggetti passivi rivenditori «ai sensi dell'articolo 7-bis, comma 3, lettera a».

Il riferimento alla norma nazionale serve ad individuare correttamente cosa deve intendersi per "soggetto passivo rivenditore". È tale, come previsto anche dall'articolo 38 della direttiva 2006/112/Ce, un soggetto passivo la cui principale attività consiste nel rivendere l'energia acquistata. Rientra in questa descrizione il Gse il quale, con comunicato del 19/12/2014, informa gli operatori che cedono energia e certificati relativi all'energia dovranno non applicare l'imposta in fattura ma sostituirla con la dicitura «operazione soggetta ad inversione contabile ai sensi dell'articolo 17 Dpr 633/1972».

Reverse charge/2 DEMOLIZIONI, INSTALLAZIONI E COMPLETAMENTI

L'inversione si estende anche al primo appaltatore

La disciplina si applica alle prestazioni legate ai lavori di demolizione

PAGINA A CURA DI
Giampaolo Giuliani

Dal 1° gennaio 2015, a seguito dell'introduzione - da parte della legge di stabilità 2015 - della lettera a-ter al comma 6 dell'articolo 17 del Dpr 633/1972, il reverse charge è stato esteso alle prestazioni di servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative ad edifici. Alcune di queste prestazioni rientravano già nella disciplina del reverse charge, atteso che la lettera a del citato comma 6 prevedeva, e a tutt'oggi prevede, che si applichi il meccanismo dell'inversione contabile alle prestazioni edili, compresa la prestazione

di manodopera resa nel settore edile da soggetti subappaltatori nei confronti delle imprese che svolgono l'attività di costruzione o ristrutturazione di immobili, oppure nei confronti dell'appaltatore principale o di un altro subappaltatore.

Dalla comparazione delle due disposizioni, si evince come nella lettera a-ter non siano presenti limitazioni soggettive e oggettive pertanto, tutti gli imprenditori che realizzano le citate prestazioni di pulizia, demolizione, installazione impianti e completamento nei confronti di operatori economici, o soggetti ad essi assimilati, non devono indicare l'imposta in fattura, ma aggiungere l'annotazione «inversione contabile».

Data la genericità della norma, dove si parla semplicemente di servizi, ci si deve interrogare se rientrano alle consuete prestazioni realizzate in base a contratti d'appalto o d'opera, rientrano nella disposizione altre fattispecie come, ad esempio, le prestazioni di consulenza di professionisti. Si pensi alla prestazione del termotecnico

per la realizzazione di un impianto di riscaldamento o di condizionamento d'aria.

Altri interrogativi si presentano per stabilire quali siano i lavori di completamento, considerato che questi non sono richiamati all'articolo 3 del Dpr 380/2001.

Peraltro, si deve tenere presente che con l'introduzione degli interventi di recupero di cui all'articolo 31, comma 1, lettera a, b, c, d, e, della legge 457/1978, l'amministrazione finanziaria non ha più riconosciuto effettuabili i lavori di completamento. Si veda per tutte la risoluzione 330968 del 7 aprile 1984, in cui l'allora ministro delle Finanze precisò che il rifacimento della facciata di un fabbricato, successivamente alla data di fine lavori e al rilascio del certificato di agibilità, non può fruire dell'aliquota ridotta, in quanto non costituisce opera di completamento, bensì, di manutenzione ordinaria.

Lo stesso problema si presenta per le prestazioni di installazione impianti e dei lavori di demolizione che possono essere individuati in interventi di più vasta portata:

ad esempio l'installazione di impianti si realizza nei lavori di costruzione, o di recupero, o ancora di manutenzione, mentre la demolizione può essere presente nelle manutenzioni e nelle ristrutturazioni edilizie. In attesa di avere chiarimenti da parte dell'amministrazione finanziaria, e nella necessità di trovare delle risposte per potere operare, si ritiene corretto in primo luogo non limitare l'applicazione del reverse charge alle sole prestazioni di servizi realizzate in base a contratti d'appalto o d'opera sicché, ad esempio, le prestazioni professionali di ingegneri, geometri e tecnici possono essere soggette al reverse charge.

Quanto alla individuazione dei servizi si ritiene che possano essere utilizzati i codici delle attività Ateco 2007. Ad esempio i lavori di completamento e finitura di edifici sono raccolti alla voce 43.3, dove rientrano i lavori di intonacatura, di posa in opera di infissi, di rivestimento di pavimenti e muri, di tinteggiatura e posa in opera di vetri.

In questo modo qualsiasi ope-

ratore economico che realizza tali interventi applicherà il reverse charge.

Ugualmente per l'installazione impianti si considerano le attività raccolte nel codice attività 43.2: installazione di impianti elettrici, idraulici ed altri lavori di costruzione e installazione. Allo stesso modo, per individuare i servizi di pulizia si potrà utilizzare il codice 81.22 relativo alla pulizia specializzata di edifici e 81.29, nonché il 43.1.00 per i lavori di demolizione.

Così ad esempio se un piastrellista è chiamato a realizzare un pavimento, o nel caso in cui un serramentista sia chiamato ad installare gli infissi, o ancora un imbianchino a tinteggiare i muri, dovrà applicare il reverse charge.

Ovviamente, se i lavori sono realizzati in un ambito più ampio (si pensi all'impresa di costruzione che realizza un intervento di recupero), questa non dovrà separare i servizi indicati dalla lettera a-ter dagli altri per applicare il reverse charge in quota parte al proprio cliente.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

IN EDICOLA

La novità fiscale 2015 / 2

AGEVOLAZIONI FISCALI E CONTRIBUTIVE

CASA E IMMOBILI • IMPRESSE E INVESTIMENTI
RICERCA E SVILUPPO • MARCHI E BREVETTI
COSTO DEL LAVORO • FAMIGLIE • TURISMO

Gennaio | 2015

Agevolazioni fiscali e contributive

Una guida pratica di grande utilità per professionisti e imprese, che fa il punto sulle agevolazioni fiscali e contributive del 2015: dal bonus investimenti a quello per la ricerca e lo sviluppo, dagli incentivi per le ristrutturazioni edilizie al finanziamento "Sabatini" per l'acquisto di beni ammortizzabili, dalle deduzioni Irap all'Ace, l'Agevolazione per l'aiuto alla crescita economica. E altro ancora. Gli esperti approfondiscono tutto nel dettaglio, con un ampio corredo di casi pratici e risposte a quesiti.

**IN EDICOLA CON IL SOLE 24 ORE
A € 9,90 IN PIÙ***



oppure disponibile in formato PDF su www.shopping24.it

*Offerta valida in Italia dal 17/01/2015 al 03/03/2015

GRUPPO SOLE

Autonomi
REGIME SEMPLIFICATOForfettari, niente Iva
su fatture e scontrini

Resta l'obbligo di numerare e conservare fatture di acquisto e bolle doganali

PAGINA A CURA DI
Lorenzo Pegorin
Gian Paolo Ranocchi

L'articolo 1, commi da 54 a 89, della legge di stabilità 2015, disciplina il nuovo regime agevolato applicabile dal 1° gennaio 2015 per l'esercizio in forma individuale di arti, professioni ed imprese. Come per i precedenti regimi di vantaggio, anche per i "nuovi forfettari" opera, ai fini Iva, un sistema di esonero, con relativa dispensa da gran parte degli obblighi e degli adempimenti previsti dal Dpr 633/72.

In primo luogo, va segnalato che sulle fatture, sugli scontrini e sulle ricevute fiscali emesse non va addebitata l'Iva a titolo di rivalsa; al contrario, in occasione di acquisti di beni e servizi, non potrà essere detratta l'imposta sul valore aggiunto, assolta, dovuta, o addebitata, ai sensi degli articoli 19 e seguenti del decreto sull'Iva.

Per quanto attiene alle fatture emesse, si ricorda che nel documento originale (da consegnare al cliente) per importi superiori a 77,47 euro è obbligatoria l'applicazione di una marca da bollo di 2 euro. Inoltre, per tutte le fatture emesse, indipendentemente dall'importo, in luogo dell'ammontare dell'imposta andrà riportata l'annotazione «Operazione in franchigia da Iva ai sensi dell'articolo 1, commi 54-89 della legge 190/2014».

Ai fini Iva, i contribuenti in regime forfettario rimangono dunque soggetti solo all'obbligo di numerazione e conservazione delle fatture di acquisto e delle bolle doganali, nonché a quello di certificazione dei corrispettivi (è obbligatoria l'emissione della fattura, oppure, per i soggetti esonerati dalla emissione, il rilascio di scontrino o ricevuta fiscale, secondo le ordinarie regole). Inoltre saranno chiamati ad inviare agli uffici doganali gli appositi elenchi Intrasat, in caso di compimento delle predette operazioni.

Per le prestazioni di servizi ex articolo 7-ter del Dpr 633/72 ricevute da soggetti esteri (quindi di sia Ue, che extra Ue) il contribuente in regime forfettario ha l'obbligo di assolvere l'Iva, integrando la fattura (Ue) o emettendo autofattura (extra Ue) con l'indicazione di aliquota e imposta (che ri-

mane indetraibile), versando altresì, il relativo tributo entro il 16 del mese successivo a quello in cui è stata effettuata l'operazione.

In ipotesi di acquisti intracomunitari (ex articolo 38, comma 5, lettera c) del Dl 331/93) si ricorda che gli stessi non sono soggetti ad imposta, se effettuati entro la soglia (imponibile) di 10 mila euro (in quanto assoggettati nel Paese di provenienza). Mentre sono soggetti ad Iva se compiuti dai contribuenti:

- che nell'anno precedente hanno superato la predetta soglia (10 mila euro);
- che l'hanno superata nell'anno in corso;

- rimasti sotto soglia, ma che hanno optato per l'applicazione dell'imposta in Italia.

Qualora sussista l'obbligo di assoggettare ad Iva l'operazione, il contribuente forfettario dovrà integrare il documento emesso dal cedente intracomunitario con l'indicazione di aliquota ed imposta (che rimane, anche in questo caso, indetraibile), provvedendo al contempo a versare il tributo entro il giorno 16 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione.

Per le operazioni riguardanti le importazioni da paesi extra Ue, invece, il contribuente, ricevuta la bolletta doganale comprovante l'acquisto, dovrà solamente conservare il relativo documento, rimanendo l'Iva in essa contenuta indetraibile, per effetto delle norme che governano il regime forfettario.

Il tutto, fermo restando l'impossibilità di avvalersi della facoltà di acquistare senza applicazione dell'imposta ai sensi dell'articolo 8, 1° comma, lettera c) e secondo comma del Dpr 633/72. Per le operazioni attive, invece, si ricorda che, in ipotesi di vendite comunitarie di beni, tali cessioni non sono qualificabili come trasferimenti comunitari, bensì vanno catalogati quali vendite interne, senza diritto di rivalsa. In questo caso, in fattura andrà utilizzata la dicitura «non costituisce cessione intracomunitaria, ai sensi dell'articolo 41, comma 2 bis del Dl 331/93».

Anche in caso di servizi resi ai sensi dell'articolo 7-ter Dpr 633/72 a soggetti esteri (Ue ed extra Ue), l'operatore non effettua alcuna transazione intracomunitaria, ma un'operazione interna soggetta a fatturazione, secondo le regole dell'articolo 21, comma 6-bis del Dpr 633/72.

Infine, in ipotesi di esportazione (ed operazioni assimilate), il contribuente soggetto al nuovo regime forfettario dovrà emettere fattura secondo le relative norme di riferimento, senza applicazione dell'imposta.

Gli esoneri previsti dal regime agevolato



- Liquidazione e versamento dell'imposta
- Registrazione delle fatture emesse (articolo 23 del Dpr 633/72)
- Registrazione dei corrispettivi (articolo 24 del Dpr 633/72)
- Registrazione degli acquisti (articolo 25 del Dpr 633/72)
- Tenuta e conservazione dei registri e documenti (articolo 39 del Dpr 633/72), fatta eccezione per le fatture di acquisto, le bollette doganali di importazione
- Dichiarazione e comunicazione annuale (articoli 8 e 8-bis del Dpr 322/98)
- Comunicazione telematica delle operazioni rilevanti ai fini Iva (spesometro)
- Comunicazione telematica delle operazioni nei confronti di operatori economici aventi sede residenza o domicilio in Paesi black list
- Comunicazioni d'intento ricevute

Gli adempimenti. Nella dichiarazione dell'ultimo anno di applicazione delle regole ordinarie

Rettifica della detrazione obbligatoria

L'applicazione del nuovo regime agevolato per gli autonomi comporta, all'atto dell'accesso, l'obbligo di procedere con la rettifica della detrazione Iva ai sensi dell'articolo 19 bis 2 del Dpr 633/72.

La rettifica va operata nella dichiarazione Iva dell'ultimo anno di applicazione delle regole ordinarie, e il versamento dell'eventuale imposta a debito va saldato in un'unica soluzione. Pertanto, ipotizzando l'accesso al regime di esonero dal periodo d'imposta 2015, tale rettifica dovrà essere indicata nella dichiarazione Iva 2015 relativa al 2014.

In questo senso si ricorda, infatti, che il regime forfettario viene applicato naturalmente dai soggetti che possiedono i requisiti richiesti dalla norma istitutiva, senza necessità di effettuare una scelta espressa, per cui lo stesso regime di favore potrà essere fruito sia dai soggetti che iniziano una nuova attività, che da quelli che ne esercitano già una.

In quest'ultima ipotesi l'Iva relativa ai beni e servizi non ancora ceduti, o non ancora impiegati, dovrà essere rettificata in un'unica soluzione, senza attendere il materiale impiego degli stessi. Si tratta, ad esempio, delle rimanenze presenti nel bilancio al termine del periodo antecedente l'accesso al nuovo regime forfettario, oppure dei servizi fatturati, ma non ancora utilizzati, ivi

compreso il canone leasing pagato in anticipo o il macchinario.

Tale principio fanno eccezione i beni ammortizzabili, compresi quelli immateriali, la cui rettifica va eseguita solo se non siano trascorsi quattro anni da quello della loro entrata in funzione, ovvero nove anni dalla data di acquisto o di ultimazione, se trattasi di fabbricati o loro porzioni. In tal caso la rettifica andrà compiuta in ragione di tanti quinti, o decimi, se trattasi di immobili, quanti sono gli anni mancanti al compimento del quinquennio o decennio (anno dell'entrata in funzione a cui vanno aggiunti i quattro/ nove successivi).

A questo proposito si specifica che il comma 5 dell'articolo 19 bis 2 stabilisce che la restituzione dell'Iva non deve essere effettuata per i beni ammortizzabili di costo unitario non superiore a 516,46 euro e per i beni il cui coefficiente di ammortamento è superiore al 25 per cento.

In caso contrario, ossia di passaggio inverso dal regime forfettario a quello ordinario, va operata un'analoga rettifica della detrazione (questa volta a favore del contribuente) nella prima dichiarazione Iva utile di applicazione delle regole ordinarie.

A tal fine, all'atto del passaggio dal regime di favore a quello ordinario, si

può recuperare l'Iva non detratta sulle merci e materie prime acquistate in vigore del regime forfettario, e ancora in rimanenza al 31 dicembre dell'anno precedente al transito sul regime normale, oppure ancora in caso di acquisto di beni strumentali ammortizzabili in vigore del regime di favore, si può anche recuperare parte dell'Iva non detratta, in ragione di tanti quinti quanti sono gli anni mancanti al compimento del quinquennio.

Infine, si fa presente che nell'ultima liquidazione relativa all'anno in cui l'imposta è applicata nei modi ordinari, si deve altresì tenere in considerazione l'Iva relativa alle operazioni per le quali l'esigibilità non si è ancora verificata. È il caso delle operazioni con esigibilità differita, effettuate nei confronti dello Stato e degli enti pubblici, o dell'Iva liquidata secondo il regime "per cassa".

Nella sostanza, l'accesso al nuovo sistema forfettario comporta, per il cedente o prestatore che se ne avvalga, la rinuncia al differimento dell'esigibilità. Per converso, nella stessa liquidazione può essere esercitato, sempre che spetti, il diritto alla detrazione dell'imposta relativa alle operazioni di acquisto soggette agli stessi regimi di Iva per cassa ed i cui corrispettivi non sono stati ancora pagati.

Fattura elettronica

L'IMPATTO

Dal 31 marzo addio alla carta per tutti i pagamenti della Pa

L'Agid fornirà un ausilio organizzativo a Comuni e uffici pubblici

PAGINA A CURA DI
Alessandro Mastromatteo
Benedetto Santacroce

Dal prossimo 31 marzo 2015 fatturazione elettronica nei confronti di tutte le amministrazioni pubbliche ricomprende nell'elenco Istat infatti, dopo la prima fase di avvio che ha interessato, dallo scorso 6 giugno 2014, solamente i ministeri e le loro articolazioni, le agenzie fiscali e gli enti di previdenza, è destinata a completarsi del tutto la tempistica di avvio del particolare obbligo disciplinato all'articolo 1, commi da 209 a 214 della legge 244/2007 e regolamentato dal Dm 55 del 3 aprile 2012. Semplificazione dei procedimenti di fatturazione e di registrazione delle operazioni imponibili, gestione dei dati in forma aggregata ed integrazione nei sistemi di monitoraggio della finanza pubblica costituiscono le finalità perseguite e funzionali ad ottenere non solo risparmi nei processi di gestione ma anche la disponibilità di una enorme mole di dati, in forma strutturata, elaborabili in via automatica. È stato infatti introdotto il

divieto per le pubbliche amministrazioni di accettare fatture che non siano trasmesse in forma elettronica, non potendo peraltro procedere ad alcun pagamento, nemmeno parziale, sino all'invio delle fatture in tale formato. Analogamente tutti i fornitori dovranno gestire il proprio ciclo di fatturazione esclusivamente in modalità elettronica, non solo nelle fasi di emissione e trasmissione ma anche in quella di conservazione. L'impatto sia sul mondo delle amministrazioni pubbliche che sulle imprese sarà perciò molto rilevante. Si stima che prossimi destinatari dei flussi elettronici di fatturazione saranno infatti circa 20.000 enti, tra cui tutte le amministrazioni locali quali Regioni, Province e Comuni per un totale di 35.000 uffici destinatari. Tra le pubbliche amministrazioni destinatarie di fatture elettroniche sono ricompresi infatti tutti i soggetti anche autonomi che, a norma dell'articolo 1, comma 2 della legge 196/2009, concorrono al perseguimento degli obiettivi di finanza pubblica definiti in ambito nazionale e che sono inseriti nel conto economico consolidato ed individuati entro il 30 settembre di ciascun anno nell'apposito elenco pubblicato dall'Istat. L'elenco è abbastanza corposo ricomprendendo non solo amministrazioni centrali quali organi costituzionali e di rilievo costituzionale, presidenza del Consiglio dei ministri, ministeri e agenzie fiscali, ma anche enti di origine, natura e compiti alquanto diversificati

tra loro. Quanto invece ai fornitori delle pubbliche amministrazioni, il loro numero dovrebbe variare tra i due ed i due milioni e mezzo, pari ad una percentuale di circa il 35-40% del totale delle partite Iva con un volume totale di fatture inviate nell'ordine dei 60 milioni annui.

Considerato l'impatto in termini di innovazione e digitalizzazione del sistema Paese, l'agenzia per l'Italia digitale è stata incaricata di fornire assistenza e supporto a tutte le amministrazioni in esercizio in corso di avvio. A tal fine, Agid ha predisposto, uno strumento, sotto

forma di questionario, di ausilio ai Comuni per consentire loro un corretto dimensionamento e funzionamento delle infrastrutture centralizzate, fornendo anche indicazioni sul piano di attività da realizzare con le relative tempistiche. La fattura elettronica costituisce nei fatti un'opportunità da cogliere per riorganizzare, ove necessario, i processi amministrativi e contabili interni alle amministrazioni. Le pubbliche amministrazioni sono infatti chiamate ad intervenire nelle proprie strutture non tanto e non solo a livello informatico ma soprattutto a livello organizzativo secondo linee guida definite in ragione della maggiore o minore complessità della organizzazione ricevente. A tal fine, il Dm 55/2013 non si è limitato ad individuare le modalità tecnologiche necessarie ai fini di una corretta emissione e trasmissione della fattura Pa ma si è preoccupato di tracciare delle linee guida riferite sì all'informaticizzazione ma anche e soprattutto all'organizzazione interna ed ai rapporti con il fornitore. Individuazione di una struttura di progetto dedicata alla definizione di ruoli e compiti funzionali alla gestione delle fatture elettroniche, assegnazione di ruoli e disegno di una struttura di governo che garantisca la massima efficienza ed il raggiungimento degli obiettivi sono le mete da raggiungere per una corretta gestione dei flussi di fatturazione non solo sotto il profilo informatico.

Elementi chiave

FINALITÀ	Semplificazione nella fatturazione e registrazione delle operazioni imponibili. Sviluppo anche nelle relazioni tra imprese
DECORRENZA	
Dal 6/12/2013	Sdì disponibile alle amministrazioni che, volontariamente e sulla base di specifici accordi con tutti i propri fornitori, intendono avvalersene per la ricezione delle fatture elettroniche
Dal 6/6/2014	Obbligo nei confronti di Ministeri, agenzie Fiscali ed Enti nazionali di previdenza e assistenza sociale di cui all'elenco Istat
Dal 31/3/2015	Obbligo per le altre amministrazioni pubbliche
OPERATORI ECONOMICI/FORNITORI	
Obbligo	Emissione, trasmissione, conservazione e archiviazione delle fatture esclusivamente in formato elettronico
Clienti	Amministrazioni statali, anche a ordinamento autonomo, e enti pubblici nazionali
Orgetto	Fatture anche sotto forma di nota, conto, parcella e simili
DI	
Divieti	Accettare fatture emesse o trasmesse in forma cartacea. Procedere a pagamenti, anche parziali, sino a invio in forma elettronica
MODALITÀ TRASMISSIONE	
Sistema di interscambio	Spc (Sistema pubblico di connettività) Pec (Posta elettronica certificata) Altre forme di trasmissione (Web, Web services e Ftp)
FORMATO FATTURA	
Formato XML	Sottoscritta con "Firma elettronica qualificata o digitale"

Archiviazione. C'è tempo fino a tre mesi oltre il termine di presentazione della dichiarazione annuale

Per i fornitori resta l'obbligo della conservazione

A decorrere dal prossimo 31 marzo 2015 tutte le pubbliche amministrazioni dell'elenco Istat dovranno gestire in modalità completamente dematerializzata i flussi passivi di fatturazione. Oltre alla costituzione di un gruppo di lavoro dedicato, l'amministrazione destinataria della fattura Pa dovrà essere posta in essere tutta una serie di attività operative, la prima delle quali, scaduta lo scorso 31 dicembre 2014, consisteva nella individuazione e nel censimento degli uffici cui recapitare le fatture, identificandoli con un codice univoco ufficio assegnato dall'Indice delle pubbliche amministrazioni (Ipa). Il codice è necessario per consentire al Sistema di interscambio (Sdi), attraverso cui transitano le fatture, di recapitarle correttamente. Ottenuti i codici uni-

voci, gli stessi vanno comunicati ai fornitori entro il prossimo 28 febbraio 2015. Anche per l'interazione con il sistema di interscambio, dovrà essere predisposto un apposito canale di comunicazione. Tale canale permette di veicolare la fattura all'ufficio destinatario della stessa, consentendo all'amministrazione di esplicitare l'esito della ricezione come accettazione o rifiuto del documento trasmesso. Una volta ricevuta e proto-

NOVITÀ PER L'IMPRONTA
Per gli uffici pubblici cancellato l'onere dell'invio al Fisco dell'impronta anche per i documenti antecedenti al 17 giugno 2014

collata la fattura Pa, la stessa dovrà essere gestita integralmente in formato elettronico interagendo anche con la funzionalità richieste dalla piattaforma certificazione crediti (Pcc) la quale viene alimentata direttamente dal sistema di interscambio. Ultima fase è quella della conservazione elettronica dei documenti secondo le regole fiscali da ultimo dettate dal decreto ministeriale del 17 giugno 2014. A tale riguardo, si ricorda come non occorre più procedere all'invio dell'impronta dell'archivio neppure per i documenti fiscali già conservati elettronicamente prima del 27 giugno 2014, data di entrata in vigore del citato decreto; con la risoluzione n. 4/2/2015, l'agenzia delle Entrate ha così risolto i dubbi degli operatori, chiarendo in maniera definitiva come

non occorre più procedere alla trasmissione dell'archivio dei documenti conservati con le previsioni regole. Il decreto dello scorso giugno, nel disciplinare le modalità di assolvimento degli obblighi fiscali relativi ai documenti informatici, non richiede infatti la trasmissione dell'impronta a differenza di quanto previsto dal precedente ed abrogato regolamento del 23 gennaio 2004. Tale obbligo aveva l'esclusiva finalità di estendere la validità dei documenti informatici conservati in quanto la marca temporale da apporre aveva, all'epoca, durata triennale. Tale limite tecnologico è stato successivamente superato e attualmente la durata delle marche temporali è ventennale. La conservazione elettronica delle fatture è infine un adempimento posto in capo anche

al fornitore della pubblica amministrazione. In realtà tutti i documenti emessi elettronicamente devono essere conservati con tale modalità anche se si tratta di fatture non destinate ad amministrazioni per le quali sussiste il particolare obbligo di emissione. Il processo di conservazione dei documenti informatici va completato, anche per le fatture elettroniche, entro il termine di tre mesi dalla scadenza del termine di presentazione della dichiarazione annuale. Sui documenti informatici fiscalmente rilevanti l'imposta di bollo, ove dovuta, deve essere versata con modalità telematiche, a mezzo modello di pagamento unificato F24, in unica soluzione entro centoventi giorni dalla chiusura dell'esercizio.

Servizi online

LA TASSAZIONE

App, software e telecomunicazioni:
si paga l'Iva nel luogo di consumo

La direttiva Ue prevale sulla diversa normativa nazionale

PAGINA A CURA DI
Renato Portale

■ Servizi elettronici, telecomunicazioni e teleradiodiffusioni sono tassate con l'Iva del Paese di domicilio o residenza del privato consumatore.

Dal 1° gennaio sono arrivate direttamente dall'Unione europea le regole secondo le quali il luogo di tassazione di tali servizi, resi nei confronti di committenti privati, è il luogo del loro domicilio.

In particolare, però in Italia si applicano solo le regole certe per tali prestazioni, mentre per le regole opzionali dell'utilizzo occorre attendere il decreto di recepimento della direttiva.

Le modifiche determinano un incremento di gettito per l'Italia dal momento che diventano imponibili ad Iva le vendite a consumatori nazionali da parte di fornitori residenti in altri Stati Ue, che prima scontavano l'imposta nel Paese del prestatore.

Mini sportello unico

Contemporaneamente è entrata in vigore un'importante semplificazione per cui i soggetti passivi che optano per il mini sportello unico (il cosiddetto regime Moss) non sono tenuti ad identificarsi in ciascuno Stato membro di consumo per assolvere gli obblighi di dichiarazione e versamento dell'Iva ivi dovuta, ma si registrano nel loro Paese ove effettuano un'unica dichiarazione ed un unico versamento per l'imposta dovuta in tutti gli Stati membri ove non sono stabiliti.

Vendite a soggetti passivi

Nulla è cambiato, invece, per le vendite di questi servizi a soggetti passivi d'imposta (rapporti B2B) che restano soggette nel Paese ove è stabilito il committente, ma con regime dell'inversione contabile se il fornitore è un soggetto passivo stabilito in altro Stato Ue o un soggetto non Ue.

I soggetti interessati

Sono interessati alle nuove norme, quindi, sia i fornitori nazionali di questi servizi che dovranno modificare le regole di applicazione sulle vendite internazionali, sia i privati consumatori che acquistano tali servizi sul web e che potrebbero vedersi aumentare il costo dei servizi acquistati per l'aliquota più alta applicata in Italia, rispetto ad altri Paesi come il Lussemburgo ove l'aliquota ordinaria è del 15% rispetto al

23% previsto nel nostro Paese.

Invariate, invece, le regole per le vendite on line di beni che seguono le disposizioni sulle importazioni, esportazioni, acquisti e cessioni intracomunitarie.

Entrata in vigore diretta

Per la prima volta, però, le norme certe e vincolanti di una direttiva entrano direttamente in vigore senza alcun provvedimento interno legislativo o di prassi che recepisca le disposizioni previste già dal 2008 nella direttiva sui servizi, entrata in vigore progressivamente dal 2010.

Quest'anno, quindi, per la prima volta si verifica che disposizioni contenute nella direttiva Iva modificata nel 2008 ma che risultano sufficientemente dettagliate e certe, entrano in vigore «al buio» senza cioè che ci siano disposizioni o istruzioni ufficiali specifiche di modifica o di modifiche, consentendo dal 1° ottobre 2014 la possibilità di iscrizione allo sportello unico istituito presso il centro operativo di Venezia.

Niente doppia imposizione

L'applicazione immediata delle nuove norme, in attesa del decreto legislativo, eviterà casi di doppia o di mancata imposizione.

I fornitori italiani, infatti sono tenuti ad osservare le nuove regole

ATTENTI A...

Aliquota sugli e-book

L'articolo 98 della direttiva Iva al paragrafo 2 prevede che «le aliquote ridotte non si applicano ai servizi forniti per via elettronica». Al contrario, l'articolo 1, comma 667 della legge di 190/2014 ha introdotto dal primo gennaio 2015 l'aliquota Iva ridotta del 4% a tutte le «pubblicazioni identificate da codice Isbn... veicolate attraverso qualsiasi supporto fisico o tramite mezzi di comunicazione elettronica...».

Del resto, anche la franchia applicata alla fornitura di libri elettronici (l'aliquota del 5,5% a partire dal 2013) ed anche il Lussemburgo dal 2012 ha inserito la fornitura di libri digitali tra i servizi da assoggettare all'aliquota ridotta del 3 per cento. La Commissione europea il 6 settembre 2013 ha proposto ricorso contro la Francia avanti la Corte di giustizia Ue (causa C-479/13) ed il successivo 18 settembre ha adottato lo stesso comportamento contro il Lussemburgo (causa-502/13). Il Governo italiano rischia una possibile procedura di infrazione da parte della Commissione Ue ma sembra disposto ad iniziare un braccio di ferro con l'Unione europea

per non correre il rischio di pagare l'Iva italiana per vendite a privati residenti in altri Stati Ue (come prevede il testo attuale dell'articolo 7) e vedersi poi chiedere l'Iva locale da parte degli altri Paesi Ue, per le medesime cessioni fatte a privati residenti all'interno del loro territorio.

Il mancato recepimento legislativo provoca, inoltre, un «doppio binario» simile a quello verificatosi nel 2010 in quanto, secondo lo schema di decreto legislativo, approvato lo scorso 24 dicembre dal Consiglio dei ministri ed attualmente all'esame delle varie commissioni parlamentari, l'Italia potrebbe introdurre al suo interno il criterio dell'utilizzo per le prestazioni di telecomunicazione e teleradiodiffusione utilizzate da privati italiani fuori della Ue.

Sono già attivi, intanto, alcuni link sul sito internet dell'agenzia delle Entrate dai quali si possono rilevare alcune informazioni quali:

- la scheda informativa per l'istituzione di un regime speciale Moss
- il provvedimento 30 settembre 2014 del direttore dell'agenzia delle Entrate, che individua il centro operativo di Venezia come ufficio competente a gestire in Italia il Moss.

Rientrano nel regime del commercio elettronico, quelle vendite per oggetto un servizio messo a disposizione del destinatario in forma digitale e tramite una rete elettronica.

Il Moss. Grazie a questo strumento non occorre aprire una posizione fiscale se si vende negli altri Stati comunitari

Lo sportello di Venezia incassa l'Iva «straniera»

■ Dal 1° ottobre 2014 è stato istituito in tutti i 28 Paesi Ue uno sportello unico - Moss (mini sportello unico) - attraverso il quale:

- l'Iva viene pagata dal prestatore nel Paese ove lo stesso è stabilito relativamente a tutte le vendite effettuate a privati nei diversi Stati Ue, rispettando l'aliquota e le regole vigenti in tale Stato di consumo, con un'apposita dichiarazione trimestrale (ad esempio un fornitore lussemburghese se vende in Italia applica il 23% mentre un fornitore italiano se vende in Lussemburgo applica il 15%, se vende in Germania il 19%, e vende in Ungheria il 27% e così via)
- viene così anticipato il sistema definitivo dell'Iva con assolvimento dell'imposta nel Paese del

fornitore ma con le aliquote previste nel Paese del cliente privato consumatore.

L'operatore unitario, pertanto, non è più obbligato a identificarsi in ciascun Stato membro in cui effettua le operazioni potendo emettere le fatture (e adempiere agli obblighi di pagamento della imposta di competenza dello Stato di destinazione) nello Stato membro ove esso è identificato.

In pratica l'operatore che utilizza il Moss deve conoscere le regole contabili e, più in generale, le norme applicative dell'Iva in vigore nello Stato membro di consumo, anche se, formalmente, l'operazione viene effettuata (e l'imposta viene corrisposta) nello Stato membro di identificazione.

I fornitori italiani che optano per il Moss rispettano le regole seguenti:

- 1) presentano, per via telematica al centro Operativo di Venezia una dichiarazione di identificazione ai fini dell'Iva nel territorio dell'Ue, e comunicano, con lo stesso mezzo informatico, ogni dichiarazione di variazione dati o di cessazione dell'attività;

- 2) presentano allo stesso centro per ciascun trimestre solare una dichiarazione riepilogativa delle vendite a privati residenti in altri Stati Ue - diversi dall'Italia - entro il 20 del mese successivo a ciascun trimestre e contemporaneamente versano l'imposta dovuta per tutti i Paesi Ue di vendita escluso l'Italia;

- 3) non operano alcuna detrazione dell'imposta pagata in altri

Stati Ue né possono effettuare la «compensazione» in Italia con altri tributi;

- 4) le vendite effettuate in Italia seguono le normali regole interne e dalla propria posizione Iva possono detrarre l'imposta assolta in Italia per costi sostenuti nell'intero commercio;

- 5) conservano i documenti di tutte le vendite nella Ue per dieci anni e sono soggetti a controllo sia del centro operativo di Venezia che dell'amministrazione fiscale del Paese di consumo.

I documenti di vendita per le cessioni a privati consumatori residenti nella Ue e tutti gli altri atti concernenti tali operazioni, devono essere conservati per 10 anni a partire dalla fine dell'anno in cui l'operazione è stata effettuata, indipendentemente

dal fatto che il soggetto passivo continui o meno ad avvalersi del regime.

Su richiesta, la documentazione deve essere messa a disposizione, per via elettronica, dello Stato membro di identificazione o dello Stato membro di consumo. Lo Stato membro darà informazioni su come farlo al momento della richiesta della documentazione.

Nel caso in cui la documentazione non venga messa a disposizione entro un mese dal ricevimento di un sollecito dello Stato membro di identificazione, tale inadempimento è considerato un'insostanza persistente delle norme relative al regime, comportante l'esclusione dal regime stesso.

Paradisi fiscali I NUOVI OBBLIGHI

Comunicazioni black list, oltre i 10mila euro salta la soglia

Per chi supera il tetto torna l'obbligo di segnalare anche le operazioni sotto i 500 euro

PAGINA A CURA DI
Michele Brusaterra

Il Dl 40/2010, ha introdotto nel nostro ordinamento tributario un nuovo adempimento consistente, in via breve, nella trasmissione all'agenzia delle entrate, attraverso il solo canale telematico, di una comunicazione contenente tutte le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, "effettuate e ricevute, registrate o soggette a registrazione", poste in essere con operatori economici aventi sede, residenza o domicilio in Paesi cosiddetti black list. Per l'individuazione puntuale di tali paesi, è necessario fare riferimento al Dm del 4 maggio 1999 e del 21 novembre 2001 (come successivamente modificati e integrati). I contribuenti obbligati alla presentazione della comunicazione, che risulta essere di carattere periodico, sono i soggetti passivi d'imposta ai fini Iva, ossia chiunque agisca nell'esercizio di impresa ovvero nell'esercizio di arti o professioni e, con riferimento ad enti non commerciali, quelli che pongono in essere cessioni di beni e prestazioni di servizi nell'ambito dell'esercizio di attività commerciali o agricole. Prima dell'intervento del Dlgs 175/2014 (decreto semplificazioni) la

scadenza di presentazione della comunicazione era duplice, a seconda dell'ammontare di operazioni poste in essere, e più precisamente:

- trimestrale, per i soggetti che avevano realizzato, nei quattro trimestri precedenti e per ciascuna categoria di operazioni, un ammontare totale trimestrale non superiore a 50.000 euro;
- mensile, per i soggetti che non si trovavano nelle condizioni indicate al punto precedente.

Il decreto semplificazioni, entrato in vigore il 13 dicembre del 2014, ha apportato due importanti modifiche alle disposizioni in tema di comunicazione delle operazioni black list, una delle quali nasconde, in realtà, delle insidie. Da una parte, infatti, viene stabilita la cadenza annuale della comunicazione, qualunque sia il volume di operazioni poste in essere con i soggetti aventi sede, residenza o domicilio, nei paesi considerati a fiscalità privilegiata. Dall'altra, viene modificata la soglia di irrilevanza delle operazioni. Prima delle modifiche apportate, infatti, il Dl 40/2010, così come modificato dal comma 8 dell'articolo 2 del Dl 16/2012, prevedeva la rilevanza, ai fini della comunicazione in oggetto, delle sole operazioni di importo superiore a 500 euro. La modifica introdotta dal Dlgs 175/2014, rivede le soglie di esclusione, stabilendo che sono oggetto di comunicazione «tutte le cessioni di beni e le prestazioni di servizi il cui importo complessivo annuale è superiore ad euro 10.000 effettuate e ricevute, registrate o soggette a registrazione, nei confronti di operatori economici aventi sede, residenza o domicilio in Paesi cosiddetti black list».

Da una attenta lettura delle due norme succedutesi in prossimità della fine dello scorso anno, è facile notare come la nuova disposizione, che è bene fin da subito far presente che, come espressamente previsto dal decreto, è applicabile alle operazioni soggette a comunicazione e poste in essere nell'anno solare in corso alla data di entrata in vigore del decreto stesso (2014), faccia riferimento non più alla singola operazione, come avveniva in precedenza, ma bensì a tutte le cessioni di beni e le prestazioni di servizi il cui importo complessivo annuale è superiore ad euro 10.000. Si tratta, quindi, di uno sbarramento che potranno definire "assoluto", superato il quale sorge l'obbligo di inserire nella comunicazione tutte le operazioni poste in essere con soggetti black list. Mentre, infatti, la precedente soglia di 500 euro si riferiva alla singola operazione e, quindi, faceva uscire dall'adempimento qualsiasi operazione "sottosoglia", indipendentemente dal totale di operazioni annuali poste in essere, la nuova e più rilevante soglia di 10 mila euro vale per il monte di operazioni effettuate nell'anno.

La circolare 31/E/2014 intervenuta per fornire ai contribuenti i chiarimenti, ha chiarito che la soglia di 10.000 euro va riferita in modo complessivo a tutte le cessioni di beni e le prestazioni di servizi siano esse effettuate o ricevute. I contribuenti, quindi, si potrebbero trovare nella scomoda posizione, di superare inaspettatamente la soglia e di essere costretti, di conseguenza, ad indicare tutte le operazioni nella apposita comunicazione, qualunque sia il loro valore unitario.

GIUSEPPE M. CASARSA

Tutte le novità

VECCHIA NORMA

NUOVA NORMA

TIPO DI OPERAZIONI DA COMUNICARE

Cessioni di beni e le restazioni di servizi, "effettuate e ricevute, registrate o soggette a registrazione", poste in essere con operatori economici aventi sede, residenza o domicilio in Paesi cosiddetti black list

Cessioni di beni e le restazioni di servizi, "effettuate e ricevute, registrate o soggette a registrazione", poste in essere con operatori economici aventi sede, residenza o domicilio in Paesi cosiddetti black list

CADENZA PRESENTAZIONE COMUNICAZIONE

Trimestrale, per i soggetti che realizzano nei quattro trimestri precedenti e per ciascuna categoria di operazioni, un ammontare totale trimestrale non superiore a 50.000 euro; mensile in caso diverso

Annuale indipendentemente dal volume complessivo di operazioni poste in essere

OPERAZIONI ESCLUSE

Non vanno comunicate le operazioni che singolarmente non superano l'importo di euro 500

Da comunicare tutte le singole operazioni solo dal momento in cui si supera l'importo complessivo annuale di 10mila euro

L'entrata in vigore. Le Entrate «prolungano» le regole per tutto l'ultimo mese dello scorso anno sia per i mensili che per i trimestrali

Gli invii sono validi fino a dicembre 2014

Le modifiche apportate all'obbligo di comunicazione delle operazioni con soggetti black list, sono entrate in vigore dal 13 dicembre 2014. Le due modifiche sono consistite nel rideterminare la scadenza di invio della comunicazione, che da mensile o trimestrale, passa ad annuale, e nella variazione della soglia di rilevanza delle operazioni da indicare all'interno del modello: prima dell'intervento normativo non andavano comunicate le operazioni di valore unitario non superiore a 500 euro, dopo l'intervento la soglia è divenuta annuale e riferita a tutte le operazioni. Viene, infatti, previsto che ove le operazioni in questione non superino l'importo complessivo annuale di euro 10mila non vi è obbligo di effettua-

re alcuna comunicazione.

Entrando, però, in vigore la normativa proprio nel corso dell'anno 2014, vi è stata una sovrapposizione degli obblighi. La norma, infatti, stabilisce che già a partire dal periodo in corso alla data di entrata in vigore del decreto legislativo, si applicano le nuove disposizioni.

Senza un intervento chiarificatore, il contribuente si sarebbe trovato nella seguente situazione:

- adempimento annuale: anche per il 2014, dell'invio della comunicazione delle operazioni black list, in presenza, però, di comunicazioni mensili o trimestrali, già inviate nel corso del mese di dicembre 2014, in ossequio delle disposizioni vigenti fino al 12 dicembre 2014;
- non inserimento delle operazioni

di valore unitario non superiore ad euro 500 nelle comunicazioni, trimestrali o mensili, effettuate fino al mese di dicembre 2014, ancorché la somma di tutte le operazioni effettuate nel corso del 2014 avesse superato la nuova soglia annuale di euro 10mila.

Erano immediatamente, quindi, sorti dubbi operativi su come doversi comportare, ossia:

- inviare comunque una comunicazione delle operazioni black list effettuate nel corso di tutto il 2014, ancorché eventualmente già ripiegate mensilmente o trimestralmente, includendo quelle ancora da inviare e riferite al mese di dicembre 2014 (per i soggetti con cadenza mensile) o all'ultimo trimestre 2014 (per i soggetti con cadenza trime-

strale), oppure inviare una dichiarazione solo includendo le operazioni non ancora inserite, mantenendo, a questo punto, il rispetto delle precedenti scadenze?

Per le operazioni di valore unitario non superiore ad euro 500, che nel corso dell'anno e fino all'entrata in vigore delle nuove disposizioni, erano state completamente escluse da qualsiasi comunicazione, anche se di importo complessivo superiore ad euro 10mila, vi è necessità di riferirle ora tutte e di inserirle nella comunicazione annuale.

L'agenzia delle Entrate è tempestivamente intervenuta, attraverso il comunicato stampa datato 19 dicembre 2014, con il quale ha chiarito che «per evi- denza finalità di semplificazione e per consentire gli adem-

pimenti dell'intero anno 2014 secondo le regole già adottate per la maggior parte dell'anno, i contribuenti possono continuare ad effettuare le comunicazioni mensili o trimestrali secondo le regole previgenti fino alla fine del 2014; tali comunicazioni saranno ritenute pienamente valide secondo le nuove modalità».

La circolare 31/E/2014, ha inoltre chiarito che per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi di importo inferiore a 500 euro, anche se fossero state effettuate o ricevute dalla data di entrata in vigore della nuova norma (13 dicembre 2014) e fino al 31 dicembre 2014, è consentito comunque non effettuare la comunicazione, anche se l'importo complessivo dovesse superare i 10mila euro.

GIUSEPPE M. CASARSA

Lettere d'intento

L'OBBLIGO DI TRASMISSIONE

Spetta all'esportatore inviare le dichiarazioni alle Entrate

Il riscontro da parte del fornitore può avvenire online o tramite il cassetto fiscale

PAGINA A CURA DI
Matteo Balzanelli

A partire dal 2015 la comunicazione telematica delle lettere d'intento è effettuata direttamente dall'esportatore abituale. Il fornitore, prima di emettere fattura in regime di non imponibilità, deve invece effettuare il controllo telematico delle lettere d'intento, per poi riepilografare nella dichiarazione Iva i dati contenuti nelle stesse. Analogo procedimento va espletato in caso di importazioni fino a che Entrate e Dogane non condivideranno le relative banche dati. Il fornitore, in base alle nuove disposizioni, è sanzionato in caso di emissione di fattura non imponibile prima di aver ricevuto la dichiarazione d'intento e riscontro telematicamente l'avvenuta presentazione all'agenzia delle Entrate.

La procedura
L'articolo 20 del decreto semplificazioni (Dlgs 175/14) ribalta l'obbligo

della comunicazione telematica all'agenzia delle Entrate delle lettere d'intento in capo all'esportatore abituale, ossia in capo al soggetto che effettivamente beneficia dell'applicazione del regime di non imponibilità.

In base alla nuova procedura l'esportatore abituale emette la lettera d'intento e provvede alla comunicazione telematica all'agenzia delle Entrate. Una volta scaricata la ricevuta telematica dell'invio, la consegna al proprio fornitore unitamente alla lettera d'intento. Quest'ultimo esegue il riscontro telematico di quanto ricevuto e, se l'esito è positivo, può emettere fattura in regime di non imponibilità. Il fornitore riepiloga poi in dichiarazione annuale i dati delle lettere d'intento ricevute.

Il riscontro
Il riscontro telematico da parte del fornitore può avvenire con due differenti modalità: direttamente online o tramite il proprio cassetto fiscale.

Nel primo caso, nella sezione dedicata del sito dell'agenzia delle Entrate, basterà indicare protocollo, progressivo e anno della dichiarazione, nonché il codice fiscale del dichiarante ed il soggetto destinatario. A questo punto viene fornito l'esito dell'elaborazione, che è comunque consigliabile stampare e conservare. La verifica tramite cassetto fiscale, che può avvenire solo previa adesione ai servizi telematici, avviene invece accedendo

alla sezione "comunicazioni".

Le sanzioni

L'inversione del soggetto tenuto alla comunicazione telematica ha comportato anche la necessità di adeguare il sistema sanzionatorio: mentre prima il fornitore era sanzionato quando emetteva fattura non imponibile senza aver proceduto nei tempi previsti all'invio della comunicazione, ora lo è quando l'emissione della fattura avviene prima di aver ricevuto da parte del cessionario o committente la dichiarazione di intento e riscontro telematicamente l'avvenuta presentazione all'agenzia delle Entrate. La misura della sanzione resta però immutata: dal 100 al 200% dell'imposta.

Ad onor del vero, il fornitore resta gravato anche di un ulteriore onere che gli consente di dimostrare, in caso di dichiarazioni ideologicamente false, l'assenza di un proprio coinvolgimento nell'attività fraudolenta e di essersi comportato come un diligente operatore economico: la sua responsabilità può essere esclusa allorché è in grado di dimostrare di aver compiuto una (seppur) limitata indagine per cercare di comprendere se tale dichiarazione sia quanto meno in apparenza veritiera oppure fraudolenta (Cassazione, sentenza 176/15). Va poi ricordato che sono pervenuti alle medesime conclusioni, seppur con una diversa distribuzione dell'onere probato-

Il nuovo meccanismo

ESPORTATORE ABITUALE

- Emette la lettera d'intento, compilando anche il nuovo quadro A-Plafond
- Effettua comunicazione telematica all'agenzia delle Entrate
- Scarica la ricevuta telematica e la consegna, con la lettera d'intento, al fornitore
- Non è necessario consegnare al proprio fornitore il quadro A-Plafond

FORNITORE

- Effettua un'indagine limitata per comprendere se tale dichiarazione sia quanto meno in apparenza veritiera
- Esegue il riscontro telematico di quanto ricevuto
- Se il riscontro è positivo può emettere fattura in regime di non imponibilità
- Riepiloga in dichiarazione annuale i dati delle lettere d'intento ricevute

rio, anche i giudici comunitari (cause C-80/11 e C-142/11).

La protocollazione

Inoltre, resta fermo per il fornitore l'obbligo di protocollare la lettera d'intento, annotarla sull'apposito registro e richiamarne gli estremi sulle fatture emesse in sospensione d'imposta.

Il quadro A-Plafond

Il nuovo modello unifica, di fatto, quello delle "vecchie" lettere d'intento e quello di comunicazione dei relativi dati. La vera novità è comunque rappresentata dal quadro A-Plafond, nel quale vanno fornite alcune precisazioni in ordine al plafond. Detto quadro non deve necessariamente essere consegnato al proprio fornitore unitamente a lettera d'intento e ricevuta telematica.

Banche dati

Fintanto che l'agenzia delle Entrate non condividerà con l'agenzia delle Dogane la banca dati relativa alle lettere d'intento (e ciò dovrebbe avvenire entro 120 giorni dall'entrata in vigore del decreto), per utilizzare il plafond in dogana in caso di importazioni bisogna seguire il medesimo iter. Come precisato nella relazione illustrativa, la condivisione consentirà di eliminare l'obbligo di presentazione, in dogana, della copia della lettera d'intento e della relativa ricevuta di presentazione.

Il periodo transitorio. Ma se l'efficacia delle lettere va oltre questo termine la trasmissione telematica va comunque effettuata

Consegna «vecchio stile» fino all'11 febbraio

L'agenzia delle Entrate ha confermato che fino all'11 febbraio è possibile consegnare le dichiarazioni d'intento ai propri fornitori secondo le vecchie modalità. In questi casi il fornitore è esonerato dall'invio telematico. Per le lettere d'intento con efficacia anche oltre detta data l'esportatore abituale dovrà però provvedere all'invio telematico ed è consigliabile che ciò avvenga in tempo utile al fine di ottenere la ricevuta telematica entro il 12 febbraio, onde non avere periodi "scoperti".

Col provvedimento 159674 del 12 dicembre scorso, oltre all'approvazione del modello per la dichiarazione d'intento e delle relative specifiche tecniche per la trasmissione telematica, è stata definita la disciplina transitoria del passaggio alle nuove regole varate dall'articolo 20 del

decreto semplificazioni.

La maggior parte degli operatori, che ha inviato le dichiarazioni d'intento negli ultimi giorni del 2014 (a valere sul 2015), ha proceduto seguendo le vecchie regole e, pertanto, anche utilizzando il vecchio modello. Tale approccio, è in linea con quanto previsto dall'articolo 3 dello Statuto del contribuente (legge 212/2000), in base al quale "in ogni caso" le disposizioni tributarie non possono prevedere adempimenti a carico dei contribuenti con scadenza fissata

IL FORNITORE

L'agenzia delle Entrate ha esplicitamente esonerato chi vende dalla verifica dell'avvenuta presentazione delle dichiarazioni d'intento

anteriore al sessantesimo giorno dalla data della loro entrata in vigore o dell'adozione del provvedimento di attuazione, ed è stato avallato anche dall'amministrazione finanziaria. Dalla lettura del citato provvedimento e del relativo comunicato stampa si evince - nonostante non sia esplicitamente evidenziato - che il fornitore che le ha ricevute non è tenuto ad alcuna comunicazione. L'unica precisazione riguarda infatti l'esonerazione del fornitore dalla verifica dell'avvenuta presentazione della dichiarazione d'intento all'agenzia delle Entrate, senza alcun riferimento ad altri obblighi. Pare quindi evidente che, in un'ottica di semplificazione, si intenda evitare il duplice adempimento telematico, anche se sarebbe auspicabile che l'Agenzia lo confermi ufficialmente.

Tuttavia, una volta decorsi i predetti sessanta giorni, sarà necessario adeguarsi alle nuove regole. Al punto 53 del provvedimento viene infatti stabilito che, per le dichiarazioni d'intento consegnate o inviate secondo le vecchie modalità che esplicano effetti anche per operazioni poste in essere successivamente all'11 febbraio 2015, vige l'obbligo, a partire dal 12 febbraio 2015, di trasmettere le dichiarazioni in via telematica e di riscontrare l'avvenuta presentazione della dichiarazione all'agenzia delle Entrate.

Questo sta a significare che, di fatto, gli esportatori abituali dovranno replicare sul nuovo modello le dichiarazioni d'intento spedite ai propri fornitori e procedere all'invio telematico. È opportuno che, per le lettere d'intento che "coprono" periodi che vanno oltre

il 12 febbraio, l'esportatore abituale effettui l'invio telematico in modo da ottenere la relativa ricevuta e da consentirne il riscontro telematico da parte del fornitore entro tale data. In caso contrario non sarebbero infatti consentite consegne (esentate dall'imposta) tra il 12 febbraio e la data di consegna della lettera d'intento e della ricevuta al proprio fornitore.

In alcuni (rari) casi gli esportatori abituali hanno invece scelto di avvalersi fin da subito (rectius, da quando è stato reso disponibile sul sito dell'Agenzia il software) delle nuove modalità.

Si ricorda infine che è consentito rettificare o integrare i dati di una dichiarazione già presentata, barrando la casella "integrativa" ed indicando il protocollo della dichiarazione originaria.

Vies OPERAZIONI INTRACOMUNITARIE

Iscrizione immediata per chi lavora nella Ue

La segnalazione a inizio attività oppure dopo tramite intermediari e servizi telematici

PAGINA A CURA DI
Massimo Sirri
Riccardo Zavatta

Chi intende compiere operazioni in ambito comunitario, deve comunicarlo all'amministrazione finanziaria la quale, con le nuove regole, include immediatamente l'operatore nell'archivio Vies.

La lettura dell'articolo 35 del Dpr 633/1972 (modificato dal Dlg 175/2014) fornita dalla circolare 31/E/2014, sembra far capire che, nell'ottica delle Entrate, l'effettuazione di operazioni intracomunitarie, ancorché resti una libera scelta dell'operatore, come lascia intuire l'utilizzo del termine «opzione» nel comma 7-bis della norma, si traduce, una volta esercitata, in un vero e proprio obbligo di segnalazione, da adempiere in sede d'inizio attività, oppure anche successivamente tramite i servizi telematici (Entratel o Fisconline), o a mezzo intermediari abilitati, come precisato nel provvedimento 2014/159941 del 15 dicembre scorso. In base a tale orientamento, pertanto, non dovrebbero essere più consentiti, ammesso che lo siano mai stati, possibili arbitraggi nella localizzazione degli acquisti da parte di quegli operatori che, non potendo detrarre in tutto o in parte l'imposta (a causa del pro-rata, per esempio), decidevano di non iscriversi volontariamente al Vies, al fine di scontare l'Iva (con aliquota inferiore) del Paese del fornitore, anziché quella nazionale.

Secondo le Entrate (risoluzione 42/E/2012) del resto, chi non è iscritto al Vies non potrebbe trattare gli acquisti di beni/servizi con le regole dell'Iva intra Ue, ma dev'essere considerato alla stregua di un privato da parte del fornitore comunitario, il quale dovrebbe quindi addebitare la propria imposta (in modo analogo, anche le cessioni/prestazioni eseguite senza essere iscritti al Vies, dovrebbero essere assoggettate alla disciplina ordinaria e non a quella intracomunitaria; circolare ministeriale 29/E/2010).

Quanto ai presupposti per l'iscrizione al Vies, sebbene nella norma, né il provvedimento e neppure la circolare 31/E prevedono esplicitamente l'obbligo di comunicazione per chi presta o riceve servizi "generici" (ar-

ticolo 7-ter del Dpr 633/72), in linea con il regolamento Ue 904/2010 (articolo 31 in particolare), è da ritenere che questo sussista anche con la nuova procedura, sempre che si tratti di prestazioni che siano effettivamente imponibili nello Stato Ue del committente (Italia o altro Paese dell'Unione europea). Chi, invece, presta o riceve solo servizi senza applicazione dell'Iva, esenti non imponibili, potrebbe anche non iscriversi al Vies. È una conclusione che appare coerente con la condizione di mantenimento dell'iscrizione. Adesso, infatti, si resta nel Vies se si presenta almeno un elenco Intrastat in un periodo di quattro trimestri consecutivi (il primo periodo di monitoraggio scatta dal 15 dicembre 2014), all'impimento cui non è tuttavia tenuto chi presta/riceve solo prestazioni generiche esenti, non imponibili o comunque senz'Iva nello Stato del committente (per la verifica sull'imponibilità o meno della prestazione nell'altro Paese Ue, si possono seguire le indicazioni della circolare ministeriale 43/E/2010).

Oltre che l'inclusione immediata, applicabile anche a chi ha presentato l'istanza nei 30 giorni precedenti il 15 dicembre 2014, senza dover attendere l'esecuzione di controlli preliminari da parte del Fisco, esigibili nei trenta giorni successivi all'istanza, nel nuovo Vies non sono più previsti provvedimenti di diniego/revoca dell'iscrizione. Si può recedere volontariamente o essere cancellati d'imperio. Ciò potrà avvenire, come detto, in caso di mancata presentazione di almeno un elenco Intrastat nel periodo considerato. (prima ragione di esclusione, secondo la circolare 31/E), ma anche, verosimilmente, in virtù di altri motivi (è probabile che ci si possa riferire agli elementi di rischio indicati nei provvedimenti 188376 e 188381 del 2010, emanati con riguardo alla precedente disciplina).

Quanto alla tempistica di uscita dal Vies, questa è immediata in caso di recesso e opera dal momento della ricezione da parte delle Entrate della comunicazione della volontà di essere cancellati dall'archivio. L'esclusione, invece, ha effetto dal sessantesimo giorno successivo alla data di spedizione della comunicazione dell'ufficio.

Ricevuta la comunicazione, però, il contribuente potrà avvertire un contraddittorio per spiegare che, nonostante la mancata presentazione degli Intrastat (eventualmente sanzionabile), ha realizzato effettivamente operazioni intracomunitarie o che queste sono in corso o saranno effettuate o, comunque, che vi è l'intenzione di effettuare.

A confronto

PRIMA

DOPO

L'INCLUSIONE NELL'ARCHIVIO VIES

L'iscrizione nella banca dati degli operatori autorizzati all'effettuazione delle operazioni in ambito Ue, era prevista a partire dal 31° giorno successivo alla richiesta. Nei 30 giorni successivi all'istanza, infatti, le Entrate potevano negare l'accesso all'archivio Vies, mediante apposito provvedimento di diniego.

Il decreto semplificazioni ha previsto l'inclusione immediata nel Vies degli operatori che dichiarano di voler realizzare operazioni intracomunitarie o prestazioni di servizi di cui all'articolo 7-ter del Dpr 633/1972, con soggetti di altri Stati membri dell'Unione europea.

L'ISCRIZIONE PER PRESTATORI E COMMITTENTI

L'amministrazione finanziaria ha precisato (circolare 31/E/2011) che sono tenuti a iscriversi al Vies anche coloro che rendono o ricevono prestazioni di servizi "generiche" con controparti stabilite in altri Paesi comunitari.

Nonostante non vi siano indicazioni precise né nella norma, né nella circolare 31/E, è da ritenere che gli espliciti richiami al Regolamento Ce 904/2010 consentano di affermare che sia interessato all'iscrizione al Vies anche chi presta o commisiona servizi ex articolo 7-ter del Dpr 633/72.

L'USCITA DALLA BANCA DATI

L'esclusione dal Vies poteva avvenire dietro emanazione di un apposito provvedimento di revoca all'autorizzazione a effettuare operazioni intracomunitarie. La sospensione della soggettività passiva conseguente alla revoca operava dalla data di emissione del provvedimento.

È prevista l'esclusione dall'anagrafe degli operatori Ue per la mancata presentazione di almeno un modello Intrastat per quattro trimestri consecutivi. Potranno essere previste altre cause di estromissione. L'uscita dal Vies opera dal sessantesimo giorno successivo alla data di spedizione della comunicazione d'esclusione.

Favor rei. È da presumere che anche il regime impositivo dell'operazione sarà incontestabile

Violazioni pregresse non punibili

Non sarà sanzionato chi ha realizzato operazioni intracomunitarie prima della scadenza del termine di trenta giorni che la precedente disciplina concedeva al Fisco per l'esecuzione dei controlli ai fini dell'iscrizione al Vies. La circolare 31/E/2014, infatti, prevede che in questi casi operi il principio del favor rei, con la conseguenza che la condotta non è punibile.

Le Entrate non lo dicono, ma è logico dedurre che, se non è più prevista l'applicazione della sanzione, non potrà essere neppure contestato il regime impositivo che il contribuente ha riservato all'operazione, attiva o passiva, effettuata. Una cessione di beni alla quale è stato applicato il regime di non imponibilità Iva (articolo 41 del Dl 33/1993), per esempio, resterà tale, a condizione che siano rispettati gli altri requisiti sostanziali dell'operazione, fra cui quelli del trasferimento fisico dei beni nell'altro Stato Ue e della soggettività passiva della controparte. Nel solco dei più recenti orienta-

menti della giurisprudenza europea, l'attribuzione del numero di partita Iva «formale» la prova dello status fiscale del soggetto passivo», agevolando il controllo da parte delle autorità (C-402/13), ma rappresenta pur sempre un requisito formale (C-273/11 e C-587/10). Il requisito sostanziale, invece, è rappresentato dal fatto che, nelle cessioni intracomunitarie, l'acquirente (ma anche il fornitore) sia un soggetto passivo che agisce in quanto tale (stesso discorso vale per i servizi Ue).

La mancanza del codice identificativo Iva, o anche solo quella della sua "visibilità" nell'archivio Vies, pertanto, non può mettere in discussione l'inquadramento dell'operazione, se sussistono i presupposti sostanziali e sia fornita la "dimostrazione certa" della loro esistenza (Cassazione 2083/2014). Questo, a condizione che l'operatore sia in buona fede e abbia assunto tutte le misure ragionevoli per evitare una frode. In tale prospettiva, accolta dalle ultime pronun-

ce della Cassazione (ordinanza 17254/2014), considerato che il nostro ordinamento non prevede il rispetto di obblighi di legge, la diligenza andrà misurata caso per caso, ma è innegabile che la mancata verifica di esistenza della controparte nell'archivio Vies, potrebbe rappresentare un elemento valutato negativamente, qualora si scopra una frode.

Sempre nel caso delle cessioni intracomunitarie (ma lo stesso vale per i servizi resi), se invece è il cedente nazionale a non essere nel Vies al momento d'effettuazione dell'operazione, gli uffici contesteranno, come in passato, il regime intracomunitario e richiederanno imposta e sanzioni, facendo anche leva sul fatto che ora le Entrate sembrano considerare (esplicitamente) come obbligatoria l'iscrizione al Vies per chi vuole operare in ambito Ue. Si potrà sempre dimostrare, però, che ricorrono tutti i requisiti sostanziali dell'operazione.

Dichiarazioni Iva

LE NOVITÀ

Stop alla comunicazione dati a partire dal prossimo anno

Il 2 marzo 2015 rappresenta l'ultimo appuntamento con la modalità introdotta 12 anni fa

PAGINA A CURA DI
Luca De Stefanis

Dal prossimo anno non si dovrà più presentare la comunicazione dati Iva, che fu introdotta dal periodo d'imposta 2002, in sostituzione dell'invio mensile o trimestrale delle dichiarazioni periodiche Iva. I dati Iva relativi al 2014, quindi, saranno gli ultimi ad essere riassunti in questo modello annuale, che quest'anno scadrà il 2 marzo 2015, in quanto il 28 febbraio è un sabato. L'abrogazione della comunicazione dati, contenuta nell'articolo 1, comma 641, della legge di stabilità 2015, infatti, avrà effetto a «decorrenza dalla dichiarazione relativa all'imposta sul valore aggiunto dovuta per il 2015». Anche quest'anno, comunque, sarà possibile sostituire la comunicazione dati Iva con l'invio, entro il 2 marzo 2015, del modello annuale Iva autonomo, a debito, a credito o a zero.

Fino al 24 gennaio

Nella circolare 1/E del 15 gennaio 2010, applicabile fino al 24 gennaio 2011, le Entrate spiegano che «gli unici soggetti obbligati a presentare la dichiarazione Iva all'interno del modello Unico» erano solo i contribuenti con «un saldo Iva a debito». In realtà, fino al 24 gennaio 2011 non potevano inviare l'Iva autonoma neanche i soggetti con il saldo Iva annuale pari a zero, come ad esempio i mensili Iva (circolare Istituto di ricerca dei dottori commercialisti 14-IR dell'8 febbraio 2010).

Dal 25 gennaio 2011

Nella circolare 1/E del 25 gennaio 2011, le Entrate hanno chiarito che l'aver concesso l'invio del modello Iva autonomo solo a chi può compensare o chiedere a rimborso il credito Iva, crea «una disparità di trattamento tra i contribuenti con posizione creditoria e quelli con un saldo a debito». Nell'ottica della semplificazione degli adempimenti Iva, quindi, è stata concessa questa possibilità a tutti i contribuenti, indipendentemente dalla presenza di un credito o di un debito annuale. La presentazione dell'Iva autonoma, quindi, ora è possibile anche ai soggetti che effettuano le

liquidazioni mensili, che inviano il modello Iva con il saldo a zero, e a quelle società di comodo che, pur chiudendo l'anno con un credito Iva, non lo possono compensare o chiedere a rimborso, a causa della loro non operatività. Tutti i soggetti passivi d'imposta, potendo presentare la dichiarazione Iva entro il mese di febbraio di ciascun anno, quindi, possono essere esonerati dall'obbligo di invio della comunicazione dati Iva.

L'agenzia delle Entrate, però, nella circolare 1/E del 25 gennaio 2011, ha condizionato la presentazione in via autonoma della dichiarazione annuale Iva a debito al versamento del saldo annuale Iva entro il 16 marzo in un'unica soluzione, oppure rateizzato, partendo dalla stessa data. Per le dichiarazioni a debito, o con saldo pari a zero, inoltre, la presentazione autonoma sembra possibile solo dal primo febbraio al 2 marzo 2015, in base a quanto indicato nelle istruzioni al modello Iva 2015, paragrafo 11 e come riportato in quelle dello scorso anno, modello Iva 2014.

Dopo il 2 marzo 2015, quindi, il modello annuale Iva 2015 deve obbligatoriamente essere inviato alle Entrate con la dichiarazione dei redditi, cioè in Unico. Inoltre, non si può usufruire dell'esecuzione dall'invio della comunicazione dati Iva per il 2014.

Va detto, comunque, che per determinare l'importo dell'Iva a debito da pagare entro il 16 marzo, comunque, deve essere predisposta la dichiarazione Iva (per effettuare i conguagli, ad esempio, derivanti dal pro-rata) e se questa viene presentata entro il 2 marzo, si evita anche di inviare la comunicazione dati Iva.

Modello Iva 2015

Il modello Iva 2015, relativo all'Iva del 2014, è l'ultimo che potrà essere inviato all'interno del modello Unico, entro il 30 settembre, o spedito autonomamente, se a credito, tra marzo e settembre. Dal prossimo anno (Iva «dovuta per il 2015»), infatti, nessuna dichiarazione Iva potrà essere inviata assieme alla dichiarazione dei redditi, cioè con il modello Unico, in quanto tutti i modelli Iva annuali (a debito, a credito o a zero) dovranno essere presentati autonomamente nel mese di febbraio.

Il modello Unico, quindi, potrebbe cambiare anche nome, in quanto, considerando che già da qualche anno il modello Irap e il 770 vanno spediti autonomamente, sarà composto solo dalla dichiarazione relativa alle imposte sui redditi.

Le regole per il modello Iva autonomo

VERSAMENTO SALDO ANNUALE ENTRO IL 16 MARZO

La presentazione entro il 2 marzo 2015 della dichiarazione annuale Iva autonoma a debito, che consente di evitare l'invio dell'ultima comunicazione dati Iva, è possibile solo se il versamento del saldo annuale Iva avviene entro il 16 marzo 2015, in un'unica soluzione, oppure rateizzato, partendo dalla stessa data (circolare 1/E del 25 gennaio 2011).

NOVE RATE ENTRO IL 16 DI OGNI MESE

Le rate devono essere di pari importo e quelle successive alla prima devono essere versate entro il 16 di ciascun mese. L'ultima rata non può essere versata oltre il 16 novembre (tetto massimo: 9 rate).

Sull'importo delle rate successive alla prima, cioè da quella in scadenza il 16 aprile, sono dovuti gli interessi fissi dello 0,33% mensile (articolo 5 del Dm 21 maggio 2009), quindi la seconda rata va aumentata dello 0,33%, la terza rata dello 0,66% e così via.

PRESENTAZIONE AUTONOMA

Se si desidera presentare autonomamente la dichiarazione Iva non a credito, non si può versare il saldo Iva alla data (o a partire dalla data) di scadenza dei pagamenti delle imposte dovute per il modello Unico, cioè al 16 giugno (articolo 17 del Dpr 435/2001).

POSTICIPO DEL SALDO IVA AL 16 GIUGNO

Per chi desidera posticipare il saldo Iva al 16 giugno (con la maggiorazione dello 0,4% a titolo d'interesse «per ogni mese o frazione di mese successivo alla data del 16 marzo», Circolare 51/E del 14 giugno 2002), l'unico metodo di presentazione del modello Iva è con Unico, cioè assieme alla dichiarazione dei redditi, entro il 30 settembre 2015. Considerando che i mesi che vanno da metà marzo al 16 giugno sono tre, il saldo Iva deve essere aumentato dell'1,2% (0,4% x 3). Se si desidera versare il saldo Iva a partire dal 16 luglio, invece, la maggiorazione a titolo di interessi è dell'1,6% (0,4% x 4).

Omaggi. Il costo unitario è aumentato dai 25,82 euro previsti fino al 12 dicembre 2014

La detrazione scatta sotto i 50 euro

Dal 13 dicembre 2014 per le imprese e per i professionisti è aumentato da 25,82 euro a 50 euro il costo unitario degli omaggi (imponibile del singolo regalo in fattura), che consente di detrarre completamente la relativa Iva. Il limite per la deduzione del costo dal reddito d'impresa, invece, era già salito da 25,82 euro a 50 euro dal primo gennaio 2008. Per i professionisti, invece, la deduzione del costo di acquisto degli omaggi di beni di terzi segue solo la regola che consente l'abbattimento del reddito nel limite dell'1% dei compensi percepiti nel periodo di imposta, senza alcuna agevolazione per i beni inferiori o uguali a 50 euro.

Ai fini delle imposte sui redditi gli omaggi, anche sotto i 50 euro, sono sempre considerati spese di rappresentanza. La detrazione Iva non è possibile per le «spese di rappresentanza, come definite ai fini delle imposte sul reddito, tranne che per quelle sostenute per l'acquisto di beni di costo unitario non superiore» a 50 euro.

È sempre indetraibile l'Iva sul costo di acquisto da terzi delle prestazioni di servizi omaggiate a clienti o fornitori, se sono considerate spese di rappresentanza. È il caso, ad esempio, di un pranzo o di una prestazione alberghiera pagati ad un proprio fornitore, che sono qualificati come spese di rappresentanza (circolare 31/E del 13 luglio 2009), anello che non si tratti di vitto o alloggio, pagati dal committente al professionista, al fornitore o «a dipendenti di imprese terze a cui l'azienda ha commissionato opere o servizi che comportano impiego di personale e prestazioni fuori sede».

Ai fini Ires e Irpef «non costituiscono spese di rappresentanza» (quindi l'Iva è detraibile), le cosiddette spese di ospitalità (viaggio, vitto e alloggio), sostenute per i clienti, anche potenziali, «in occasione di visite a sedi, stabilimenti o unità produttive dell'impresa». Va fatta, quindi, alla detrazione del 10% dell'Iva e alla deduzione del 75% del costo, ad esempio, per

la «colazione di lavoro offerta ad un cliente in un ristorante nei pressi della sede dell'impresa». L'indetraibilità dell'Iva per i servizi di terzi omaggiati si applica indipendentemente dal loro importo, cioè anche se di «costo unitario non superiore» a 50 euro, in quanto l'agevolazione dell'articolo 19 bis 1, comma 1, lettera h del Dpr 637/72, si applica solo per i beni omaggiati.

Considerando che l'Iva indetraibile si somma al valore unitario dell'omaggio, fino al 12 dicembre 2014 i beni distribuiti gratis di modesto ammontare acquistati con Iva erano deducibili (a prescindere da inerenza e congruità), solo se avevano un imponibile di acquisto entro certi range. Se l'imponibile era superiore, occorreva sommare allo stesso Iva indetraibile, superando così il valore unitario di 50 euro dell'omaggio. Il costo era completamente deducibile, solo se rispettava i «requisiti di inerenza e congruità».

Rimborsi LA PROCEDURA

Sotto 15mila euro iter snello per riavere i crediti Iva

**Basta la dichiarazione
Le somme oltre soglia
vanno certificate
con visto di conformità
o garanzia**

PAGINA A CURA DI
Luca De Stefani

Per il rimborso di un credito Iva annuale o trimestrale pari o inferiore a 15mila euro è sufficiente presentare la dichiarazione Iva o il modello infrannuale TR, senza alcun visto di conformità o garanzia. Per i rimborsi di ammontare superiore a 15mila euro, invece, il modello Iva annuale o il TR devono essere certificati con il visto di conformità. Se la richiesta di rimborso superiore a 15mila euro viene effettuata da soggetti a rischio, infine, non va apposto il visto di conformità, ma è necessario prestare un'apposita garanzia alle Entrate.

Nella dichiarazione Iva 2015, relativa al 2014, è stato aggiornato il quadro VX relativo alla richiesta di rimborso del credito Iva annuale, in base alle novità introdotte dal 31 dicembre

2014 dall'articolo 13, comma 1, decreto legislativo 21 novembre 2014, n. 175. Se il credito annuale è di importo superiore a 2.582,28 euro, il contribuente può chiederlo a rimborso in tutto o in parte solo in uno dei casi previsti dall'articolo 30, comma 2, Dpr 633/1972.

Procedura

Questi rimborsi sono richiesti nella dichiarazione annuale e devono essere pagati dal competente ufficio dell'agenzia delle Entrate entro tre mesi dalla sua presentazione. In caso di ritardo nel pagamento si applicano gli interessi del 2% dal novantesimo giorno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione, non computando il periodo intercorrente tra la data di notifica della richiesta di documenti e la data della loro consegna, quando superi quindici giorni (articolo 38-bis, comma 1, Dpr 633/1972).

Visto di conformità

Per i rimborsi superiori a 15mila euro, la relativa dichiarazione annuale deve riportare il visto di conformità, rilasciato da parte di un dottore commercialista, un esperto contabile, un consulente del lavoro, un responsabile del Caf, un iscritto nel

ATTENTIA...



Le garanzie

Se la richiesta del rimborso è superiore a 15mila euro ed è richiesta da soggetti rischiosi, la dichiarazione Iva annuale non deve riportare il visto di conformità, ma è necessario presentare alle Entrate una garanzia sotto forma, in alternativa:

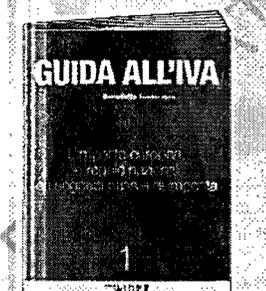
- di cauzione in titoli di Stato o garantiti dallo Stato; al valore di borsa;
- di fidejussione rilasciata da una banca o da una impresa commerciale che a giudizio dell'amministrazione finanziaria offre adeguate garanzie di solvibilità;
- di polizza fidejussoria rilasciata da un'impresa di assicurazione.

Per le Pmi, queste garanzie possono essere prestate anche dai consorzi o cooperative di garanzia collettiva fidi.

ruoli della Cciaa al 30 settembre 1993 con apposita laurea. Come accade per le compensazioni di crediti Iva (e di altre imposte dal 2013) di importi superiori a 15mila euro, in alternativa al rilascio del visto di conformità vero e proprio, il rimborso per importi superiori a 15mila euro annui è ammesso, solo per i contribuenti per i quali è esercitato il controllo contabile di cui all'articolo 2409-bis del Codice civile, se la dichiarazione Iva annuale sono sottoscritti contemporaneamente dal rappresentante legale, e in mancanza da chi ne ha l'amministrazione anche di fatto, o da un rappresentante negoziale (articolo 1, comma 4, Dpr 322/1998) e dai soggetti che sottoscrivono la relazione di revisione (articolo 1, comma 5, Dpr 322/1998).

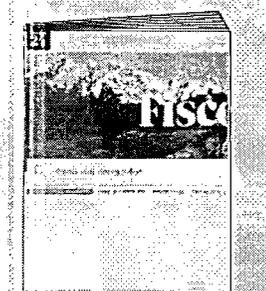
Soggetti rischiosi

Se la richiesta del rimborso è superiore a 15mila euro ed è richiesta da soggetti rischiosi, cioè con le caratteristiche previste dall'articolo 38-bis, comma 4, Dpr 633/1972, la dichiarazione Iva annuale non deve riportare il visto di conformità, ma è necessario presentare alle Entrate un'apposita garanzia, di durata pari a tre anni dall'esecuzione del rimborso.



IN DIECI VOLUMI TUTTE LE REGOLE SULL'IVA

L'imposta sul valore aggiunto è applicata in modo differente nei diversi Stati della Ue. La Collana "Guida all'Iva", nei suoi dieci volumi, analizza il funzionamento di questo tributo e costituisce uno strumento completo e facilmente consultabile. Dal 29 gennaio ogni giovedì in edicola a 9,90 euro oltre il prezzo del quotidiano.



CON PLUSPLUS 24 FISCO LE NOTIZIE IN UN CLICK

È l'innovativo sistema integrato del Gruppo 24 Ore consultabile su qualsiasi dispositivo mobile o fisso. La nuova banca dati raccoglie tutte le informazioni uscite sul Sole 24 Ore, sui quotidiani verticali, sull'Esperto risponde oltre a tutte le banche dati Fisco, i periodici e gli approfondimenti autorali.



TUTTE LE NEWS FISCALI GIORNO PER GIORNO

Il Quotidiano del fisco (www.quotidianofisco.it/sole24ore.com) è la porta d'accesso a tutta l'informazione tributaria e fiscale del Gruppo 24 ORE. È riservato in esclusiva agli abbonati a Business Class Commercialist.

Sanzioni. Sull'Iva ancora non c'è armonizzazione fra i diversi sistemi

Paesi Ue in ordine sparso sulle «punizioni» tributarie

Paolo Centore

Per le sanzioni tributarie Iva è il momento dell'armonizzazione in chiave europea. L'attuale complesso sanzionatorio, introdotto con i Dlgs 471, 472 e 473 del 1997, è modellato sulle sanzioni di natura penale e, dunque, contiene i principi di ragionevolezza, di proporzionalità e di effettività che trovano tutela anche nel diritto euro-unionale. Ed in effetti, il Dlgs 472/1997 contempla l'obbligo di valutazione della sanzione rispetto al danno erariale e al comportamento del soggetto (articolo 7), prevedendo l'esclusione della punibilità laddove non vi sia dolo o colpa (articolo 5) e, in ogni caso, in assenza di concreto danno erariale (articolo 6, comma 5bis): principio, quest'ultimo, richiamato anche nell'articolo 10, terzo comma, legge 212/2000.

Tuttavia, una vera e propria sintonia sul tema sanzionatorio non è stata ancora raggiunta a livello europeo, considerando che (...) in assenza di armonizzazione della nor-

mativa comunitaria nel settore delle sanzioni applicabili in caso di inosservanza delle condizioni previste da un regime istituito da tale legislazione, gli Stati membri possono scegliere le sanzioni che sembrano loro appropriate» (Corte di giustizia, sentenza 29 ottobre 2010 C-183/09, Profaktor Kulesza, punto 29). Per

CORTE DI GIUSTIZIA

Le tesi dei giudici Ue sulle sanzioni per il reverse charge sono lo spunto per l'adeguamento ai principi europei da parte del fisco italiano

formulare qualche esempio, per l'omessa o tardiva presentazione della dichiarazione Iva, in Germania, la sanzione non può eccedere il 10% dell'imposta accertata; in Francia sono previste tre diverse percentuali sanzionatorie, cioè, il 10% dell'imposta dovuta se la dichiarazione

veniva depositata entro trenta giorni dal ricevimento dell'avviso di liquidazione; o del 40% dell'imposta dovuta se la dichiarazione o l'attivo viene depositato dopo 30 giorni dal ricevimento dell'avviso di liquidazione; l'80% dell'imposta dovuta se vengono scoperte attività occulte; in Spagna, le sanzioni si distinguono in lievi, gravi o molto gravi in base all'importo delle imposte non versate e al pregiudizio subito dall'Erario. In dipendenza di entrambi i fattori viene applicata proporzionalmente una sanzione (5%-15%-25%); nel Regno Unito, infine, alla prima infrazione non vengono applicate sanzioni concedendo un termine di 12 mesi per regolarizzare la posizione. I successivi inadempimenti sono sanzionati in maniera direttamente proporzionale, ossia più inadempimenti sono realizzati, più alta è la percentuale della sanzione applicata.

L'occasione per adeguare il comportamento sanzionatorio della nostra autorità fiscale ai principi euro-

unitari della Corte di giustizia è riguardato da controversie nazionali e, in particolare, delle sanzioni applicabili nel caso di errori commessi nell'inversione contabile, cioè, nel reverse charge. Nella vicenda Equoland/agenzia delle Dogane (sentenza 17 luglio 2014, causa C-472/13), i giudici europei hanno stabilito (punto 44) che «(...) la parte della sanzione consistente in una maggiorazione dell'imposta secondo una percentuale forfettaria, (...) può eccedere quanto necessario per assicurare l'esatta riscossione dell'Iva ed evitare l'evasione (...)». E nella successiva controversia Idexx/agenzia delle Entrate (sentenza 11 dicembre 2014, causa C-590/13), si conferma che l'oneroso reverse charge costituisce un'infrazione di tipo formale, in assenza di evasione accertata, e, come tale, deve essere trattata, applicando, dunque l'esimente sanzionatoria prevista dalle norme nazionali ma, nella pratica, del tutto ignorata.