



Semprini-Cesari & Nini

Dottori Commercialisti Associati

AI SIGG.RI CLIENTI

LORO SEDI

Circolare n. 02/P/2015

Rimini, lì 20 gennaio 2015

**OGGETTO: Le novità della "Legge di Stabilità 2015" (Legge 23 dicembre 2014 n. 190).
Ulteriori precisazioni sulle novità del "Decreto semplificazioni" (D.Lgs. 21 novembre 2014 n. 175)**

Vi proponiamo un excursus delle principali novità introdotte nell'ordinamento dalla **Legge di Stabilità 2015 (Legge 23/12/2014 n. 190)**. Inoltre Vi proponiamo brevemente, per Vs. memoria, alcuni aggiornamenti sulle le novità del "Decreto semplificazioni" (D.Lgs. 21/11/2014 n. 175), **in vigore dal 1° gennaio 2015** già illustrate con la ns. circolare 14/P/2014 del 2/12/2014.

Nella prima parte di questo documento sono riportate le norme che incidono sulla vita di tutti noi cittadini, nella seconda parte invece sono riportate le norme che riguardano le imprese e i professionisti. La scelta di proporvi le predette novità in modo schematico e sintetico, deriva dall'esigenza di non appesantire l'esposizione, dato che i testi normativi sono molto corposi. Qualora vogliate approfondire taluni argomenti saremo a vostra disposizione per rispondere a dubbi e domande.

Sommario

1.	Fonte normativa – DECRETO SEMPLIFICAZIONI n. 175/2014	3
i	Art. 12 Abrogazione della comunicazione all'Agenzia delle Entrate per i lavori che proseguono per più periodi di imposta ammessi alla detrazione Irpef delle spese sostenute per la riqualificazione energetica	3
ii	Art. 14 Rimborso dei crediti di imposta e degli interessi in conto fiscale	3
iii	Art. 15 Compensazione dei rimborsi da assistenza	3
2.	Fonte normativa – LEGGE DI STABILITA' 2015 (Legge 23 dicembre 2014 n. 190 - articolo unico)	3
iv	Comma 12 -13 Bonus Irpef di 80 euro diventa strutturale	3
v	Comma 47 Proroga delle agevolazioni costituite dalle detrazioni per ristrutturazioni edilizie e riqualificazione energetica degli edifici	3
vi	Comma 626 – 628 Riapertura dei termini per la rivalutazione dei terreni e delle partecipazione con imposta sostitutiva raddoppiata	5
3.	Fonte normativa – DECRETO SEMPLIFICAZIONI n. 175/2014	5
vii	Art. 16 Razionalizzazione comunicazioni dell'esercizio di opzioni fiscali	5
viii	Art. 18 Modifica alla disciplina delle "società di comodo" per le società in perdita sistemica	5
ix	Art. 20 Comunicazione all'Agenzia delle Entrate dei dati contenuti nelle dichiarazioni di intento	6
x	Art. 21 Comunicazione delle operazioni intercorse con paesi black list	7
xi	Art. 22 Richiesta di autorizzazione per effettuare operazioni intracomunitarie - VIES	7
xii	Art. 23 Riduzione del contenuto degli elenchi Intrastat servizi	7
xiii	Art. 27 Ritenute su agenti – comunicazione di avvalersi di dipendenti o terzi	8
xiv	Art. 28 Abrogazione della solidarietà passiva (solo fiscale) in materia di appalti	8
xv	Art. 30 Adeguamento del valore di riferimento degli omaggi alla disciplina delle imposte sui redditi	11
4.	Fonte normativa – LEGGE DI STABILITA' 2015 (Legge 23 dicembre 2014 n. 190 - articolo unico)	11

Studio Semprini-Cesari & Nini

Studio Associato dei Dottori Commercialisti

Claudio Semprini-Cesari, Mauro Nini,
Federica Guerrini e Andrea Passini

Via Coriano n. 58 - GrosRimini
Centro Direzionale Ovest Int. 2
47924 Rimini
Casella Postale n. 177 - Ufficio PP. TT. Rimini 10

tel. + 39 0541 389155 - fax + 39 0541 392383
E-mail: segreteria@studiosemprinieni.com
www.studiosemprinieni.com
Cod. Fisc. e P. IVA 01871380406



Semprini-Cesari & Nini

Dottori Commercialisti Associati

xvi	Comma 629 lettera b) Split payment le operazioni effettuate nei confronti dello Stato o di enti pubblici.....	11
xvii	Comma 629 lettera a) Estensione del meccanismo del reverse charge IVA.....	12
xviii	Comma 20-25 Sconti Irap 2015 variabili per le imprese con o senza dipendenti.....	13
xix	Comma 25 Anticipazione del TFR in busta paga	15
xx	Comma 247 La responsabilità solidale entra nel contratto di trasporto	15
xxi	Comma 247 Abolizione della Scheda di Trasporto (STD).....	16
xxii	Comma 54 – 89 Il nuovo regime contabile forfettario.....	16
xxiii	Comma 137-138 Nuove regole di deducibilità per le erogazioni liberali alle Onlus.....	17
xxiv	Comma 634-640 Il nuovo ravvedimento operoso.....	17
xxv	Comma 641 Obbligo della dichiarazione annuale in forma autonoma entro febbraio e eliminato l'adempimento della comunicazione dati iva	20



Semprini-Cesari & Nini

Dottori Commercialisti Associati

PER TUTTI

1. Fonte normativa – DECRETO SEMPLIFICAZIONI n. 175/2014

i Art. 12 Abrogazione della comunicazione all'Agenzia delle Entrate per i lavori che proseguono per più periodi di imposta ammessi alla detrazione Irpef delle spese sostenute per la riqualificazione energetica

(Cfr. anche par. 15.1 ns. circolare n. 14/P/2014 del 2/12/2014)

Sono stati semplificati gli adempimenti previsti per la fruizione della detrazione Irpef e Ires per le spese sostenute per gli interventi di riqualificazione energetica degli edifici di cui all'art. 1, commi da 344 a 347, della legge 27/12/2006 n. 296, **sopprimendo l'obbligo di inviare la comunicazione all'Agenzia delle Entrate per i lavori che proseguono per più periodi di imposta.**

ii Art. 14 Rimborso dei crediti di imposta e degli interessi in conto fiscale

E' previsto che l'Agente della riscossione liquidi e corrisponda, insieme alla restituzione del credito chiesto a rimborso, anche i relativi interessi nella misura determinata dalle specifiche leggi di imposta, **senza più bisogno di una separata istanza da parte del contribuente.** Gli interessi dovuti saranno, pertanto corrisposti automaticamente e il diritto alla percezione degli stessi da parte del contribuente non sarà più soggetto ad alcun onere, ma soltanto all'effettiva spettanza. Le modifiche sono applicate ai rimborsi erogati a partire dal 1° gennaio 2015, ne consegue che la nuova disciplina si applica anche ai rimborsi in corso di esecuzione a quella data.

iii Art. 15 Compensazione dei rimborsi da assistenza

La disposizione modifica le modalità attraverso le quali il sostituto d'imposta recupera le ritenute versate in più rispetto al dovuto nonché i rimborsi effettuati nei confronti del sostituto. **Con decorrenza dalle compensazioni effettuate a decorrere dal 1° gennaio 2015, i sostituti di imposta possono recuperare le somme rimborsate ai sostituiti, ovvero recuperare i versamenti di ritenute o imposte sostitutive superiori al dovuto, mediante compensazione esposta nel modello F24 e non più, mediante indicazione nella delega di versamento dell'importo del debito già al netto dell'avvenuto scomputo.** Con apposita risoluzione saranno forniti i codici tributo da utilizzare per le compensazioni.

2. Fonte normativa – LEGGE DI STABILITA' 2015 (Legge 23 dicembre 2014 n. 190 - articolo unico)

iv Comma 12-13 Bonus Irpef di 80 euro diventa strutturale

Anche per l'anno 2015, sarà consentito l'inserimento in busta paga di un credito di imposta pari a euro 960,00 annui se il reddito complessivo del percettore è inferiore o uguale a euro 24.000. Qualora il reddito complessivo fosse di importo superiore a tale cifra, ma comunque nel limite di euro 26.000, il credito verrà ridotto proporzionalmente.

v Comma 47 Proroga delle agevolazioni costituite dalle detrazioni per ristrutturazioni edilizie e riqualificazione energetica degli edifici

La legge di stabilità per il 2015, prevede **la proroga a tutto il prossimo anno 2015 della detrazione Irpef del 50% sulle ristrutturazioni edilizie, sui mobili e sui grandi elettrodomestici e di quella Irpef e Ires del 65% sui lavori per il risparmio energetico qualificato.** Non è stata prorogata, invece, la detrazione Irpef ed Ires del 65% sugli interventi antisismici "qualificati", che sarà ridotta al 50% per i pagamenti del 2015. Infine, per i lavori "verdi" (ovverossia quelli di risparmio energetico qualificato) sulle parti comuni condominiali, il bonus del 65% è stato prorogato dal 30 giugno 2015 al 31 dicembre 2015, eliminandolo definitivamente dal 2016. A seguito di queste proroghe, **non è necessario modificare i riferimenti normativi da indicare nei bonifici,** quindi, per il risparmio energetico qualificato (compresi gli interventi verdi nei condomini) la norma agevolativa è sempre l'articolo 1, commi da 344 a 347 della Legge 296/2006, mentre per le

ristrutturazioni edilizie, le misure antisismiche "qualificate" e l'acquisto di mobili e grandi elettrodomestici va indicato l'articolo 16-bis del Tuir (d.P.R. n. 917/86).

Detrazioni per il risparmio energetico

La legge ha prorogato sino alla fine del 2015 l'aumento dal 55% al 65% della detrazione Irpef e Ires sugli interventi per il risparmio energetico qualificato degli edifici, in vigore dal 6 giugno 2013.

Dal 2016 questa agevolazione per i lavori verdi "qualificati", prevista dalla Legge 296/06, non sarà più utilizzabile, ma si potrà applicare solo l'articolo 16-bis, comma 1, lettera h), del Tuir per il risparmio energetico generico (basta il bonifico parlante e non va inviata la scheda tecnica all'Enea, entro 90 giorni dalla fine dei lavori), il quale incentiva tutti gli interventi «relativi alla realizzazione di opere finalizzate al conseguimento di risparmi energetici», senza dover rispettare i rigidi requisiti previsti dal decreto dello Sviluppo economico 11 marzo 2008 e dalla Legge 296/06.

Nuovi lavori al 65%

La legge di Stabilità estende la detrazione Irpef/Ires del 65% alle spese sostenute dal 1° gennaio 2015 al 31 dicembre 2015, per l'acquisto e posa in opera di **schermature solari**, nel limite di detrazione pari a euro 60.000.

Gli impianti detraibili sono individuati nell'allegato M al D.Lgs. 311/2006 sui criteri del rendimento energetico nell'edilizia. Vi rientrano, ad esempio, le tende esterne, le chiusure oscuranti, dispositivi di protezione solare in combinazione con vetrate con specifici requisiti di trasmittanza termica.

Oltre a questi sono state aggiunte anche le spese per l'acquisto e la posa in opera di **impianti di climatizzazione invernale** dotati di generatori di calore alimentati da **biomasse** combustibili con un limite di euro 30.000.

Condomini efficienti

Per gli interventi sul risparmio energetico «relativi a parti comuni degli edifici condominiali di cui agli articoli 1117 e 1117-bis del Codice Civile» o che interessano «tutte le unità immobiliari di cui si compone il singolo condominio», la detrazione del 65%, in vigore dal 6 giugno 2013, è stata prorogata dalla L. di stabilità 2015 fino al 31 dicembre 2015. In precedenza, era previsto che le spese sostenute fino al 30 giugno 2015 fossero agevolate al 65% e che quelle sostenute dall'1 luglio 2015 e fino al 30 giugno 2016 beneficiassero del bonus del 50%.

La riduzione del periodo agevolato di 6 mesi (prima metà del 2016), quindi, è stata bilanciata con l'aumento della percentuale del bonus dal 50% al 65% per il secondo semestre del 2015.

Limiti 55-65%

Per gli interventi sul risparmio energetico, l'aumento delle percentuali di detrazione dal 55% al 65% (dal 6 giugno 2013 al 31 dicembre 2015) non incidono sull'importo massimo dello sconto Irpef ed Ires spettante, in quanto la variazione influenza la spesa massima agevolabile. La norma istitutiva della detrazione del 55%, infatti, prevede solo dei limiti di "detrazione" e non dei livelli massimi di spesa agevolabile; l'aumento della percentuale comporta, quindi, una diminuzione della spesa massima agevolabile per lo stesso intervento.

Recupero patrimonio edilizio

La maxi-detrazione del 50% sugli interventi di recupero del patrimonio edilizio (manutenzioni ordinarie e straordinarie, ristrutturazioni e restauro e risanamento conservativo), applicabile dal 26 giugno 2012, è stata prorogata sino alla fine del 2015. Dall'1 gennaio 2016, comunque, si ritornerà a regime alla percentuale ordinaria del 36 per cento.

La proroga riguarda anche il limite massimo di spesa per singola unità immobiliare, che rimarrà di 96mila euro sino a fine 2015, per tornare ai consueti 48mila euro dal 2016. L'importo massimo della detrazione per singola unità immobiliare, quindi, sarà di 48mila euro sino a fine 2015 e di 17.280 dal 2016 in poi.

Misure antisismiche

Il disegno di legge non ha modificato, invece, la detrazione Irpef ed Ires del 65% sulle misure antisismiche dell'abitazione principale o delle costruzioni adibite ad attività produttive ("edifici ricadenti nelle zone sismiche ad alta pericolosità", zone 1 e 2, Opcm 20 marzo 2003, n. 3274), quindi, solo per i bonifici effettuati dal 4 agosto 2013 al 31 dicembre 2014 si potrà beneficiare, con le regole delle ristrutturazioni edilizie, della percentuale super-agevolata del 65%, mentre per i pagamenti del 2015 si dovrà applicare la minore detrazione del 50 per cento.



Semprini-Cesari & Nini

Dottori Commercialisti Associati

vi **Comma 626 – 628 Riapertura dei termini per la rivalutazione dei terreni e delle partecipazioni con imposta sostitutiva raddoppiata**

La legge di Stabilità 2015 prevede la riapertura dei termini per la rivalutazione dei terreni agricoli ed edificabili e delle partecipazioni in società, già introdotta dalla legge finanziaria 2002 e successivamente prorogata nel tempo. Raddoppia però l'imposta sostitutiva che aumenta:

- dal 4 all'8% per la rivalutazione di terreni e partecipazioni qualificate;
- dal 2 al 4% per le partecipazioni non qualificate.

Il termine di versamento dell'imposta sostitutiva è fissato conseguentemente al 30 giugno 2015, se si opta per la rata unica; altrimenti, come già previsto in passato, in tre rate annuali di pari importo entro il termine del:

- 30 giugno 2015;
- 30 giugno 2016;
- 30 giugno 2017.

La perizia di stima dovrà essere redatta ed asseverata, al massimo, entro il 30 giugno 2015.

PER IMPRESE E PROFESSIONISTI

3. Fonte normativa – DECRETO SEMPLIFICAZIONI n. 175/2014

vii Art. 16 Razionalizzazione comunicazioni dell'esercizio di opzioni fiscali

(Cfr. anche cap. 13 ns. circolare n. 14/P/2014 del 2/12/2014)

Sono state semplificate le modalità con cui aderire ai regimi speciali, **eliminando l'obbligo di inviare apposita comunicazione per perfezionare il regime opzionale prescelto ed accentrando, all'interno della dichiarazione dei redditi, le autonome comunicazioni relative all'esercizio delle stesse.**

1) TRASPARENZA FISCALE

Con l'attuale formulazione, l'opzione irrevocabile per tre esercizi sociali della società partecipata ed esercitata da tutte le società, è comunicata all'amministrazione finanziaria con la dichiarazione dei redditi presentata nel periodo d'imposta a decorrere dal quale si intende esercitare l'opzione (quindi per il periodo di imposta 2015, l'opzione è esercitata nel mod. Unico 2015, che verrà presentato entro il 30/9/2015).

2) CONSOLIDATO NAZIONALE

L'opzione per la tassazione di gruppo, consistente nella determinazione in capo alla società o ente controllante di un unico reddito imponibile, corrispondente alla somma algebrica dei redditi complessivi netti dei soggetti aderenti e, conseguentemente, di un'unica imposta sul reddito delle società del gruppo stesso, irrevocabile e vincolante per tre esercizi sociali, con decorrenza dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31/12/2014 (dunque, con decorrenza dal periodo di imposta 2015, per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare), deve essere comunicata all'Agenzia delle Entrate con dichiarazione dei redditi presentata nel periodo di imposta a decorrere dal quale si intende esercitare l'opzione (quindi, l'opzione per il 2015 sarà esercitata nell'Unico 2015, presentato entro il 30/9/2015).

3) IMPOSTA REGIONALE SULLE ATTIVITA' PRODUTTIVE

Anche in questo caso l'opzione per il calcolo dell'Irap in base al bilancio per le società di persone e le imprese individuali (come per i soggetti I.Re.S.), viene esercitata non più con apposita comunicazione, ma con la dichiarazione Irap presentata nel periodo di imposta a decorrere dal quale viene esercitata.

viii Art. 18 Modifica alla disciplina delle "società di comodo" per le società in perdita sistemica

(Cfr. anche cap. 11 ns. circolare n. 14/P/2014 del 2/12/2014)

Con la modifica introdotta è stato ampliato il periodo di osservazione per l'applicazione della disciplina delle "società di comodo" sulle società in perdita sistemica, passando dagli originari tre a cinque periodi di imposta.

Di conseguenza, il presupposto per l'applicazione di tale disciplina è ora costituito da cinque periodi d'imposta consecutivi in perdita fiscale ovvero, indifferentemente, quattro in perdita fiscale ed uno con reddito imponibile inferiore al c.d. reddito minimo, di cui all'art. 30 della legge 23 dicembre 1994, n. 724.

In deroga a quanto previsto dall'articolo 3, comma 1, della legge 27 luglio 2000, n. 212, tale modifica trova applicazione a decorrere dal periodo d'imposta in corso all'entrata in vigore del decreto legislativo che la introduce.

Pertanto, per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, la disciplina sulle società in perdita sistematica troverà applicazione per il periodo d'imposta 2014, solo qualora il medesimo soggetto abbia conseguito perdite fiscali per i precedenti cinque periodi d'imposta (ossia, per i periodi 2009, 2010, 2011, 2012 e 2013) ovvero sia, indifferentemente, in perdita fiscale per quattro periodi (ad esempio, i periodi 2009, 2010, 2012 e 2013) e per uno con reddito imponibile inferiore al c.d. reddito minimo (nell'esempio il 2011).

Il dubbio che rimane, tuttavia, riguarda il passato: la normativa precedente (cioè quella di rilevanza del triennio in perdita) è partita nel 2012 e considerava, come primo triennio quello 2009-2011. Per l'Unico 2014, si è dovuto considerare, invece, il triennio 2010-2012. L'interrogativo che ora sorge è, quindi, se una società che nei precedenti periodi di imposta è stata ritenuta "di comodo", perché ha dichiarato perdite, possa avvalersi della nuova previsione normativa in base alla quale si è "non operativi" soltanto dopo aver dichiarato perdite per 5 periodi di imposta consecutivi (o se si dichiarano perdite in quattro periodi e nell'altro viene dichiarato un reddito sotto quello minimo).

La nuova norma è da considerarsi di carattere procedimentale e conseguentemente retroattiva, con il risultato che chi in passato è diventato di comodo per avere dichiarato perdite per tre periodi, potrebbe sostenere, in sede di difesa, che solo dopo cinque periodi poteva essere considerato tale. In sostanza, la nuova norma dovrebbe trovare applicazione anche per il passato e non solo dal 2014.

ix Art. 20 Comunicazione all'Agenzia delle Entrate dei dati contenuti nelle dichiarazioni di intento

(Cfr. anche cap. 4 ns. circolare n. 14/P/2014 del 2/12/2014)

Si ricorda brevemente, e si rimanda a tal proposito alla nostra circolare dello scorso 15 dicembre 2014, che dal 1° gennaio 2015 sono in vigore le nuove modalità di invio delle dichiarazioni di intento, secondo cui è l'esportatore (e non più il ricevente) a dover effettuare comunicazione in via telematica.

L'INVIO

Il Decreto semplificazioni interviene a invertire la procedura relativa alle lettere d'intento. L'invio della comunicazione telematica dei dati contenuti nelle lettere d'intento verrà effettuato direttamente dall'esportatore abituale. Quest'ultimo consegnerà al proprio fornitore/prestatore la lettera trasmessa e la ricevuta telematica. Gli stessi documenti devono essere presentati in dogana per le importazioni, ma solo finché le Entrate non condivideranno l'archivio con le Dogane.

LA VERIFICA

Il fornitore/prestatore sarà chiamato ad accertarsi di aver ricevuto la dichiarazione d'intento e la relativa ricevuta di trasmissione, di cui dovrà poi riscontrare telematicamente l'avvenuto rilascio da parte dell'agenzia delle Entrate. Soltanto dopo aver ricevuto e controllato questi elementi, il fornitore/prestatore potrà procedere all'emissione della fattura senza l'addebito dell'imposta sul valore aggiunto: il documento in questione riporterà la dicitura «operazione non imponibile».

LA DICHIARAZIONE IVA E LE SANZIONI

Il fornitore/prestatore deve riepilogare nella propria dichiarazione annuale Iva (a partire dalla dichiarazione presentata nel 2016 per il periodo di imposta 2015) i dati delle operazioni effettuate senza applicazione dell'Iva nei confronti dei singoli esportatori abituali. In capo al fornitore/prestatore che emette fattura non imponibile prima di aver ricevuto la dichiarazione d'intento e riscontrato telematicamente l'avvenuta presentazione all'agenzia delle Entrate, è prevista una sanzione che va dal 100 al 200% dell'imposta.

PERIODO TRANSITORIO

Per le operazioni effettuate fino all'11 febbraio 2015 si possono seguire le vecchie disposizioni. Quindi, fino a tale data, sono valide le dichiarazioni inviate dal cliente al fornitore su supporto cartaceo. In questi casi il fornitore non dovrà verificare l'avvenuto invio da parte del cliente, mentre non viene chiarito se il fornitore dovrà effettuare lui stesso la vecchia comunicazione alle Entrate (il richiamo generalizzato alle regole precedenti farebbe propendere per una risposta affermativa). In particolare, per le dichiarazioni d'intento 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.

x Art. 21 Comunicazione delle operazioni intercorse con paesi black list

(Cfr. anche cap. 5 ns. circolare n. 14/P/2014 del 2/12/2014)

Anche in questo caso nel rimandarvi alla nostra circolare del 22 dicembre 2014, vi ricordiamo le nuove modalità di invio dei dati riferiti alle operazioni con controparti residenti in paesi a fiscalità privilegiata. Due le novità rilevanti: periodicità annuale in luogo di quella mensile o trimestrale e soglia minima da comunicare elevata da 500 a 10 mila euro.

In merito alla nuova soglia, l'importo di 10mila euro va riferito non a ogni operazione, e neppure al volume di scambi effettuato con ogni controparte, ma al «complesso delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi effettuate e ricevute nei confronti degli operatori aventi sede o domicilio in paesi cosiddetti black list». In pratica, ciò che conta è il totale annuo delle operazioni attive e passive soggette a comunicazione: se supera 10mila euro, tutte le cessioni e le prestazioni vanno comunicate, ancorché singolarmente sotto la vecchia soglia di 500 euro e pur se, per ogni singolo fornitore o cliente, non si supera il nuovo tetto di 10mila euro.

Per il 2014, la circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 31E dello scorso 19 dicembre, conferma la possibilità di concludere l'adempimento secondo le vecchie regole, cioè comunicando le operazioni di novembre, dicembre e del quarto trimestre nei termini ordinari (fine dicembre per novembre e fine gennaio per dicembre) e rispettando la vecchia soglia di 500 euro per singola operazione.

xi Art. 22 Richiesta di autorizzazione per effettuare operazioni intracomunitarie - VIES

(Cfr. anche cap. 4 ns. circolare n. 14/P/2014 del 2/12/2014)

L'art. 35, comma 2, lettera e-bis, del D.P.R. n. 633 del 1972 prevede che i soggetti interessati ad effettuare operazioni intracomunitarie, di cui al Titolo II, Capo II, del d.l. 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427, devono far risultare "la volontà di effettuare dette operazioni" nella dichiarazione di inizio di attività ovvero in altra dichiarazione successiva.

Prima della modifica in commento, il comma 7-bis del medesimo articolo prevedeva che l'Ufficio competente potesse emettere un provvedimento di diniego ad effettuare tali operazioni, entro 30 giorni dalla relativa manifestazione di volontà.

Nel predetto lasso di tempo, il contribuente non poteva porre in essere né cessioni o acquisti intracomunitari di beni né scambi di servizi intra UE. Tali operazioni potevano essere poste in essere soltanto a partire dallo scadere di tale termine se, a seguito del controllo preventivo, non fosse intervenuto il provvedimento di diniego.

Ne derivava che la soggettività passiva d'imposta poteva risultare limitata nel predetto periodo alle sole operazioni domestiche e a quelle intercorse con soggetti *extra UE*.

In seguito alla modifica normativa in commento, il soggetto passivo – diversamente da quanto precedentemente disposto - ottiene l'iscrizione nella banca dati VIES già al momento della attribuzione della partita IVA o, se la volontà di effettuare operazioni intracomunitarie è manifestata successivamente, al momento in cui manifesta tale volontà.

Per i soggetti già titolari di partita IVA, la richiesta di inclusione nella banca dati VIES potrà avvenire esclusivamente in modalità telematica, tramite i servizi *on line* disponibili sul sito dell'Agenzia delle entrate, e l'inclusione nella stessa banca dati avrà effetto immediato.

Per coloro invece che dichiarano di volere effettuare operazioni intracomunitarie (art. 35, comma 2, lett. e-bis) in sede di dichiarazione di inizio attività, l'inclusione nella banca dati VIES avverrà contestualmente all'attribuzione ai medesimi soggetti della partita IVA.

Il nuovo comma 7-bis dell'art. 35 prevede, inoltre, una prima ragione di esclusione dei soggetti passivi dalla banca dati VIES. L'esclusione può, infatti, essere disposta nel caso in cui i predetti soggetti non abbiano presentato alcun elenco riepilogativo delle operazioni intracomunitarie per quattro trimestri consecutivi. In tal caso, la norma presume che gli stessi non intendano più effettuare operazioni intracomunitarie e, pertanto, l'Ufficio, previo invio di apposita comunicazione all'interessato, procede all'esclusione della relativa partita IVA dal VIES.

xii Art. 23 Riduzione del contenuto degli elenchi Intrastat servizi

(Cfr. anche cap. 6 ns. n. 14/P/2014 del 2/12/2014)

La riduzione del contenuto degli elenchi Intrastat servizi, in un tentativo di adeguamento agli standard degli altri Stati europei, ha portato all'eliminazione dell'obbligo di indicare il numero e la data della fattura, le modalità di incasso o pagamento dei corrispettivi e di erogazione del servizio, a decorrere dalla data prevista in un Provvedimento che deve ancora essere pubblicato.



Semprini-Cesari & Nini

Dottori Commercialisti Associati

xiii Art. 27 Ritenute su agenti – comunicazione di avvalersi di dipendenti o terzi

(Cfr. anche cap. 10 ns. circolare n. 14/P/2014 del 2/12/2014)

L'art. 25-bis, primo comma, del d.P.R. n. 600 del 1973 prevede l'applicazione di una ritenuta a titolo d'acconto dell'IRPEF o dell'IRES dovuta dai percipienti all'atto del pagamento delle provvigioni comunque denominate per le prestazioni anche occasionali inerenti a rapporti di commissione, di agenzia, di mediazione, di rappresentanza di commercio e di procacciamento di affari, salve le eccezioni previste nell'articolo medesimo.

Per espressa previsione del secondo comma, la base imponibile della ritenuta è pari al 50% dell'ammontare delle provvigioni. Se i percipienti dichiarano ai loro committenti, preponenti o mandanti che, nell'esercizio della loro attività, si avvalgono in via continuativa dell'opera di dipendenti o di terzi, la ritenuta è pari al 20% dell'ammontare delle provvigioni stesse.

L'attuale disciplina della dichiarazione, cui è subordinata l'applicazione della ritenuta sul 20 per cento della provvigione, è dettata dal D.M. 16 aprile 1983, previsto dal settimo comma dell'art. 25-bis.

In tale contesto, l'art. 27 del decreto semplificazioni sostituisce il settimo comma dell'art. 25-bis in esame, stabilendo che un successivo decreto di attuazione, preveda che la dichiarazione:

- possa essere trasmessa anche tramite posta elettronica certificata (secondo periodo);
- non possa avere limiti di tempo e sarà valida fino a revoca ovvero fino alla perdita dei requisiti da parte del contribuente (terzo periodo).

Sebbene l'attuazione dell'art. 27 del decreto sia demandata a un decreto ministeriale di attuazione, si ritiene che – nelle more dell'adozione del decreto di attuazione e coerentemente con le finalità di semplificazione della legge delega – sia possibile la trasmissione della dichiarazione prevista dal D.M. 16 aprile 1983 anche tramite posta elettronica certificata, rispettando comunque i termini ivi previsti.

La dichiarazione, trasmessa con raccomandata con avviso di ricevimento o mediante posta elettronica certificata, conserverà validità al fine dell'applicazione della ritenuta sul 20% dell'ammontare delle provvigioni anche oltre l'anno cui si riferisce. In altri termini, le dichiarazioni inviate dall'agente e dalle altre figure previste dall'art. 25-bis entro il 31 dicembre 2013 o entro i 15 giorni successivi al verificarsi dei presupposti, oppure ancora entro i 15 giorni successivi alla stipula dei contratti o alla esecuzione della mediazione conservano validità fino alla perdita dei requisiti. Pertanto, in tali casi, nel presupposto del mantenimento dei requisiti previsti dal D.M. 16 aprile 1983, non doveva essere nuovamente inviata la dichiarazione entro il 31 dicembre 2014.

Rimane fermo l'obbligo di dichiarare con le medesime modalità il venire meno delle predette condizioni entro 15 giorni dalla data in cui si verificano.

Sono salve in ogni caso le prescrizioni che saranno stabilite dal nuovo decreto di attuazione dell'art. 27 del decreto.

Per quanto concerne le sanzioni, è previsto che l'omessa comunicazione comporta l'applicazione della sanzione amministrativa da 258 a 2.065 euro. Si tratta della sanzione amministrativa prevista dall'art. 11, comma 1, lett. a), del d.lgs. n. 471 del 1997 per la "omissione di ogni comunicazione prescritta dalla legge tributaria anche se non richiesta dagli uffici o dalla Guardia di finanza al contribuente o a terzi nell'esercizio dei poteri di verifica ed accertamento in materia di imposte dirette e di imposta sul valore aggiunto o invio di tali comunicazioni con dati incompleti o non veritieri".

Al riguardo, considerato che un'eventuale dichiarazione non veritiera circa la sussistenza dei presupposti per l'applicazione della ritenuta in misura ridotta ha i medesimi effetti dell'omessa comunicazione del venire meno dei presupposti stessi, e rilevato che la riportata lett. a) del comma 1 dell'art. 11 del d.lgs. n. 471 del 1997 prevede l'applicazione della sanzione amministrativa anche in caso di "invio di tali comunicazioni con dati incompleti o non veritieri", si ritiene che tale sanzione sia applicabile anche nel caso in cui la dichiarazione dell'agente o delle altre figure previste sia incompleta o non veritiera.

xiv Art. 28 Abrogazione della solidarietà passiva (solo fiscale) in materia di appalti

(Cfr. anche cap. 12 ns. circolare n. 14/P/2014 del 2/12/2014)

Con l'art. 28 del decreto semplificazioni si è inteso superare, nell'ambito della razionalizzazione e semplificazione delle disposizioni in materia di obblighi tributari, **la disciplina relativa alla responsabilità solidale in materia di appalti di opere o di servizi** – prevista dall'art. 35, commi da 28 a 28-ter, del d.l. 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248 – **relativa alle ritenute fiscali sui redditi di lavoro dipendente.**

Già l'art. 50, comma 1, del d.l. n. 69 del 2013 (cd. decreto del "fare") aveva escluso l'IVA dall'ambito oggettivo di applicazione della disciplina, sia con riferimento al rapporto che intercorre tra il committente e l'appaltatore, sia riguardo agli eventuali rapporti di subappalto.



Semprini-Cesari & Nini

Dottori Commercialisti Associati

A seguito di tali modifiche, pertanto, sulla base della disciplina previgente rimaneva la responsabilità solidale dell'appaltatore per il versamento all'Erario delle ritenute fiscali sui redditi di lavoro dipendente dovute dal subappaltatore in relazione ai dipendenti impiegati nell'ambito del contratto di subappalto, ora eliminata.

Nel rapporto tra committente ed appaltatore, la norma prevedeva, in luogo della responsabilità solidale, l'applicazione di una sanzione da 5.000,00 a 200.000,00 euro, qualora il committente avesse pagato il corrispettivo del contratto di appalto senza aver ottenuto idonea documentazione circa la correttezza del versamento all'Erario delle ritenute fiscali sui redditi di lavoro dipendente dovute dall'appaltatore e dal subappaltatore. Tale disposizione ha destato molte criticità in capo ai soggetti operanti nell'ambito degli appalti, per i quali erano previsti adempimenti complessi, con rischi reali di blocco dei pagamenti tra i soggetti coinvolti nella filiera degli appalti.

Nell'incertezza della prova, infatti, taluni committenti/appaltatori hanno sospeso i pagamenti a favore di appaltatori/subappaltatori, aggravando così la situazione in cui si trovano le imprese, già molto colpite e messe in difficoltà dalla stretta creditizia e dalla recessione economica.

Tale effetto è apparso, peraltro, in netto contrasto con le finalità della Direttiva europea n. 7 del 2011, contro i ritardi di pagamento nelle transazioni commerciali, recepita nel nostro ordinamento con il d.lgs. n. 192 del 2012.

Tanto premesso, con il comma 1 della novella normativa in esame è stata disposta l'abrogazione del richiamato art. 35, commi da 28 a 28-ter, del d.l. n. 223 del 2006, ossia degli adempimenti amministrativi sopra richiamati.

Tuttavia, al fine di contrastare il fenomeno dell'evasione fiscale nell'ambito degli appalti, è stata prevista una corrispondente modifica all'art. 29, comma 2, del d.lgs. 10 settembre 2003, n. 276 (cd. legge Biagi), che prevede, in materia di appalti di opere o di servizi, una responsabilità solidale del committente imprenditore o datore di lavoro con l'appaltatore – ed eventuali subappaltatori – per la corresponsione ai lavoratori dei trattamenti retributivi, nonché dei contributi previdenziali e assicurativi dovuti in relazione al periodo di esecuzione del contratto di appalto.

In particolare, il committente-imprenditore, nei limiti dei due anni dalla cessazione del contratto di appalto, è obbligato in solido con l'appaltatore e gli eventuali subappaltatori, in relazione ai trattamenti retributivi (comprese le quote del Tfr) ai contributi previdenziali e ai premi assicurativi dovuti per il periodo di esecuzione del contratto; sono, invece, escluse dall'obbligazione le sanzioni civili, che gravano solo sul responsabile dell'inadempimento.

Per cercare di evitare il coinvolgimento nel regime della solidarietà, è opportuno che, nell'ambito del contratto di appalto, siano previste una serie di verifiche sulla regolarità dell'appaltatore/subappaltatore. E' necessario, quindi, richiedere il Durc, copia delle comunicazioni obbligatorie di instaurazione dei rapporti di lavoro (in modo da escludere la presenza nell'appalto di lavoratori in nero), copia in visione del Libro unico del lavoro.

In attuazione del principio di legalità, di cui all'articolo 3 del D.Lgs. n. 472 del 1997 (c.d. *favor rei*), non trova applicazione la sanzione amministrativa pecuniaria (da euro 5.000 a euro 200.000) posta a carico del committente per le violazioni commesse prima del 13 dicembre 2014 e non ancora definitive alla medesima data.

Che cosa resta e che cosa scompare delle vecchie regole per effetto del Dlgs sulle semplificazioni fiscali 175/2014

CHE COSA SCOMPARE



01 | APPALTATORE E SUBAPPALTATORE

- Dal 13 dicembre 2014 è venuta meno la responsabilità solidale per l'appaltatore: nel regime previgente questi rispondeva in solido con il subappaltatore del versamento all'erario delle ritenute fiscali sui redditi di lavoro dipendente dovute dal subappaltatore, fino al termine dell'accertamento delle imposte (fino al 21 giugno 2013 il vincolo comprendeva anche l'Iva)
- Erano coinvolti i soggetti Ires, lo Stato e gli altri enti pubblici; i soggetti Irpef che esercitano abitualmente attività d'impresa, arte o professione, con apertura della posizione Iva

02 | L'ARCO TEMPORALE COINVOLTO

- La solidarietà fiscale riguardava i pagamenti effettuati dall'11 ottobre 2012, per i contratti di appalto e subappalto stipulati e/o rinnovati a partire dal 12 agosto 2012. Anche dopo l'intervento del Dlgs 175/2014, il coinvolgimento solidaristico riferito a eventuali irregolarità sui periodi descritti potrebbe ancora scattare poiché non sussiste alcun limite prescrizione al regime di responsabilità solida in materia fiscale (restano validi i termini di decadenza previsti dall'articolo 43 del Dpr 600/1973)

03 | L'OBBLIGO DECADUTO

- Il committente non è più obbligato a controllare la regolarità dei versamenti fiscali prima di versare il corrispettivo all'appaltatore: in caso di mancata verifica, prima, era soggetto a una sanzione da 5mila a 200mila euro
- Il coinvolgimento era escluso se l'appaltatore/committente acquisiva un'asseverazione/autocertificazione. La certificazione poteva essere rilasciata in modo unitario ed essere fornita anche con cadenza periodica, purché, al pagamento, si attestasse la regolarità di tutti i versamenti delle ritenute scadute a tale data

CHE COSA RIMANE



01 | LE SANZIONI PER L'APPALTO ILLECITO

- Se un appalto o un subappalto è realizzato senza rispettare i requisiti previsti dalla legge e si trasforma dunque in una somministrazione irregolare di manodopera scattano le sanzioni civili e penali (ammenda di 50 euro per ogni lavoratore e per ogni giornata). Si configura la somministrazione fraudolenta se c'è l'intento di eludere le norme di legge o di Ccnl applicato al lavoratore: l'ammenda, in questo caso, è maggiorata di 20 euro

02 | PER CHE COSA SI RISPONDE

- I committenti imprenditori o datori di lavoro nei confronti degli appaltatori e/o subappaltatori continuano a rispondere per: i trattamenti retributivi (comprese le quote di Tfr), i contributi, i premi assicurativi. È invece esclusa la solidarietà sulle eventuali sanzioni
- La responsabilità solidale si prescrive in due anni: questo termine si riferisce all'azione dell'Inps e dell'Inail nei confronti del responsabile solidale, mentre resta ferma l'ordinaria prescrizione per il recupero contributivo nei confronti del datore di lavoro inadempiente
- Il regime di solidarietà riguarda tutti i lavoratori, indipendentemente dal contratto, quindi non solo quelli subordinati, ma anche quelli "autonomi" (ad esempio i collaboratori a progetto), o quelli "in nero", purché impiegati nell'opera o nel servizio oggetto dell'appalto

03 | LE VERIFICHE DA FARE

- Il committente imprenditore/appaltatore, per verificare il regolare versamento della contribuzione e dei premi dovuti dall'appaltatore/subappaltatore, può farsi esibire da questi ultimi il Durc e riscontrare alcuni aspetti formali (come l'elaborazione del Lul)



Semprini-Cesari & Nini

Dottori Commercialisti Associati

xv Art. 30 Adeguamento del valore di riferimento degli omaggi alla disciplina delle imposte sui redditi

(Cfr. anche cap. 3 ns. circolare n. 14/P/2014 del 2/12/2014)

Il decreto semplificazioni ha elevato da euro 25,82 a euro 50, l'importo utilizzato quale riferimento sia per l'esclusione dall'ambito di applicazione dell'imposta delle cessioni gratuite di beni e servizi, sia ai fini della detrazione dell'imposta afferente le spese di rappresentanza, equiparando così il limite a quello già previsto ai fini della deducibilità dal reddito d'impresa dei costi sostenuti per le spese di rappresentanza.

4. Fonte normativa – LEGGE DI STABILITA' 2015 (Legge 23 dicembre 2014 n. 190 - articolo unico)

xvi Comma 629 lettera b) Split payment le operazioni effettuate nei confronti dello Stato o di enti pubblici

Una delle principali misure di contrasto all'evasione in materia di Iva contenute nella Legge di Stabilità 2015 è il meccanismo del cosiddetto "split payment": l'art. 1, comma 629, lettera b), della Legge n. 190/2014 ha inserito nel d.P.R. n. 633/1972 il nuovo articolo 17-ter con il quale viene introdotto un particolare meccanismo di assolvimento dell'Iva per le operazioni effettuate nei confronti dello Stato o di enti pubblici, ancorché non rivestano la qualifica di soggetto passivo Iva.

In base alle nuove disposizioni l'Iva, regolarmente addebitata in fattura dal soggetto che effettua la cessione del bene o la prestazione del servizio non dovrà essere pagata dal cessionario o committente (ente pubblico) il quale dovrà effettuare il pagamento solo dell'imponibile, mentre l'Iva dovuta verrà trattenuta e versata poi direttamente nelle casse dell'erario (ovvero prelevata direttamente da un conto corrente vincolato).

Lo strumento in oggetto, come del resto il reverse charge, risolve alla radice il fenomeno delle frodi basate sul missing trader (frodi carosello), in cui il debitore dell'imposta, dopo averla riscossa, omette di versarla per poi "scompare". Con lo split payment si evita che il cedente/prestatore venga in possesso dell'Iva, rendendo impossibile tale tipo di frodi.

Da un punto di vista soggettivo la nuova disciplina circoscrive l'ambito applicativo alle operazioni, cessioni di beni e prestazioni di servizi, effettuate nei confronti dei soggetti di seguito elencati, intendo questo elenco tassativo e quindi non estensibile a soggetti non esplicitamente citati:

- dello Stato;
- degli organi dello Stato ancorché dotati di personalità giuridica;
- degli enti pubblici territoriali e dei consorzi tra essi costituiti ai sensi dell'art. 31 del T.U. di cui al D.Lgs. n. 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.

L'imposta, come detto, non versata ai fornitori ma trattenuta da parte dell'ente pubblico dovrà essere versata dagli stessi secondo le modalità operative e i termini di versamento che dovranno essere fissati con apposito decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, il cui contenuto è già stato anticipato con Comunicato stampa del MEF del 09.01.2015.

Secondo tali anticipazioni, l'imposta risulta esigibile al momento del pagamento della fattura ovvero, su opzione dell'Amministrazione acquirente, al momento della ricezione della fattura, mentre il versamento dell'imposta potrà essere effettuato, sempre a scelta della singola pubblica Amministrazione, alternativamente:

- utilizzando un distinto versamento dell'Iva dovuta per ciascuna fattura la cui imposta è divenuta esigibile;
- 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 considerando tutte le fatture per le quali l'imposta è divenuta esigibile nel mese precedente.



Semprini-Cesari & Nini

Dottori Commercialisti Associati

Importanti sono poi le **deroghe previste, in base alle quali il meccanismo dello split payment non trova applicazione:**

- a) nel caso in cui l'ente pubblico sia debitore d'imposta** (in attesa di chiarimenti, si tratterebbe delle operazioni soggette a reverse charge ai sensi dell'art. 17, comma 6 del d.P.R. n. 633/1972);
- b) per le prestazioni di servizi assoggettate a ritenute alla fonte a titolo di imposta sul reddito, quali ad esempio le prestazioni rese da professionisti o da agenti.**

Riguardo alla esclusione sub a), una recente nota della Fondazione Nazionale Commercialisti (FNC) ha fornito una serie di chiarimenti in merito all'**ambito oggettivo** della disposizione, nella parte in cui si **esclude** dall'applicazione dello split payment "i **compensi per prestazioni di servizi assoggettati a ritenute alla fonte a titolo di imposta sul reddito**".

Il **dubbio** che al riguardo si pone, spiega nella sua nota la Fondazione, è se l'**esclusione** debba valere solo per i compensi soggetti a **ritenuta a titolo d'imposta** o anche per quelli che scontano la **ritenuta a titolo d'acconto**. Secondo il centro studi dei commercialisti, anche i professionisti assoggettati a ritenuta a titolo di acconto sono esclusi dall'applicazione dello split payment.

"L'equivoco - spiega la nota - sorge da una non corretta lettura consequenziale delle parole usate dal legislatore, nel senso che la parola "imposta", fonte di tanti equivoci, deve essere legata alle parole "sul reddito" e non invece alle parole "ritenute alla fonte a titolo di ...".

"Se si legge in tal senso la disposizione normativa - aggiunge la Fondazione - ci si accorge che è possibile confermare l'esclusione dello split payment nei confronti dei professionisti soggetti a ritenuta d'acconto. Questa, del resto, ci pare la lettura maggiormente conforme alla volontà del legislatore". "In ogni caso - conclude Fondazione - pur ritenendo questa l'interpretazione più corretta, sarebbe quanto mai auspicabile un **chiarimento definitivo** da parte dell'**Amministrazione finanziaria**, dal momento che siamo di fronte ad una norma formulata in maniera forse troppo frettolosa".

Interessante, poi, l'aspetto legato all'accesso privilegiato ai rimborsi nel caso di credito Iva determinato in conseguenza alle operazioni di cui all'art. 17-ter: in virtù della nuova disciplina. Infatti, i soggetti che operano prevalentemente nei confronti di enti pubblici potrebbero trovarsi in una posizione di costante credito Iva, in quanto non più soggetti al versamento dell'Iva sulle fatture emesse. Per limitare tali effetti negativi il legislatore ha previsto che tali soggetti possano chiedere il rimborso dell'eccedenza detraibile con periodicità annuale o trimestrale ai sensi dell'art. 30, comma 3 del d.P.R. n. 633/1972. Inoltre, ai sensi dell'art. 38-bis, comma 10 del d.P.R. n. 633/1972, tale rimborso sarà eseguito in via prioritaria; a tal fine si prevede che il Ministro dell'economia e delle finanze, con un decreto attuativo da emanare, dovrà individuare modalità e termini per ottenere il rimborso delle eccedenze detraibili, limitatamente al credito rimborsabile relativo alle operazioni di cui all'art. 17-ter.

Infine, ulteriore aspetto controverso e di non poca importanza, riguarda l'**efficacia temporale della disposizione esaminata**, che è subordinata al rilascio, ai sensi dell'art. 395 della Direttiva n. 2006/112/CE, della misura di deroga da parte del Consiglio dell'Unione europea.

A tal proposito, il comma 632 della Legge di Stabilità, stabilisce che, nelle more del rilascio, **le norme sullo split payment trovano comunque applicazione per le operazioni per le quali l'imposta sul valore aggiunto è esigibile a partire dal 1° gennaio 2015**.

Come peraltro segnalato anche da Confindustria nella circolare in commento alla Legge di stabilità 2015, la scelta di rendere efficace la norma a decorrere dalle operazioni esigibili dal 01.01.2015 anche nelle more del rilascio della misura di deroga da parte del consiglio europeo, oltre a "suscitare qualche dubbio sul piano della sua compatibilità con il diritto comunitario", avrebbe creato problematiche anche sotto il profilo operativo.

Anche alla luce di queste difficoltà, **con un comunicato stampa del 9 gennaio 2015 l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che il nuovo regime si applica alle operazioni fatturate a partire dal 1° gennaio 2015.**

L'applicazione del nuovo regime comporterà, in ogni caso, non pochi disguidi a livello contabile, in quanto, dal momento che la fattura deve essere emessa con Iva, ma l'Iva non deve concorrere al debito della liquidazione, sarà necessario adeguare i software per la gestione di tali operazioni anche con la creazione di apposite causali.

xvii Comma 629 lettera a) Estensione del meccanismo del reverse charge IVA

La legge di stabilità per il 2015 estende il meccanismo Iva del reverse charge ad una nuova serie di operazioni, alcune di comune diffusione:

1. prestazioni di pulizia,
2. prestazioni di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative ad edifici.



Semprini-Cesari & Nini

Dottori Commercialisti Associati

3. trasferimenti di quote di emissione di gas a effetto serra, cessioni di gas ed energia elettrica effettuate nei confronti di soggetti rivenditori
4. cessione di bancali di legno (pallet) recuperati ai cicli di utilizzo successivi al primo.
5. cessioni di beni effettuate nei confronti di ipermercati, supermercati e discount alimentari.

In particolare i servizi elencati ai primi due punti vengono indicati in una apposita nuova voce, la a ter), del sesto comma, dell'articolo 17 della legge Iva, e non all'interno della lettera a) che già disciplina il regime dell'inversione contabile nel campo di appalti e subappalti, nell'ambito del settore edile. Questa separazione è dovuta semplicemente al fatto che i servizi, che dall'entrata in vigore della legge di stabilità (1/1/2015) soggiacciono al nuovo meccanismo, non sono assolutamente collegati al settore edile, ma devono essere individuati in senso oggettivo. Da ciò ne deriva che **chiunque effettuerà una delle prestazioni elencate nella nuova disposizione, dovrà emettere fattura senza applicazione dell'imposta, con l'annotazione «inversione contabile» ed eventualmente indicando gli estremi della nuova norma.** Così, per esempio, un'azienda che vende mobili e che affida le pulizie dei propri stabilimenti a un'impresa specializzata, vedrà applicato dal prestatore il meccanismo dell'inversione contabile a nulla rilevando che l'impresa che pone in essere tale "attività" di pulizia la svolga in modo abituale, prevalente od occasionale. Si tratta, infatti, di prestazioni oggettivamente individuate e a nulla vale il fatto che essere rappresentino o meno l'unica attività svolta dal prestatore.

Va da sé che il committente del servizio dovrà registrare la fattura ricevuta, e integrata con l'imposta determinata attraverso l'applicazione della corretta aliquota Iva, sia nel registro degli acquisti che in quello delle vendite applicando, inoltre, per quanto concerne l'Iva a credito, eventuali indetraibilità di carattere soggettivo od oggettivo.

In particolare, nel settore delle pulizie, dove molte fatture vengono emesse, a persone fisiche, e a condomini, i quali devono dotarsi solo di codice fiscale, essendo solo sostituti d'imposta (circolari 6 novembre 2000, n. 204/E e DRE Emilia Romagna 4 dicembre 2012, n. 909 - 54414), a meno che non siano considerati società di fatto, con obbligo di partita Iva (risoluzione 10 agosto 2012, n. 84/E, relativa al fotovoltaico), le regole di fatturazione non sono cambiate dal 1° gennaio 2015, quindi, verso questi soggetti (persone fisiche o condomini senza partita Iva), si continua ad emettere le fatture con Iva. Per quelle verso i condomini (con o senza amministratore), poi, non va dimenticata la ritenuta d'acconto del 4%.

Se la fattura è emessa invece verso soggetti passivi Iva (imprese o professionisti), oltre a non applicare la ritenuta d'acconto del 4% (come accadeva prima), dal 1° gennaio 2015 non deve essere esposta l'Iva e va riportata la dicitura «reverse charge, ai sensi dell'articolo 17, comma 6, lettera a-ter), d.P.R. n. 633/1972». Questa novità riguarda tutte le operazioni «effettuate» dal 1° gennaio 2015, quindi, considerando che si tratta di servizi, il momento di effettuazione dell'operazione coincide con il pagamento del relativo corrispettivo, eventualmente anticipato al momento della fatturazione, se il documento Iva viene emesso prima del pagamento.

Il reverse charge viene esteso, sempre dalla legge di stabilità, e salvo autorizzazione da parte dell'Unione europea, anche ad altre operazioni quali i trasferimenti di quote di emissione di gas a effetto serra, le cessioni di gas ed energia elettrica effettuate nei confronti di soggetti rivenditori, (in tali casi solo per un periodo di quattro anni dalla entrata in vigore della disposizione) e le cessioni di beni effettuate nei confronti di ipermercati, supermercati e discount alimentari.

Attraverso, poi, un ulteriore intervento, ma questa volta al settimo comma, dell'articolo 74 del d.P.R. n. 633/72, il reverse charge troverà applicazione oltre che ai rottami, cascami e avanzi di metalli ferrosi, come già oggi previsto, anche alla cessione di bancali di legno (pallet) recuperati ai cicli di utilizzo successivi al primo.

xviii Comma 20-25 Sconti Irap 2015 variabili per le imprese con o senza dipendenti

La legge di stabilità prevede tre novità in materia di Irap :

- 1) il ripristino della misura base dell'aliquota Irap che torna al 3,9%. Il decreto legge n.66/2014, convertito dalla legge 89/2014 l'aveva ridotta al 3,5% con effetto dal periodo d'imposta 2014;
- 2) l'introduzione di uno sconto IRAP sul costo del lavoro dipendente;
- 3) un credito d'imposta del 10% dell'imposta, per i contribuenti che non occupano lavoratori dipendenti nel periodo d'imposta.

√ Ripristino misura base al 3,9%

La prima delle modifiche, "neutralizza" lo sconto che era stato previsto solo pochi mesi fa, peraltro non utilizzato in quanto se ne sarebbe dovuto tenere conto in occasione della prossima dichiarazione IRAP da presentare nel 2015.

Il legislatore ha tuttavia previsto che non ci saranno conseguenze per coloro che avessero calcolato gli acconti 2014 col metodo previsionale, tenendo conto della minore aliquota.

√ Sconti IRAP sul costo del lavoro dipendente

Le ultime due misure riguardano invece i periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2014.

Deduzione integrale dall'imponibile del costo del personale a tempo indeterminato

La prima novità riguarda chi occupa dipendenti assunti con **contratto a tempo indeterminato** che, in aggiunta alle attuali deduzioni fisse e a quella dei contributi, potranno contare sulla deduzione dell'intera eccedenza. **In pratica l'intero costo di questi lavoratori subordinati sarà portato in diminuzione della base imponibile.**

Il comma 20 dell'articolo 1 del provvedimento di fine anno, inserisce il comma 4-octies all'articolo 11 del D. Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446. È previsto che dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014 (quindi 2015, salvo per i soggetti con esercizio diverso dal periodo 1 gennaio - 31 dicembre) sarà possibile dedurre il **costo** relativo ai **contratti di lavoro a tempo indeterminato**, nonché per gli imprenditori agricoli anche per contratti a tempo determinato di durata almeno triennale, a condizione tuttavia che nei singoli periodi di imposta il lavoratore abbia prestato attività per almeno 150 giornate. Per giungere all'importo della deduzione, occorrerà tuttavia decurtare dal totale del **costo del lavoro complessivo** per il personale dipendente con contratto a tempo indeterminato *"le deduzioni spettanti ai sensi dei commi 1, lettera a), 1-bis, 4-bis.1 e 4-quater"*.

Di conseguenza nel calcolo della nuova deduzione, dal costo del lavoro indicato, vanno sottratti gli importi già oggetto di deduzioni a titolo di:

- **contributi** per le assicurazioni obbligatorie contro gli infortuni sul lavoro;
- **deduzioni in misura fissa pari a 7.500 euro annui per ogni lavoratore dipendente a tempo indeterminato impiegato nel periodo di imposta, aumentato a 13.500 euro per i lavoratori di sesso femminile e per quelli di età inferiore ai 35 anni**; tali importi possono essere ulteriormente incrementati nei limiti ed alla condizione previste dalla disciplina Comunitaria sugli aiuti minori "de minimis", fino a 15.000 euro ovvero 21.000 euro per i citati lavoratori dipendenti citati nel periodo precedente, impiegati a tempo indeterminato nelle regioni Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia
- analoghe deduzioni, a favore degli **imprenditori agricoli**, nonché per le società agricole di cui all'articolo 2 D.Lgs. n.99/2004, spettanti, per i contratti di lavoro subordinato a tempo determinato che abbiano una durata almeno triennale e comunque è necessario che i lavoratori agricoli interessati abbiano lavorato almeno 150 giornate nel periodo d'imposta interessato
- **contributi assistenziali e previdenziali relativi ai lavoratori dipendenti a tempo indeterminato**, nonché ai lavoratori a tempo determinato alle dipendenze degli imprenditori agricoli nei limiti ed alle condizioni previste dall'articolo 11
- costo del lavoro relativo agli **apprendisti**, ai disabili, nonché i costi sostenuti per il personale addetto alla ricerca e sviluppo.
- le indennità di trasferta previste contrattualmente, per la parte che non concorre a formare il reddito del dipendente, per le imprese autorizzate all'autotrasporto di merci
- **deduzione fino a 15.000 euro annui per i datori di lavoro che incrementano il numero di lavoratori dipendenti assunti con contratto a tempo indeterminato rispetto al numero dei lavoratori assunti con il medesimo contratto mediamente occupati nel periodo d'imposta precedente** (art. 11, comma 4-quater).

La finalità, dunque, è quella di giungere alla deduzione dell'intero costo del lavoro dei lavoratori con contratto a tempo indeterminato.

Va infine evidenziato che la nuova deduzione non compete a tutti i soggetti passivi ai fini dell'IRAP.

La norma fa riferimento ai "[...] soggetti che determinano il valore della produzione ai sensi degli articoli da 5 a 9". Di conseguenza, risultano esclusi coloro che determinano il valore della produzione ai sensi degli articoli 10 e 10 bis, ovvero gli enti privati diversi dalle società che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale (art.3, comma 1, lettera e) D.Lgs. n.446/1997), le amministrazioni pubbliche, nonché le amministrazioni della Camera dei Deputati, del Senato, della Corte costituzionale, della Presidenza della Repubblica e gli organi legislativi delle regioni a statuto speciale (art.3, comma 1, lettera e)-bis). Per gli imprenditori agricoli, nonché per le società agricole di cui all'articolo 2 D.Lgs. n.99/2004, la deduzione si applica previa autorizzazione della Commissione europea.

Bonus del 10% dell'Irap da compensare nel modello F24 per chi non ha lavoratori subordinati.

Per le imprese e i professionisti che non hanno alcun lavoratore dipendente, e che dunque non possono usufruire della deduzione integrale del costo, la Legge di stabilità concede un nuovo credito di imposta pari al **10% dell'Irap lorda liquidata in dichiarazione annuale** (in pratica l'aliquota "netta" scende per questi soggetti al 3,51%). Il credito potrà essere utilizzato in compensazione ai sensi del D.Lgs. 241/97 (e dunque con il limite di importo complessivo per le compensazioni in F24 pari a 700mila euro annui) a partire dall'anno nel corso del quale viene presentata la dichiarazione Irap (si parte dunque dal 1° gennaio 2016). La norma nulla dice circa il regime fiscale di questo credito di imposta e dunque se lo stesso concorrerà a formare l'imponibile I.R.Pe.F./I.Re.S. e/o Irap. Va infatti evidenziato che, quanto meno per i titolari di reddito di impresa, la rilevazione del credito comporterà l'emersione di un provento nel conto economico per la cui detassazione occorrerebbe una specifica previsione (come ad esempio è stabilito per il credito del 15% sugli investimenti in macchinari dall'articolo 18 del DI 91/2014).

Per finire la Legge di stabilità prevede anche incentivi per chi assume.

Si stabilisce, infatti, che per le nuove assunzioni a tempo indeterminato effettuate nel 2015 è riconosciuto, per non più di 36 mesi, l'esonero dal versamento dei contributi previdenziali a carico del datore di lavoro, con esclusione dei premi Inail, nel limite massimo di un importo di esonero pari a 8.060 euro annue. L'esonero non spetta per i lavoratori che nei sei mesi precedenti erano occupati a tempo indeterminato presso qualsiasi datore di lavoro o che hanno già consentito di usufruire del bonus. Fuori dall'incentivo anche i casi di datori di lavoro che nei tre mesi precedenti il 1° gennaio 2015 avevano già in essere con il lavoratore assunto un contratto a tempo indeterminato.

xix Comma 25 Anticipazione del TFR in busta paga

Per il lavoratori i lavoratori dipendenti del settore privato, esclusi i lavoratori domestici e i lavoratori del settore agricolo, che abbiano un rapporto di lavoro in essere da almeno sei mesi presso il medesimo datore di lavoro, la Legge di stabilità prevede che essi possano richiedere al datore di lavoro medesimo, entro i termini definiti con un decreto del Presidente del Consiglio dei ministri, di percepire la quota maturanda del TFR, compresa quella eventualmente destinata ad una forma pensionistica complementare, tramite liquidazione diretta mensile della medesima quota maturanda come parte integrativa della retribuzione, vale a dire direttamente in busta paga. Tale erogazione potrà avvenire, in via sperimentale, nel periodo 1° marzo 2015 – 30 giugno 2018.

Per quel che riguarda il regime fiscale delle quote erogate si prevede la tassazione ordinaria, escludendosi la più favorevole tassazione separata prevista sulle liquidazioni erogate al termine del rapporto di lavoro.

Il meccanismo, annunciato nella legge di stabilità per il 2015, che regola la tassazione del TFR impone una valutazione caso per caso, al fine di valutare gli effetti della disposizione. In primo luogo, occorre evidenziare il fatto che, mentre la regola generale impone l'assoggettamento del trattamento di fine rapporto a tassazione separata, l'anticipazione mensile dovrà avvenire con applicazione delle aliquote Irpef ordinarie. Per semplificare, la tassazione separata è ottenuta a seconda del numero di anni e frazioni di anni di anzianità di servizio: il risultato è una tassazione che nella maggior parte dei casi – è sensibilmente più bassa di quella ordinaria.

Va comunque ricordato come l'imposta, così calcolata, non è applicata a titolo definitivo poiché viene successivamente riliquidata da parte dell'agenzia delle Entrate, in base all'aliquota media di tassazione dei 5 anni precedenti a quello in cui è maturato il diritto alla percezione del Tfr. Sono direttamente le Entrate che richiedono al contribuente di versare la maggior imposta eventualmente dovuta, sulla base del criterio di cui sopra.

È stata inoltre innalzata dall'11,5% al 17% l'aliquota dell'imposta sostitutiva che i datori di lavoro devono versare annualmente sulla rivalutazione del TFR.

xx Comma 247 La responsabilità solidale entra nel contratto di trasporto

Estesa al contratto di trasporto di cui agli articoli 1678 e seguenti del codice civile la responsabilità solidale per i trattamenti retributivi, previdenziali ed assicurativi; torna, in alcuni casi, anche quella in ambito fiscale e viene introdotta "ex novo" la responsabilità solidale per le violazioni del codice della strada.

E' quanto si ricava dalla lettura dell'articolo 1, commi 246 e 247, della legge di stabilità 2015. Ma andiamo con ordine.

In tema di responsabilità solidale l'articolo 29, comma 2, del D.Lgs. 276/2003 secondo cui il committente imprenditore o datore di lavoro è obbligato in solido con l'appaltatore, nonché con ciascuno degli eventuali subappaltatori, entro il limite di due anni dalla cessazione dell'appalto, a corrispondere ai lavoratori i trattamenti retributivi, compreso il Tfr, nonché i contributi previdenziali e i premi assicurativi si applica esclusivamente ai contratti di appalto regolati dall'articolo 1655 del Codice civile, con alcune esclusioni, tra cui appunto il contratto di trasporto.

Ora, invece, il comma 247 della legge di stabilità, modificando l'articolo 83 bis della legge 133/2008, prevede espressamente un regime di solidarietà "a due livelli" tra committente e vettore, fermo restando che la stessa è esclusa qualora il committente acquisisca il Durc del vettore sia preliminarmente che al termine del contratto, ovvero ne accerti la regolarità via internet non appena tale modalità sarà resa disponibile dal Comitato Centrale per l'albo nazionale delle persone fisiche e giuridiche che esercitano l'autotrasporto di cose per conto terzi.

Nel caso in cui non acquisisca il Durc del vettore, il committente risulta obbligato in solido con quest'ultimo, nonché con ciascuno degli eventuali sub vettori, entro il limite di un anno dalla cessazione del contratto di trasporto, a corrispondere ai lavoratori stipendio, contributi, premi assicurativi.

Se oltre a non acquisire il Durc, il contratto di trasporto tra le parti non è stato stipulato in forma scritta, il committente si assume anche gli oneri relativi all'inadempimento degli obblighi fiscali ed alle violazioni del codice della strada.

Stessa sorte tocca al vettore nei confronti del sub vettore (nuovo articolo 6 ter del D.Lgs. 286/2005, con la precisazione che anche in questo caso la solidarietà è esclusa qualora il vettore acquisisca il Durc del sub vettore sia preliminarmente che al termine del contratto, ovvero ne accerti la regolarità via web quando disponibile.

L'ultima annotazione riguarda la previsione del nuovo 3° comma dell'articolo 6 ter del D.Lgs. 286/2005, secondo cui è vietato al sub vettore affidare l'incarico ricevuto ad altro vettore, pena la nullità del contratto di trasporto e la responsabilità solidale in capo a sé stesso per le inadempienze del terzo.

xxi Comma 247 Abolizione della Scheda di Trasporto (STD)

Dal 1° gennaio 2015 è stata abolita la scheda di trasporto che dal 19 luglio 2009 doveva essere compilata dal committente del trasporto per conto terzi e doveva accompagnare la merce trasportata a bordo del veicolo.

La semplificazione è contenuta nella legge di stabilità 2015 con la quale è stato eliminato anche l'obbligo, nei casi di contratti di trasporto non scritti, di indicare nella fattura del vettore il costo del carburante sostenuto per il trasporto.

Dal 19 luglio 2009 e sino alla fine dello scorso anno il committente doveva emettere la scheda di trasporto, la quale doveva accompagnare la merce (articolo 7bis del D.Lgs. 286/2005). Questo documento era essere compilato e sottoscritto dal committente prima del trasporto e andava conservato "a bordo del veicolo adibito a tale attività, a cura del vettore".

La scheda di trasporto riguardava solo l'attività di "autotrasporto di merci per conto di terzi in ambito nazionale", quindi, chi trasportava la propria merce non la doveva compilare.

I dati obbligatori della scheda di trasporto sono quelli contenuti nel modello allegato al decreto 30 giugno 2009.

Per non dover compilare la scheda di trasporto, comunque, era possibile aggiungere ai dati obbligatori del Ddt (che deve accompagnare la merce) le informazioni richieste per la STD:

- denominazione, l'indirizzo e la sede (riferimenti telefonici o mail) e partita Iva del proprietario della merce, del committente del trasporto e del caricatore;
- numero di iscrizione all'Albo del vettore;
- luoghi di carico e di scarico della merce;
- sottoscrizione del committente;
- eventuali informazioni richieste nei seguenti campi della scheda di trasporto: eventuali dichiarazioni, eventuali istruzioni, osservazioni varie.

Dal 1° gennaio 2015, quindi, questi dati non devono più essere obbligatoriamente indicati nei Ddt.

Dal 2008, per evitare che la riduzione dei prezzi delle prestazioni di trasporto, da parte dei vettori, comporti una riduzione della sicurezza stradale, si è cercato di stimolare la pattuizione di prezzi non troppo bassi per i trasporti, introducendo una specifica disciplina, che oltre ad incentivare i contratti scritti tra vettore e committente (non obbligatori per i trasporti), obbliga ad indicare in fattura il costo del carburante sostenuto nei casi di contratti non scritti (articolo 83bis, decreto legge 25 giugno 2008, n. 112).

In particolare, se il contratto non è stipulato in forma scritta, la fattura emessa dal vettore deve evidenziare, "ai soli fini civilistici e amministrativi", il "costo del carburante sostenuto dal vettore per l'esecuzione delle prestazioni contrattuali". **Tutti adempimenti che sono stati eliminati dalla legge di stabilità 2015.**

xxii Comma 54 – 89 Il nuovo regime contabile forfettario

Dal 2015 debutta il nuovo regime forfettario con l'imposta sostitutiva del 15%. Le regole del nuovo regime sono contenute nell'articolo 1, commi da 54 a 89, della Legge di stabilità 2015.

Al nuovo regime forfettario potranno accedere le persone fisiche esercenti imprese, arti o professioni, con ricavi o compensi, ragguagliati ad anno, compresi tra i 15 mila e i 40mila euro, a seconda del tipo di attività economica. Ad esempio, per le attività professionali, scientifiche, tecniche, sanitarie, di istruzione, servizi finanziari e assicurativi il limite di compensi è di 15.000,00 euro.

Superato questo limite, anche se a seguito del ragguaglio ad anno, non sarà possibile avvalersi del regime.

Non è previsto limite di età per accedervi e neanche limite temporale di permanenza. Per le persone fisiche che iniziano una nuova attività, è anche previsto un ulteriore sconto di un terzo del reddito imponibile per i primi tre anni.

In caso di inizio attività nel 2015 e fino all'approvazione e pubblicazione del modello aggiornato, i contribuenti potranno accedere al nuovo regime forfettario, barrando la casella prevista per l'adesione al «regime fiscale di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità, previsto dall'articolo 27, commi 1 e 2 del decreto legge n. 98/2011», cioè il vecchio regime dei superminimi.



Semprini-Cesari & Nini

Dottori Commercialisti Associati

Il nuovo regime forfettario sostituisce completamente i precedenti regimi agevolati (Nuove iniziative produttive Superminimi). Per i contribuenti ex superminimi, passa perciò dal 5 al 15% l'imposta sostitutiva dovuta e cambiano le modalità di determinazione dell'imponibile da assoggettare a imposizione. Si passerà da un calcolo analitico del vecchio regime, entrate meno spese, uguale al reddito, ad uno di determinazione forfettaria dell'imponibile calcolato applicando ai ricavi o compensi, determinati coefficienti, diversi a seconda dell'attività esercitata, a prescindere dalle spese effettive. I ricavi e i compensi relativi al reddito oggetto del regime forfettario non saranno assoggettati a ritenuta d'acconto da parte del sostituto d'imposta.

I contribuenti in regime forfettario, in aggiunta all'esonero dalla ritenuta d'acconto, beneficeranno dell'esonero dai versamenti Iva e da adempimenti contabili, come registrazione e tenuta delle scritture contabili.

Le persone fisiche che nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2014 si avvalgono del regime fiscale agevolato di cui all'articolo 13 della legge 388/2000 (Nuove iniziative produttive), con imposta sostitutiva del 10%, o del «regime fiscale di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità, previsto dall'articolo 27, commi 1 e 2 del decreto legge n. 98/2011» (regime dei superminimi) con il forfait del 5%, possono applicare, se in possesso dei requisiti, il regime di cui al comma 65 della legge 23 dicembre 2014, n. 190, che prevede un ulteriore sconto di un terzo del reddito imponibile per i primi tre anni, per i soli periodi d'imposta che residuano al completamento del triennio agevolato.

Il vecchio regime dei superminimi potrà essere ancora impiegato, inoltre, dalle persone fisiche che nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2014 si avvalgono dello stesso, per il periodo che residua al completamento del quinquennio agevolato e fino al compimento del trentacinquesimo anno di età. Il regime potrà proseguire per chi, non avendo ancora compiuto i 35 anni, intende mantenere il regime dei superminimi fino al periodo di imposta di compimento del 35° anno d'età. Può essere il caso di un giovane che ha iniziato l'attività nel 2008 nel regime dei minimi applicabile fino al 2011, di cui all'articolo 1, commi da 96 a 117, legge 244/2007. Considerato che nel 2008 aveva 20 anni, il contribuente potrà rimanere nel regime dei superminimi con il forfait del 5%, dal 2012 e fino al 2023, anno in cui compirà i 35 anni

xxiii Comma 137-138 Nuove regole di deducibilità per le erogazioni liberali alle Onlus

Si eleva da 2.065 a 30.000 euro annui l'importo massimo sul quale spetta la detrazione del 26% per le erogazioni liberali in denaro a favore delle ONLUS e analogamente si adegua a 30.000 euro l'importo massimo deducibile a fini IRES.

xxiv Comma 634-640 Il nuovo ravvedimento operoso

Con l'approvazione definitiva della Legge di Stabilità per il 2015, risulta tracciato il nuovo volto del ravvedimento operoso che troverà applicazione a partire dal 2015; trattasi di una sorta di "rimedio per tutti i mali" destinato a raccogliere l'eredità anche di altri istituti deflattivi, quali la definizione dell'invito a comparire, del PVC e l'acquiescenza rafforzata sull'avviso di accertamento.

Cosa non cambia.

Sul lato dei versamenti rimane la possibilità di effettuare il ravvedimento con la sanzione ridotta a 1/10 del minimo entro 30 giorni dalla scadenza, applicando la sanzione del 2% giornaliero per i versamenti che intervengono nei primi 14 giorni.

Per tutte le violazioni, non solo relative a versamenti ma anche a dichiarazioni e comunicazioni, rimane la possibilità di effettuare il ravvedimento versando 1/8 della sanzione minima edittale entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui la violazione è stata commessa; quando non è prevista una dichiarazione periodica, entro un anno dalla violazione.

Cosa cambia.

Limitatamente ai tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate sono stati introdotti nuovi limiti temporali entro i quali può essere perfezionato il ravvedimento, con riduzioni delle sanzioni via via decrescenti.

Una prima possibilità aggiuntiva, introdotta dalla nuova lettera a-bis) dell'articolo 13 del D.Lgs. 471/1997, è quella di perfezionare il ravvedimento entro 90 giorni dal termine di presentazione della dichiarazione o, quando non è prevista una dichiarazione periodica, da quando è stata commessa la violazione.

Mentre fino allo scorso 31 dicembre il termine di presentazione della dichiarazione dell'anno in cui si è commessa la violazione rappresentava il limite invalicabile per il perfezionamento del ravvedimento operoso, da effettuarsi con la riduzione (confermata) delle sanzioni ad 1/8, con le modifiche della Legge di Stabilità, non vi è più alcuna limitazione di carattere temporale (potendosi il ravvedimento perfezionare sino al termine di prescrizione) così come evidenziato nella seguente tabella:

IL NUOVO ART. 13 DEL D.LGS. 472/1997

<u>TIPOLOGIA DI VIOLAZIONE</u>	<u>TERMINE PER IL RAVVEDIMENTO</u>	<u>RIDUZIONE DELLA SANZIONE RISPETTO AL MINIMO</u>
Mancato versamento del tributo	30 giorni dalla scadenza	1/10 del minimo
Errori ed omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo	90 giorni dalla scadenza del termine di presentazione della dichiarazione (oppure 90 giorni dalla violazione se non è prevista dichiarazione)	1/9 del minimo
	Presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui si è commessa la violazione (oppure 1 anno se non è prevista dichiarazione)	1/8 del minimo
	Presentazione della dichiarazione successiva a quella relativa all'anno in cui si è commessa la violazione (oppure 2 anni se non è prevista dichiarazione)	1/7 del minimo
	Oltre il termine di presentazione della dichiarazione successiva a quella relativa all'anno in cui si è commessa la violazione (oppure oltre 2 anni se non è prevista dichiarazione)	1/6 del minimo
	Dopo la constatazione della violazione tramite PVC	1/5 del minimo
Contestazioni rilevate mediante PVC	Definizione dell'intero PVC (quindi necessariamente di tutte le violazioni contenenti) entro 30 giorni dalla consegna	1/6 del minimo <u>(LA DISPOSIZIONE RIMANE IN VIGORE SOLO FINO AL 31.12.2015)</u>
Presentazione tardiva della dichiarazione (senza che scatti l'omissione)	Entro il 90° giorno successivo al termine originario di presentazione	1/10 del minimo

Gli accessi, le ispezioni e le verifiche non sono più cause ostative che precludono la possibilità di effettuare il ravvedimento, nuovamente però limitatamente ai tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate.

Il ravvedimento NON può essere effettuato soltanto quando:

- viene notificato un avviso di accertamento o di liquidazione,
- viene recapitato un avviso bonario per effetto della liquidazione automatica o del controllo formale della dichiarazione.

Stesso discorso dovrebbe valere, nonostante la norma non lo preveda espressamente, nel caso di un atto di contestazione della sanzione ex articolo 16 del D.Lgs. 472/1997 (naturalmente il ravvedimento non impedirà all'Amministrazione di proseguire i controlli e le verifiche).

Neppure il **Processo Verbale di Constatazione (PVC)** rappresenta dunque più una causa ostativa al ravvedimento operoso, dato che la nuova lettera b-quater) dell'art. 13 del D.Lgs. 472/1997 prevede che la riduzione delle sanzioni sia ad 1/5.

Qui va notato come alcuni istituti deflattivi del contenzioso introdotti negli ultimi anni, vale a dire definizione integrale dei PVC, degli inviti al contraddittorio e acquiescenza rafforzata, sono stati soppressi dalla Legge di Stabilità sebbene con decorrenza differita: si renderanno infatti applicabili ancora per tutti gli atti notificati entro il 31 dicembre 2015.

Conseguentemente quest'anno il contribuente, nel momento in cui si vedrà notificato un PVC, avrà una doppia possibile scelta: da un lato la definizione integrale con il beneficio della sanzione ridotta ad 1/6 ma con l'accettazione di tutte le rettifiche operate dall'ufficio, dall'altro il ravvedimento operoso pagando la sanzione ridotta ad 1/5 ma soltanto sulle violazioni che il contribuente ritiene opportuno sanare.

L'aspetto di novità che emerge è, dunque, la previsione di una specifica ipotesi che raccorda il ravvedimento con la consegna di un PVC, momento che si ritiene possa determinare l'avvenuta constatazione della violazione ai sensi dell'art. 24 della L. n. 4/1929 (le violazioni alle norme contenute in leggi finanziarie, infatti, sono constatate mediante processo verbale).



Semprini-Cesari & Nini

Dottori Commercialisti Associati

In tal modo, probabilmente, si intende attribuire una maggiore dignità all'attività accertativa, differenziando (come sembra dalla lettura della norma) la riduzione premiale a seconda che il contribuente provveda al rimedio:

- prima della chiusura del PVC (quindi, presumibilmente, non sapendo ancora quali saranno le effettive contestazioni dei verbalizzanti);
- dopo la chiusura del PVC (avendo già piena contezza dei rilievi effettuati).

Per quanto detto, dunque, gli errori saranno ravvedibili (seppure con sanzioni via via crescenti), fino alla notifica dell'avviso di accertamento e liquidazione o fino all'inoltro dell'avviso bonario. Tuttavia, le nuove disposizioni possono determinare, nei fatti, un peggioramento della situazione rispetto all'attuale, posto che già oggi (ma solo fino a tutto il 2015, come indicato in tabella), si può effettuare la definizione agevolata del PVC, nei successivi 30 giorni dalla consegna, beneficiando della riduzione della sanzione ad 1/6.

Peraltro, un'altra circostanza che va denotata (e che, probabilmente, potrebbe segnare un punto a sfavore dell'istituto modificato) è rappresentata dalla impossibilità di effettuare un pagamento rateale, a fronte della facoltà oggi concessa (senza garanzie) dagli istituti deflattivi.

Va però tenuto presente che grazie al nuovo ravvedimento sarà possibile provvedere a correggere con le sanzioni ridotte i singoli rilievi elevati, senza dover necessariamente prestare acquiescenza all'intero processo verbale di constatazione come, invece, era previsto dall'abrogato articolo 5-bis del D.Lgs. 218/1997. E questo, va sottolineato, è certamente un grande vantaggio nella maggioranza dei casi.

Come sopra si diceva **le nuove regole sono applicabili, fin da subito, in relazione a tutti i ravvedimenti operati successivamente alla sua entrata in vigore, e non solo per le correzioni aventi ad oggetto violazioni commesse dal 2015.**

Per l'applicazione del "nuovo" ravvedimento, infatti, non ci sono norme di decorrenza, per cui è logico dedurre il suo possibile utilizzo anche per le violazioni commesse in anni pregressi, con l'unico limite derivante dalla notifica dell'atto di accertamento e liquidazione ed ivi compreso l'inoltro dell'avviso bonario.

A questo punto, quindi, tornerebbero sanabili tutte le violazioni che con le vecchie regole non lo erano, per cui sarebbe possibile procedere tra l'altro, ad esempio, al ravvedimento dei mancati versamenti in relazione a Unico 2013 sui redditi 2012, fruendo così della riduzione delle sanzioni ad 1/7 del minimo.

In quest'ottica, le nuove regole dovrebbero applicarsi anche in tutte quelle ipotesi in cui ci si trovi in presenza di violazioni constatate nel corso del 2014 (e anche in annualità precedenti), per le quali non sia ancora stato emesso il relativo atto di accertamento/liquidazione.

Ci si riferisce tipicamente ai casi in cui, ad esempio, vi sia stata la notifica del PVC, entro il 31 dicembre 2014, ma non sia ancora stato emesso il relativo avviso di accertamento: appare ragionevole concludere che, anche in questa ipotesi, si possa validamente applicare quanto previsto dalla lettera b-quater) del comma 1 del nuovo articolo 13 del D.Lgs. 472/97, con l'applicazione del ravvedimento operoso legato alle sanzioni ridotte a 1/5 del minimo.

Esempi

LA VIOLAZIONE

Una società non ha versato l'Iva derivante dalla liquidazione riferita al mese di marzo 2013 per 12.640 euro. La sanzione è del 30%

VECCHIO RAVVEDIMENTO

Era possibile regolarizzare la violazione entro il 30 settembre 2014 (termine di presentazione della dichiarazione riferita all'anno in cui è stata commessa la violazione) con la riduzione a 1/8 e cioè: $30\% / 8 = 3,75\% \times 12.640 = 474$ euro

NUOVE REGOLE

Il ravvedimento è possibile finché non viene notificato l'avviso bonario.

Entro il 30 settembre 2015 si applica la riduzione a 1/7, vale a dire:

$$30\% / 7 = 4,29\% \times 12.640 = 542,26 \text{ euro}$$

Oltre il 30 settembre 2015 si applica la riduzione a 1/6, e in particolare:

$$30\% / 6 = 5\% \times 12.640 = 632 \text{ euro}$$

Dopo la constatazione della violazione tramite PVC si applica la riduzione a 1/5 e, in particolare:

$$30\% / 5 = 6\% \times 12.640 = 758,40 \text{ euro}$$

LA VIOLAZIONE

Un contribuente indica in Unico 2013 ritenute d'acconto subite in più rispetto a quelle spettanti per 4.600 euro. Essendo un errore rilevabile in sede di liquidazione o controllo formale, la sanzione è del 30%

VECCHIO RAVVEDIMENTO

Anche in questo caso era possibile regolarizzare la violazione solo entro il 30 settembre 2014 applicando la riduzione a 1/8 e in particolare:

$$30\% : 8 = 3,75\% \times 4.600 = 172,50 \text{ euro}$$

NUOVE REGOLE



Semprini-Cesari & Nini

Dottori Commercialisti Associati

Il ravvedimento è possibile finché non viene notificato l'avviso bonario.

Entro il 30 settembre 2015 si applica la riduzione a 1/7, cioè:

$30\% / 7 = 4,29\% \times 4.600 = 197,34$ euro

Oltre il 30 settembre 2015 si applica invece la riduzione a 1/6, cioè:

$30 / 6 = 5\% \times 4.600 = 230$ euro

Dopo la constatazione della violazione tramite PVC si applica la riduzione a 1/5 e, in particolare:

$30\% / 5 = 6\% \times 4.600 = 276$ euro

Dal 1° gennaio 2015, infine, cambiano anche gli interessi dovuti per i versamenti effettuati a seguito di ravvedimento operoso. Infatti il Mef, come stabilito dall'art. 1284, comma 1, del Codice civile, con decreto dell'11 dicembre 2014, ha modificato al ribasso il saggio di interesse legale, portandolo dall'1% allo 0,5%.

xxv Comma 641 Obbligo della dichiarazione annuale in forma autonoma entro febbraio e eliminato l'adempimento della comunicazione dati iva

Con l'obiettivo di semplificare gli adempimenti dei contribuenti in materia di IVA, l'art. 1, comma 641, legge n. 190/2014 interviene sulla disciplina dettata dal d.P.R. n. 322/1998, con modifiche (riguardanti gli articoli 3, 4, 8 e 8-bis) operanti a partire dalla dichiarazione IVA dovuta per il 2015. **Nello specifico si elimina l'obbligo di presentazione della dichiarazione unificata.**

Si ricorda che l'art. 3, comma 1, d.P.R. n. 322/1998 prescrive la dichiarazione unificata annuale ai contribuenti, con periodo di imposta coincidente con l'anno solare, obbligati alla presentazione della dichiarazione dei redditi e della dichiarazione annuale ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.

Con la novella operata all'art. 8, comma 1, D.P.R. n. 322 del 1998, si precisa che i contribuenti dovranno presentare la dichiarazione IVA annuale nel mese di febbraio.

In correlazione con la modifica sopra descritta, attraverso l'abrogazione dell'art. 8-bis del D.P.R. n. 322/1998 viene meno l'obbligo di **presentazione in via telematica della comunicazione dati IVA**, prevista a suo tempo al fine di ottemperare, al calcolo delle "risorse proprie" che ciascuno Stato membro deve versare al bilancio UE.

Restando a Vs. completa disposizione per ogni chiarimento in merito al contenuto del presente documento, cogliamo l'occasione per salutarVi cordialmente.

Studio Semprini-Cesari & Nini