

## **Decreto legislativo del 21 novembre 2014 n. 175 -**

Semplificazione fiscale e dichiarazione dei redditi precompilata.

*Pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 277 del 28 novembre 2014*

### **Articolo 20 -**

Art. 20 Comunicazione all'Agenzia delle entrate dei dati contenuti nelle lettere d'intento

*In vigore dal 13 dicembre 2014*

1. All'articolo 1, comma 1, lettera c), del decreto-legge 29 dicembre 1983, n. 746, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 febbraio 1984, n. 17, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) le parole: «consegnata o spedita al fornitore o prestatore, ovvero presentata in dogana» sono sostituite dalle seguenti: «trasmessa telematicamente all'Agenzia delle entrate, che rilascia apposita ricevuta telematica. La dichiarazione, unitamente alla ricevuta di presentazione rilasciata dall'Agenzia delle entrate, sarà consegnata al fornitore o prestatore, ovvero in dogana. Entro 120 giorni dall'entrata in vigore della presente disposizione, l'Agenzia delle entrate mette a disposizione dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli la banca dati delle dichiarazioni d'intento per dispensare dalla consegna in dogana della copia cartacea delle predette dichiarazioni e delle ricevute di presentazione.»;

b) l'ultimo periodo è sostituito dal seguente: «Nella prima ipotesi, il cedente o prestatore riepiloga nella dichiarazione IVA annuale i dati contenuti nelle dichiarazioni d'intento ricevute.».

2. All'articolo 7 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, il comma 4-bis è sostituito dal seguente: «4-bis. È punito con la sanzione prevista nel comma 3 il cedente o prestatore che effettua cessioni o prestazioni, di cui all'articolo 8, comma 1, lettera c), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, prima di aver ricevuto da parte del cessionario o committente la dichiarazione di intento e riscontrato telematicamente l'avvenuta presentazione all'Agenzia delle entrate, prevista dall'articolo 1, comma 1, lettera c), del decreto-legge 29 dicembre 1983, n. 746, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 febbraio 1984, n. 17».

3. Le disposizioni di cui ai commi 1 e 2 si applicano alle dichiarazioni d'intento relative ad operazioni senza applicazione dell'imposta da effettuare a decorrere dal 1° gennaio 2015. Con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate da emanare entro novanta giorni dalla data di entrata in vigore della presente disposizione sono definite le modalità applicative, anche di natura tecnica, delle disposizioni di cui ai commi 1 e 2 e sono definiti i requisiti cui è subordinato il rilascio della ricevuta da parte dell'Agenzia delle entrate. Con successivi provvedimenti possono essere definiti ulteriori requisiti.



*Approvazione del modello per la dichiarazione d'intento di acquistare o importare beni e servizi senza applicazione dell'imposta sul valore aggiunto, delle relative istruzioni e delle specifiche tecniche per la trasmissione telematica dei dati*

## **IL DIRETTORE DELL'AGENZIA**

In base alle attribuzioni conferitegli dalle norme riportate nel seguito del presente provvedimento

### **Dispone**

1. *Approvazione del modello per la dichiarazione d'intento di acquistare o importare beni e servizi senza applicazione dell'imposta sul valore aggiunto, delle relative istruzioni e delle specifiche tecniche per la trasmissione telematica dei dati*

#### **1.1 Sono approvati:**

- a) il modello, con le relative istruzioni, per la dichiarazione d'intento di acquistare o importare beni e servizi senza applicazione dell'imposta sul valore aggiunto, annesso al presente provvedimento;
- b) le specifiche tecniche per la trasmissione telematica dei dati.

1.2 Il modello è composto dal frontespizio, che contiene l'informativa sul trattamento dei dati personali, i dati anagrafici del soggetto richiedente e dell'eventuale rappresentante firmatario della dichiarazione, la dichiarazione d'intento, i dati del destinatario della dichiarazione e la firma del richiedente, e dal quadro A che contiene i dati relativi al plafond e l'impegno alla trasmissione telematica.

#### **2. Modalità e termini di presentazione della dichiarazione**

2.1 La dichiarazione è presentata all'Agenzia delle Entrate in via telematica, direttamente, da parte dei soggetti abilitati a Entratel o Fisconline, o tramite i soggetti

incaricati di cui ai commi 2-bis e 3 dell'articolo 3 del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322.

2.2 Gli utenti del servizio telematico trasmettono i dati contenuti nel modello secondo le specifiche tecniche contenute nell'allegato A al presente provvedimento. Eventuali aggiornamenti delle specifiche tecniche e delle istruzioni saranno pubblicati nell'apposita sezione del sito internet dell'Agenzia delle Entrate e ne sarà data relativa comunicazione. La trasmissione telematica può essere effettuata utilizzando il software denominato **“Dichiarazione d'intento”**, disponibile gratuitamente sul sito internet [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it). Per la consegna al fornitore è consentita la stampa della sola dichiarazione d'intento escludendo il quadro A “Plafond”.

2.3 I soggetti incaricati della trasmissione telematica hanno l'obbligo di rilasciare al dichiarante copia della dichiarazione inviata nonché copia della ricevuta rilasciata dall'Agenzia delle Entrate che costituisce prova dell'avvenuta presentazione.

### *3. Reperibilità del modello*

Il modello è disponibile gratuitamente sul sito internet [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it).

### *4. Riscontro telematico dell'avvenuta presentazione da parte del cedente o del prestatore*

Sul sito dell'Agenzia delle Entrate è resa disponibile, al cedente e al prestatore, la funzione a libero accesso per consentire il riscontro telematico dell'avvenuta presentazione della dichiarazione d'intento.

### *5. Decorrenza e disposizioni transitorie*

5.1 Fino all'11 febbraio 2015, gli operatori, ai sensi dell'articolo 3, comma 2, della legge 22 luglio 2000, n. 212, possono consegnare o inviare la dichiarazione d'intento al proprio cedente o prestatore secondo le modalità vigenti anteriormente alla emanazione del presente provvedimento. In tal caso il fornitore non dovrà verificare l'avvenuta presentazione della dichiarazione d'intento all'Agenzia delle Entrate.

5.2 Gli operatori possono tuttavia avvalersi del sistema di presentazione in via telematica dal giorno di pubblicazione sul sito internet dell'Agenzia delle Entrate del software di cui al punto 2.2.

5.3 Per le dichiarazioni d'intento consegnate o inviate secondo le modalità previste al punto 5.1, che esplicano tuttavia 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.

### **Motivazioni**

L'art. 20 del decreto legislativo 21 novembre 2014, n. 175, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale del 28 novembre 2014, modificando l'articolo 1, comma 1, lettera c), del decreto legge 29 dicembre 1983, n. 746, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 febbraio 1984, n. 17, ha disposto l'obbligo per i soggetti che intendono avvalersi della facoltà di effettuare acquisti o importazioni senza applicazione dell'imposta sul valore aggiunto, ai sensi dell'art. 8 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, di trasmettere all'Agenzia delle Entrate, esclusivamente per via telematica, i dati contenuti nelle dichiarazioni d'intento relative alle operazioni da effettuare a decorrere dal 1° gennaio 2015.

Il presente provvedimento, emanato in attuazione dell'art. 20 del decreto legislativo 21 novembre 2014, n. 175, approva il modello per la dichiarazione d'intento di acquistare o importare beni e servizi senza applicazione dell'imposta sul valore aggiunto, le relative istruzioni e le specifiche tecniche per la trasmissione telematica dei dati.

### *Attribuzioni del Direttore dell'Agenzia delle Entrate*

Decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300, recante la riforma dell'organizzazione del Governo, a norma dell'articolo 11 della legge 15 marzo 1997, n. 59, (art. 57; art. 62; art. 66; art. 67, comma 1; art. 68, comma 1; art. 71, comma 3, lettera a); art. 73, comma 4);

Statuto dell'Agenzia delle Entrate, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 42 del 20 febbraio 2001 (art. 5, comma 1; art. 6, comma 1);

Regolamento di amministrazione dell'Agenzia delle Entrate, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 36 del 13 febbraio 2001 (art. 2, comma 1);

Decreto del Ministro delle finanze 28 dicembre 2000, concernente disposizioni recanti le modalità di avvio delle Agenzie fiscali e l'istituzione del ruolo speciale provvisorio del personale dell'Amministrazione finanziaria a norma degli articoli 73 e 74 del decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300.

*Disciplina normativa di riferimento*

Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni: istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto;

Decreto legge 29 dicembre 1983, n. 746, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 febbraio 1984, n. 17, concernente disposizioni urgenti in materia di imposta su valore aggiunto;

Decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, concernente la riforma delle sanzioni tributarie non penali in materia di imposte dirette, di imposta sul valore aggiunto e di riscossione dei tributi, a norma dell'articolo 3, comma 133, lettera q) , della legge 23 dicembre 1996, n. 662;

Decreto legislativo 21 novembre 2014, n. 175, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale del 28 novembre 2014 concernente la semplificazione fiscale e la dichiarazione dei redditi precompilata.

La pubblicazione del presente provvedimento sul sito internet dell'Agenzia delle Entrate tiene luogo della pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale, ai sensi dell'art. 1, comma 361, della legge 24 dicembre 2007, n. 244.

Roma, 12 dicembre 2014

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA

Rossella Orlandi

# DICHIARAZIONE D'INTENTO

## DI ACQUISTARE O IMPORTARE BENI E SERVIZI SENZA APPLICAZIONE DELL'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO

**Informativa  
sul trattamento  
dei dati personali  
(art. 13 D.lgs.  
n.196/2003)**

*Con questa informativa l'Agenzia delle Entrate spiega come utilizza i dati raccolti e quali sono i diritti riconosciuti al cittadino. Infatti, il D.lgs. n. 196/2003, "Codice in materia di protezione dei dati personali", prevede un sistema di garanzie a tutela dei trattamenti che vengono effettuati sui dati personali.*

**Finalità  
del trattamento**

I dati forniti con questo modello verranno trattati dall'Agenzia delle Entrate esclusivamente per le finalità di liquidazione, accertamento e riscossione delle imposte.  
Potranno essere comunicati a soggetti pubblici o privati secondo le disposizioni del Codice in materia di protezione dei dati personali (art. 19 del d.lgs. n. 196 del 2003).

**Conferimento Dati**

I dati richiesti devono essere forniti obbligatoriamente per poter trasmettere la dichiarazione d'intento di acquistare o importare beni e servizi senza applicazione dell'imposta sul valore aggiunto. L'indicazione di dati non veritieri può far incorrere in sanzioni di carattere penale.  
L'indicazione del numero di telefono e dell'indirizzo di posta elettronica è facoltativa e consente di ricevere gratuitamente dall'Agenzia delle Entrate informazioni e aggiornamenti su scadenze, novità, adempimenti e servizi offerti.

**Modalità  
del trattamento**

I dati acquisiti verranno trattati con modalità prevalentemente informatizzate e con logiche pienamente rispondenti alle finalità da perseguire, anche mediante verifiche con altri dati in possesso dell'Agenzia delle Entrate o di altri soggetti, nel rispetto delle misure di sicurezza previste dal Codice in materia di protezione dei dati personali.  
Il modello può essere consegnato a soggetti intermediari individuati dalla legge (centri di assistenza fiscale, associazioni di categoria e professionisti) che tratteranno i dati esclusivamente per la finalità di trasmissione del modello all'Agenzia delle Entrate.

**Titolari  
del trattamento**

L'Agenzia delle Entrate e gli intermediari, quest'ultimi per la sola attività di trasmissione, secondo quanto previsto dal D.lgs. n. 196/2003, assumono la qualifica di "titolare del trattamento dei dati personali" quando i dati entrano nella loro disponibilità e sotto il loro diretto controllo.

**Responsabili  
del trattamento**

Il titolare del trattamento può avvalersi di soggetti nominati "responsabili". In particolare, l'Agenzia delle Entrate si avvale, come responsabile esterno del trattamento dei dati, della Sogei S.p.a., partner tecnologico cui è affidata la gestione del sistema informativo dell'Anagrafe tributaria.  
Presso l'Agenzia delle Entrate è disponibile l'elenco dei responsabili.  
Gli intermediari, ove si avvalgano della facoltà di nominare dei responsabili, devono renderne noti i dati identificativi agli interessati.

**Diritti dell'interessato**

Fatte salve le modalità, già previste dalla normativa di settore, per le comunicazioni di variazione dati e per l'integrazione dei modelli di dichiarazione e/o comunicazione l'interessato (art. 7 del d.lgs. n. 196 del 2003) può accedere ai propri dati personali per verificarne l'utilizzo o, eventualmente, per correggerli, aggiornarli nei limiti previsti dalla legge, ovvero per cancellarli od opporsi al loro trattamento, se trattati in violazione di legge.

Tali diritti possono essere esercitati con richiesta rivolta a:  
Agenzia delle Entrate, via Cristoforo Colombo 426 c/d – 00145 Roma.

**Consenso**

L'Agenzia delle Entrate, in quanto soggetto pubblico, non deve acquisire il consenso degli interessati per trattare i loro dati personali.  
Gli intermediari non devono acquisire il consenso degli interessati per il trattamento dei dati in quanto il trattamento è previsto dalla legge.

**La presente informativa viene data in generale per tutti i titolari del trattamento sopra indicati.**

# DICHIARAZIONE D'INTENTO

## DI ACQUISTARE O IMPORTARE BENI E SERVIZI SENZA APPLICAZIONE DELL'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO

Numero  Anno   
Attribuito dal dichiarante

Numero  Anno   
Attribuito dal fornitore o prestatore

DATI DEL DICHIARANTE	Codice fiscale <input type="text"/>		Partita IVA <input type="text"/>	
	Cognome o denominazione o ragione sociale <input type="text"/>		Nome <input type="text"/>	
	Sesso (M/F) <input type="checkbox"/>			
Data di nascita giorno <input type="text"/> mese <input type="text"/> anno <input type="text"/>		Comune (o Stato estero) di nascita <input type="text"/>		Provincia (sigla) <input type="text"/>
DATI RELATIVI AL RAPPRESENTANTE FIRMATARIO DELLA DICHIARAZIONE	Codice fiscale <input type="text"/>		Codice carica <input type="text"/>	Codice fiscale società <input type="text"/>
	Cognome <input type="text"/>		Nome <input type="text"/>	
	Sesso (M/F) <input type="checkbox"/>			
Data di nascita giorno <input type="text"/> mese <input type="text"/> anno <input type="text"/>		Comune (o Stato estero) di nascita <input type="text"/>		Provincia (sigla) <input type="text"/>
RECAPITI	Telefono prefisso <input type="text"/> numero <input type="text"/>		Indirizzo di posta elettronica <input type="text"/>	
INTEGRATIVA	Numero protocollo di invio <input type="text"/>			
DICHIARAZIONE	<p>Intendo avvalermi della facoltà, prevista per i soggetti che hanno effettuato cessioni all'esportazione od operazioni assimilate, di effettuare <b>ACQUISTI</b> <input type="checkbox"/> o <b>IMPORTAZIONI</b> <input type="checkbox"/> senza applicazione dell'IVA nell'ANNO <input type="text"/></p> <p>e chiedo di acquistare o importare <input type="text"/></p> <p>La dichiarazione si riferisce a:</p> <p>una sola operazione per un importo pari a euro <input type="text"/> 1 <input type="text"/> ,00</p> <p>operazioni fino a concorrenza di euro <input type="text"/> 2 <input type="text"/> ,00</p> <p>operazioni comprese nel periodo da <input type="text"/> 3 giorno <input type="text"/> mese <input type="text"/> anno <input type="text"/> a <input type="text"/> 4 giorno <input type="text"/> mese <input type="text"/> anno <input type="text"/></p>			
DESTINATARIO DELLA DICHIARAZIONE	<p><input type="checkbox"/> Dogana</p> <p>Altra parte contraente</p> <p>Codice fiscale <input type="text"/></p> <p>Partita IVA <input type="text"/></p> <p>Cognome o denominazione o ragione sociale <input type="text"/></p> <p>Nome <input type="text"/></p> <p>Sesso (M/F) <input type="checkbox"/></p>			
FIRMA	FIRMA <input type="text"/>			

## QUADRO A - PLAFOND

<b>Tipo</b>	<b>A1</b> Fisso <input type="text"/> Mobile <input type="text"/>					
<b>Operazioni che concorrono alla formazione del plafond</b>	<b>A2</b> Dichiarazione annuale IVA presentata <input type="text"/>					
		Esportazioni 2 <input type="text"/>	Cessioni intracomunitarie 3 <input type="text"/>	Cessioni verso San Marino 4 <input type="text"/>	Operazioni assimilate 5 <input type="text"/>	Operazioni straordinarie 6 <input type="text"/>
<b>IMPEGNO ALLA PRESENTAZIONE TELEMATICA</b>	Codice fiscale dell'intermediario <input type="text"/>					
	Data dell'impegno giorno <input type="text"/> mese <input type="text"/> anno <input type="text"/>		FIRMA DELL'INTERMEDIARIO <input type="text"/>			



# DICHIARAZIONE D'INTENTO

## DI ACQUISTARE O IMPORTARE BENI E SERVIZI SENZA APPLICAZIONE DELL'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO

Per le operazioni da effettuare a partire dal 1° gennaio 2015, gli esportatori abituali che intendono effettuare acquisti o importazioni senza applicazione dell'IVA trasmettono telematicamente all'Agenzia delle Entrate la dichiarazione d'intento (art 1, comma 1, lett. c), decreto-legge 29 dicembre 1983, n. 746, convertito con modificazioni dalla legge 27 febbraio 1984, n. 17 e art. 20, decreto legislativo 21 novembre 2014, n. 175). La dichiarazione, unitamente alla ricevuta di presentazione rilasciata dall'Agenzia delle Entrate è consegnata al fornitore o prestatore, ovvero in dogana.

### Modalità di presentazione

La dichiarazione può essere trasmessa direttamente, da parte dei soggetti abilitati dall'Agenzia delle Entrate, o tramite gli intermediari abilitati alla trasmissione utilizzando il software, denominato **"DICHIARAZIONE D'INTENTO"**, disponibile sul sito internet **[www.agenziaentrate.gov.it](http://www.agenziaentrate.gov.it)**.

L'intermediario abilitato alla trasmissione telematica delle dichiarazioni è tenuto a rilasciare al dichiarante, contestualmente alla ricezione della dichiarazione o all'assunzione dell'incarico per la sua predisposizione, l'impegno a trasmettere in via telematica all'Agenzia delle Entrate i dati in essa contenuti.

L'intermediario è tenuto a consegnare al dichiarante una copia della dichiarazione trasmessa e della ricevuta di presentazione della comunicazione rilasciata dall'Agenzia delle Entrate. La dichiarazione si considera presentata nel giorno in cui l'Agenzia delle Entrate riceve i dati.

### Frontespizio

#### Numero di dichiarazione

Il dichiarante deve indicare, nello spazio riservato, il numero progressivo assegnato alla dichiarazione da trasmettere e l'anno di riferimento.

#### Dati del dichiarante

Il dichiarante deve indicare, oltre al proprio codice fiscale e partita IVA, i seguenti dati:

- **se persona fisica**, il cognome, il nome, il sesso, la data di nascita, il Comune di nascita e la sigla della provincia. In caso di nascita all'estero, nello spazio riservato all'indicazione del Comune va riportato solo lo Stato estero di nascita;
- **se soggetto diverso da persona fisica**, va indicata la denominazione o la ragione sociale. La denominazione va riportata senza abbreviazioni, a eccezione della natura giuridica che va indicata in forma contratta (esempio: S.a.s. per Società in accomandita semplice).

#### Dati relativi al rappresentante firmatario della dichiarazione

Questo riquadro va compilato solo nel caso in cui chi sottoscrive la dichiarazione sia un soggetto diverso dal dichiarante.

In questo caso è necessario indicare il codice fiscale della persona fisica che sottoscrive la dichiarazione, il **"Codice carica"** corrispondente e i dati anagrafici richiesti. Il **"Codice carica"** può essere individuato nella tabella presente nelle istruzioni per la compilazione del modello di dichiarazione annuale IVA, pubblicato sul sito internet [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it) nella sezione "Strumenti > Modelli > Modelli di dichiarazione".

Se la dichiarazione è presentata da una società per conto del dichiarante, va compilato anche il campo **"Codice fiscale società"** e va indicato il **"Codice carica"** corrispondente al rapporto tra la società che presenta la dichiarazione e il dichiarante (es. la società che presenta la dichiarazione in qualità di rappresentante negoziale del dichiarante indica il codice carica 1).

#### Recapiti

Possono essere indicati i recapiti telefonici e l'indirizzo e-mail del dichiarante (o del rappresentante) per eventuali richieste di chiarimenti sui dati esposti nella dichiarazione da parte dell'Agenzia delle Entrate.

#### Integrativa

Nell'ipotesi in cui, prima di effettuare l'operazione, si intenda rettificare o integrare i dati di una dichiarazione già presentata (ad esclusione dei dati relativi al plafond, indicati nel quadro A), è necessario inviare una nuova dichiarazione, barrando la casella **"Integrativa"** e indicando il **numero di protocollo** della dichiarazione che si intende integrare. La dichiarazione integrativa sostituisce la dichiarazione integrata.

### Dichiarazione

Il dichiarante indica se intende avvalersi della facoltà, prevista per i soggetti che hanno effettuato cessioni all'esportazione od operazioni assimilate, di effettuare **acquisti o importazioni** senza applicazione dell'IVA, l'anno di riferimento e la tipologia del prodotto o del servizio. Nel caso di importazioni di beni la dichiarazione d'intento deve essere presentata in dogana per ogni singola operazione specificando il relativo importo (Ris. Min. Finanze 27/07/1985, n. 355235).

Il dichiarante compila:

- il **campo 1**, se la dichiarazione d'intento si riferisce ad una sola operazione, specificando il relativo importo;
- il **campo 2**, se la dichiarazione d'intento si riferisce ad una o più operazioni fino a concorrenza dell'importo ivi indicato;
- i **campi 3 e 4**, se la dichiarazione d'intento si riferisce alle operazioni comprese in un determinato periodo (che non può comunque eccedere l'anno solare) da specificare.

### Destinatario della dichiarazione

Il **campo "Dogana"** è barrato nel caso di importazioni.

Nei campi relativi all' "**Altra parte contraente**" il dichiarante indica i dati del cedente o fornitore destinatari della dichiarazione.

### QUADRO A PLAFOND

#### Tipo di plafond

Nel **rigo A1**, il dichiarante indica la natura del plafond: **Fisso** o **Mobile**.

#### Operazioni che concorrono alla formazione del plafond

Se, alla data di trasmissione della dichiarazione d'intento, la dichiarazione annuale IVA è stata già presentata, va barrata la **casella 1 "Dichiarazione annuale IVA presentata"** e non è necessario indicare quali operazioni concorrono alla formazione del plafond (caselle da 2 a 5).

Se la dichiarazione annuale IVA non è stata ancora presentata occorre barrare almeno una delle **caselle da 2 a 5 del rigo A2**, indicando quali operazioni hanno concorso alla formazione del plafond:

- la **casella 2**, per le **esportazioni** di beni (art. 8, primo comma, lettere a) e b) del d.P.R. 633/72);
- la **casella 3**, per le **cessioni intracomunitarie** di beni;
- la **casella 4**, per le **cessioni** di beni effettuate nei confronti di operatori **sammarinesi**;
- la **casella 5**, per le **operazioni assimilate** alle cessioni all'esportazione.

Nell'ipotesi in cui il dichiarante abbia effettuato operazioni straordinarie che hanno concorso alla formazione, anche parziale, del plafond disponibile, deve barrare la **casella 6 operazioni straordinarie**.

### Impegno alla presentazione telematica

Vanno indicati il codice fiscale dell'intermediario, la data dell'impegno alla presentazione telematica unitamente alla sottoscrizione dell'intermediario.

### Stampa della dichiarazione

Per la consegna al fornitore è consentita la stampa della sola dichiarazione d'intento escludendo il quadro A "Plafond".

## **ALLEGATO A**

**Specifiche tecniche per la trasmissione  
telematica Dichiarazione d'intento**

## **CONTENUTO E CARATTERISTICHE TECNICHE DEI DATI DEL MODELLO DICHIARAZIONE D'INTENTO DA TRASMETTERE ALLA AGENZIA DELLE ENTRATE IN VIA TELEMATICA**

### **1. AVVERTENZE GENERALI**

Il contenuto e le caratteristiche della fornitura dei dati relativi al Modello Dichiarazione d'intento per la richiesta di non applicazione dell'imposta sul valore aggiunto in acquisti e importazioni da trasmettere all'Agenzia delle Entrate in via telematica sono contenuti nelle specifiche tecniche di seguito esposte.

**Prima di procedere alla trasmissione del file contenente le dichiarazioni, il soggetto che effettua la trasmissione telematica è tenuto a utilizzare il software distribuito dall'Agenzia delle Entrate che provvede a sottoporre il file contenente i dati della richiesta ad una funzione di controllo di correttezza formale dei dati**

Le modalità per la trasmissione dei dati in via telematica sono stabilite con il decreto del 31 luglio 1998 (pubblicato nella G.U. del 12 agosto 1998, n. 187) e successive modificazioni.

### **2. CONTENUTO DELLA FORNITURA**

#### **2.1 Generalità**

Ciascuna fornitura dei dati in via telematica si compone di una sequenza di record aventi la lunghezza fissa di 1.900 caratteri. Ciascun record presente nella fornitura è contraddistinto da uno specifico "tipo-record" che ne individua il contenuto e che determina l'ordinamento all'interno della fornitura stessa.

I record previsti per la fornitura in via telematica del Modello di Dichiarazione d'intento sono:

- record di tipo "A": è il record di testa della fornitura e contiene i dati identificativi della fornitura e il codice fiscale del soggetto responsabile dell'invio telematico (fornitore);
- record di tipo "B": è il record che contiene i dati anagrafici ed altri dati del frontespizio;
- record di tipo "Z": è il record di coda della fornitura e contiene alcuni dati riepilogativi della fornitura stessa.

#### **2.2 La sequenza dei record**

La sequenza dei record all'interno della fornitura deve rispettare le seguenti regole:

- presenza di un solo record di tipo "A", posizionato come primo record della fornitura;
- per ogni modello di Dichiarazione d'intento presenza, nell'ordine, di un unico record di tipo "B";

- presenza di un solo record di tipo “Z”, posizionato come ultimo record della fornitura.

## 2.3 La struttura dei record

I record di tipo “A”, “B” e “Z” contengono unicamente campi posizionali, ovvero campi la cui posizione all’interno del record è fissa. La posizione, la lunghezza ed il formato di tali campi sono esposti in dettaglio nelle specifiche di seguito riportate.

In coda ai record di ciascun tipo sono riportati 3 caratteri di controllo, così come descritto in dettaglio nelle specifiche che seguono.

## 2.4 La struttura dei dati

### Campi posizionali

I campi posizionali, vale a dire i campi dei record di tipo “A”, “B”, “Z” possono assumere struttura numerica o alfanumerica e per ciascuno di essi è indicato, nelle specifiche che seguono, il simbolo NU o AN rispettivamente.

Nel caso di campi destinati a contenere alcuni dati particolari (ad esempio date, percentuali, ecc.), nella colonna “Formato” è indicato il particolare formato da utilizzare.

L’allineamento e la formattazione dei campi posizionale sono descritti nella tabella che segue.

<b>Sigla formato</b>	<b>Descrizione</b>	<b>Formattazione</b>	<b>Esempio di allineamento</b>
AN	Campo alfanumerico	Spazio	`STRINGA`
CF	Codice fiscale (16 caratteri)	Spazio	`RSSGNN60R30H501U`
	Codice fiscale numerico (11 caratteri)		`02876990587`
CN	Codice fiscale numerico (11 caratteri)	Zero	`02876990587`
PI	Partita IVA (11 caratteri)	Zero	`02876990587`
DT	Data (formato GGMMAAAA)	Zero	`05051998`
NU	Campo numerico positivo	Zero	`001234`
			`123456`
PR	Sigla automobilistica delle province italiane ed i valori	Spazio	`BO`

	“spazio” ed “EE” per gli esteri.		
CB	Casella barrata  Se la casella è barrata vale 1 altrimenti è zero	Zero	‘1’

## 2.5 Regole generali.

### 2.5.1 Codici fiscali e partite IVA

I codice fiscale del contribuente, presente sulla prima facciata del frontespizio del modello è l’identificativo del soggetto che presenta la dichiarazione di intento e va riportato in duplica su ogni record che costituisce la richiesta stessa nel campo “Codice fiscale del contribuente”.

I Codici Fiscali e le Partite IVA riportati nel modello devono essere formalmente corretti.

Il codice fiscale del contribuente, riportato nel campo 2 del record B, deve essere registrato in Anagrafe Tributaria e deve essere congruente con la relativa partita IVA, indicata nel campo 14 e quest’ultima deve risultare attiva.

La non registrazione o l’incongruenza con la Partita IVA, comporta lo scarto della richiesta in fase di accettazione.

Il codice fiscale del destinatario della dichiarazione, riportato nel campo 41 del record B, deve essere registrato in Anagrafe Tributaria e deve essere congruente con la relativa partita IVA indicata al campo 42 e quest’ultima deve risultare attiva.

La non registrazione o l’incongruenza con la Partita IVA, comporta lo scarto della richiesta in fase di accettazione .

Nel caso di omocodia del codice fiscale del contribuente risolta dall’Agenzia delle Entrate con l’attribuzione di un nuovo codice fiscale, l’indicazione in dichiarazione del precedente codice fiscale (omocodice) comporta, in sede di accoglimento delle dichiarazioni trasmesse in via telematica, lo scarto della dichiarazione.

Il codice fiscale del rappresentante riportato nel campo 19 del record B deve essere registrato in Anagrafe Tributaria; la non registrazione comporta lo scarto della dichiarazione in fase di accettazione.

## **2.5.2 Altri dati**

**Tutti gli importi sono esposti in unità di Euro.**

Tutti i caratteri alfabetici devono essere impostati in maiuscolo.

.

RECORD DI TIPO "A" :					
Campo	Descrizione	Posizione	Configurazione		Controlli bloccanti/ Valori ammessi
			Lunghezza	Formato	
1	Tipo record	1	1	AN	Impostare ad 'A'
2	Filler	2	14	AN	
3	Codice fornitura	16	5	AN	Impostare a "IVI15"
4	Tipo fornitore	21	2	NU	Assume i valori: 01 - Soggetti che inviano le proprie dichiarazioni. 10 - C.A.F. dipendenti e pensionati; C.A.F. imprese; Società ed enti di cui all'art.3, comma 2 del DPR 322/98 (se tale società appartiene a un gruppo può trasmettere la propria dichiarazione e quelle delle aziende del gruppo); Altri intermediari di cui all'art.3, comma 3 lett a), b), c) ed e) del DPR 322/98; Società degli Ordini di cui all' art. 3 Decr. Dir. 18/2/99; Soggetto che trasmette le dichiarazioni per le quali l'impegno a trasmettere è stato assunto da un professionista deceduto.
5	Codice fiscale del fornitore	23	16	AN	Impostare sempre
<b>Spazio non utilizzato</b>					
6	Filler	39	483	AN	
<b>Dichiarazione su più invii</b>					
7	Filler	522	4	NU	
8	Filler	526	4	NU	
<b>Spazio a disposizione dell'utente</b>					
9	Campo utente	530	100	AN	
<b>Spazio non disponibile</b>					
10	Filler	630	1068	AN	
11	Spazio riservato al Servizio Telematico	1698	200	AN	
<b>Ultimi tre caratteri di controllo del record</b>					
12	Filler	1898	1	AN	Impostare al valore "A"
13	Filler	1899	2	AN	Impostare i valori esadecimali '0D' e '0A' (caratteri ASCII 'CR' ed 'LF')



Campo	Descrizione	Posizione	Configurazione		Controlli bloccanti/ Valori ammessi
			Lunghezza	Formato	

RECORD DI TIPO "B"					
Campo	Descrizione	Posizione	Configurazione		Controlli bloccanti/ Valori ammessi
			Lunghezza	Formato	
1	Tipo record	1	1	AN	Vale "B"
2	Codice fiscale del soggetto dichiarante	2	16	AN	Dato obbligatorio. Il codice fiscale deve essere formalmente corretto e registrato in Anagrafe tributaria. La non registrazione comporta lo scarto della dichiarazione in fase di accettazione
3	Progressivo modulo	18	8	NU	Vale 1
4	Spazio a disposizione dell'utente	26	3	AN	
5	Filler	29	25	AN	
6	Spazio a disposizione dell'utente per l'identificazione della richiesta	54	20	AN	
7	Identificativo del produttore del software (codice fiscale)	74	16	AN	
Integrativa					
8	Dichiarazione integrativa	90	1	CB	
9	Protocollo telematico da integrare - Prima parte	91	17	NU	Obbligatorio se presente campo 8. Il protocollo deve essere di un documento presentato dal cf presente al campo 2.
10	Protocollo telematico da integrare - Parte seconda	108	6	NU	
Dati del contribuente					
11	Cognome	114	24	AN	Obbligatorio se presente il campo 12 e assente il campo 13. Alternativo al campo 13.
12	Nome	138	20	AN	Obbligatorio se presente il campo 11 e assente il campo 13. Alternativo al campo 13.
13	Denominazione	158	60	AN	Obbligatorio se assenti i campi 11 e 12.
14	Partita IVA	218	11	PI	Dato obbligatorio. La partita IVA deve essere formalmente corretta e registrata in Anagrafe tributaria. Deve essere attiva e quella relativa al codice fiscale del dichiarante. La non registrazione e/o la non correttezza comporta lo scarto della dichiarazione in fase di accettazione
Persona fisica					
15	Comune di nascita	229	40	AN	Dato obbligatorio se presente la sezione.
16	Provincia di nascita	269	2	PR	
17	Data di nascita	271	8	DT	Dato obbligatorio se presente la sezione.
18	Sesso	279	1	AN	Vale 'M' o 'F'. Dato obbligatorio se presente la sezione.
Dati relativi al rappresentante firmatario della dichiarazione. La sezione è obbligatoria per "Soggetti diversi dalle persone fisiche"					
19	Codice fiscale	280	16	CF	il dato è obbligatorio per i contribuenti diversi dalle persone fisiche ovvero nel caso in cui sia presente un dato nella sezione. Deve essere diverso dal codice fiscale del contribuente (campo 2). Il codice fiscale deve essere formalmente corretto e registrato in Anagrafe tributaria

20	Codice fiscale società dichiarante	296	11	CN	Il codice fiscale deve essere formalmente corretto. Può essere presente solo con codice carica (campo 21) uguale a 1, 6 o 9.
21	Codice carica	307	2	NU	Dato obbligatorio. Vale da 1 a 9
22	Cognome	309	24	AN	Dato obbligatorio
23	Nome	333	20	AN	Dato obbligatorio
24	Sesso	353	1	AN	Vale 'M' o 'F'.
25	Data di nascita	354	8	DT	Dato obbligatorio
26	Comune o stato estero di nascita	362	40	AN	Dato obbligatorio
27	Sigla della provincia di nascita	402	2	PR	
<b>Recapiti</b>					
28	Telefono - Prefisso e numero	404	12	AN	Il dato deve essere numerico
29	Indirizzo di posta elettronica	416	100	AN	
<b>Dichiarazione</b>					
30	Casella Acquisti	516	1	CB	Obbligatorio se assente campo 31. Alternativo al campo 31
31	Casella Importazioni	517	1	CB	Obbligatorio se assente campo 30. Alternativo al campo 30
32	Anno	518	4	NU	Dato obbligatorio
33	Importo operazione	522	16	NU	E' obbligatoria la presenza di uno e solo uno tra i campi 33, 34 e 35.
34	Importo fino a concorrenza	538	16	NU	Se presente casella 31 può essere presente solo il campo 33
35	periodo da	554	8	DT	
36	periodo a	562	8	DT	Obbligatorio se presente campo 35, se campo 35 uguale a 0, deve essere uguale a 0. Il campo 35 deve essere antecedente al campo 36. La parte anno deve essere uguale al campo 32.
37	Descrizione merce	570	100	AN	
38	Numero attribuito dal dichiarante	670	16	AN	Obbligatorio
39	Anno della dichiarazione	686	4	NU	Obbligatorio deve essere uguale al campo 32
<b>Destinatario della dichiarazione</b>					
40	Dogana	690	1	CB	Obbligatorio se presente campo 31.
41	Codice fiscale	691	16	CF	Obbligatorio se presente campo 30. Se presente, il codice fiscale deve essere formalmente corretto e registrato in Anagrafe tributaria. La non registrazione comporta lo scarto della dichiarazione in fase di accettazione
42	Partita IVA	707	11	PI	Dato obbligatorio se presente campo 41. Se presente la partita IVA deve essere formalmente corretta e registrato in Anagrafe tributaria. Deve essere attiva e quella relativa al codice fiscale di campo 41. La non registrazione e/o la non correttezza comporta lo scarto della dichiarazione in fase di accettazione
43	Cognome	718	24	AN	Se presente campo 41, devono essere presenti in alternativa o i campi 43, 44 e 46 o il campo 45.
44	Nome	742	20	AN	
45	Denominazione	762	60	AN	
46	Sesso	822	1	AN	Obbligatorio se presente campo 45 Vale 'M' o 'F'
<b>Firma</b>					
47	Firma del dichiarante	823	1	CB	
<b>Quadro A</b>					
48	Tipo plafond	824	1	NU	Obbligatorio, Vale 1 Plafond fisso e 2 Plafond mobile

49	Casella Dichiarazione IVA annuale presentata	825	1	CB	
50	Esportazioni	826	1	CB	Se caselle campo 49 e 54 non sono barrate, almeno una delle casella 50, 51, 52 e 53 deve essere barrata.
51	Cessioni intracomunitarie	827	1	CB	
52	Cessioni verso San Marino	828	1	CB	
53	Operazioni assimilate	829	1	CB	
54	Operazioni straordinarie	830	1	CB	Obbligatoria se non è barrata nessuna casella da 49 a 53
55	Filler	831	30	AN	
56	Filler	861	30	AN	
<b>Sezione Intermediario</b>					
57	Codice fiscale dell'intermediario che effettua la trasmissione	891	16	CF	Dato obbligatorio se presente un altro dato nella sezione. Dato obbligatorio se il campo 4 del record A è uguale a 10 ed il campo 5 del record A è diverso dal campo 2 del record B e dal campo 19 del record B
58	Data dell'impegno	907	8	DT	Dato obbligatorio se presente un altro dato della sezione.
59	Firma dell'intermediario	915	1	CB	
60	Filler	916	3	AN	
61	Filler	919	925	AN	
<b>Spazio riservato al Servizio telematico</b>					
62	Spazio riservato al Servizio Telematico	1844	20	AN	
63	Filler	1864	7	AN	
64	Filler	1871	3	AN	
65	Filler	1874	5	AN	
66	Filler	1879	1	AN	
67	Filler	1880	1	AN	
68	Filler	1881	1	AN	
69	Filler	1882	1	AN	
70	Filler	1883	1	AN	
71	Filler	1884	1	AN	
72	Filler	1885	13	AN	
<b>Ultimi tre caratteri di controllo</b>					
73	Filler	1898	1	AN	Impostare al valore "A"
74	Filler	1899	2	AN	Impostare i valori esadecimali '0D' e '0A' (caratteri ASCII 'CR' ed 'LF')

RECORD DI TIPO "Z" :					
Campo	Descrizione	Posizione	Configurazione		Controlli bloccanti/ ammessi
			Lunghezza	Formato	
1	Tipo record	1	1	AN	Impostare al valore 'Z'
2	Filler	2	14	AN	
3	Numero record di tipo 'B'	16	9	NU	
4	Filler	25	9	AN	
<b>Spazio non utilizzato</b>					
5	Filler	34	1864	AN	Impostare a spazi
<b>Ultimi tre caratteri di controllo del record</b>					
6	Filler	1898	1	AN	Impostare al valore 'A'
7	Filler	1899	2	AN	Impostare ai valori esadecimali '0D' e '0A' (caratteri ASCII 'CR' ed 'LF')



*Modificazioni delle istruzioni, del modello di dichiarazione d'intento di acquistare o importare beni e servizi senza applicazione dell'imposta sul valore aggiunto e delle relative specifiche tecniche per la trasmissione telematica dei dati, approvati con provvedimento del 12 dicembre 2014*

## **IL DIRETTORE DELL'AGENZIA**

In base alle attribuzioni conferitegli dalle norme riportate nel seguito del presente provvedimento

**dispone:**

*1. Modificazioni del modello di dichiarazione d'intento di acquistare o importare beni e servizi senza applicazione dell'imposta sul valore aggiunto, delle relative istruzioni e specifiche tecniche per la trasmissione telematica*

Al provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 12 dicembre 2014, pubblicato in pari data, concernente l'approvazione del modello "*Dichiarazione d'intento di acquistare o importare beni e servizi senza applicazione dell'imposta sul valore aggiunto*", sono apportate le seguenti modifiche:

- nel modello, nel riquadro denominato "*Dichiarazione*" le parole "*una sola operazione per un importo pari a euro*" che precedono il campo 1 sono sostituite con le parole "*una sola operazione per un importo fino a euro*";
- alla pagina 2 delle istruzioni, nel paragrafo "*Dichiarazione*" dopo il periodo "*il campo 1, se la dichiarazione d'intento si riferisce ad una sola operazione,*

*specificando il relativo importo.” è aggiunto il seguente periodo: “In caso di importazione indicare nel campo 1 un valore presunto relativamente all’ imponibile ai fini IVA, riferito alla singola operazione doganale, che tenga cautelativamente conto di tutti gli elementi che concorrono al calcolo di tale imponibile. L’importo di effettivo impegno del plafond sarà quello risultante dalla dichiarazione doganale collegata alla dichiarazione d’intento.”;*

- alla pagina 2 delle specifiche tecniche del “Record B”, il formato dei campi 33 e 34 viene modificato da NU a VP;
- alla pagina 5 delle specifiche tecniche nel paragrafo “2.5.2 Altri dati” il periodo “Tutti gli importi sono esposti in unità di Euro.” è sostituito con il seguente “gli importi contenuti nella dichiarazione devono essere riportati fino alla seconda cifra decimale.”.

## *2. Aggiornamenti e correzioni delle specifiche tecniche*

Eventuali aggiornamenti delle istruzioni e ulteriori correzioni delle specifiche saranno pubblicate nell’apposita sezione del sito internet dell’Agenzia delle Entrate.

## **Motivazioni**

Con il presente provvedimento vengono approvate alcune modifiche al modello di dichiarazione d’intento di acquistare o importare beni e servizi senza applicazione dell’imposta sul valore aggiunto, alle relative istruzioni e specifiche tecniche per la trasmissione telematica approvato con provvedimento del 12 dicembre 2014.

## **Riferimenti normativi**

### *Attribuzioni del Direttore dell’Agenzia delle Entrate*

Decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300, recante la riforma dell’organizzazione del Governo, a norma dell’articolo 11 della legge 15 marzo 1997, n. 59, (art. 57; art. 62; art. 66; art. 67, comma 1; art. 68, comma 1; art. 71, comma 3, lettera a); art. 73, comma 4);

Statuto dell’Agenzia delle Entrate, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 42 del 20 febbraio 2001 (art. 5, comma 1; art. 6, comma 1);

Regolamento di amministrazione dell’Agenzia delle Entrate, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 36 del 13 febbraio 2001 (art. 2, comma 1);

*Disciplina normativa di riferimento*

Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni: istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto;

Decreto legge 29 dicembre 1983, n. 746, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 febbraio 1984, n. 17, concernente disposizioni urgenti in materia di imposta su valore aggiunto;

Decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, concernente la riforma delle sanzioni tributarie non penali in materia di imposte dirette, di imposta sul valore aggiunto e di riscossione dei tributi, a norma dell'articolo 3, comma 133, lettera q), della legge 23 dicembre 1996, n. 662;

Decreto legislativo 21 novembre 2014, n. 175, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale del 28 novembre 2014 concernente la semplificazione fiscale e la dichiarazione dei redditi precompilata:

Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate 12 dicembre 2014 recante: *“Approvazione del modello per la dichiarazione d'intento di acquistare o importare beni e servizi senza applicazione dell'imposta sul valore aggiunto, delle relative istruzioni e delle specifiche tecniche per la trasmissione telematica dei dati”*.

La pubblicazione del presente provvedimento sul sito internet dell'Agenzia delle Entrate tiene luogo della pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale, ai sensi dell'art.1, comma 361, della legge 24 dicembre 2007, n. 244.

Roma, 11 febbraio 2015

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA

Rossella Orlandi



# DICHIARAZIONE D'INTENTO

## DI ACQUISTARE O IMPORTARE BENI E SERVIZI SENZA APPLICAZIONE DELL'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO

**Informativa  
sul trattamento  
dei dati personali**  
(art. 13 D.lgs.  
n.196/2003)

*Con questa informativa l'Agenzia delle Entrate spiega come utilizza i dati raccolti e quali sono i diritti riconosciuti al cittadino. Infatti, il D.lgs. n. 196/2003, "Codice in materia di protezione dei dati personali", prevede un sistema di garanzie a tutela dei trattamenti che vengono effettuati sui dati personali.*

**Finalità  
del trattamento**

I dati forniti con questo modello verranno trattati dall'Agenzia delle Entrate esclusivamente per le finalità di liquidazione, accertamento e riscossione delle imposte.  
Potranno essere comunicati a soggetti pubblici o privati secondo le disposizioni del Codice in materia di protezione dei dati personali (art. 19 del d.lgs. n. 196 del 2003).

**Conferimento Dati**

I dati richiesti devono essere forniti obbligatoriamente per poter trasmettere la dichiarazione d'intento di acquistare o importare beni e servizi senza applicazione dell'imposta sul valore aggiunto. L'indicazione di dati non veritieri può far incorrere in sanzioni di carattere penale.  
L'indicazione del numero di telefono e dell'indirizzo di posta elettronica è facoltativa e consente di ricevere gratuitamente dall'Agenzia delle Entrate informazioni e aggiornamenti su scadenze, novità, adempimenti e servizi offerti.

**Modalità  
del trattamento**

I dati acquisiti verranno trattati con modalità prevalentemente informatizzate e con logiche pienamente rispondenti alle finalità da perseguire, anche mediante verifiche con altri dati in possesso dell'Agenzia delle Entrate o di altri soggetti, nel rispetto delle misure di sicurezza previste dal Codice in materia di protezione dei dati personali.  
Il modello può essere consegnato a soggetti intermediari individuati dalla legge (centri di assistenza fiscale, associazioni di categoria e professionisti) che tratteranno i dati esclusivamente per la finalità di trasmissione del modello all'Agenzia delle Entrate.

**Titolari  
del trattamento**

L'Agenzia delle Entrate e gli intermediari, quest'ultimi per la sola attività di trasmissione, secondo quanto previsto dal D.lgs. n. 196/2003, assumono la qualifica di "titolare del trattamento dei dati personali" quando i dati entrano nella loro disponibilità e sotto il loro diretto controllo.

**Responsabili  
del trattamento**

Il titolare del trattamento può avvalersi di soggetti nominati "responsabili". In particolare, l'Agenzia delle Entrate si avvale, come responsabile esterno del trattamento dei dati, della Sogei S.p.a., partner tecnologico cui è affidata la gestione del sistema informativo dell'Anagrafe tributaria.  
Presso l'Agenzia delle Entrate è disponibile l'elenco dei responsabili.  
Gli intermediari, ove si avvalgano della facoltà di nominare dei responsabili, devono renderne noti i dati identificativi agli interessati.

**Diritti dell'interessato**

Fatte salve le modalità, già previste dalla normativa di settore, per le comunicazioni di variazione dati e per l'integrazione dei modelli di dichiarazione e/o comunicazione l'interessato (art. 7 del d.lgs. n. 196 del 2003) può accedere ai propri dati personali per verificarne l'utilizzo o, eventualmente, per correggerli, aggiornarli nei limiti previsti dalla legge, ovvero per cancellarli od opporsi al loro trattamento, se trattati in violazione di legge.

Tali diritti possono essere esercitati con richiesta rivolta a:  
Agenzia delle Entrate, via Cristoforo Colombo 426 c/d – 00145 Roma.

**Consenso**

L'Agenzia delle Entrate, in quanto soggetto pubblico, non deve acquisire il consenso degli interessati per trattare i loro dati personali.  
Gli intermediari non devono acquisire il consenso degli interessati per il trattamento dei dati in quanto il trattamento è previsto dalla legge.

**La presente informativa viene data in generale per tutti i titolari del trattamento sopra indicati.**

# DICHIARAZIONE D'INTENTO

**DI ACQUISTARE O IMPORTARE BENI E SERVIZI SENZA  
APPLICAZIONE DELL'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO**

Numero  Anno   
Attribuito dal dichiarante

Numero  Anno   
Attribuito dal fornitore o prestatore

<b>DATI DEL DICHIARANTE</b>	Codice fiscale <input type="text"/>		Partita IVA <input type="text"/>	
	Cognome o denominazione o ragione sociale <input type="text"/>		Nome <input type="text"/>	
	Sesso (M/F) <input type="checkbox"/>			
Data di nascita giorno <input type="text"/> mese <input type="text"/> anno <input type="text"/>		Comune (o Stato estero) di nascita <input type="text"/>		Provincia (sigla) <input type="text"/>
<b>DATI RELATIVI AL RAPPRESENTANTE FIRMATARIO DELLA DICHIARAZIONE</b>	Codice fiscale <input type="text"/>		Codice carica <input type="text"/>	Codice fiscale società <input type="text"/>
	Cognome <input type="text"/>		Nome <input type="text"/>	
	Sesso (M/F) <input type="checkbox"/>			
Data di nascita giorno <input type="text"/> mese <input type="text"/> anno <input type="text"/>		Comune (o Stato estero) di nascita <input type="text"/>		Provincia (sigla) <input type="text"/>
<b>RECAPITI</b>	Telefono prefisso <input type="text"/> numero <input type="text"/>		Indirizzo di posta elettronica <input type="text"/>	
<b>INTEGRATIVA</b>	Numero protocollo di invio <input type="text"/>			
<b>DICHIARAZIONE</b>	<p>Intendo avvalermi della facoltà, prevista per i soggetti che hanno effettuato cessioni all'esportazione od operazioni assimilate, di effettuare <b>ACQUISTI</b> <input type="checkbox"/> o <b>IMPORTAZIONI</b> <input type="checkbox"/> senza applicazione dell'IVA nell'ANNO <input type="text"/></p> <p>e chiedo di acquistare o importare <input type="text"/></p> <p>La dichiarazione si riferisce a:</p> <p>una sola operazione per un importo fino a euro <input type="text"/></p> <p>operazioni fino a concorrenza di euro <input type="text"/></p> <p>operazioni comprese nel periodo da <input type="text"/> giorno <input type="text"/> mese <input type="text"/> anno <input type="text"/> a <input type="text"/> giorno <input type="text"/> mese <input type="text"/> anno <input type="text"/></p>			
<b>DESTINATARIO DELLA DICHIARAZIONE</b>	<p><input type="checkbox"/> Dogana</p> <p><b>Altra parte contraente</b></p> <p>Codice fiscale <input type="text"/></p> <p>Partita IVA <input type="text"/></p> <p>Cognome o denominazione o ragione sociale <input type="text"/></p> <p>Nome <input type="text"/></p> <p>Sesso (M/F) <input type="checkbox"/></p>			
<b>FIRMA</b>	FIRMA <input type="text"/>			

# **QUADRO A - PLAFOND**

<b>Tipo</b>	<b>A1</b> Fisso <input type="text"/> Mobile <input type="text"/>					
<b>Operazioni che concorrono alla formazione del plafond</b>	<b>A2</b> Dichiarazione annuale IVA presentata <input type="text"/>					
	Esportazioni 2 <input type="text"/>	Cessioni intracomunitarie 3 <input type="text"/>	Cessioni verso San Marino 4 <input type="text"/>	Operazioni assimilate 5 <input type="text"/>	Operazioni straordinarie 6 <input type="text"/>	
<b>IMPEGNO ALLA PRESENTAZIONE TELEMATICA</b>	Codice fiscale dell'intermediario <input type="text"/>					
	Data dell'impegno giorno <input type="text"/> mese <input type="text"/> anno <input type="text"/>		FIRMA DELL'INTERMEDIARIO <input type="text"/>			

# DICHIARAZIONE D'INTENTO

## DI ACQUISTARE O IMPORTARE BENI E SERVIZI SENZA APPLICAZIONE DELL'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO

Per le operazioni da effettuare a partire dal 1° gennaio 2015, gli esportatori abituali che intendono effettuare acquisti o importazioni senza applicazione dell'IVA trasmettono telematicamente all'Agenzia delle Entrate la dichiarazione d'intento (art 1, comma 1, lett. c), decreto-legge 29 dicembre 1983, n. 746, convertito con modificazioni dalla legge 27 febbraio 1984, n. 17 e art. 20, decreto legislativo 21 novembre 2014, n. 175). La dichiarazione, unitamente alla ricevuta di presentazione rilasciata dall'Agenzia delle Entrate è consegnata al fornitore o prestatore, ovvero in dogana.

### Modalità di presentazione

La dichiarazione può essere trasmessa direttamente, da parte dei soggetti abilitati dall'Agenzia delle Entrate, o tramite gli intermediari abilitati alla trasmissione utilizzando il software, denominato **"DICHIARAZIONE D'INTENTO"**, disponibile sul sito internet **[www.agenziaentrate.gov.it](http://www.agenziaentrate.gov.it)**.

L'intermediario abilitato alla trasmissione telematica delle dichiarazioni è tenuto a rilasciare al dichiarante, contestualmente alla ricezione della dichiarazione o all'assunzione dell'incarico per la sua predisposizione, l'impegno a trasmettere in via telematica all'Agenzia delle Entrate i dati in essa contenuti.

L'intermediario è tenuto a consegnare al dichiarante una copia della dichiarazione trasmessa e della ricevuta di presentazione della comunicazione rilasciata dall'Agenzia delle Entrate. La dichiarazione si considera presentata nel giorno in cui l'Agenzia delle Entrate riceve i dati.

### Frontespizio

#### Numero di dichiarazione

Il dichiarante deve indicare, nello spazio riservato, il numero progressivo assegnato alla dichiarazione da trasmettere e l'anno di riferimento.

#### Dati del dichiarante

Il dichiarante deve indicare, oltre al proprio codice fiscale e partita IVA, i seguenti dati:

- **se persona fisica**, il cognome, il nome, il sesso, la data di nascita, il Comune di nascita e la sigla della provincia. In caso di nascita all'estero, nello spazio riservato all'indicazione del Comune va riportato solo lo Stato estero di nascita;
- **se soggetto diverso da persona fisica**, va indicata la denominazione o la ragione sociale. La denominazione va riportata senza abbreviazioni, a eccezione della natura giuridica che va indicata in forma contratta (esempio: S.a.s. per Società in accomandita semplice).

#### Dati relativi al rappresentante firmatario della dichiarazione

Questo riquadro va compilato solo nel caso in cui chi sottoscrive la dichiarazione sia un soggetto diverso dal dichiarante.

In questo caso è necessario indicare il codice fiscale della persona fisica che sottoscrive la dichiarazione, il **"Codice carica"** corrispondente e i dati anagrafici richiesti. Il **"Codice carica"** può essere individuato nella tabella presente nelle istruzioni per la compilazione del modello di dichiarazione annuale IVA, pubblicato sul sito internet [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it) nella sezione "Strumenti > Modelli > Modelli di dichiarazione".

Se la dichiarazione è presentata da una società per conto del dichiarante, va compilato anche il campo **"Codice fiscale società"** e va indicato il **"Codice carica"** corrispondente al rapporto tra la società che presenta la dichiarazione e il dichiarante (es. la società che presenta la dichiarazione in qualità di rappresentante negoziale del dichiarante indica il codice carica 1).

#### Recapiti

Possono essere indicati i recapiti telefonici e l'indirizzo e-mail del dichiarante (o del rappresentante) per eventuali richieste di chiarimenti sui dati esposti nella dichiarazione da parte dell'Agenzia delle Entrate.

#### Integrativa

Nell'ipotesi in cui, prima di effettuare l'operazione, si intenda rettificare o integrare i dati di una dichiarazione già presentata (ad esclusione dei dati relativi al plafond, indicati nel quadro A), è necessario inviare una nuova dichiarazione, barrando la casella **"Integrativa"** e indicando il **numero di protocollo** della dichiarazione che si intende integrare. La dichiarazione integrativa sostituisce la dichiarazione integrata.

### Dichiarazione

Il dichiarante indica se intende avvalersi della facoltà, prevista per i soggetti che hanno effettuato cessioni all'esportazione od operazioni assimilate, di effettuare **acquisti o importazioni** senza applicazione dell'IVA, l'anno di riferimento e la tipologia del prodotto o del servizio. Nel caso di importazioni di beni la dichiarazione d'intento deve essere presentata in dogana per ogni singola operazione specificando il relativo importo (Ris. Min. Finanze 27/07/1985, n. 355235).

Il dichiarante compila:

- il **campo 1**, se la dichiarazione d'intento si riferisce ad una sola operazione, specificando il relativo importo. In caso di importazione indicare nel campo 1 un valore presunto relativamente all'imponibile ai fini IVA, riferito alla singola operazione doganale, che tenga cautelativamente conto di tutti gli elementi che concorrono al calcolo di tale imponibile. L'importo di effettivo impegno del plafond sarà quello risultante dalla dichiarazione doganale collegata alla dichiarazione d'intento;
- il **campo 2**, se la dichiarazione d'intento si riferisce ad una o più operazioni fino a concorrenza dell'importo ivi indicato;
- i **campi 3 e 4**, se la dichiarazione d'intento si riferisce alle operazioni comprese in un determinato periodo (che non può comunque eccedere l'anno solare) da specificare.

### Destinatario della dichiarazione

Il **campo "Dogana"** è barrato nel caso di importazioni.

Nei campi relativi all'**"Altra parte contraente"** il dichiarante indica i dati del cedente o fornitore destinatari della dichiarazione.

### QUADRO A PLAFOND

#### Tipo di plafond

Nel **rigo A1**, il dichiarante indica la natura del plafond: **Fisso o Mobile**.

#### Operazioni che concorrono alla formazione del plafond

Se, alla data di trasmissione della dichiarazione d'intento, la dichiarazione annuale IVA è stata già presentata, va barrata la **casella 1 "Dichiarazione annuale IVA presentata"** e non è necessario indicare quali operazioni concorrono alla formazione del plafond (caselle da 2 a 5).

Se la dichiarazione annuale IVA non è stata ancora presentata occorre barrare almeno una delle **caselle da 2 a 5 del rigo A2**, indicando quali operazioni hanno concorso alla formazione del plafond:

- la **casella 2**, per le **esportazioni** di beni (art. 8, primo comma, lettere a) e b) del d.P.R. 633/72);
- la **casella 3**, per le **cessioni intracomunitarie** di beni;
- la **casella 4**, per le **cessioni** di beni effettuate nei confronti di operatori **sammarinesi**;
- la **casella 5**, per le **operazioni assimilate** alle cessioni all'esportazione.

Nell'ipotesi in cui il dichiarante abbia effettuato operazioni straordinarie che hanno concorso alla formazione, anche parziale, del plafond disponibile, deve barrare la **casella 6 operazioni straordinarie**.

### Impegno alla presentazione telematica

Vanno indicati il codice fiscale dell'intermediario, la data dell'impegno alla presentazione telematica unitamente alla sottoscrizione dell'intermediario.

### Stampa della dichiarazione

Per la consegna al fornitore è consentita la stampa della sola dichiarazione d'intento escludendo il quadro A "Plafond".

## **ALLEGATO A**

**Specifiche tecniche per la trasmissione  
telematica Dichiarazione d'intento**

# **CONTENUTO E CARATTERISTICHE TECNICHE DEI DATI DEL MODELLO DICHIARAZIONE D'INTENTO DA TRASMETTERE ALLA AGENZIA DELLE ENTRATE IN VIA TELEMATICA**

## **1. AVVERTENZE GENERALI**

Il contenuto e le caratteristiche della fornitura dei dati relativi al Modello Dichiarazione d'intento per la richiesta di non applicazione dell'imposta sul valore aggiunto in acquisti e importazioni da trasmettere all'Agenzia delle Entrate in via telematica sono contenuti nelle specifiche tecniche di seguito esposte.

**Prima di procedere alla trasmissione del file contenente le dichiarazioni, il soggetto che effettua la trasmissione telematica è tenuto a utilizzare il software distribuito dall'Agenzia delle Entrate che provvede a sottoporre il file contenente i dati della richiesta ad una funzione di controllo di correttezza formale dei dati**

Le modalità per la trasmissione dei dati in via telematica sono stabilite con il decreto del 31 luglio 1998 (pubblicato nella G.U. del 12 agosto 1998, n. 187) e successive modificazioni.

## **2. CONTENUTO DELLA FORNITURA**

### **2.1 Generalità**

Ciascuna fornitura dei dati in via telematica si compone di una sequenza di record aventi la lunghezza fissa di 1.900 caratteri. Ciascun record presente nella fornitura è contraddistinto da uno specifico "tipo-record" che ne individua il contenuto e che determina l'ordinamento all'interno della fornitura stessa.

I record previsti per la fornitura in via telematica del Modello di Dichiarazione d'intento sono:

- record di tipo "A": è il record di testa della fornitura e contiene i dati identificativi della fornitura e il codice fiscale del soggetto responsabile dell'invio telematico (fornitore);
- record di tipo "B": è il record che contiene i dati anagrafici ed altri dati del frontespizio;
- record di tipo "Z": è il record di coda della fornitura e contiene alcuni dati riepilogativi della fornitura stessa.

### **2.2 La sequenza dei record**

La sequenza dei record all'interno della fornitura deve rispettare le seguenti regole:

- presenza di un solo record di tipo "A", posizionato come primo record della fornitura;
- per ogni modello di Dichiarazione d'intento presenza, nell'ordine, di un unico record di tipo "B";

- presenza di un solo record di tipo “Z”, posizionato come ultimo record della fornitura.

## 2.3 La struttura dei record

I record di tipo “A”, “B” e “Z” contengono unicamente campi posizionali, ovvero campi la cui posizione all’interno del record è fissa. La posizione, la lunghezza ed il formato di tali campi sono esposti in dettaglio nelle specifiche di seguito riportate.

In coda ai record di ciascun tipo sono riportati 3 caratteri di controllo, così come descritto in dettaglio nelle specifiche che seguono.

## 2.4 La struttura dei dati

### Campi posizionali

I campi posizionali, vale a dire i campi dei record di tipo “A”, “B”, “Z” possono assumere struttura numerica o alfanumerica e per ciascuno di essi è indicato, nelle specifiche che seguono, il simbolo NU o AN rispettivamente.

Nel caso di campi destinati a contenere alcuni dati particolari (ad esempio date, percentuali, ecc.), nella colonna “Formato” è indicato il particolare formato da utilizzare.

L’allineamento e la formattazione dei campi posizionale sono descritti nella tabella che segue.

<b>Sigla formato</b>	<b>Descrizione</b>	<b>Formattazione</b>	<b>Esempio di allineamento</b>
AN	Campo alfanumerico	Spazio	`STRINGA`
CF	Codice fiscale (16 caratteri)	Spazio	`RSSGNN60R30H501U`
	Codice fiscale numerico (11 caratteri)		`02876990587`
CN	Codice fiscale numerico (11 caratteri)	Zero	`02876990587`
PI	Partita IVA (11 caratteri)	Zero	`02876990587`
DT	Data (formato GGMMAAAA)	Zero	`05051998`
NU	Campo numerico positivo	Zero	`001234`
			`123456`
PR	Sigla automobilistica delle province italiane ed i valori	Spazio	`BO`



	“spazio” ed “EE” per gli esteri.		
CB	Casella barrata  Se la casella è barrata vale 1 altrimenti è zero	Zero	‘1’

## 2.5 Regole generali.

### 2.5.1 Codici fiscali e partite IVA

I codice fiscale del contribuente, presente sulla prima facciata del frontespizio del modello è l’identificativo del soggetto che presenta la dichiarazione di intento e va riportato in duplica su ogni record che costituisce la richiesta stessa nel campo “Codice fiscale del contribuente”.

I Codici Fiscali e le Partite IVA riportati nel modello devono essere formalmente corretti.

Il codice fiscale del contribuente, riportato nel campo 2 del record B, deve essere registrato in Anagrafe Tributaria e deve essere congruente con la relativa partita IVA, indicata nel campo 14 e quest’ultima deve risultare attiva.

La non registrazione o l’incongruenza con la Partita IVA, comporta lo scarto della richiesta in fase di accettazione.

Il codice fiscale del destinatario della dichiarazione, riportato nel campo 41 del record B, deve essere registrato in Anagrafe Tributaria e deve essere congruente con la relativa partita IVA indicata al campo 42 e quest’ultima deve risultare attiva.

La non registrazione o l’incongruenza con la Partita IVA, comporta lo scarto della richiesta in fase di accettazione .

Nel caso di omocodia del codice fiscale del contribuente risolta dall’Agenzia delle Entrate con l’attribuzione di un nuovo codice fiscale, l’indicazione in dichiarazione del precedente codice fiscale (omocodice) comporta, in sede di accoglimento delle dichiarazioni trasmesse in via telematica, lo scarto della dichiarazione.

Il codice fiscale del rappresentante riportato nel campo 19 del record B deve essere registrato in Anagrafe Tributaria; la non registrazione comporta lo scarto della dichiarazione in fase di accettazione.

### **2.5.2 Altri dati**

Gli importi contenuti nella dichiarazione devono essere riportati fino alla seconda cifra decimale.

Tutti i caratteri alfabetici devono essere impostati in maiuscolo.

.

RECORD DI TIPO "A" :					
Campo	Descrizione	Posizione	Configurazione		Controlli bloccanti/ Valori ammessi
			Lunghezza	Formato	
1	Tipo record	1	1	AN	Impostare ad 'A'
2	Filler	2	14	AN	
3	Codice fornitura	16	5	AN	Impostare a "IVI15"
4	Tipo fornitore	21	2	NU	Assume i valori: 01 - Soggetti che inviano le proprie dichiarazioni. 10 - C.A.F. dipendenti e pensionati; C.A.F. imprese; Società ed enti di cui all'art.3, comma 2 del DPR 322/98 (se tale società appartiene a un gruppo può trasmettere la propria dichiarazione e quelle delle aziende del gruppo); Altri intermediari di cui all'art.3, comma 3 lett a), b), c) ed e) del DPR 322/98; Società degli Ordini di cui all' art. 3 Decr. Dir. 18/2/99; Soggetto che trasmette le dichiarazioni per le quali l'impegno a trasmettere è stato assunto da un professionista deceduto.
5	Codice fiscale del fornitore	23	16	AN	Impostare sempre
<b>Spazio non utilizzato</b>					
6	Filler	39	483	AN	
<b>Dichiarazione su più invii</b>					
7	Filler	522	4	NU	
8	Filler	526	4	NU	
<b>Spazio a disposizione dell'utente</b>					
9	Campo utente	530	100	AN	
<b>Spazio non disponibile</b>					
10	Filler	630	1068	AN	
11	Spazio riservato al Servizio Telematico	1698	200	AN	
<b>Ultimi tre caratteri di controllo del record</b>					
12	Filler	1898	1	AN	Impostare al valore "A"
13	Filler	1899	2	AN	Impostare i valori esadecimali '0D' e '0A' (caratteri ASCII 'CR' ed 'LF')

Campo	Descrizione	Posizione	Configurazione		Controlli bloccanti/ Valori ammessi
			Lunghezza	Formato	

RECORD DI TIPO "B"					
Campo	Descrizione	Posizione	Configurazione		Controlli bloccanti/ Valori ammessi
			Lunghezza	Formato	
1	Tipo record	1	1	AN	Vale "B"
2	Codice fiscale del soggetto dichiarante	2	16	AN	Dato obbligatorio. Il codice fiscale deve essere formalmente corretto e registrato in Anagrafe tributaria. La non registrazione comporta lo scarto della dichiarazione in fase di accettazione
3	Progressivo modulo	18	8	NU	Vale 1
4	Spazio a disposizione dell'utente	26	3	AN	
5	Filler	29	25	AN	
6	Spazio a disposizione dell'utente per l'identificazione della richiesta	54	20	AN	
7	Identificativo del produttore del software (codice fiscale)	74	16	AN	
Integrativa					
8	Dichiarazione integrativa	90	1	CB	
9	Protocollo telematico da integrare - Prima parte	91	17	NU	Obbligatorio se presente campo 8. Il protocollo deve essere di un documento presentato dal cf presente al campo 2.
10	Protocollo telematico da integrare - Parte seconda	108	6	NU	
Dati del contribuente					
11	Cognome	114	24	AN	Obbligatorio se presente il campo 12 e assente il campo 13. Alternativo al campo 13.
12	Nome	138	20	AN	Obbligatorio se presente il campo 11 e assente il campo 13. Alternativo al campo 13.
13	Denominazione	158	60	AN	Obbligatorio se assenti i campi 11 e 12.
14	Partita IVA	218	11	PI	Dato obbligatorio. La partita IVA deve essere formalmente corretta e registrata in Anagrafe tributaria. Deve essere attiva e quella relativa al codice fiscale del dichiarante. La non registrazione e/o la non correttezza comporta lo scarto della dichiarazione in fase di accettazione
Persona fisica					
15	Comune di nascita	229	40	AN	Dato obbligatorio se presente la sezione.
16	Provincia di nascita	269	2	PR	
17	Data di nascita	271	8	DT	Dato obbligatorio se presente la sezione.
18	Sesso	279	1	AN	Vale 'M' o 'F'. Dato obbligatorio se presente la sezione.
Dati relativi al rappresentante firmatario della dichiarazione. La sezione è obbligatoria per "Soggetti diversi dalle persone fisiche"					
19	Codice fiscale	280	16	CF	il dato è obbligatorio per i contribuenti diversi dalle persone fisiche ovvero nel caso in cui sia presente un dato nella sezione. Deve essere diverso dal codice fiscale del contribuente (campo 2). Il codice fiscale deve essere formalmente corretto e registrato in Anagrafe tributaria

20	Codice fiscale società dichiarante	296	11	CN	Il codice fiscale deve essere formalmente corretto. Può essere presente solo con codice carica (campo 21) uguale a 1, 6 o 9.
21	Codice carica	307	2	NU	Dato obbligatorio. Vale da 1 a 9
22	Cognome	309	24	AN	Dato obbligatorio
23	Nome	333	20	AN	Dato obbligatorio
24	Sesso	353	1	AN	Vale 'M' o 'F'.
25	Data di nascita	354	8	DT	Dato obbligatorio
26	Comune o stato estero di nascita	362	40	AN	Dato obbligatorio
27	Sigla della provincia di nascita	402	2	PR	
<b>Recapiti</b>					
28	Telefono - Prefisso e numero	404	12	AN	Il dato deve essere numerico
29	Indirizzo di posta elettronica	416	100	AN	
<b>Dichiarazione</b>					
30	Casella Acquisti	516	1	CB	Obbligatorio se assente campo 31. Alternativo al campo 31
31	Casella Importazioni	517	1	CB	Obbligatorio se assente campo 30. Alternativo al campo 30
32	Anno	518	4	NU	Dato obbligatorio
33	Importo operazione	522	16	VP	E' obbligatoria la presenza di uno e solo uno tra i campi 33, 34 e 35.
34	Importo fino a concorrenza	538	16	VP	Se presente casella 31 può essere presente solo il campo 33
35	periodo da	554	8	DT	
36	periodo a	562	8	DT	Obbligatorio se presente campo 35, se campo 35 uguale a 0, deve essere uguale a 0. Il campo 35 deve essere antecedente al campo 36. La parte anno deve essere uguale al campo 32.
37	Descrizione merce	570	100	AN	
38	Numero attribuito dal dichiarante	670	16	AN	Obbligatorio
39	Anno della dichiarazione	686	4	NU	Obbligatorio deve essere uguale al campo 32
<b>Destinatario della dichiarazione</b>					
40	Dogana	690	1	CB	Obbligatorio se presente campo 31.
41	Codice fiscale	691	16	CF	Obbligatorio se presente campo 30. Se presente, il codice fiscale deve essere formalmente corretto e registrato in Anagrafe tributaria. La non registrazione comporta lo scarto della dichiarazione in fase di accettazione
42	Partita IVA	707	11	PI	Dato obbligatorio se presente campo 41. Se presente la partita IVA deve essere formalmente corretta e registrato in Anagrafe tributaria. Deve essere attiva e quella relativa al codice fiscale di campo 41. La non registrazione e/o la non correttezza comporta lo scarto della dichiarazione in fase di accettazione
43	Cognome	718	24	AN	Se presente campo 41, devono essere presenti in alternativa o i campi 43, 44 e 46 o il campo 45.
44	Nome	742	20	AN	
45	Denominazione	762	60	AN	
46	Sesso	822	1	AN	Obbligatorio se presente campo 45 Vale 'M' o 'F'
<b>Firma</b>					
47	Firma del dichiarante	823	1	CB	
<b>Quadro A</b>					
48	Tipo plafond	824	1	NU	Obbligatorio, Vale 1 Plafond fisso e 2 Plafond mobile

49	Casella Dichiarazione IVA annuale presentata	825	1	CB	
50	Esportazioni	826	1	CB	Se caselle campo 49 e 54 non sono barrate, almeno una delle casella 50, 51, 52 e 53 deve essere barrata.
51	Cessioni intracomunitarie	827	1	CB	
52	Cessioni verso San Marino	828	1	CB	
53	Operazioni assimilate	829	1	CB	
54	Operazioni straordinarie	830	1	CB	Obbligatoria se non è barrata nessuna casella da 49 a 53
55	Filler	831	30	AN	
56	Filler	861	30	AN	
<b>Sezione Intermediario</b>					
57	Codice fiscale dell'intermediario che effettua la trasmissione	891	16	CF	Dato obbligatorio se presente un altro dato nella sezione. Dato obbligatorio se il campo 4 del record A è uguale a 10 ed il campo 5 del record A è diverso dal campo 2 del record B e dal campo 19 del record B
58	Data dell'impegno	907	8	DT	Dato obbligatorio se presente un altro dato della sezione.
59	Firma dell'intermediario	915	1	CB	
60	Filler	916	3	AN	
61	Filler	919	925	AN	
<b>Spazio riservato al Servizio telematico</b>					
62	Spazio riservato al Servizio Telematico	1844	20	AN	
63	Filler	1864	7	AN	
64	Filler	1871	3	AN	
65	Filler	1874	5	AN	
66	Filler	1879	1	AN	
67	Filler	1880	1	AN	
68	Filler	1881	1	AN	
69	Filler	1882	1	AN	
70	Filler	1883	1	AN	
71	Filler	1884	1	AN	
72	Filler	1885	13	AN	
<b>Ultimi tre caratteri di controllo</b>					
73	Filler	1898	1	AN	Impostare al valore "A"
74	Filler	1899	2	AN	Impostare i valori esadecimali '0D' e '0A' (caratteri ASCII 'CR' ed 'LF')

RECORD DI TIPO "Z" :					
Campo	Descrizione	Posizione	Configurazione		Controlli bloccanti/ ammessi
			Lunghezza	Formato	
1	Tipo record	1	1	AN	Impostare al valore 'Z'
2	Filler	2	14	AN	
3	Numero record di tipo 'B'	16	9	NU	
4	Filler	25	9	AN	
<b>Spazio non utilizzato</b>					
5	Filler	34	1864	AN	Impostare a spazi
<b>Ultimi tre caratteri di controllo del record</b>					
6	Filler	1898	1	AN	Impostare al valore 'A'
7	Filler	1899	2	AN	Impostare ai valori esadecimali '0D' e '0A' (caratteri ASCII 'CR' ed 'LF')



## **Circolare del 30/12/2014 n. 31 - Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Normativa**

Commento alle novità fiscali - Decreto legislativo 21 novembre 2014, n. 175. Primi chiarimenti

**Testo:**

### **PREMESSA**

#### **CAPITOLO I: SEMPLIFICAZIONI PER LE PERSONE FISICHE**

**1. SEMPLIFICAZIONI IN MATERIA DI ADDIZIONALI COMUNALI E REGIONALI ALLIRPEF (ARTICOLO 8)**

**2. SPESE DI VITTO E ALLOGGIO DEI PROFESSIONISTI (ARTICOLO 10)**

**2.1 RILEVANZA PER IL COMMITTENTE**

**2.2 REDDITI DI LAVORO AUTONOMO NON ABITUALE**

**3. DICHIARAZIONE DI SUCCESSIONE: ESONERI E DOCUMENTI DA ALLEGARE (ARTICOLO 11)**

**4. 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 DEGLI EDIFICI (ARTICOLO 12)**

#### **CAPITOLO II: SEMPLIFICAZIONI PER I RIMBORSI**

**5. RIMBORSO DEI CREDITI D'IMPOSTA E DEGLI INTERESSI IN CONTO FISCALE (ARTICOLO 14)**

**6. COMPENSAZIONE DEI RIMBORSI DA ASSISTENZA (ARTICOLO 15)**

#### **CAPITOLO III: SEMPLIFICAZIONI PER LE SOCIETÀ**

**7. RAZIONALIZZAZIONE COMUNICAZIONI DELL'ESERCIZIO DI OPZIONE (ARTICOLO 16)**

**8. RAZIONALIZZAZIONE DELLE MODALITÀ DI PRESENTAZIONE E DEI TERMINI DI VERSAMENTO NELLE IPOTESI DI OPERAZIONI STRAORDINARIE POSTE IN ESSERE DA SOCIETÀ DI PERSONE (ARTICOLO 17)**

**9. SOCIETÀ IN PERDITA SISTEMATICA (ARTICOLO 18)**

#### **CAPITOLO IV: SEMPLIFICAZIONI RIGUARDANTI LA FISCALITÀ INTERNAZIONALE**

**10. SEMPLIFICAZIONI DELLE DICHIARAZIONI DI SOCIETÀ O ENTI CHE NON HANNO LA SEDE LEGALE O AMMINISTRATIVA NEL TERRITORIO DELLO STATO (ARTICOLO 19)**

**11. COMUNICAZIONE ALL'AGENZIA DELLE ENTRATE DEI DATI CONTENUTI NELLE LETTERE D'INTENTO (ARTICOLO 20)**

**12. COMUNICAZIONE DELLE OPERAZIONI INTERCORSE CON PAESI BLACK LIST (ARTICOLO 21).**

**13. RICHIESTA DI AUTORIZZAZIONE PER EFFETTUARE OPERAZIONI INTRACOMUNITARIE (ARTICOLO 22 DEL DECRETO)**

**14. ELENCHI INTRASTAT SERVIZI (ARTICOLO 23)**

**15. TERMINI DI PRESENTAZIONE DELLA DENUNCIA DEI PREMI INCASSATI DAGLI OPERATORI ESTERI (ARTICOLO 24)**

**16. SANZIONI PER OMISSIONE O INESATTEZZA DATI STATISTICI DEGLI ELENCHI INTRASTAT (ARTICOLO 25)**

#### **CAPITOLO V: ELIMINAZIONE DI ADEMPIMENTI SUPERFLUI**

**17. ELIMINAZIONE DELLA RICHIESTA DI AUTORIZZAZIONE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE (ARTICOLO 26)**

**18. RITENUTE SU AGENTI - COMUNICAZIONE DI AVVALERSI DI DIPENDENTI O TERZI (ARTICOLO 27)**

**19. COORDINAMENTO, RAZIONALIZZAZIONE E SEMPLIFICAZIONE DI DISPOSIZIONI IN MATERIA DI OBBLIGHI TRIBUTARI (ARTICOLO 28)**

**19.1 ABROGAZIONE DELLA SOLIDARIETÀ PASSIVA IN MATERIA DI APPALTI**

**19.2 ESTINZIONE DELLA SOCIETÀ E RESPONSABILITÀ DEI LIQUIDATORI**

**CAPITOLO VI: SEMPLIFICAZIONI E COORDINAMENTI NORMATIVI**

**20. MODIFICA AL REGIME DI DETRAZIONE FORFETARIO DELLE SPONSORIZZAZIONI DI CUI ALL'ART. 74, SESTO COMMA, DEL DPR N. 633 DEL 1972 (ARTICOLO 29)**

**20.1 ENTI CON OPZIONE PER LE DISPOSIZIONI DI CUI ALLA LEGGE N. 398 DEL 1991**

**20.2 ENTI ESERCENTI ATTIVITÀ DI INTRATTENIMENTO**

**21. ADEGUAMENTO DEL VALORE DI RIFERIMENTO DEGLI OMAGGI ALLA DISCIPLINA DELLE IMPOSTE SUI REDDITI (ARTICOLO 30)**

**22. RETTIFICA IVA CREDITI NON RISCOSSI (ARTICOLO 31)**

**23. REGIME FISCALE DEI BENI SEQUESTRA TI (ARTICOLO 32)**

**24. ALLINEAMENTO DEFINIZIONE PRIMA CASA IVA REGISTRO (ARTICOLO 33 )**

**24.1 DEFINIZIONE PRIMA CASA AGEVOLAZIONE IVA**

**24.2 CESSIONI DI CASE DI ABITAZIONE DIVERSE DALLA PRIMA CASA**

**25. DISPOSIZIONI PER LA COOPERAZIONE NELL'ATTIVITÀ DI RILEVAZIONE DELLE VIOLAZIONI IN MATERIA DI ATTESTAZIONE DELLA PRESTAZIONE ENERGETICA (ARTICOLO 34)**

**26. REQUISITI PER LAUTORIZZAZIONE ALLO SVOLGIMENTO DELL'ATTIVITÀ DI ASSISTENZA FISCALE E REQUISITI DELLE SOCIETÀ RICHIEDENTI E DEI CENTRI AUTORIZZATI (ARTICOLO 35)**

**26.1 PROCEDIMENTO DI AUTORIZZAZIONE**

**26.2 FORMULA ORGANIZZATIVA DEI CENTRI**

**26.3 RELAZIONE TECNICA INIZIALE**

**26.5 CONTROLLO AGENZIA DELLE ENTRATE**

**27. SOPPRESSIONE DELL'OBBLIGO DI DEPOSITARE COPIA DELL'APPELLO PRESSO LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE (ARTICOLO 36)**

**PREMESSA**

La presente circolare fornisce i primi chiarimenti in ordine alle novità fiscali contenute nel decreto legislativo 21 novembre 2014, n. 175 (dora innanzi, *decreto*), recante disposizioni in materia di semplificazione fiscale e dichiarazione dei redditi precompilata.

Per chiarezza espositiva, la circolare è divisa in sei capitoli, ciascuno dei quali esamina le semplificazioni introdotte dal *decreto*, distinte in base alla natura giuridica del soggetto interessato dalle stesse (capitoli I e III), oppure in considerazione della natura degli adempimenti fiscali che sono stati semplificati (capitoli II, IV, V).

L'ultimo capitolo, infine, commenta le semplificazioni fiscali ottenute rimuovendo le differenze, sino ad oggi esistenti, all'interno dei diversi comparti impositivi, con riguardo alla definizione di prima casa e al limite di importo oltre il quale le cessioni gratuite di beni non si considerano fuori campo IVA e le spese di rappresentanza comportano l'indetraibilità dell'IVA sugli acquisti [articolo 19-bis primo comma, lettera h) del d.PR. 26 ottobre 1972, n. 633].

Nello stesso capitolo sono, inoltre, illustrate:

- le modifiche introdotte al comma 2 dell'art. 26 del d. PR n. 633 del 1972, in materia di note di variazioni in diminuzione a seguito di un accordo di ristrutturazione debiti ex art. 182-bis del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267 (di seguito anche *l. fall.*) o di un piano attestato ex art. 67 l. fall.;
- le novità in materia di regime fiscale dei beni sequestrati.

Le novità in materia di dichiarazione precompilata e di rimborsi IVA, introdotte queste ultime con la riformulazione

dell'art. 38-bis del dpr. n. 633 del 1972, ad opera dell'art. 13 del *decreto*, saranno esaminate in successivi documenti di prassi, alle stesse appositamente dedicate.

## CAPITOLO I: SEMPLIFICAZIONI PER LE PERSONE FISICHE

### 1. SEMPLIFICAZIONI IN MATERIA DI ADDIZIONALI COMUNALI E REGIONALI ALL'IRPEF (ARTICOLO 8)

L'art. 8 del *decreto* interviene sull'art. 50 del d. lgs. n. 446 del 1997 e sull'art. 1 del decreto legislativo n. 360 del 1998, con l'obiettivo di semplificare e uniformare le disposizioni in materia di addizionali regionale e comunale all'imposta sul reddito delle persone fisiche.

Per quanto concerne l'addizionale regionale, l'art. 8, comma 1, del *decreto* modifica l'art. 50, comma 5, del d.lgs. n. 446 del 1997, prevedendo che l'addizionale debba essere versata alla regione in cui il contribuente ha il domicilio fiscale al 1° gennaio, e non più al 31 dicembre, dell'anno cui l'addizionale stessa si riferisce.

In tal modo il *decreto* rende uniforme la data rilevante per la verifica del domicilio fiscale per l'addizionale regionale con quella già prevista per l'addizionale comunale, oggi fissata al 1° gennaio.

Per quanto concerne l'addizionale comunale, l'art. 8, comma 2, del *decreto* modifica l'art. 1, comma 4, del d.lgs. n. 360 del 1998, semplificando il calcolo dell'acconto dell'addizionale comunale; in particolare, è soppressa la previsione che consentiva la possibilità di variare l'aliquota per l'acconto mediante delibere pubblicate entro il 20 dicembre precedente l'anno di riferimento. Per effetto della modifica, l'acconto dell'addizionale comunale sarà sempre calcolato con la stessa aliquota deliberata dal comune per l'anno precedente e validamente pubblicata nel Portale del federalismo fiscale.

Da quanto sopra consegue che, relativamente al periodo d'imposta 2014, l'addizionale regionale all'IRPEF sarà determinata con riferimento al domicilio fiscale al 1° gennaio 2014. Pertanto, nelle certificazioni e nei modelli dichiarativi relativi all'anno d'imposta 2014 (730/2015 e Unico Persone fisiche 2015) non sarà più richiesta l'indicazione del domicilio fiscale al 31 dicembre 2014.

Per quanto concerne l'addizionale comunale, invece, la determinazione dell'acconto 2015 dovrà essere effettuata utilizzando la stessa aliquota prevista per il saldo 2014. Eventuali deliberazioni comunali relative alle aliquote dell'addizionale comunale all'IRPEF per il 2015 troveranno applicazione nel calcolo del saldo della medesima addizionale, che sarà determinato nelle certificazioni e nelle dichiarazioni dei redditi relative all'anno d'imposta 2015.

L'art. 8 del *decreto*, infine, per semplificare l'attività di predisposizione della dichiarazione dei redditi e l'attività dei sostituti d'imposta, dei centri di assistenza fiscale e degli altri intermediari, prevede, sia per le regioni e le province autonome (comma 1, lett. a), sia per i comuni (comma 3), l'obbligo di comunicare *i dati () individuati con decreto del Ministero delle finanze* ai fini della loro pubblicazione sul sito Dipartimento delle finanze.

In questo modo sarà data immediata evidenza ai dati rilevanti per l'applicazione delle addizionali regionale e comunale, prima desumibili esclusivamente dall'esame delle leggi e delle delibere approvate dalle regioni, dalle province autonome e dai comuni.

### 2. SPESE DI VITTO E ALLOGGIO DEI PROFESSIONISTI (ARTICOLO 10)

L'art. 10 del *decreto* interviene sulla determinazione del reddito di lavoro autonomo, sostituendo il secondo periodo dell'art. 54, comma 5, del Testo Unico delle imposte sui redditi, approvato con d.P.R. n. 917 del 1986 (*di seguito*, TUIR) riguardante il trattamento fiscale delle spese di vitto e alloggio sostenute direttamente dal committente.

Si ricorda che, in base al primo periodo del comma 5 dell'art. 54 del TUIR, non modificato dal *decreto*, *Le spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazione di alimenti e bevande sono deducibili nella misura del 75 per cento e, in ogni caso, per un importo complessivamente non superiore al 2 per cento dell'ammontare dei compensi percepiti nel periodo di imposta.*

In base al secondo periodo del medesimo comma, applicabile fino al periodo di imposta 2014, *Le predette spese sono integralmente deducibili se sostenute dal committente per conto del professionista e da questi addebitate nella fattura..*

Con Circolari n. 28/E del 2006, par. 38, e n. 11/E del 2007, par. 7.2 e 7.3, cui si rinvia per approfondimenti, ferma

restando la natura di compenso dei rimborsi spese, sono stati specificati gli adempimenti da seguire da parte del committente e del professionista, per consentire al professionista di dedurre integralmente dal reddito di lavoro autonomo le spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazione di alimenti e bevande sostenute dal committente per suo conto. Tali adempimenti prevedono, tra l'altro, il *riaddebito* da parte del professionista delle spese sostenute per suo conto dal committente.

La nuova disposizione, applicabile a decorrere dal periodo d'imposta 2015, prevede, invece, che *Le prestazioni alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande acquistate direttamente dal committente non costituiscono compensi in natura per il professionista.*

La disposizione in esame, a differenza di quella in vigore fino al 2014, non attribuendo carattere di *compensi in natura* a talune prestazioni e somministrazioni (se acquistate direttamente dal committente), introduce una deroga al principio generale secondo il quale costituisce compenso per il professionista il rimborso delle spese da parte del committente ovvero il sostenimento delle spese direttamente da parte del committente.

Tale deroga comporta per il professionista la completa irrilevanza dei valori corrispondenti alle prestazioni e somministrazioni, acquistate dal committente, di cui lo stesso professionista ha beneficiato per rendere la propria prestazione, sia quali compensi in natura, sia quali spese per la produzione del reddito (da addebitare in fattura).

Per il committente (impresa o lavoratore autonomo), la deducibilità del costo sostenuto per il servizio alberghiero e/o di ristorazione non sarà più subordinata alla ricezione della parcella del professionista e dipenderà dalle regole ordinariamente applicabili alle rispettive categorie reddituali.

Per quanto concerne gli adempimenti, nella relazione illustrativa è chiarito che, per effetto della modifica, *I professionisti () non devono riaddebitare in fattura tali spese al committente e non possono considerare il relativo ammontare quale componente di costo deducibile dal proprio reddito di lavoro autonomo.*

Tale precisazione descrive le conseguenze essenziali della modifica normativa sugli *adempimenti* da seguire, in base alla disposizione vigente fino al 2014, per fruire della integrale deducibilità delle spese.

Le differenze sono sintetizzate nello schema seguente.

<b>Schema di sintesi delle differenze di trattamento delle spese sostenute dal committente relative a prestazioni alberghiere e a somministrazione di alimenti e bevande</b>	
<b>Fino al 2014: costituisce compenso</b>	<b>Dal 2015: <u>non</u> costituisce compenso</b>
<b>Il committente</b> riceve da colui che presta il servizio alberghiero o di ristorazione, il documento fiscale a lui intestato con l'esplicito riferimento al professionista che ha fruito del servizio.	<b>Il committente</b> riceve da colui che presta il servizio alberghiero o di ristorazione, il documento fiscale a lui intestato con l'esplicito riferimento al professionista che ha fruito del servizio.
<b>Il committente</b> :- comunica al professionista l'ammontare della spesa effettivamente sostenuta;- invia al professionista copia della relativa documentazione fiscale. In questo momento il costo non è deducibile per l'impresa committente.	<b>Il committente</b> :- <u>non</u> comunica al professionista l'ammontare della spesa effettivamente sostenuta;- <u>non</u> invia al professionista copia della relativa documentazione fiscale. Il costo è deducibile per il committente in base alle ordinarie regole applicabili alla propria categoria di reddito (lavoro autonomo o impresa)
<b>Il professionista</b> :- emette la parcella comprensiva dei compensi e delle spese pagate dal committente;- considera il costo integralmente deducibile, qualora siano state rispettate le predette condizioni.	<b>Il professionista</b> :- emette la parcella non comprendendo le spese sostenute dal committente per l'acquisto di prestazioni alberghiere e per la somministrazione di alimenti e bevande;- considera non deducibili le spese sostenute dal committente per l'acquisto di prestazioni alberghiere e per la somministrazione di alimenti e bevande.
L'impresa <b>committente</b> , ricevuta la parcella, imputa a costo la prestazione, comprensiva dei rimborsi spese.	Il costo è <u>deducibile</u> per il committente in base alle ordinarie regole applicabili alla propria categoria di reddito (lavoro autonomo o impresa)

Per espressa previsione, il secondo periodo del comma 1 dell'art. 54 del TUIR si applica solo alle *prestazioni alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande acquistate direttamente dal committente*. Di conseguenza, il regime, ivi stabilito, non troverà applicazione nell'ipotesi in cui tali prestazioni e somministrazioni siano acquistate dal lavoratore autonomo e analiticamente addebitate in fattura al committente, né nell'ipotesi di prestazioni diverse, quali ad esempio le spese di trasporto, ancorché acquistate direttamente dal committente.

Quale ulteriore effetto della modifica normativa, si fa presente che le prestazioni e somministrazioni in esame, non costituendo compensi in natura, non devono essere considerate nell'ammontare dei compensi percepiti nel periodo di imposta che, in base al comma 5 dell'art. 54 del TUIR, costituiscono la base di commisurazione:

- del limite del 2% di deducibilità delle spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazione di alimenti e bevande, fermo restando la loro deducibilità nella misura del 75 per cento del relativo importo (primo periodo);
- del limite dell'1% di deducibilità delle spese di rappresentanza.

Si precisa, infine, che pur facendo riferimento ai *professionisti*, la disposizione in esame deve intendersi generalmente applicabile nella determinazione del reddito derivante dall'esercizio di arti e professioni di cui all'art. 53, comma 1, del TUIR e, quindi, anche agli *artisti*.

## 2.1 RILEVANZA PER IL COMMITTENTE

L'art. 54, comma 5, primo periodo, del TUIR, concernente la determinazione del reddito di lavoro autonomo, e l'art. 109, comma 5, quarto periodo, del medesimo Testo Unico, concernente la determinazione del reddito d'impresa, prevedono la limitazione al 75% della deducibilità delle spese sostenute per prestazioni alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande.

Al riguardo, si evidenzia che la modifica normativa in esame, stabilendo l'irrilevanza quale compenso in natura delle prestazioni e somministrazioni acquistate dal committente, è diretta a semplificare gli adempimenti in precedenza previsti per dare piena rilevanza fiscale per il professionista delle spese alberghiere e per la somministrazione di alimenti e bevande, ma non comporta, per il committente, un trattamento fiscale delle spese in questione peggiorativo rispetto a quello applicabile prima della modifica stessa.

In altri termini, la funzione della spesa deve continuare a ritenersi assorbita dalla prestazione di servizi resa dal professionista beneficiario al committente.

Si ritiene, quindi, che il suddetto limite di deducibilità del 75% non operi per il committente per le spese sostenute per l'acquisto di prestazioni alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande, di cui sono beneficiari i professionisti nel contesto di una prestazione di servizi resa al committente, imprenditore o lavoratore autonomo.

Quanto precede presuppone, naturalmente, che sia dimostrabile l'inerenza della spesa rispetto all'attività del committente, l'effettività della stessa e che dalla documentazione fiscale risultino gli estremi del professionista o dei professionisti che hanno fruito delle prestazioni e somministrazioni.

## 2.2 REDDITI DI LAVORO AUTONOMO NON ABITUALE

Considerata la sostanziale identità tra la nozione di compenso riferibile all'attività di lavoro autonomo professionale e quella riferibile all'attività di lavoro autonomo non abituale di cui alla lett. l) del comma 1 dell'art. 67 del TUIR (cfr. Circolari nn. 1 del 1973 e 58 del 2001, risoluzioni nn. 20 del 1998, 69 del 2003 e 49 del 2013) si ritiene che la disposizione *de qua* sia applicabile anche nella determinazione dei redditi diversi derivanti da tali attività occasionali.

Pertanto, gli importi relativi alle prestazioni alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande acquistate direttamente dal committente non costituiranno compensi in natura e non saranno deducibili dal reddito di lavoro autonomo non abituale. Quanto precede rileva anche nel caso, diverso da quello oggetto della citata risoluzione n. 49 del 2013, in cui l'attività di lavoro autonomo occasionale non sia sostanzialmente gratuita, in quanto è previsto un compenso di importo eccedente le spese sostenute.

## 2.3 ENTRATA IN VIGORE

In relazione all'entrata in vigore, l'art. 10 del *decreto* specifica che *La disposizione di cui al periodo precedente si applica a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2015.*

Dato che la disposizione introdotta dal *decreto* riguarda la determinazione del reddito di lavoro autonomo, è necessario fare riferimento al periodo di imposta dei titolari di reddito di lavoro autonomo, normalmente coincidente con l'anno solare (persone fisiche e associazioni professionali residenti).

Pertanto, la disposizione in esame troverà applicazione dal 1° gennaio 2015. Al riguardo rileverà la data della prestazione alberghiera e delle somministrazioni di alimenti e bevande risultanti dai documenti fiscali emessi da colui che presta il servizio alberghiero o di ristorazione, intestati al committente e con l'indicazione degli estremi del professionista che ha fruito del servizio.

## 3. DICHIARAZIONE DI SUCCESSIONE: ESONERI E DOCUMENTI DA ALLEGARE (ARTICOLO 11)



Con l'art. 11 del *decreto* sono apportate modifiche agli artt. 28, 30 e 33 del Testo Unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni, approvato con d.lgs. 31 ottobre 1990, n. 346 (*di seguito*, TUS), al fine di semplificare gli adempimenti in materia di dichiarazione di successione.

In particolare, l'art. 28, comma 6, del TUS, come integrato dall'articolo 11, lettera a), del *decreto*, prevede che: *Se dopo la presentazione della dichiarazione della successione sopravviene un evento, diverso da quelli indicati all'art. 13, comma 4, e dall'erogazione di rimborsi fiscali, che dà luogo a mutamento della devoluzione dell'eredità o del legato ovvero ad applicazione dell'imposta in misura superiore, i soggetti obbligati, anche se per effetto di tale evento, devono presentare dichiarazione sostitutiva o integrativa.*

Coerentemente l'art. 33, comma 1, del TUS che disciplina le modalità di liquidazione dell'imposta sulle successioni da parte dell'ufficio dell'Agenzia delle entrate nel testo modificato dalla lettera c) del citato art. 11 prevede che *l'ufficio liquida l'imposta in base alla dichiarazione della successione, anche se presentata dopo la scadenza del relativo termine ma prima che sia stato notificato l'accertamento d'ufficio, tenendo conto delle dichiarazioni integrative o modificative già presentate a norma dell'articolo 28, comma 6, e dell'art. 31, comma 3, nonché dei rimborsi fiscali di cui allo stesso articolo 28, comma 6, erogati successivamente alla presentazione della dichiarazione di successione.*

Le modifiche degli articoli 28, comma 6, e 33, comma 1, sono dirette a semplificare gli adempimenti dichiarativi degli eredi in presenza di crediti fiscali a favore del *de cuius*. In sostanza, l'erogazione dei rimborsi fiscali dopo la presentazione della dichiarazione di successione non comporta l'obbligo di presentazione della dichiarazione integrativa.

Per effetto di tali modifiche, l'ufficio dell'Agenzia delle entrate, nel liquidare l'imposta di successione dovuta, terrà conto degli eventuali rimborsi fiscali erogati dalla stessa Agenzia delle entrate.

In sostanza, le novità in commento sono dirette ad evitare un ulteriore adempimento a carico dell'eredità, quando è la stessa Agenzia delle entrate che provvede, sia alla liquidazione dell'imposta di successione sia all'erogazione dei rimborsi.

Le nuove disposizioni si applicano ai rimborsi non ancora riscossi alla data di entrata in vigore del *decreto*.

L'art. 11 modifica, inoltre, l'art. 28, comma 7, dello stesso TUS, al fine di ampliare i casi di esonero della presentazione della dichiarazione di successione.

Il novellato comma 7 esclude, infatti, l'obbligo di presentare la dichiarazione di successione nei casi in cui l'eredità è *devoluta al coniuge e ai parenti in linea retta e l'attivo ereditario ha un valore non superiore a euro centomila e non comprende beni immobili o diritti reali immobiliari, salvo che per effetto di sopravvenienze ereditarie queste condizioni vengano a mancare.*

Viene, quindi, innalzato da euro 25.833 ad euro 100.000 il limite di valore dell'attivo ereditario, in relazione al quale non sussiste l'obbligo della presentazione della dichiarazione di successione, al ricorrere delle condizioni di cui al citato art. 28, comma 7.

L'art. 11, lettera b), modifica, infine, l'art. 30 del TUS, che elenca i documenti da allegare alla dichiarazione di successione, inserendo dopo il comma 3, il comma 3-bis, secondo cui *I documenti di cui alle lettere c), d), g), h) e i) possono essere sostituiti anche da copie non autentiche con la dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà di cui all'articolo 47, del Testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di documentazione amministrativa, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, attestante che le stesse costituiscano copie degli originali. Resta salva la facoltà dell'Agenzia delle Entrate di richiedere i documenti in originale o in copia autentica.*

Si rammenta che i documenti individuati dal citato art. 30, lettere c), d), g), h) e i) sono:

c) la copia autentica degli atti di ultima volontà dai quali è regolata la successione;

d) la copia autentica dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata dai quali risulta l'eventuale accordo delle parti per l'integrazione dei diritti di legittima lesi;

g) la copia autentica dell'ultimo bilancio o inventario di cui all'art. 15, comma 1, del TUS, e all'art. 16, comma 1, lettera b), nonché delle pubblicazioni e prospetti di cui alla lettera c) dello stesso art. 16 del TUS;

h) la copia autentica degli altri inventari formati in ottemperanza a disposizioni di legge;

i) i documenti di prova delle passività e degli oneri deducibili nonché delle riduzioni e detrazioni di cui agli artt. 25 e 26 del TUS.

Pertanto, in relazione ai predetti documenti - ferma restando la possibilità, da parte dell'ufficio dell'Agenzia delle entrate di richiedere, ove necessario, i documenti in originale o in copia autentica - il contribuente potrà allegare alla

dichiarazione di successione copie non autenticate, unitamente alla dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà di cui all'art. 47 del d.P.R. n. 445 del 2000, attestante che le stesse costituiscono copia degli originali, corredata di copia del documento di identità del dichiarante.

Le nuove disposizioni, introdotte dal legislatore per ampliare le ipotesi di esonero dall'obbligo della presentazione della dichiarazione di successione e semplificare le modalità di presentazione di alcuni documenti da allegare alla dichiarazione, si applicano a decorrere dalla data di entrata in vigore del *decreto* in commento anche con riferimento alle successioni che a tale data risultano già aperte.

In applicazione del principio del *favor rei* dettato dall'articolo 3, comma 2, del D.lgs. n. 472 del 1997, non si darà, tuttavia, luogo all'irrogazione di sanzioni nei confronti dei soggetti che abbiano omissso di presentare la dichiarazione di successione entro i termini previsti e che, sulla base delle modifiche introdotte con il *decreto* in commento, non risultano più tenuti a detto adempimento.

#### **4. ABROGAZIONE DELLA COMUNICAZIONE ALL'AGENZIA DELLE ENTRATE PER I LAVORI CHE PROSEGUONO PER PIU' PERIODI DI IMPOSTA AMMESSI ALLA DETRAZIONE IRPEF DELLE SPESE SOSTENUTE PER LA RIQUALIFICAZIONE ENERGETICA DEGLI EDIFICI (ARTICOLO 12)**

L'art. 12 del *decreto* semplifica 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 dicembre 2006, n. 296, sopprimendo l'obbligo di inviare la comunicazione all'Agenzia delle entrate per i lavori che proseguono per più periodi di imposta.

Tale effetto è ottenuto mediante l'abrogazione del comma 6 dell'art. 29 del decreto-legge 29 novembre 2008, n. 185, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2, che stabiliva, tra l'altro, l'obbligo per i contribuenti interessati alla detrazione di inviare un'apposita comunicazione all'Agenzia delle entrate nei termini e secondo le modalità previsti con provvedimento del Direttore dell'Agenzia.

Il provvedimento di attuazione del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 6 maggio 2009, nell'approvare il modello di comunicazione, ne prevedeva la presentazione esclusivamente per interventi di riqualificazione energetica che proseguono oltre il periodo di imposta, al fine di ridurre il numero dei soggetti obbligati all'adempimento.

La comunicazione doveva essere inoltrata in via telematica entro il mese di marzo dell'anno successivo a quello di sostenimento delle spese ovvero, per i soggetti con il periodo di imposta non coincidente con l'anno solare, entro 90 giorni dalla fine del periodo di imposta in cui le spese erano state sostenute.

Con Circolare n. 21/E del 2010, par. 3.5, è stato precisato che l'omesso o irregolare assolvimento dell'adempimento non comporta la decadenza dal beneficio, ma la sola applicazione della sanzione in misura fissa (da euro 258 a euro 2.065) prevista dall'art. 11, comma 1, del d.lgs. n. 471 del 1997, nelle ipotesi di omesso o irregolare invio di ogni comunicazione prescritta dalle norme tributarie.

Per quanto evidenziato, la soppressione dell'obbligo di comunicazione all'Agenzia delle entrate riguarda:

- i soggetti con periodo di imposta coincidente con l'anno solare, per le spese sostenute nel 2014 in relazione a lavori che proseguiranno nel 2015;
- i soggetti con il periodo di imposta non coincidente con l'anno solare, per le spese sostenute nel periodo di imposta rispetto al quale il termine di 90 giorni scade a decorrere dalla data di entrata in vigore del *decreto*.

In applicazione del principio espresso dall'art. 3, comma 2, del d.lgs. n. 472 del 1997 (c.d. principio del *favor rei*) devono ritenersi non applicabili le sanzioni indicate nella citata Circolare n. 21/E del 2010 anche in relazione a fattispecie di omesso o irregolare invio della comunicazione commesse prima dell'entrata in vigore del *decreto* per le quali, alla medesima data, non sia intervenuto provvedimento di irrogazione definitivo.

## **CAPITOLO II: SEMPLIFICAZIONI PER I RIMBORSI**

### **5. RIMBORSO DEI CREDITI D'IMPOSTA E DEGLI INTERESSI IN CONTO FISCALE (ARTICOLO 14)**

L'art. 14 del *decreto* introduce un'importante semplificazione nella procedura per la corresponsione degli eventuali interessi maturati sulle somme chieste a rimborso, modificando l'art. 78, comma 33, della legge 30 dicembre 1991, n.

413, che disciplina l'esecuzione dei rimborsi in conto fiscale da parte degli agenti della riscossione.

Tale disposizione stabilisce che, insieme alla restituzione del credito chiesto a rimborso, l'Agente della riscossione liquidi e corrisponda i relativi interessi nella misura determinata dalle specifiche leggi di imposta, senza più bisogno di una separata istanza da parte del contribuente (modello G). 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.

Per effetto della nuova formulazione del citato art. 78, comma 33, lett. a), viene inoltre, previsto che l'erogazione del rimborso in conto fiscale è effettuata:

- entro sessanta giorni, quando il rimborso è erogato direttamente dall'Agente della Riscossione;
- entro 20 giorni dalla ricezione di apposita comunicazione dell'Ufficio competente quando, invece, il rimborso è disposto direttamente dall'Agenzia delle Entrate.

Gli interessi, quindi, calcolati sul capitale, decorrono nel primo caso dal sessantunesimo giorno, mentre nel secondo caso dal ventunesimo giorno, qualora l'erogazione del rimborso non avvenga entro i predetti termini a causa della mancanza od insufficienza dei fondi, così come disposto dall'art. 20, comma 5, del decreto 28 dicembre 1993, n. 567, recante il regolamento di attuazione dell'art. 78, commi da 27 a 38 della legge n. 413 del 1991.

La nuova formulazione del citato art. 78 si riallinea pienamente con il contenuto della norma secondaria contenuta nel citato decreto n. 567 del 1993, che già prevedeva un diverso termine per l'erogazione dei rimborsi a seconda della specifica tipologia di istanza (rimborso ordinario o semplificato).

Le modifiche all'art. 78, comma 33, della legge n. 413 del 1991 si applicano 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.

## **6. COMPENSAZIONE DEI RIMBORSI DA ASSISTENZA (ARTICOLO 15)**

La disposizione modifica, in un'ottica di maggiore trasparenza e semplificazione, 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.

A decorrere dal 2015, infatti, i sostituti d'imposta recuperano le somme rimborsate ai sostituiti nel mese successivo a quello in cui è stato effettuato il rimborso nel limite delle ritenute d'acconto relative al periodo d'imposta in corso al momento della presentazione della dichiarazione, ai sensi dell'articolo 37, comma 4, del d. lgs. n. 241 del 1997 mediante compensazione tramite modello F24.

A seguito della modifica, è possibile effettuare la compensazione utilizzando gli importi a debito indicati nella delega di versamento.

In sostanza, il sostituto d'imposta espone il dettaglio emergente dai prospetti di liquidazione e dai risultati contabili nel modello F24, raggruppati per tributo, anche in caso di dichiarazione congiunta. In caso di rateazione, le rate sono calcolate sul risultato contabile a debito.

Le medesime modalità devono essere osservate da parte dei sostituti per il recupero di versamenti di ritenute o imposte sostitutive superiori al dovuto, dando evidenza nel citato modello di pagamento dello scomputo operato dai successivi versamenti, seguendo le modalità di cui al citato art. 17 del d. lgs. n. 241 del 1997.

Le compensazioni sopra richiamate non concorrono alla determinazione del limite di compensazione attualmente fissato in 700.000 euro per ciascun anno solare dall'art. 34, comma 1, della legge 23 dicembre 2000, n. 388.

Per le medesime compensazioni effettuate nei limiti delle ritenute relative al periodo d'imposta, in caso di importi superiori a 15.000 euro annui, non sussiste l'obbligo di apposizione del visto di conformità ovvero di sottoscrizione alternativa da parte dei soggetti che esercitano il controllo contabile di cui all'articolo 1, comma 574, della legge 27 dicembre 2013, n. 147.

Si fa presente che l'obbligo di apposizione del visto di conformità ovvero di sottoscrizione alternativa sussiste invece nel caso in cui l'eccedenza scaturente dalla dichiarazione sia riportata ai sensi dell'art. 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241 per compensare i pagamenti di importi diversi dalle ritenute dovuti nell'anno successivo, posto che, come precisato con la Circolare n. 28/E del 2014, il limite dei 15.000 euro, al cui superamento scatta l'obbligo di apporre il visto di conformità, è riferibile esclusivamente alla compensazione orizzontale dei crediti.

Ai fini di una migliore comprensione delle modifiche normative si ricorda che, originariamente, il sostituto era tenuto ad operare uno scomputo "interno" dei maggiori versamenti effettuati, nel senso che lo scomputo era possibile solo dai versamenti delle ritenute relative alla stessa categoria di reddito nella quale le eccedenze erano maturate, come individuate dall'art. 6 del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917.



A decorrere dal 2000, per effetto delle modifiche introdotte dal d.P.R. 14 ottobre 1999, n. 542, al sostituto è stata riconosciuta la possibilità di compensare le ritenute in eccesso con i versamenti successivi delle ritenute relative a qualsiasi tipo di provento (ad esempio, un'eccedenza di ritenuta da lavoro autonomo poteva essere utilizzata per ridurre un versamento di ritenute applicate sul reddito di lavoro dipendente). Non era, però, previsto che lo scomputo transitasse in F24, dovendo nel modello di versamento essere esclusivamente indicato il versamento a debito del sostituto al netto dell'avvenuto scomputo.

Per effetto della semplificazione, pertanto, le richiamate operazioni effettuate dal sostituto dovranno essere esposte nel modello di pagamento F24. Considerata la necessità di favorire la trasparenza degli adempimenti in capo ai sostituti d'imposta, si chiarisce che le predette modalità di scomputo devono essere adottate per tutte le compensazioni effettuate a decorrere dal 1° gennaio 2015, indipendentemente dall'anno di formazione delle eccedenze, sempreché la compensazione non sia riferita all'anno 2014. Si tratta, ad esempio, delle ritenute compensate a febbraio 2015 e relative a retribuzioni erogate entro il 12 gennaio 2015 relative al 2014 o delle ritenute compensate nell'ambito del conguaglio relativo al 2014.

Con risoluzione saranno forniti i codici tributo da utilizzare per le compensazioni.

## CAPITOLO III: SEMPLIFICAZIONI PER LE SOCIETÀ

### 7. RAZIONALIZZAZIONE COMUNICAZIONI DELL'ESERCIZIO DI OPZIONE (ARTICOLO 16)

L'art. 16 del *decreto*, rubricato *Razionalizzazione comunicazioni dell'esercizio di opzione*, semplifica le modalità con cui aderire a 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.

La finalità perseguita dal Legislatore è quella di ridurre le ipotesi in cui il mancato (o non corretto) adempimento di un onere formale determini conseguenze di carattere sostanziale per il contribuente, con eventuali recuperi d'imposta e irrogazione di sanzioni.

Con analoghe finalità, nel 2012 il Legislatore, a mezzo del d.l. n. 16, ha introdotto l'istituto della *remissione in bonis*.

Le nuove disposizioni che, in base al comma 5 del medesimo art. 16, si applicano a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014 (e dunque, dal modello Unico 2015), hanno apportato rilevanti modifiche alle disposizioni relative ai seguenti regimi opzionali:

#### 1) *Trasparenza fiscale*.

Con riferimento alla trasparenza - ossia alla possibilità di imputare il reddito della società partecipata a ciascun socio in misura proporzionale alla sua quota di partecipazione, indipendentemente dall'effettiva percezione - la disposizione in esame modifica l'art. 115 del d.P.R. n. 917 del 1986 ( *TUIR*) al comma 4 che, nella versione previgente, prescriveva che l'opzione fosse esercitata entro il primo degli esercizi sociali di efficacia dell'opzione.

In forza dell'attuale formulazione della disposizione, l'opzione, irrevocabile per tre esercizi sociali della società partecipata ed esercitata da tutte le società, è comunicata all'Amministrazione finanziaria *con la dichiarazione presentata nel periodo d'imposta a decorrere dal quale si intende esercitare l'opzione*.

Al riguardo, in forza del richiamo contenuto nell'art. 116 del *TUIR* all'art. 115, deve ritenersi che le modifiche introdotte trovino applicazione anche in riferimento all'esercizio dell'opzione per la trasparenza fiscale delle società a ristretta base proprietaria, di cui allo stesso art. 116 del *TUIR*.

#### 2) *Consolidato nazionale*.

La disposizione modifica l'art. 119 del *TUIR*, che disciplina le modalità di esercizio dell'opzione per il consolidato.

Per effetto delle modifiche apportate dalla novella, con decorrenza dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014, l'esercizio congiunto dell'opzione deve essere comunicato all'Agenzia delle Entrate con la dichiarazione presentata nel periodo d'imposta a decorrere dal quale si intende esercitare l'opzione.

In altri termini, 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 (cfr. gli articoli 117 e ss. del *TUIR*) - irrevocabile e vincolante per tre esercizi sociali, non è più esercitata con apposita comunicazione da inviare entro il sedicesimo giorno del sesto mese successivo alla chiusura del periodo d'imposta precedente al primo esercizio cui si riferisce l'esercizio dell'opzione stessa (cfr. il D.M. 9 giugno 2004).

Va inoltre evidenziato che la modifica introdotta riguarda tanto l'esercizio dell'opzione, quanto il suo rinnovo secondo

la previsione dell'art. 14 del citato D.M. 9 giugno 2004, che per essa dispone l'applicazione delle modalità e dei termini previsti per l'esercizio dell'opzione stessa ivi compresa l'ipotesi di allargamento dei soggetti facenti parte del consolidato (con ingresso, ad esempio, di una o più nuove società).

Non trovano, invece, rappresentazione in dichiarazione altri eventi connessi al consolidato fiscale, quali la comunicazione dell'interruzione della tassazione di gruppo (art. 13 del D.M. 9 giugno 2004) o la comunicazione per l'importo delle perdite residue attribuito a ciascun soggetto in caso di mancato rinnovo dell'opzione (art. 14 del citato DM), cui deve essere data evidenza attraverso una separata comunicazione da inviare entro 30 giorni decorrenti, rispettivamente, dal verificarsi dell'evento interruttivo o dal termine per la presentazione della dichiarazione.

Volendo esemplificare, dunque, dal 1 gennaio 2015, si avrà la seguente situazione:

a) società che accedono al consolidato o lo rinnovano a decorrere dal periodo d'imposta 2015: l'opzione sarà esercitata con il modello Unico SC 2015 della società consolidante, da presentare entro il 30 settembre 2015;

b) società che interrompono il consolidato per una delle cause legislativamente previste (ad esempio, per cessazione del requisito del controllo ex art. 124 TUIR, il 1° maggio 2015: presentazione in via telematica da parte della consolidante, entro il 31 maggio 2015, del modello *Comunicazione relativa al regime di tassazione del consolidato nazionale* (reperibile sui siti internet [www.agenziaentrate.gov.it](http://www.agenziaentrate.gov.it) e ).

d) *Tonnage tax*.

La disposizione in commento modifica le modalità di esercizio dell'opzione per la *tonnage tax* che, fino all'intervento della novella normativa, doveva essere esercitata ai sensi dell'art. 155, comma 1, del TUIR, entro tre mesi dall'inizio del periodo d'imposta a partire dal quale si intende fruire della stessa con le modalità di cui al decreto previsto dall'art. 161 (D.M. 23 giugno 2005).

Dal 2015, pertanto, i soggetti di cui all'art. 73, comma 1, lettera a), del TUIR potranno calcolare il proprio reddito imponibile con le modalità proprie del regime in commento qualora comunichino un'opzione in tal senso all'Agenzia delle entrate con la dichiarazione presentata nel periodo d'imposta a decorrere dal quale si intende esercitare l'opzione.

4) *Imposta regionale sulle attività produttiva (IRAP)*.

Viene parzialmente riscritto l'art. 5-bis, del d. lgs. n. 446 del 1997.

La norma, come noto, consente alle società di persone ed agli imprenditori individuali, in contabilità ordinaria, di optare per la determinazione della base imponibile secondo le modalità proprie delle società di capitali e degli enti commerciali.

A seguito delle novità introdotte, la relativa opzione non è più comunicata entro 60 giorni dall'inizio del periodo d'imposta per il quale la si esercita (cfr., sul punto, la Circolare n. 60/E del 2008), ma con la dichiarazione IRAP presentata nel periodo d'imposta a decorrere dal quale viene esercitata.

## **8. RAZIONALIZZAZIONE DELLE MODALITA' DI PRESENTAZIONE E DEI TERMINI DI VERSAMENTO NELLE IPOTESI DI OPERAZIONI STRAORDINARIE POSTE IN ESSERE DA SOCIETA' DI PERSONE (ARTICOLO 17)**

In un'ottica di semplificazione, l'art. 17 del *decreto* prevede che anche le società di persone ed enti equiparati, con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare, utilizzino i *vecchi modelli dichiarativi*, ossia quelli approvati nel corso dello stesso anno nel quale si chiude il periodo d'imposta, così come le società di capitali.

La novità viene introdotta attraverso una modifica dell'art. 1, comma 1, del d.P.R. 22 luglio del 1998, n. 322, che disciplina le modalità di redazione e sottoscrizione delle dichiarazioni ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP, da cui è stato eliminato il riferimento ai soggetti di cui all'art. 2, comma 2, del d.P.R. n. 322 del 1998 (soggetti IRES).

Prima della modifica normativa, le società di persone ed enti equiparati, anche quando il periodo d'imposta non era coincidente con l'anno solare, erano comunque tenuti ad utilizzare i modelli approvati entro il 31 gennaio dell'anno di presentazione della dichiarazione (anno  $n+1$ ).

Si ipotizzi una società di persone con periodo d'imposta 1.1.2014-27.07.2014 (anno  $n$ ). Prima della modifica, per dichiarare tale periodo d'imposta, la società era tenuta ad utilizzare il modello di dichiarazione da approvare entro il 31.01.2015 (anno  $n+1$ ).

Per effetto della modifica, per dichiarare il medesimo periodo d'imposta, la società può utilizzare il modello di dichiarazione già approvato nel 2014 (anno  $n$ ).

Con il comma 2 viene riformulato l'art. 17, comma 1, del d.P.R. n. 435 del 2001, che disciplina i termini di versamento

del saldo dovuto in base alla dichiarazione dei redditi ed alla dichiarazione IRAP.

In particolare, fermo restando la scadenza del 16 giugno dell'anno di presentazione della dichiarazione per l'effettuazione dei predetti versamenti da parte delle persone fisiche e delle società o associazioni, la modifica normativa interviene sul termine di versamento per le società di persone interessate da operazioni straordinarie (liquidazione, trasformazione, fusione e di scissione). Viene stabilito, infatti, che in tali ipotesi il termine di versamento del saldo dovuto con riferimento alla dichiarazione dei redditi ed a quella dell'IRAP è il giorno 16 del mese successivo a quello di scadenza del termine di presentazione della dichiarazione.

Prima della modifica, nel caso di trasformazione di una società di persone (o altra operazione straordinaria o liquidazione) nel periodo compreso tra gennaio e marzo dell'anno, il termine di presentazione della dichiarazione scadeva entro l'anno stesso. Conseguentemente, poiché i termini di versamento erano normativamente ancorati per tali soggetti all'anno di presentazione della dichiarazione, gli stessi scadevano in ogni caso il 16 giugno dello stesso anno.

Così, ad esempio, una società di persone che si era trasformata a marzo 2012 doveva presentare la dichiarazione entro dicembre 2012 e versare il saldo entro giugno 2012. Una che si era trasformata ad aprile 2012 doveva presentare la dichiarazione entro gennaio 2013 e versare il saldo entro giugno 2013.

La modifica normativa, che trova applicazione alle operazioni poste in essere a partire dall'entrata in vigore del *decreto*, consente di eliminare la predetta anomalia che si generava per le società di persone in caso di operazione straordinaria o liquidazione.

## **9. SOCIETA' IN PERDITA SISTEMATICA (ARTICOLO 18)**

Con le modifiche introdotte con l'art. 18 del *decreto*, è stato ampliato il c.d. periodo di osservazione per l'applicazione della disciplina sulle società in perdita sistematica, di cui all'art. 2, commi da 36-decies a 36-duodecies, del d.l. 13 agosto 2011, n. 138, convertito con modificazioni dalla legge 14 settembre 2011, n. 148, passando così dagli originari tre a cinque periodi d'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 (2011).

## **CAPITOLO IV: SEMPLIFICAZIONI RIGUARDANTI LA FISCALITÀ INTERNAZIONALE**

### **10. SEMPLIFICAZIONI DELLE DICHIARAZIONI DI SOCIETÀ O ENTI CHE NON HANNO LA SEDE LEGALE O AMMINISTRATIVA NEL TERRITORIO DELLO STATO (ARTICOLO 19)**

L'art. 19 del *decreto*, con efficacia a decorrere dalla data di entrata in vigore del presente *decreto*, abroga l'art. 4, comma 2, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, che prevede, per le società o enti che non hanno la sede legale o amministrativa nel territorio dello Stato, l'obbligo di indicare nella dichiarazione dei redditi l'indirizzo dell'eventuale stabile organizzazione nel territorio stesso, e in ogni caso, le generalità e l'indirizzo in Italia di un rappresentante per i rapporti tributari. Pertanto, le società o enti non residenti non avranno più l'obbligo di indicare tali dati nella propria dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta 2014.

Si tratta, infatti, di dati già in possesso dell'Amministrazione finanziaria.

Con la soppressione di tale adempimento, inoltre, non solo si semplifica la dichiarazione dei redditi per le società o enti non residenti, ma si eliminano anche eventuali incertezze e possibili conseguenze negative in fase di notifica degli atti, in caso di divergenza tra i dati finora indicati da tali soggetti nel modello dichiarativo e quelli presenti nell'anagrafe tributaria.

## **11. COMUNICAZIONE ALL'AGENZIA DELLE ENTRATE DEI DATI CONTENUTI NELLE LETTERE DINTENTO (ARTICOLO 20)**

L'art. 20 del *decreto* interviene sulla disciplina della comunicazione all'Agenzia delle Entrate dei dati contenuti nella dichiarazione di intento relativa ad operazioni IVA non imponibili, effettuate da soggetti qualificati come esportatori abituali, modificando l'art. 1, comma 1, lettera c) del d.l. 29 dicembre 1983, n. 746, convertito in legge, con modificazioni, dalla legge 27 febbraio 1984, n. 17.

Con provvedimento del 12 dicembre 2014, prot. n. 159674/2014, è stato approvato il modello per la dichiarazione d'intento relativa all'acquisto o importazione di beni e servizi senza applicazione dell'imposta sul valore aggiunto, delle relative istruzioni e delle specifiche tecniche per la trasmissione telematica dei dati.

La previgente disciplina individuava il soggetto onerato della comunicazione nel cedente o prestatore, prevedendo che questi, ricevuta la dichiarazione dall'esportatore anteriormente all'effettuazione dell'operazione, comunicasse telematicamente all'Agenzia delle Entrate i dati dalla stessa risultanti entro il termine di effettuazione della prima liquidazione periodica IVA, mensile o trimestrale, nella quale fossero confluite le operazioni realizzate senza applicazione dell'imposta.

Con riferimento al termine di comunicazione della dichiarazione di intento da parte del cedente o prestatore, si ricorda che, prima delle modifiche apportate dall'art. 2, comma 4, del D.L. 2 marzo 2012, n. 16, - convertito dalla L. 26 aprile 2012, n. 44 - il termine era fissato *entro il giorno 16 del mese successivo*.

A decorrere dal 1° gennaio 2015, la procedura per l'invio e la consegna delle lettere d'intento è radicalmente modificata.

Infatti, l'esportatore è tenuto a trasmettere telematicamente la dichiarazione d'intento all'Agenzia delle Entrate, che rilascia apposita ricevuta telematica. Successivamente l'esportatore curerà la consegna al fornitore o in Dogana - della dichiarazione di intento e della relativa ricevuta di presentazione presso l'Agenzia.

Il fornitore sarà, pertanto, tenuto a verificare l'avvenuta trasmissione all'Agenzia delle Entrate prima di effettuare la relativa operazione, pena l'applicazione delle sanzioni previste dall'art. 7, comma 4-bis, del d.lgs. n. 471 del 1997, come riformulato per tenere conto delle nuove modalità applicative dell'istituto.

Il riscontro, a regime, potrà essere effettuato secondo due modalità alternative. Da subito, per tutti gli operatori, sul sito internet [www.agenziaentrate.gov.it](http://www.agenziaentrate.gov.it) è resa disponibile una funzione a libero accesso attraverso la quale, inserendo il codice fiscale del cedente/prestatore, del cessionario/committente nonché il numero di protocollo della ricevuta telematica, sarà possibile effettuare il predetto riscontro telematico.

A breve, per i soggetti abilitati ai servizi Entratel o Fisconline sarà possibile verificare nel proprio cassetto fiscale l'avvenuta presentazione della dichiarazione d'intento da parte del cessionario/committente, unitamente alla ricevuta telematica. Questa seconda modalità richiede tempi tecnici, per cui sarà inizialmente visibile solo la ricevuta e, successivamente, anche il documento.

Il medesimo fornitore provvederà, infine, a riepilogare i dati delle dichiarazioni di intento ricevute nella dichiarazione IVA annuale.

Inoltre, le nuove disposizioni mantengono in vigore alcuni preesistenti obblighi in capo al dichiarante ed al fornitore, quali la tenuta ed aggiornamento del registro a norma dell'art. 39 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni; per le dichiarazioni ricevute, il fornitore dovrà continuare ad indicare gli estremi delle stesse nelle fatture emesse, indicando il regime di non imponibilità.

Con riferimento all'ipotesi di presentazione della lettera di intento presso la Dogana si rileva che, in armonia con lo spirito della disposizione in commento, è previsto che l'Agenzia delle Entrate metta a disposizione dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, nel termine di centoventi giorni dall'entrata in vigore delle disposizioni in esame, l'accesso alla Banca dati delle dichiarazioni di intento, al fine di fornire uno strumento idoneo a garantire una celere circolazione delle informazioni necessarie all'assetamento degli adempimenti doganali.

Come accennato, in considerazione della nuova struttura della fattispecie di comunicazione delle dichiarazioni d'intento, il legislatore ha modificato la disciplina sanzionatoria contenuta nell'art. 7, comma 4-bis, del d. lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, recante la disciplina delle *Violazioni relative alle esportazioni*.

Tale disposizione, nella formulazione previgente, puniva con la sanzione dal cento al duecento per cento dell'imposta il cedente o il prestatore che ometteva di inviare, nei termini previsti, la comunicazione di intento o la inviava con dati incompleti o inesatti. Tale sanzione è attualmente applicabile laddove il cedente o prestatore effettui operazioni nei confronti dell'esportatore abituale prima di aver ricevuto da parte di questi la dichiarazione d'intento ed averne riscontrato l'avvenuta presentazione all'Agenzia delle entrate.

Le disposizioni richiamate trovano applicazione per le operazioni senza applicazione di imposta da effettuare a decorrere dal 1° gennaio 2015°, a nulla rilevando la circostanza che l'esportatore abituale abbia già inviato al proprio

fornitore o prestatore la lettera d'intento, secondo la precedente disciplina. Nondimeno, la decorrenza delle nuove disposizioni deve essere coordinata con l'emanazione del citato provvedimento di attuazione del 12 dicembre 2014, che ha stabilito le concrete modalità applicative della nuova procedura di comunicazione e predisposto gli strumenti tecnici necessari nonché con i principi recati dallo Statuto dei diritti del contribuente, di cui alla legge 27 luglio 2000, n. 212.

In particolare, il punto 5 del Provvedimento Decorrenza e disposizioni transitorie prevede che, fino all'11 febbraio 2015, gli operatori possono consegnare o inviare la dichiarazione d'intento al proprio cedente o prestatore secondo le modalità previgenti. Tale previsione consente di dare piena attuazione ai principi contenuti nello Statuto del contribuente che, all'articolo 3, comma 2, richiede che le disposizioni tributarie non possono prevedere adempimenti a carico dei contribuenti la cui scadenza sia fissata anteriormente al sessantesimo giorno dalla data dell'adozione dei provvedimenti di attuazione in esse espressamente previsti. In tal caso, il fornitore non dovrà verificare l'avvenuta presentazione della dichiarazione d'intento all'Agenzia delle Entrate.

Rimane, comunque, salva la possibilità per gli operatori di avvalersi del nuovo sistema di presentazione in via telematica disponibile sul sito internet dell'Agenzia delle Entrate.

In ossequio al dato testuale della disposizione che individua, come discriminante per l'entrata in vigore delle nuove regole, le operazioni effettuate a decorrere dal 1° gennaio 2015, viene previsto che, per le dichiarazioni d'intento già consegnate o inviate secondo le precedenti regole che esplicano, tuttavia, effetti per operazioni poste in essere successivamente all'11 febbraio 2015, sussiste l'obbligo di applicare la nuova disciplina, a partire dal 12 febbraio 2015.

Pertanto, eventuali dichiarazioni d'intento inviate nel corso del 2014 o dopo il 1° gennaio 2015, laddove riferite ad operazioni effettuate successivamente all'11 febbraio 2015, dovranno essere effettuate secondo le modalità indicate dalla nuova disciplina.

## **12. COMUNICAZIONE DELLE OPERAZIONI INTERCORSE CON PAESI BLACK LIST (ARTICOLO 21)**

L'art. 21 del *decreto* semplifica le modalità con cui adempiere all'obbligo di comunicazione delle operazioni economiche intercorse con Paesi *black list*.

In particolare, la stessa interviene sull'art. 1, comma 1, del D.L. 25 marzo 2010, n. 40, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 maggio 2010, n. 73, che detta le disposizioni in materia di contrasto alle frodi fiscali e finanziarie internazionali e nazionali operate, tra l'altro, nella forma dei cosiddetti «*caroselli*» e «*cartiere*».

Secondo la disciplina previgente, i soggetti passivi IVA avevano l'obbligo di comunicare telematicamente all'Agenzia delle Entrate tutte le cessioni di beni e le prestazioni di servizi di importo superiore ad euro 500 effettuate e ricevute, registrate o soggette a registrazione, nei confronti di operatori economici aventi sede, residenza o domicilio in Paesi *black list*. Tali comunicazioni avevano cadenza mensile o trimestrale a seconda dell'ammontare delle operazioni da comunicare.

La nuova disposizione semplifica tale disciplina, prevedendo che i dati relativi ai rapporti intercorsi con Paesi *black list* siano forniti con cadenza annuale ed elevando ad euro 10.000 la soglia di valore complessivo delle operazioni da comunicare.

Con riferimento alla nozione di *importo complessivo annuale* si ricorda che, in sede del prescritto esame del *decreto* da parte delle Commissioni parlamentari competenti, il parere favorevole delle stesse, è stato condizionato all'espresso ed inequivoco chiarimento che il limite del 10.000 euro introdotto dall'art. 21 si intende non per singola operazione, come a legislazione previgente, ma come limite complessivo annuo, con la conseguenza di prevedere l'obbligo di comunicazione una volta superato il limite di 10.000 euro di valore complessivo di operazioni.

Sul punto, coerentemente con l'indicazione fornita dal Parlamento, si ritiene che tale importo complessivo annuale debba riferirsi al complesso delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi effettuate e ricevute nei confronti di operatori economici aventi sede, residenza o domicilio in Paesi c.d. *black list*.

Le nuove norme si applicano, per espressa previsione dell'art. 21 del *decreto*, alle operazioni, interessate dall'obbligo, poste in essere nell'anno solare in corso alla data di entrata in vigore del *decreto*.

Come già rappresentato nel comunicato stampa del 19 dicembre 2014, per evidenti finalità di semplificazione e per consentire gli adempimenti dell'intero anno 2014 secondo le regole già adottate per la maggior parte dell'anno, evitando in tal modo di introdurre maggiori oneri, 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 previste dall'art. 21 del *decreto*.

Al riguardo si precisa che la facoltà per gli operatori economici di assolvere all'adempimento con riferimento alle comunicazioni relative all'anno 2014 secondo le regole previgenti, consente di non effettuare le comunicazioni per le



cessioni di beni e le prestazioni di servizi di importo inferiore a 500 euro, anche se effettuate o ricevute dalla data di entrata in vigore del *decreto* fino al 31 dicembre 2014. Pertanto, stante la facoltà riconosciuta agli operatori di applicare le regole previgenti all'art. 21 del *decreto*, per tali operazioni potrà essere omessa la comunicazione prevista dal predetto articolo 21, anche se le stesse sono di importo complessivo superiore a 10.000 euro.

Poiché la norma è entrata in vigore il 13 dicembre 2014, deve ritenersi che eventuali violazioni commesse in vigore della precedente formulazione che, per effetto delle modifiche, non siano più da considerare illecite, in applicazione dell'articolo 3, comma 3, del D.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, non siano sanzionabili, salvo che il provvedimento di irrogazione sia divenuto già definitivo.

### **13. RICHIESTA DI AUTORIZZAZIONE PER EFFETTUARE OPERAZIONI INTRACOMUNITARIE (ARTICOLO 22 DEL DECRETO)**

All'art. 35 del d.P.R. n. 633 del 1972 sono state apportate alcune importanti modifiche finalizzate a consentire, ai soggetti che intendono operare in ambito comunitario, l'immediata inclusione nella banca dati di cui all'art. 17 del regolamento del Consiglio, del 7 ottobre 2010 (UE) n. 904/2010, le cui informazioni sono scambiate tra i Paesi aderenti mediante il *Vat Information Exchange System* (di seguito banca dati VIES).

In particolare, la nuova disposizione modifica l'art. 35 del d.P.R. n. 633 del 1972, intervenendo sui commi 7-*bis* (sostituito), 7-*ter* (abrogato), 15-*bis* (integrato), 15-*quater* (abrogato).

Le predette modifiche vengono introdotte allo scopo di assicurare una maggiore conformità della disciplina IVA nazionale al diritto comunitario ed hanno l'effetto di rispondere alle esigenze di maggiore speditezza del sistema, manifestate dagli operatori interessati ad effettuare scambi di beni e servizi con altri operatori dell'Unione europea.

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.

Al riguardo si ritiene che la verifica sui quattro trimestri consecutivi di mancata presentazione degli elenchi Intra operi dal momento di entrata in vigore della disposizione in argomento, essendo ininfluente i trimestri antecedenti l'entrata in vigore del decreto.

Pertanto, l'Agenzia delle entrate procederà alla cancellazione dalla Banca dati VIES dei soggetti iscritti a partire dall'anno successivo all'entrata in vigore del *decreto*, inviando, a tal fine, un'apposita comunicazione per assicurare al contribuente un'adeguata informazione e consentire gli adempimenti conseguenti. Per le medesime finalità, l'esclusione avrà effetto a decorrere dal sessantesimo giorno successivo alla data di spedizione della comunicazione da parte dell'Ufficio competente.

Pertanto, nel periodo intercorrente tra il ricevimento della comunicazione e la cancellazione, il contribuente interessato a conservare l'iscrizione potrà rivolgersi all'Ufficio competente per le attività di controllo ai fini dell'IVA, al fine di superare la presunzione di cui al comma 7-bis dell'art. 35 del d.P.R. n. 633/72, fornendo la documentazione di tutte le operazioni intracomunitarie effettuate nel predetto periodo dei quattro trimestri di riferimento previsto dalla norma, ovvero fornire adeguati elementi circa le operazioni intracomunitarie in corso o da effettuare.

In alternativa il contribuente può manifestare l'intenzione di effettuare operazioni intracomunitarie.

Resta inteso che l'Ufficio applicherà, nel caso in cui ricorrano i relativi presupposti, le sanzioni previste dall'art. 11, comma 4, del d. lgs. n. 471 del 1997.

I soggetti esclusi, ove si manifesti successivamente l'esigenza di effettuare operazioni intracomunitarie, potranno comunque nuovamente richiedere l'inclusione nella Banca dati VIES.

Per le operazioni effettuate in vigore della precedente normativa, si ritiene applicabile il principio del *favor rei*, previsto dall'art. 3, comma 2, del d. lgs. del 18 dicembre 1997 n. 472, ai sensi del quale *salvo diversa previsione di legge, nessuno può essere assoggettato a sanzioni per un fatto che, secondo una legge posteriore, non costituisce violazione punibile*.

Per effetto di tale principio, non è, pertanto, più sanzionabile il comportamento posto in essere da un soggetto passivo che avesse effettuato operazioni intracomunitarie prima che fossero trascorsi i trenta giorni entro i quali, ai sensi del vecchio comma 7-bis, l'Ufficio avrebbe potuto emettere un provvedimento di diniego all'iscrizione al VIES.

In particolare, qualora il provvedimento di irrogazione delle sanzioni non sia divenuto definitivo, non saranno applicabili le sanzioni previste dall'art. 6 del d. lgs. 18 dicembre 1997 n. 471.

#### 14. ELENCHI INTRASTAT SERVIZI (ARTICOLO 23)

L'art. 23 del *decreto* prevede che, con provvedimento dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, di concerto con il Direttore dell'Agenzia delle entrate e d'intesa con ISTAT, da emanarsi, ai sensi dell'art. 50, comma 6-ter, del d.l. 30 agosto 1993, n. 331, entro novanta giorni dall'entrata in vigore del presente *decreto*, sono apportate modifiche al contenuto degli elenchi riepilogativi relativi alle prestazioni di servizi generiche - vale a dire alle prestazioni di servizi per le quali il presupposto territoriale si realizza nello Stato in cui è stabilito il committente - rese a soggetti passivi stabiliti in un altro Stato membro dell'UE e quelle da questi ultimi ricevute, diverse da quelle di cui agli artt. 7-quater e 7-quinquies del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

Le modifiche in questione sono volte alla semplificazione del contenuto informativo delle specifiche sezioni dei modelli Intrastat (rispettivamente: **INTRA1-quater**, *servizi resi registrati nel periodo*, **INTRA1-quinquies**; *rettifiche ai servizi resi indicati in sezioni 3 di periodi precedenti*, **INTRA2-quater**; *servizi ricevuti registrati nel periodo*, **INTRA2-quinquies** *rettifiche ai servizi ricevuti indicati in sezioni 3 di periodi precedenti*) relative alle prestazioni di servizi rese o ricevute, il quale viene ridotto alle seguenti informazioni:

- Numeri di identificazione IVA delle controparti,
- Valore totale delle transazioni;
- Codice indicativo del tipo di prestazione resa o ricevuta;
- Paese di pagamento.

Conseguentemente, viene disposta l'abrogazione dell'obbligo di fornire le altre informazioni, quali il numero e la data della fattura, **le modalità di incasso o pagamento dei corrispettivi e di erogazione del servizio**, non essendo le stesse essenziali ai fini di un'analisi del rischio. In tal modo, gli obblighi informativi connessi alle prestazioni di servizio intracomunitarie vengono maggiormente adeguati agli *standard* degli altri Paesi europei.

Le nuove modalità di compilazione si rendono applicabili a partire dalla data che sarà indicata dal Provvedimento.

#### 15. TERMINI DI PRESENTAZIONE DELLA DENUNCIA DEI PREMI INCASSATI DAGLI OPERATORI ESTERI (ARTICOLO 24)

L'art. 24 del *decreto* introduce alcune modifiche all'art. 4-bis della legge 29 ottobre 1961, n. 1216, che disciplina l'applicazione dell'imposta sui premi per i contratti conclusi da imprese di assicurazione che operano in Italia in regime di libera prestazione di servizi.

In particolare, con la previsione recata dalla lettera a) dell'art. 24 del *decreto* viene sostituito il comma 5 del citato art. 4-*bis*, che definisce il termine di presentazione della denuncia dei premi da parte del rappresentante fiscale delle imprese estere operanti sul territorio nazionale in regime di libera prestazione di servizi.

Nella nuova formulazione, il comma 5 del citato art. 4-*bis* prevede che *Il rappresentante fiscale deve presentare entro il 31 maggio di ciascun anno, con le modalità stabilite con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, la denuncia dei premi ed accessori incassati nell'anno solare precedente, distinguendo i premi stessi per categoria e per aliquota applicabile. Si applicano al rappresentante fiscale le disposizioni dell'articolo 9.*

Sulla base di tale disposizione, dunque, il rappresentante fiscale delle imprese estere deve procedere alla presentazione di una denuncia annuale (e non più mensile) dei premi ed accessori incassati nell'anno solare precedente, entro il 31 maggio di ciascun anno.

Analoga previsione è stata, inoltre, inserita con riferimento alle imprese di assicurazione estere che non si avvalgono di un rappresentante fiscale.

Anche tali soggetti, infatti, per effetto delle modifiche introdotte con la lettera b) dell'art. 24 del *decreto*, al comma 6-*bis* dell'art. 4-*bis*, sono tenuti alla presentazione di una denuncia annuale dei premi ed accessori incassati nell'anno solare precedente, entro il 31 maggio di ciascun anno.

Tali modifiche sono state introdotte dal legislatore al fine di uniformare i termini di presentazione della denuncia dei premi incassati dagli assicuratori esteri, operanti in Italia in regime di libera prestazione di servizi, con quelli previsti per le imprese stabilite in Italia.

Per effetto del richiamo dell'art. 9 della legge n. 1216 del 1961 che disciplina gli adempimenti dichiarativi e di versamento delle imprese di assicurazione, sono estese anche agli assicuratori esteri operanti in Italia in regime di libera prestazione di servizi alcune previsioni già applicate per gli operatori nazionali.

Trattasi, in particolare, del comma 4 del citato art. 9, ai sensi del quale *Sulla base della denuncia l'ufficio del registro procede entro il 15 giugno alla liquidazione definitiva dell'imposta dovuta per l'anno precedente. L'ammontare del residuo debito o dell'eccedenza di imposta, eventualmente risultante dalla predetta liquidazione definitiva, deve essere computato nel primo versamento mensile successivo a quello della comunicazione della liquidazione da parte dell'ufficio del registro.*

Poiché la denuncia da presentare entro il 31 maggio di ogni anno si riferisce ai premi ed accessori incassati nell'anno solare precedente, si è dell'avviso che, per gli assicuratori esteri, il nuovo termine di presentazione della dichiarazione trovi applicazione in relazione ai premi ed accessori incassati a decorrere dal 1° gennaio 2015.

Pertanto, tali soggetti - qualora abbiano presentato tutte le denunce mensili per i premi incassati nel 2014 - presenteranno la prima dichiarazione annuale entro maggio 2016, relativamente ai premi ed accessori incassati nel 2015.

Diversamente i soggetti che non abbiano presentato tutte le denunce mensili per i premi incassati nel 2014 avranno l'obbligo di presentare la predetta denuncia annuale al fine di veder liquidata l'imposta definitiva entro il 15 giugno e di poter computare l'eventuale debito/credito che residua entro il primo versamento mensile successivo a quello di comunicazione della liquidazione da parte dell'Agenzia delle Entrate.

Resta, in ogni caso, fermo l'obbligo di trasmettere entro il termine del 31 maggio 2015 la comunicazione degli importi annualmente versati alle province, distinti per contratto ed ente di destinazione, secondo quanto previsto dall'art. 17, comma 4, del D.lgs. 6 maggio 2011, n. 68 e successive modificazioni ed integrazioni.

## **16. SANZIONI PER OMISSIONE O INESATTEZZA DATI STATISTICI DEGLI ELENCHI INTRASTAT (ARTICOLO 25)**

L'art. 25 del *decreto* sostituisce il comma 5 dell'art. 34 del d.l. 23 febbraio 1995, n. 41, convertito, con modificazioni dalla legge 22 marzo 1995, n. 85, in materia di sanzioni per omissione o inesatta comunicazione dei dati statistici degli elenchi INTRASTAT.

La novella normativa è finalizzata a limitare e semplificare l'onere comunicativo-statistico, nella considerazione che gli eventuali errori commessi in sede di adempimento comunicativo hanno natura formale, in quanto non idonei ad arrecare un danno erariale.

In particolare, l'omissione o l'inesattezza dei dati statistici negli elenchi *INTRASTAT* è punita, dall'art. 11 del d.lgs. n. 322 del 1989, con la sanzione da 516,00 a 5.164,00 euro - si applica alle sole imprese che rispondono ai requisiti indicati nei decreti del Presidente della Repubblica emanati annualmente, ai sensi dell'art. 7, comma 1, del citato d.lgs. n. 322 del 1989.



Tale disposizione prevede, al comma 1, secondo periodo, che *() è annualmente definita, in relazione all'oggetto, ampiezza, finalità, destinatari e tecnica di indagine utilizzata per ciascuna rilevazione statistica, la tipologia di dati la cui mancata fornitura, per rilevanza, dimensione o significatività ai fini della rilevazione statistica, configura violazione dell'obbligo di cui al presente comma.*

In forza dell'ultimo decreto pubblicato, trattasi delle imprese che realizzano scambi commerciali con i paesi dell'Unione europea per un ammontare pari o superiore a 750 mila euro, secondo quanto indicato nel d.P.R. 19 luglio 2013 (pubblicato nella GU-Serie Generale n. 201 del 28 agosto 2013).

La norma in commento precisa, infine, che la sanzione prevista dal citato art. 11 del d.lgs. n. 322 del 1989 è applicata una sola volta per ogni elenco INTRASTAT mensile inesatto o incompleto, a nulla rilevando il numero di transazioni mancanti o riportate in modo errato nello stesso.

## **CAPITOLO V: ELIMINAZIONE DI ADEMPIMENTI SUPERFLUI**

### **17. ELIMINAZIONE DELLA RICHIESTA DI AUTORIZZAZIONE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE (ARTICOLO 26)**

L'art. 26 del *decreto* è intervenuto sulla procedura che disciplina la deducibilità delle quote di ammortamento finanziario per le concessioni relative alla costruzione e all'esercizio di opere pubbliche, di cui al comma 4 dell'art. 104 del TUIR.

In particolare, la disposizione riduce gli adempimenti a carico dei soggetti operanti nei predetti settori, eliminando la previsione secondo cui la deduzione di quote di ammortamento, determinate in misura diversa da quella ordinaria (ossia, per quote costanti), doveva essere oggetto di un apposito decreto del Ministro dell'economia e delle finanze.

Per le imprese concessionarie di servizi pubblici, in relazione ai beni gratuitamente devolvibili al termine della concessione, che ne regola la costruzione e l'esercizio (vale a dire su quei beni che l'impresa ottiene in concessione da un ente pubblico con l'obbligo di restituirli all'ente concedente al termine della durata della concessione), l'art. 104, comma 1, del TUIR consente di dedurre quote di ammortamento finanziario in luogo delle ordinarie quote di ammortamento tecnico previste dagli artt. 102 e 103 del medesimo TUIR.

L'ammortamento finanziario anzidetto deve essere calcolato, dunque, in quote costanti determinate dividendo il costo dei beni gratuitamente devolvibili (diminuito degli eventuali contributi del concedente) per il numero degli anni di durata della concessione, considerando tali anche le frazioni (cfr. comma 2, dell'art. 104 del TUIR).

Per le concessioni relative alla costruzione e all'esercizio di opere pubbliche, il comma 4 dell'art. 104, del TUIR, nella versione previgente, ammetteva la deduzione di quote di ammortamento finanziario *differenziate* anziché costanti - da calcolare sull'investimento complessivo realizzato in rapporto proporzionale alle quote previste nel piano economico finanziario della concessione - previa autorizzazione mediante un apposito decreto del Ministro dell'economia e delle finanze.

Si ricorda che tale decreto, a seguito dell'istituzione delle Agenzie fiscali, è stato surrogato da un provvedimento di autorizzazione emanato dal direttore dell'Agenzia delle entrate.

In sintesi, le imprese operanti nel settore della costruzione e dell'esercizio di opere pubbliche in concessione potevano ammortizzare il costo dei beni in uso in quote costanti oppure, previa autorizzazione, dedurre quote di ammortamento differenziate proporzionali alle quote previste nel piano economico finanziario della concessione. Tale ultimo aspetto, quindi, imponeva l'onere, ogni qual volta tali imprese provvedevano a rideterminare il proprio cd. piano economico finanziario, di richiedere la predetta autorizzazione.

Con la soppressione di parte del comma 4 dell'art. 104 del TUIR, operata con l'art. 26 del *decreto*, non è più richiesto ai predetti soggetti di adempiere alla descritta procedura.

Tale semplificazione, come precisato nella relazione al *decreto*, si fonda sulla *() rilevanza del piano economico finanziario, che risulta approvato dal concedente e costituisce parte integrante della concessione relativa alla costruzione e all'esercizio di opere pubbliche.*

Nel previgente sistema, con il citato provvedimento del direttore, si autorizzava la deduzione di quote di ammortamento differenziate in rapporto proporzionale a quelle previste nel piano economico finanziario della concessione. Pertanto, fermo restando il rispetto del principio di imputazione, di cui al comma 4 dell'art. 109 del TUIR, il provvedimento del direttore poteva consentire la deduzione di quote differenziate in rapporto proporzionale a quelle individuate nel piano, sempreché proporzionali.

In conseguenza dell'eliminazione del citato provvedimento del direttore, si ritiene consentita la deduzione di quote di ammortamento secondo lo stesso criterio di proporzionalità adottato nel piano economico finanziario della

concessione, nei limiti della quota imputata in bilancio.

La disposizione in commento trova applicazione a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del provvedimento in commento. Pertanto, per le imprese con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, si applica a decorrere dal 2014.

In altri termini, le imprese operanti nel settore della costruzione e dell'esercizio di opere pubbliche in concessione che sottoscrivono una convenzione (oppure adeguano il loro piano economico finanziario) a partire dal periodo d'imposta 2014 (per i soggetti con esercizio corrispondente all'anno solare), avranno la possibilità di dedurre il costo dei beni in uso:

- secondo i coefficienti tabellari di cui al decreto 31 dicembre 1988 (art. 102 del TUIR);
- in misura corrispondente alla durata di utilizzazione prevista dal contratto o dalla legge (art. 103 del TUIR);
- in quote costanti (comma 1, art. 104 del TUIR);
- in quote differenziate, in rapporto proporzionale a quelle previste nel piano economico finanziario, senza la necessità di richiedere alcuna autorizzazione (comma 4, art. 104 del TUIR).

In considerazione del nuovo assetto normativo, per garantire la semplificazione degli adempimenti, si ritiene che per le medesime tipologie di imprese che hanno sottoscritto una convenzione (oppure hanno adeguato il loro piano economico finanziario) in periodi d'imposta precedenti al 2014 (per i soggetti con esercizio corrispondente all'anno solare) le quote indicate nel bilancio relativo all'esercizio 2014 risultano deducibili secondo le modalità di cui ai punti precedenti, a prescindere dall'esistenza o meno di provvedimento di autorizzazione dell'Agenzia.

Diversamente, per le quote contabilizzate negli esercizi precedenti al 2014, in mancanza di autorizzazione, è consentita esclusivamente la deduzione secondo quanto disposto al comma 1 dell'art. 104 del TUIR (quote costanti).

In ultimo, alla luce dell'evoluzione del sistema giuridico e fiscale avente ad oggetto il settore della costruzione e dell'esercizio di opere pubbliche in concessione, appare opportuno fornire alcune precisazioni concernenti l'ultimo inciso del comma 4, dell'art. 104 del TUIR in esame, in cui si prevede che le quote di ammortamento differenziato deducibili siano determinate *includendo nel costo ammortizzabile gli interessi passivi anche in deroga alle disposizioni del comma 1 dell'articolo 110*.

Tale disposizione, derogando al comma 1 dell'articolo 110, garantiva che le modalità con cui si contabilizzavano in bilancio le quote di ammortamento, secondo quanto disposto dagli schemi di convenzione vigenti, fossero coerenti con la misura con cui le stesse potevano essere dedotte (previa autorizzazione).

Infatti, a fronte della previsione contenuta nella lettera b) del comma 1 dell'art. 110 del TUIR per cui la capitalizzazione degli interessi passivi era consentita fino al momento di entrata in funzione del relativo bene, la citata deroga di cui al comma 4 dell'art. 104 consentiva la capitalizzazione dei predetti oneri finanziari anche oltre il momento di entrata in funzione dei relativi beni, in linea con quanto eventualmente previsto dagli schemi di convenzione all'epoca vigenti.

Sotto il profilo giuridico, le modifiche apportate con le disposizioni di cui all'art. 2, commi 82-90, del decreto legge 3 ottobre 2006, n. 262 (convertito, con modificazioni, dalla ), come ulteriormente modificato dall'art. 1, comma 1030, della legge finanziaria 2007 ( ), hanno introdotto un nuovo schema unico di convenzione che non prevede alcuna regola specifica in merito alle modalità con cui devono essere capitalizzati gli oneri finanziari. Pertanto, l'imputazione degli oneri finanziari risulta orientata esclusivamente dalla corretta applicazione delle regole contabili adottate in bilancio (principi contabili nazionali ed internazionali).

In tale nuovo contesto, l'applicazione della deroga contenuta nel comma 4 dell'art. 104 del TUIR imporrebbe alle sole imprese che si occupano della costruzione e dell'esercizio di opere pubbliche in concessione di considerare un costo fiscale dei beni gratuitamente devolvibili diverso rispetto al valore iscritto in bilancio, determinando, conseguentemente, un disallineamento fra valori contabili e fiscali.

Pertanto, si ritiene necessario superare il dato letterale dell'ultimo inciso del comma 4 dell'art. 104 del TUIR in quanto la deroga all'articolo 110, non rispondendo alla sua funzione originaria, risulterebbe incoerente con la ratio della norma in commento, ossia quella di garantire l'allineamento tra il trattamento contabile, derivante dalla convenzione, e le regole di deducibilità fiscale.

Va da sé che, qualora i contribuenti avessero adottato un comportamento difforme rispetto a quello appena indicato non si ritengono applicabili le sanzioni a causa dell'esistenza di obiettive condizioni di incertezza.

## **18. RITENUTE SU AGENTI - COMUNICAZIONE DI AVVALERSI DI DIPENDENTI O TERZI (ARTICOLO 27)**

Lart. 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'IRRES dovuta dai percipienti allatto 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 cinquanta per cento 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 venti per cento 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.

Al riguardo, si evidenzia che l'art. 3 del D.M. 16 aprile 1983 prevede, tra le altre cose, che:

- la dichiarazione debba essere spedita al committente, preponente o mandante, per ciascun anno solare, entro il 31 dicembre dell'anno precedente mediante lettera raccomandata con avviso di ricevimento (primo comma);
- se le condizioni previste per la riduzione al venti per cento della base imponibile della ritenuta si verificano in corso d'anno, la relativa dichiarazione deve essere presentata non oltre quindici giorni da quello in cui le condizioni stesse si sono verificate. Entro lo stesso termine devono essere dichiarate le variazioni in corso d'anno che fanno venire meno le predette condizioni (secondo comma);
- se per l'anno o frazione di anno in cui ha inizio l'attività il percipiente, presumendo il verificarsi delle relative condizioni, intende avvalersi della riduzione al venti per cento della base imponibile delle ritenute, deve farne dichiarazione non oltre i quindici giorni successivi alla stipula dei contratti, o accordi, di commissione, di agenzia, di rappresentanza di commercio e di procacciamento d'affari o alla eseguita mediazione (terzo comma).

In tale contesto, l'art. 27 del *decreto* sostituisce il settimo comma dell'art. 25-bis in esame, stabilendo che il decreto di attuazione dovrà prevedere 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 ai fini dell'applicazione della ritenuta sul venti per cento 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 dovrà 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, l'ultimo periodo del settimo comma dell'art. 25-bis del d.P.R. n. 600 del 1973, come sostituito dall'art. 27 in esame, prevede che *l'omissione della comunicazione relativa alle variazioni che comportano il venir meno delle predette condizioni comporta l'applicazione delle sanzioni previste dall'articolo 11, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, e successive modificazioni*.

La disposizione sostituita prevedeva che *In caso di dichiarazione non veritiera si applica la pena pecuniaria da due a tre volte la maggiore ritenuta che avrebbe dovuto essere effettuata*.

Nella relazione illustrativa al *decreto* è specificato 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 venir 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.

In applicazione dell'art. 3, comma 3, del d.lgs. n. 472 del 1997 per le dichiarazioni non veritiere inviate prima dell'entrata in vigore del decreto si applica, se più favorevole, la sanzione amministrativa prevista dal settimo comma dell'art. 25-bis del d.P.R. n. 600 del 1973, come sostituito dall'art. 27 del *decreto*, salvo che il provvedimento di irrogazione della pena pecuniaria sia divenuto definitivo.

## **19. COORDINAMENTO, RAZIONALIZZAZIONE E SEMPLIFICAZIONE DI DISPOSIZIONI IN MATERIA DI OBBLIGHI TRIBUTARI (ARTICOLO 28)**

### **19.1 ABROGAZIONE DELLA SOLIDARIETA' PASSIVA IN MATERIA DI APPALTI**

Con l'art. 28 del *decreto* si è inteso superare, nell'ambito della razionalizzazione e semplificazione delle disposizioni in materia di obblighi tributari, la disciplina relativa alla responsabilità solidale nell'ambito degli 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.

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

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'Eri 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, nella parte in cui viene previsto che il committente, che abbia eseguito il pagamento dei trattamenti retributivi dei lavoratori, può esercitare l'azione di regresso nei confronti del coobbligato, è stato inserito l'obbligo, per il committente, di assolvere, ove previsto, gli adempimenti del sostituto d'imposta, ai sensi delle disposizioni contenute nel DPR 29 settembre 1973, n. 600. Tale previsione ha natura confermativa di un principio di carattere generale, già risultante dall'applicazione delle ordinarie disposizioni in materia di sostituzione d'imposta previste dal citato DPR n. 600 del 1973 (cfr., ad esempio, la risoluzione n. 481/E del 2008 per la sussistenza dell'obbligo per il committente di assolvere gli adempimenti del sostituto d'imposta in relazione ai pagamenti effettuati ai dipendenti dell'appaltatore anche a seguito delle azioni proposte ai sensi dell'articolo 1676 del codice civile).

Con la stessa finalità, nel successivo comma 3 dell'articolo in commento, è stato introdotto l'obbligo per l'INPS di comunicare all'Agenzia delle entrate, con cadenza mensile, i dati relativi alle aziende, gestite dallo stesso Istituto previdenziale, nonché le posizioni contributive dei relativi dipendenti.

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.

Il medesimo principio non trova applicazione in relazione alla responsabilità solidale prevista in capo all'appaltatore per violazioni commesse dal subappaltatore entro la data di entrata in vigore della disposizione in esame, posto che il principio del *favor rei* trova applicazione con esclusivo riferimento alle fattispecie sanzionatorie rimanendo, per contro, regolata dal principio generale della successione delle leggi nel tempo (c.d. *tempus regit actum*) ed, in particolare, dal principio di irretroattività, l'applicazione della norma precettiva, tra cui va annoverata quella costitutiva della responsabilità per limposta.

## 19.2 ESTINZIONE DELLA SOCIETA' E RESPONSABILITA' DEI LIQUIDATORI

Sempre nell'ambito della semplificazione fiscale, il comma 4 dell'art. 28 del *decreto* stabilisce che ai soli fini della liquidazione, accertamento e riscossione dei tributi e contributi, sanzioni e interessi l'estinzione della società, disciplinata dall'art. 2495 del codice civile, produce effetto trascorsi cinque anni dalla richiesta di cancellazione dal Registro delle imprese.

Trattandosi di norma procedurale, si ritiene che la stessa trova applicazione anche per attività di controllo fiscale riferite a società che hanno già chiesto la cancellazione dal registro delle imprese o già cancellate dallo stesso registro prima della data di entrata in vigore del *decreto* in commento.

Il comma 5 modifica l'art. 36 del d.P.R. n. 602 del 1973 relativo alla responsabilità ed obblighi degli amministratori, liquidatori e soci al fine di una più compiuta tutela del credito erariale.

In particolare, la disposizione in esame prevede una diretta responsabilità dei liquidatori delle società che hanno distribuito utili ai soci in violazione dell'obbligo di rispettare il grado di privilegio dei crediti relativi all'anno di liquidazione oppure ad anni precedenti, salvo prova contraria.

In sostanza, laddove i liquidatori non riescano a dimostrare di aver assolto tutti gli oneri tributari, comprese le ritenute dei lavoratori dipendenti, prima dell'assegnazione dei beni ai soci, ovvero di non aver estinto con precedenza crediti di rango inferiore in danno di quelli tributari, gli stessi rispondono in proprio del versamento dei tributi dovuti dalla società estinta, nei limiti dei crediti di imposta che avrebbero trovato capienza in sede di graduazione dei crediti. Quindi, rispetto alla precedente formulazione, l'onere probatorio è traslato sul liquidatore (inversione dell'onere della prova).

La responsabilità dei soci ed amministratori, invece già prevista nei limiti delle somme e/o dei beni ricevuti nel corso della liquidazione o nel corso degli ultimi due periodi di imposta anteriori alla messa in liquidazione, fatte salve ulteriori responsabilità è parametrata al valore dei beni sociali ricevuti, che si presume, salva prova contraria, proporzionalmente equivalente alla quota di capitale detenuta dal socio o associato.

Il comma 6 dell'art. 28 del *decreto* dispone, poi, che dalle disposizioni contenute nei precedenti commi 4 e 5 non discendono, per i contribuenti, obblighi dichiarativi nuovi o diversi rispetto a quelli vigenti.

Da ultimo, il comma 7 modifica l'art. 19, comma 1, del d.lgs. n. 46 del 1999, che individua le disposizioni del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 recante la disciplina in materia di riscossione che si applicano alle sole imposte sui redditi.

In particolare, viene eliminato il riferimento, ivi previsto, all'art. 36 del citato d.P.R. n. 602 del 1973, avente ad oggetto la responsabilità e gli obblighi degli amministratori, dei liquidatori e dei soci dei soggetti IRES per le imposte dovute per il periodo della liquidazione e per quelli anteriori, con la conseguenza che il regime di responsabilità avrà ad oggetto tutte le imposte e non più solo le imposte dirette.

## CAPITOLO VI: SEMPLIFICAZIONI E COORDINAMENTI NORMATIVI

### 20. MODIFICA AL REGIME DI DETRAZIONE FORFETARIO DELLE SPONSORIZZAZIONI DI CUI ALL'ART. 74, SESTO COMMA, DEL DPR N. 633 DEL 1972 (ARTICOLO 29)

L'art. 29 del *decreto*, rubricato *Detrazione forfetaria per prestazioni di sponsorizzazione*, modifica la disciplina della detrazione IVA relativa alle prestazioni di sponsorizzazione prevista nell'ambito del regime forfetario recato dall'art. 74, sesto comma, del d.P.R. n. 633 del 1972.

Il citato regime forfetario IVA stabilisce, in via generale, la forfetizzazione della detrazione nella misura del 50 per



cento dell'imposta relativa alle operazioni imponibili.

Per le cessioni e concessioni di diritti di ripresa televisiva e trasmissione radiofonica è prevista, invece, una percentuale ridotta di detrazione forfetizzata pari a un terzo.

Anteriormente alla modifica introdotta dall'art. 29 del *decreto*, una specifica percentuale di detrazione forfetizzata era stabilita anche per le operazioni di sponsorizzazione nella misura pari al 10 per cento.

La modifica normativa apportata dal citato art. 29, avendo eliminato, nella disposizione di cui all'art. 74, sesto comma, del d.P.R. n. 633 del 1972, il riferimento alle prestazioni di sponsorizzazione e alla relativa percentuale di detrazione forfetizzata del 10 per cento, ha così ricondotto le medesime nella regola generale della forfetizzazione della detrazione nella misura del 50 per cento.

Tale modifica - intervenendo solo sulla disciplina della forfetizzazione per le prestazioni di sponsorizzazione - ha lasciato inalterate le altre previsioni contenute nell'art. 74, sesto comma, del d.P.R. n. 633 del 1972, sia relativamente ai soggetti destinatari del regime, sia con riguardo alle diverse modalità applicative che tale regime presenta rispetto alle differenti categorie di soggetti beneficiari.

Si ricorda, infatti, che il regime forfetario IVA di cui trattasi è riservato, per espressa previsione normativa, ai soggetti che organizzano attività di intrattenimento di cui alla tariffa allegata al d.P.R. n. 640 del 1972 ed è esteso, ai sensi dell'art. 9 del d.P.R. n. 544 del 1999, anche agli enti che esercitano l'opzione per l'applicazione delle disposizioni agevolative di cui alla legge n. 398 del 1991.

In particolare, sono ammessi all'esercizio dell'opzione per le disposizioni di favore di cui alla legge n. 398 del 1991 e, quindi, in presenza di tale opzione, applicano il regime forfetario IVA, i seguenti soggetti:

- le associazioni e le società sportive dilettantistiche (v. art. 1 della legge n. 398 del 1991 e art. 90, comma 1, della legge n. 289 del 2002);
- le associazioni senza fini di lucro e pro loco (v. art. 9-bis del D.L. 30 dicembre 1991, n. 417, convertito con modificazioni dalla legge 6 febbraio 1992, n. 66);
- le associazioni bandistiche e cori amatoriali, filodrammatiche, di musica e danza popolare, legalmente costituite senza fini di lucro (v. art. 2, comma 31, della legge 24 dicembre 2003, n. 350).

Il regime forfetario IVA presenta un differente ambito applicativo a seconda che lo stesso venga adottato dagli enti con opzione per le disposizioni di cui alla legge n. 398 del 1991 ovvero dagli esercenti attività di intrattenimento.

## **20.1 ENTI CON OPZIONE PER LE DISPOSIZIONI DI CUI ALLA LEGGE N. 398 DEL 1991**

Tali soggetti applicano il regime forfetario IVA, in relazione a tutti i proventi (derivanti anche da attività diverse da quelle di intrattenimento) conseguiti nell'esercizio di attività commerciali connesse con gli scopi istituzionali (cfr. circolare n. 165/E del 2000, par. 3.3) e, quindi, in relazione anche ai proventi relativi a prestazioni di pubblicità.

Per tali proventi l'Amministrazione finanziaria ha chiarito (cfr. Circolari n. 165 del 2000, par. 3.1, e n. 21 del 22 aprile 2003, par. 3.1.2) che, in assenza di una specifica previsione nell'ambito della disposizione di cui all'art. 74, sesto comma, del D.P.R. n. 633 del 1972, gli stessi godono della detrazione del 50 per cento stabilita in via generale dalla stessa disposizione.

Pertanto, prima della modifica introdotta dall'art. 29 del *decreto*, gli enti in parola applicavano la forfetizzazione della detrazione IVA distinguendo le prestazioni di pubblicità (detrazione forfetizzata del 50 per cento) da quelle di sponsorizzazione (detrazione forfetizzata del 10 per cento).

Nei settori di operatività di tali soggetti (in particolare, nel settore dello sport dilettantistico) si sono manifestate incertezze applicative ed oggettive difficoltà nel distinguere le prestazioni di pubblicità e le prestazioni di sponsorizzazione, sia in ragione delle particolari modalità promozionali con cui vengono rese nel contesto delle attività e degli eventi istituzionali (ad es. sportivi), sia in ragione del contenuto degli atti negoziali adottati dalle parti.

Come chiarito dalla relazione illustrativa all'art. 29 del *decreto*, la previsione di un'unica percentuale (50 per cento) di detrazione forfetaria per le operazioni di sponsorizzazione e di pubblicità, è stata adottata proprio con particolare riferimento ai soggetti che optano per il regime di cui alla legge n. 398 del 1991, in un'ottica di semplificazione e di riduzione delle sopra evidenziate incertezze applicative causate dalla distinzione tra pubblicità e sponsorizzazione.

A seguito della modifica introdotta dall'art. 29 del *decreto*, pertanto, per gli enti in argomento la distinzione tra le prestazioni di pubblicità e quelle di sponsorizzazione non è più necessaria, in quanto la percentuale di detrazione forfetizzata è uniformata nella misura del 50 per cento.

## 20.2 ENTI ESERCENTI ATTIVITA' DI INTRATTENIMENTO

Per i soggetti che esercitano attività di intrattenimento, invece, il regime forfetario IVA trova applicazione solo per i proventi che concorrono a formare la base imponibile dell'imposta sugli intrattenimenti (ISI), mentre, per i proventi non soggetti ad ISI, IIVA si applica secondo i criteri ordinari (cfr. circolare n. 165/E del 7 settembre 2000, par. 3.1).

In particolare, rientrano tra i proventi non soggetti ad ISI quelli derivanti da prestazioni pubblicitarie (cfr. Circolare n. 165/E del 2000, par. 3.1); i proventi derivanti dalle sponsorizzazioni, invece, concorrono alla formazione della base imponibile ISI e, quindi, sono assoggettati all'applicazione del regime forfetario IVA (cfr. art. 3, comma 2, lettera c), del DPR n. 640 del 1972).

Pertanto, a seguito della modifica introdotta dall'art. 29 del *decreto*, i citati soggetti applicano la forfettizzazione della detrazione nella misura del 50 per cento alle sole prestazioni di sponsorizzazione.

Gli stessi soggetti, tuttavia, anche dopo la modifica introdotta dall'art. 29 del *decreto*, continuano ad assoggettare le prestazioni pubblicitarie alle regole ordinarie di detrazione dell'IVA di cui agli artt. 19 e ss. del DPR n. 633 del 1972.

## 21. ADEGUAMENTO DEL VALORE DI RIFERIMENTO DEGLI OMAGGI ALLA DISCIPLINA DELLE IMPOSTE SUI REDDITI (ARTICOLO 30)

L'art. 30 del *decreto* ha la finalità di creare un maggiore coordinamento, in materia di spese di rappresentanza, tra la disciplina delle imposte sul reddito e la disciplina IVA.

Il legislatore, in particolare, adotta, anche ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, il limite di 50 euro già previsto (sin dal 1° gennaio 2008) ai fini della deducibilità dal reddito d'impresa dei costi sostenuti per le spese di rappresentanza dall'art. 108, comma 2, del TUIR. Detto articolo dispone, infatti, che *( ) Le spese di rappresentanza sono deducibili nel periodo d'imposta di sostenimento se rispondenti ai requisiti di inerenza e congruità stabiliti con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, anche in funzione della natura e della destinazione delle stesse, del volume dei ricavi dell'attività caratteristica dell'impresa e dell'attività internazionale dell'impresa. Sono comunque deducibili le spese relative a beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore a euro 50.*

L'art. 30 del *decreto* eleva da 25,82 a 50 euro 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.

La disposizione, in particolare, interessa tre articoli del d.P.R. n. 633 del 1972.

In primo luogo, grazie alla modifica dell'art. 2, secondo comma, numero 4), del d.P.R. n. 633 del 1972, si considera fuori del campo di applicazione dell'imposta la cessione gratuita di beni, la cui produzione o il cui commercio non rientra nell'attività propria dell'impresa, il cui costo unitario sia uguale o inferiore a 50 euro (risultando, quindi, superato il precedente limite di 25,82 euro).

In secondo luogo, in forza della modifica recata all'art. 3, terzo comma, primo periodo, del d.P.R. n. 633/1972, si considerano fuori del campo di applicazione dell'imposta le prestazioni di servizi il cui valore sia inferiore o uguale a 50 euro, anche se effettuate per l'uso personale o familiare dell'imprenditore, ovvero a titolo gratuito per altre finalità estranee all'esercizio dell'impresa.

Rende, infine, più omogeneo il quadro normativo, l'intervento del legislatore sul comma 1 dell'art. 19-bis1 del d.P.R. n. 633/1972, la cui lettera h) dispone in seguito alle modifiche *che non è ammessa in detrazione l'imposta relativa alle spese di rappresentanza, come definite ai fini delle imposte sul reddito, tranne quelle sostenute per l'acquisto di beni di costo unitario non superiore a euro cinquanta.*

Il Decreto del 19 novembre 2008 del Ministro dell'Economia e Finanze, con cui sono state fornite le disposizioni attuative dell'art. 108, comma 2, del TUIR, resta il riferimento per determinare, anche ai fini IVA, quali siano le spese che debbono essere considerate *di rappresentanza*, con conseguente indetraibilità dell'imposta sul valore aggiunto ad esse relativa.

Tuttavia, in seguito alle modifiche in esame, l'importo di 50 euro diviene la soglia massima comune sia ai fini della deducibilità dal reddito di impresa del costo sostenuto per l'acquisto di beni distribuiti gratuitamente, sia al fine di individuare l'IVA detraibile relativa a tali beni.

Le disposizioni sopra commentate si applicano alle operazioni effettuate a partire dalla data di entrata in vigore del *decreto*.

## 22. RETTIFICA IVA CREDITI NON RISCOSSI (ARTICOLO 31)

Lart. 31 del *decreto* ha esteso la portata applicativa dellart. 26, secondo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972, disciplinante le fatture rettificative (c.d. *note di variazione in diminuzione*), ossia le note che i cedenti/prestatori hanno facoltà di emettere ogni qual volta lammontare imponibile o limposta di unoperazione già registrata si riduca in conseguenza di eventi patologici (dichiarazione di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili, mancato pagamento in tutto o in parte a causa di procedure concorsuali o di procedure esecutive rimaste infruttuose), nonché in conseguenza dellapplicazione di abbuoni o sconti previsti contrattualmente.

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

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

Allo stato attuale, invece, le note di variazione possono essere emesse senza limiti temporali salvo il termine per esercitare il corrispondente diritto di detrazione *a seguito di un accordo di ristrutturazione dei debiti omologato ai sensi dell'articolo 182-bis del Regio decreto 16 marzo 1942, n. 267, ovvero di un piano attestato ai sensi dell'articolo 67, terzo comma, lettera d), del Regio decreto 16 marzo 1942, n. 267, pubblicato nel registro delle imprese.*

Come emerge dalla relazione illustrativa alla modifica normativa *de qua*, la stessa ha inteso allineare la disciplina attualmente in vigore della deducibilità delle perdite su crediti, con riferimento alle imposte sui redditi (cfr. lart. 101 del TUIR), e la disciplina IVA prevista dal citato art. 26, attribuendo autonoma rilevanza alla rideterminazione dei crediti generata da tali particolari procedure.

Dunque, a seguito della stipula di un accordo di ristrutturazione dei debiti omologato ai sensi dellart. 182-bis, ovvero di un piano attestato ex art. 67, comma 3, lettera d), *l. fall.*, pubblicato nel registro delle imprese, oltre alla possibilità di dedurre le perdite su crediti ai fini della determinazione del reddito d'impresa, il fornitore/prestatore che ha emesso una fattura in relazione ad operazioni successivamente falcidiate per effetto dell'omologazione, potrà ora recuperare l'IVA originariamente versata all'Erario al momento di effettuazione della fornitura/servizio anche oltre il termine dell'operazione originaria.

## 23. REGIME FISCALE DEI BENI SEQUESTRATI (ARTICOLO 32)

Lart. 32 del *decreto* riformula il comma 3-bis dellart. 51 del d.lgs. 6 settembre 2011, n. 159 [c.d. *Codice delle leggi antimafia*], aggiunto dallart. 1, comma 189, lett. d), n. 2), della legge 24 dicembre 2012, n. 228 [c.d. legge di stabilità per il 2013], con il quale viene definito un regime fiscale speciale per i beni immobili oggetto dei provvedimenti di sequestro e confisca non definitiva.

La modifica in esame è volta a meglio delimitare l'ambito di applicazione del suddetto regime fiscale, finalizzato ad evitare che l'amministrazione giudiziaria anticipi il versamento di somme in una fase del procedimento di prevenzione in cui non è ancora chiara la destinazione finale dell'immobile che è stato appreso (devoluzione allo Stato o restituzione al soggetto proposto).

In particolare, il comma 3-bis, nella precedente formulazione, prevedeva, a far data dal 1° gennaio 2013, un'esenzione da imposte, tasse e tributi dovuti in relazione ai beni immobili oggetto dei provvedimenti di prevenzione. Esenzione, comunque, temporanea dal momento che, in caso di restituzione dei suddetti beni al soggetto sottoposto alla misura cautelare, era prevista la liquidazione, in capo a quest'ultimo, di quanto dovuto per il periodo di durata dell'amministrazione giudiziaria.

Per effetto della nuova formulazione, a decorrere dal 1° gennaio 2014, in luogo della *esenzione* è disposta la *sospensione del versamento* da imposte, tasse e tributi il cui presupposto impositivo consista nella titolarità del diritto di proprietà o nel possesso di un bene immobile. Si tratta, ad esempio, dell'IMU imposta municipale propria (quale componente della IUC imposta unica comunale) che ha per presupposto, ai sensi dellart. 8, comma 2, del D.lgs. 14 marzo 2011, n. 23 [c.d. *Federalismo Fiscale Municipale*], il possesso di immobili diversi dall'abitazione principale; oppure dell'IVIE imposta sul valore degli immobili situati all'estero dovuta, in base allart. 19, comma 13, del D.L. 6 dicembre 2011, n. 201 [c.d. *Decreto Monti*], convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, dal proprietario dell'immobile ovvero dal titolare di altro diritto reale sullo stesso. Essendo la *sospensione* limitata al *versamento*, ne consegue che, anche con riguardo ai beni immobili, non viene meno, in capo all'amministratore giudiziario, l'obbligo di adempiere agli ulteriori oneri fiscali, compresi quelli dichiarativi, durante la vigenza dei provvedimenti di sequestro e confisca non definitiva.

Ai sensi del secondo periodo del novellato comma 3-bis, non risulta, invece, dovuto, perché oggetto di esenzione espressa, il versamento delle imposte di registro, ipocatastale e di bollo qualora gli atti ed i contratti posti in essere durante il periodo di durata dell'amministrazione giudiziaria abbiano ad oggetto i beni immobili la cui proprietà o il cui possesso costituiscano presupposto impositivo di imposte, tasse e tributi.

Quanto al reddito prodotto dai beni immobili oggetto dei provvedimenti di sequestro e confisca non definitiva, il terzo



periodo del novellato comma 3-*bis* dispone espressamente l'irrilevanza dello stesso, ai fini della determinazione complessiva delle imposte sui redditi, qualora sia determinato secondo le regole del reddito fondiario. In particolare, per effetto della nuova formulazione della disposizione di qua, è disposto che non concorrono alla formazione del reddito imponibile i redditi prodotti dai beni immobili situati nel territorio dello Stato e dai beni immobili situati all'estero, anche se locati, quando determinati secondo le disposizioni del capo II del titolo I (*Redditi fondiari*) e dell'art. 70 (*Redditi di natura fondiaria*) del TUIR. È disposto, inoltre, che i medesimi redditi non rilevano anche nell'ipotesi di cui all'art. 90, comma 1, quarto e quinto periodo (*Proventi immobiliari*) del TUIR. Da tale *irrilevanza* discende che il reddito prodotto dai richiamati beni non concorre alla determinazione del reddito imponibile. Nondimeno lo stesso deve, comunque, essere esposto in dichiarazione dei redditi, al fine di consentire all'Amministrazione finanziaria la liquidazione dell'imposta dovuta in caso di revoca della misura cautelare.

Resta, invece, confermata, rispetto alla precedente formulazione, la previsione di cui all'ultimo periodo del comma 3-*bis*, secondo cui nei casi di revoca della misura di prevenzione, l'amministratore giudiziario ne dà comunicazione all'Agenzia delle entrate ed agli altri enti competenti che provvedono alla liquidazione delle imposte, tasse e tributi dovuti per il periodo di durata dell'amministrazione giudiziaria ed il cui versamento è stato sospeso, in capo al soggetto cui i beni sono stati restituiti.

## 24. ALLINEAMENTO DEFINIZIONE PRIMA CASA IVA REGISTRO (ARTICOLO 33)

### 24.1 DEFINIZIONE PRIMA CASA AGEVOLAZIONE IVA

L'art. 33 del *decreto* modifica i criteri per individuare le case di abitazione per le quali è possibile fruire dell'agevolazione *prima casa* ai fini dell'imposta sul valore aggiunto (*i.e.* applicazione dell'aliquota ridotta del 4 per cento agli atti imponibili ad IVA che abbiano ad oggetto detti immobili).

In particolare, per effetto delle modifiche apportate dalla citata disposizione al numero 21) della Tabella A, parte II, allegata al d.P.R. n. 633 del 1972, l'aliquota IVA del 4 per cento si applica ricorrendo le ulteriori condizioni previste a tal fine (cfr. Nota II-*bis* all'art. 1 della Tariffa, Parte prima, allegata al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131) agli atti di trasferimento o di costituzione di diritti reali aventi ad oggetto case di abitazione (anche in corso di costruzione) classificate o classificabili nelle categorie catastali diverse dalle seguenti:

- cat. A/1 - abitazioni di tipo signorile;
- cat. A/8 - abitazioni in ville;
- cat. A/9 - castelli e palazzi di eminenti pregi artistici e storici.

L'applicazione dell'agevolazione IVA *prima casa* è, dunque, vincolata alla categoria catastale dell'immobile, non assumendo più alcun rilievo, ai fini dell'individuazione delle case di abitazione oggetto dell'agevolazione, le caratteristiche previste dal decreto del Ministero dei Lavori Pubblici del 2 agosto 1969, che contraddistinguono gli immobili *di lusso*.

L'art. 33 del *decreto* allinea, peraltro, la nozione di *prima casa* rilevante ai fini dell'applicazione dell'aliquota IVA del 4 per cento alla definizione prevista dalla disciplina agevolativa in materia di imposta di registro (*i.e.* aliquota nella misura del 2 per cento per i trasferimenti delle case di abitazione, ad eccezione di quelle di categoria catastale A1, A8 e A9).

Pertanto, a decorrere dall'entrata in vigore del *decreto*, in sede di stipula dell'atto di trasferimento o di costituzione del diritto reale sull'abitazione per il quale si intende fruire dell'aliquota IVA del 4 per cento, deve essere dichiarata la classificazione o la classificabilità catastale dell'immobile nelle categorie che possono beneficiare del regime di favore (cat. A/2 abitazioni di tipo civile; cat. A/3 abitazioni di tipo economico; cat. A/4 abitazioni di tipo popolare; cat. A/5 abitazioni di tipo ultra popolare; cat. A/6 abitazioni di tipo rurale; cat. A/7 abitazioni in villini; A/11 abitazioni ed alloggi tipici dei luoghi), oltre all'attestazione della sussistenza delle ulteriori condizioni prescritte per usufruire dell'agevolazione (cfr. Nota II-*bis* all'art. 1 della Tariffa, Parte prima, allegata al d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131).

Qualora in sede di stipula di contratto preliminare di vendita sia stata effettuata la classificazione dell'abitazione come immobile di lusso ai sensi del decreto del Ministero dei Lavori Pubblici del 2 agosto 1969, con la conseguente applicazione dell'imposta agli acconti sul prezzo di compravendita con un'aliquota superiore all'aliquota del 4 per cento, è possibile rettificare le relative fatture mediante variazione in diminuzione, ai sensi dell'art. 26 del D.P.R. n. 633 del 1972, al fine di applicare l'aliquota IVA del 4 per cento sull'intero corrispettivo dovuto (cfr. risoluzione 7 dicembre 2000, n. 187).

Resta inteso che l'agevolazione IVA *prima casa* non trova applicazione in relazione ai trasferimenti di immobili non abitativi, quali quelli rientranti nella categoria catastale A/10 uffici e studi privati.

## 24.2 CESSIONI DI CASE DI ABITAZIONE DIVERSE DALLA PRIMA CASA

Il numero 127-*undecies*) della tabella A, parte III, allegata al D.P.R. n. 633 del 1972 prevede l'applicazione dell'aliquota IVA del 10 per cento agli atti di trasferimento o di costituzione di diritti reali aventi ad oggetto case di abitazione (anche in corso di costruzione) non di lusso secondo i criteri di cui al decreto del Ministero dei Lavori Pubblici del 2 agosto 1969 per le quali non ricorrono le condizioni previste per l'applicazione dell'agevolazione prima casa, richiamate dal numero 21) della Tabella A, parte II, allegata al medesimo d.P.R. n. 633 del 1972.

L'art. 33 del decreto legislativo in commento non ha coordinato il numero 127-*undecies*) con la nuova formulazione del numero 21) della parte II della medesima Tabella.

Il citato numero 127-*undecies*), infatti, ai fini dell'individuazione delle abitazioni di lusso, fa ancora riferimento alle caratteristiche previste dal decreto del Ministero dei Lavori Pubblici del 2 agosto 1969.

Tuttavia, dall'espresso richiamo al numero 21), si evince che l'applicazione dell'aliquota del 10 per cento presuppone che oggetto del trasferimento sia un immobile avente la medesima natura/classificazione catastale di quelli che potrebbero potenzialmente fruire dell'agevolazione prima casa, in presenza di tutte le altre condizioni previste dalla nota II-*bis* all'art. 1 della Tariffa, Parte prima, allegata al D.P.R. n. 131 del 1986.

In base ad un'interpretazione sistematica delle citate disposizioni in materia di trasferimenti immobiliari, deve ritenersi che, ai fini dell'applicazione dell'aliquota IVA del 10 per cento alle cessioni o agli atti di costituzione di diritti reali aventi ad oggetto case di abitazione diverse dalla *prima casa*, non assume più alcun rilievo la definizione di *abitazione di lusso* di cui al decreto del Ministero dei Lavori Pubblici 2 agosto 1969 che deve, pertanto, ritenersi superata.

In base alle medesime considerazioni, la definizione di case di abitazione *di lusso* di cui al D.M. Ministero dei Lavori Pubblici del 2 agosto 1969 deve, altresì, intendersi superata anche ai fini dell'individuazione dei fabbricati o porzioni di fabbricato di cui all'art. 13 della legge 2 luglio 1949, n. 408 (c.d. fabbricati Tupini), la cui cessione, ricorrendo le condizioni previste dal medesimo n. 127-*undecies*), è soggetta ad IVA con aliquota del 10 per cento.

Di conseguenza, l'aliquota IVA del 10 per cento si applica sussistendo gli altri presupposti richiesti dalla norma agli atti di trasferimento o di costituzione di diritti reali aventi ad oggetto case di abitazione (anche in corso di costruzione) ovvero fabbricati Tupini classificati o classificabili nelle categorie catastali diverse dalle cat. A/1, cat. A/8, cat. A/9, effettuati a decorrere dall'entrata in vigore del presente provvedimento.

Le cessioni e gli atti di costituzione di diritti reali aventi ad oggetto immobili classificati o classificabili in queste ultime categorie catastali sono soggetti ad IVA con applicazione dell'aliquota nella misura ordinaria del 22 per cento.

## 24.3 APPALTI RELATIVI ALLA COSTRUZIONE DI FABBRICATI TUPINI

Il n. 39) della Tabella A, parte II, allegata al d.P.R. n. 633 del 1972 prevede l'applicazione dell'aliquota IVA in misura del 4 per cento alle prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto relativi alla costruzione dei fabbricati di cui all'art. 13 della legge n. 408 del 1949 (c.d. fabbricati Tupini), effettuate nei confronti dei soggetti che svolgono attività di costruzione di immobili per la successiva vendita o di soggetti per i quali ricorrono le condizioni richiamate nel n. 21) (condizioni agevolazioni *prima casa*).

Anche in tal caso, in forza delle considerazioni espresse nel paragrafo precedente, ai fini dell'individuazione delle abitazioni la cui costruzione può fruire dell'aliquota agevolata prevista per la prima casa, nonché ai fini dell'individuazione dei fabbricati Tupini, rileva, in luogo delle caratteristiche dell'abitazione (di lusso secondo il decreto del Ministero dei Lavori Pubblici del 2 agosto 1969), soltanto la classificazione catastale dell'immobile.

In entrambi i casi, deve trattarsi di immobili classificati o classificabili catastalmente in categorie diverse dalle cat. A/1, cat. A/8, cat. A/9.

## 25. DISPOSIZIONI PER LA COOPERAZIONE NELL'ATTIVITA' DI RILEVAZIONE DELLE VIOLAZIONI IN MATERIA DI ATTESTAZIONE DELLA PRESTAZIONE ENERGETICA (ARTICOLO 34)

L'art. 34 del *decreto* modifica l'art. 6, comma 3, del decreto legislativo 19 agosto 2005, n. 192, individuando nel Ministero dello sviluppo economico l'amministrazione competente all'irrogazione delle sanzioni di cui alla legge 24 novembre 1981, n. 689, nei casi di violazioni relative alle disposizioni in materia di attestato di prestazione energetica.

Il pagamento della sanzione non esenta comunque dall'obbligo di presentare l'attestato, in caso di omessa dichiarazione o allegazione dello stesso, al citato Ministero.

L'Agenzia delle entrate, sulla base di apposite intese con il Ministero dello sviluppo economico, individuerà, nel quadro delle informazioni disponibili, acquisite con la registrazione nel sistema informativo dei contratti di cui al comma 3 dell'art. 6 citato, quelle considerate rilevanti ai fini del procedimento sanzionatorio e le trasmetterà, in via telematica, allo stesso Ministero dello sviluppo economico per l'accertamento e la contestazione della violazione.

## **26. REQUISITI PER LAUTORIZZAZIONE ALLO SVOLGIMENTO DELL'ATTIVITA' DI ASSISTENZA FISCALE E REQUISITI DELLE SOCIETA' RICHIEDENTI E DEI CENTRI AUTORIZZATI (ARTICOLO 35)**

L'art. 35 modifica il decreto del Ministro delle finanze 31 maggio 1999, n. 164 (Regolamento recante norme per l'assistenza fiscale resa dai Centri di assistenza fiscale per le imprese e per i dipendenti, dai sostituti d'imposta e dai professionisti ai sensi dell'articolo 40 del decreto legislativo n. 241 del 1997) e, in particolare, gli articoli 7, 10 e 11.

La disposizione è stata inserita al fine di garantire, come prevede la legge delega, l'idoneità tecnico-organizzativa delle società richiedenti l'autorizzazione allo svolgimento dell'attività di assistenza fiscale e dei centri autorizzati di assistenza fiscale, in particolare integrando ovvero modificando le previsioni del decreto del Ministro delle finanze 31 maggio 1999, n. 164, sulla base dei seguenti principi:

- a. prevedere la presenza sul territorio in almeno un terzo delle province;
- b. prevedere un numero minimo di dichiarazioni che ciascun Centro autorizzato di assistenza fiscale deve presentare;
- c. stabilire che le società richiedenti e i centri autorizzati di assistenza fiscale debbano redigere una relazione tecnica annuale dalla quale emerga:
  1. il rispetto dei requisiti concernenti le garanzie di idoneità tecnico-organizzativa in relazione alla formula organizzativa assunta, anche in ordine ai rapporti di lavoro dipendente;
  2. i sistemi di controllo interno volti a garantire la correttezza dell'attività di assistenza fiscale, anche in ordine all'affidamento a terzi dell'assistenza;
  3. un piano di formazione del personale differenziato in base alle funzioni svolte dalle diverse figure professionali.

Tenuto conto del tempo trascorso dall'emanazione delle norme di riferimento in materia di assistenza fiscale e delle nuove responsabilità a carico degli intermediari nel processo di verifica dei dati delle dichiarazioni dei redditi modello 730, con il nuovo decreto legislativo sono introdotti più stringenti requisiti per l'attività di assistenza fiscale.

Inoltre, al fine di garantire adeguati livelli di servizio, è prevista la presentazione all'Amministrazione finanziaria di una relazione tecnica sull'attività svolta nell'anno precedente.

Il comma 4 dell'art. 35 in commento prevede che rimanga fermo il potere regolamentare, attribuito dalla legge al Ministro dell'economia e delle finanze, di modifica del regolamento ministeriale n. 164, del 1999.

Per completezza, si segnala che per effetto delle modifiche apportate dall'articolo 6, comma 2, lettere a) e b), del decreto legislativo n. 175 del 2014, rispettivamente agli articoli 6 e 22 del decreto n. 164 del 1999, è stato adeguato il massimale della polizza di assicurazione della responsabilità civile da due miliardi di lire a tre milioni di euro.

In particolare, si ricorda che il massimale deve essere adeguato al numero dei contribuenti assistiti, nonché al numero dei visti di conformità, delle asseverazioni e delle certificazioni tributarie rilasciati, e comunque non inferiore al limite previsto, e trova applicazione con riferimento al rilascio dei visti di conformità su tutti i modelli di dichiarazione e non solo con riferimento al 730.

Per quanto riguarda la decorrenza del nuovo massimale, in assenza di una specifica previsione al riguardo, trova applicazione quella del 13 dicembre 2014, data di decorrenza del decreto legislativo.

### **26.1 PROCEDIMENTO DI AUTORIZZAZIONE**

Il comma 1 dell'articolo 35 citato modifica la disciplina di rilascio dell'autorizzazione all'esercizio dell'attività dei CAF contenuta nell'articolo 7 del decreto n. 164 del 1999, prevedendo, a differenza della generica indicazione contenuta nella precedente formulazione dell'articolo 7, comma 1, lettera d), l'indicazione delle sedi e degli uffici periferici presso i quali è svolta l'attività di assistenza fiscale, compresi quelli di cui all'articolo 11 che, per i centri costituiti ai sensi dell'articolo 32, comma 1, lettere d), e) e f) del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241 (CAF dipendenti), devono essere presenti in almeno un terzo delle province. Per i centri di assistenza fiscale riconducibili alla medesima associazione od organizzazione o a strutture da esse delegate, ai sensi dell'articolo 32 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, il requisito indicato nella presente lettera è considerato complessivamente.

In sostanza, nel confermare che al momento della richiesta dell'autorizzazione all'esercizio dell'attività di assistenza fiscale la società debba indicare le sedi presso le quali svolge l'attività, si precisa che tra le sedi debbano essere

ricompresi anche gli uffici periferici di cui all'articolo 11 dello stesso decreto n. 164 del 1999 (per le modifiche introdotte all'articolo 11 si rinvia al paragrafo 26.2).

In linea con le disposizioni recate dalla legge di delega fiscale, la nuova norma è diretta ad assicurare un adeguato livello dei servizi erogati anche mediante la revisione dei requisiti dimensionali dei CAF.

In particolare, la previsione della presenza sul territorio in almeno un terzo delle province è ritenuta una condizione idonea a garantire un adeguato livello di servizi.

La norma, inoltre, stabilisce che detto requisito possa essere raggiunto complessivamente per i CAF riconducibili alla medesima associazione od organizzazione o a strutture da esse delegate ai sensi dell'articolo 32 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, riconoscendo il valore della matrice associativa nella costituzione dei CAF, già presente nel decreto legislativo n. 241 del 1997.

Si ricorda che ai sensi del predetto articolo 32 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241 i centri di assistenza fiscale per lavoratori dipendenti e pensionati possono essere costituiti dai seguenti soggetti:

- ()
- d) organizzazioni sindacali dei lavoratori dipendenti e pensionati od organizzazioni territoriali da esse delegate, aventi complessivamente almeno cinquantamila aderenti;
  - e) sostituti di cui all'articolo 23 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, aventi complessivamente almeno cinquantamila dipendenti;
  - f) associazioni di lavoratori promotrici di istituti di patronato riconosciuti ai sensi del decreto legislativo del Capo provvisorio dello Stato 29 luglio 1947, n. 804, aventi complessivamente almeno cinquantamila aderenti.

Al riguardo, si ritiene che la generica formulazione normativa consente di considerare complessivamente il requisito territoriale non solo con riferimento ai CAF-dipendenti costituiti ai sensi della lettera d), ma anche a quelli costituiti ai sensi della lettere e) ed f), in presenza delle condizioni previste dalla norma, ovvero dell'esistenza del rapporto associativo.

Una diversa interpretazione introdurrebbe elementi di disparità in capo ai CAF costituiti da sostituti d'imposta o da associazioni di patronato che confliggerebbe con la sostanza e la lettera della norma e che sarebbe derivata solo da diverse formule organizzative determinate in conseguenza di scelte strategiche interne all'associazione stessa.

La predetta soluzione interpretativa è coerente con quella adottata in relazione alla possibilità per i CAF dipendenti, costituiti da sostituti d'imposta (lettera e), di avvalersi di società di servizi di cui all'articolo 11, comma 1, del decreto n. 164 del 1999.

In particolare, il suddetto articolo 11, comma 1, stabilisce che per lo svolgimento dell'attività di assistenza fiscale, il CAF può avvalersi di una società di servizi il cui capitale sociale sia posseduto, a maggioranza assoluta, dalle associazioni o dalle organizzazioni che hanno costituito il CAF o dalle organizzazioni territoriali di quelle che hanno costituito i CAF, ovvero sia posseduto interamente dagli associati alle predette associazioni e organizzazioni.

Al riguardo, con la nota n. 168865 del 24 novembre 1999, è stato chiarito che anche i CAF formati dai sostituti d'imposta possono avvalersi di una società di servizi, in quanto il riferimento del menzionato articolo 11 del decreto n. 164 del 1999 alle associazioni sindacali e alle organizzazioni territoriali non costituisce una limitazione alla predetta linea interpretativa.

A questo proposito, si chiarisce che in caso di costituzione di una società di servizi da parte di un CAF formato da sostituti d'imposta, tenuto conto della disciplina relativa al trasferimento delle quote o delle azioni dei CAF di cui all'articolo 9, comma 4, dello stesso decreto n. 164, il requisito del possesso del capitale sociale in capo a uno o più sostituti, che fanno parte del CAF, è riferito al momento della costituzione della società di servizio, ancorché i predetti sostituti siano subentrati successivamente nella compagine sociale originaria del CAF stesso.

## 26.2 FORMULA ORGANIZZATIVA DEI CENTRI

Con l'articolo 35, comma 1, lettera c), sono apportate modifiche all'articolo 11 menzionato, secondo le quali per l'attività di assistenza fiscale, oltre alle società di servizi di cui al comma 1, i centri possono avvalersi esclusivamente di lavoratori autonomi individuati tra gli intermediari di cui all'articolo 3, comma 3, lettere a) e b), del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, che agiscono in nome e per conto del centro stesso. I CAF, pertanto, potranno avvalersi:

- degli iscritti negli albi dei dottori commercialisti ed esperti contabili e dei consulenti del lavoro;
- degli iscritti alla data del 30 settembre 1993 nei ruoli di periti ed esperti tenuti dalle camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura per la sub-categoria tributi, in possesso del diploma di laurea in

giurisprudenza o in economia e commercio o equipollenti o del diploma di ragioneria.

Le nuove disposizioni si applicano sia ai CAF dipendenti sia ai CAF impresa.

## 26.3 RELAZIONE TECNICA INIZIALE

Lart. 35, comma 1, lettera a), n. 3, modifica lart. 7, comma 2, lettera d), del decreto n. 164 del 1999, stabilendo i requisiti e il contenuto della relazione tecnica che le società devono presentare allatto della richiesta di autorizzazione all'esercizio dell'attività di assistenza fiscale.

In particolare, la nuova formulazione della norma prevede la presentazione della suddetta relazione tecnica dalla quale emerga:

1. il rispetto dei requisiti sulle garanzie di idoneità tecnico-organizzativa del centro;
2. la formula organizzativa assunta anche in ordine ai rapporti di lavoro dipendente utilizzati nel rispetto del decreto legislativo 6 settembre 2001, n. 368 e successive modificazioni;
3. i sistemi di controllo interno volti a garantire la correttezza dell'attività, anche in ordine all'affidamento a terzi dell'attività di assistenza fiscale e a garantire adeguati livelli di servizio;
4. il piano di formazione del personale differenziato in base alle funzioni svolte dalle diverse figure professionali che operano nei centri. Al riguardo, è previsto che con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze sono stabilite le modalità dell'attività formativa.

In base all'art. 35, comma 2, per i centri di assistenza fiscale già autorizzati al 13 dicembre 2014 (data di entrata in vigore del *decreto*), in fase di prima applicazione della normativa ed al fine di garantire un opportuno lasso temporale per poter adeguare la propria struttura alle nuove regole e nelle more dell'emanazione del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze relativo alle modalità dell'attività formativa, con riferimento all'anno 2015 e successivi, la relazione tecnica dovrà essere presentata entro il 31 gennaio 2015 e dovrà garantire almeno il rispetto dei requisiti di cui ai precedenti punti 1, 2 e 3.

Si rammenta che, ai sensi degli articoli 7 e 9 del decreto ministeriale 31 maggio 1999, n.164, i CAF devono comunicare all'Agenzia delle entrate, tra l'altro, i dati relativi alle sedi operative con modalità telematica, secondo le istruzioni fornite nella circolare n. 14 del 2005.

## 26.4 RELAZIONE TECNICA ANNUALE

Lart. 35, comma 1, lettera a), n. 4, introduce nell'art. 7 i commi 2-*bis* e 2-*ter* prevedendo, al fine di garantire una continuità dei livelli di servizio, che i CAF-dipendenti presentino annualmente all'Amministrazione finanziaria una relazione tecnica in ordine:

- alla capacità operativa e alle risorse umane utilizzate, con indicazione delle tipologia di rapporti di lavoro instaurati e alla formazione svolta;
- all'affidamento a terzi dell'attività di assistenza fiscale;
- ai controlli effettuati, volti a garantire la qualità del prodotto, la qualità e l'adeguatezza dei livelli di servizio;
- al numero di dichiarazioni validamente trasmesse all'Agenzia delle entrate.

La relazione deve essere presentata, dopo il primo anno di attività, entro il 31 gennaio dai CAF-dipendenti, con riferimento all'attività svolta nell'anno precedente.

## 26.5 CONTROLLO AGENZIA DELLE ENTRATE

In base al nuovo comma 2-*ter* introdotto nell'art. 7 del decreto n. 164 del 1999, l'Agenzia delle entrate verifica che il numero delle dichiarazioni validamente trasmesse da ciascun centro sia almeno pari all'uno per cento del rapporto risultante tra la media delle dichiarazioni trasmesse dal centro nel triennio precedente e la media delle dichiarazioni complessivamente trasmesse dai soggetti che svolgono attività di assistenza fiscale nel medesimo triennio.

Per i centri autorizzati successivamente alla data di entrata in vigore del *decreto*, il requisito del numero di dichiarazioni validamente trasmesse nei primi tre anni di attività si considera soddisfatto se è inviato annualmente un numero di dichiarazioni pari all'uno per cento, con uno scostamento massimo del 10 per cento, del rapporto risultante tra le dichiarazioni trasmesse dal centro in ciascuno dei tre anni e la media delle dichiarazioni complessivamente



trasmesse dai soggetti che svolgono attività di assistenza fiscale nel triennio precedente, compreso quello considerato.

Le disposizioni indicate nel periodo precedente si applicano anche per i centri di assistenza fiscale già autorizzati alla data di entrata in vigore del decreto con riferimento alle dichiarazioni trasmesse negli anni 2015, 2016 e 2017.

Per i centri di assistenza fiscale riconducibili alla medesima associazione od organizzazione o a strutture da esse delegate ai sensi dell'articolo 32 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, il requisito numerico indicato è considerato complessivamente. Al riguardo si rinvia alle considerazioni espresse nei capitoli precedenti.

La mancanza di almeno uno dei requisiti richiesti nella relazione tecnica annuale determina la decadenza dall'autorizzazione allo svolgimento dell'assistenza fiscale ai sensi dell'articolo 10 del decreto n. 164 del 1999. La decadenza interviene successivamente al completamento dell'attività di assistenza in corso allo scadere del termine di 30 giorni, di cui al comma 3 dello stesso articolo 10 del decreto n. 164 del 1999.

## **27. SOPPRESSIONE DELL'OBBLIGO DI DEPOSITARE COPIA DELL'APPELLO PRESSO LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE (ARTICOLO 36)**

L'art. 36 del *decreto* ha disposto l'eliminazione del secondo periodo del comma 2 dell'art. 53 del d. lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, secondo cui, qualora l'appello *non sia stato notificato a mezzo di ufficiale giudiziario, l'appellante deve, a pena di inammissibilità, depositare copia dell'appello presso l'ufficio di segreteria della commissione tributaria che ha pronunciato la sentenza impugnata*. (1)

Ai fini della ritualità della proposizione dell'appello tributario non è pertanto più necessario procedere al deposito di copia del gravame presso la segreteria della Commissione tributaria provinciale.

In mancanza di specifica disposizione transitoria, opera il principio generale secondo cui la norma processuale sopravvenuta trova applicazione anche con riguardo ai singoli atti di processi già in corso. (2)

Conseguentemente, la nuova disposizione si applica agli appelli notificati dal 13 dicembre 2014, data di entrata in vigore del *decreto*.

Per gli appelli notificati fino al 12 dicembre 2014, invece, si ritiene prudenzialmente che continui a valere la precedente disciplina e quindi resta necessario procedere al deposito di copia del gravame presso la segreteria della Commissione tributaria provinciale, tenendo presente che l'adempimento, secondo quanto chiarito con orientamento consolidato dalla Corte costituzionale (3) e dalla Corte di cassazione (4), va effettuato entro trenta giorni dalla notifica dell'appello, termine stabilito per la costituzione in giudizio dell'appellante.

\* \* \*

Le Direzioni regionali vigileranno affinché i principi enunciati e le istruzioni fornite con la presente circolare vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli uffici dipendenti.

---

### **NOTE:**

(1) In merito alla disposizione ora abrogata sono stati forniti chiarimenti con circolare 13 marzo 2006, n. 10/E, punto 7.4.

(2) Principio confermato da ultimo da Cass. 3 luglio 2014, n. 15272; 26 agosto 2014, n. 18261.

(3) Corte cost., sentenza 4 dicembre 2009, n. 321, nonché ordinanze 11 febbraio 2010, n. 43; 20 gennaio 2011, n. 17; 15 aprile 2011, n. 141.

(4) Cass. 13 marzo 2013, n. 6393; 12 aprile 2013, n. 8963; 4 settembre 2013, n. 20253; 28 febbraio 2014, nn. 4817, 4818 e 4819; 6 giugno 2014, n. 12861.

---

**CIRCOLARE N. 31/E**



*Direzione Centrale Normativa*

***Roma, 30 dicembre 2014***

***OGGETTO: Commento alle novità fiscali - Decreto legislativo 21 novembre 2014, n. 175. Primi chiarimenti***

<b>PREMESSA .....</b>	<b>5</b>
<b>CAPITOLO I: SEMPLIFICAZIONI PER LE PERSONE FISICHE .....</b>	<b>6</b>
<b>1 SEMPLIFICAZIONI IN MATERIA DI ADDIZIONALI COMUNALI E REGIONALI ALL'IRPEF (ARTICOLO 8) .....</b>	<b>6</b>
<b>2 SPESE DI VITTO E ALLOGGIO DEI PROFESSIONISTI (ARTICOLO 10) .....</b>	<b>7</b>
<b>2.1 RILEVANZA PER IL COMMITTENTE .....</b>	<b>10</b>
<b>2.2 REDDITI DI LAVORO AUTONOMO NON ABITUALE .....</b>	<b>11</b>
<b>3. DICHIARAZIONE DI SUCCESSIONE: ESONERI E DOCUMENTI DA ALLEGARE (ARTICOLO 11) .....</b>	<b>12</b>
<b>4. 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 DEGLI EDIFICI (ARTICOLO 12) .....</b>	<b>16</b>
<b>CAPITOLO II: SEMPLIFICAZIONI PER I RIMBORSI .....</b>	<b>17</b>
<b>5. RIMBORSO DEI CREDITI D'IMPOSTA E DEGLI INTERESSI IN CONTO FISCALE (ARTICOLO 14) .....</b>	<b>17</b>
<b>6. COMPENSAZIONE DEI RIMBORSI DA ASSISTENZA (ARTICOLO 15).....</b>	<b>18</b>
<b>CAPITOLO III: SEMPLIFICAZIONI PER LE SOCIETÀ' .....</b>	<b>21</b>
<b>7. RAZIONALIZZAZIONE COMUNICAZIONI DELL'ESERCIZIO DI OPZIONE (ARTICOLO 16).....</b>	<b>21</b>
<b>8. RAZIONALIZZAZIONE DELLE MODALITÀ DI PRESENTAZIONE E DEI TERMINI DI VERSAMENTO NELLE IPOTESI DI OPERAZIONI STRAORDINARIE POSTE IN ESSERE DA SOCIETÀ DI PERSONE (ARTICOLO 17).....</b>	<b>24</b>
<b>9. SOCIETÀ IN PERDITA SISTEMATICA (ARTICOLO 18).....</b>	<b>26</b>
<b>CAPITOLO IV: SEMPLIFICAZIONI RIGUARDANTI LA FISCALITÀ INTERNAZIONALE .....</b>	<b>27</b>
<b>10. SEMPLIFICAZIONI DELLE DICHIARAZIONI DI SOCIETÀ O ENTI CHE NON HANNO LA SEDE LEGALE O AMMINISTRATIVA NEL TERRITORIO DELLO STATO (ARTICOLO 19).....</b>	<b>27</b>



<b>11. COMUNICAZIONE ALL'AGENZIA DELLE ENTRATE DEI DATI CONTENUTI NELLE LETTERE D'INTENTO (ARTICOLO 20) .....</b>	<b>27</b>
<b>12. COMUNICAZIONE DELLE OPERAZIONI INTERCORSE CON PAESI BLACK LIST (ARTICOLO 21).....</b>	<b>31</b>
<b>13. RICHIESTA DI AUTORIZZAZIONE PER EFFETTUARE OPERAZIONI INTRACOMUNITARIE (ARTICOLO 22 DEL DECRETO) .....</b>	<b>33</b>
<b>14. ELENCHI INTRASTAT SERVIZI (ARTICOLO 23) .....</b>	<b>37</b>
<b>15. TERMINI DI PRESENTAZIONE DELLA DENUNCIA DEI PREMI INCASSATI DAGLI OPERATORI ESTERI (ARTICOLO 24). ....</b>	<b>38</b>
<b>16. SANZIONI PER OMISSIONE O INESATTEZZA DATI STATISTICI DEGLI ELENCHI INTRASTAT (ARTICOLO 25).....</b>	<b>40</b>
<b>CAPITOLO V: ELIMINAZIONE DI ADEMPIMENTI SUPERFLUI.....</b>	<b>41</b>
<b>17. ELIMINAZIONE DELLA RICHIESTA DI AUTORIZZAZIONE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE (ARTICOLO 26) .....</b>	<b>41</b>
<b>18. RITENUTE SU AGENTI - COMUNICAZIONE DI AVVALERSI DI DIPENDENTI O TERZI (ARTICOLO 27).....</b>	<b>45</b>
<b>19. COORDINAMENTO, RAZIONALIZZAZIONE E SEMPLIFICAZIONE DI DISPOSIZIONI IN MATERIA DI OBBLIGHI TRIBUTARI (ARTICOLO 28).....</b>	<b>49</b>
<b>19.1 ABROGAZIONE DELLA SOLIDARIETÀ PASSIVA IN MATERIA DI APPALTI .....</b>	<b>49</b>
<b>19.2 ESTINZIONE DELLA SOCIETÀ E RESPONSABILITÀ DEI LIQUIDATORI .....</b>	<b>51</b>
<b>CAPITOLO VI: SEMPLIFICAZIONI E COORDINAMENTI NORMATIVI ..</b>	<b>53</b>
<b>20. MODIFICA AL REGIME DI DETRAZIONE FORFETARIO DELLE SPONSORIZZAZIONI DI CUI ALL'ART. 74, SESTO COMMA, DEL DPR N. 633 DEL 1972 (ARTICOLO 29).....</b>	<b>53</b>
<b>20.1 ENTI CON OPZIONE PER LE DISPOSIZIONI DI CUI ALLA LEGGE N. 398 DEL 1991 ..</b>	<b>55</b>
<b>20.2 ENTI ESERCENTI ATTIVITÀ DI INTRATTENIMENTO .....</b>	<b>56</b>
<b>21. ADEGUAMENTO DEL VALORE DI RIFERIMENTO DEGLI OMAGGI ALLA DISCIPLINA DELLE IMPOSTE SUI REDDITI (ARTICOLO 30).....</b>	<b>57</b>
<b>22. RETTIFICA IVA CREDITI NON RISCOSSI (ARTICOLO 31).....</b>	<b>58</b>
<b>23. REGIME FISCALE DEI BENI SEQUESTRATI (ARTICOLO 32) .....</b>	<b>60</b>
<b>24. ALLINEAMENTO DEFINIZIONE PRIMA CASA IVA – REGISTRO (ARTICOLO 33 )</b>	<b>62</b>
<b>24.1 DEFINIZIONE “PRIMA CASA” – AGEVOLAZIONE IVA .....</b>	<b>62</b>
<b>24.2 CESSIONI DI CASE DI ABITAZIONE DIVERSE DALLA “PRIMA CASA” .....</b>	<b>64</b>

<b>25. DISPOSIZIONI PER LA COOPERAZIONE NELL'ATTIVITÀ DI RILEVAZIONE DELLE VIOLAZIONI IN MATERIA DI ATTESTAZIONE DELLA PRESTAZIONE ENERGETICA (ARTICOLO 34).....</b>	<b>66</b>
<b>26. REQUISITI PER L'AUTORIZZAZIONE ALLO SVOLGIMENTO DELL'ATTIVITÀ DI ASSISTENZA FISCALE E REQUISITI DELLE SOCIETÀ RICHIEDENTI E DEI CENTRI AUTORIZZATI (ARTICOLO 35).....</b>	<b>66</b>
<b>26.1 PROCEDIMENTO DI AUTORIZZAZIONE.....</b>	<b>68</b>
<b>26.2 FORMULA ORGANIZZATIVA DEI CENTRI.....</b>	<b>71</b>
<b>26.3 RELAZIONE TECNICA INIZIALE.....</b>	<b>72</b>
<b>26.5 CONTROLLO AGENZIA DELLE ENTRATE.....</b>	<b>73</b>
<b>27. SOPPRESSIONE DELL'OBBLIGO DI DEPOSITARE COPIA DELL'APPELLO PRESSO LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE (ARTICOLO 36).....</b>	<b>75</b>

## **PREMESSA**

La presente circolare fornisce i primi chiarimenti in ordine alle novità fiscali contenute nel decreto legislativo 21 novembre 2014, n. 175 (d'ora innanzi, *decreto*), recante disposizioni in materia di semplificazione fiscale e dichiarazione dei redditi precompilata.

Per chiarezza espositiva, la circolare è divisa in sei capitoli, ciascuno dei quali esamina le semplificazioni introdotte dal *decreto*, distinte in base alla natura giuridica del soggetto interessato dalle stesse (capitoli I e III), oppure in considerazione della natura degli adempimenti fiscali che sono stati semplificati (capitoli II, IV, V).

L'ultimo capitolo, infine, commenta le semplificazioni fiscali ottenute rimuovendo le differenze, sino ad oggi esistenti, all'interno dei diversi comparti impositivi, con riguardo alla definizione di prima casa e al limite di importo oltre il quale le cessioni gratuite di beni non si considerano fuori campo IVA e le spese di rappresentanza comportano l'indetraibilità dell'IVA sugli acquisti [articolo 19-bis primo comma, lettera h) del d.PR. 26 ottobre 1972, n. 633].

Nello stesso capitolo sono, inoltre, illustrate:

- le modifiche introdotte al comma 2 dell'art. 26 del d. PR n. 633 del 1972, in materia di note di variazioni in diminuzione a seguito di un accordo di ristrutturazione debiti ex art. 182-bis del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267 (di seguito anche *l. fall.*) o di un piano attestato ex art. 67 l. fall.;
- le novità in materia di regime fiscale dei beni sequestrati.

Le novità in materia di dichiarazione precompilata e di rimborsi IVA, introdotte queste ultime con la riformulazione dell'art. 38-bis del dpr. n. 633 del 1972, ad opera dell'art. 13 del *decreto*, saranno esaminate in successivi documenti di prassi, alle stesse appositamente dedicate.

## **CAPITOLO I: SEMPLIFICAZIONI PER LE PERSONE FISICHE**

### **1 SEMPLIFICAZIONI IN MATERIA DI ADDIZIONALI COMUNALI E REGIONALI ALL'IRPEF (ARTICOLO 8)**

L'art. 8 del *decreto* interviene sull'art. 50 del d. lgs. n. 446 del 1997 e sull'art. 1 del decreto legislativo n. 360 del 1998, con l'obiettivo di semplificare e uniformare le disposizioni in materia di addizionali regionale e comunale all'imposta sul reddito delle persone fisiche.

Per quanto concerne l'addizionale regionale, l'art. 8, comma 1, del *decreto* modifica l'art. 50, comma 5, del d.lgs. n. 446 del 1997, prevedendo che l'addizionale debba essere versata alla regione in cui il contribuente ha il domicilio fiscale al 1° gennaio, e non più al 31 dicembre, dell'anno cui l'addizionale stessa si riferisce.

In tal modo il *decreto* rende uniforme la data rilevante per la verifica del domicilio fiscale per l'addizionale regionale con quella già prevista per l'addizionale comunale, oggi fissata al 1° gennaio.

Per quanto concerne l'addizionale comunale, l'art. 8, comma 2, del *decreto* modifica l'art. 1, comma 4, del d.lgs. n. 360 del 1998, semplificando il calcolo dell'acconto dell'addizionale comunale; in particolare, è soppressa la previsione che consentiva la possibilità di variare l'aliquota per l'acconto mediante delibere pubblicate entro il 20 dicembre precedente l'anno di riferimento. Per effetto della modifica, l'acconto dell'addizionale comunale sarà sempre calcolato con la stessa aliquota deliberata dal comune per l'anno precedente e validamente pubblicata nel Portale del federalismo fiscale.

Da quanto sopra consegue che, relativamente al periodo d'imposta 2014, l'addizionale regionale all'IRPEF sarà determinata con riferimento al domicilio fiscale al 1° gennaio 2014. Pertanto, nelle certificazioni e nei modelli dichiarativi relativi all'anno d'imposta 2014 (730/2015 e Unico Persone fisiche 2015) non sarà più richiesta l'indicazione del domicilio fiscale al 31 dicembre 2014.

Per quanto concerne l'addizionale comunale, invece, la determinazione dell'acconto 2015 dovrà essere effettuata utilizzando la stessa aliquota prevista per il saldo 2014. Eventuali deliberazioni comunali relative alle aliquote dell'addizionale comunale all'IRPEF per il 2015 troveranno applicazione nel calcolo del saldo della medesima addizionale, che sarà determinato nelle certificazioni e nelle dichiarazioni dei redditi relative all'anno d'imposta 2015.

L'art. 8 del *decreto*, infine, per semplificare l'attività di predisposizione della dichiarazione dei redditi e l'attività dei sostituti d'imposta, dei centri di assistenza fiscale e degli altri intermediari, prevede, sia per le regioni e le province autonome (comma 1, lett. a), sia per i comuni (comma 3), l'obbligo di comunicare “*i dati (...) individuati con decreto del Ministero delle finanze*” ai fini della loro pubblicazione sul sito Dipartimento delle finanze.

In questo modo sarà data immediata evidenza ai dati rilevanti per l'applicazione delle addizionali regionale e comunale, prima desumibili esclusivamente dall'esame delle leggi e delle delibere approvate dalle regioni, dalle province autonome e dai comuni.

## **2 SPESE DI VITTO E ALLOGGIO DEI PROFESSIONISTI (ARTICOLO 10)**

L'art. 10 del *decreto* interviene sulla determinazione del reddito di lavoro autonomo, sostituendo il secondo periodo dell'art. 54, comma 5, del Testo Unico delle imposte sui redditi, approvato con d.P.R. n. 917 del 1986 (*di seguito*, TUIR) riguardante il trattamento fiscale delle spese di vitto e alloggio sostenute direttamente dal committente.

Si ricorda che, in base al primo periodo del comma 5 dell'art. 54 del TUIR, non modificato dal *decreto*, “*Le spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazione di alimenti e bevande sono deducibili nella misura del 75 per cento e, in ogni caso, per un importo complessivamente non superiore al 2 per cento dell'ammontare dei compensi percepiti nel periodo di imposta*”.

In base al secondo periodo del medesimo comma, applicabile fino al periodo di imposta 2014, “*Le predette spese sono integralmente deducibili se*

*sostenute dal committente per conto del professionista e da questi addebitate nella fattura.”.*

Con Circolari n. 28/E del 2006, par. 38, e n. 11/E del 2007, par. 7.2 e 7.3, cui si rinvia per approfondimenti, ferma restando la natura di compenso dei rimborsi spese, sono stati specificati gli adempimenti da seguire da parte del committente e del professionista, per consentire al professionista di dedurre integralmente dal reddito di lavoro autonomo le spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazione di alimenti e bevande sostenute dal committente per suo conto. Tali adempimenti prevedono, tra l'altro, il “riaddebito” da parte del professionista delle spese sostenute per suo conto dal committente.

La nuova disposizione, applicabile a decorrere dal periodo d'imposta 2015, prevede, invece, che *“Le prestazioni alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande acquistate direttamente dal committente non costituiscono compensi in natura per il professionista”.*

La disposizione in esame, a differenza di quella in vigore fino al 2014, non attribuendo carattere di “*compensi in natura*” a talune prestazioni e somministrazioni (se acquistate direttamente dal committente), introduce una deroga al principio generale secondo il quale costituisce compenso per il professionista il rimborso delle spese da parte del committente ovvero il sostenimento delle spese direttamente da parte del committente.

Tale deroga comporta per il professionista la completa irrilevanza dei valori corrispondenti alle prestazioni e somministrazioni, acquistate dal committente, di cui lo stesso professionista ha beneficiato per rendere la propria prestazione, sia quali compensi in natura, sia quali spese per la produzione del reddito (da addebitare in fattura).

Per il committente (impresa o lavoratore autonomo), la deducibilità del costo sostenuto per il servizio alberghiero e/o di ristorazione non sarà più subordinata alla ricezione della parcella del professionista e dipenderà dalle regole ordinariamente applicali alle rispettive categorie reddituali.

Per quanto concerne gli adempimenti, nella relazione illustrativa è chiarito che, per effetto della modifica, *“I professionisti (...) non devono ‘riaddebitare’ in fattura tali spese al committente e non possono considerare il relativo ammontare quale componente di costo deducibile dal proprio reddito di lavoro autonomo”*.

Tale precisazione descrive le conseguenze essenziali della modifica normativa sugli *“adempimenti”* da seguire, in base alla disposizione vigente fino al 2014, per fruire della integrale deducibilità delle spese.

Le differenze sono sintetizzate nello schema seguente.

**Schema di sintesi delle differenze di trattamento delle spese sostenute dal committente relative a prestazioni alberghiere e a somministrazione di alimenti e bevande**

<b>Fino al 2014: costituisce compenso</b>	<b>Dal 2015: <u>non</u> costituisce compenso</b>
Il <b>committente</b> riceve da colui che presta il servizio alberghiero o di ristorazione, il documento fiscale a lui intestato con l'esplicito riferimento al professionista che ha fruito del servizio.	Il <b>committente</b> riceve da colui che presta il servizio alberghiero o di ristorazione, il documento fiscale a lui intestato con l'esplicito riferimento al professionista che ha fruito del servizio.
<b>Il committente:</b> - comunica al professionista l'ammontare della spesa effettivamente sostenuta; - invia al professionista copia della relativa documentazione fiscale. In questo momento il costo non è deducibile per l'impresa committente.	<b>Il committente:</b> - <u>non</u> comunica al professionista l'ammontare della spesa effettivamente sostenuta; - <u>non</u> invia al professionista copia della relativa documentazione fiscale. Il costo è <u>deducibile</u> per il committente in base alle ordinarie regole applicabili alla propria categoria di reddito (lavoro autonomo o impresa)
<b>Il professionista:</b> - emette la parcella comprensiva dei compensi e delle spese pagate dal committente; - considera il costo integralmente deducibile, qualora siano state rispettate le predette condizioni.	<b>Il professionista:</b> - emette la parcella <u>non</u> comprendendo le spese sostenute dal committente per l'acquisto di prestazioni alberghiere e per la somministrazione di alimenti e bevande; - considera <u>non</u> deducibili le spese sostenute dal committente per l'acquisto di prestazioni alberghiere e per la somministrazione di alimenti e bevande.
L'impresa <b>committente</b> , ricevuta la parcella, imputa a costo la prestazione, comprensiva dei rimborsi spese.	Il costo è deducibile per il <b>committente</b> in base alle ordinarie regole applicabili alla propria categoria di reddito (lavoro autonomo o impresa)

Per espressa previsione, il secondo periodo del comma 1 dell'art. 54 del TUIR si applica solo alle “*prestazioni alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande acquistate direttamente dal committente*”. Di conseguenza, il regime, ivi stabilito, non troverà applicazione nell'ipotesi in cui tali prestazioni e somministrazioni siano acquistate dal lavoratore autonomo e analiticamente addebitate in fattura al committente, né nell'ipotesi di prestazioni diverse, quali ad esempio le spese di trasporto, ancorché acquistate direttamente dal committente.

Quale ulteriore effetto della modifica normativa, si fa presente che le prestazioni e somministrazioni in esame, non costituendo compensi in natura, non devono essere considerate nell'ammontare dei compensi percepiti nel periodo di imposta che, in base al comma 5 dell'art. 54 del TUIR, costituiscono la base di commisurazione:

- del limite del 2% di deducibilità delle spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazione di alimenti e bevande, fermo restando la loro deducibilità nella misura del 75 per cento del relativo importo (primo periodo);
- del limite dell'1% di deducibilità delle spese di rappresentanza.

Si precisa, infine, che pur facendo riferimento ai “*professionisti*”, la disposizione in esame deve intendersi generalmente applicabile nella determinazione del reddito derivante dall'esercizio di arti e professioni di cui all'art. 53, comma 1, del TUIR e, quindi, anche agli “*artisti*”.

## **2.1 RILEVANZA PER IL COMMITTENTE**

L'art. 54, comma 5, primo periodo, del TUIR, concernente la determinazione del reddito di lavoro autonomo, e l'art. 109, comma 5, quarto periodo, del medesimo Testo Unico, concernente la determinazione del reddito d'impresa, prevedono la limitazione al 75% della deducibilità delle spese



sostenute per prestazioni alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande.

Al riguardo, si evidenzia che la modifica normativa in esame, stabilendo l'irrelevanza quale compenso in natura delle prestazioni e somministrazioni acquistate dal committente, è diretta a semplificare gli adempimenti in precedenza previsti per dare piena rilevanza fiscale per il professionista delle spese alberghiere e per la somministrazione di alimenti e bevande, ma non comporta, per il committente, un trattamento fiscale delle spese in questione peggiorativo rispetto a quello applicabile prima della modifica stessa.

In altri termini, la funzione della spesa deve continuare a ritenersi assorbita dalla prestazione di servizi resa dal professionista beneficiario al committente.

Si ritiene, quindi, che il suddetto limite di deducibilità del 75% non operi per il committente per le spese sostenute per l'acquisto di prestazioni alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande, di cui sono beneficiari i professionisti nel contesto di una prestazione di servizi resa al committente, imprenditore o lavoratore autonomo.

Quanto precede presuppone, naturalmente, che sia dimostrabile l'inerenza della spesa rispetto all'attività del committente, l'effettività della stessa e che dalla documentazione fiscale risultino gli estremi del professionista o dei professionisti che hanno fruito delle prestazioni e somministrazioni.

## **2.2 REDDITI DI LAVORO AUTONOMO NON ABITUALE**

Considerata la sostanziale identità tra la nozione di compenso riferibile all'attività di lavoro autonomo professionale e quella riferibile all'attività di lavoro autonomo non abituale di cui alla lett. 1) del comma 1 dell'art. 67 del TUIR (cfr. Circolari nn. 1 del 1973 e 58 del 2001, risoluzioni nn. 20 del 1998, 69 del 2003 e 49 del 2013) si ritiene che la disposizione *de qua* sia applicabile anche nella determinazione dei redditi diversi derivanti da tali attività occasionali.

Pertanto, gli importi relativi alle prestazioni alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande acquistate direttamente dal committente non costituiranno compensi in natura e non saranno deducibili dal reddito di lavoro autonomo non abituale. Quanto precede rileva anche nel caso, diverso da quello oggetto della citata risoluzione n. 49 del 2013, in cui l'attività di lavoro autonomo occasionale non sia sostanzialmente gratuita, in quanto è previsto un compenso di importo eccedente le spese sostenute.

### **2.3 ENTRATA IN VIGORE**

In relazione all'entrata in vigore, l'art. 10 del *decreto* specifica che “*La disposizione di cui al periodo precedente si applica a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2015*”.

Dato che la disposizione introdotta dal *decreto* riguarda la determinazione del reddito di lavoro autonomo, è necessario fare riferimento al periodo di imposta dei titolari di reddito di lavoro autonomo, normalmente coincidente con l'anno solare (persone fisiche e associazioni professionali residenti).

Pertanto, la disposizione in esame troverà applicazione dal 1° gennaio 2015. Al riguardo rileverà la data della prestazione alberghiera e delle somministrazioni di alimenti e bevande risultanti dai documenti fiscali emessi da colui che presta il servizio alberghiero o di ristorazione, intestati al committente e con l'indicazione degli estremi del professionista che ha fruito del servizio.

### **3. DICHIARAZIONE DI SUCCESSIONE: ESONERI E DOCUMENTI DA ALLEGARE (ARTICOLO 11)**

Con l'art. 11 del *decreto* sono apportate modifiche agli artt. 28, 30 e 33 del Testo Unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni, approvato con d.lgs. 31 ottobre 1990, n. 346 (*di seguito*, TUS), al fine di semplificare gli adempimenti in materia di dichiarazione di successione.

In particolare, l'art. 28, comma 6, del TUS, come integrato dall'articolo 11, lettera a), del *decreto*, prevede che: *“Se dopo la presentazione della dichiarazione della successione sopravviene un evento, diverso da quelli indicati all'art. 13, comma 4, e dall'erogazione di rimborsi fiscali, che dà luogo a mutamento della devoluzione dell'eredità o del legato ovvero ad applicazione dell'imposta in misura superiore, i soggetti obbligati, anche se per effetto di tale evento, devono presentare dichiarazione sostitutiva o integrativa.”*

Coerentemente l'art. 33, comma 1, del TUS – che disciplina le modalità di liquidazione dell'imposta sulle successioni da parte dell'ufficio dell'Agenzia delle entrate – nel testo modificato dalla lettera c) del citato art. 11 prevede che l'Ufficio *“liquida l'imposta in base alla dichiarazione della successione, anche se presentata dopo la scadenza del relativo termine ma prima che sia stato notificato l'accertamento d'ufficio, tenendo conto delle dichiarazioni integrative o modificative già presentate a norma dell'articolo 28, comma 6, e dell'art. 31, comma 3, nonché dei rimborsi fiscali di cui allo stesso articolo 28, comma 6, erogati successivamente alla presentazione della dichiarazione di successione”*.

Le modifiche degli articoli 28, comma 6, e 33, comma 1, sono dirette a semplificare gli adempimenti dichiarativi degli eredi in presenza di crediti fiscali a favore del *de cuius*. In sostanza, l'erogazione dei rimborsi fiscali dopo la presentazione della dichiarazione di successione non comporta l'obbligo di presentazione della dichiarazione integrativa.

Per effetto di tali modifiche, l'Ufficio dell'Agenzia delle entrate, nel liquidare l'imposta di successione dovuta, terrà conto degli eventuali rimborsi fiscali erogati dalla stessa Agenzia delle entrate.

In sostanza, le novità in commento sono dirette ad evitare un ulteriore adempimento a carico dell'erede, quando è la stessa Agenzia delle entrate che provvede, sia alla liquidazione dell'imposta di successione sia all'erogazione dei rimborsi.

Le nuove disposizioni si applicano ai rimborsi non ancora riscossi alla data di entrata in vigore del *decreto*.

L'art. 11 modifica, inoltre, l'art. 28, comma 7, dello stesso TUS, al fine di ampliare i casi di esonero della presentazione della dichiarazione di successione.

Il novellato comma 7 esclude, infatti, l'obbligo di presentare la dichiarazione di successione nei casi in cui l'eredità è *“devoluta al coniuge e ai parenti in linea retta e l'attivo ereditario ha un valore non superiore a euro centomila e non comprende beni immobili o diritti reali immobiliari, salvo che per effetto di sopravvenienze ereditarie queste condizioni vengano a mancare”*.

Viene, quindi, innalzato da euro 25.833 ad euro 100.000 il limite di valore dell'attivo ereditario, in relazione al quale non sussiste l'obbligo della presentazione della dichiarazione di successione, al ricorrere delle condizioni di cui al citato art. 28, comma 7.

L'art. 11, lettera b), modifica, infine, l'art. 30 del TUS, che elenca i documenti da allegare alla dichiarazione di successione, inserendo dopo il comma 3, il comma 3-bis, secondo cui *“I documenti di cui alle lettere c), d), g), h) e i) possono essere sostituiti anche da copie non autentiche con la dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà di cui all'articolo 47, del Testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di documentazione amministrativa, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, attestante che le stesse costituiscano copie degli originali. Resta salva la facoltà dell'Agenzia delle Entrate di richiedere i documenti in originale o in copia autentica”*.

Si rammenta che i documenti individuati dal citato art. 30, lettere c), d), g), h) e i) sono:

- c) la copia autentica degli atti di ultima volontà dai quali è regolata la successione;
- d) la copia autentica dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata dai quali risulta l'eventuale accordo delle parti per l'integrazione dei diritti di legittima lesi;

- g) la copia autentica dell'ultimo bilancio o inventario di cui all'art. 15, comma 1, del TUS, e all'art. 16, comma 1, lettera b), nonché delle pubblicazioni e prospetti di cui alla lettera c) dello stesso art. 16 del TUS;
- h) la copia autentica degli altri inventari formati in ottemperanza a disposizioni di legge;
- i) i documenti di prova delle passività e degli oneri deducibili nonché delle riduzioni e detrazioni di cui agli artt. 25 e 26 del TUS.

Pertanto, in relazione ai predetti documenti - ferma restando la possibilità, da parte dell'ufficio dell'Agenzia delle entrate di richiedere, ove necessario, i documenti in originale o in copia autentica - il contribuente potrà allegare alla dichiarazione di successione copie non autenticate, unitamente alla dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà di cui all'art. 47 del d.P.R. n. 445 del 2000, attestante che le stesse costituiscono copia degli originali, corredata di copia del documento di identità del dichiarante.

Le nuove disposizioni, introdotte dal legislatore per ampliare le ipotesi di esonero dall'obbligo della presentazione della dichiarazione di successione e semplificare le modalità di presentazione di alcuni documenti da allegare alla dichiarazione, si applicano a decorrere dalla data di entrata in vigore del *decreto* in commento anche con riferimento alle successioni che a tale data risultano già aperte.

In applicazione del principio del *favor rei* dettato dall'articolo 3, comma 2, del D.lgs. n. 472 del 1997, non si darà, tuttavia, luogo all'irrogazioni di sanzioni nei confronti dei soggetti che abbiano omissso di presentare la dichiarazione di successione entro i termini previsti e che, sulla base delle modifiche introdotte con il *decreto* in commento, non risultano più tenuti a detto adempimento.

**4. 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 DEGLI EDIFICI (ARTICOLO 12)**

L'art. 12 del *decreto* semplifica 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 dicembre 2006, n. 296, sopprimendo l'obbligo di inviare la comunicazione all'Agenzia delle entrate per i lavori che proseguono per più periodi di imposta.

Tale effetto è ottenuto mediante l'abrogazione del comma 6 dell'art. 29 del decreto-legge 29 novembre 2008, n. 185, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2, che stabiliva, tra l'altro, l'obbligo per i contribuenti interessati alla detrazione di inviare un'apposita comunicazione all'Agenzia delle entrate nei termini e secondo le modalità previsti con provvedimento del Direttore dell'Agenzia.

Il provvedimento di attuazione del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 6 maggio 2009, nell'approvare il modello di comunicazione, ne prevedeva la presentazione esclusivamente per interventi di riqualificazione energetica che proseguono oltre il periodo d'imposta, al fine di ridurre il numero dei soggetti obbligati all'adempimento.

La comunicazione doveva essere inoltrata in via telematica entro il mese di marzo dell'anno successivo a quello di sostenimento delle spese ovvero, per i soggetti con il periodo di imposta non coincidente con l'anno solare, entro 90 giorni dalla fine del periodo di imposta in cui le spese erano state sostenute.

Con Circolare n. 21/E del 2010, par. 3.5, è stato precisato che l'omesso o irregolare assolvimento dell'adempimento non comporta la decadenza dal beneficio, ma la sola applicazione della sanzione in misura fissa (da euro 258 a euro 2.065) prevista dall'art. 11, comma 1, del d.lgs. n. 471 del 1997, nelle ipotesi di omesso o irregolare invio di ogni comunicazione prescritta dalle norme tributarie.

Per quanto evidenziato, la soppressione dell'obbligo di comunicazione all'Agenzia delle entrate riguarda:

- i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, per le spese sostenute nel 2014 in relazione a lavori che proseguiranno nel 2015;
- i soggetti con il periodo di imposta non coincidente con l'anno solare, per le spese sostenute nel periodo di imposta rispetto al quale il termine di 90 giorni scada a decorrere dalla data di entrata in vigore del *decreto*.

In applicazione del principio espresso dall'art. 3, comma 2, del d.lgs. n. 472 del 1997 (c.d. principio del *favor rei*) devono ritenersi non applicabili le sanzioni indicate nella citata Circolare n. 21/E del 2010 anche in relazione a fattispecie di omesso o irregolare invio della comunicazione commesse prima dell'entrata in vigore del decreto per le quali, alla medesima data, non sia intervenuto provvedimento di irrogazione definitivo.

## **CAPITOLO II: SEMPLIFICAZIONI PER I RIMBORSI**

### **5. RIMBORSO DEI CREDITI D'IMPOSTA E DEGLI INTERESSI IN CONTO FISCALE (ARTICOLO 14)**

L'art. 14 del *decreto* introduce un'importante semplificazione nella procedura per la corresponsione degli eventuali interessi maturati sulle somme chieste a rimborso, modificando l'art. 78, comma 33, della legge 30 dicembre 1991, n. 413, che disciplina l'esecuzione dei rimborsi in conto fiscale da parte degli agenti della riscossione.

Tale disposizione stabilisce che, insieme alla restituzione del credito chiesto a rimborso, l'Agente della riscossione liquidi e corrisponda i relativi interessi nella misura determinata dalle specifiche leggi di imposta, senza più bisogno di una separata istanza da parte del contribuente (modello G). 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.

Per effetto della nuova formulazione del citato art. 78, comma 33, lett. a), viene inoltre, previsto che l'erogazione del rimborso in conto fiscale è effettuata:

- entro sessanta giorni, quando il rimborso è erogato direttamente dall'Agente della Riscossione;
- entro 20 giorni dalla ricezione di apposita comunicazione dell'Ufficio competente quando, invece, il rimborso è disposto direttamente dall'Agenzia delle Entrate.

Gli interessi, quindi, calcolati sul capitale, decorrono nel primo caso dal sessantunesimo giorno, mentre nel secondo caso dal ventunesimo giorno, qualora l'erogazione del rimborso non avvenga entro i predetti termini a causa della mancanza od insufficienza dei fondi, così come disposto dall'art. 20, comma 5, del decreto 28 dicembre 1993, n. 567, recante il regolamento di attuazione dell'art. 78, commi da 27 a 38 della legge n. 413 del 1991.

La nuova formulazione del citato art. 78 si riallinea pienamente con il contenuto della norma secondaria contenuta nel citato decreto n. 567 del 1993, che già prevedeva un diverso termine per l'erogazione dei rimborsi a seconda della specifica tipologia di istanza (rimborso ordinario o semplificato).

Le modifiche all'art. 78, comma 33, della legge n. 413 del 1991 si applicano 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.

## **6. COMPENSAZIONE DEI RIMBORSI DA ASSISTENZA (ARTICOLO 15)**

La disposizione modifica, in un'ottica di maggiore trasparenza e semplificazione, 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.

A decorrere dal 2015, infatti, i sostituti d'imposta recuperano le somme rimborsate ai sostituiti nel mese successivo a quello in cui è stato effettuato il rimborso – nel limite delle ritenute d'acconto relative al periodo d'imposta in



corso al momento della presentazione della dichiarazione, ai sensi dell'articolo 37, comma 4, del d. lgs. n. 241 del 1997 – mediante compensazione tramite modello F24.

A seguito della modifica, è possibile effettuare la compensazione utilizzando gli importi a debito indicati nella delega di versamento.

In sostanza, il sostituto d'imposta espone il dettaglio emergente dai prospetti di liquidazione e dai risultati contabili nel modello F24, raggruppati per tributo, anche in caso di dichiarazione congiunta. In caso di rateazione, le rate sono calcolate sul risultato contabile a debito.

Le medesime modalità devono essere osservate da parte dei sostituti per il recupero di versamenti di ritenute o imposte sostitutive superiori al dovuto, dando evidenza nel citato modello di pagamento dello scomputo operato dai successivi versamenti, seguendo le modalità di cui al citato art. 17 del d. lgs. n. 241 del 1997.

Le compensazioni sopra richiamate non concorrono alla determinazione del limite di compensazione attualmente fissato in 700.000 euro per ciascun anno solare dall'art. 34, comma 1, della legge 23 dicembre 2000, n. 388.

Per le medesime compensazioni effettuate nei limiti delle ritenute relative al periodo d'imposta, in caso di importi superiori a 15.000 euro annui, non sussiste l'obbligo di apposizione del visto di conformità ovvero di sottoscrizione alternativa da parte dei soggetti che esercitano il controllo contabile di cui all'articolo 1, comma 574, della legge 27 dicembre 2013, n. 147.

Si fa presente che l'obbligo di apposizione del visto di conformità ovvero di sottoscrizione alternativa sussiste invece nel caso in cui l'eccedenza scaturente dalla dichiarazione sia riportata ai sensi dell'art. 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241 per compensare i pagamenti di importi diversi dalle ritenute dovuti nell'anno successivo, posto che, come precisato con la Circolare n. 28/E del 2014, il limite dei 15.000 euro, al cui superamento scatta l'obbligo di apporre il visto di conformità, è riferibile esclusivamente alla compensazione orizzontale dei crediti.

Ai fini di una migliore comprensione delle modifiche normative si ricorda che, originariamente, il sostituto era tenuto ad operare uno scomputo "interno" dei maggiori versamenti effettuati, nel senso che lo scomputo era possibile solo dai versamenti delle ritenute relative alla stessa categoria di reddito nella quale le eccedenze erano maturate, come individuate dall'art. 6 del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917.

A decorrere dal 2000, per effetto delle modifiche introdotte dal d.P.R. 14 ottobre 1999, n. 542, al sostituto è stata riconosciuta la possibilità di compensare le ritenute in eccesso con i versamenti successivi delle ritenute relative a qualsiasi tipo di provento (ad esempio, un'eccedenza di ritenuta da lavoro autonomo poteva essere utilizzata per ridurre un versamento di ritenute applicate sul reddito di lavoro dipendente). Non era, però, previsto che lo scomputo transitasse in F24, dovendo nel modello di versamento essere esclusivamente indicato il versamento a debito del sostituto al netto dell'avvenuto scomputo.

Per effetto della semplificazione, pertanto, le richiamate operazioni effettuate dal sostituto dovranno essere esposte nel modello di pagamento F24. Considerata la necessità di favorire la trasparenza degli adempimenti in capo ai sostituti d'imposta, si chiarisce che le predette modalità di scomputo devono essere adottate per tutte le compensazioni effettuate a decorrere dal 1° gennaio 2015, indipendentemente dall'anno di formazione delle eccedenze, sempreché la compensazione non sia riferita all'anno 2014. Si tratta, ad esempio, delle ritenute compensate a febbraio 2015 e relative a retribuzioni erogate entro il 12 gennaio 2015 relative al 2014 o delle ritenute compensate nell'ambito del conguaglio relativo al 2014.

Con risoluzione saranno forniti i codici tributo da utilizzare per le compensazioni.

### **CAPITOLO III: SEMPLIFICAZIONI PER LE SOCIETA'**

#### **7. RAZIONALIZZAZIONE COMUNICAZIONI DELL'ESERCIZIO DI OPZIONE (ARTICOLO 16)**

L'art. 16 del *decreto*, rubricato "*Razionalizzazione comunicazioni dell'esercizio di opzione*", semplifica le modalità con cui aderire a 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.

La finalità perseguita dal Legislatore è quella di ridurre le ipotesi in cui il mancato (o non corretto) adempimento di un onere formale determini conseguenze di carattere sostanziale per il contribuente, con eventuali recuperi d'imposta e irrogazione di sanzioni.

Con analoghe finalità, nel 2012 il Legislatore, a mezzo del d.l. n. 16, ha introdotto l'istituto della *remissione in bonis*.

Le nuove disposizioni che, in base al comma 5 del medesimo art. 16, si applicano a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014 (e dunque, dal modello Unico 2015), hanno apportato rilevanti modifiche alle disposizioni relative ai seguenti regimi opzionali:

##### *1) Trasparenza fiscale.*

Con riferimento alla trasparenza - ossia alla possibilità di imputare il reddito della società partecipata a ciascun socio in misura proporzionale alla sua quota di partecipazione, indipendentemente dall'effettiva percezione - la disposizione in esame modifica l'art. 115 del d.P.R. n. 917 del 1986 ("*TUIR*") al comma 4 che, nella versione previgente, prescriveva che l'opzione fosse esercitata entro il primo degli esercizi sociali di efficacia dell'opzione.

In forza dell'attuale formulazione della disposizione, l'opzione, irrevocabile per tre esercizi sociali della società partecipata ed esercitata da tutte le società, è comunicata all'Amministrazione finanziaria "*con la dichiarazione*

*presentata nel periodo d'imposta a decorrere dal quale si intende esercitare l'opzione".*

Al riguardo, in forza del richiamo contenuto nell'art. 116 del TUIR all'art. 115, deve ritenersi che le modifiche introdotte trovino applicazione anche in riferimento all'esercizio dell'opzione per la trasparenza fiscale delle società a ristretta base proprietaria, di cui allo stesso art. 116 del TUIR.

## *2) Consolidato nazionale.*

La disposizione modifica l'art. 119 del TUIR, che disciplina le modalità di esercizio dell'opzione per il consolidato.

Per effetto delle modifiche apportate dalla novella, con decorrenza dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014, l'esercizio congiunto dell'opzione deve essere comunicato all'Agenzia delle Entrate con la dichiarazione presentata nel periodo d'imposta a decorrere dal quale si intende esercitare l'opzione.

In altri termini, 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 (cfr. gli articoli 117 e ss. del TUIR) - irrevocabile e vincolante per tre esercizi sociali, non è più esercitata con apposita comunicazione da inviare entro il sedicesimo giorno del sesto mese successivo alla chiusura del periodo d'imposta precedente al primo esercizio cui si riferisce l'esercizio dell'opzione stessa (cfr. il D.M. 9 giugno 2004).

Va inoltre evidenziato che la modifica introdotta riguarda tanto l'esercizio dell'opzione, quanto il suo rinnovo – secondo la previsione dell'art. 14 del citato D.M. 9 giugno 2004, che per essa dispone l'applicazione delle modalità e dei termini previsti per l'esercizio dell'opzione stessa – ivi compresa l'ipotesi di allargamento dei soggetti facenti parte del consolidato (con l'ingresso, ad esempio, di una o più nuove società).

Non trovano, invece, rappresentazione in dichiarazione altri eventi connessi al consolidato fiscale, quali la comunicazione dell'interruzione della tassazione di gruppo (art. 13 del D.M. 9 giugno 2004) o la comunicazione per l'importo delle perdite residue attribuito a ciascun soggetto in caso di mancato rinnovo dell'opzione (art. 14 del citato DM), cui deve essere data evidenza attraverso una separata comunicazione da inviare entro 30 giorni decorrenti, rispettivamente, dal verificarsi dell'evento interruttivo o dal termine per la presentazione della dichiarazione.

Volendo esemplificare, dunque, dal 1 gennaio 2015, si avrà la seguente situazione:

a) società che accedono al consolidato o lo rinnovano a decorrere dal periodo d'imposta 2015: l'opzione sarà esercitata con il modello Unico SC 2015 della società consolidante, da presentare entro il 30 settembre 2015;

b) società che interrompono il consolidato per una delle cause legislativamente previste (ad esempio, per cessazione del requisito del controllo ex art. 124 TUIR, il 1° maggio 2015: presentazione in via telematica da parte della consolidante, entro il 31 maggio 2015, del modello "*Comunicazione relativa al regime di tassazione del consolidato nazionale*" (reperibile sui siti internet [www.agenziaentrate.gov.it](http://www.agenziaentrate.gov.it) e [www.finanze.gov.it](http://www.finanze.gov.it)).

d) "*Tonnage tax*".

La disposizione in commento modifica le modalità di esercizio dell'opzione per la *tonnage tax* che, fino all'intervento della novella normativa, doveva essere esercitata ai sensi dell'art. 155, comma 1, del TUIR, entro tre mesi dall'inizio del periodo d'imposta a partire dal quale si intende fruire della stessa con le modalità di cui al decreto previsto dall'art. 161 (D.M. 23 giugno 2005).

Dal 2015, pertanto, i soggetti di cui all'art. 73, comma 1, lettera a), del TUIR potranno calcolare il proprio reddito imponibile con le modalità proprie del regime in commento qualora comunichino un'opzione in tal senso all'Agenzia delle entrate con la dichiarazione presentata nel periodo d'imposta a decorrere dal quale si intende esercitare l'opzione.

4) *Imposta regionale sulle attività produttiva (IRAP).*

Viene parzialmente riscritto l'art. 5-bis, del d. lgs. n. 446 del 1997.

La norma, come noto, consente alle società di persone ed agli imprenditori individuali, in contabilità ordinaria, di optare per la determinazione della base imponibile secondo le modalità proprie delle società di capitali e degli enti commerciali.

A seguito delle novità introdotte, la relativa opzione non è più comunicata entro 60 giorni dall'inizio del periodo d'imposta per il quale la si esercita (cfr., sul punto, la Circolare n. 60/E del 2008), ma con la dichiarazione IRAP presentata nel periodo d'imposta a decorrere dal quale viene esercitata.

**8. RAZIONALIZZAZIONE DELLE MODALITÀ DI PRESENTAZIONE E DEI TERMINI DI VERSAMENTO NELLE IPOTESI DI OPERAZIONI STRAORDINARIE POSTE IN ESSERE DA SOCIETÀ DI PERSONE (ARTICOLO 17).**

In un'ottica di semplificazione, l'art. 17 del *decreto* prevede che anche le società di persone ed enti equiparati, con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare, utilizzino i “*vecchi modelli dichiarativi*”, ossia quelli approvati nel corso dello stesso anno nel quale si chiude il periodo d'imposta, così come le società di capitali.

La novità viene introdotta attraverso una modifica dell'art. 1, comma 1, del d.P.R. 22 luglio del 1998, n. 322, che disciplina le modalità di redazione e sottoscrizione delle dichiarazioni ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP, da cui è stato eliminato il riferimento ai soggetti di cui all'art. 2, comma 2, del d.P.R. n. 322 del 1998 (soggetti IRES).

Prima della modifica normativa, le società di persone ed enti equiparati, anche quando il periodo d'imposta non era coincidente con l'anno solare, erano comunque tenuti ad utilizzare i modelli approvati entro il 31 gennaio dell'anno di presentazione della dichiarazione (anno  $n+1$ ).

Si ipotizzi una società di persone con periodo d'imposta 1.1.2014-27.07.2014 (anno  $n$ ). Prima della modifica, per dichiarare tale periodo d'imposta,

la società era tenuta ad utilizzare il modello di dichiarazione da approvare entro il 31.01.2015 (anno  $n+1$ ).

Per effetto della modifica, per dichiarare il medesimo periodo d'imposta, la società può utilizzare il modello di dichiarazione già approvato nel 2014 (anno  $n$ ).

Con il comma 2 viene riformulato l'art. 17, comma 1, del d.P.R. n. 435 del 2001, che disciplina i termini di versamento del saldo dovuto in base alla dichiarazione dei redditi ed alla dichiarazione IRAP.

In particolare, fermo restando la scadenza del 16 giugno dell'anno di presentazione della dichiarazione per l'effettuazione dei predetti versamenti da parte delle persone fisiche e delle società o associazioni, la modifica normativa interviene sul termine di versamento per le società di persone interessate da operazioni straordinarie (liquidazione, trasformazione, fusione e di scissione). Viene stabilito, infatti, che in tali ipotesi il termine di versamento del saldo dovuto con riferimento alla dichiarazione dei redditi ed a quella dell'IRAP è il giorno 16 del mese successivo a quello di scadenza del termine di presentazione della dichiarazione.

Prima della modifica, nel caso di trasformazione di una società di persone (o altra operazione straordinaria o liquidazione) nel periodo compreso tra gennaio e marzo dell'anno, il termine di presentazione della dichiarazione scadeva entro l'anno stesso. Conseguentemente, poiché i termini di versamento erano normativamente ancorati per tali soggetti all'anno di presentazione dichiarazione, gli stessi scadevano in ogni caso il 16 giugno dello stesso anno.

Così, ad esempio, una società di persone che si era trasformata a marzo 2012 doveva presentare la dichiarazione entro dicembre 2012 e versare il saldo entro giugno 2012. Una che si era trasformata ad aprile 2012 doveva presentare la dichiarazione entro gennaio 2013 e versare il saldo entro giugno 2013.

La modifica normativa, che trova applicazione alle operazioni poste in essere a partire dall'entrata in vigore del *decreto*, consente di eliminare la

predetta anomalia che si generava per le società di persone in caso di operazione straordinaria o liquidazione.

#### **9. SOCIETÀ IN PERDITA SISTEMATICA (ARTICOLO 18)**

Con le modifiche introdotte con l'art. 18 del *decreto*, è stato ampliato il c.d. periodo di osservazione per l'applicazione della disciplina sulle società in perdita sistematica, di cui all'art. 2, commi da 36-decies a 36-duodecies, del d.l. 13 agosto 2011, n. 138, convertito con modificazioni dalla legge 14 settembre 2011, n. 148, passando così dagli originari tre a cinque periodi d'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 (2011).



## **CAPITOLO IV: SEMPLIFICAZIONI RIGUARDANTI LA FISCALITA' INTERNAZIONALE**

### **10. SEMPLIFICAZIONI DELLE DICHIARAZIONI DI SOCIETÀ O ENTI CHE NON HANNO LA SEDE LEGALE O AMMINISTRATIVA NEL TERRITORIO DELLO STATO (ARTICOLO 19)**

L'art. 19 del *decreto*, con efficacia a decorrere dalla data di entrata in vigore del presente *decreto*, abroga l'art. 4, comma 2, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, che prevede, per le società o enti che non hanno la sede legale o amministrativa nel territorio dello Stato, l'obbligo di indicare nella dichiarazione dei redditi l'indirizzo dell'eventuale stabile organizzazione nel territorio stesso, e in ogni caso, le generalità e l'indirizzo in Italia di un rappresentante per i rapporti tributari. Pertanto, le società o enti non residenti non avranno più l'obbligo di indicare tali dati nella propria dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta 2014.

Si tratta, infatti, di dati già in possesso dell'Amministrazione finanziaria.

Con la soppressione di tale adempimento, inoltre, non solo si semplifica la dichiarazione dei redditi per le società o enti non residenti, ma si eliminano anche eventuali incertezze e possibili conseguenze negative in fase di notifica degli atti, in caso di divergenza tra i dati finora indicati da tali soggetti nel modello dichiarativo e quelli presenti nell'anagrafe tributaria.

### **11. COMUNICAZIONE ALL'AGENZIA DELLE ENTRATE DEI DATI CONTENUTI NELLE LETTERE D'INTENTO (ARTICOLO 20)**

L'art. 20 del *decreto* interviene sulla disciplina della comunicazione all'Agenzia delle Entrate dei dati contenuti nella dichiarazione di intento relativa ad operazioni IVA non imponibili, effettuate da soggetti qualificati come esportatori abituali, modificando l'art. 1, comma 1, lettera c) del d.l. 29 dicembre

1983, n. 746, convertito in legge, con modificazioni, dalla legge 27 febbraio 1984, n. 17.

Con provvedimento del 12 dicembre 2014, prot. n. 159674/2014, è stato approvato il modello per la dichiarazione d'intento relativa all'acquisto o importazione di beni e servizi senza applicazione dell'imposta sul valore aggiunto, delle relative istruzioni e delle specifiche tecniche per la trasmissione telematica dei dati.

La previgente disciplina individuava il soggetto onerato della comunicazione nel cedente o prestatore, prevedendo che questi, ricevuta la dichiarazione dall'esportatore anteriormente all'effettuazione dell'operazione, comunicasse telematicamente all'Agenzia delle Entrate i dati dalla stessa risultanti entro il termine di effettuazione della prima liquidazione periodica IVA, mensile o trimestrale, nella quale fossero confluite le operazioni realizzate senza applicazione dell'imposta.

Con riferimento al termine di comunicazione della dichiarazione di intento da parte del cedente o prestatore, si ricorda che, prima delle modifiche apportate dall'art. 2, comma 4, del D.L. 2 marzo 2012, n. 16, - convertito dalla L. 26 aprile 2012, n. 44 – il termine era fissato “*entro il giorno 16 del mese successivo*”.

A decorrere dal 1° gennaio 2015, la procedura per l'invio e la consegna delle lettere d'intento è radicalmente modificata.

Infatti, l'esportatore è tenuto a trasmettere telematicamente la dichiarazione d'intento all'Agenzia delle Entrate, che rilascia apposita ricevuta telematica. Successivamente l'esportatore curerà la consegna al fornitore – o in Dogana - della dichiarazione di intento e della relativa ricevuta di presentazione presso l'Agenzia.

Il fornitore sarà, pertanto, tenuto a verificare l'avvenuta trasmissione all'Agenzia delle Entrate prima di effettuare la relativa operazione, pena l'applicazione delle sanzioni previste dall'art. 7, comma 4-bis, del d.lgs. n. 471 del 1997, come riformulato per tenere conto delle nuove modalità applicative dell'istituto.

Il riscontro, a regime, potrà essere effettuato secondo due modalità alternative. Da subito, per tutti gli operatori, sul sito internet [www.agenziaentrate.gov.it](http://www.agenziaentrate.gov.it) è resa disponibile una funzione a libero accesso attraverso la quale, inserendo il codice fiscale del cedente/prestatore, del cessionario/committente nonché il numero di protocollo della ricevuta telematica, sarà possibile effettuare il predetto riscontro telematico.

A breve, per i soggetti abilitati ai servizi Entratel o Fisconline sarà possibile verificare nel proprio cassetto fiscale l'avvenuta presentazione della dichiarazione d'intento da parte del cessionario/committente, unitamente alla ricevuta telematica. Questa seconda modalità richiede tempi tecnici, per cui sarà inizialmente visibile solo la ricevuta e, successivamente, anche il documento.

Il medesimo fornitore provvederà, infine, a riepilogare i dati delle dichiarazioni di intento ricevute nella dichiarazione IVA annuale.

Inoltre, le nuove disposizioni mantengono in vigore alcuni preesistenti obblighi in capo al dichiarante ed al fornitore, quali la tenuta ed aggiornamento del registro a norma dell'art. 39 del d.P.R 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni; per le dichiarazioni ricevute, il fornitore dovrà continuare ad indicare gli estremi delle stesse nelle fatture emesse, indicando il regime di non imponibilità.

Con riferimento all'ipotesi di presentazione della lettera di intento presso la Dogana si rileva che, in armonia con lo spirito della disposizione in commento, è previsto che l'Agenzia delle Entrate metta a disposizione dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, nel termine di centoventi giorni dall'entrata in vigore delle disposizioni in esame, l'accesso alla Banca dati delle dichiarazioni di intento, al fine di fornire uno strumento idoneo a garantire una celere circolazione delle informazioni necessarie all'espletamento degli adempimenti doganali.

Come accennato, in considerazione della nuova struttura della fattispecie di comunicazione delle dichiarazioni d'intento, il legislatore ha modificato la disciplina sanzionatoria contenuta nell'art. 7, comma 4-bis, del d. lgs. 18

dicembre 1997, n. 471, recante la disciplina delle *“Violazioni relative alle esportazioni”*.

Tale disposizione, nella formulazione previgente, puniva con la sanzione dal cento al duecento per cento dell'imposta il cedente o il prestatore che ometteva di inviare, nei termini previsti, la comunicazione di intento o la inviava con dati incompleti o inesatti. Tale sanzione è attualmente applicabile laddove il cedente o prestatore effettui operazioni nei confronti dell'esportatore abituale prima di aver ricevuto da parte di questi la dichiarazione d'intento ed averne riscontrato l'avvenuta presentazione all'Agenzia delle entrate.

Le disposizioni richiamate trovano applicazione per le operazioni senza applicazione d'imposta da effettuare a decorrere dal 1° gennaio 2015°, a nulla rilevando la circostanza che l'esportatore abituale abbia già inviato al proprio fornitore o prestatore la lettera d'intento, secondo la precedente disciplina. Nondimeno, la decorrenza delle nuove disposizioni deve essere coordinata con l'emanazione del citato provvedimento di attuazione del 12 dicembre 2014, che ha stabilito le concrete modalità applicative della nuova procedura di comunicazione e predisposto gli strumenti tecnici necessari nonché con i principi recati dallo Statuto dei diritti del contribuente, di cui alla legge 27 luglio 2000, n. 212.

In particolare, il punto 5 del Provvedimento – Decorrenza e disposizioni transitorie – prevede che, fino all'11 febbraio 2015, gli operatori possono consegnare o inviare la dichiarazione d'intento al proprio cedente o prestatore secondo le modalità previgenti. Tale previsione consente di dare piena attuazione ai principi contenuti nello Statuto del contribuente che, all'articolo 3, comma 2, richiede che le disposizioni tributarie non possono prevedere adempimenti a carico dei contribuenti la cui scadenza sia fissata anteriormente al sessantesimo giorno dalla data dell'adozione dei provvedimenti di attuazione in esse espressamente previsti. In tal caso, il fornitore non dovrà verificare l'avvenuta presentazione della dichiarazione d'intento all'Agenzia delle Entrate.

Rimane, comunque, salva la possibilità per gli operatori di avvalersi del nuovo sistema di presentazione in via telematica disponibile sul sito internet dell'Agenzia delle Entrate.

In ossequio al dato testuale della disposizione – che individua, come discrimine per l'entrata in vigore delle nuove regole, le operazioni effettuate a decorrere dal 1° gennaio 2015 – viene previsto che, per le dichiarazioni d'intento già consegnate o inviate secondo le precedenti regole che esplicano, tuttavia, effetti per operazioni poste in essere successivamente all'11 febbraio 2015, sussiste l'obbligo di applicare la nuova disciplina, a partire dal 12 febbraio 2015.

Pertanto, eventuali dichiarazioni d'intento inviate nel corso del 2014 o dopo il 1° gennaio 2015, laddove riferite ad operazioni effettuate successivamente all'11 febbraio 2015, dovranno essere effettuate secondo le modalità indicate dalla nuova disciplina.

## **12. COMUNICAZIONE DELLE OPERAZIONI INTERCORSE CON PAESI BLACK LIST (ARTICOLO 21).**

L'art. 21 del *decreto* semplifica le modalità con cui adempiere all'obbligo di comunicazione delle operazioni economiche intercorse con Paesi *black list*.

In particolare, la stessa interviene sull'art. 1, comma 1, del D.L. 25 marzo 2010, n. 40, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 maggio 2010, n. 73, che detta le disposizioni in materia di contrasto alle frodi fiscali e finanziarie internazionali e nazionali operate, tra l'altro, nella forma dei cosiddetti «*caroselli*» e «*cartiere*».

Secondo la disciplina previgente, i soggetti passivi IVA avevano l'obbligo di comunicare telematicamente all'Agenzia delle entrate tutte le cessioni di beni e le prestazioni di servizi di importo superiore ad euro 500 effettuate e ricevute, registrate o soggette a registrazione, nei confronti di operatori economici aventi sede, residenza o domicilio in Paesi *black list*. Tali comunicazioni avevano

cadenza mensile o trimestrale a seconda dell'ammontare delle operazioni da comunicare.

La nuova disposizione semplifica tale disciplina, prevedendo che i dati relativi ai rapporti intercorsi con Paesi *black list* siano forniti con cadenza annuale ed elevando ad euro 10.000 la soglia di valore complessivo delle operazioni da comunicare.

Con riferimento alla nozione di "*importo complessivo annuale*" si ricorda che, in sede del prescritto esame del *decreto* da parte delle Commissioni parlamentari competenti, il parere favorevole delle stesse, è stato condizionato all'espresso ed inequivoco chiarimento che il limite del 10.000 euro introdotto dall'art. 21 si intende non per singola operazione, come a legislazione previgente, ma come limite complessivo annuo, con la conseguenza di prevedere l'obbligo di comunicazione una volta superato il limite di 10.000 euro di valore complessivo di operazioni.

Sul punto, coerentemente con l'indicazione fornita dal Parlamento, si ritiene che tale importo complessivo annuale debba riferirsi al complesso delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi effettuate e ricevute nei confronti di operatori economici aventi sede, residenza o domicilio **in Paesi** c.d. *black list*.

Le nuove norme si applicano, per espressa previsione dell'art. 21 del decreto, alle operazioni, interessate dall'obbligo, poste in essere nell'anno solare in corso alla data di entrata in vigore del decreto.

Come già rappresentato nel comunicato stampa del 19 dicembre 2014, per evidenti finalità di semplificazione e per consentire gli adempimenti dell'intero anno 2014 secondo le regole già adottate per la maggior parte dell'anno, evitando in tal modo di introdurre maggiori oneri, 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 previste dall'art. 21 del *decreto*.

Al riguardo si precisa che la facoltà per gli operatori economici di assolvere all'adempimento con riferimento alle comunicazioni relative all'anno

2014 secondo le regole previgenti, consente di non effettuare le comunicazioni per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi di importo inferiore a 500 euro, anche se effettuate o ricevute dalla data di entrata in vigore del *decreto* fino al 31 dicembre 2014. Pertanto, stante la facoltà riconosciuta agli operatori di applicare le regole previgenti all'art. 21 del *decreto*, per tali operazioni potrà essere omessa la comunicazione prevista dal predetto articolo 21, anche se le stesse sono di importo complessivo superiore a 10.000 euro.

Poiché la norma è entrata in vigore il 13 dicembre 2014, deve ritenersi che eventuali violazioni commesse in vigenza della precedente formulazione che, per effetto delle modifiche, non siano più da considerare illecito, in applicazione dell'articolo 3, comma 3, del D.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, non siano sanzionabili, salvo che il provvedimento di irrogazione sia divenuto già definitivo.

### **13. RICHIESTA DI AUTORIZZAZIONE PER EFFETTUARE OPERAZIONI INTRACOMUNITARIE (ARTICOLO 22 DEL DECRETO)**

All'art. 35 del d.P.R. n. 633 del 1972 sono state apportate alcune importanti modifiche finalizzate a consentire, ai soggetti che intendono operare in ambito comunitario, l'immediata inclusione nella banca dati di cui all'art. 17 del regolamento del Consiglio, del 7 ottobre 2010 (UE) n. 904/2010, le cui informazioni sono scambiate tra i Paesi aderenti mediante il *Vat Information Exchange System* (di seguito banca dati VIES).

In particolare, la nuova disposizione modifica l'art. 35 del d.P.R. n. 633 del 1972, intervenendo sui commi *7-bis* (sostituito), *7-ter* (abrogato), *15-bis* (integrato), *15-quater* (abrogato).

Le predette modifiche vengono introdotte allo scopo di assicurare una maggiore conformità della disciplina IVA nazionale al diritto comunitario ed hanno l'effetto di rispondere alle esigenze di maggiore speditezza del sistema,

manifestate dagli operatori interessati ad effettuare scambi di beni e servizi con altri operatori dell'Unione europea.

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.

Al riguardo si ritiene che la verifica sui quattro trimestri consecutivi di mancata presentazione degli elenchi Intra operi dal momento di entrata in vigore della disposizione in argomento, essendo ininfluenti i trimestri antecedenti l'entrata in vigore del decreto.

Pertanto, l'Agenzia delle entrate procederà alla cancellazione dalla Banca dati VIES dei soggetti iscritti a partire dall'anno successivo all'entrata in vigore del *decreto*, inviando, a tal fine, un'apposita comunicazione per assicurare al contribuente un'adeguata informazione e consentire gli adempimenti conseguenti. Per le medesime finalità, l'esclusione avrà effetto a decorrere dal sessantesimo giorno successivo alla data di spedizione della comunicazione da parte dell'Ufficio competente.

Pertanto, nel periodo intercorrente tra il ricevimento della comunicazione e la cancellazione, il contribuente interessato a conservare l'iscrizione potrà rivolgersi all'Ufficio competente per le attività di controllo ai fini dell'IVA, al fine di

superare la presunzione di cui al comma 7-bis dell'art. 35 del d.P.R. n. 633/72, fornendo la documentazione di tutte le operazioni intracomunitarie effettuate nel predetto periodo dei quattro trimestri di riferimento previsto dalla norma, ovvero fornire adeguati elementi circa la operazioni intracomunitarie in corso o da effettuare.

In alternativa il contribuente può manifestare l'intenzione di effettuare operazioni intracomunitarie.

Resta inteso che l'ufficio applicherà, nel caso in cui ricorrano i relativi presupposti, le sanzioni previste dall'art. 11, comma 4, del d. lgs. n. 471 del 1997.

I soggetti esclusi, ove si manifesti successivamente l'esigenza di effettuare operazioni intracomunitarie, potranno comunque nuovamente richiedere l'inclusione nella Banca dati VIES.

Per le operazioni effettuate in vigenza della precedente normativa, si ritiene applicabile il principio del *favor rei*, previsto dall'art. 3, comma 2, del d. lgs del 18 dicembre 1997 n. 472, ai sensi del quale “*salvo diversa previsione di legge, nessuno può essere assoggettato a sanzioni per un fatto che, secondo una legge posteriore, non costituisce violazione punibile*”.

Per effetto di tale principio, non è, pertanto, più sanzionabile il comportamento posto in essere da un soggetto passivo che avesse effettuato operazioni intracomunitarie prima che fossero trascorsi i trenta giorni entro i quali, ai sensi del vecchio comma 7-bis, l'Ufficio avrebbe potuto emettere un provvedimento di diniego all'iscrizione al VIES.

In particolare, qualora il provvedimento di irrogazione delle sanzioni non sia divenuto definitivo, non saranno applicabili le sanzioni previste dall'art. 6 del d. lgs 18 dicembre 1997 n. 471.

#### 14. ELENCHI INTRASTAT SERVIZI (ARTICOLO 23)

L'art. 23 del *decreto* prevede che, con provvedimento dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, di concerto con il Direttore dell'Agenzia delle entrate e d'intesa con l'ISTAT, da emanarsi, ai sensi dell'art. 50, comma 6-ter, del d.l. 30 agosto 1993, n. 331, entro novanta giorni dall'entrata in vigore del presente *decreto*, sono apportate modifiche al contenuto degli elenchi riepilogativi relativi alle prestazioni di servizi generiche - vale a dire alle prestazioni di servizi per le quali il presupposto territoriale si realizza nello Stato in cui è stabilito il committente - rese a soggetti passivi stabiliti in un altro Stato membro dell'UE e quelle da questi ultimi ricevute, diverse da quelle di cui agli artt. 7-quater e 7-quinquies del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

Le modifiche in questione sono volte alla semplificazione del contenuto informativo delle specifiche sezioni dei modelli Intrastat (rispettivamente: **INTRA1-quater**, *servizi resi registrati nel periodo*, **INTRA1-quinquies**; *rettifiche ai servizi resi indicati in sezioni 3 di periodi precedenti*, **INTRA2-quater**; *servizi ricevuti registrati nel periodo*, **INTRA2-quinquies** *rettifiche ai servizi ricevuti indicati in sezioni 3 di periodi precedenti*) relative alle prestazioni di servizi rese o ricevute, il quale viene ridotto alle seguenti informazioni:

- Numeri d'identificazione IVA delle controparti,
- Valore totale delle transazioni;
- Codice indicativo del tipo di prestazione resa o ricevuta;
- Paese di pagamento.

Conseguentemente, viene disposta l'abrogazione dell'obbligo di fornire le altre informazioni, quali il numero e la data della fattura, **le modalità di incasso o pagamento dei corrispettivi e di erogazione del servizio**, non essendo le stesse essenziali ai fini di un'analisi del rischio. In tal modo, gli obblighi informativi connessi alle prestazioni di servizio intracomunitarie vengono maggiormente adeguati agli *standard* degli altri Paesi europei.

Le nuove modalità di compilazione si rendono applicabili a partire dalla data che sarà indicata dal Provvedimento.

**15. TERMINI DI PRESENTAZIONE DELLA DENUNCIA DEI PREMI INCASSATI DAGLI OPERATORI ESTERI (ARTICOLO 24).**

L'art. 24 del *decreto* introduce alcune modifiche all'art. 4-bis della legge 29 ottobre 1961, n. 1216, che disciplina l'applicazione dell'imposta sui premi per i contratti conclusi da imprese di assicurazione che operano in Italia in regime di libera prestazione di servizi.

In particolare, con la previsione recata dalla lettera a) dell'art. 24 del *decreto* viene sostituito il comma 5 del citato art. 4-bis, che definisce il termine di presentazione della denuncia dei premi da parte del rappresentante fiscale delle imprese estere operanti sul territorio nazionale in regime di libera prestazione di servizi.

Nella nuova formulazione, il comma 5 del citato art. 4-bis prevede che *“Il rappresentante fiscale deve presentare entro il 31 maggio di ciascun anno, con le modalità stabilite con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, la denuncia dei premi ed accessori incassati nell'anno solare precedente, distinguendo i premi stessi per categoria e per aliquota applicabile. Si applicano al rappresentante fiscale le disposizioni dell'articolo 9”*.

Sulla base di tale disposizione, dunque, il rappresentante fiscale delle imprese estere deve procedere alla presentazione di una denuncia annuale (e non più mensile) dei premi ed accessori incassati nell'anno solare precedente, entro il 31 maggio di ciascun anno.

Analoga previsione è stata, inoltre, inserita con riferimento alle imprese di assicurazione estere che non si avvalgono di un rappresentante fiscale.

Anche tali soggetti, infatti, per effetto delle modifiche introdotte con la lettera b) dell'art. 24 del *decreto*, al comma 6-bis dell'art. 4-bis, sono tenuti alla

presentazione di una denuncia annuale dei premi ed accessori incassati nell'anno solare precedente, entro il 31 maggio di ciascun anno.

Tali modifiche sono state introdotte dal legislatore al fine di uniformare i termini di presentazione della denuncia dei premi incassati dagli assicuratori esteri, operanti in Italia in regime di libera prestazione di servizi, con quelli previsti per le imprese stabilite in Italia.

Per effetto del richiamo dell'art. 9 della legge n. 1216 del 1961 che disciplina gli adempimenti dichiarativi e di versamento delle imprese di assicurazione, sono estese anche agli assicuratori esteri operanti in Italia in regime di libera prestazione di servizi alcune previsioni già applicate per gli operatori nazionali.

Trattasi, in particolare, del comma 4 del citato art. 9, ai sensi del quale *“Sulla base della denuncia l'ufficio del registro procede entro il 15 giugno alla liquidazione definitiva dell'imposta dovuta per l'anno precedente. L'ammontare del residuo debito o dell'eccedenza di imposta, eventualmente risultante dalla predetta liquidazione definitiva, deve essere computato nel primo versamento mensile successivo a quello della comunicazione della liquidazione da parte dell'ufficio del registro.”*

Poiché la denuncia da presentare entro il 31 maggio di ogni anno si riferisce ai premi ed accessori incassati nell'anno solare precedente, si è dell'avviso che, per gli assicuratori esteri, il nuovo termine di presentazione della dichiarazione trovi applicazione in relazione ai premi ed accessori incassati a decorrere dal 1° gennaio 2015.

Pertanto, tali soggetti - qualora abbiano presentato tutte le denunce mensili per i premi incassati nel 2014 - presenteranno la prima dichiarazione annuale entro maggio 2016, relativamente ai premi ed accessori incassati nel 2015.

Diversamente i soggetti che non abbiano presentato tutte le denunce mensili per i premi incassati nel 2014 avranno l'obbligo di presentare la predetta denuncia annuale al fine di veder liquidata l'imposta definitiva entro il 15 giugno e di poter computare l'eventuale debito/credito che residua entro il primo

versamento mensile successivo a quello di comunicazione della liquidazione da parte dell'Agenzia delle Entrate.

Resta, in ogni caso, fermo l'obbligo di trasmettere entro il termine del 31 maggio 2015 la comunicazione degli importi annualmente versati alle province, distinti per contratto ed ente di destinazione, secondo quanto previsto dall'art. 17, comma 4, del D.lgs. 6 maggio 2011, n. 68 e successive modificazioni ed integrazioni.

#### **16. SANZIONI PER OMISSIONE O INESATTEZZA DATI STATISTICI DEGLI ELENCHI INTRASTAT (ARTICOLO 25)**

L'art. 25 del *decreto* sostituisce il comma 5 dell'art. 34 del d.l. 23 febbraio 1995, n. 41, convertito, con modificazioni dalla legge 22 marzo 1995, n. 85, in materia di sanzioni per omessa o inesatta comunicazione dei dati statistici degli elenchi INTRASTAT.

La novella normativa è finalizzata a limitare e semplificare l'onere comunicativo-statistico, nella considerazione che gli eventuali errori commessi in sede di adempimento comunicativo hanno natura formale, in quanto non idonei ad arrecare un danno erariale.

In particolare, l'omissione o l'inesattezza dei dati statistici negli elenchi *INTRASTAT* – punita, dall'art. 11 del d.lgs. n. 322 del 1989, con la sanzione da 516,00 a 5.164,00 euro – si applica alle sole imprese che rispondono ai requisiti indicati nei decreti del Presidente della Repubblica emanati annualmente, ai sensi dell'art. 7, comma 1, del citato d.lgs. n. 322 del 1989.

Tale disposizione prevede, al comma 1, secondo periodo, che “(...) è *annualmente definita, in relazione all'oggetto, ampiezza, finalità, destinatari e tecnica di indagine utilizzata per ciascuna rilevazione statistica, la tipologia di dati la cui mancata fornitura, per rilevanza, dimensione o significatività ai fini della rilevazione statistica, configura violazione dell'obbligo di cui al presente comma*”.

In forza dell'ultimo decreto pubblicato, trattasi delle imprese che realizzano scambi commerciali con i paesi dell'Unione europea per un ammontare pari o superiore a 750 mila euro, secondo quanto indicato nel d.P.R. 19 luglio 2013 (pubblicato nella GU-Serie Generale n. 201 del 28 agosto 2013).

La norma in commento precisa, infine, che la sanzione prevista dal citato art. 11 del d.lgs. n. 322 del 1989 è applicata una sola volta per ogni elenco INTRASTAT mensile inesatto o incompleto, a nulla rilevando il numero di transazioni mancanti o riportate in modo errato nello stesso.

## **CAPITOLO V: ELIMINAZIONE DI ADEMPIMENTI SUPERFLUI**

### **17. ELIMINAZIONE DELLA RICHIESTA DI AUTORIZZAZIONE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE (ARTICOLO 26)**

L'art. 26 del *decreto* è intervenuto sulla procedura che disciplina la deducibilità delle quote di ammortamento finanziario per le concessioni relative alla costruzione e all'esercizio di opere pubbliche, di cui al comma 4 dell'art. 104 del TUIR.

In particolare, la disposizione riduce gli adempimenti a carico dei soggetti operanti nei predetti settori, eliminando la previsione secondo cui la deduzione di quote di ammortamento, determinate in misura diversa da quella ordinaria (ossia, per quote costanti), doveva essere oggetto di un apposito decreto del Ministro dell'economia e delle finanze.

Per le imprese concessionarie di servizi pubblici, in relazione ai beni gratuitamente devolvibili al termine della concessione, che ne regola la costruzione e l'esercizio (vale a dire su quei beni che l'impresa ottiene in concessione da un ente pubblico con l'obbligo di restituirli all'ente concedente al termine della durata della concessione), l'art. 104, comma 1, del TUIR consente

di dedurre quote di ammortamento finanziario in luogo delle ordinarie quote di ammortamento tecnico previste dagli artt. 102 e 103 del medesimo TUIR.

L'ammortamento finanziario anzidetto deve essere calcolato, dunque, in quote costanti determinate dividendo il costo dei beni gratuitamente devolvibili (diminuito degli eventuali contributi del concedente) per il numero degli anni di durata della concessione, considerando tali anche le frazioni (cfr. comma 2, dell'art. 104 del TUIR).

Per le concessioni relative alla costruzione e all'esercizio di opere pubbliche, il comma 4 dell'art. 104, del TUIR, nella versione previgente, ammetteva la deduzione di quote di ammortamento finanziario *“differenziate”* anziché costanti - da calcolare sull'investimento complessivo realizzato in rapporto proporzionale alle quote previste nel piano economico finanziario della concessione - previa autorizzazione mediante un apposito decreto del Ministro dell'economia e delle finanze.

Si ricorda che tale decreto, a seguito dell'istituzione delle Agenzie fiscali, è stato surrogato da un provvedimento di autorizzazione emanato dal direttore dell'Agenzia delle entrate.

In sintesi, le imprese operanti nel settore della costruzione e dell'esercizio di opere pubbliche in concessione potevano ammortizzare il costo dei beni in uso in quote costanti oppure, previa autorizzazione, dedurre quote di ammortamento differenziate proporzionali alle quote previste nel piano economico finanziario della concessione. Tale ultimo aspetto, quindi, imponeva l'onere, ogni qual volta tali imprese provvedevano a rideterminare il proprio cd. piano economico finanziario, di richiedere la predetta autorizzazione.

Con la soppressione di parte del comma 4 dell'art. 104 del TUIR, operata con l'art. 26 del *decreto*, non è più richiesto ai predetti soggetti di adempiere alla descritta procedura.

Tale semplificazione, come precisato nella relazione al *decreto*, si fonda sulla *“(...) rilevanza del piano economico finanziario, che risulta approvato dal*



*concedente e costituisce parte integrante della concessione relativa alla costruzione e all'esercizio di opere pubbliche".*

Nel previgente sistema, con il citato provvedimento del direttore, si autorizzava la deduzione di quote di ammortamento differenziate in rapporto proporzionale a quelle previste nel piano economico finanziario della concessione. Pertanto, fermo restando il rispetto del principio di imputazione, di cui al comma 4 dell'art. 109 del TUIR, il provvedimento del direttore poteva consentire la deduzione di quote differenziate in rapporto proporzionale a quelle individuate nel piano, sempreché proporzionali.

In conseguenza dell'eliminazione del citato provvedimento del direttore, si ritiene consentita la deduzione di quote di ammortamento secondo lo stesso criterio di proporzionalità adottato nel piano economico finanziario della concessione, nei limiti della quota imputata in bilancio.

La disposizione in commento trova applicazione a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del provvedimento in commento. Pertanto, per le imprese con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, si applica a decorrere dal 2014.

In altri termini, le imprese operanti nel settore della costruzione e dell'esercizio di opere pubbliche in concessione che sottoscrivono una convenzione (oppure adeguano il loro piano economico finanziario) a partire dal periodo d'imposta 2014 (per i soggetti con esercizio corrispondente all'anno solare), avranno la possibilità di dedurre il costo dei beni in uso:

- secondo i coefficienti tabellari di cui al decreto 31 dicembre 1988 (art. 102 del TUIR);
- in misura corrispondente alla durata di utilizzazione prevista dal contratto o dalla legge (art. 103 del TUIR);
- in quote costanti (comma 1, art. 104 del TUIR);
- in quote differenziate, in rapporto proporzionale a quelle previste nel piano economico finanziario, senza la necessità di richiedere alcuna autorizzazione (comma 4, art. 104 del TUIR).

In considerazione del nuovo assetto normativo, per garantire la semplificazione degli adempimenti, si ritiene che per le medesime tipologie di imprese che hanno sottoscritto una convenzione (oppure hanno adeguato il loro piano economico finanziario) in periodi d'imposta precedenti al 2014 (per i soggetti con esercizio corrispondente all'anno solare) le quote indicate nel bilancio relativo all'esercizio 2014 risultano deducibili secondo le modalità di cui ai punti precedenti, a prescindere dall'esistenza o meno di provvedimento di autorizzazione dell'Agenzia.

Diversamente, per le quote contabilizzate negli esercizi precedenti al 2014, in mancanza di autorizzazione, è consentita esclusivamente la deduzione secondo quanto disposto al comma 1 dell'art. 104 del TUIR (quote costanti).

In ultimo, alla luce dell'evoluzione del sistema giuridico e fiscale avente ad oggetto il settore della costruzione e dell'esercizio di opere pubbliche in concessione, appare opportuno fornire alcune precisazioni concernenti l'ultimo inciso del comma 4, dell'art. 104 del TUIR in esame, in cui si prevede che le quote di ammortamento differenziato deducibili siano determinate *“includendo nel costo ammortizzabile gli interessi passivi anche in deroga alle disposizioni del comma 1 dell'articolo 110”*.

Tale disposizione, derogando al comma 1 dell'articolo 110, garantiva che le modalità con cui si contabilizzavano in bilancio le quote di ammortamento, secondo quanto disposto dagli schemi di convenzione vigenti, fossero coerenti con la misura con cui le stesse potevano essere dedotte (previa autorizzazione).

Infatti, a fronte della previsione contenuta nella lettera b) del comma 1 dell'art. 110 del TUIR per cui la capitalizzazione degli interessi passivi era consentita fino al momento di entrata in funzione del relativo bene, la citata deroga di cui al comma 4 dell'art. 104 consentiva la capitalizzazione dei predetti oneri finanziari anche oltre il momento di entrata in funzione dei relativi beni, in linea con quanto eventualmente previsto dagli schemi di convenzione all'epoca vigenti.

Sotto il profilo giuridico, le modifiche apportate con le disposizioni di cui all'art. 2, commi 82-90, del decreto legge 3 ottobre 2006, n. 262 (convertito, con modificazioni, dalla legge 24 novembre 2006, n. 286), come ulteriormente modificato dall'art. 1, comma 1030, della legge finanziaria 2007 (n. 296/2006), hanno introdotto un nuovo schema unico di convenzione che non prevede alcuna regola specifica in merito alle modalità con cui devono essere capitalizzati gli oneri finanziari. Pertanto, l'imputazione degli oneri finanziari risulta orientata esclusivamente dalla corretta applicazione delle regole contabili adottate in bilancio (principi contabili nazionali ed internazionali).

In tale nuovo contesto, l'applicazione della deroga contenuta nel comma 4 dell'art. 104 del TUIR imporrebbe alle sole imprese che si occupano della costruzione e dell'esercizio di opere pubbliche in concessione di considerare un costo fiscale dei beni gratuitamente devolvibili diverso rispetto al valore iscritto in bilancio, determinando, conseguentemente, un disallineamento fra valori contabili e fiscali.

Pertanto, si ritiene necessario superare il dato letterale dell'ultimo inciso del comma 4 dell'art. 104 del TUIR in quanto la deroga all'articolo 110, non rispondendo alla sua funzione originaria, risulterebbe incoerente con la ratio della norma in commento, ossia quella di garantire l'allineamento tra il trattamento contabile, derivante dalla convenzione, e le regole di deducibilità fiscale.

Va da sé che, qualora i contribuenti avessero adottato un comportamento difforme rispetto a quello appena indicato non si ritengono applicabili le sanzioni a causa dell'esistenza di obiettive condizioni di incertezza.

#### **18. RITENUTE SU AGENTI - COMUNICAZIONE DI AVVALERSI DI DIPENDENTI O TERZI (ARTICOLO 27)**

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 cinquanta per cento 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 venti per cento 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.

Al riguardo, si evidenzia che l'art. 3 del DM. 16 aprile 1983 prevede, tra le altre cose, che:

- la dichiarazione debba essere spedita al committente, preponente o mandante, per ciascun anno solare, entro il 31 dicembre dell'anno precedente mediante lettera raccomandata con avviso di ricevimento (primo comma);
- se le condizioni previste per la riduzione al venti per cento della base imponibile della ritenuta si verificano in corso d'anno, la relativa dichiarazione deve essere presentata non oltre quindici giorni da quello in cui le condizioni stesse si sono verificate. Entro lo stesso termine devono essere dichiarate le variazioni in corso d'anno che fanno venire meno le predette condizioni (secondo comma);
- se per l'anno o frazione di anno in cui ha inizio l'attività il percipiente, presumendo il verificarsi delle relative condizioni, intende avvalersi della riduzione al venti per cento della base imponibile delle ritenute, deve farne dichiarazione non oltre i quindici giorni successivi alla stipula dei contratti,

o accordi, di commissione, di agenzia, di rappresentanza di commercio e di procacciamento d'affari o alla eseguita mediazione (terzo comma).

In tale contesto, l'art. 27 del *decreto* sostituisce il settimo comma dell'art. 25-bis in esame, stabilendo che il decreto di attuazione dovrà prevedere 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 fini dell'applicazione della ritenuta sul venti per cento 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 dovrà 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, l'ultimo periodo del settimo comma dell'art. 25-bis del d.P.R. n. 600 del 1973, come sostituito dall'art. 27 in esame, prevede che *“L'omissione della comunicazione relativa alle variazioni che comportano il venir meno delle predette condizioni comporta l'applicazione delle sanzioni previste dall'articolo 11, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, e successive modificazioni”*.

La disposizione sostituita prevedeva che *“In caso di dichiarazione non veritiera si applica la pena pecuniaria da due a tre volte la maggiore ritenuta che avrebbe dovuto essere effettuata.”*

Nella relazione illustrativa al *decreto* è specificato 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 venir 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.

In applicazione dell'art. 3, comma 3, del d.lgs. n. 472 del 1997 per le dichiarazioni non veritiere inviate prima dell'entrata in vigore del decreto si applica, se più favorevole, la sanzione amministrativa prevista dal settimo

comma dell'art. 25-bis del d.P.R. n. 600 del 1973, come sostituito dall'art. 27 del *decreto*, salvo che il provvedimento di irrogazione della pena pecuniaria sia divenuto definitivo.

## **19. COORDINAMENTO, RAZIONALIZZAZIONE E SEMPLIFICAZIONE DI DISPOSIZIONI IN MATERIA DI OBBLIGHI TRIBUTARI (ARTICOLO 28)**

### **19.1 ABROGAZIONE DELLA SOLIDARIETÀ PASSIVA IN MATERIA DI APPALTI**

Con l'art. 28 del *decreto* si è inteso superare, nell'ambito della razionalizzazione e semplificazione delle disposizioni in materia di obblighi tributari, la disciplina relativa alla responsabilità solidale nell'ambito degli 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.

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.

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, nella parte in cui viene previsto che il committente, che abbia eseguito il pagamento dei trattamenti retributivi dei lavoratori, può esercitare l'azione di regresso nei confronti del coobbligato, è stato inserito l'obbligo, per il committente, di assolvere, ove previsto, gli adempimenti del sostituto d'imposta, ai sensi delle disposizioni contenute nel DPR 29 settembre 1973, n. 600. Tale previsione ha natura confermativa di un principio di carattere



generale, già risultante dall'applicazione delle ordinarie disposizioni in materia di sostituzione d'imposta previste dal citato dPR n. 600 del 1973 (cfr., ad esempio, la risoluzione n. 481/E del 2008 per la sussistenza dell'obbligo per il committente di assolvere gli adempimenti del sostituto d'imposta in relazione ai pagamenti effettuati ai dipendenti dell'appaltatore anche a seguito delle azioni proposte ai sensi dell'articolo 1676 del codice civile).

Con la stessa finalità, nel successivo comma 3 dell'articolo in commento, è stato introdotto l'obbligo per l'INPS di comunicare all'Agenzia delle entrate, con cadenza mensile, i dati relativi alle aziende, gestite dallo stesso Istituto previdenziale, nonché le posizioni contributive dei relativi dipendenti.

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.

Il medesimo principio non trova applicazione in relazione alla responsabilità solidale prevista in capo all'appaltatore per violazioni commesse dal subappaltatore entro la data di entrata in vigore della disposizione in esame, posto che il principio del *favor rei* trova applicazione con esclusivo riferimento alle fattispecie sanzionatorie rimanendo, per contro, regolata dal principio generale della successione delle leggi nel tempo (c.d. *tempus regit actum*) ed, in particolare, dal principio d'irretroattività, l'applicazione della norma precettiva, tra cui va annoverata quella costitutiva della responsabilità per l'imposta.

## **19.2 ESTINZIONE DELLA SOCIETÀ E RESPONSABILITÀ DEI LIQUIDATORI**

Sempre nell'ambito della semplificazione fiscale, il comma 4 dell'art. 28 del *decreto* stabilisce che – ai soli fini della liquidazione, accertamento e riscossione dei tributi e contributi, sanzioni e interessi – l'estinzione della società,

disciplinata dall'art. 2495 del codice civile, produce effetto trascorsi cinque anni dalla richiesta di cancellazione dal Registro delle imprese.

Trattandosi di norma procedurale, si ritiene che la stessa trova applicazione anche per attività di controllo fiscale riferite a società che hanno già chiesto la cancellazione dal registro delle imprese o già cancellate dallo stesso registro prima della data di entrata in vigore del *decreto* in commento.

Il comma 5 modifica l'art. 36 del d.P.R. n. 602 del 1973 – relativo alla responsabilità ed obblighi degli amministratori, liquidatori e soci – al fine di una più compiuta tutela del credito erariale.

In particolare, la disposizione in esame prevede una diretta responsabilità dei liquidatori delle società che hanno distribuito utili ai soci – in violazione dell'obbligo di rispettare il grado di privilegio dei crediti – relativi all'anno di liquidazione oppure ad anni precedenti, salvo prova contraria.

In sostanza, laddove i liquidatori non riescano a dimostrare di aver assolto tutti gli oneri tributari, comprese le ritenute dei lavoratori dipendenti, prima dell'assegnazione dei beni ai soci, ovvero di non aver estinto con precedenza crediti di rango inferiore in danno di quelli tributari, gli stessi rispondono in proprio del versamento dei tributi dovuti dalla società estinta, nei limiti dei crediti di imposta che avrebbero trovato capienza in sede di graduazione dei crediti. Quindi, rispetto alla precedente formulazione, l'onere probatorio è traslato sul liquidatore (inversione dell'onere della prova).

La responsabilità dei soci ed amministratori, invece – già prevista nei limiti delle somme e/o dei beni ricevuti nel corso della liquidazione o nel corso degli ultimi due periodi di imposta anteriori alla messa in liquidazione, fatte salve ulteriori responsabilità – è parametrata al valore dei beni sociali ricevuti, che si presume, salva prova contraria, proporzionalmente equivalente alla quota di capitale detenuta dal socio o associato.

Il comma 6 dell'art. 28 del *decreto* dispone, poi, che dalle disposizioni contenute nei precedenti commi 4 e 5 non discendono, per i contribuenti, obblighi dichiarativi nuovi o diversi rispetto a quelli vigenti.

Da ultimo, il comma 7 modifica l'art. 19, comma 1, del d.lgs. n. 46 del 1999, che individua le disposizioni del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 – recante la disciplina in materia di riscossione – che si applicano alle sole imposte sui redditi.

In particolare, viene eliminato il riferimento, ivi previsto, all'art. 36 del citato d.P.R. n. 602 del 1973, avente ad oggetto la responsabilità e gli obblighi degli amministratori, dei liquidatori e dei soci dei soggetti IRES per le imposte dovute per il periodo della liquidazione e per quelli anteriori, con la conseguenza che il regime di responsabilità avrà ad oggetto tutte le imposte e non più solo le imposte dirette.

## **CAPITOLO VI: SEMPLIFICAZIONI E COORDINAMENTI NORMATIVI**

### **20. MODIFICA AL REGIME DI DETRAZIONE FORFETARIO DELLE SPONSORIZZAZIONI DI CUI ALL'ART. 74, SESTO COMMA, DEL DPR N. 633 DEL 1972 (ARTICOLO 29)**

L'art. 29 del *decreto*, rubricato “*Detrazione forfetaria per prestazioni di sponsorizzazione*”, modifica la disciplina della detrazione IVA relativa alle prestazioni di sponsorizzazione prevista nell'ambito del regime forfetario recato dall'art. 74, sesto comma, del d.P.R. n. 633 del 1972.

Il citato regime forfetario IVA stabilisce, in via generale, la forfetizzazione della detrazione nella misura del 50 per cento dell'imposta relativa alle operazioni imponibili.

Per le cessioni e concessioni di diritti di ripresa televisiva e trasmissione radiofonica è prevista, invece, una percentuale ridotta di detrazione forfetizzata pari a un terzo.

Anteriormente alle modifica introdotta dall'art. 29 del *decreto*, una specifica percentuale di detrazione forfetizzata era stabilita anche per le operazioni di sponsorizzazione nella misura pari al 10 per cento.

La modifica normativa apportata dal citato art. 29, avendo eliminato, nella disposizione di cui all'art. 74, sesto comma, del d.P.R. n. 633 del 1972, il riferimento alle prestazioni di sponsorizzazione e alla relativa percentuale di detrazione forfetizzata del 10 per cento, ha così ricondotto le medesime nella regola generale della forfetizzazione della detrazione nella misura del 50 per cento.

Tale modifica - intervenendo solo sulla disciplina della forfetizzazione per le prestazioni di sponsorizzazione - ha lasciato inalterate le altre previsioni contenute nell'art. 74, sesto comma, del d.PR n. 633 del 1972, sia relativamente ai soggetti destinatari del regime, sia con riguardo alle diverse modalità applicative che tale regime presenta rispetto alle differenti categorie di soggetti beneficiari.

Si ricorda, infatti, che il regime forfettario IVA di cui trattasi è riservato, per espressa previsione normativa, ai soggetti che organizzano attività di intrattenimento di cui alla tariffa allegata al dPR n. 640 del 1972 ed è esteso, ai sensi dell'art. 9 del dPR n. 544 del 1999, anche agli enti che esercitano l'opzione per l'applicazione delle disposizioni agevolative di cui alla legge n. 398 del 1991.

In particolare, sono ammessi all'esercizio dell'opzione per le disposizioni di favore di cui alla legge n. 398 del 1991 e, quindi, in presenza di tale opzione, applicano il regime forfettario IVA, i seguenti soggetti:

- le associazioni e le società sportive dilettantistiche (v. art. 1 della legge n. 398 del 1991 e art. 90, comma 1, della legge n. 289 del 2002);
- le associazioni senza fini di lucro e pro loco (v. art. 9-*bis* del D.l. 30 dicembre 1991, n. 417, convertito con modificazioni dalla legge 6 febbraio 1992, n. 66);

- le associazioni bandistiche e cori amatoriali, filodrammatiche, di musica e danza popolare, legalmente costituite senza fini di lucro (v. art. 2, comma 31, della legge 24 dicembre 2003, n. 350).

Il regime forfetario IVA presenta un differente ambito applicativo a seconda che lo stesso venga adottato dagli enti con opzione per le disposizioni di cui alla legge n. 398 del 1991 ovvero dagli esercenti attività di intrattenimento.

#### **20.1 ENTI CON OPZIONE PER LE DISPOSIZIONI DI CUI ALLA LEGGE N. 398 DEL 1991**

Tali soggetti applicano il regime forfetario IVA, in relazione a tutti i proventi (derivanti anche da attività diverse da quelle di intrattenimento) conseguiti nell'esercizio di attività commerciali connesse con gli scopi istituzionali (cfr. circolare n. 165/E del 2000, par. 3.3) e, quindi, in relazione anche ai proventi relativi a prestazioni di pubblicità.

Per tali proventi l'Amministrazione finanziaria ha chiarito (cfr. Circolari n. 165 del 2000, par. 3.1, e n. 21 del 22 aprile 2003, par. 3.1.2) che, in assenza di una specifica previsione nell'ambito della disposizione di cui all'art. 74, sesto comma, del DPR n. 633 del 1972, gli stessi godono della detrazione del 50 per cento stabilita in via generale dalla stessa disposizione.

Pertanto, prima della modifica introdotta dall'art. 29 del decreto, gli enti in parola applicavano la forfetizzazione della detrazione IVA distinguendo le prestazioni di pubblicità (detrazione forfetizzata del 50 per cento) da quelle di sponsorizzazione (detrazione forfetizzata del 10 per cento).

Nei settori di operatività di tali soggetti (in particolare, nel settore dello sport dilettantistico) si sono manifestate incertezze applicative ed oggettive difficoltà nel distinguere le prestazioni di pubblicità e le prestazioni di sponsorizzazione, sia in ragione delle particolari modalità promozionali con cui vengono rese nel contesto delle attività e degli eventi istituzionali (ad es. sportivi), sia in ragione del contenuto degli atti negoziali adottati dalle parti.

Come chiarito dalla relazione illustrativa all'art. 29 del decreto, la previsione di un'unica percentuale (50 per cento) di detrazione forfetaria per le operazioni di sponsorizzazione e di pubblicità, è stata adottata proprio con particolare riferimento ai soggetti che optano per il regime di cui alla legge n. 398 del 1991, in un'ottica di semplificazione e di riduzione delle sopra evidenziate incertezze applicative causate dalla distinzione tra pubblicità e sponsorizzazione.

A seguito della modifica introdotta dall'art. 29 del decreto, pertanto, per gli enti in argomento la distinzione tra le prestazioni di pubblicità e quelle di sponsorizzazione non è più necessaria, in quanto la percentuale di detrazione forfettizzata è uniformata nella misura del 50 per cento.

## **20.2 ENTI ESERCENTI ATTIVITÀ DI INTRATTENIMENTO**

Per i soggetti che esercitano attività di intrattenimento, invece, il regime forfetario IVA trova applicazione solo per i proventi che concorrono a formare la base imponibile dell'imposta sugli intrattenimenti (ISI), mentre, per i proventi non soggetti ad ISI, l'IVA si applica secondo i criteri ordinari (cfr. circolare n. 165/E del 7 settembre 2000, par. 3.1).

In particolare, rientrano tra i proventi non soggetti ad ISI quelli derivanti da prestazioni pubblicitarie (cfr. Circolare n. 165/E del 2000, par. 3.1); i proventi derivanti dalle sponsorizzazioni, invece, concorrono alla formazione della base imponibile ISI e, quindi, sono assoggettati all'applicazione del regime forfetario IVA (cfr art. 3, comma 2, lettera c), del dPR n. 640 del 1972).

Pertanto, a seguito della modifica introdotta dall'art. 29 del *decreto*, i citati soggetti applicano la forfettizzazione della detrazione nella misura del 50 per cento alle sole prestazioni di sponsorizzazione.

Gli stessi soggetti, tuttavia, anche dopo la modifica introdotta dall'art. 29 del decreto, continuano ad assoggettare le prestazioni pubblicitarie alle regole ordinarie di detrazione dell'IVA di cui agli artt. 19 e ss. del dPR n. 633 del 1972.

## **21. ADEGUAMENTO DEL VALORE DI RIFERIMENTO DEGLI OMAGGI ALLA DISCIPLINA DELLE IMPOSTE SUI REDDITI (ARTICOLO 30)**

L'art. 30 del *decreto* ha la finalità di creare un maggiore coordinamento, in materia di spese di rappresentanza, tra la disciplina delle imposte sul reddito e la disciplina IVA.

Il legislatore, in particolare, adotta, anche ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, il limite di 50 euro già previsto (sin dal 1° gennaio 2008) ai fini della deducibilità dal reddito d'impresa dei costi sostenuti per le spese di rappresentanza dall'art. 108, comma 2, del TUIR. Detto articolo dispone, infatti, che “(...) *Le spese di rappresentanza sono deducibili nel periodo d'imposta di sostenimento se rispondenti ai requisiti di inerenza e congruità stabiliti con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, anche in funzione della natura e della destinazione delle stesse, del volume dei ricavi dell'attività caratteristica dell'impresa e dell'attività internazionale dell'impresa. Sono comunque deducibili le spese relative a beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore a euro 50*”.

L'art. 30 del *decreto* eleva da 25,82 a 50 euro 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.

La disposizione, in particolare, interessa tre articoli del d.P.R. n. 633 del 1972.

In primo luogo, grazie alla modifica dell'art. 2, secondo comma, numero 4), del d.P.R. n. 633 del 1972, si considera fuori del campo di applicazione dell'imposta la cessione gratuita di beni, la cui produzione o il cui commercio non rientra nell'attività propria dell'impresa, il cui costo unitario sia uguale o inferiore a 50 euro (risultando, quindi, superato il precedente limite di 25,82 euro).

In secondo luogo, in forza della modifica recata all'art. 3, terzo comma, primo periodo, del d.P.R. n. 633/1972, si considerano fuori del campo di applicazione dell'imposta le prestazioni di servizi il cui valore sia inferiore o uguale a 50 euro, anche se effettuate per l'uso personale o familiare dell'imprenditore, ovvero a titolo gratuito per altre finalità estranee all'esercizio dell'impresa.

Rende, infine, più omogeneo il quadro normativo, l'intervento del legislatore sul comma 1 dell'art. 19-bis1 del d.P.R. n. 633/1972, la cui lettera h) dispone – in seguito alle modifiche – che *“non è ammessa in detrazione l'imposta relativa alle spese di rappresentanza, come definite ai fini delle imposte sul reddito, tranne quelle sostenute per l'acquisto di beni di costo unitario non superiore a euro cinquanta”*.

Il Decreto del 19 novembre 2008 del Ministro dell'Economia e Finanze, con cui sono state fornite le disposizioni attuative dell'art. 108, comma 2, del TUIR, resta il riferimento per determinare, anche ai fini IVA, quali siano le spese che debbono essere considerate *“di rappresentanza”*, con conseguente indetraibilità dell'imposta sul valore aggiunto ad esse relativa.

Tuttavia, in seguito alle modifiche in esame, l'importo di 50 euro diviene la soglia massima comune sia ai fini della deducibilità dal reddito di impresa del costo sostenuto per l'acquisto di beni distribuiti gratuitamente, sia al fine di individuare l'IVA detraibile relativa a tali beni.

Le disposizioni sopra commentate si applicano alle operazioni effettuate a partire dalla data di entrata in vigore del *decreto*.

## **22. RETTIFICA IVA CREDITI NON RISCOSSI (ARTICOLO 31)**

L'art. 31 del *decreto* ha esteso la portata applicativa dell'art. 26, secondo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972, disciplinante le fatture rettificative (c.d. *“note di variazione in diminuzione”*), ossia le note che i cedenti/prestatori hanno facoltà di emettere ogni qual volta l'ammontare imponibile o l'imposta di



un'operazione già registrata si riduca in conseguenza di eventi patologici (dichiarazione di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili, mancato pagamento in tutto o in parte a causa di procedure concorsuali o di procedure esecutive rimaste infruttuose), nonché in conseguenza dell'applicazione di abbuoni o sconti previsti contrattualmente.

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

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

Allo stato attuale, invece, le note di variazione possono essere emesse senza limiti temporali – salvo il termine per esercitare il corrispondente diritto di detrazione – *“a seguito di un accordo di ristrutturazione dei debiti omologato ai sensi dell'articolo 182-bis del Regio decreto 16 marzo 1942, n. 267, ovvero di un piano attestato ai sensi dell'articolo 67, terzo comma, lettera d), del Regio decreto 16 marzo 1942, n. 267, pubblicato nel registro delle imprese”*.

Come emerge dalla relazione illustrativa alla modifica normativa *de qua*, la stessa ha inteso allineare la disciplina attualmente in vigore della deducibilità delle perdite su crediti, con riferimento alle imposte sui redditi (cfr. l'art. 101 del TUIR), e la disciplina IVA prevista dal citato art. 26, attribuendo autonoma rilevanza alla rideterminazione dei crediti generata da tali particolari procedure.

Dunque, a seguito della stipula di un accordo di ristrutturazione dei debiti omologato ai sensi dell'art. 182-bis, ovvero di un piano attestato ex art. 67, comma 3, lettera d), *l. fall.*, pubblicato nel registro delle imprese, oltre alla possibilità di dedurre le perdite su crediti ai fini della determinazione del reddito d'impresa, il fornitore/prestatore che ha emesso una fattura in relazione ad

operazioni successivamente falcidiate per effetto dell'omologazione, potrà ora recuperare l'IVA originariamente versata all'Erario al momento di effettuazione della fornitura/servizio anche oltre il termine dell'operazione originaria.

### **23. REGIME FISCALE DEI BENI SEQUESTRATI (ARTICOLO 32)**

L'art. 32 del *decreto* riformula il comma 3-*bis* dell'art. 51 del d.lgs. 6 settembre 2011, n. 159 [c.d. "*Codice delle leggi antimafia*"], aggiunto dall'art. 1, comma 189, lett. d), n. 2), della legge 24 dicembre 2012, n. 228 [c.d. legge di stabilità per il 2013], con il quale viene definito un regime fiscale speciale per i beni immobili oggetto dei provvedimenti di sequestro e confisca non definitiva.

La modifica in esame è volta a meglio delimitare l'ambito di applicazione del suddetto regime fiscale, finalizzato ad evitare che l'amministrazione giudiziaria anticipi il versamento di somme in una fase del procedimento di prevenzione in cui non è ancora chiara la destinazione finale dell'immobile che è stato appreso (devoluzione allo Stato o restituzione al soggetto proposto).

In particolare, il comma 3-*bis*, nella precedente formulazione, prevedeva, a far data dal 1° gennaio 2013, un'esenzione da imposte, tasse e tributi dovuti in relazione ai beni immobili oggetto dei provvedimenti di prevenzione. Esenzione, comunque, temporanea dal momento che, in caso di restituzione dei suddetti beni al soggetto sottoposto alla misura cautelare, era prevista la liquidazione, in capo a quest'ultimo, di quanto dovuto per il periodo di durata dell'amministrazione giudiziaria.

Per effetto della nuova formulazione, a decorrere dal 1° gennaio 2014, in luogo della "*esenzione*" è disposta la "*sospensione del versamento*" da imposte, tasse e tributi il cui presupposto impositivo consista nella titolarità del diritto di proprietà o nel possesso di un bene immobile. Si tratta, ad esempio, dell'IMU – imposta municipale propria (quale componente della IUC – imposta unica comunale) – che ha per presupposto, ai sensi dell'art. 8, comma 2, del D.lgs. 14 marzo 2011, n. 23 [c.d. "*Federalismo Fiscale Municipale*"], il possesso di immobili diversi dall'abitazione principale; oppure dell'IVIE – imposta sul

valore degli immobili situati all'estero – dovuta, in base all'art. 19, comma 13, del D.L. 6 dicembre 2011, n. 201 [c.d. "*Decreto Monti*"], convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, dal proprietario dell'immobile ovvero dal titolare di altro diritto reale sullo stesso. Essendo la "*sospensione*" limitata al "*versamento*", ne consegue che, anche con riguardo ai beni immobili, non viene meno, in capo all'amministratore giudiziario, l'obbligo di adempiere agli ulteriori oneri fiscali, compresi quelli dichiarativi, durante la vigenza dei provvedimenti di sequestro e confisca non definitiva.

Ai sensi del secondo periodo del novellato comma 3-*bis*, non risulta, invece, dovuto, perché oggetto di esenzione espressa, il versamento delle imposte di registro, ipo-catastale e di bollo qualora gli atti ed i contratti posti in essere durante il periodo di durata dell'amministrazione giudiziaria abbiano ad oggetto i beni immobili la cui proprietà o il cui possesso costituiscano presupposto impositivo di imposte, tasse e tributi.

Quanto al reddito prodotto dai beni immobili oggetto dei provvedimenti di sequestro e confisca non definitiva, il terzo periodo del novellato comma 3-*bis* dispone espressamente l'irrilevanza dello stesso, ai fini della determinazione complessiva delle imposte sui redditi, qualora sia determinato secondo le regole del reddito fondiario. In particolare, per effetto della nuova formulazione della disposizione de qua, è disposto che non concorrono alla formazione del reddito imponibile i redditi prodotti dai beni immobili situati nel territorio dello Stato e dai beni immobili situati all'estero, anche se locati, quando determinati secondo le disposizioni del capo II del titolo I ("*Redditi fondiari*") e dell'art. 70 ("*Redditi di natura fondiaria*") del TUIR. È disposto, inoltre, che i medesimi redditi non rilevano anche nell'ipotesi di cui all'art. 90, comma 1, quarto e quinto periodo ("*Proventi immobiliari*") del TUIR. Da tale "*irrilevanza*" discende che il reddito prodotto dai richiamati beni non concorre alla determinazione del reddito imponibile. Nondimeno lo stesso deve, comunque, essere esposto in dichiarazione dei redditi, al fine di consentire all'Amministrazione finanziaria la liquidazione dell'imposta dovuta in caso di revoca della misura cautelare.

Resta, invece, confermata, rispetto alla precedente formulazione, la previsione di cui all'ultimo periodo del comma 3-*bis*, secondo cui nei casi di revoca della misura di prevenzione, l'amministratore giudiziario ne dà comunicazione all'Agenzia delle entrate ed agli altri enti competenti che provvedono alla liquidazione delle imposte, tasse e tributi dovuti per il periodo di durata dell'amministrazione giudiziaria ed il cui versamento è stato sospeso, in capo al soggetto cui i beni sono stati restituiti.

## **24. ALLINEAMENTO DEFINIZIONE PRIMA CASA IVA – REGISTRO (ARTICOLO 33)**

### **24.1 DEFINIZIONE “PRIMA CASA” – AGEVOLAZIONE IVA**

L'art. 33 del *decreto* modifica i criteri per individuare le case di abitazione per le quali è possibile fruire dell'agevolazione “*prima casa*” ai fini dell'imposta sul valore aggiunto (*i.e.* applicazione dell'aliquota ridotta del 4 per cento agli atti imponibili ad IVA che abbiano ad oggetto detti immobili).

In particolare, per effetto delle modifiche apportate dalla citata disposizione al numero 21) della Tabella A, parte II, allegata al d.P.R. n. 633 del 1972, l'aliquota IVA del 4 per cento si applica – ricorrendo le ulteriori condizioni previste a tal fine (cfr. Nota II-*bis* all'art. 1 della Tariffa, Parte prima, allegata al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131) – agli atti di trasferimento o di costituzione di diritti reali aventi ad oggetto case di abitazione (anche in corso di costruzione) classificate o classificabili nelle categorie catastali diverse dalle seguenti:

- cat. A/1 - abitazioni di tipo signorile;
- cat. A/8 - abitazioni in ville;
- cat. A/9 - castelli e palazzi di eminenti pregi artistici e storici.

L'applicazione dell'agevolazione IVA “*prima casa*” è, dunque, vincolata alla categoria catastale dell'immobile, non assumendo più alcun rilievo, ai fini dell'individuazione delle case di abitazione oggetto dell'agevolazione, le caratteristiche previste dal decreto del Ministero dei Lavori Pubblici del 2 agosto 1969, che contraddistinguono gli immobili “*di lusso*”.

L'art. 33 del *decreto* allinea, peraltro, la nozione di “*prima casa*” rilevante ai fini dell'applicazione dell'aliquota IVA del 4 per cento alla definizione prevista dalla disciplina agevolativa in materia di imposta di registro (*i.e.* aliquota nella misura del 2 per cento per i trasferimenti delle case di abitazione, ad eccezione di quelle di categoria catastale A1, A8 e A9).

Pertanto, a decorrere dall'entrata in vigore del *decreto*, in sede di stipula dell'atto di trasferimento o di costituzione del diritto reale sull'abitazione per il quale si intende fruire dell'aliquota IVA del 4 per cento, deve essere dichiarata la classificazione o la classificabilità catastale dell'immobile nelle categorie che possono beneficiare del regime di favore (cat. A/2 – abitazioni di tipo civile; cat. A/3 – abitazioni di tipo economico; cat. A/4 – abitazioni di tipo popolare; cat. A/5 – abitazioni di tipo ultra popolare; cat. A/6 – abitazioni di tipo rurale; cat. A/7 – abitazioni in villini; A/11 – abitazioni ed alloggi tipici dei luoghi), oltre all'attestazione della sussistenza delle ulteriori condizioni prescritte per usufruire dell'agevolazione (cfr. Nota II-bis all'art. 1 della Tariffa, Parte prima, allegata al d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131).

Qualora in sede di stipula di contratto preliminare di vendita sia stata effettuata la classificazione dell'abitazione come immobile “di lusso” ai sensi del decreto del Ministero dei Lavori Pubblici del 2 agosto 1969, con la conseguente applicazione dell'imposta agli acconti sul prezzo di compravendita con un'aliquota superiore all'aliquota del 4 per cento, è possibile rettificare le relative fatture mediante variazione in diminuzione, ai sensi dell'art. 26 del D.P.R. n. 633 del 1972, al fine di applicare l'aliquota IVA del 4 per cento sull'intero corrispettivo dovuto (cfr. risoluzione 7 dicembre 2000, n. 187).

Resta inteso che l'agevolazione IVA “prima casa” non trova applicazione in relazione ai trasferimenti di immobili non abitativi, quali quelli rientranti nella categoria catastale A/10 – uffici e studi privati.

## **24.2 Cessioni di case di abitazione diverse dalla “prima casa”**

Il numero 127-*undecies*) della tabella A, parte III, allegata al D.P.R. n. 633 del 1972 prevede l'applicazione dell'aliquota IVA del 10 per cento agli atti di trasferimento o di costituzione di diritti reali aventi ad oggetto case di abitazione (anche in corso di costruzione) non “di lusso” secondo i criteri di cui al decreto del Ministero dei Lavori Pubblici del 2 agosto 1969 per le quali non ricorrono le condizioni previste per l'applicazione dell'agevolazione “prima casa”, richiamate dal numero 21) della Tabella A, parte II, allegata al medesimo d.P.R. n. 633 del 1972.

L'art. 33 del decreto legislativo in commento non ha coordinato il numero 127-*undecies*) con la nuova formulazione del numero 21) della parte II della medesima Tabella.

Il citato numero 127-*undecies*), infatti, ai fini dell'individuazione delle abitazioni “di lusso”, fa ancora riferimento alle caratteristiche previste dal decreto del Ministero dei Lavori Pubblici del 2 agosto 1969.

Tuttavia, dall'espresso richiamo al numero 21), si evince che l'applicazione dell'aliquota del 10 per cento presuppone che oggetto del trasferimento sia un immobile avente la medesima natura/classificazione catastale di quelli che potrebbero potenzialmente fruire dell'agevolazione “prima casa”, in presenza di tutte le altre condizioni previste dalla nota II-*bis* all'art. 1 della Tariffa, Parte prima, allegata al D.P.R. n. 131 del 1986.

In base ad un'interpretazione sistematica delle citate disposizioni in materia di trasferimenti immobiliari, deve ritenersi che, ai fini dell'applicazione dell'aliquota IVA del 10 per cento alle cessioni o agli atti di costituzione di diritti reali aventi ad oggetto case di abitazione diverse dalla “prima casa”, non assume più alcun rilievo la definizione di “abitazione di lusso” di cui al decreto del Ministero dei Lavori Pubblici 2 agosto 1969 che deve, pertanto, ritenersi superata.

In base alle medesime considerazioni, la definizione di case di abitazione “*di lusso*” di cui al D.M. Ministero dei Lavori Pubblici del 2 agosto 1969 deve, altresì, intendersi superata anche ai fini dell’individuazione dei fabbricati o porzioni di fabbricato di cui all’art. 13 della legge 2 luglio 1949, n. 408 (c.d. fabbricati Tupini), la cui cessione, ricorrendo le condizioni previste dal medesimo n. 127-*undecies*), è soggetta ad IVA con aliquota del 10 per cento.

Di conseguenza, l’aliquota IVA del 10 per cento si applica – sussistendo gli altri presupposti richiesti dalla norma – agli atti di trasferimento o di costituzione di diritti reali aventi ad oggetto case di abitazione (anche in corso di costruzione) ovvero fabbricati Tupini classificati o classificabili nelle categorie catastali diverse dalle cat. A/1, cat. A/8, cat. A/9, effettuati a decorrere dall’entrata in vigore del presente provvedimento.

Le cessioni e gli atti di costituzione di diritti reali aventi ad oggetto immobili classificati o classificabili in queste ultime categorie catastali sono soggetti ad IVA con applicazione dell’aliquota nella misura ordinaria del 22 per cento.

#### **24.3 APPALTI RELATIVI ALLA COSTRUZIONE DI FABBRICATI TUPINI**

Il n. 39) della Tabella A, parte II, allegata al d.P.R. n. 633 del 1972 prevede l’applicazione dell’aliquota IVA in misura del 4 per cento alle prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto relativi alla costruzione dei fabbricati di cui all’art. 13 della legge n. 408 del 1949 (c.d. fabbricati Tupini), effettuate nei confronti dei soggetti che svolgono attività di costruzione di immobili per la successiva vendita o di soggetti per i quali ricorrono le condizioni richiamate nel n. 21) (condizioni agevolazioni “*prima casa*”).

Anche in tal caso, in forza delle considerazioni espresse nel paragrafo precedente, ai fini dell’individuazione delle abitazioni la cui costruzione può fruire dell’aliquota agevolata prevista per la “prima casa”, nonché ai fini dell’individuazione dei fabbricati Tupini, rileva, in luogo delle caratteristiche

dell'abitazione (di lusso secondo il decreto del Ministero dei Lavori Pubblici del 2 agosto 1969), soltanto la classificazione catastale dell'immobile.

In entrambi i casi, deve trattarsi di immobili classificati o classificabili catastalmente in categorie diverse dalle cat. A/1, cat. A/8, cat. A/9.

**25. DISPOSIZIONI PER LA COOPERAZIONE NELL'ATTIVITÀ DI RILEVAZIONE DELLE VIOLAZIONI IN MATERIA DI ATTESTAZIONE DELLA PRESTAZIONE ENERGETICA (ARTICOLO 34)**

L'art. 34 del *decreto* modifica l'art. 6, comma 3, del decreto legislativo 19 agosto 2005, n. 192, individuando nel Ministero dello sviluppo economico l'Amministrazione competente all'irrogazione delle sanzioni di cui alla legge 24 novembre 1981, n. 689, nei casi di violazioni relative alle disposizioni in materia di attestato di prestazione energetica.

Il pagamento della sanzione non esenta comunque dall'obbligo di presentare l'attestato, in caso di omessa dichiarazione o allegazione dello stesso, al citato Ministero.

L'Agenzia delle entrate, sulla base di apposite intese con il Ministero dello sviluppo economico, individuerà, nel quadro delle informazioni disponibili, acquisite con la registrazione nel sistema informativo dei contratti di cui al comma 3 dell'art. 6 citato, quelle considerate rilevanti ai fini del procedimento sanzionatorio e le trasmetterà, in via telematica, allo stesso Ministero dello sviluppo economico per l'accertamento e la contestazione della violazione.

**26. REQUISITI PER L'AUTORIZZAZIONE ALLO SVOLGIMENTO DELL'ATTIVITÀ DI ASSISTENZA FISCALE E REQUISITI DELLE SOCIETÀ RICHIEDENTI E DEI CENTRI AUTORIZZATI (ARTICOLO 35)**

L'art. 35 modifica il decreto del Ministro delle finanze 31 maggio 1999, n. 164 (Regolamento recante norme per l'assistenza fiscale resa dai Centri di assistenza fiscale per le imprese e per i dipendenti, dai sostituti d'imposta e dai



professionisti ai sensi dell'articolo 40 del decreto legislativo n. 241 del 1997) e, in particolare, gli articoli 7, 10 e 11.

La disposizione è stata inserita al fine di garantire, come prevede la legge delega, l'idoneità tecnico-organizzativa delle società richiedenti l'autorizzazione allo svolgimento dell'attività di assistenza fiscale e dei centri autorizzati di assistenza fiscale, in particolare integrando ovvero modificando le previsioni del decreto del Ministro delle finanze 31 maggio 1999, n. 164, sulla base dei seguenti principi:

- a) prevedere la presenza sul territorio in almeno un terzo delle province;
- b) prevedere un numero minimo di dichiarazioni che ciascun Centro autorizzato di assistenza fiscale deve presentare;
- c) stabilire che le società richiedenti e i centri autorizzati di assistenza fiscale debbano redigere una relazione tecnica annuale dalla quale emerga:
  - 1) il rispetto dei requisiti concernenti le garanzie di idoneità tecnico-organizzativa in relazione alla formula organizzativa assunta, anche in ordine ai rapporti di lavoro dipendente;
  - 2) i sistemi di controllo interno volti a garantire la correttezza dell'attività di assistenza fiscale, anche in ordine all'affidamento a terzi dell'assistenza;
  - 3) un piano di formazione del personale differenziato in base alle funzioni svolte dalle diverse figure professionali.

Tenuto conto del tempo trascorso dall'emanazione delle norme di riferimento in materia di assistenza fiscale e delle nuove responsabilità a carico degli intermediari nel processo di verifica dei dati delle dichiarazioni dei redditi modello 730, con il nuovo decreto legislativo sono introdotti più stringenti requisiti per l'attività di assistenza fiscale.

Inoltre, al fine di garantire adeguati livelli di servizio, è prevista la presentazione all'Amministrazione finanziaria di una relazione tecnica sull'attività svolta nell'anno precedente.

Il comma 4 dell'art. 35 in commento prevede che rimanga fermo il potere regolamentare, attribuito dalla legge al Ministro dell'economia e delle finanze, di modifica del regolamento ministeriale n. 164, del 1999.

Per completezza, si segnala che per effetto delle modifiche apportate dall'articolo 6, comma 2, lettere a) e b), del decreto legislativo n. 175 del 2014, rispettivamente agli articoli 6 e 22 del decreto n. 164 del 1999, è stato adeguato il massimale della polizza di assicurazione della responsabilità civile da due miliardi di lire a tre milioni di euro.

In particolare, si ricorda che il massimale deve essere adeguato al numero dei contribuenti assistiti, nonché al numero dei visti di conformità, delle asseverazioni e delle certificazioni tributarie rilasciati, e comunque non inferiore al limite previsto, e trova applicazione con riferimento al rilascio dei visti di conformità su tutti i modelli di dichiarazione e non solo con riferimento al 730.

Per quanto riguarda la decorrenza del nuovo massimale, in assenza di una specifica previsione al riguardo, trova applicazione quella del 13 dicembre 2014, data di decorrenza del decreto legislativo.

## **26.1 PROCEDIMENTO DI AUTORIZZAZIONE**

Il comma 1 dell'articolo 35 citato modifica la disciplina di rilascio dell'autorizzazione all'esercizio dell'attività dei CAF contenuta nell'articolo 7 del decreto n. 164 del 1999, prevedendo, a differenza della generica indicazione contenuta nella precedente formulazione dell'articolo 7, comma 1, lettera d), l'indicazione delle sedi e degli uffici periferici presso i quali è svolta l'attività di assistenza fiscale, compresi quelli di cui all'articolo 11 che, per i centri costituiti ai sensi dell'articolo 32, comma 1, lettere d), e) e f) del decreto legislativo 9

luglio 1997, n. 241 (CAF dipendenti) , devono essere presenti in almeno un terzo delle province. Per i centri di assistenza fiscale riconducibili alla medesima associazione od organizzazione o a strutture da esse delegate, ai sensi dell'articolo 32 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, il requisito indicato nella presente lettera è considerato complessivamente.

In sostanza, nel confermare che al momento della richiesta dell'autorizzazione all'esercizio dell'attività di assistenza fiscale la società debba indicare le sedi presso le quali svolge l'attività, si precisa che tra le sedi debbano essere ricompresi anche gli uffici periferici di cui all'articolo 11 dello stesso decreto n. 164 del 1999 (per le modifiche introdotte all'articolo 11 si rinvia al paragrafo 26.2).

In linea con le disposizioni recate dalla legge di delega fiscale, la nuova norma è diretta ad assicurare un adeguato livello dei servizi erogati anche mediante la revisione dei requisiti dimensionali dei CAF.

In particolare, la previsione della presenza sul territorio in almeno un terzo delle province è ritenuta una condizione idonea a garantire un adeguato livello di servizi.

La norma, inoltre, stabilisce che detto requisito possa essere raggiunto complessivamente per i CAF riconducibili alla medesima associazione od organizzazione o a strutture da esse delegate ai sensi dell'articolo 32 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, riconoscendo il valore della matrice associativa nella costituzione dei CAF, già presente nel decreto legislativo n. 241 del 1997.

Si ricorda che ai sensi del predetto articolo 32 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241 i centri di assistenza fiscale per lavoratori dipendenti e pensionati possono essere costituiti dai seguenti soggetti:

(...)

d) organizzazioni sindacali dei lavoratori dipendenti e pensionati od organizzazioni territoriali da esse delegate, aventi complessivamente almeno cinquantamila aderenti;

e) sostituti di cui all'articolo 23 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, aventi complessivamente almeno cinquantamila dipendenti;

f) associazioni di lavoratori promotrici di istituti di patronato riconosciuti ai sensi del decreto legislativo del Capo provvisorio dello Stato 29 luglio 1947, n. 804, aventi complessivamente almeno cinquantamila aderenti.

Al riguardo, si ritiene che la generica formulazione normativa consente di considerare complessivamente il requisito territoriale non solo con riferimento ai CAF-dipendenti costituiti ai sensi della lettera d), ma anche a quelli costituiti ai sensi della lettere e) ed f), in presenza delle condizioni previste dalla norma, ovvero dell'esistenza del rapporto associativo.

Una diversa interpretazione introdurrebbe elementi di disparità in capo ai CAF costituiti da sostituti d'imposta o da associazioni di patronato che confliggerebbe con la sostanza e la lettera della norma e che sarebbe derivata solo da diverse formule organizzative determinate in conseguenza di scelte strategiche interne all'associazione stessa.

La predetta soluzione interpretativa è coerente con quella adottata in relazione alla possibilità per i CAF-dipendenti, costituiti da sostituti d'imposta (lettera e), di avvalersi di società di servizi di cui all'articolo 11, comma 1, del decreto n. 164 del 1999.

In particolare, il suddetto articolo 11, comma 1, stabilisce che per lo svolgimento dell'attività di assistenza fiscale, il CAF può avvalersi di una società di servizi il cui capitale sociale sia posseduto, a maggioranza assoluta, dalle associazioni o dalle organizzazioni che hanno costituito il CAF o dalle

organizzazioni territoriali di quelle che hanno costituito i CAF, ovvero sia posseduto interamente dagli associati alle predette associazioni e organizzazioni.

Al riguardo, con la nota n. 168865 del 24 novembre 1999, è stato chiarito che anche i CAF formati dai sostituti d'imposta possono avvalersi di una società di servizi, in quanto il riferimento del menzionato articolo 11 del decreto n. 164 del 1999 alle associazioni sindacali e alle organizzazioni territoriali non costituisce una limitazione alla predetta linea interpretativa.

A questo proposito, si chiarisce che in caso di costituzione di una società di servizi da parte di un CAF formato da sostituti d'imposta, tenuto conto della disciplina relativa al trasferimento delle quote o delle azioni dei CAF di cui all'articolo 9, comma 4, dello stesso decreto n. 164, il requisito del possesso del capitale sociale in capo a uno o più sostituti, che fanno parte del CAF, è riferito al momento della costituzione della società di servizio, ancorché i predetti sostituti siano subentrati successivamente nella compagine sociale originaria del CAF stesso.

## **26.2 FORMULA ORGANIZZATIVA DEI CENTRI**

Con l'articolo 35, comma 1, lettera c), sono apportate modifiche all'articolo 11 menzionato, secondo le quali per l'attività di assistenza fiscale, oltre alle società di servizi di cui al comma 1, i centri possono avvalersi esclusivamente di lavoratori autonomi individuati tra gli intermediari di cui all'articolo 3, comma 3, lettere a) e b), del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, che agiscono in nome e per conto del centro stesso. I CAF, pertanto, potranno avvalersi:

- degli iscritti negli albi dei dottori commercialisti ed esperti contabili e dei consulenti del lavoro;
- degli iscritti alla data del 30 settembre 1993 nei ruoli di periti ed esperti tenuti dalle camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura per la sub-

categoria tributi, in possesso del diploma di laurea in giurisprudenza o in economia e commercio o equipollenti o del diploma di ragioneria.

Le nuove disposizioni si applicano sia ai CAF dipendenti sia ai CAF impresa.

### **26.3 RELAZIONE TECNICA INIZIALE**

L'art. 35, comma 1, lettera a), n. 3, modifica l'art. 7, comma 2, lettera d), del decreto n. 164 del 1999, stabilendo i requisiti e il contenuto della relazione tecnica che le società devono presentare all'atto della richiesta di autorizzazione all'esercizio dell'attività di assistenza fiscale.

In particolare, la nuova formulazione della norma prevede la presentazione della suddetta relazione tecnica dalla quale emerga:

1. il rispetto dei requisiti sulle garanzie di idoneità tecnico-organizzativa del centro;
2. la formula organizzativa assunta anche in ordine ai rapporti di lavoro dipendente utilizzati nel rispetto del decreto legislativo 6 settembre 2001, n. 368 e successive modificazioni;
3. i sistemi di controllo interno volti a garantire la correttezza dell'attività, anche in ordine all'affidamento a terzi dell'attività di assistenza fiscale e a garantire adeguati livelli di servizio;
4. il piano di formazione del personale differenziato in base alle funzioni svolte dalle diverse figure professionali che operano nei centri. Al riguardo, è previsto che con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze sono stabilite le modalità dell'attività formativa.

In base all'art. 35, comma 2, per i centri di assistenza fiscale già autorizzati al 13 dicembre 2014 (data di entrata in vigore del *decreto*), in fase di prima applicazione della normativa ed al fine di garantire un opportuno lasso temporale per poter adeguare la propria struttura alle nuove regole e nelle more dell'emanazione del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze relativo alle modalità dell'attività formativa, con riferimento all'anno 2015 e successivi,

la relazione tecnica dovrà essere presentata entro il 31 gennaio 2015 e dovrà garantire almeno il rispetto dei requisiti di cui ai precedenti punti 1, 2 e 3.

Si rammenta che, ai sensi degli articoli 7 e 9 del decreto ministeriale 31 maggio 1999, n.164, i CAF devono comunicare all'Agenzia delle entrate, tra l'altro, i dati relativi alle sedi operative con modalità telematica, secondo le istruzioni fornite nella circolare n. 14 del 2005.

#### **26.4 RELAZIONE TECNICA ANNUALE**

L'art. 35, comma 1, lettera a), n. 4, introduce nell'art. 7 i commi *2-bis* e *2-ter* prevedendo, al fine di garantire una continuità dei livelli di servizio, che i CAF-dipendenti presentino annualmente all'Amministrazione finanziaria una relazione tecnica in ordine:

- alla capacità operativa e alle risorse umane utilizzate, con indicazione delle tipologia di rapporti di lavoro instaurati e alla formazione svolta;
- all'affidamento a terzi dell'attività di assistenza fiscale;
- ai controlli effettuati, volti a garantire la qualità del prodotto, la qualità e l'adequatezza dei livelli di servizio;
- al numero di dichiarazioni validamente trasmesse all'Agenzia delle entrate.

La relazione deve essere presentata, dopo il primo anno di attività, entro il 31 gennaio dai CAF-dipendenti, con riferimento all'attività svolta nell'anno precedente.

#### **26.5 CONTROLLO AGENZIA DELLE ENTRATE**

In base al nuovo comma 2-ter introdotto nell'art. 7 del decreto n. 164 del 1999, l'Agenzia delle entrate verifica che il numero delle dichiarazioni validamente trasmesse da ciascun centro sia almeno pari all'uno per cento del rapporto risultante tra la media delle dichiarazioni trasmesse dal centro nel

triennio precedente e la media delle dichiarazioni complessivamente trasmesse dai soggetti che svolgono attività di assistenza fiscale nel medesimo triennio.

Per i centri autorizzati successivamente alla data di entrata in vigore del *decreto*, il requisito del numero di dichiarazioni validamente trasmesse nei primi tre anni di attività si considera soddisfatto se è inviato annualmente un numero di dichiarazioni pari all'uno per cento, con uno scostamento massimo del 10 per cento, del rapporto risultante tra le dichiarazioni trasmesse dal centro in ciascuno dei tre anni e la media delle dichiarazioni complessivamente trasmesse dai soggetti che svolgono attività di assistenza fiscale nel triennio precedente, compreso quello considerato.

Le disposizioni indicate nel periodo precedente si applicano anche per i centri di assistenza fiscale già autorizzati alla data di entrata in vigore del decreto con riferimento alle dichiarazioni trasmesse negli anni 2015, 2016 e 2017.

Per i centri di assistenza fiscale riconducibili alla medesima associazione od organizzazione o a strutture da esse delegate ai sensi dell'articolo 32 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, il requisito numerico indicato è considerato complessivamente. Al riguardo si rinvia alle considerazioni espresse nei capitoli precedenti.

La mancanza di almeno uno dei requisiti richiesti nella relazione tecnica annuale determina la decadenza dall'autorizzazione allo svolgimento dell'assistenza fiscale ai sensi dell'articolo 10 del decreto n. 164 del 1999. La decadenza interviene successivamente al completamento dell'attività di assistenza in corso allo scadere del termine di 30 giorni, di cui al comma 3 dello stesso articolo 10 del decreto n. 164 del 1999.



**27. SOPPRESSIONE DELL'OBBLIGO DI DEPOSITARE COPIA DELL'APPELLO PRESSO LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE (ARTICOLO 36)**

L'art. 36 del *decreto* ha disposto l'eliminazione del secondo periodo del comma 2 dell'art. 53 del d. lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, secondo cui, qualora l'appello *“non sia stato notificato a mezzo di ufficiale giudiziario, l'appellante deve, a pena di inammissibilità, depositare copia dell'appello presso l'ufficio di segreteria della commissione tributaria che ha pronunciato la sentenza impugnata”*.<sup>1</sup>

Ai fini della ritualità della proposizione dell'appello tributario non è pertanto più necessario procedere al deposito di copia del gravame presso la segreteria della Commissione tributaria provinciale.

In mancanza di specifica disposizione transitoria, opera il principio generale secondo cui la norma processuale sopravvenuta trova applicazione anche con riguardo ai singoli atti di processi già in corso.<sup>2</sup>

Conseguentemente, la nuova disposizione si applica agli appelli notificati dal 13 dicembre 2014, data di entrata in vigore del *decreto*.

Per gli appelli notificati fino al 12 dicembre 2014, invece, si ritiene prudenzialmente che continui a valere la precedente disciplina e quindi resta necessario procedere al deposito di copia del gravame presso la segreteria della Commissione tributaria provinciale, tenendo presente che l'adempimento, secondo quanto chiarito con orientamento consolidato dalla Corte costituzionale<sup>3</sup> e dalla Corte di cassazione<sup>4</sup>, va effettuato entro trenta giorni dalla notifica dell'appello, termine stabilito per la costituzione in giudizio dell'appellante.

\* \* \*

---

<sup>1</sup> In merito alla disposizione ora abrogata sono stati forniti chiarimenti con circolare 13 marzo 2006, n. 10/E, punto 7.4.

<sup>2</sup> Principio confermato da ultimo da Cass. 3 luglio 2014, n. 15272; 26 agosto 2014, n. 18261.

<sup>3</sup> Corte cost., sentenza 4 dicembre 2009, n. 321, nonché ordinanze 11 febbraio 2010, n. 43; 20 gennaio 2011, n. 17; 15 aprile 2011, n. 141.

<sup>4</sup> Cass. 13 marzo 2013, n. 6393; 12 aprile 2013, n. 8963; 4 settembre 2013, n. 20253; 28 febbraio 2014, nn. 4817, 4818 e 4819; 6 giugno 2014, n. 12861.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché i principi enunciati e le istruzioni fornite con la presente circolare vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli uffici dipendenti.

**IL DIRETTORE DELL'AGENZIA**

## **Circolare del 19/02/2015 n. 6 - Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Normativa**

Chiarimenti interpretativi relativi a quesiti posti in occasione degli eventi Videoforum Italia Oggi, Telefisco Sole 24ore e Forum lavoro

**Testo:**

### **INDICE**

#### **1 BLACK LIST**

##### ***1.1 Comunicazione Black list***

##### ***1.2 Esonero dalla comunicazione***

#### **2 CERTIFICAZIONE UNICA**

##### ***2.1 Assegni periodici corrisposti dal coniuge (Punto 5)***

##### ***2.2 Contributi per assistenza sanitaria versati dal sostituto e/o dal sostituito ad enti o casse***

##### ***2.3 Credito Bonus IRPEF***

##### ***2.4 Criteri di spettanza del Bonus IRPEF***

##### ***2.5 Dati relativi ai conguagli in caso di redditi erogati da altri soggetti***

##### ***2.6 Erroneo/omesso invio della certificazione unica***

##### ***2.7 Numero progressivo di certificazione***

##### ***2.8 Termine di trasmissione***

##### ***2.9 Trasmissione tardiva delle certificazioni uniche***

#### **3 DICHIARAZIONE PRECOMPILATA**

##### ***3.1 Informazioni incomplete***

##### ***3.2 Verifica della legittimazione a fruire di detrazioni e deduzioni***

#### **4 DICHIARAZIONI DINTENTO**

##### ***4.1 Disciplina transitoria***

##### ***4.2 Operazioni straordinarie***

#### **5 ENTI NON COMMERCIALI**

##### ***5.1 Detrazione spese di sponsorizzazione***

##### ***5.2 Esclusione degli utili percepiti***

#### **6 INVERSIONE CONTABILE PER IL SETTORE ENERGETICO**

##### ***6.1 Reverse charge per i certificati verdi, i titoli di efficienza energetica e le garanzie di origine***

#### **7 IRAP**

##### ***7.1 Contabilizzazione a conto economico del credito d'imposta ai fini della determinazione del reddito d'impresa o di lavoro autonomo***

#### **8 IVA**

##### ***8.1 Aliquota applicabile alle prestazioni di accoglienza e pernottamento di turisti nelle unità da diporto***

##### ***8.2 Modifica della richiesta di rimborso***

### **8.3 Rimborsi IVA con obbligo di garanzia**

### **8.4 Rimborsi Iva richiesti prima del 13/12/2014**

### **8.5 Split payment e regimi speciali Iva**

### **8.6 Split payment e regolarizzazioni**

### **8.7 Split payment e ritenute**

## **9 NUOVO REGIME FORFETARIO DEI CONTRIBUENTI PERSONE FISICHE ESERCENTI ATTIVITÀ D'IMPRESA, ARTI O PROFESSIONI**

### **9.1 Accesso da parte dei contribuenti minimi**

### **9.2 Adempimenti per l'accesso al nuovo regime forfetario**

### **9.3 Accesso da parte dei contribuenti in regime fiscale di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità**

### **9.4 Esportazioni**

### **9.5 Iva indetraibile sui beni acquistati**

### **9.6 Ricavi e coefficienti**

### **9.7 Valore dei beni immateriali**

## **10 RAVVEDIMENTO OPEROSO**

### **10.1 Definizione delle violazioni già contestate**

### **10.2 Modalità di applicazione delle nuove norme**

### **10.3 Modalità pratiche**

### **10.4 Possibilità di avvalersi del ravvedimento in caso di violazioni rilevate con procedure automatizzate e/o formali**

### **10.5 Avvisi di recupero di crediti d'imposta e di irrogazione di sanzioni**

### **10.6 Termine di regolarizzazione delle violazioni**

## **11 REDDITO D'IMPRESA**

### **11.1 Operazioni straordinarie**

### **11.2 Detassazione delle plusvalenze**

### **11.3 Società in perdita sistematica**

## **12 REDDITOMETRO**

### **12.1 Rilevanza della provvista costituita in annualità precedenti**

### **12.2 Controllo sui dati relativi a premi assicurativi, mutui e contributi previdenziali comunicati per la pre-compilazione della dichiarazione**

## **13 SOCIETÀ ESTINTE**

### **13.1 Ambito di applicazione della retroattività della norma sulle società estinte**

### **13.2 Cancellazione dal registro delle imprese**

### **13.3 Liquidazione e distribuzione di denaro ai soci**

### **13.4 Notifica dell'accertamento**

### **13.5 Responsabilità dei liquidatori**

### **13.6 Società di persone**

### **13.7 Titolarità del diritto al rimborso**

## **14 SOCIETÀ IN PERDITA SISTEMICA**

### **14.1 Decorrenza**

## **15 VOLUNTARY DISCLOSURE**

### **15.1 Reati tributari e attività detenute in Paesi Black list**

### **15.2 Violazioni in materia di monitoraggio fiscale**

### **15.3 Identificazione dei soggetti collegati**

### **15.4 Adesione alla procedura in caso di preventiva definizione dell'avviso di Accertamento**

### **15.5 Attività detenute in Paesi Black list**

## **1 BLACK LIST**

### **1.1 Comunicazione Black list**

#### **Domanda**

Il nuovo limite di 10.000 euro per la comunicazione *Black list* introdotto dal decreto Semplificazioni ([D.lgs n. 175/2014](#)), va riferito a tutte le controparti situate in tutti i Paesi? Ad esempio, supera la soglia un contribuente che fa due operazioni da 6000 euro ciascuna con due società svizzere? O con una società svizzera e una di Singapore?

#### **Risposta**

In ordine al quesito posto si richiamano i chiarimenti forniti con la [Circolare 31/E del 30 dicembre 2014](#), dove viene specificato che coerentemente con l'indicazione fornita dal Parlamento, si ritiene che tale importo complessivo annuale debba riferirsi al complesso delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi effettuate e ricevute nei confronti di operatori economici aventi sede, residenza o domicilio in Paesi *Black list*.

### **1.2 Esonero dalla comunicazione**

#### **Domanda**

Si chiede se nella determinazione della soglia di 10.000 euro ai fini dell'invio della comunicazione delle operazioni 2014 si debba tenere conto anche delle operazioni già comunicate in base alla disciplina anteriore e se tali operazioni debbano essere incluse nella comunicazione.

#### **Risposta**

Con riferimento al quesito in oggetto si richiamano le precisazioni fornite con la [Circolare n. 31/E del 30 dicembre 2014](#), dove è stato specificato che le nuove norme si applicano, per espressa previsione dell'[art. 21 del D.lgs n. 175/2014](#), alle operazioni, interessate dallobbbligo, poste in essere nell'anno solare in corso alla data di entrata in vigore del decreto. Lo stesso documento di prassi, inoltre, precisa che i contribuenti possono continuare ad effettuare le comunicazioni mensili e trimestrali secondo le regole previgenti, fino alla fine del 2014. Tali comunicazioni saranno ritenute pienamente valide secondo le nuove modalità previste dall'[articolo 21 del decreto](#).

## **2 CERTIFICAZIONE UNICA**

### **2.1 Assegni periodici corrisposti dal coniuge (Punto 5)**

#### **Domanda**

Il Punto 5 Assegni periodici corrisposti dal coniuge va compilato soltanto nel caso di procedura di pignoramento presso terzi, oppure si vogliono far rientrare in questa casistica anche altre ipotesi?

Qualora le somme corrisposte al coniuge siano di ammontare superiore ad 8.000 euro, quale comportamento deve essere adottato dal sostituto di imposta in termini di:

- codice tributo per versare la ritenuta Irpef calcolata per scaglioni di reddito;
- codice tributo per versamento delle addizionali regionali e comunali;
- in sede di CU i relativi importi confluiscono nei campi 11, 12 e 17, ma ai fini della successiva compilazione

del modello 770 dovranno essere riportati tra le certificazioni di lavoro dipendente? In tal caso non si creano problemi con la quadratura tra ritenute da quadro SS ed ST (tenuto conto che tali versamenti non confluiscono nel quadro ST)? La compilazione del quadro SY rimane comunque necessaria?

## Risposta

Gli assegni periodici corrisposti dal coniuge sono ricompresi nell'[articolo 50 del TUIR](#) e inquadrati tra i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente. Relativamente a questa tipologia reddituale spetta una particolare detrazione dall'imposta lorda prevista dall'[articolo 13, comma 5 bis](#).

Considerato che tale reddito è presente nel modello 730, si è reso necessario individuare in modo autonomo tale reddito anche nella Certificazione Unica per consentire la predisposizione della dichiarazione precompilata.

In caso di pignoramento presso terzi degli assegni periodici per il mantenimento del coniuge la [Circolare n. 8/E del 2011](#) stabilisce che il carattere speciale delle procedure esecutive contemplate nell'ambito del diritto di famiglia, unitamente a esigenze di semplificazione degli adempimenti a carico del terzo erogatore, il quale, peraltro, non è tenuto a individuare la parte dell'assegno destinata al mantenimento dei figli, comporta che le somme in questione non devono essere assoggettate alla ritenuta a titolo d'acconto dell'IRPEF fermo restando l'obbligo del terzo erogatore di indicarle nel proprio modello 770, nella sezione I del prospetto SY.

Diversamente, se il terzo erogatore conosce la natura delle somme che sta erogando (ad esempio, perché datore di lavoro del coniuge obbligato), applicherà le ordinarie ritenute previste per tale tipologia di reddito.

In tale ultimo caso è prevista la compilazione della CU nella quale verrà valorizzato il campo 5 dedicato a tale fattispecie.

Le modifiche apportate nella CU sono pertanto funzionali alla predisposizione della dichiarazione precompilata, mentre nessuna modifica è stata apportata in ordine ai versamenti delle ritenute (ove previste) ed alle modalità di certificazione dei citati redditi (in forma libera per ciò che riguarda le certificazioni collegate al prospetto SY).

## 2.2 Contributi per assistenza sanitaria versati dal sostituto e/o dal sostituito ad enti o casse

### Domanda

Nel campo 163 vanno indicati i contributi dedotti.

Nel campo 164 vanno indicati i contributi non dedotti.

Lo scorso anno per i fondi (v. METASALUTE) che avevano comunicato la mancata iscrizione nell'anagrafica dei fondi sanitari del Ministero della salute, si era avuta la conseguenza che i contributi versati a tali fondi non potevano essere dedotti.

Questanno a seguito dell'avvenuta iscrizione al fondo, i contributi versati possono essere dedotti e, in particolare, potrà essere recuperata/dedotta in sede di conguaglio anche la quota parte di contributi non dedotta ad inizio 2014 in attesa dell'iscrizione.

La criticità si pone per i dipendenti licenziati/dimessi prima della comunicazione di avvenuta iscrizione e della conseguente possibilità di dedurre i contributi (per questi lavoratori, infatti, il conguaglio di fine rapporto non ha tenuto conto della deducibilità). Qual è la modalità di compilazione del CUD?

Ipotesi A: se si elabora un CUD in funzione di quanto operato in fase di conguaglio, il punto 1 verrebbe riportato al lordo della contribuzione al fondo, che verrebbe esposta nel punto 164. Però, in questo modo, l'Agenzia delle Entrate è in grado di compilare la dichiarazione precompilata correttamente? Nella stampa cartacea del dipendente si potrebbe annotare la circostanza con una annotazione libera per dare evidenza della possibilità di dedurre l'importo in sede di correzione della precompilata?

Ipotesi B: compilazione del punto 1 al netto della contribuzione al fondo, con compilazione del punto 163 e, quindi, in fase di ricalcolo dell'IRPEF da parte della dichiarazione precompilata verrebbe evidenziato il credito a favore del contribuente?

Questa seconda modalità, se corretta, pone un altro dubbio: se il dipendente licenziato viene riassunto da un altro datore di lavoro, quest'ultimo conguaglierebbe il reddito erogato dal primo e certificato nel CUD da lui rilasciato, nel quale risulta un punto 1 al lordo della contribuzione al fondo.

Quindi, se il primo datore di lavoro compilasse una CU telematica dove risulta il punto 1 al netto della contribuzione, il secondo datore di lavoro compirebbe una CU dove nella sezione redditi erogati da altri soggetti ci sarà un importo al lordo della contribuzione. Questa incoerenza (legata a questo esempio, ma potrebbe essere causata anche da altre circostanze) potrebbe comportare dei problemi in fase di elaborazione della dichiarazione precompilata?

## Risposta

Nellesempio prospettato, nel caso di cessazione di rapporto di lavoro, c'è l'obbligo da parte del sostituto di rimettere una nuova CU.

Nel caso di rilascio di una CU che non tiene conto di tali oneri deducibili (ipotesi A), riproducendo il medesimo contenuto del CUD rilasciato al momento della cessazione, la dichiarazione precompilata dovrà essere opportunamente integrata dal percipiente per fruire della deducibilità in questione. A tal fine si condivide l'utilità di un'annotazione libera con la quale vengano date al riguardo opportune informazioni per il percipiente.

Nel caso in cui il sostituto d'imposta del rapporto cessato proceda, invece, alla riapertura delle operazioni di conguaglio (ipotesi B), verrà rilasciata una CU che terrà conto dei nuovi oneri. In tutte le ipotesi di conguaglio di precedenti rapporti di lavoro, in sede di predisposizione della dichiarazione precompilata verranno opportunamente riscontrati i dati conguagliati per verificare l'esistenza di eventuali disallineamenti.

### **2.3 Credito Bonus IRPEF**

#### **Domanda**

La sezione va compilata in caso di Credito riconosciuto e non erogato (codice 2 al campo 119 e compilazione del campo 121 Bonus non erogato).

Allo studio c'è l'ipotesi di indicare anche la situazione di un percipiente che non ha percepito il Bonus in quanto non spettante (reddito superiore a 26.000 euro).

Sarebbe interessante chiarire in via diretta quali siano le casistiche che si intende regolamentare con i codici attualmente previsti per il campo 119.

#### **Risposta**

La sezione Credito Bonus Irpef deve essere sempre compilata, se compilato il punto 1 della CU redditi di lavoro dipendente e assimilati per i quali è prevista la detrazione di cui all'articolo 13, comma 1, del TUIR.

Nella ipotesi di non spettanza del Bonus, il campo 119 deve essere compilato con il codice 2: in questo caso non è richiesta la compilazione del campo 121. Infatti, il controllo previsto dalle specifiche tecniche per il campo 121 prevede che deve essere assente se il campo 119 non è compilato.

Per quanto riguarda le altre ipotesi che si possono verificare nella compilazione della presente sezione si conferma che non sono stati previsti ulteriori limiti.

### **2.4 Criteri di spettanza del Bonus IRPEF**

#### **Domanda**

In relazione al Bonus di 80 euro, non sono chiarite le modalità espositive nel caso in cui detto Bonus non spetti proprio: ad esempio, immagina un campo 1 da 40.000 euro, la sezione Bonus andrà compilata con codice 2 a campo 119 e campi 120 e 121 non compilati? Le specifiche tecniche impongono la compilazione di tali campi ma non si capisce con quali importi.

#### **Risposta**

La risposta allo specifico quesito è la stessa indicata in risposta al quesito n. 4 (Credito Bonus).

Per quanto riguarda l'esempio proposto, la compilazione della Certificazione Unica è la seguente:

campo 1= 40.000

campo 119= 2

campo 120 = 0

campo 121 = 0

Le specifiche tecniche consentono in tale ipotesi l'indicazione nel campo 121 anche di un valore positivo, ad esempio nel caso in cui a fronte di un bonus teorico calcolato dal sostituto d'imposta vi sia stata la richiesta di non corresponsione da parte del percipiente.

### **2.5 Dati relativi ai conguagli in caso di redditi erogati da altri soggetti**

#### **Domanda**

Nella sezione *Dati relativi ai conguagli in caso di redditi erogati da altri soggetti* rispetto allo scorso anno, nella

sezione trovano indicazione non soltanto gli importi totali dei redditi erogati da altri soggetti ma, analogamente al modello 770, dovrà essere data distinta indicazione dell'operato di ciascun soggetto altro.

Per quanto riguarda i campi relativi alle ritenute, diversamente dal modello 770, le istruzioni non precisano se le stesse devono essere comprensive delle eventuali ritenute sospese per eventi eccezionali: poiché non sono previsti i campi per lesposizione di tali ritenute sospese si ritiene comunque che le ritenute effettuate da altri soggetti siano comunque da esporre comprensive di quelle eventualmente sospese.

## **Risposta**

Si conferma che nei campi relativi alle ritenute presenti nella sezione dati relativi ai conguagli in caso di redditi erogati da altri soggetti della CU, sono ricomprese anche gli importi delle ritenute eventualmente sospese.

## **2.6 Erroneo/omesso invio della certificazione unica**

### **Domanda**

Rispetto all'obbligo di trasmissione all'Agenzia delle Entrate delle nuove certificazioni delle ritenute, in caso di errore/omissione nell'invio della certificazione unica, è possibile avvalersi dell'istituto del ravvedimento operoso ed eventualmente con quale modalità?

### **Risposta**

I sostituti d'imposta possono correggere eventuali errori nella trasmissione delle certificazioni uniche, senza incorrere nelle sanzioni previste dall'[articolo 2 del decreto Semplificazioni](#), trasmettendo una nuova certificazione, corretta, entro i cinque giorni successivi alla scadenza prevista (7 marzo). Resta fermo l'obbligo di trasmettere comunque la certificazione corretta anche dopo questa scadenza. Non è prevista la possibilità di avvalersi dell'istituto del ravvedimento.

Infatti, la tempistica prevista per l'invio delle certificazioni uniche (7 marzo) e il loro utilizzo per la elaborazione della dichiarazione precompilata, che deve essere resa disponibile ai contribuenti entro il 15 aprile, non sono compatibili con i tempi normativamente previsti per il ravvedimento.

## **2.7 Numero progressivo di certificazione**

### **Domanda**

Ai fini della compilazione della dichiarazione precompilata, il numero di progressivo della certificazione non dovrebbe avere alcun rilievo.

Siccome si tratta di una informazione non utile al dipendente ma che potrebbe comportare diversi problemi di gestione (ad esempio se la CU è stampata per lo stesso sostituto da due diversi consulenti ma l'invio telematico è effettuato soltanto da uno di loro) si potrebbe stabilire che il progressivo non sia da indicare nella copia della CU da consegnare al dipendente?

### **Risposta**

Il numero progressivo di certificazione riveste particolare rilievo in fase di determinazione della chiave identificativa di ogni singola CU, che è costituita dai seguenti elementi:

- codice fiscale del sostituto d'imposta,
- codice fiscale del percipiente,
- progressivo di certificazione univoco per sostituto all'interno di un singolo file telematico.

La chiave permetterà all'Agenzia delle Entrate, in fase di acquisizione della CU, di poter attribuire in modo univoco ad ogni certificazione un protocollo telematico. L'indicazione del progressivo di certificazione non è pertanto necessario che venga riportato nel modello CU da rilasciare al dipendente, in quanto il suo utilizzo si esaurisce esclusivamente nell'ambito della procedura software.

## **2.8 Termine di trasmissione**

### **Domanda**

Il termine di trasmissione della certificazione unica all'Agenzia delle Entrate, relativamente all'anno 2015, è fissato al 9 marzo 2015, in quanto la scadenza prevista dalla norma (7 marzo), cade di sabato. Tanto premesso, nei casi di errata trasmissione della certificazione, da quando decorrono i 5 giorni, entro i quali operare l'invio della nuova certificazione,



al fine di evitare applicazione della sanzione?

## Risposta

In linea generale, articolo 7, comma 1, lettera h), del DL n. 70 del 2011, dispone che *i versamenti e gli adempimenti, anche se solo telematici, previsti da norme riguardanti l'Amministrazione economico-finanziaria che scadono il sabato o in un giorno festivo sono sempre rinviati al primo giorno lavorativo successivo*.

Il rinvio disposto dal citato articolo 7, tuttavia, non incide su eventuali ulteriori adempimenti che le norme di riferimento fanno decorrere dai termini di scadenza ordinari. Ciò significa, in altre parole, che al fine di non incorrere nella sanzione di cento euro, di cui all'articolo 4, comma 6-quinquies, del DPR n. 322 del 1998, la trasmissione della certificazione corretta dovrà avvenire, relativamente alle somme elargite nel 2014, entro giovedì 12 marzo 2015, ossia entro i *cinque giorni successivi alla scadenza ordinaria del 7 marzo 2015*.

## 2.9 Trasmissione tardiva delle certificazioni uniche

### Domanda

In caso di invio in ritardo all'Agenzia delle Entrate delle certificazioni uniche relative ai redditi di lavoro autonomo non occasionale, trova applicazione la sanzione amministrativa di 100,00 euro, dal momento che esse non saranno prese a base per la predisposizione della dichiarazione precompilata (modello 730)?

### Risposta

Articolo 2 del D.lgs. n. 175/2014 ha introdotto, all'articolo 4 del DPR n. 322 del 1998, il comma 6-quinquies, che prevede l'obbligo di trasmissione telematica all'Agenzia delle Entrate delle certificazioni di cui al comma 6-ter dello stesso articolo, entro il 7 marzo dell'anno successivo a quello in cui le somme sono state corrisposte.

Lo stesso comma 6-quinquies dispone che, per ogni certificazione omessa, tardiva o errata, si applica la sanzione di cento euro (in deroga a quanto previsto dall'articolo 12 del D.lgs. n. 472 del 1997, in tema di concorso e continuazione), tranne nell'ipotesi in cui la trasmissione della corretta certificazione venga effettuata entro i cinque giorni successivi a quello di scadenza.

Le certificazioni che devono essere trasmesse sono quelle di cui al citato comma 6-ter dell'articolo 4 del DPR n. 322 del 1998, relative alle ritenute operate sui redditi di lavoro dipendente e assimilato, nonché sui redditi di lavoro autonomo, diversi e provvigionari.

Con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 15 gennaio 2015, è stato approvato il modello della Certificazione Unica 2015 e relative istruzioni, con riferimento alle somme corrisposte nel 2014.

Articolo 5, comma 4, del citato provvedimento direttoriale prevede che devono essere inviate all'Agenzia delle Entrate anche le certificazioni uniche *riguardanti le tipologie reddituali per le quali non è prevista la predisposizione della dichiarazione precompilata di cui all'articolo 1 del Decreto Legislativo 21 novembre 2014, n. 175*.

Come già anticipato con il comunicato stampa del 12 febbraio 2015, fermo restando che tutte le certificazioni uniche che contengono dati da utilizzare per la dichiarazione precompilata devono essere inviate entro il 9 marzo 2015, nel primo anno l'invio delle certificazioni contenenti esclusivamente redditi non dichiarabili mediante il modello 730 (come i redditi di lavoro autonomo non occasionale) può avvenire anche dopo questa data, senza applicazione di sanzioni. Al fine di semplificare ulteriormente l'adempimento della trasmissione della Certificazione Unica, per il primo anno gli operatori potranno scegliere se compilare la sezione dedicata ai dati assicurativi relativi all'Inail e se inviare o meno le certificazioni contenenti esclusivamente redditi esenti.

## 3 DICHIARAZIONE PRECOMPILATA

### 3.1 Informazioni incomplete

#### Domanda

Se le informazioni in possesso dell'Agenzia delle Entrate risultano incomplete, queste non vengono inserite direttamente nella dichiarazione precompilata, ma sono esposte in un ulteriore prospetto per consentire al contribuente di verificarle ed inserirle nel precompilato. In questo caso, se il contribuente dovesse confermare il dato e inviare autonomamente (o tramite sostituto) il modello, è corretto ritenere che la dichiarazione sia accettata senza modifiche? Scatta anche lesivamente sul controllo formale?

#### Risposta

L'esclusione dal controllo formale, prevista nel caso di accettazione della dichiarazione senza modifiche direttamente da parte del contribuente o tramite il sostituto d'imposta che presta l'assistenza fiscale, opera esclusivamente sugli oneri indicati nella dichiarazione precompilata forniti dai soggetti terzi all'Agenzia delle Entrate (per il 2015 interessi

passivi sui mutui, premi assicurativi e contributi previdenziali).

Se l'onere non è stato indicato nella dichiarazione precompilata ma è stato inserito nel prospetto separato perché si è ritenuta necessaria una verifica del dato da parte del contribuente, anche se il contribuente riporta in dichiarazione il dato segnalato separatamente, la dichiarazione non può essere considerata accettata senza modifiche e, pertanto, non opera l'esclusione dal controllo formale.

### **3.2 Verifica della legittimazione a fruire di detrazioni e deduzioni**

#### **Domanda**

Resta fermo in capo al contribuente il controllo «della sussistenza delle condizioni soggettive» che danno diritto a detrazioni e deduzioni. Ad esempio, potrà essere controllata l'effettiva destinazione dell'immobile ad abitazione principale ai fini della verifica sulla detrazione degli interessi sul mutuo. In questa ipotesi, se la dichiarazione viene presentata tramite un CAF o un intermediario abilitato, eventuali imposte, sanzioni e interessi saranno a carico del contribuente?

#### **Risposta**

La verifica della sussistenza delle condizioni soggettive per usufruire delle detrazioni/deduzioni è sempre effettuata nei confronti dei contribuenti.

Pertanto, in caso di disconoscimento della detrazione/deduzione per assenza dei requisiti soggettivi, l'imposta, la sanzione e i relativi interessi saranno comunque richiesti al contribuente, anche in caso di presentazione della dichiarazione tramite CAF o professionista.

## **4 DICHIARAZIONI DINTENTO**

### **4.1 Disciplina transitoria**

#### **Domanda**

In relazione alla disciplina transitoria prevista al punto 5 del [provvedimento dell'Agenzia delle Entrate del 12 dicembre 2014](#), si chiede di confermare che per le dichiarazioni d'intento spedite ai fornitori prima dell'11 febbraio 2015 con le vecchie modalità, che non esplicano effetti dopo tale data, non sussista né il nuovo obbligo di trasmissione all'Agenzia delle Entrate da parte del dichiarante, né l'obbligo di comunicare i dati all'Agenzia delle Entrate da parte del fornitore secondo le regole previgenti.

#### **Risposta**

Come chiarito con la [Circolare n. 31/E del 2014](#), in attuazione dei principi recati dallo Statuto dei diritti del contribuente, fino all'11 febbraio 2015, gli esportatori possono consegnare o inviare la dichiarazione d'intento al proprio cedente o prestatore secondo le previgenti modalità. In tal caso, il fornitore non è tenuto a verificare l'avvenuta presentazione della dichiarazione d'intento all'Agenzia delle Entrate. Laddove, tuttavia, le dichiarazioni d'intento già consegnate o inviate secondo le precedenti regole esplicano effetti per operazioni poste in essere successivamente all'11 febbraio 2015, sussiste l'obbligo di applicare la nuova disciplina, a partire dal 12 febbraio 2015.

Per individuare puntualmente gli adempimenti richiesti in capo al fornitore e all'esportatore è, pertanto, necessario distinguere a seconda che l'esportatore abbia inviato al proprio fornitore la dichiarazione d'intento esclusivamente in relazione ad operazioni da effettuarsi tra il 1° gennaio e l'11 febbraio 2015 o che la dichiarazione d'intento si riferisca anche ad operazioni da effettuarsi successivamente a tale data.

Nel primo caso, coerentemente a quanto chiarito con la [Circolare 31/E](#), l'esportatore avrà correttamente adempiuto l'obbligo mediante l'invio della dichiarazione al fornitore secondo le vecchie regole. Il fornitore, diversamente, non è tenuto a trasmettere tale dichiarazione all'Agenzia delle Entrate, salvo l'obbligo di conservazione della dichiarazione d'intento ricevuta dall'esportatore ai fini del controllo da parte dell'Amministrazione Finanziaria. Ciò perché il termine per il fornitore per trasmettere la dichiarazione d'intento ricevuta secondo la precedente disciplina - prima liquidazione periodica IVA, mensile o trimestrale, nella quale l'operazione confluisce - scade, con riferimento alle operazioni poste in essere tra il 1° gennaio e l'11 febbraio 2015, successivamente all'entrata in vigore delle nuove regole (12 febbraio 2015). Si pensi, ad esempio, ad una dichiarazione d'intento riferita ad una singola operazione effettuata il 5 gennaio 2015. In tale ipotesi, la dichiarazione d'intento inviata dall'esportatore al fornitore dovrà essere da quest'ultimo esclusivamente conservata e non anche trasmessa telematicamente all'Agenzia delle Entrate. Nel secondo caso, l'esportatore abituale è tenuto a trasmettere, secondo la nuova disciplina, la dichiarazione d'intento all'Agenzia delle Entrate, ricomprendendo anche le operazioni effettuate tra il 1° gennaio e l'11 febbraio 2015.

Si pensi, ad esempio, al caso in cui l'esportatore abituale abbia inviato al proprio fornitore, il 20 dicembre 2014, una dichiarazione d'intento riferita all'intero anno 2015 e che, a decorrere dal 1° gennaio 2015, abbia già effettuato operazioni senza applicazione dell'imposta. In tale caso, anche se l'esportatore ha già inviato al proprio fornitore la dichiarazione d'intento secondo le precedenti regole, è tenuto ad applicare la nuova disciplina, trasmettendo la dichiarazione d'intento telematicamente all'Agenzia delle Entrate - anche con riferimento alle operazioni effettuate tra il

1° gennaio e l'11 febbraio 2015 - e curandone la consegna al fornitore, insieme alla relativa ricevuta di presentazione. Il fornitore è tenuto a verificare l'avvenuta trasmissione all'Agenzia delle Entrate solo con riferimento alle operazioni poste in essere successivamente all'11 febbraio 2015.

## **4.2 Operazioni straordinarie**

### **Domanda**

Si chiede di chiarire quali sono le operazioni straordinarie di cui alla casella 6 del rigo A2 del nuovo modello della dichiarazione d'intento approvato con provvedimento del 12 dicembre 2014.

### **Risposta**

Le operazioni straordinarie che devono essere evidenziate nel nuovo modello della dichiarazione d'intento, barrando la casella 6 del rigo A2, sono tutte quelle operazioni che possono determinare un trasferimento di plafond tra i soggetti interessati ad un'operazione straordinaria, come, ad esempio, l'affitto d'azienda, il conferimento, la fusione, la trasformazione.

## **5 ENTI NON COMMERCIALI**

### **5.1 Detrazione spese di sponsorizzazione**

#### **Domanda**

Stante la mancata indicazione della decorrenza della parificazione della percentuale di detrazione IVA (50 per cento) per le spese di pubblicità e di sponsorizzazione, nel decreto Semplificazioni ([D.lgs n. 175/2014](#)) e posto che la modifica ha effetto dall'entrata in vigore del provvedimento (13/12/2014), si chiede l'atteggiamento da tenere per i contratti di sponsorizzazione in essere ma sottoscritti prima dell'entrata in vigore della modifica.

#### **Risposta**

[L'articolo 29 del decreto Semplificazioni \(D.lgs n. 175/2014\)](#) ha modificato la disciplina della detrazione IVA relativa alle prestazioni di sponsorizzazione prevista nell'ambito del regime forfetario dell'[articolo 74, sesto comma, del DPR n. 633/1972](#).

In particolare, il [decreto Semplificazioni](#) ha eliminato la previsione di una specifica percentuale (pari al 10 per cento) per la detrazione forfettizzata dell'IVA relativa alle prestazioni di sponsorizzazione. Per effetto della modifica, le prestazioni di sponsorizzazione sono state ricondotte nella regola generale della forfettizzazione della detrazione IVA nella misura del 50 per cento.

La nuova regola si applica alle prestazioni di sponsorizzazione effettuate a partire dalla data di entrata in vigore del [Decreto semplificazioni](#), vale a dire alle prestazioni di sponsorizzazione effettuate a partire dal 13 dicembre 2014, anche se relative a contratti stipulati in data precedente. Il momento di effettuazione delle prestazioni di sponsorizzazione deve, ovviamente, individuarsi con i criteri dettati dall'[articolo 6 del DPR n. 633/1972](#).

Pertanto, a prescindere dalla data di sottoscrizione dei contratti di sponsorizzazione, rileva il momento del pagamento del corrispettivo o, se anteriore, quello di fatturazione delle prestazioni di sponsorizzazione.

### **5.2 Esclusione degli utili percepiti**

#### **Domanda**

Per come risulta dal tenore letterale della disposizione di riferimento ([comma 655, dell'articolo 1, Legge n. 190/2014](#) Legge di Stabilità 2015) si ritiene che l'esclusione da tassazione della quota del 22,26 per cento degli utili percepiti si renda applicabile esclusivamente ai dividendi percepiti dall'ente non commerciale per le partecipazioni possedute nell'ambito delle attività istituzionali. Si deve ritenere corretta detta interpretazione?

#### **Risposta**

[L'articolo 4, comma 1, lettera q\) del D.lgs n. 344/2003](#), prima delle modifiche introdotte dalla [Legge di Stabilità](#), prevedeva che gli utili percepiti, anche nell'esercizio di impresa, dagli enti non commerciali non concorrevano alla formazione del reddito imponibile, in quanto esclusi, nella misura del 95 per cento del loro ammontare.

La citata norma estendeva, quindi, agli enti non commerciali il regime di esenzione della tassazione sui dividendi previsto, in generale (*il trattamento per gli utili provenienti da Paesi Black list è diverso, vedi [comma 3 dello stesso art. 89](#)*), per le società di capitali e gli enti commerciali ai sensi dell'[articolo 89, comma 2, del TUIR](#).

La [Legge di stabilità 2015](#) (modificando la citata lettera q) del [D.lgs n. 344/2003](#)) pone fine al predetto regime di esenzione per tutti gli enti non commerciali, a decorrere dagli utili messi in distribuzione dal 1° gennaio 2014.

La nuova regola prevede, per gli enti non commerciali, che gli utili percepiti dagli enti stessi non concorrono alla formazione del reddito imponibile, in quanto esclusi, nella misura del 22,26 per cento del loro ammontare (). Conseguentemente la quota imponibile degli stessi è stata elevata dal 5 per cento al 77,74 per cento.

Alla luce dell'intento del legislatore di eliminare le previgenti regole di esenzione, si deve ritenere che la riduzione dal 95 per cento al 22,26 per cento della quota dei dividendi non assoggettati a tassazione sia riferibile a tutti gli utili percepiti dagli enti non commerciali, anche se prodotti nell'esercizio di impresa.

In tal senso, la soppressione dell'inciso anche nell'esercizio di impresa non ha inteso determinare differenti regole di tassazione degli utili, a seconda che gli stessi siano realizzati o meno nell'ambito dell'esercizio di un'attività di impresa o meno.

A sostegno di questa interpretazione si evidenzia che la relazione tecnica alla norma in esame, nel quantificare l'incremento di gettito derivante dall'applicazione della nuova norma, utilizza come parametro di calcolo tutti i dividendi percepiti dagli enti non commerciali, ivi compresi quelli derivanti dall'esercizio di un'attività di impresa (la relazione tecnica, infatti, applica la nuova percentuale di imponibilità sia ai dividendi indicati nel quadro RL del modello di dichiarazione utilizzato dagli enti non commerciali, relativo ai redditi di capitale, sia ai dividendi indicati nel quadro RF dello stesso modello, relativo ai redditi di impresa).

## 6 INVERSIONE CONTABILE PER IL SETTORE ENERGETICO

### 6.1 Reverse charge per i certificati verdi, i titoli di efficienza energetica e le garanzie di origine

#### Domanda

L'articolo 1, comma 629, della Legge di Stabilità 2015, ha modificato l'articolo 17, sesto comma, del DPR n. 633/1972, estendendo il meccanismo dell'inversione contabile alle cessioni di titoli ambientali ed, in particolare ai:

- trasferimenti di quote emissione di gas a effetto serra;
- trasferimenti di altre unità che possono essere utilizzate dai gestori per conformarsi alla direttiva 2003/87/CE;
- certificati relativi al gas e all'energia elettrica.

Alla luce di tali modifiche si chiede se tra i certificati relativi al gas e all'energia elettrica rientrino anche i certificati verdi, i titoli di efficienza energetica e le garanzie di origine.

#### Risposta

Il meccanismo del *reverse charge* per i cosiddetti certificati ambientali è previsto, a seguito della modifiche introdotte dalla Legge di stabilità 2015, all'articolo 17, sesto comma, del DPR n. 633/1972, con l'inserimento delle lettere d-bis) e d-ter).

Con riferimento all'ambito oggettivo di tali disposizioni è utile premettere, brevemente, le caratteristiche dei titoli indicati nel quesito.

In particolare, i certificati verdi sono stati introdotti in Italia con il D.lgs n. 79/1999 (che dà attuazione alla direttiva 96/92/CE recante norme comuni per il mercato interno dell'energia elettrica) per consentire ai produttori di energia elettrica di adempiere all'obbligo di immettere ogni anno in rete una determinata quota di energia elettrica *pulita*. Tali certificati rappresentano, infatti, la produzione di energia elettrica mediante fonti rinnovabili.

I titoli di efficienza energetica (c.d. certificati bianchi), introdotti nel 2004 (Decreto Ministeriale del 20 luglio 2004, gas e energia elettrica, come modificato successivamente dai Decreti Ministeriali 21 dicembre 2007 e 28 dicembre 2012), attestano il risparmio di gas ed energia elettrica conseguito attraverso sistemi di efficientamento della produzione.

Con riferimento alle garanzie di origine si precisa che le stesse sono state introdotte con il D.lgs n. 28/2011 (che ha recepito la direttiva 2009/28/CE sulla promozione dell'uso dell'energia da fonti rinnovabili, recante modifica e successiva abrogazione delle direttive 2001/77/CE e 2003/30) e hanno esclusivamente lo scopo di consentire ai fornitori di energia elettrica di provare ai clienti finali la quota o la quantità di energia derivante da fonti rinnovabili nel proprio mix energetico.

In base alla normativa richiamata, i titoli oggetto del quesito per la natura e il meccanismo di funzionamento ad essi proprio, teso a consentire agli operatori del settore di ottemperare agli obblighi relativi al rispetto ambientale, risultano strettamente collegati al settore dell'energia elettrica e del gas.

Si ritiene, pertanto, che gli stessi siano ricompresi tra i certificati relativi al gas e all'energia elettrica di cui all'articolo

17, sesto comma, lettera d-ter, del DPR n. 633/1972.

## **7 IRAP**

### **7.1 Contabilizzazione a conto economico del credito d'imposta ai fini della determinazione del reddito d'impresa o di lavoro autonomo**

#### **Domanda**

Il credito di imposta del 10 per cento previsto dalla Legge di Stabilità 2015 concorre, in tutto o in parte, alla formazione del reddito di impresa o di lavoro autonomo del soggetto che ne usufruisce? In particolare, per le imprese, il provento rilevato a conto economico in contropartita del credito di imposta costituisce sopravvenienza attiva interamente imponibile, o tassabile solo in parte a seguito della limitata deducibilità dell'Irap a cui si riferisce?

#### **Risposta**

In assenza di una specifica previsione normativa che disponga in senso contrario, si ritiene che il provento contabilizzato a conto economico per effetto del riconoscimento del credito d'imposta costituisca una sopravvenienza attiva, che concorre integralmente alla determinazione del reddito d'impresa ai sensi dell'articolo 88 del TUIR. Diversamente, il credito d'imposta non rileva ai fini della determinazione del reddito di lavoro autonomo, non essendo previsto come componente di reddito dagli articoli 53 e 54 del TUIR.

## **8 IVA**

### **8.1 Aliquota applicabile alle prestazioni di accoglienza e pernottamento di turisti nelle unità da diporto**

#### **Domanda**

Si chiede conferma che ai servizi di accoglienza e messa a disposizione dello specchio acqueo per il pernottamento dei turisti a bordo delle proprie unità da diporto, sia applicabile l'aliquota IVA del 10 per cento.

#### **Risposta**

L'ultima versione dell'articolo 32 del Decreto Sblocca Italia prevede che, fino al 31 dicembre 2015, le strutture organizzate per la sosta e il pernottamento di turisti all'interno delle proprie unità da diporto ormeggiate nello specchio acqueo appositamente attrezzato, secondo i requisiti stabiliti dal Ministero delle Infrastrutture e dei Trasporti, sentito il Ministero dei beni e delle attività culturali e del turismo, rientrano nelle strutture ricettive all'aria aperta.

Dalla relazione illustrativa della predetta disposizione, nonché dalla relazione tecnica, si ricava che rientrano nelle strutture ricettive all'aria aperta i c.d. porti turistici con spazi destinati all'ormeggio in transito (cioè per l'affitto giornaliero e stagionale).

Si ritiene, pertanto, che l'aliquota ridotta nella misura del 10 per cento di cui al n. 120) della Tabella A, parte III, allegata al Decreto IVA - riferita alle prestazioni di alloggio in strutture ricettive - sia applicabile alle prestazioni di servizi di accoglienza e messa a disposizione dello specchio acqueo per la sosta e il pernottamento dei turisti a bordo delle proprie unità da diporto, con esclusione dei servizi resi nell'ambito di contratti annuali per lo stazionamento dell'imbarcazione.

### **8.2 Modifica della richiesta di rimborso**

#### **Domanda**

Si chiede se, alla luce della Circolare n. 32/E del 2014 (punto 2.2.1), debba ritenersi superata la precedente Circolare n. 25/E del 2012, che, al punto 2.2, indicava, quale termine per la modifica della richiesta di rimborso, quello di un anno previsto per la presentazione della dichiarazione integrativa di cui all'articolo 2, comma 8-bis, del DPR n. 322 del 1998.

#### **Risposta**

Con la Circolare n. 25/E del 2012 è stata affrontata, tra le altre, la questione relativa alla possibilità di presentare una dichiarazione integrativa diretta a revocare una precedente richiesta di rimborso IVA e il relativo termine.

In tale sede è stato chiarito che il contribuente può rettificare la richiesta di rimborso IVA, presentando, entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, una dichiarazione integrativa, al fine di indicare il medesimo credito (o parte di esso) come eccedenza da utilizzare in detrazione o compensazione (variazione del Quadro VX).

Ciò in considerazione della possibilità, introdotta nel 2011 per le imposte dirette, di modificare l'originaria richiesta di rimborso optando per la compensazione del credito mediante dichiarazione integrativa da presentare entro 120 giorni dalla scadenza del termine ordinario (articolo 2, comma 8-ter, del DPR n. 322/1998).



La necessità di consentire la medesima possibilità anche ai fini IVA era, peraltro, giustificata, da un lato, dal costo delle garanzie che, prima delle modifiche apportate all'[articolo 38-bis del DPR n. 633/1972](#) (dal [D.lgs n. 175/2014](#)), dovevano essere necessariamente presentate dal contribuente prima dell'erogazione del rimborso; dall'altro, dall'esigenza di evitare che, decorsi i termini d'accertamento, l'ufficio fosse comunque tenuto ad erogare il rimborso, anche senza garanzia prestata dal contribuente, divenuta incontestabile l'annualità cui il rimborso si riferisce.

La fattispecie trattata dalla [Circolare n. 32/E del 2014](#) al punto 2.2.1, è, pertanto, diversa da quella affrontata nella [Circolare n. 25/E del 2012](#), in quanto non si interessa della revoca del rimborso (in tutto o in parte), bensì del caso, contrario, in cui il contribuente intende chiedere a rimborso un ammontare più alto rispetto a quello originariamente chiesto in dichiarazione, passando quindi dall'originaria scelta per la compensazione (o per il riporto) delle cedenzia maturata a quella per il rimborso. Ciò peraltro, in linea con quanto già chiarito al riguardo dalla [Circolare n. 1/E del 15 gennaio 2010](#).

Stante quanto sopra, e vista la diversa ratio dei documenti di prassi, nel confermare la validità delle istruzioni fornite con la [Circolare n. 25/E del 2012](#), ovviamente da coordinare con i mutati presupposti di prestazione delle garanzie nei rimborsi IVA, si sintetizzano le seguenti ipotesi:

- nel caso in cui il contribuente intenda chiedere un rimborso più alto rispetto a quello chiesto originariamente, potrà essere presentata una dichiarazione integrativa, eventualmente munita di visto, entro i 90 giorni dalla scadenza della presentazione della dichiarazione;
- nel caso in cui il contribuente intenda revocare la precedente richiesta di rimborso, potrà essere rettificata la dichiarazione presentando, entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, una dichiarazione integrativa;
- nel caso in cui il contribuente intenda apporre il visto assente nella dichiarazione originaria, potrà essere presentata la dichiarazione integrativa anche oltre il termine di 90 giorni dalla scadenza della presentazione della dichiarazione.

### **8.3 Rimborsi IVA con obbligo di garanzia**

#### **Domanda**

Si chiede conferma che l'obbligo di prestare garanzia ai sensi della [lett. a\) del comma 4 dell'articolo 38-bis del DPR n. 633/1972](#) riguardi soltanto le imprese che esercitano l'attività da meno di due anni e non anche i neo-lavoratori autonomi. Si chiede inoltre di sapere come debba essere computato il periodo di due anni, sia per i rimborsi annuali che infrannuali.

#### **Risposta**

La [lettera a\) del comma 4 dell'articolo 38-bis del DPR n. 633/1972](#) dispone che i rimborsi di ammontare superiore a 15000 euro sono eseguiti previa prestazione della garanzia, qualora gli stessi siano richiesti da soggetti passivi che esercitano una attività di impresa da meno di due anni.

Dalla formulazione della norma, che fa espresso riferimento all'attività di impresa, discende che l'obbligo di prestazione della garanzia, nel caso di esercizio dell'attività da meno di due anni, non si riferisce ai soggetti che svolgono attività di lavoro autonomo.

Per quanto riguarda il computo dei due anni, si precisa che, per esercizio dell'attività di impresa si intende l'effettivo svolgimento dell'attività stessa, che ha inizio con la prima operazione effettuata e non con la sola apertura della partita IVA.

Si chiarisce, inoltre, che il termine temporale di due anni è riferito ai due anni antecedenti la data di richiesta del rimborso annuale o trimestrale. Ad esempio, il contribuente che presenti la richiesta di rimborso annuale o trimestrale in data 11 aprile 2015 non sarà obbligato alla prestazione della garanzia qualora abbia iniziato l'attività di impresa, nei termini sopra precisati, in data 11 aprile 2013 o in data anteriore.

### **8.4 Rimborsi Iva richiesti prima del 13/12/2014**

#### **Domanda**

La [Circolare n. 32/2014](#) afferma che le semplificazioni del nuovo [articolo 38-bis, DPR n. 633/72](#), si applicano anche alle richieste di rimborso presentate prima del 13/12/2014, precisando però che nel caso in cui alla stessa data la garanzia sia stata già richiesta, laddove il contribuente non vi abbia già provveduto non è tenuto a presentarla, e che le garanzie prestate in corso di validità non possono essere restituite per i rimborsi già erogati alla predetta data.

Si chiede di chiarire se i contribuenti possano ottenere la restituzione delle garanzie per i rimborsi non ancora erogati.

## **Risposta**

Come chiarito dalla Circolare n. 32/E del 2014, le disposizioni di semplificazione introdotte dal nuovo articolo 38-bis del DPR n. 633/1972 si applicano anche ai rimborsi in corso di esecuzione al 13 dicembre 2014, data di entrata in vigore del D.lgs n. 175/2014.

Pertanto, per i rimborsi richiesti prima del 13 dicembre 2014 e non ancora erogati a tale data, la garanzia non è dovuta qualora sussistano i presupposti previsti dal nuovo articolo 38-bis. Se la garanzia alla stessa data è stata già richiesta, il contribuente non è più tenuto a presentarla.

Nella stessa Circolare n. 32/E del 2014 è stato chiarito, inoltre, che la garanzia non può essere restituita qualora i rimborsi siano stati già erogati.

Ne consegue che il contribuente può richiedere la restituzione del documento di garanzia già presentato qualora, in presenza dei presupposti previsti dal nuovo articolo 38-bis del DPR n. 633/1972, il rimborso non sia ancora stato erogato alla data del 13 dicembre 2014.

### **8.5 Split payment e regimi speciali Iva**

#### **Domanda**

Si chiede conferma che le operazioni soggette a regimi speciali IVA che non prevedono levidenza dell'imposta in fattura (es. regime del margine, agenzie di viaggio, regime di franchigia delle piccole imprese), pur in mancanza di espressa previsione normativa, devono ritenersi escluse dal meccanismo dello split payment.

#### **Risposta**

L'articolo 1, comma 629, lett. b), della Legge di stabilità 2015 ha introdotto l'articolo 17-ter del DPR n. 633/1972, che dispone l'adozione del modello di scissione dei pagamenti, c.d. split payment per le operazioni effettuate nei confronti di determinati enti pubblici.

Secondo la nuova disposizione per le cessioni di beni e per le prestazioni di servizi effettuate nei confronti degli enti pubblici interessati, per i quali i suddetti cessionari o committenti non sono debitori d'imposta ai sensi delle disposizioni in materia di imposta sul valore aggiunto, l'imposta è in ogni caso versata dai medesimi.

In base a questo meccanismo le pubbliche amministrazioni, ancorché non rivestano la qualità di soggetto passivo dell'IVA, devono versare direttamente all'Erario, l'imposta sul valore aggiunto che è stata addebitata loro dai fornitori.

Questi ultimi, infatti, devono emettere regolarmente la fattura con le indicazioni prescritte dall'articolo 21 del DPR n. 633/1972, tra cui levidenziazione dell'imposta, apponendo l'annotazione scissione dei pagamenti sulla medesima.

Conseguentemente, il predetto meccanismo non trova applicazione in relazione alle operazioni assoggettate a regimi speciali che non prevedono levidenza dell'imposta in fattura e che ne dispongono l'assolvimento secondo regole proprie.

### **8.6 Split payment e regolarizzazioni**

#### **Domanda**

Nel caso in cui l'ente pubblico, in veste di soggetto passivo, riceva una fattura indicante l'IVA in misura inferiore a quella dovuta, è corretto ritenere che l'imposta indicata dal fornitore debba essere pagata ai sensi dell'articolo 17-ter, del DPR n. 633/72, mentre quella regolarizzata ai sensi dell'articolo 6, comma 8, D.lgs n. 471/97 debba essere corrisposta distintamente, con le modalità previste per tale regolarizzazione?

#### **Risposta**

Il meccanismo di scissione dei pagamenti di cui all'articolo 17-ter del DPR n. 633/1972 prevede che le pubbliche amministrazioni acquirenti di beni e servizi, ancorché non rivestano la qualità di soggetto passivo dell'IVA, devono versare direttamente all'Erario l'imposta sul valore aggiunto che è stata addebitata loro dai fornitori.

Pertanto, fermo restando il versamento dell'imposta addebitata in fattura secondo le regole proprie dello split payment, nell'ipotesi in cui le pubbliche amministrazioni ricevano una fattura indicante l'IVA in misura inferiore a quella dovuta, per acquisti di beni e servizi effettuati nell'esercizio di un'attività commerciale, le stesse dovranno fare ricorso alla procedura di regolarizzazione di cui all'articolo 6, comma 8, D.lgs n. 471/97 e, quindi, l'imposta oggetto di regolarizzazione dovrà essere corrisposta con le modalità previste da tale procedura.

### **8.7 Split payment e ritenute**

#### **Domanda**

La norma sullo split payment esclude da questa modalità di versamento dell'iva i compensi per prestazioni di servizi assoggettati a ritenuta alla fonte a titolo di imposta sul reddito. È giusto intendere che questa espressione si riferisce a ritenute, a titolo di acconto, da scomputare dalle imposte sul reddito del percipiente?

## Risposta

La **Legge di stabilità 2015** ha introdotto nel **Decreto IVA il nuovo articolo 17 ter** che, nel prevedere la particolare disciplina dello split payment, stabilisce espressamente che questa *non si applica ai compensi per prestazioni di servizi assoggettati a ritenute alla fonte a titolo di imposta sul reddito*. Si ritiene, pertanto, che il legislatore con l'espressione a titolo di imposta sul reddito abbia voluto fare riferimento anche alle ritenute a titolo di acconto.

## 9 NUOVO REGIME FORFETARIO DEI CONTRIBUENTI PERSONE FISICHE ESERCENTI ATTIVITÀ D'IMPRESA, ARTI O PROFESSIONI

### 9.1 Accesso da parte dei contribuenti minimi

#### Domanda

Un contribuente che esercita l'attività di imbianchino dal 1980 in regime di contabilità semplificata, può applicare il nuovo regime forfetario per l'anno 2015?

#### Risposta

A differenza di quanto previsto per il regime fiscale di vantaggio di cui al **DL n. 98 del 2011**, non rileva ai fini dell'accesso nel nuovo regime forfetario di cui alla **legge n. 190 del 2014**, l'aver esercitato negli anni precedenti un'attività d'impresa, arte o professione.

Possono, pertanto, accedere al regime forfetario le persone fisiche che già esercitano un'attività di impresa, arte o professione in forma individuale, purché siano in possesso dei requisiti stabiliti dall'**articolo 1, commi 54 della legge n. 190 del 2014** e, contestualmente, non ricorra una delle cause di esclusione previste dal successivo **comma 57**.

### 9.2 Adempimenti per l'accesso al nuovo regime forfetario

#### Domanda

Per l'anno 2015 un contribuente è nelle condizioni di poter svolgere il regime forfetario, pur avendo iniziato l'attività diversi anni fa. Quali sono gli adempimenti per rientrare in tale regime?

#### Risposta

Il regime forfetario costituisce il regime naturale per i soggetti che possiedono i requisiti previsti dall'**articolo 1, comma 54 della legge n. 190 del 2014**, e sempre che non ricorra una delle cause di esclusione previste dal successivo comma 57. Tali soggetti transitano, a partire dal 1° gennaio 2015, in detto regime senza essere tenuti a specifici adempimenti, ossia senza doverne dare alcuna comunicazione preventiva (con il modello AA9) ovvero successiva (con la dichiarazione annuale).

I contribuenti che iniziano un'attività d'impresa, arte o professione e presumono di avere i requisiti previsti dalla norma per applicare il regime forfetario devono, invece, darne comunicazione nella dichiarazione di inizio attività (modello AA9), da presentare ai sensi dell'**articolo 35 del DPR 633/72**.

### 9.3 Accesso da parte dei contribuenti in regime fiscale di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità

#### Domanda

Chi ha avviato un'attività imprenditoriale con apertura della partita IVA in data 28 dicembre 2014, può applicare il vecchio regime fiscale di vantaggio o è obbligato ad applicare il regime forfetario, per lui meno conveniente?

#### Risposta

L'**articolo 1, comma 88 della legge n. 190 del 2014**, prevede la possibilità, per i contribuenti che al 31 dicembre 2014 già svolgevano un'attività avvalendosi del regime fiscale di vantaggio di cui al **D.L. n. 98 del 2011** di continuare ad applicarlo, avendone i requisiti, per il periodo che residua al completamento del quinquennio e, comunque, fino al trentacinquesimo anno di età.

Affinché un'attività si consideri svolta - ai fini dell'applicazione del regime fiscale di vantaggio - non è, tuttavia, sufficiente la mera apertura della partita IVA, dovendosi fare riferimento all'effettivo esercizio di un'attività di impresa, arte o professione, come previsto dal paragrafo 3, punto 3.2, del provvedimento dell'11 dicembre 2011 (attuativo del regime in parola).



Ciò significa, in altre parole, che alla data del 31 dicembre 2014 devono essere state effettuate operazioni che comprovino il concreto esercizio di unattività.

#### **9.4 Esportazioni**

##### **Domanda**

Le cessioni allesportazione effettuate dai contribuenti che adottano il regime forfetario con la Città del Vaticano o San Marino rientrano nel calcolo del limite massimo di ricavi?

##### **Risposta**

L'articolo 1, comma 54, della Legge di stabilità 2015, prevede che possano accedere al regime forfetario le persone fisiche esercenti attività di impresa, arte o professione che nell'anno precedente hanno conseguito ricavi o percepito compensi non superiori ai limiti stabiliti nell'allegato 4 per ogni tipologia di attività. Il successivo comma 55 stabilisce che non concorrono all'individuazione di questo limite esclusivamente i ricavi e i compensi derivanti dall'adeguamento agli studi di settore e ai parametri. Ogni altro ricavo o compenso concorre, pertanto, alla formazione delle soglie di accesso al regime forfetario, compresi quelli derivanti da operazioni poste in essere con la Città del Vaticano e con San Marino.

#### **9.5 Iva indetraibile sui beni acquistati**

##### **Domanda**

Ai fini del calcolo del valore dei beni strumentali, in analogia a quanto previsto per i beni in locazione finanziaria, non dovrebbe essere considerata l'IVA indetraibile afferente i beni acquistati. E corretta tale impostazione?

##### **Risposta**

Con riferimento al regime dei minimi è stato chiarito con Circolare n. 13/E del 2008 che, al fine di verificare il limite riferito all'acquisto dei beni strumentali, si assumono i corrispettivi relativi alle operazioni effettuate ai sensi dell'articolo 6 del DPR n. 633/1972.

Occorre, dunque, far riferimento all'ammontare dei corrispettivi degli acquisti che rilevano in base alle ordinarie regole dell'imposta sul valore aggiunto, secondo cui i corrispettivi delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi costituiscono la base imponibile cui è commisurata l'imposta.

Pertanto, come già chiarito dalla Circolare 7/E del 2008, con riferimento al regime dei minimi, sia in fase di accesso al regime forfetario che durante la sua applicazione, il rispetto del limite degli acquisti di beni strumentali va verificato con riferimento al costo sostenuto al netto dell'imposta sul valore aggiunto, anche se non è stato esercitato il diritto di detrazione.

#### **9.6 Ricavi e coefficienti**

##### **Domanda**

Uno dei requisiti di accesso al nuovo regime forfetizzato previsto dalla legge di Stabilità 2015 è l'ammontare dei ricavi, ragguagliato ad anno, conseguito nell'anno precedente. Come precisato nella relazione di accompagnamento, i ricavi vanno assunti in base al criterio di competenza. Come fare se un artigiano o un commerciante nel 2014 ha applicato il regime dei minimi (articolo 27 del DL 98/2011) con criterio di cassa e intende aderire al nuovo regime?

##### **Risposta**

Ai sensi dell'articolo 1 della Legge di stabilità 2015 non possono applicare il regime forfetario coloro che nell'anno precedente hanno conseguito ricavi o percepito compensi superiori alle soglie fissate, per ciascuna attività, nell'allegato 4. Il legislatore, nell'individuare questo parametro di verifica, ha inteso far riferimento alle dimensioni dell'attività svolta dal contribuente, per consentire l'accesso al regime forfetario solo a realtà economiche di piccole dimensioni.

Si ritiene, quindi, che l'ammontare dei ricavi conseguiti nell'anno precedente a quello in cui si intende applicare il regime forfetario, debba essere individuato con riferimento al regime utilizzato in quel periodo di imposta. Pertanto, coloro che nell'anno precedente hanno applicato il regime ordinario di determinazione del reddito di impresa, ovvero il regime delle imprese minori, effettueranno la verifica richiesta dalla Legge di stabilità con riferimento ai ricavi imputati secondo il criterio della competenza. Diversamente, coloro che nell'anno precedente hanno applicato il regime fiscale di vantaggio che prevede l'imputazione dei ricavi con il criterio di cassa, effettueranno la verifica con riferimento a questa modalità di imputazione.

#### **9.7 Valore dei beni immateriali**

##### **Domanda**

Nel valore dei beni strumentali da considerare ai fini dell'accesso al nuovo regime non sembrano ricompresi i beni immateriali (avviamento, spese di impianto, etc.). E corretta questa lettura della norma?

## Risposta

Il **comma 54 della Legge di stabilità 2015**, nell'individuare i requisiti necessari all'applicazione del nuovo regime, consente l'applicazione del regime forfetario ai contribuenti che, alla data di chiusura dell'esercizio precedente, sono in possesso di beni strumentali di costo complessivo, al lordo degli ammortamenti, non superiore a 20.000 euro. Per espressa previsione normativa, non concorrono alla formazione di detto limite i beni immobili, comunque acquisiti, utilizzati per l'esercizio dell'impresa, dell'arte o della professione.

Per quanto concerne i beni immateriali, la **circolare n. 7/E del 2008**, relativa al regime dei minimi, con riferimento al raggiungimento del limite dei 15.000 euro per i beni strumentali, ha chiarito che il riferimento contenuto nella norma alla nozione di strumentalità dei beni da prendere in considerazione induce a ritenere che non rilevino taluni costi riferibili ad attività immateriali, come quello sostenuto per l'avviamento o altri elementi immateriali comunque riferibili all'attività, che non si caratterizzano per il loro concreto utilizzo nell'ambito dell'attività d'impresa o di lavoro autonomo.

I medesimi chiarimenti trovano applicazione con riferimento al regime forfetario.

## 10 RAVVEDIMENTO OPEROSO

### 10.1 Definizione delle violazioni già contestate

#### Domanda

Si chiede di sapere se nella nuova disciplina del ravvedimento operoso di cui all'**articolo 13, D.lgs n. 472/97**, come modificata dalla **Legge di Stabilità 2015**, con particolare riguardo alla definizione delle violazioni già constatate, debba ritenersi confermato l'orientamento delle **Circolari n. 180 e n. 192 del 1998**, circa l'onere di regolarizzare distintamente le violazioni prodromiche (es. omessa fatturazione) e quelle consequenziali (omesso versamento, infedele dichiarazione).

#### Risposta

La **Legge di Stabilità 2015** pone l'obiettivo di incidere significativamente sulle modalità di gestione del rapporto tra fisco e contribuenti.

Si punta su un nuovo modello di cooperazione tra l'Amministrazione finanziaria e i contribuenti con l'obiettivo di perseguire il massimo adempimento spontaneo degli obblighi tributari da parte dei contribuenti, potenziando l'istituto del ravvedimento operoso di cui all'**articolo 13 del D.lgs n. 472 del 1997**.

Ai tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate si applicano le novità in materia di ravvedimento, comprese quelle relative alla eliminazione della preclusione secondo la quale l'istituto del ravvedimento può essere adottato a prescindere dalla circostanza che la violazione sia già stata constatata ovvero che siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento.

Le novelle normative, però, non modificano, per il resto, l'assetto generale dell'istituto del ravvedimento.

Pertanto, anche con riguardo alla definizione delle violazioni già constatate, si ritiene che debba ritenersi confermato l'orientamento delle **Circolari n. 180 e 192 del 1998** circa l'onere di regolarizzare distintamente le violazioni prodromiche (es. omessa fatturazione) e quelle consequenziali (omesso versamento, infedele dichiarazione).

### 10.2 Modalità di applicazione delle nuove norme

#### Domanda

È corretto ritenere che le nuove regole sul ravvedimento operoso si applicano anche alle violazioni che alla data del 1° gennaio 2015 siano già state constatate dall'ufficio (ad esempio con emissione del Pvc) ma non siano ancora state interessate da atti accertativi, liquidatori o da cartelle di pagamento? È una lettura in linea con la **circolare 180/E del 1998** ispirata al *favor rei*.

#### Risposta

Si ritiene che le nuove regole sul ravvedimento operoso, nel rispetto del principio di legalità di cui all'**articolo 3 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472**, trovano applicazione anche con riguardo alle violazioni che alla data del 1° gennaio 2015 siano già state constatate dall'ufficio ma non siano ancora state interessate da atti accertativi, liquidatori o da cartelle di pagamento.

### 10.3 Modalità pratiche

## **Domanda**

Alla luce della possibilità di regolarizzare le violazioni già contestate in un pvc ma non ancora inserite in un avviso di accertamento, al momento della integrazione della dichiarazione dell'anno oggetto di ravvedimento, come potranno essere distinti i rilievi ai quali si intende prestare acquiescenza rispetto a quelli per i quali non si accetta la contestazione e dunque si intende proseguire in contenzioso?

## **Risposta**

Per effetto delle modifiche apportate dalla **Legge di Stabilità 2015**, sono mutati i presupposti per accedere all'istituto agevolativo. È possibile, infatti, accedere al ravvedimento operoso nonostante la violazione sia stata già constatata mediante pvc. Ciò, tuttavia, non muta la natura e le finalità dell'istituto del ravvedimento operoso che rimane un atto di regolarizzazione spontanea da parte del contribuente nel senso che non lo trasforma in un atto di acquiescenza ai rilievi contenuti nel pvc.

Pertanto, il contribuente potrà sanare le medesime violazioni ravvedibili in base alla precedente formulazione normativa anche laddove - ed è questo elemento innovativo - gli sia stato consegnato un pvc, fermo restando l'assenza di notifiche degli atti di liquidazione e di accertamento, comprese le comunicazioni di cui agli **articoli 36-bis e 36-ter del DPR n. 600/1973 e 54-bis del DPR n. 633/1972**.

Sarà onere del contribuente comunicare agli Uffici i distinti rilievi per i quali si intende prestare acquiescenza.

### ***10.4 Possibilità di avvalersi del ravvedimento in caso di violazioni rilevate con procedure automatizzate e/o formali***

## **Domanda**

Gli avvisi bonari derivanti da controlli automatizzati e controlli formali sulle imposte dirette e IVA precludono il ravvedimento solo sulle violazioni rilevabili con queste procedure o anche con altre violazioni come, ad esempio, una omessa fatturazione?

## **Risposta**

Già prima della modifica introdotta con la **Legge di Stabilità 2015** al ravvedimento operoso, la comunicazione degli esiti del controllo automatizzato e del controllo formale rappresentava un ostacolo alla possibilità di avvalersi dell'istituto.

Con la **Circolare n. 18/E del 10 maggio 2011** è stato chiarito che la preclusione al ravvedimento opera con riferimento alle irregolarità riscontrabili nell'ambito di questi controlli. È stato, pertanto, ammesso che il contribuente che abbia ricevuto la comunicazione degli esiti del controllo automatizzato e/o di quello formale possa avvalersi del ravvedimento per sanare altre violazioni che non gli siano state contestate con tale procedura.

Gli stessi chiarimenti trovano applicazione con riferimento al nuovo ravvedimento operoso.

### ***10.5 Avvisi di recupero di crediti d'imposta e di irrogazione di sanzioni***

## **Domanda**

Gli avvisi di recupero di crediti di imposta e gli avvisi di irrogazione di sanzioni sono cause ostative del nuovo ravvedimento anche se non menzionate espressamente?

## **Risposta**

Si ritiene che gli avvisi di recupero di crediti di imposta e gli avvisi di irrogazione di sanzioni, anche se non espressamente menzionate, si debbano ritenere cause ostative del nuovo ravvedimento, per la loro natura di atti autoritativi impositivi che recano una pretesa tributaria.

### ***10.6 Termine di regolarizzazione delle violazioni***

## **Domanda**

Si chiede di sapere se la diversificazione delle due soglie temporali per la regolarizzazione (termine fisso, es. un anno dalla commissione della violazione, e termine mobile, es. scadenza della presentazione della dichiarazione) sia correlata alla distinzione tra tributi periodici (o meglio, con dichiarazione periodica) e tributi istantanei, come chiarito dalla **Circolare n. 180/1998**, oppure se ci si debba basare su altri criteri, come emerge dalle **Circolari n. 41/2005** e n. **2/2011** in ordine a talune violazioni in materia di IVA.

## **Risposta**

In relazione alle due soglie temporali previste dalla disposizione di cui all'**articolo 13 del D.lgs n. 472/97** termine per

la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione e un anno dall'omissione o dall'errore si chiarisce che la diversificazione è in sostanza collegata alla distinzione tra i tributi periodici cui inerisce un obbligo dichiarativo che si rinnova periodicamente, (come per esempio imposte sui redditi, IVA) e i tributi istantanei, per i quali non si configura un obbligo dichiarativo (come, per esempio, imposta di registro, sulle successioni), come già chiarito dalla [Circolare n. 180 del 1998](#).

A tal proposito, devono ritenersi ancora attuali le precisazioni contenute nei documenti di prassi circa la correlazione tra "tributi periodici" e "tributi istantanei" da un lato, e le soglie temporali previste dalla disposizione dall'altra, nonché gli specifici chiarimenti resi con i citati documenti del 2005 e del 2011.

Infine, considerato che le disposizioni recate dalla [Legge di Stabilità 2015](#) sono entrate in vigore il 1° gennaio 2015, in virtù del principio del *favor rei* è possibile ravvedere le violazioni constatate prima di tale data, fermo restando la mancata notifica di atti di liquidazione e di accertamento, comprese le comunicazioni di cui agli [articoli 36-bis e 36-ter del DPR n. 600/1973](#) e [54-bis del DPR n. 633/1972](#) relative alle violazioni oggetto di regolarizzazione.

## **11 REDDITO DIMPRESA**

### **11.1 Operazioni straordinarie**

#### **Domanda**

Il [decreto Semplificazioni](#) dispone che le società di persone, in presenza di operazioni straordinarie, devono effettuare i versamenti entro il giorno 16 del mese successivo a quello di scadenza del termine di presentazione della dichiarazione. È rilevante o meno il mese in cui la società presenta effettivamente il modello, se anteriore a quello di legge?

#### **Risposta**

Il [decreto Semplificazioni](#) dispone che le società o associazioni di cui all'[articolo 5 del TUIR](#), nelle ipotesi di operazioni di liquidazione trasformazione, fusione e scissione effettuano il versamento del saldo dovuto in base alla dichiarazione dei redditi e dell'IRAP entro il giorno 16 del mese successivo a quello di scadenza del termine di presentazione della dichiarazione.

Il termine per l'effettuazione del versamento è quindi il giorno 16 del mese successivo a quello di scadenza prescritto dalla legge.

Non è rilevante, pertanto, il mese in cui la società presenta effettivamente la dichiarazione, se è anteriore a quello di legge.

### **11.2 Detassazione delle plusvalenze**

#### **Domanda**

Il reinvestimento richiesto per usufruire della detassazione al 90 per cento delle plusvalenze derivanti dalla cessione di beni immateriali (comma 40 della [legge 190/2014](#)) riguarda l'intero ammontare del corrispettivo della cessione (come risulta dal tenore letterale della norma), o il solo importo della plusvalenza determinato secondo [l'articolo 86 del TUIR](#)?

#### **Risposta**

Come si evince dal tenore letterale della norma, ai fini dell'esclusione dalla formazione del reddito delle plusvalenze derivanti dalla cessione dei beni immateriali, il reinvestimento deve riguardare almeno il 90 per cento del corrispettivo derivante dalla cessione e non dell'importo della plusvalenza.

### **11.3 Società in perdita sistematica**

#### **Domanda**

Le modifiche apportate in tema di società in perdita sistematica dall'[articolo 18 del decreto Semplificazioni \(D.lgs 175/2014\)](#) riguardo al periodo di osservazione quinquennale delle perdite reiterate possono essere applicate ai periodi 2012 e 2013?

#### **Risposta**

[L'articolo 18 del Decreto Semplificazioni](#) individua chiaramente il periodo d'imposta a decorrere dal quale trovano applicazione le modifiche previste. In particolare, il comma 3 prevede espressamente che, in deroga all'[articolo 3](#) dello Statuto dei diritti del contribuente, le modifiche si applicano dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore dello stesso [decreto Semplificazioni](#). Pertanto, come chiarito nella [Circolare n. 31/E del 2014](#) (paragrafo 9), per i soggetti interessati dalla disciplina sulle società in perdita sistematica, con esercizio coincidente con l'anno solare, le modifiche di cui si parla operano solamente a decorrere dal periodo d'imposta 2014; di conseguenza, esclusivamente

a decorrere da tale periodo d'imposta (2014), assumerà rilevanza il periodo d'osservazione quinquennale (costituito dai periodi 2009-2010-2011-2012-2013) invece di quello triennale (2009-2010-2011 e 2010-2011-2012 rilevanti, rispettivamente, per i periodi d'imposta 2012 e 2013).

## **12 REDDITOMETRO**

### ***12.1 Rilevanza della provvista costituita in annualità precedenti***

#### **Domanda**

Sempre in relazione all'accertamento da reddittometro, il contribuente può aver proceduto all'acquisto dell'incremento patrimoniale con i risparmi accumulati negli anni precedenti senza aver fatto ricorso né a istituti di credito né a prestiti dei familiari. In questa situazione, la prova può essere rappresentata dalla documentazione che conferma che, negli anni antecedenti l'acquisto, sono state accantonate le somme utili per la spesa?

#### **Risposta**

Come ribadito dall'Agenzia delle Entrate anche nella Circolare n. 24/E del 2013, in sede di contraddittorio il contribuente può sempre fornire la prova, in relazione alle spese per investimenti sostenute nell'anno, della formazione della provvista in anni precedenti ovvero della sua effettiva disponibilità ed utilizzo per l'effettuazione dello specifico investimento individuato.

Se si è costituita nelle annualità precedenti la provvista non rileva ai fini della determinazione sintetica nell'anno d'imposta oggetto del controllo.

Ovviamente, questo non esclude la possibilità per l'Agenzia delle Entrate di attivare, per le annualità precedenti in cui si è formata la provvista, autonomi controlli avvalendosi dello strumento accertativo più idoneo, di tipo analitico, induttivo o sintetico.

### ***12.2 Controllo sui dati relativi a premi assicurativi, mutui e contributi previdenziali comunicati per la pre-compilazione della dichiarazione***

#### **Domanda**

I dati su premi assicurativi, mutui e contributi previdenziali per la dichiarazione precompilata serviranno anche a valutare la capacità contributiva del contribuente, come si legge nei provvedimenti 160358/2014, 160365/2014, 160381/2014. In che modo e con quali finalità saranno utilizzate le informazioni? Saranno previsti dei filtri per la pulizia di eventuali incongruenze nei dati?

#### **Risposta**

Con la comunicazione dei dati relativi ai premi assicurativi, agli interessi passivi e ai contributi previdenziali, finalizzata alla precompilazione della dichiarazione, di cui all'articolo 3 del decreto legislativo 21 novembre 2014, n. 175, modificativo dell'articolo 78, comma 25, della legge 30 dicembre 1991, n. 413, sono stati introdotti ulteriori criteri di controllo di qualità.

Infatti, il ciclo del controllo di qualità dei dati comunicati prevede già al momento della compilazione del tracciato record l'utilizzo di appositi filtri relativi, ad esempio, al controllo formale del codice fiscale e all'individuazione di importi incongruenti.

Ulteriori filtri sono inseriti al momento dell'accoglienza dei dati trasmessi in Anagrafe tributaria riguardanti, in particolare, l'esistenza del codice fiscale del cliente.

Le eventuali anomalie vengono segnalate al soggetto che ha trasmesso i dati per le necessarie correzioni.

A seguito della precompilazione della dichiarazione il contribuente può modificare le predette informazioni, consentendo così all'Amministrazione finanziaria, oltre che ad acquisire una dichiarazione corretta, anche ulteriori elementi per implementare negli anni successivi ulteriori controlli di qualità generando così un ciclo virtuoso che a regime consentirà di evitare ogni possibile errore sulle informazioni contenute nella dichiarazione.

Oltre che per la compilazione della dichiarazione le informazioni trasmesse continuano ad essere utilizzate, insieme alle altre in possesso dell'Agenzia delle Entrate, per l'analisi del rischio di evasione consentendo così all'Amministrazione finanziaria di concentrare la propria attività di controllo sulle situazioni che presentano evidenti anomalie.

## **13 SOCIETÀ ESTINTE**

### ***13.1 Ambito di applicazione della retroattività della norma sulle società estinte***

#### **Domanda**



La retroattività della norma sulle società estinte opera solo sugli atti notificati e non ancora impugnati in primo grado oppure in via generalizzata su tutti gli atti non definitivi?

## Risposta

**L'articolo 28 del D.lgs n. 175 del 2014** stabilisce che, ai soli fini della liquidazione, accertamento, contenzioso e riscossione dei tributi e contributi, sanzioni e interessi, l'estinzione della società di cui all'**articolo 2495 del codice civile** ha effetto trascorsi cinque anni dalla richiesta di cancellazione dal Registro delle imprese. Come precisato nella **Circolare n. 31/E del 2014**, trattandosi di una norma procedurale che disciplina le fasi di attuazione del tributo, a partire dal 13 dicembre 2014 (data di entrata in vigore del **D.lgs. n. 175 del 2014**), la stessa, per sua natura, trova applicazione anche per le attività di controllo riferite a società che hanno già chiesto la cancellazione dal Registro delle imprese o già cancellate dallo stesso registro prima della predetta data, nonché per attività di controllo riguardanti periodi precedenti a tale data (ovviamente nel rispetto dei termini di prescrizione e decadenza previsti dalla legge).

Di conseguenza, a seguito dell'entrata in vigore della norma in esame tutti gli avvisi di accertamento saranno notificati alle società cancellate secondo le nuove regole.

Resta inteso che l'articolo 28 trova applicazione anche con riguardo agli atti di accertamento, di liquidazione e della riscossione, ancorché interessati da contenzioso, notificati prima dell'entrata in vigore del **decreto Semplificazioni** e relativi a società cancellate prima dell'entrata in vigore della norma in esame.

### 13.2 Cancellazione dal registro delle imprese

#### Domanda

Nell'**articolo 28 del D.lgs n. 175/2014** non è prevista alcuna decorrenza relativamente all'irrelevanza degli effetti della cancellazione della società dal registro delle imprese, nel periodo quinquennale. Di conseguenza, la detta disciplina deve ritenersi di natura non procedimentale, nel rispetto del principio del legittimo affidamento e in assenza di un supporto legislativo che affermi il contrario, con la conseguente applicazione alle sole società cancellate dalla data di entrata in vigore del provvedimento (13/12/2014), senza alcun effetto retroattivo?

#### Risposta

**L'articolo 28 del D.lgs n. 175 del 2014** ha stabilito che, ai soli fini della liquidazione, accertamento, contenzioso e riscossione dei tributi e contributi, sanzioni e interessi, l'estinzione della società di cui all'**articolo 2495 del codice civile** ha effetto trascorsi cinque anni dalla richiesta di cancellazione dal Registro delle imprese. Come precisato nella **Circolare n. 31/E del 2014**, trattandosi di norma procedurale, in quanto tesa proprio a salvaguardare le azioni di recupero della pretesa erariale, la stessa si applica anche per attività di controllo riferite a società che hanno già chiesto la cancellazione dal Registro delle imprese o già cancellate dallo stesso registro prima del 13/12/2014, data di entrata in vigore del **D.lgs n. 175/2014**, nonché per attività di controllo riguardanti periodi precedenti a tale data, ovviamente nel rispetto dei termini di prescrizione e decadenza previsti dalla legge.

### 13.3 Liquidazione e distribuzione di denaro ai soci

#### Domanda

Con riferimento alla responsabilità dei soci di soggetti IRES, l'applicazione delle nuove disposizioni, di cui all'**articolo 28, del D.lgs n. 175/2014**, resta subordinata al fatto che siano distribuiti beni sociali o denaro nei due anni precedenti la liquidazione (tenendo conto della data di messa in liquidazione) o siano stati assegnati beni del soggetto collettivo durante la fase liquidativa. Dal tenore letterale delle disposizioni vigenti, pertanto, è da escludere dalla disciplina l'ipotesi di distribuzione di denaro nel corso della fase di liquidazione. E' corretto?

#### Risposta

**L'articolo 36 del DPR n. 602/1973**, come recentemente modificato dal **D.lgs n. 175/2014**, disciplina le responsabilità e gli obblighi degli amministratori, dei liquidatori e dei soci e, al comma 3, in particolare, prevede che i soci rispondono per il pagamento delle imposte se, nel corso degli ultimi due periodi d'imposta precedenti alla messa in liquidazione hanno ricevuto danaro o altri beni sociali in assegnazione dagli amministratori o hanno avuto in assegnazione beni sociali dai liquidatori durante il tempo della liquidazione. Si tratta di una norma che interviene a tutelare in modo specifico i crediti erariali nel caso della liquidazione di società, in aggiunta alla disposizione civilistica di carattere generale di cui all'**articolo 2495 del c.c.**, e che, rispetto a quest'ultima, amplia il periodo temporale di riferimento per valutare la responsabilità dei soci, individua alcune ipotesi specifiche in cui si configura la responsabilità del liquidatore e introduce la figura dell'amministratore quale ulteriore soggetto responsabile.

Tenuto conto della finalità della norma tesa ad ampliare la garanzia per i crediti erariali, oltre che del tenore letterale della norma, si ritiene che tra i beni sociali avuti in assegnazione dai liquidatori durante il tempo della liquidazione siano da ricomprendere necessariamente anche le eventuali distribuzioni di denaro, che la stessa disposizione fa rientrare tra i beni sociali.

### **13.4 Notifica dell'accertamento**

#### **Domanda**

Il decreto Semplificazioni (**D.lgs n. 175/2014**) ha previsto che le società cancellate dal Registro imprese siano responsabili dei debiti fiscali e contributivi per cinque anni dopo la loro estinzione. La **Circolare 31/E/2014** ha introdotto un'applicazione retroattiva di tale norma. A questo punto, a chi verrà materialmente notificato l'accertamento con cui si rettificano a una società estinta ricavi non dichiarati o costi non deducibili? L'atto potrà essere impugnato dall'ex liquidatore della società estinta e/o dal socio che non ha ricevuto nulla dalla liquidazione?

#### **Risposta**

**L'articolo 28 del decreto Semplificazioni (D.lgs n. 175/2014)** ha stabilito che, ai soli fini della liquidazione, accertamento, contenzioso e riscossione dei tributi e contributi, sanzioni e interessi, l'estinzione della società di cui all'**articolo 2495 del codice civile** ha effetto trascorsi cinque anni dalla richiesta di cancellazione dal Registro delle imprese. A partire dal 13 dicembre 2014, data di entrata in vigore del citato decreto, l'avviso di accertamento contenente la rettifica della dichiarazione della società cancellata dal Registro delle imprese sarà emesso nei confronti della società cancellata e notificato alla stessa presso la sede dell'ultimo domicilio fiscale in quanto, a tal fine, l'effetto dell'estinzione si produrrà solo dopo cinque anni dalla data della cancellazione. Al riguardo, si rammenta che la società, precedentemente alla cancellazione, potrà avvalersi, comunque, della facoltà di eleggere domicilio presso una persona o un ufficio nel comune del proprio domicilio fiscale per la notificazione degli atti o degli avvisi che lo riguardano ai sensi dell'**articolo 60, comma 1 lett. d) del DPR n. 600 del 1973**.

Si ritiene che il suddetto atto sia impugnabile dai soggetti responsabili ai sensi degli **articoli 2495 del c. c. e/o 36 del DPR n. 602 del 1973**.

### **13.5 Responsabilità dei liquidatori**

#### **Domanda**

**L'articolo 36, del DPR n. 602/1973** dispone che la responsabilità sussiste se i liquidatori hanno soddisfatto crediti di ordine inferiore a quelli di natura tributaria o abbiano assegnato beni ai soci prima di onorare i debiti fiscali. Stante il fatto che, nell'ambito della fase liquidativa, non si deve tenere conto di alcuna graduazione nel pagamento dei debiti, è corretto, per rispettare le nuove disposizioni, tenere conto delle disposizioni indicate dall'**art. 2777 c.c.**?

#### **Risposta**

**L'articolo 36 del DPR n. 602/1973**, come modificato dal decreto Semplificazioni (**D.lgs n. 175/2014**), prevede che i liquidatori rispondono in proprio delle imposte della società se non provano di aver soddisfatto i crediti tributari anteriormente all'assegnazione di beni ai soci o di aver soddisfatto crediti di ordine superiore a quelli tributari. In assenza di specifici richiami nella norma, si ritiene che si possa far riferimento alle disposizioni civilistiche in materia.

### **13.6 Società di persone**

#### **Domanda**

Per effetto dell'espresso riferimento all'**articolo 2495 c.c.**, è corretto ritenere che le nuove disposizioni non producano alcun effetto nei confronti delle società di persone, la cui estinzione è disciplinata dall'**articolo 2312 c.c.**?

#### **Risposta**

**L'articolo 2495 c.c.** dispone in materia di cancellazione delle società di capitali: Per le società di persone la cancellazione viene disciplinata dall'**articolo 2312 c.c.**

Di recente, si è consolidato un orientamento giurisprudenziale che, a proposito dell'**articolo 2495 del c.c.**, sostiene la natura costitutiva della cancellazione delle società dal Registro delle imprese con l'effetto conseguente dell'estinzione della società. Si tratta, tra le altre, delle sentenze della Corte di Cassazione a Sezioni Unite **n. 4060, 4061 e 4062 del 22/02/2010** e **n. 6070, 6071 e 672 del 12/03/2013**. Con le medesime sentenze, i giudici di legittimità hanno ritenuto il principio dell'estinzione della società di capitali a seguito della cancellazione applicabile anche alle società di persone, seppure con le dovute differenze in ordine alla natura dichiarativa anziché costitutiva della cancellazione e alla diversa misura delle responsabilità dei soci.

Tanto premesso, per motivi di ordine sistematico, si ritiene che le nuove disposizioni introdotte dall'**articolo 28, comma 4 del decreto Semplificazioni (D.lgs n. 175/2014)** possano applicarsi anche alla cancellazione di società di persone, ferma restando la diversa disciplina delle responsabilità dei soci collegata alla differente forma societaria.

### **13.7 Titolarità del diritto al rimborso**

#### **Domanda**

Come potrà provare il socio della società estinta di non aver incassato le somme contestate, nell'ipotesi in cui queste siano riferite a presunti incassi in nero? La retroattività della norma sulle società estinte vale anche per i crediti tributari? In tal caso chi è il soggetto legittimato a chiedere il rimborso?

## Risposta

L'accertamento effettuato nei confronti di una società cancellata non differisce dall'ordinaria attività di accertamento; di conseguenza, nel caso di un avviso di accertamento alla società cancellata nel quale vengano contestate somme riferite a presunti ricavi non contabilizzati, i soci potranno provare di non aver percepito le somme contestate con ogni mezzo di prova a disposizione, secondo le ordinarie regole previste dall'ordinamento tributario.

Come risulta dalla relazione illustrativa, la finalità dell'[articolo 28 del decreto Semplificazioni \(D.lgs n. 175/2014\)](#) è quella di salvaguardare la pretesa erariale; di conseguenza la citata norma riguarda esclusivamente le attività poste in essere dall'Amministrazione finanziaria. Pertanto, nel caso di crediti tributari che dovessero emergere successivamente alla cancellazione della società dal Registro delle imprese, comunque in presenza di presupposti maturati precedentemente alla cancellazione, come precisato nella [risoluzione n. 77 del 2011](#), ancora attuale anche a seguito della modifica normativa intervenuta, la titolarità del diritto al rimborso può essere riconosciuta, pro quota, direttamente ai soci, che sono legittimati a richiederlo. Circa il soggetto cui materialmente eseguire i rimborsi, tenuto conto della compagine sociale delle società di capitali, spesso costituita da un numero considerevole di soci, nella citata risoluzione si evidenzia l'opportunità del conferimento di una delega alla riscossione ad uno dei soci o a un terzo, al fine di evitare l'erogazione del rimborso a ciascun socio in proporzione alle quote sociali. Tale delega all'incasso può essere effettuata, da parte dei soci titolari del diritto al rimborso, anche allo stesso ex liquidatore, previa comunicazione della predetta delega al competente ufficio dell'Agenzia delle Entrate.

## 14 SOCIETÀ IN PERDITA SISTEMICA

### 14.1 Decorrenza

#### Domanda

Con riferimento alla precedente formulazione dell'[articolo 2, comma 36-decies e seguenti, del DL n. 138/2011](#), l'Agenzia delle Entrate ([Circ. 25/E/2012](#) § 6.2) ha precisato che, stante il fatto che la disciplina sulle società in perdita sistematica richiede un "periodo di osservazione" di tre anni, la disciplina delle società in perdita sistematica trovava applicazione solo a decorrere dal quarto periodo d'imposta successivo a quello di inizio dell'attività ovvero dal quinto anno di attività. Pertanto, vista la novità introdotta dal [D.lgs n. 175/2014](#), è possibile affermare che la disciplina delle società in perdita sistematica opera dal sesto periodo d'imposta successivo a quello di inizio dell'attività, ovvero dal settimo anno di attività?

#### Risposta

L'[articolo 18 del decreto Semplificazioni \(D.lgs n. 175/2014\)](#) ha esteso da tre a cinque periodi d'imposta il c.d. periodo di osservazione ai fini dell'applicazione della disciplina sulle società in perdita sistematica. Di conseguenza, per i soggetti (con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare) costituiti da meno di sei anni, la disciplina sulle società in perdita sistematica non trova applicazione per mancanza del relativo presupposto. Il primo periodo d'imposta astrattamente utile (considerando anche la causa di disapplicazione automatica prevista dall'[articolo 1, lettera m\), del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate dell'11 giugno 2012](#)) di applicazione della disciplina in esame sarà il settimo anno dalla costituzione.

## 15 VOLUNTARY DISCLOSURE

### 15.1 Reati tributari e attività detenute in Paesi Black list

#### Domanda

In relazione al raddoppio dei termini di accertamento in caso di reati tributari e di attività detenute in Paesi *Black list*, la dottrina e parte della giurisprudenza ne hanno riconosciuto l'applicabilità a decorrere solo dal 2009 (anno di entrata in vigore dell'[articolo 12 DL 78/2009](#)). Vista la rilevanza ai fini dell'individuazione degli anni aperti ai fini della voluntary disclosure qual è l'orientamento dell'Agenzia delle Entrate al riguardo?

#### Risposta

La domanda sembra concentrarsi sul raddoppio dei termini di accertamento previsto dall'[articolo 12 DL 78/2009](#). È prassi consolidata dell'Agenzia delle Entrate, considerare [articolo 12, comma 2 del decreto](#) presunzione di reddito nel caso di attività detenute in Paesi Black List e il [successivo comma 2-bis](#) raddoppio dei termini per l'accertamento quali norme di natura procedimentale e, pertanto, applicabili a tutti gli anni d'imposta in relazione ai quali i termini per l'accertamento ordinario, di cui all'[articolo 43, primo e secondo comma, del DPR n. 600/73](#) e all'[articolo 57, primo e secondo comma, del decreto IVA](#), non siano scaduti al momento di entrata in vigore del [Decreto 78/2009](#).



## **15.2 Violazioni in materia di monitoraggio fiscale**

### **Domanda**

Per il monitoraggio fiscale è corretto affermare che le novità che sono state introdotte dalla legge europea 97/2013 (concetto di titolare effettivo, effetto de-moltiplicativo, applicazione del principio look through) non possono trovare applicazione per le annualità che sono oggetto di regolarizzazione attraverso la voluntary disclosure e che sono anteriori al periodo di imposta 2012? Per queste annualità dovrebbero valere sia dal punto di vista soggettivo sia da quello oggettivo le regole sul monitoraggio pro tempore vigenti, ante legge 97.

### **Risposta**

In relazione all'individuazione dell'ambito soggettivo ed oggettivo di applicazione delle disposizioni in materia di monitoraggio fiscale, di cui al DL n. 167/1990, e quindi delle relative violazioni, si rimanda al principio generale di applicazione della disciplina vigente *ratione temporis*.

Pertanto, relativamente al richiamato concetto di *titolare effettivo*, i predetti soggetti che hanno commesso le violazioni degli obblighi dichiarativi in materia di monitoraggio fiscale che sono in vigore a partire dal periodo di imposta 2013, possono avvalersi della procedura di collaborazione volontaria in parola.

## **15.3 Identificazione dei soggetti collegati**

### **Domanda**

Per soggetti collegati da indicare nel modello per la voluntary disclosure devono intendersi i soli soggetti che presentano la domanda insieme al richiedente o anche i soggetti collegati ma comunque terzi rispetto alla procedura, come ad esempio, i soci e la loro società?

### **Risposta**

I soggetti collegati possono identificarsi in tutti quei soggetti che hanno una *posizione rilevante* ai fini della normativa sul monitoraggio fiscale rispetto alle attività finanziarie e patrimoniali oggetto di emersione ovvero coloro i quali presentano un collegamento con il reddito sottratto ad imposizione evidenziato nell'istanza.

Al ricorrere delle condizioni previste dalle disposizioni in materia di collaborazione volontaria, ciascun richiedente può presentare istanza di adesione alla procedura, per la propria posizione. Il richiedente, quindi, agisce autonomamente e potrebbe non essere a conoscenza dell'avvio della medesima procedura da parte di soggetti collegati per la medesima violazione. I soggetti collegati da indicare nel modello, pertanto, sono necessariamente soggetti terzi rispetto alla procedura attivata dal singolo contribuente.

Assunta l'autonomia delle singole procedure, si precisa che nell'istanza presentata da un certo richiedente saranno indicati i collegati alle attività finanziarie o patrimoniali estere oggetto di emersione o i soggetti che, pur non presentando collegamenti con le attività estere, presentano collegamenti col richiedente in relazione ai redditi che formano oggetto di emersione.

Un esempio è il caso dei soci o associati qualora il richiedente sia una società di persone o altro soggetto trasparente, per natura o per opzione, che aderisce alla procedura nazionale.

## **15.4 Adesione alla procedura in caso di preventiva definizione dell'avviso di Accertamento**

### **Domanda**

È possibile aderire alla procedura di collaborazione volontaria nell'ipotesi in cui gli eventuali avvisi di accertamento relativi all'ambito oggettivo di applicazione della procedura sono stati definiti prima della presentazione della domanda di collaborazione volontaria?

### **Risposta**

Considerato che la definizione di eventuali avvisi di accertamento sana le violazioni in essi contestate, il contribuente accertato potrà aderire alla procedura di collaborazione volontaria, se con la definizione si rimuove l'esistenza della causa ostativa.

## **15.5 Attività detenute in Paesi Black list**

### **Domanda**

Attività detenute in un Paese *Black list* dal 2006 senza mai dichiararne i redditi. I periodi di imposta accertabili per l'omessa dichiarazione di redditi di natura finanziaria sono solo il 2010 e seguenti o anche quelli dal 2006 al 2009?

Le sanzioni per infedele dichiarazione sono raddoppiate? Si applica anche il raddoppio dei termini per le violazioni

relative al quadro RW.

### **Risposta**

Ai fini della procedura di collaborazione volontaria, laddove non ricorrano le condizioni previste dall'articolo 5-quater del DL n.167/1990 (che comportano la non applicabilità del raddoppio dei termini per le attività di accertamento) per le attività detenute in Paesi *Black List* continuerà ad applicarsi il raddoppio dei termini sia per le attività di accertamento, che per la contestazione delle violazioni in materia di monitoraggio fiscale.

In merito alla misura delle sanzioni ai fini delle imposte dirette, il raddoppio stabilito dall'ultimo periodo dell'articolo 12 del decreto anticrisi, sarà operativo laddove ne ricorrano le condizioni previste dalla norma per le violazioni commesse dopo l'entrata in vigore della norma per il principio di legalità di cui all'articolo 3 del D.lgs n. 472/1997.

\*\*\*\*\*

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente circolare vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

**CIRCOLARE N. 6/E**



Direzione Centrale Normativa

***Roma 19 febbraio 2015***

***OGGETTO: Chiarimenti interpretativi relativi a quesiti posti in occasione degli eventi Videoforum Italia Oggi, Telefisco Sole 24ore e Forum lavoro***

**INDICE**

1	BLACK LIST .....	5
1.1	<i>Comunicazione Black list</i> .....	5
1.2	<i>Esonero dalla comunicazione</i> .....	5
2	CERTIFICAZIONE UNICA .....	6
2.1	<i>Assegni periodici corrisposti dal coniuge (Punto 5)</i> .....	6
2.2	<i>Contributi per assistenza sanitaria versati dal sostituto e/o dal sostituito ad enti o casse</i> .....	8
2.3	<i>Credito Bonus IRPEF</i> .....	10
2.4	<i>Criteri di spettanza del Bonus IRPEF</i> .....	10
2.5	<i>Dati relativi ai conguagli in caso di redditi erogati da altri soggetti</i> .....	11
2.6	<i>Erroneo/omesso invio della certificazione unica</i> .....	12
2.7	<i>Numero progressivo di certificazione</i> .....	13
2.8	<i>Termine di trasmissione</i> .....	14
2.9	<i>Trasmissione tardiva delle certificazioni uniche</i> .....	14
3	DICHIARAZIONE PRECOMPILATA .....	16
3.1	<i>Informazioni incomplete</i> .....	16
3.2	<i>Verifica della legittimazione a fruire di detrazioni e deduzioni</i> .....	17
4	DICHIARAZIONI D'INTENTO .....	17
4.1	<i>Disciplina transitoria</i> .....	17
4.2	<i>Operazioni straordinarie</i> .....	19
5	ENTI NON COMMERCIALI .....	20
5.1	<i>Detrazione spese di sponsorizzazione</i> .....	20
5.2	<i>Esclusione degli utili percepiti</i> .....	21
6	INVERSIONE CONTABILE PER IL SETTORE ENERGETICO .....	23
6.1	<i>Reverse charge per i certificati verdi, i titoli di efficienza energetica e le garanzie di origine</i> .....	23
7	IRAP .....	24

7.1	<i>Contabilizzazione a conto economico del credito d'imposta ai fini della determinazione del reddito d'impresa o di lavoro autonomo .....</i>	24
8	<b>IVA .....</b>	25
8.1	<i>Aliquota applicabile alle prestazioni di accoglienza e pernottamento di turisti nelle unità da diporto .....</i>	25
8.2	<i>Modifica della richiesta di rimborso .....</i>	26
8.3	<i>Rimborsi IVA con obbligo di garanzia .....</i>	28
8.4	<i>Rimborsi Iva richiesti prima del 13/12/2014 .....</i>	29
8.5	<i>Split payment e regimi speciali Iva .....</i>	30
8.6	<i>Split payment e regolarizzazioni .....</i>	31
8.7	<i>Split payment e ritenute .....</i>	32
9	<b>NUOVO REGIME FORFETARIO DEI CONTRIBUENTI PERSONE FISICHE ESERCENTI ATTIVITA' D'IMPRESA, ARTI O PROFESSIONI ...</b>	33
9.1	<i>Accesso da parte dei contribuenti minimi .....</i>	33
9.2	<i>Adempimenti per l'accesso al nuovo regime forfetario .....</i>	33
9.3	<i>Accesso da parte dei contribuenti in regime fiscale di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità .....</i>	34
9.4	<i>Esportazioni .....</i>	35
9.5	<i>Iva indetraibile sui beni acquistati .....</i>	35
9.6	<i>Ricavi e coefficienti .....</i>	36
9.7	<i>Valore dei beni immateriali .....</i>	37
10	<b>RAVVEDIMENTO OPEROSO .....</b>	38
10.1	<i>Definizione delle violazioni già contestate .....</i>	38
10.2	<i>Modalità di applicazione delle nuove norme .....</i>	39
10.3	<i>Modalità pratiche .....</i>	40
10.4	<i>Possibilità di avvalersi del ravvedimento in caso di violazioni rilevate con procedure automatizzate e/o formali .....</i>	41
10.5	<i>Avvisi di recupero di crediti d'imposta e di irrogazione di sanzioni .....</i>	41
10.6	<i>Termine di regolarizzazione delle violazioni .....</i>	42
11	<b>REDDITO D'IMPRESA .....</b>	43
11.1	<i>Operazioni straordinarie .....</i>	43

11.2	<i>Detassazione delle plusvalenze</i> .....	44
11.3	<i>Società in perdita sistematica</i> .....	44
12	<b>REDDITOMETRO</b> .....	45
12.1	<i>Rilevanza della provvista costituita in annualità precedenti</i> .....	45
12.2	<i>Controllo sui dati relativi a premi assicurativi, mutui e contributi previdenziali comunicati per la pre-compilazione della dichiarazione</i> ..	46
13	<b>SOCIETA' ESTINTE</b> .....	47
13.1	<i>Ambito di applicazione della retroattività della norma sulle società estinte</i> .....	47
13.2	<i>Cancellazione dal registro delle imprese</i> .....	48
13.3	<i>Liquidazione e distribuzione di denaro ai soci</i> .....	49
13.4	<i>Notifica dell'accertamento</i> .....	50
13.5	<i>Responsabilità dei liquidatori</i> .....	51
13.6	<i>Società di persone</i> .....	52
13.7	<i>Titolarità del diritto al rimborso</i> .....	53
14	<b>SOCIETA' IN PERDITA SISTEMICA</b> .....	54
14.1	<i>Decorrenza</i> .....	54
15	<b>VOLUNTARY DISCLOSURE</b> .....	55
15.1	<i>Reati tributari e attività detenute in Paesi Black list</i> .....	55
15.2	<i>Violazioni in materia di monitoraggio fiscale</i> .....	56
15.3	<i>Identificazione dei "soggetti collegati"</i> .....	56
15.4	<i>Adesione alla procedura in caso di preventiva definizione dell'avviso di Accertamento</i> .....	57
15.5	<i>Attività detenute in Paesi Black list</i> .....	58

## **1 BLACK LIST**

### ***1.1 Comunicazione Black list***

#### **Domanda**

Il nuovo limite di 10.000 euro per la comunicazione *Black list* introdotto dal decreto Semplificazioni (D.lgs n. 175/2014), va riferito a tutte le controparti situate in tutti i Paesi? Ad esempio, supera la soglia un contribuente che fa due operazioni da 6000 euro ciascuna con due società svizzere? O con una società svizzera e una di Singapore?

#### **Risposta**

In ordine al quesito posto si richiamano i chiarimenti forniti con la Circolare 31/E del 30 dicembre 2014, dove viene specificato che “coerentemente con l’indicazione fornita dal Parlamento, si ritiene che tale importo complessivo annuale debba riferirsi al complesso delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi effettuate e ricevute nei confronti di operatori economici aventi sede, residenza o domicilio in Paesi *Black list*.”

### ***1.2 Esonero dalla comunicazione***

#### **Domanda**

Si chiede se nella determinazione della soglia di 10.000 euro ai fini dell’invio della comunicazione delle operazioni 2014 si debba tenere conto anche delle operazioni già comunicate in base alla disciplina anteriore e se tali operazioni debbano essere incluse nella comunicazione.

#### **Risposta**

Con riferimento al quesito in oggetto si richiamano le precisazioni fornite con la Circolare n. 31/E del 30 dicembre 2014, dove è stato specificato che le nuove norme “si applicano, per espressa previsione dell’art. 21 del D.lgs n.

175/2014, alle operazioni, interessate dall'obbligo, poste in essere nell'anno solare in corso alla data di entrata in vigore del decreto". Lo stesso documento di prassi, inoltre, precisa che "i contribuenti possono continuare ad effettuare le comunicazioni mensili e trimestrali secondo le regole previgenti, fino alla fine del 2014. Tali comunicazioni saranno ritenute pienamente valide secondo le nuove modalità previste dall'articolo 21 del decreto".

## **2 CERTIFICAZIONE UNICA**

### ***2.1 Assegni periodici corrisposti dal coniuge (Punto 5)***

#### **Domanda**

Il Punto 5 "Assegni periodici corrisposti dal coniuge" va compilato soltanto nel caso di procedura di pignoramento presso terzi, oppure si vogliono far rientrare in questa casistica anche altre ipotesi?

Qualora le somme corrisposte all'ex coniuge siano di ammontare superiore ad 8.000 euro, quale comportamento deve essere adottato dal sostituto di imposta in termini di:

- codice tributo per versare la ritenuta Irpef calcolata per scaglioni di reddito;
- codice tributo per versamento delle addizionali regionali e comunali;
- in sede di CU i relativi importi confluiscono nei campi 11, 12 e 17, ma ai fini della successiva compilazione del modello 770 dovranno essere riportati tra le certificazioni di lavoro dipendente? In tal caso non si creano problemi con la quadratura tra ritenute da quadro SS ed ST (tenuto conto che tali versamenti non confluiscono nel quadro ST)? La compilazione del quadro SY rimane comunque necessaria?



**Risposta**

Gli assegni periodici corrisposti dal coniuge sono ricompresi nell'articolo 50 del TUIR e inquadrati tra i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente. Relativamente a questa tipologia reddituale spetta una particolare detrazione dall'imposta lorda prevista dell'articolo 13, comma 5 bis.

Considerato che tale reddito è presente nel modello 730, si è reso necessario individuare in modo autonomo tale reddito anche nella Certificazione Unica per consentire la predisposizione della dichiarazione precompilata.

In caso di pignoramento presso terzi degli assegni periodici per il mantenimento del coniuge la Circolare n. 8/E del 2011 stabilisce che “il carattere speciale delle procedure esecutive contemplate nell'ambito del diritto di famiglia, unitamente a esigenze di semplificazione degli adempimenti a carico del terzo erogatore, il quale, peraltro, non è tenuto a individuare la parte dell'assegno destinata al mantenimento dei figli, comporta che le somme in questione non devono essere assoggettate alla ritenuta a titolo d'acconto dell'IRPEF fermo restando l'obbligo del terzo erogatore di indicarle nel proprio modello 770, nella sezione I del prospetto SY”.

Diversamente, se il terzo erogatore conosce la natura delle somme che sta erogando (ad esempio, perché datore di lavoro del coniuge obbligato), applicherà le ordinarie ritenute previste per tale tipologia di reddito.

In tale ultimo caso è prevista la compilazione della CU nella quale verrà valorizzato il campo 5 dedicato a tale fattispecie.

Le modifiche apportate nella CU sono pertanto funzionali alla predisposizione della dichiarazione precompilata, mentre nessuna modifica è stata apportata in ordine ai versamenti delle ritenute (ove previste) ed alle modalità di certificazione dei citati redditi (in forma libera per ciò che riguarda le certificazioni collegate al prospetto SY).

## ***2.2 Contributi per assistenza sanitaria versati dal sostituto e/o dal sostituito ad enti o casse***

### **Domanda**

Nel campo 163 vanno indicati i contributi dedotti.

Nel campo 164 vanno indicati i contributi non dedotti.

Lo scorso anno per i fondi (v. METASALUTE) che avevano comunicato la mancata iscrizione nell'anagrafica dei fondi sanitari del Ministero della salute, si era avuta la conseguenza che i contributi versati a tali fondi non potevano essere dedotti.

Quest'anno a seguito dell'avvenuta iscrizione al fondo, i contributi versati possono essere dedotti e, in particolare, potrà essere recuperata/dedotta in sede di conguaglio anche la quota parte di contributi non dedotta ad inizio 2014 in attesa dell'iscrizione.

La criticità si pone per i dipendenti licenziati/dimessi prima della comunicazione di avvenuta iscrizione e della conseguente possibilità di dedurre i contributi (per questi lavoratori, infatti, il conguaglio di fine rapporto non ha tenuto conto della deducibilità). Qual è la modalità di compilazione del CUD?

Ipotesi A: se si elabora un CUD in funzione di quanto operato in fase di conguaglio, il punto 1 verrebbe riportato al lordo della contribuzione al fondo, che verrebbe esposta nel punto 164. Però, in questo modo, l'Agenzia delle Entrate è in grado di compilare la dichiarazione precompilata correttamente? Nella stampa cartacea del dipendente si potrebbe annotare la circostanza con una annotazione libera per dare evidenza della possibilità di dedurre l'importo in sede di correzione della precompilata?

Ipotesi B: compilazione del punto 1 al netto della contribuzione al fondo, con compilazione del punto 163 e, quindi, in fase di ricalcolo dell'IRPEF da parte della dichiarazione precompilata verrebbe evidenziato il credito a favore del contribuente?

Questa seconda modalità, se corretta, pone un altro dubbio: se il dipendente licenziato viene riassunto da un altro datore di lavoro, quest'ultimo conguaglierà il reddito erogato dal primo e certificato nel CUD da lui rilasciato, nel quale risulta un punto 1 al lordo della contribuzione al fondo.

Quindi, se il primo datore di lavoro compilasse una CU telematica dove risulta il punto 1 al netto della contribuzione, il secondo datore di lavoro compilerà una CU dove nella sezione "redditi erogati da altri soggetti" ci sarà un importo al lordo della contribuzione. Questa incoerenza (legata a questo esempio, ma potrebbe essere causata anche da altre circostanze) potrebbe comportare dei problemi in fase di elaborazione della dichiarazione precompilata?

### **Risposta**

Nell'esempio prospettato, nel caso di cessazione di rapporto di lavoro, c'è l'obbligo da parte del sostituto di rimettere una nuova CU.

Nel caso di rilascio di una CU che non tiene conto di tali oneri deducibili (ipotesi A), riproducendo il medesimo contenuto del CUD rilasciato al momento della cessazione, la dichiarazione precompilata dovrà essere opportunamente integrata dal percipiente per fruire della deducibilità in questione. A tal fine si condivide l'utilità di un'annotazione libera con la quale vengano date al riguardo opportune informazioni per il percipiente.

Nel caso in cui il sostituto d'imposta del rapporto cessato proceda, invece, alla riapertura delle operazioni di conguaglio (ipotesi B), verrà rilasciata una CU che terrà conto dei nuovi oneri. In tutte le ipotesi di conguaglio di precedenti rapporti di lavoro, in sede di predisposizione della dichiarazione precompilata verranno opportunamente riscontrati i dati conguagliati per verificare l'esistenza di eventuali disallineamenti.

### **2.3 *Credito Bonus IRPEF***

#### **Domanda**

La sezione va compilato in caso di “Credito riconosciuto e non erogato” (codice 2 al campo 119 e compilazione del campo 121 “Bonus non erogato”).

Allo studio c'è l'ipotesi di indicare anche la situazione di un percipiente che non ha percepito il Bonus in quanto non spettante (reddito superiore a 26.000 euro).

Sarebbe interessante chiarire in via diretta quali siano le casistiche che si intende regolamentare con i codici attualmente previsti per il campo 119.

#### **Risposta**

La sezione “Credito Bonus Irpef” deve essere sempre compilata, se compilato il punto 1 della CU “redditi di lavoro dipendente e assimilati” per i quali è prevista la detrazione di cui all'articolo 13, comma 1, del TUIR.

Nella ipotesi di non spettanza del Bonus, il campo 119 deve essere compilato con il codice 2: in questo caso non è richiesta la compilazione del campo 121. Infatti, il controllo previsto dalle specifiche tecniche per il campo 121 prevede che “deve essere assente se il campo 119 non è compilato”.

Per quanto riguarda le altre ipotesi che si possono verificare nella compilazione della presente sezione si conferma che non sono stati previsti ulteriori limiti.

### **2.4 *Criteri di spettanza del Bonus IRPEF***

#### **Domanda**

In relazione al Bonus di 80 euro, non sono chiarite le modalità espositive nel caso in cui detto Bonus non spetti proprio: ad esempio, immagina un campo 1 da 40.000 euro, la sezione Bonus andrà compilata con codice 2 a campo 119 e

campi 120 e 121 non compilati? Le specifiche tecniche impongono la compilazione di tali campi ma non si capisce con quali importi.

### **Risposta**

La risposta allo specifico quesito è la stessa indicata in risposta al quesito n. 4 (Credito Bonus).

Per quanto riguarda l'esempio proposto, la compilazione della Certificazione Unica è la seguente:

campo 1= 40.000

campo 119= 2

campo 120 = 0

campo 121 = 0

Le specifiche tecniche consentono in tale ipotesi l'indicazione nel campo 121 anche di un valore positivo, ad esempio nel caso in cui a fronte di un bonus teorico calcolato dal sostituto d'imposta vi sia stata la richiesta di non corresponsione da parte del percipiente.

### ***2.5 Dati relativi ai congruagli in caso di redditi erogati da altri soggetti***

#### **Domanda**

Nella sezione “*Dati relativi ai congruagli in caso di redditi erogati da altri soggetti*” rispetto allo scorso anno, nella sezione trovano indicazione non soltanto gli importi totali dei redditi erogati da altri soggetti ma, analogamente al modello 770, dovrà essere data distinta indicazione dell'operato di ciascun soggetto “altro”.

Per quanto riguarda i campi relativi alle ritenute, diversamente dal modello 770, le istruzioni non precisano se le stesse devono essere comprensive delle eventuali ritenute sospese per eventi eccezionali: poiché non sono previsti i

campi per l'esposizione di tali ritenute sospese si ritiene comunque che le ritenute effettuate da altri soggetti siano comunque da esporre comprensive di quelle eventualmente sospese.

### **Risposta**

Si conferma che nei campi relativi alle ritenute presenti nella sezione "dati relativi ai conguagli in caso di redditi erogati da altri soggetti" della CU, sono ricomprese anche gli importi delle ritenute eventualmente sospese.

## ***2.6 Erroneo/omesso invio della certificazione unica***

### **Domanda**

Rispetto all'obbligo di trasmissione all'Agenzia delle Entrate delle nuove certificazioni delle ritenute, in caso di errore/omissione nell'invio della certificazione unica, è possibile avvalersi dell'istituto del ravvedimento operoso ed eventualmente con quale modalità?

### **Risposta**

I sostituti d'imposta possono correggere eventuali errori nella trasmissione delle certificazioni uniche, senza incorrere nelle sanzioni previste dall'articolo 2 del decreto Semplificazioni, trasmettendo una nuova certificazione, corretta, entro i cinque giorni successivi alla scadenza prevista (7 marzo). Resta fermo l'obbligo di trasmettere comunque la certificazione corretta anche dopo questa scadenza. Non è prevista la possibilità di avvalersi dell'istituto del ravvedimento.

Infatti, la tempistica prevista per l'invio delle certificazioni uniche (7 marzo) e il loro utilizzo per l'elaborazione della dichiarazione precompilata, che deve essere resa disponibile ai contribuenti entro il 15 aprile, non sono compatibili con i tempi normativamente previsti per il ravvedimento.

## ***2.7 Numero progressivo di certificazione***

### **Domanda**

Ai fini della compilazione della dichiarazione precompilata, il numero di progressivo della certificazione non dovrebbe avere alcun rilievo.

Siccome si tratta di una informazione non utile al dipendente ma che potrebbe comportare diversi problemi di gestione (ad esempio se la CU è stampata per lo stesso sostituto da due diversi consulenti ma l'invio telematico è effettuato soltanto da uno di loro) si potrebbe stabilire che il progressivo non sia da indicare nella copia della CU da consegnare al dipendente?

### **Risposta**

Il numero progressivo di certificazione riveste particolare rilievo in fase di determinazione della chiave identificativa di ogni singola CU, che è costituita dai seguenti elementi:

- codice fiscale del sostituto d'imposta,
- codice fiscale del percipiente,
- progressivo di certificazione univoco per sostituto all'interno di un singolo file telematico.

La chiave permetterà all'Agenzia delle Entrate, in fase di acquisizione della CU, di poter attribuire in modo univoco ad ogni certificazione un protocollo telematico. L'indicazione del progressivo di certificazione non è pertanto necessario che venga riportato nel modello CU da rilasciare al dipendente, in quanto il suo utilizzo si esaurisce esclusivamente nell'ambito della procedura software.

## **2.8 Termine di trasmissione**

### **Domanda**

Il termine di trasmissione della certificazione unica all'Agenzia delle Entrate, relativamente all'anno 2015, è fissato al 9 marzo 2015, in quanto la scadenza prevista dalla norma (7 marzo), cade di sabato. Tanto premesso, nei casi di errata trasmissione della certificazione, da quando decorrono i 5 giorni, entro i quali operare l'invio della nuova certificazione, al fine di evitare l'applicazione della sanzione?

### **Risposta**

In linea generale, l'articolo 7, comma 1, lettera h), del DL n. 70 del 2011, dispone che *“i versamenti e gli adempimenti, anche se solo telematici, previsti da norme riguardanti l'Amministrazione economico-finanziaria che scadono il sabato o in un giorno festivo sono sempre rinviati al primo giorno lavorativo successivo”*.

Il rinvio disposto dal citato articolo 7, tuttavia, non incide su eventuali ulteriori adempimenti che le norme di riferimento fanno decorrere dai termini di scadenza ordinari. Ciò significa, in altre parole, che al fine di non incorrere nella sanzione di cento euro, di cui all'articolo 4, comma 6-*quiquies*, del DPR n. 322 del 1998, la trasmissione della certificazione corretta dovrà avvenire, relativamente alle somme elargite nel 2014, entro giovedì 12 marzo 2015, ossia entro i *“cinque giorni successivi alla scadenza”* ordinaria del 7 marzo 2015.

## **2.9 Trasmissione tardiva delle certificazioni uniche**

### **Domanda**

In caso di invio in ritardo all'Agenzia delle Entrate delle certificazioni uniche relative ai redditi di lavoro autonomo non occasionale, trova applicazione la sanzione amministrativa di 100,00 euro, dal momento che esse non saranno



prese a base per la predisposizione della dichiarazione precompilata (modello 730)?

### **Risposta**

L'articolo 2 del D.lgs. n. 175/2014 ha introdotto, all'articolo 4 del DPR n. 322 del 1998, il comma *6-quinquies*, che prevede l'obbligo di trasmissione telematica all'Agenzia delle Entrate delle certificazioni di cui al comma *6-ter* dello stesso articolo, entro il 7 marzo dell'anno successivo a quello in cui le somme sono state corrisposte.

Lo stesso comma *6-quinquies* dispone che, per ogni certificazione omessa, tardiva o errata, si applica la sanzione di cento euro (in deroga a quanto previsto dall'articolo 12 del D.lgs. n. 472 del 1997, in tema di concorso e continuazione), tranne nell'ipotesi in cui la trasmissione della corretta certificazione venga effettuata entro i cinque giorni successivi a quello di scadenza.

Le certificazioni che devono essere trasmesse sono quelle di cui al citato comma *6-ter* dell'articolo 4 del DPR n. 322 del 1998, relative alle ritenute operate sui redditi di lavoro dipendente e assimilato, nonché sui redditi di lavoro autonomo, diversi e provvigioni.

Con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 15 gennaio 2015, è stato approvato il modello della "Certificazione Unica 2015" e relative istruzioni, con riferimento alle somme corrisposte nel 2014.

L'articolo 5, comma 4, del citato provvedimento direttoriale prevede che devono essere inviate all'Agenzia delle Entrate anche le certificazioni uniche *"...riguardanti le tipologie reddituali per le quali non è prevista la predisposizione della dichiarazione precompilata di cui all'articolo 1 del Decreto Legislativo 21 novembre 2014, n. 175"*.

Come già anticipato con il comunicato stampa del 12 febbraio 2015, fermo restando che tutte le certificazioni uniche che contengono dati da utilizzare per la dichiarazione precompilata devono essere inviate entro il 9 marzo 2015, nel primo anno l'invio delle certificazioni contenenti esclusivamente redditi non

dichiarabili mediante il modello 730 (come i redditi di lavoro autonomo non occasionale) può avvenire anche dopo questa data, senza applicazione di sanzioni. Al fine di semplificare ulteriormente l'adempimento della trasmissione della Certificazione Unica, per il primo anno gli operatori potranno scegliere se compilare la sezione dedicata ai dati assicurativi relativi all'Inail e se inviare o meno le certificazioni contenenti esclusivamente redditi esenti.

### **3 DICHIARAZIONE PRECOMPILATA**

#### **3.1 *Informazioni incomplete***

##### **Domanda**

Se le informazioni in possesso dell'Agenzia delle Entrate risultano incomplete, queste non vengono inserite direttamente nella dichiarazione precompilata, ma sono esposte in un ulteriore prospetto per consentire al contribuente di verificarle ed inserirle nel precompilato. In questo caso, se il contribuente dovesse confermare il dato e inviare autonomamente (o tramite sostituto) il modello, è corretto ritenere che la dichiarazione sia "accettata senza modifiche"? Scatta anche l'esimente sul controllo formale?

##### **Risposta**

L'esclusione dal controllo formale, prevista nel caso di accettazione della dichiarazione senza modifiche direttamente da parte del contribuente o tramite il sostituto d'imposta che presta l'assistenza fiscale, opera esclusivamente sugli oneri indicati nella dichiarazione precompilata forniti dai soggetti terzi all'Agenzia delle Entrate (per il 2015 interessi passivi sui mutui, premi assicurativi e contributi previdenziali).

Se l'onere non è stato indicato nella dichiarazione precompilata ma è stato inserito nel prospetto separato perché si è ritenuta necessaria una verifica del dato da parte del contribuente, anche se il contribuente riporta in dichiarazione il dato

segnalato separatamente, la dichiarazione non può essere considerata “accettata senza modifiche” e, pertanto, non opera l’esclusione dal controllo formale.

### ***3.2 Verifica della legittimazione a fruire di detrazioni e deduzioni***

#### **Domanda**

Resta fermo in capo al contribuente il controllo «della sussistenza delle condizioni soggettive» che danno diritto a detrazioni e deduzioni. Ad esempio, potrà essere controllata l’effettiva destinazione dell’immobile ad abitazione principale ai fini della verifica sulla detrazione degli interessi sul mutuo. In questa ipotesi, se la dichiarazione viene presentata tramite un CAF o un intermediario abilitato, eventuali imposte, sanzioni e interessi saranno a carico del contribuente?

#### **Risposta**

La verifica della sussistenza delle condizioni soggettive per usufruire delle detrazioni/deduzioni è sempre effettuata nei confronti dei contribuenti.

Pertanto, in caso di disconoscimento della detrazione/deduzione per assenza dei requisiti soggettivi, l’imposta, la sanzione e i relativi interessi saranno comunque richiesti al contribuente, anche in caso di presentazione della dichiarazione tramite CAF o professionista.

## **4 DICHIARAZIONI D’INTENTO**

### ***4.1 Disciplina transitoria***

#### **Domanda**

In relazione alla disciplina transitoria prevista al punto 5 del provvedimento dell’Agenzia delle Entrate del 12 dicembre 2014, si chiede di confermare che per le dichiarazioni d’intento spedite ai fornitori prima dell’11 febbraio 2015 con le vecchie modalità, che non esplichino effetti dopo tale data,

non sussista né il nuovo obbligo di trasmissione all'Agenzia delle Entrate da parte del dichiarante, né l'obbligo di comunicare i dati all'Agenzia delle Entrate da parte del fornitore secondo le regole previgenti.

### **Risposta**

Come chiarito con la Circolare n. 31/E del 2014, in attuazione dei principi recati dallo Statuto dei diritti del contribuente, fino all'11 febbraio 2015, gli esportatori possono consegnare o inviare la dichiarazione d'intento al proprio cedente o prestatore secondo le previgenti modalità. In tal caso, il fornitore non è tenuto a verificare l'avvenuta presentazione della dichiarazione d'intento all'Agenzia delle Entrate. Laddove, tuttavia, le dichiarazioni d'intento già consegnate o inviate secondo le precedenti regole esplicino effetti per operazioni poste in essere successivamente all'11 febbraio 2015, sussiste l'obbligo di applicare la nuova disciplina, a partire dal 12 febbraio 2015.

Per individuare puntualmente gli adempimenti richiesti in capo al fornitore e all'esportatore è, pertanto, necessario distinguere a seconda che l'esportatore abbia inviato al proprio fornitore la dichiarazione d'intento esclusivamente in relazione ad operazioni da effettuarsi tra il 1° gennaio e l'11 febbraio 2015 o che la dichiarazione d'intento si riferisca anche ad operazioni da effettuarsi successivamente a tale data.

Nel primo caso, coerentemente a quanto chiarito con la Circolare 31/E, l'esportatore avrà correttamente adempiuto l'obbligo mediante l'invio della dichiarazione al fornitore secondo le vecchie regole. Il fornitore, diversamente, non è tenuto a trasmettere tale dichiarazione all'Agenzia delle Entrate, salvo l'obbligo di conservazione della dichiarazione d'intento ricevuta dall'esportatore ai fini del controllo da parte dell'Amministrazione Finanziaria. Ciò perché il termine per il fornitore per trasmettere la dichiarazione d'intento ricevuta secondo la precedente disciplina - prima liquidazione periodica IVA, mensile o trimestrale, nella quale l'operazione confluisce – scade, con riferimento alle operazioni poste in essere tra il 1° gennaio e l'11 febbraio 2015, successivamente

all'entrata in vigore delle nuove regole (12 febbraio 2015). Si pensi, ad esempio, ad una dichiarazione d'intento riferita ad una singola operazione effettuata il 5 gennaio 2015. In tale ipotesi, la dichiarazione d'intento inviata dall'esportatore al fornitore dovrà essere da quest'ultimo esclusivamente conservata e non anche trasmessa telematicamente all'Agenzia delle Entrate. Nel secondo caso, l'esportatore abituale è tenuto a trasmettere, secondo la nuova disciplina, la dichiarazione d'intento all'Agenzia delle Entrate, ricomprendendo anche le operazioni effettuate tra il 1° gennaio e l'11 febbraio 2015.

Si pensi, ad esempio, al caso in cui l'esportatore abituale abbia inviato al proprio fornitore, il 20 dicembre 2014, una dichiarazione d'intento riferita all'intero anno 2015 e che, a decorrere dal 1° gennaio 2015, abbia già effettuato operazioni senza applicazione dell'imposta. In tale caso, anche se l'esportatore ha già inviato al proprio fornitore la dichiarazione d'intento secondo le precedenti regole, è tenuto ad applicare la nuova disciplina, trasmettendo la dichiarazione d'intento telematicamente all'Agenzia delle Entrate - anche con riferimento alle operazioni effettuate tra il 1° gennaio e l'11 febbraio 2015 - e curandone la consegna al fornitore, insieme alla relativa ricevuta di presentazione. Il fornitore è tenuto a verificare l'avvenuta trasmissione all'Agenzia delle Entrate solo con riferimento alle operazioni poste in essere successivamente all'11 febbraio 2015.

#### ***4.2 Operazioni straordinarie***

##### **Domanda**

Si chiede di chiarire quali sono “le operazioni straordinarie” di cui alla casella 6 del rigo A2 del nuovo modello della dichiarazione d'intento approvato con provvedimento del 12 dicembre 2014.

##### **Risposta**

Le operazioni straordinarie che devono essere evidenziate nel nuovo modello della dichiarazione d'intento, barrando la casella 6 del rigo A2, sono

tutte quelle operazioni che possono determinare un trasferimento di plafond tra i soggetti interessati ad un'operazione straordinaria, come, ad esempio, l'affitto d'azienda, il conferimento, la fusione, la trasformazione.

## **5 ENTI NON COMMERCIALI**

### ***5.1 Detrazione spese di sponsorizzazione***

#### **Domanda**

Stante la mancata indicazione della decorrenza della parificazione della percentuale di detrazione IVA (50 per cento) per le spese di pubblicità e di sponsorizzazione, nel decreto Semplificazioni (D.lgs n. 175/2014) e posto che la modifica ha effetto dall'entrata in vigore del provvedimento (13/12/2014), si chiede l'atteggiamento da tenere per i contratti di sponsorizzazione in essere ma sottoscritti prima dell'entrata in vigore della modifica.

#### **Risposta**

L'articolo 29 del decreto Semplificazioni (D.lgs n. 175/2014) ha modificato la disciplina della detrazione IVA relativa alle prestazioni di sponsorizzazione prevista nell'ambito del regime forfetario dell'articolo 74, sesto comma, del DPR n. 633/1972.

In particolare, il decreto Semplificazioni ha eliminato la previsione di una specifica percentuale (pari al 10 per cento) per la detrazione forfettizzata dell'IVA relativa alle prestazioni di sponsorizzazione. Per effetto della modifica, le prestazioni di sponsorizzazione sono state ricondotte nella regola generale della forfettizzazione della detrazione IVA nella misura del 50 per cento.

La nuova regola si applica alle prestazioni di sponsorizzazione effettuate a partire dalla data di entrata in vigore del Decreto semplificazioni, vale a dire alle prestazioni di sponsorizzazione effettuate a partire dal 13 dicembre 2014, anche se relative a contratti stipulati in data precedente. Il momento di effettuazione

delle prestazioni di sponsorizzazione deve, ovviamente, individuarsi con i criteri dettati dall'articolo 6 del DPR n. 633/1972.

Pertanto, a prescindere dalla data di sottoscrizione dei contratti di sponsorizzazione, rileva il momento del pagamento del corrispettivo o, se anteriore, quello di fatturazione delle prestazioni di sponsorizzazione.

## ***5.2 Esclusione degli utili percepiti***

### **Domanda**

Per come risulta dal tenore letterale della disposizione di riferimento (comma 655, dell'articolo 1, Legge n. 190/2014 – Legge di Stabilità 2015) si ritiene che l'esclusione da tassazione della quota del 22,26 per cento degli utili percepiti si renda applicabile “esclusivamente” ai dividendi percepiti dall'ente non commerciale per le partecipazioni possedute nell'ambito delle “attività istituzionali”. Si deve ritenere corretta detta interpretazione?

### **Risposta**

L'articolo 4, comma 1, lettera q) del D.lgs n. 344/2003, prima delle modifiche introdotte dalla Legge di Stabilità, prevedeva che gli utili percepiti, “anche nell'esercizio di impresa”, dagli enti non commerciali non concorrevano alla formazione del reddito imponibile, in quanto esclusi, nella misura del 95 per cento del loro ammontare.

La citata norma estendeva, quindi, agli enti non commerciali il regime di esenzione della tassazione sui dividendi previsto, in generale (*il trattamento per gli utili provenienti da Paesi Black list è diverso, vedi comma 3 dello stesso art. 89*), per le società di capitali e gli enti commerciali ai sensi dell'articolo 89, comma 2, del TUIR.

La Legge di stabilità 2015 (modificando la citata lettera q) del D.lgs n. 344/2003) pone fine al predetto regime di esenzione per tutti gli enti non commerciali, a decorrere dagli utili messi in distribuzione dal 1° gennaio 2014.

La nuova regola prevede, per gli enti non commerciali, che “gli utili percepiti dagli enti stessi non concorrono alla formazione del reddito imponibile, in quanto esclusi, nella misura del 22,26 per cento del loro ammontare (...)”. Conseguentemente la quota imponibile degli stessi è stata elevata dal 5 per cento al 77,74 per cento.

Alla luce dell'intento del legislatore di eliminare le previgenti regole di esenzione, si deve ritenere che la riduzione dal 95 per cento al 22,26 per cento della quota dei dividendi non assoggettati a tassazione sia riferibile a “tutti” gli utili percepiti dagli enti non commerciali, anche se prodotti nell'esercizio di impresa.

In tal senso, la soppressione dell'inciso “anche nell'esercizio di impresa” non ha inteso determinare differenti regole di tassazione degli utili, a seconda che gli stessi siano realizzati o meno nell'ambito dell'esercizio di un'attività di impresa o meno.

A sostegno di questa interpretazione si evidenzia che la relazione tecnica alla norma in esame, nel quantificare l'incremento di gettito derivante dall'applicazione della nuova norma, utilizza come parametro di calcolo tutti i dividendi percepiti dagli enti non commerciali, ivi compresi quelli derivanti dall'esercizio di un'attività d'impresa (la relazione tecnica, infatti, applica la nuova percentuale di imponibilità sia ai dividendi indicati nel quadro RL del modello di dichiarazione utilizzato dagli enti non commerciali, relativo ai redditi di capitale, sia ai dividendi indicati nel quadro RF dello stesso modello, relativo ai redditi d'impresa).



## **6 INVERSIONE CONTABILE PER IL SETTORE ENERGETICO**

### **6.1 *Reverse charge per i certificati verdi, i titoli di efficienza energetica e le garanzie di origine***

#### **Domanda**

L'articolo 1, comma 629, della Legge di Stabilità 2015, ha modificato l'articolo 17, sesto comma, del DPR n. 633/1972, estendendo il meccanismo dell'inversione contabile alle cessioni di titoli ambientali ed, in particolare ai:

- trasferimenti di quote emissione di gas a effetto serra;
- trasferimenti di altre unità che possono essere utilizzate dai gestori per conformarsi alla direttiva 2003/87/CE;
- certificati relativi al gas e all'energia elettrica.

Alla luce di tali modifiche si chiede se tra i certificati relativi al gas e all'energia elettrica rientrino anche i certificati verdi, i titoli di efficienza energetica e le garanzie di origine.

#### **Risposta**

Il meccanismo del *reverse charge* per i cosiddetti “certificati ambientali” è previsto, a seguito della modifiche introdotte dalla Legge di stabilità 2015, all'articolo 17, sesto comma, del DPR n. 633/1972, con l'inserimento delle lettere d-bis) e d-ter).

Con riferimento all'ambito oggettivo di tali disposizioni è utile premettere, brevemente, le caratteristiche dei titoli indicati nel quesito.

In particolare, i certificati verdi sono stati introdotti in Italia con il D.lgs n. 79/1999 (che dà attuazione alla direttiva 96/92/CE recante norme comuni per il mercato interno dell'energia elettrica) per consentire ai produttori di energia elettrica di adempiere all'obbligo di immettere ogni anno in rete una determinata quota di energia elettrica “pulita”. Tali certificati rappresentano, infatti, la produzione di energia elettrica mediante fonti rinnovabili.

I titoli di efficienza energetica (c.d. certificati bianchi), introdotti nel 2004 (Decreto Ministeriale del 20 luglio 2004, “gas” e “energia elettrica”, come modificato successivamente dai Decreti Ministeriali 21 dicembre 2007 e 28 dicembre 2012), attestano il risparmio di gas ed energia elettrica conseguito attraverso sistemi di efficientamento della produzione.

Con riferimento alle garanzie di origine si precisa che le stesse sono state introdotte con il D.lgs n. 28/2011 (che ha recepito la direttiva 2009/28CE sulla promozione dell’uso dell’energia da fonti rinnovabili, recante modifica e successiva abrogazione delle direttive 2001/77/CE e 2003/30) e hanno esclusivamente lo scopo di consentire ai fornitori di energia elettrica di provare ai clienti finali la quota o la quantità di energia derivante da fonti rinnovabili nel proprio mix energetico.

In base alla normativa richiamata, i titoli oggetto del quesito per la natura e il meccanismo di funzionamento ad essi proprio, teso a consentire agli operatori del settore di ottemperare agli obblighi relativi al rispetto ambientale, risultano strettamente collegati al settore dell’energia elettrica e del gas.

Si ritiene, pertanto, che gli stessi siano ricompresi tra i “certificati relativi al gas e all’energia elettrica” di cui all’articolo 17, sesto comma, lettera d-ter, del DPR n. 633/1972.

## **7 IRAP**

### ***7.1 Contabilizzazione a conto economico del credito d'imposta ai fini della determinazione del reddito d'impresa o di lavoro autonomo***

#### **Domanda**

Il credito di imposta del 10 per cento previsto dalla Legge di Stabilità 2015 concorre, in tutto o in parte, alla formazione del reddito di impresa o di lavoro autonomo del soggetto che ne usufruisce? In particolare, per le imprese, il provento rilevato a conto economico in contropartita del credito di imposta

costituisce sopravvenienza attiva interamente imponibile, o tassabile solo in parte a seguito della limitata deducibilità dell'Irap a cui si riferisce?

### **Risposta**

In assenza di una specifica previsione normativa che disponga in senso contrario, si ritiene che il provento contabilizzato a conto economico per effetto del riconoscimento del credito d'imposta costituisca una sopravvenienza attiva, che concorre integralmente alla determinazione del reddito d'impresa ai sensi dell'articolo 88 del TUIR. Diversamente, il credito d'imposta non rileva ai fini della determinazione del reddito di lavoro autonomo, non essendo previsto come componente di reddito dagli articoli 53 e 54 del TUIR.

## **8 IVA**

### ***8.1 Aliquota applicabile alle prestazioni di accoglienza e pernottamento di turisti nelle unità da diporto***

### **Domanda**

Si chiede conferma che ai servizi di accoglienza e messa a disposizione dello specchio acqueo per il pernottamento dei turisti a bordo delle proprie unità da diporto, sia applicabile l'aliquota IVA del 10 per cento.

### **Risposta**

L'ultima versione dell'articolo 32 del Decreto Sblocca Italia prevede che, fino al 31 dicembre 2015, "le strutture organizzate per la sosta e il pernottamento di turisti all'interno delle proprie unità da diporto ormeggiate nello specchio acqueo appositamente attrezzato, secondo i requisiti stabiliti dal Ministero delle Infrastrutture e dei Trasporti, sentito il Ministero dei beni e delle attività culturali e del turismo, rientrano nelle strutture ricettive all'aria aperta".

Dalla relazione illustrativa della predetta disposizione, nonché dalla relazione tecnica, si ricava che rientrano nelle strutture ricettive all'aria aperta i c.d. porti turistici con spazi destinati all'ormeggio in transito (cioè per l'affitto giornaliero e stagionale).

Si ritiene, pertanto, che l'aliquota ridotta nella misura del 10 per cento di cui al n. 120) della Tabella A, parte III, allegata al Decreto IVA - riferita alle prestazioni di alloggio in strutture ricettive – sia applicabile alle prestazioni di servizi di accoglienza e messa a disposizione dello specchio acqueo per la sosta e il pernottamento dei turisti a bordo delle proprie unità da diporto, con esclusione dei servizi resi nell'ambito di contratti annuali per lo stazionamento dell'imbarcazione.

## ***8.2 Modifica della richiesta di rimborso***

### **Domanda**

Si chiede se, alla luce della Circolare n. 32/E del 2014 (punto 2.2.1), debba ritenersi superata la precedente Circolare n. 25/E del 2012, che, al punto 2.2, indicava, quale termine per la modifica della richiesta di rimborso, quello di un anno previsto per la presentazione della dichiarazione integrativa di cui all'articolo 2, comma 8-bis, del DPR n. 322 del 1998.

### **Risposta**

Con la Circolare n. 25/E del 2012 è stata affrontata, tra le altre, la questione relativa alla possibilità di presentare una dichiarazione integrativa diretta a revocare una precedente richiesta di rimborso IVA e il relativo termine.

In tale sede è stato chiarito che il contribuente può rettificare la richiesta di rimborso IVA, presentando, entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, una dichiarazione integrativa, al fine di indicare il medesimo credito (o parte di esso) come

eccedenza da utilizzare in detrazione o compensazione (variazione del Quadro VX).

Ciò in considerazione della possibilità, introdotta nel 2011 per le imposte dirette, di modificare l'originaria richiesta di rimborso optando per la compensazione del credito mediante dichiarazione integrativa da presentare entro 120 giorni dalla scadenza del termine ordinario (articolo 2, comma 8-ter, del DPR n. 322/1998).

La necessità di consentire la medesima possibilità anche ai fini IVA era, peraltro, giustificata, da un lato, dal costo delle garanzie che, prima delle modifiche apportate all'articolo 38-bis del DPR n. 633/1972 (dal D.lgs n. 175/2014), dovevano essere necessariamente presentate dal contribuente prima dell'erogazione del rimborso; dall'altro dall'esigenza di evitare che, decorsi i termini d'accertamento, l'ufficio fosse comunque tenuto ad erogare il rimborso, anche senza garanzia prestata dal contribuente, divenuta incontestabile l'annualità cui il rimborso si riferisce.

La fattispecie trattata dalla Circolare n. 32/E del 2014 al punto 2.2.1, è, pertanto, diversa da quella affrontata nella Circolare n. 25/E del 2012, in quanto non si interessa della revoca del rimborso (in tutto o in parte), bensì del caso, contrario, in cui il contribuente intende chiedere a rimborso un ammontare più alto rispetto a quello originariamente chiesto in dichiarazione, passando quindi dall'originaria scelta per la compensazione (o per il riporto) dell'eccedenza maturata a quella per il rimborso. Ciò peraltro, in linea con quanto già chiarito al riguardo dalla Circolare n. 1/E del 15 gennaio 2010.

Stante quanto sopra, e vista la diversa ratio dei documenti di prassi, nel confermare la validità delle istruzioni fornite con la Circolare n. 25/E del 2012, ovviamente da coordinare con i mutati presupposti di prestazione delle garanzie nei rimborsi IVA, si sintetizzano le seguenti ipotesi:

- nel caso in cui il contribuente intenda chiedere un rimborso più alto rispetto a quello chiesto originariamente, potrà essere presentata una

dichiarazione integrativa, eventualmente munita di visto, entro i 90 giorni dalla scadenza della presentazione della dichiarazione;

- nel caso in cui il contribuente intenda revocare la precedente richiesta di rimborso, potrà essere rettificata la dichiarazione presentando, entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, una dichiarazione integrativa;
- nel caso in cui il contribuente intenda apporre il visto assente nella dichiarazione originaria, potrà essere presentata la dichiarazione integrativa anche oltre il termine di 90 giorni dalla scadenza della presentazione della dichiarazione.

### ***8.3 Rimborsi IVA con obbligo di garanzia***

#### **Domanda**

Si chiede conferma che l'obbligo di prestare garanzia ai sensi della lett. a) del comma 4 dell'articolo 38-bis del DPR n. 633/1972 riguardi soltanto le imprese che esercitano l'attività da meno di due anni e non anche i neo-lavoratori autonomi. Si chiede inoltre di sapere come debba essere computato il periodo di due anni, sia per i rimborsi annuali che infrannuali.

#### **Risposta**

La lettera a) del comma 4 dell'articolo 38-bis del DPR n. 633/1972 dispone che i rimborsi di ammontare superiore a 15000 euro sono eseguiti previa prestazione della garanzia, qualora gli stessi siano richiesti da soggetti passivi che esercitano una "attività di impresa" da meno di due anni.

Dalla formulazione della norma, che fa espresso riferimento all'attività di impresa, discende che l'obbligo di prestazione della garanzia, nel caso di esercizio dell'attività da meno di due anni, non si riferisce ai soggetti che svolgono attività di lavoro autonomo.

Per quanto riguarda il computo dei due anni, si precisa che, per esercizio dell'attività di impresa si intende l'effettivo svolgimento dell'attività stessa, che ha inizio con la prima operazione effettuata e non con la sola apertura della partita IVA.

Si chiarisce, inoltre, che il termine temporale di due anni è riferito ai due anni antecedenti la data di richiesta del rimborso annuale o trimestrale. Ad esempio, il contribuente che presenti la richiesta di rimborso annuale o trimestrale in data 11 aprile 2015 non sarà obbligato alla prestazione della garanzia qualora abbia iniziato l'attività di impresa, nei termini sopra precisati, in data 11 aprile 2013 o in data anteriore.

#### ***8.4 Rimborsi Iva richiesti prima del 13/12/2014***

##### **Domanda**

La Circolare n. 32/2014 afferma che le semplificazioni del nuovo articolo 38-bis, DPR n. 633/72, si applicano anche alle richieste di rimborso presentate prima del 13/12/2014, precisando però che nel caso in cui alla stessa data la garanzia sia stata già richiesta, "laddove il contribuente non vi abbia già provveduto non è tenuto a presentarla", e che le garanzie prestate in corso di validità non possono essere restituite per i rimborsi già erogati alla predetta data.

Si chiede di chiarire se i contribuenti possano ottenere la restituzione delle garanzie per i rimborsi non ancora erogati.

##### **Risposta**

Come chiarito dalla Circolare n. 32/E del 2014, le disposizioni di semplificazione introdotte dal nuovo articolo 38-bis del DPR n. 633/1972 si applicano anche ai rimborsi in corso di esecuzione al 13 dicembre 2014, data di entrata in vigore del D.lgs n. 175/2014.

Pertanto, per i rimborsi richiesti prima del 13 dicembre 2014 e non ancora erogati a tale data, la garanzia non è dovuta qualora sussistano i presupposti

previsti dal nuovo articolo 38-bis. Se la garanzia alla stessa data è stata già richiesta, il contribuente non è più tenuto a presentarla.

Nella stessa Circolare n. 32/E del 2014 è stato chiarito, inoltre, che la garanzia non può essere restituita qualora i rimborsi siano stati già erogati.

Ne consegue che il contribuente può richiedere la restituzione del documento di garanzia già presentato qualora, in presenza dei presupposti previsti dal nuovo articolo 38-bis del DPR n. 633/1972, il rimborso non sia ancora stato erogato alla data del 13 dicembre 2014.

### ***8.5 Split payment e regimi speciali Iva***

#### **Domanda**

Si chiede conferma che le operazioni soggette a regimi speciali IVA che non prevedono l'evidenza dell'imposta in fattura (es. regime del margine, agenzie di viaggio, regime di franchigia delle piccole imprese), pur in mancanza di espressa previsione normativa, devono ritenersi escluse dal meccanismo dello split payment.

#### **Risposta**

L'articolo 1, comma 629, lett. b), della Legge di stabilità 2015 ha introdotto l'articolo 17-ter del DPR n. 633/1972, che dispone l'adozione del modello di scissione dei pagamenti, c.d. "split payment" per le operazioni effettuate nei confronti di determinati enti pubblici.

Secondo la nuova disposizione "per le cessioni di beni e per le prestazioni di servizi effettuate nei confronti degli enti pubblici interessati, per i quali i suddetti cessionari o committenti non sono debitori d'imposta ai sensi delle disposizioni in materia di imposta sul valore aggiunto, l'imposta è in ogni caso versata dai medesimi...".



In base a questo meccanismo le pubbliche amministrazioni, ancorché non rivestano la qualità di soggetto passivo dell'IVA, devono versare direttamente all'Erario, l'imposta sul valore aggiunto che è stata addebitata loro dai fornitori.

Questi ultimi, infatti, devono emettere regolarmente la fattura con le indicazioni prescritte dall'articolo 21 del DPR n. 633/1972, tra cui l'evidenziazione dell'imposta, apponendo l'annotazione "scissione dei pagamenti" sulla medesima.

Conseguentemente, il predetto meccanismo non trova applicazione in relazione alle operazioni assoggettate a regimi speciali che non prevedono l'evidenza dell'imposta in fattura e che ne dispongono l'assolvimento secondo regole proprie.

#### ***8.6 Split payment e regolarizzazioni***

##### **Domanda**

Nel caso in cui l'ente pubblico, in veste di soggetto passivo, riceva una fattura indicante l'IVA in misura inferiore a quella dovuta, è corretto ritenere che l'imposta indicata dal fornitore debba essere pagata ai sensi dell'articolo 17-ter, del DPR n. 633/72, mentre quella regolarizzata ai sensi dell'articolo 6, comma 8, D.lgs n. 471/97 debba essere corrisposta distintamente, con le modalità previste per tale regolarizzazione?

##### **Risposta**

Il meccanismo di scissione dei pagamenti di cui all'articolo 17-ter del DPR n. 633/1972 prevede che le pubbliche amministrazioni acquirenti di beni e servizi, ancorché non rivestano la qualità di soggetto passivo dell'IVA, devono versare direttamente all'erario l'imposta sul valore aggiunto che è stata addebitata loro dai fornitori.

Pertanto, fermo restando il versamento dell'imposta addebitata in fattura secondo le regole proprie dello split payment, nell'ipotesi in cui le pubbliche amministrazioni ricevano una fattura indicante l'IVA in misura inferiore a quella dovuta, per acquisti di beni e servizi effettuati nell'esercizio di un'attività commerciale, le stesse dovranno fare ricorso alla procedura di regolarizzazione di cui all'articolo 6, comma 8, D.lgs n. 471/97 e, quindi, l'imposta oggetto di regolarizzazione dovrà essere corrisposta con le modalità previste da tale procedura.

### **8.7 *Split payment e ritenute***

#### **Domanda**

La norma sullo split payment esclude da questa modalità di versamento dell'Iva i compensi per prestazioni di servizi "assoggettati a ritenuta alla fonte a titolo di imposta sul reddito". È giusto intendere che questa espressione si riferisce a ritenute, a titolo di acconto, da scomputare dalle imposte sul reddito del percipiente?

#### **Risposta**

La Legge di stabilità 2015 ha introdotto nel Decreto IVA il nuovo articolo 17 ter che, nel prevedere la particolare disciplina dello split payment, stabilisce espressamente che questa "*non si applica ai compensi per prestazioni di servizi assoggettati a ritenute alla fonte a titolo d'imposta sul reddito*". Si ritiene, pertanto, che il legislatore con l'espressione "a titolo d'imposta sul reddito" abbia voluto fare riferimento anche alle ritenute a titolo di acconto.

## **9 NUOVO REGIME FORFETARIO DEI CONTRIBUENTI PERSONE FISICHE ESERCENTI ATTIVITA' D'IMPRESA, ARTI O PROFESSIONI**

### ***9.1 Accesso da parte dei contribuenti minimi***

#### **Domanda**

Un contribuente che esercita l'attività di imbianchino dal 1980 in regime di contabilità semplificata, può applicare il nuovo regime forfetario per l'anno 2015?

#### **Risposta**

A differenza di quanto previsto per il regime fiscale di vantaggio di cui al DL n. 98 del 2011, non rileva ai fini dell'accesso nel nuovo regime forfetario di cui alla legge n. 190 del 2014, l'aver esercitato negli anni precedenti un'attività d'impresa, arte o professione.

Possono, pertanto, accedere al regime forfetario le persone fisiche che già esercitano un'attività di impresa, arte o professione in forma individuale, purché siano in possesso dei requisiti stabiliti dall'articolo 1, commi 54 della legge n. 190 del 2014 e, contestualmente, non ricorra una delle cause di esclusione previste dal successivo comma 57.

### ***9.2 Adempimenti per l'accesso al nuovo regime forfetario***

#### **Domanda**

Per l'anno 2015 un contribuente è nelle condizioni di poter svolgere il regime forfetario, pur avendo iniziato l'attività diversi anni fa. Quali sono gli adempimenti per rientrare in tale regime?

#### **Risposta**

Il regime forfetario costituisce il regime naturale per i soggetti che possiedono i requisiti previsti dall'articolo 1, comma 54 della legge n. 190 del

2014, e sempre che non ricorra una delle cause di esclusione previste dal successivo comma 57. Tali soggetti transitano, a partire dal 1° gennaio 2015, in detto regime senza essere tenuti a specifici adempimenti, ossia senza doverne dare alcuna comunicazione preventiva (con il modello AA9) ovvero successiva (con la dichiarazione annuale).

I contribuenti che iniziano un'attività d'impresa, arte o professione e presumono di avere i requisiti previsti dalla norma per applicare il regime forfetario devono, invece, darne comunicazione nella dichiarazione di inizio attività (modello AA9), da presentare ai sensi dell'articolo 35 del DPR 633/72.

### ***9.3 Accesso da parte dei contribuenti in regime fiscale di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità***

#### **Domanda**

Chi ha avviato un'attività imprenditoriale con apertura della partita IVA in data 28 dicembre 2014, può applicare il vecchio regime fiscale di vantaggio o è obbligato ad applicare il regime forfetario, per lui meno conveniente?

#### **Risposta**

L'articolo 1, comma 88 della legge n. 190 del 2014, prevede la possibilità, per i contribuenti che al 31 dicembre 2014 già svolgevano un'attività avvalendosi del regime fiscale di vantaggio di cui al D.L. n. 98 del 2011 di continuare ad applicarlo, avendone i requisiti, per il periodo che residua al completamento del quinquennio e, comunque, fino al trentacinquesimo anno di età.

Affinché un'attività si consideri "svolta" - ai fini dell'applicazione del regime fiscale di vantaggio - non è, tuttavia, sufficiente la mera apertura della partita IVA, dovendosi fare riferimento all'effettivo esercizio di un'attività di impresa arte o professione, come previsto dal paragrafo 3, punto 3.2, del provvedimento dell'11 dicembre 2011 (attuativo del regime in parola).

Ciò significa, in altre parole, che alla data del 31 dicembre 2014 devono essere state effettuate operazioni che comprovino il concreto esercizio di un'attività.

#### ***9.4 Esportazioni***

##### **Domanda**

Le cessioni all'esportazione effettuate dai contribuenti che adottano il regime forfetario con la Città del Vaticano o San Marino rientrano nel calcolo del limite massimo di ricavi?

##### **Risposta**

L'articolo 1, comma 54, della Legge di stabilità 2015 , prevede che possano accedere al regime forfetario le persone fisiche esercenti attività di impresa, arte o professione che nell'anno precedente hanno conseguito ricavi o percepito compensi non superiori ai limiti stabiliti nell'allegato 4 per ogni tipologia di attività. Il successivo comma 55 stabilisce che non concorrono all'individuazione di questo limite esclusivamente i ricavi e i compensi derivanti dall'adeguamento agli studi di settore e ai parametri. Ogni altro ricavo o compenso concorre, pertanto, alla formazione delle soglie di accesso al regime forfetario, compresi quelli derivanti da operazioni poste in essere con la Città del Vaticano e con San Marino.

#### ***9.5 Iva indetraibile sui beni acquistati***

##### **Domanda**

Ai fini del calcolo del valore dei beni strumentali, in analogia a quanto previsto per i beni in locazione finanziaria, non dovrebbe essere considerata l'IVA indetraibile afferente i beni acquistati. E' corretta tale impostazione?

**Risposta**

Con riferimento al regime dei minimi è stato chiarito con Circolare n. 13/E del 2008 che, al fine di verificare il limite riferito all'acquisto dei beni strumentali, si assumono i corrispettivi relativi alle operazioni effettuate ai sensi dell'articolo 6 del DPR n. 633/1972.

Occorre, dunque, far riferimento all'ammontare dei corrispettivi degli acquisti che rilevano in base alle ordinarie regole dell'imposta sul valore aggiunto, secondo cui i corrispettivi delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi costituiscono la base imponibile cui è commisurata l'imposta.

Pertanto, come già chiarito dalla Circolare 7/E del 2008, con riferimento al regime dei minimi, sia in fase di accesso al regime forfetario che durante la sua applicazione, il rispetto del limite degli acquisti di beni strumentali va verificato con riferimento al costo sostenuto al netto dell'imposta sul valore aggiunto, anche se non è stato esercitato il diritto di detrazione.

**9.6 Ricavi e coefficienti****Domanda**

Uno dei requisiti di accesso al nuovo regime forfetizzato previsto dalla legge di Stabilità 2015 è l'ammontare dei ricavi, ragguagliato ad anno, conseguito nell'anno precedente. Come precisato nella relazione di accompagnamento, i ricavi vanno assunti in base al criterio di competenza. Come fare se un artigiano o un commerciante nel 2014 ha applicato il regime dei minimi (articolo 27 del DL 98/2011) con criterio di cassa e intende aderire al nuovo regime?

**Risposta**

Ai sensi dell'articolo 1 della Legge di stabilità 2015 non possono applicare il regime forfetario coloro che nell'anno precedente hanno conseguito ricavi o percepito compensi superiori alle soglie fissate, per ciascuna attività,

nell'allegato 4. Il legislatore, nell'individuare questo parametro di verifica, ha inteso far riferimento alle dimensioni dell'attività svolta dal contribuente, per consentire l'accesso al regime forfetario solo a realtà economiche di piccole dimensioni.

Si ritiene, quindi, che l'ammontare dei ricavi conseguiti nell'anno precedente a quello in cui si intende applicare il regime forfetario, debba essere individuato con riferimento al regime utilizzato in quel periodo di imposta. Pertanto, coloro che nell'anno precedente hanno applicato il regime ordinario di determinazione del reddito di impresa, ovvero il regime delle imprese minori, effettueranno la verifica richiesta dalla Legge di stabilità con riferimento ai ricavi imputati secondo il criterio della competenza. Diversamente, coloro che nell'anno precedente hanno applicato il regime fiscale di vantaggio che prevede l'imputazione dei ricavi con il criterio di cassa, effettueranno la verifica con riferimento a questa modalità di imputazione.

### ***9.7 Valore dei beni immateriali***

#### **Domanda**

Nel valore dei beni strumentali da considerare ai fini dell'accesso al nuovo regime non sembrano ricompresi i beni immateriali (avviamento, spese di impianto, etc.). E' corretta questa lettura della norma?

#### **Risposta**

Il comma 54 della Legge di stabilità 2015, nell'individuare i requisiti necessari all'applicazione del nuovo regime, consente l'applicazione del regime forfetario ai contribuenti che, alla data di chiusura dell'esercizio precedente, sono in possesso di beni strumentali di costo complessivo, al lordo degli ammortamenti, non superiore a 20.000 euro. Per espressa previsione normativa, non concorrono alla formazione di detto limite i beni immobili, comunque acquisiti, utilizzati per l'esercizio dell'impresa, dell'arte o della professione.

Per quanto concerne i beni immateriali, la circolare n. 7/E del 2008, relativa al regime dei minimi, con riferimento al raggiungimento del limite dei 15.000 euro per i beni strumentali, ha chiarito che il riferimento contenuto nella norma alla nozione di strumentalità dei beni da prendere in considerazione induce a ritenere che non rilevino taluni costi riferibili ad attività immateriali, come quello sostenuto per l'avviamento o altri elementi immateriali comunque riferibili all'attività, che non si caratterizzano per il loro concreto utilizzo nell'ambito dell'attività d'impresa o di lavoro autonomo.

I medesimi chiarimenti trovano applicazione con riferimento al regime forfetario.

## **10 RAVVEDIMENTO OPEROSO**

### ***10.1 Definizione delle violazioni già contestate***

#### **Domanda**

Si chiede di sapere se nella nuova disciplina del ravvedimento operoso di cui all'articolo 13, D.lgs n. 472/97, come modificata dalla Legge di Stabilità 2015, con particolare riguardo alla definizione delle violazioni già constatate, debba ritenersi confermato l'orientamento delle Circolari n. 180 e n. 192 del 1998, circa l'onere di regolarizzare distintamente le violazioni prodromiche (es. omessa fatturazione) e quelle consequenziali (omesso versamento, infedele dichiarazione).

#### **Risposta**

La Legge di Stabilità 2015 pone l'obiettivo di incidere significativamente sulle modalità di gestione del rapporto tra fisco e contribuenti.

Si punta su un nuovo modello di cooperazione tra l'Amministrazione finanziaria e i contribuenti con l'obiettivo di perseguire il massimo adempimento



spontaneo degli obblighi tributari da parte dei contribuenti, potenziando l'istituto del ravvedimento operoso di cui all'articolo 13 del D.lgs n. 472 del 1997.

Ai tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate si applicano le novità in materia di ravvedimento, comprese quelle relative alla eliminazione della preclusione secondo la quale l'istituto del ravvedimento può essere adottato a prescindere dalla circostanza che la violazione sia già stata constatata ovvero che siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento.

Le novelle normative, però, non modificano, per il resto, l'assetto generale dell'istituto del ravvedimento.

Pertanto, anche con riguardo alla definizione delle violazioni già constatate, si ritiene che debba ritenersi confermato l'orientamento delle Circolari n. 180 e 192 del 1998 circa l'onere di regolarizzare distintamente le violazioni prodromiche (es. omessa fatturazione) e quelle conseguenziali (omesso versamento, infedele dichiarazione).

### ***10.2 Modalità di applicazione delle nuove norme***

#### **Domanda**

È corretto ritenere che le nuove regole sul ravvedimento operoso si applicano anche alle violazioni che alla data del 1° gennaio 2015 siano già state constatate dall'ufficio (ad esempio con emissione del Pvc) ma non siano ancora state interessate da atti accertativi, liquidatori o da cartelle di pagamento? È una lettura in linea con la circolare 180/E del 1998 ispirata al *favor rei*.

#### **Risposta**

Si ritiene che le nuove regole sul ravvedimento operoso, nel rispetto del principio di legalità di cui all'articolo 3 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, trovano applicazione anche con riguardo alle violazioni che alla data del

1° gennaio 2015 siano già state constatate dall'ufficio ma non siano ancora state interessate da atti accertativi, liquidatori o da cartelle di pagamento.

### ***10.3 Modalità pratiche***

#### **Domanda**

Alla luce della possibilità di regolarizzare le violazioni già contestate in un pvc ma non ancora inserite in un avviso di accertamento, al momento della integrazione della dichiarazione dell'anno oggetto di ravvedimento, come potranno essere distinti i rilievi ai quali si intende prestare acquiescenza rispetto a quelli per i quali non si accetta la contestazione e dunque si intende proseguire in contenzioso?

#### **Risposta**

Per effetto delle modifiche apportate dalla Legge di Stabilità 2015, sono mutati i presupposti per accedere all'istituto agevolativo. È possibile, infatti, accedere al ravvedimento operoso nonostante la violazione sia stata già constatata mediante pvc. Ciò, tuttavia, non muta la natura e le finalità dell'istituto del ravvedimento operoso – che rimane un atto di regolarizzazione spontanea da parte del contribuente – nel senso che non lo trasforma in un atto di acquiescenza ai rilievi contenuti nel pvc.

Pertanto, il contribuente potrà sanare le medesime violazioni ravvedibili in base alla precedente formulazione normativa anche laddove - ed è questo l'elemento innovativo - gli sia stato consegnato un pvc, fermo restando l'assenza di notifiche degli atti di liquidazione e di accertamento, comprese le comunicazioni di cui agli articoli 36-bis e 36-ter del DPR n. 600/1973 e 54-bis del DPR n. 633/1972.

Sarà onere del contribuente comunicare agli Uffici i distinti rilievi per i quali si intende prestare acquiescenza.

#### ***10.4 Possibilità di avvalersi del ravvedimento in caso di violazioni rilevate con procedure automatizzate e/o formali***

##### **Domanda**

Gli avvisi bonari derivanti da controlli automatizzati e controlli formali sulle imposte dirette e l'IVA precludono il ravvedimento solo sulle violazioni rilevabili con queste procedure o anche con altre violazioni come, ad esempio, una omessa fatturazione?

##### **Risposta**

Già prima della modifica introdotta con la Legge di Stabilità 2015 al ravvedimento operoso, la comunicazione degli esiti del controllo automatizzato e del controllo formale rappresentava un ostacolo alla possibilità di avvalersi dell'istituto.

Con la Circolare n. 18/E del 10 maggio 2011 è stato chiarito che la preclusione al ravvedimento opera con riferimento alle irregolarità riscontrabili nell'ambito di questi controlli. E' stato, pertanto, ammesso che il contribuente che abbia ricevuto la comunicazione degli esiti del controllo automatizzato e/o di quello formale possa avvalersi del ravvedimento per sanare altre violazioni che non gli siano state contestate con tale procedura.

Gli stessi chiarimenti trovano applicazione con riferimento al nuovo ravvedimento operoso.

#### ***10.5 Avvisi di recupero di crediti d'imposta e di irrogazione di sanzioni***

##### **Domanda**

Gli avvisi di recupero di crediti di imposta e gli avvisi di irrogazione di sanzioni sono cause ostative del nuovo ravvedimento anche se non menzionate espressamente?

**Risposta**

Si ritiene che gli avvisi di recupero di crediti di imposta e gli avvisi di irrogazione di sanzioni, anche se non espressamente menzionate, si debbano ritenere cause ostative del nuovo ravvedimento, per la loro natura di atti autoritativi impositivi che recano una pretesa tributaria.

***10.6 Termine di regolarizzazione delle violazioni*****Domanda**

Si chiede di sapere se la diversificazione delle due soglie temporali per la regolarizzazione (termine fisso, es. un anno dalla commissione della violazione, e termine mobile, es. scadenza della presentazione della dichiarazione) sia correlata alla distinzione tra “tributi periodici” (o meglio, con dichiarazione periodica) e “tributi istantanei”, come chiarito dalla Circolare n. 180/1998, oppure se ci si debba basare su altri criteri, come emerge dalle Circolari n. 41/2005 e n. 2/2011 in ordine a talune violazioni in materia di IVA.

**Risposta**

In relazione alle due soglie temporali previste dalla disposizione di cui all'articolo 13 del D.lgs n. 472/97 “termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione” e “un anno dall'omissione o dall'errore” si chiarisce che la diversificazione è in sostanza collegata alla distinzione tra i “tributi periodici” cui inerisce un obbligo dichiarativo che si rinnova periodicamente, (come per esempio imposte sui redditi, IVA) e i “tributi istantanei”, per i quali non si configura un obbligo dichiarativo (come, per esempio, imposta di registro, sulle successioni), come già chiarito dalla Circolare n. 180 del 1998.

A tal proposito, devono ritenersi ancora attuali le precisazioni contenute nei documenti di prassi circa la correlazione tra "tributi periodici" e "tributi

istantanei" da un lato, e le soglie temporali previste dalla disposizione dall'altra, nonché gli specifici chiarimenti resi con i citati documenti del 2005 e del 2011.

Infine, considerato che le disposizioni recate dalla Legge di Stabilità 2015 sono entrate in vigore il 1° gennaio 2015, in virtù del principio del *favor rei* è possibile ravvedere le violazioni constatate prima di tale data, fermo restando la mancata notifica di atti di liquidazione e di accertamento, comprese le comunicazioni di cui agli articoli 36-bis e 36-ter del DPR n. 600/1973 e 54-bis del DPR n. 633/1972 relative alle violazioni oggetto di regolarizzazione.

## **11 REDDITO D'IMPRESA**

### ***11.1 Operazioni straordinarie***

#### **Domanda**

Il decreto Semplificazioni dispone che le società di persone, in presenza di operazioni straordinarie, devono effettuare i versamenti entro il giorno 16 del mese successivo a quello di "scadenza del termine di presentazione della dichiarazione". È rilevante o meno il mese in cui la società presenta effettivamente il modello, se anteriore a quello di legge?

#### **Risposta**

Il decreto Semplificazioni dispone che le società o associazioni di cui all'articolo 5 del TUIR, nelle ipotesi di operazioni di liquidazione trasformazione, fusione e scissione – effettuano il versamento del saldo dovuto in base alla dichiarazione dei redditi e dell'IRAP entro il giorno 16 del mese successivo a quello di scadenza del termine di presentazione della dichiarazione.

Il termine per l'effettuazione del versamento è quindi il giorno 16 del mese successivo a quello di scadenza prescritto dalla legge.

Non è rilevante, pertanto, il mese in cui la società presenta effettivamente la dichiarazione, se è anteriore a quello di legge.

### ***11.2 Detassazione delle plusvalenze***

#### **Domanda**

Il reinvestimento richiesto per usufruire della detassazione al 90 per cento delle plusvalenze derivanti dalla cessione di beni immateriali (comma 40 della legge 190/2014) riguarda l'intero ammontare del corrispettivo della cessione (come risulta dal tenore letterale della norma), o il solo importo della plusvalenza determinato secondo l'articolo 86 del TUIR?

#### **Risposta**

Come si evince dal tenore letterale della norma, ai fini dell'esclusione dalla formazione del reddito delle plusvalenze derivanti dalla cessione dei beni immateriali, il reinvestimento deve riguardare almeno il 90 per cento del corrispettivo derivante dalla cessione e non dell'importo della plusvalenza.

### ***11.3 Società in perdita sistematica***

#### **Domanda**

Le modifiche apportate in tema di società in perdita sistematica dall'articolo 18 del decreto Semplificazioni (D.lgs 175/2014) riguardo al periodo di osservazione quinquennale delle perdite reiterate possono essere applicate ai periodi 2012 e 2013?

#### **Risposta**

L'articolo 18 del Decreto Semplificazioni individua chiaramente il periodo d'imposta a decorrere dal quale trovano applicazione le modifiche previste. In particolare, il comma 3 prevede espressamente che, in deroga all'articolo 3 dello Statuto dei diritti del contribuente, le modifiche si applicano dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore dello stesso decreto

Semplificazioni. Pertanto, come chiarito nella Circolare n. 31/E del 2014 (paragrafo 9), per i soggetti interessati dalla disciplina sulle società in perdita sistematica, con esercizio coincidente con l'anno solare, le modifiche di cui si parla operano solamente a decorrere dal periodo d'imposta 2014; di conseguenza, esclusivamente a decorrere da tale periodo d'imposta (2014), assumerà rilevanza il periodo d'osservazione quinquennale (costituito dai periodi 2009-2010-2011-2012-2013) invece di quello triennale (2009-2010-2011 e 2010-2011-2012 rilevanti, rispettivamente, per i periodi d'imposta 2012 e 2013).

## **12 REDDITOMETRO**

### ***12.1 Rilevanza della provvista costituita in annualità precedenti***

#### **Domanda**

Sempre in relazione all'accertamento da redditometro, il contribuente può aver proceduto all'acquisto dell'incremento patrimoniale con i risparmi accumulati negli anni precedenti senza aver fatto ricorso né a istituti di credito né a prestiti dei familiari. In questa situazione, la prova può essere rappresentata dalla documentazione che conferma che, negli anni antecedenti l'acquisto, sono state accantonate le somme utili per la spesa?

#### **Risposta**

Come ribadito dall'Agenzia delle Entrate anche nella Circolare n. 24/E del 2013, in sede di contraddittorio il contribuente può sempre fornire la prova, in relazione alle spese per investimenti sostenute nell'anno, della formazione della provvista in anni precedenti ovvero della sua effettiva disponibilità ed utilizzo per l'effettuazione dello specifico investimento individuato.

Se si è costituita nelle annualità precedenti la provvista non rileva ai fini della determinazione sintetica nell'anno d'imposta oggetto del controllo.

Ovviamente, questo non esclude la possibilità per l'Agenzia delle Entrate di attivare, per le annualità precedenti in cui si è formata la provvista, autonomi controlli avvalendosi dello strumento accertativo più idoneo, di tipo analitico, induttivo o sintetico.

### ***12.2 Controllo sui dati relativi a premi assicurativi, mutui e contributi previdenziali comunicati per la pre-compilazione della dichiarazione***

#### **Domanda**

I dati su premi assicurativi, mutui e contributi previdenziali per la dichiarazione precompilata serviranno anche a valutare la capacità contributiva del contribuente, come si legge nei provvedimenti 160358/2014, 160365/2014, 160381/2014. In che modo e con quali finalità saranno utilizzate le informazioni? Saranno previsti dei filtri per la pulizia di eventuali incongruenze nei dati?

#### **Risposta**

Con la comunicazione dei dati relativi ai premi assicurativi, agli interessi passivi e ai contributi previdenziali, finalizzata alla precompilazione della dichiarazione, di cui all'articolo 3 del decreto legislativo 21 novembre 2014, n. 175, modificativo dell'articolo 78, comma 25, della legge 30 dicembre 1991, n. 413, sono stati introdotti ulteriori criteri di controllo di qualità.

Infatti, il ciclo del controllo di qualità dei dati comunicati prevede già al momento della compilazione del tracciato record l'utilizzo di appositi filtri relativi, ad esempio, al controllo formale del codice fiscale e all'individuazione di importi incongruenti.

Ulteriori filtri sono inseriti al momento dell'accoglienza dei dati trasmessi in Anagrafe tributaria riguardanti, in particolare, l'esistenza del codice fiscale del cliente.

Le eventuali anomalie vengono segnalate al soggetto che ha trasmesso i dati per le necessarie correzioni.



A seguito della precompilazione della dichiarazione il contribuente può modificare le predette informazioni, consentendo così all'Amministrazione finanziaria, oltre che ad acquisire una dichiarazione corretta, anche ulteriori elementi per implementare negli anni successivi ulteriori controlli di qualità generando così un ciclo virtuoso che a regime consentirà di evitare ogni possibile errore sulle informazioni contenute nella dichiarazione.

Oltre che per la compilazione della dichiarazione le informazioni trasmesse continuano ad essere utilizzate, insieme alle altre in possesso dell'Agenzia delle Entrate, per l'analisi del rischio di evasione consentendo così all'Amministrazione finanziaria di concentrare la propria attività di controllo sulle situazioni che presentano evidenti anomalie.

### **13 SOCIETA' ESTINTE**

#### ***13.1 Ambito di applicazione della retroattività della norma sulle società estinte***

##### **Domanda**

La retroattività della norma sulle società estinte opera solo sugli atti notificati e non ancora impugnati in primo grado oppure in via generalizzata su tutti gli atti non definitivi?

##### **Risposta**

L'articolo 28 del D.lgs n. 175 del 2014 stabilisce che, ai soli fini della liquidazione, accertamento, contenzioso e riscossione dei tributi e contributi, sanzioni e interessi, l'estinzione della società di cui all'articolo 2495 del codice civile ha effetto trascorsi cinque anni dalla richiesta di cancellazione dal Registro delle imprese. Come precisato nella Circolare n. 31/E del 2014, trattandosi di una norma procedurale che disciplina le fasi di attuazione del tributo, a partire dal 13 dicembre 2014 (data di entrata in vigore del D.lgs. n. 175 del 2014), la stessa, per

sua natura, trova applicazione anche per le attività di controllo riferite a società che hanno già chiesto la cancellazione dal Registro delle imprese o già cancellate dallo stesso registro prima della predetta data, nonché per attività di controllo riguardanti periodi precedenti a tale data (ovviamente nel rispetto dei termini di prescrizione e decadenza previsti dalla legge).

Di conseguenza, a seguito dell'entrata in vigore della norma in esame tutti gli avvisi di accertamento saranno notificati alle società cancellate secondo le nuove regole.

Resta inteso che l'articolo 28 trova applicazione anche con riguardo agli atti di accertamento, di liquidazione e della riscossione, ancorché interessati da contenzioso, notificati prima dell'entrata in vigore del decreto Semplificazioni e relativi a società cancellate prima dell'entrata in vigore della norma in esame.

### ***13.2 Cancellazione dal registro delle imprese***

#### **Domanda**

Nell'articolo 28 del D.lgs n. 175/2014 non è prevista alcuna decorrenza relativamente all'irrilevanza degli effetti della cancellazione della società dal registro delle imprese, nel periodo quinquennale. Di conseguenza, la detta disciplina deve ritenersi di natura "non procedimentale", nel rispetto del "principio del legittimo affidamento" e in assenza di un supporto legislativo che affermi il contrario, con la conseguente applicazione alle sole società cancellate dalla data di entrata in vigore del provvedimento (13/12/2014), senza alcun effetto retroattivo?

#### **Risposta**

L'articolo 28 del D.lgs n. 175 del 2014 ha stabilito che, ai soli fini della liquidazione, accertamento, contenzioso e riscossione dei tributi e contributi, sanzioni e interessi, l'estinzione della società di cui all'articolo 2495 del codice civile ha effetto trascorsi cinque anni dalla richiesta di cancellazione dal Registro

delle imprese. Come precisato nella Circolare n. 31/E del 2014, trattandosi di norma procedurale, in quanto tesa proprio a salvaguardare le azioni di recupero della pretesa erariale, la stessa si applica anche per attività di controllo riferite a società che hanno già chiesto la cancellazione dal Registro delle imprese o già cancellate dallo stesso registro prima del 13/12/2014, data di entrata in vigore del D.lgs n. 175/2014, nonché per attività di controllo riguardanti periodi precedenti a tale data, ovviamente nel rispetto dei termini di prescrizione e decadenza previsti dalla legge.

### ***13.3 Liquidazione e distribuzione di denaro ai soci***

#### **Domanda**

Con riferimento alla responsabilità dei soci di soggetti IRES, l'applicazione delle nuove disposizioni, di cui all'articolo 28, del D.lgs n. 175/2014, resta subordinata al fatto che “siano distribuiti beni sociali o denaro nei due anni precedenti la liquidazione” (tenendo conto della data di messa in liquidazione) o “siano stati assegnati beni” del soggetto collettivo “durante la fase liquidativa”. Dal tenore letterale delle disposizioni vigenti, pertanto, è da escludere dalla disciplina l'ipotesi di distribuzione di denaro nel corso della fase di liquidazione. E' corretto?

#### **Risposta**

L'articolo 36 del DPR n. 602/1973, come recentemente modificato dal D.lgs n. 175/2014, disciplina le responsabilità e gli obblighi degli amministratori, dei liquidatori e dei soci e, al comma 3, in particolare, prevede che i soci rispondono per il pagamento delle imposte se, “nel corso degli ultimi due periodi d'imposta precedenti alla messa in liquidazione” hanno ricevuto “danaro o altri beni sociali in assegnazione” dagli amministratori o hanno avuto in assegnazione “beni sociali” dai liquidatori “durante il tempo della liquidazione”. Si tratta di una norma che interviene a tutelare in modo specifico i crediti erariali nel caso

della liquidazione di società, in aggiunta alla disposizione civilistica di carattere generale di cui all'articolo 2495 del c.c., e che, rispetto a quest'ultima, amplia il periodo temporale di riferimento per valutare la responsabilità dei soci, individua alcune ipotesi specifiche in cui si configura la responsabilità del liquidatore e introduce la figura dell'amministratore quale ulteriore soggetto responsabile.

Tenuto conto della finalità della norma tesa ad ampliare la garanzia per i crediti erariali, oltre che del tenore letterale della norma, si ritiene che tra i "beni sociali" avuti in assegnazione dai liquidatori durante il tempo della liquidazione siano da ricomprendere necessariamente anche le eventuali distribuzioni di denaro, che la stessa disposizione fa rientrare tra i "beni sociali".

### ***13.4 Notifica dell'accertamento***

#### **Domanda**

Il decreto Semplificazioni (D.lgs n. 175/2014) ha previsto che le società cancellate dal Registro imprese siano responsabili dei debiti fiscali e contributivi per cinque anni dopo la loro estinzione. La Circolare 31/E/2014 ha introdotto un'applicazione retroattiva di tale norma. A questo punto, a chi verrà materialmente notificato l'accertamento con cui si rettificano a una società estinta ricavi non dichiarati o costi non deducibili? L'atto potrà essere impugnato dall'ex liquidatore della società estinta e/o dal socio che non ha ricevuto nulla dalla liquidazione?

#### **Risposta**

L'articolo 28 del decreto Semplificazioni (D.lgs n. 175/2014) ha stabilito che, ai soli fini della liquidazione, accertamento, contenzioso e riscossione dei tributi e contributi, sanzioni e interessi, l'estinzione della società di cui all'articolo 2495 del codice civile ha effetto trascorsi cinque anni dalla richiesta di cancellazione dal Registro delle imprese. A partire dal 13 dicembre 2014, data di entrata in vigore del citato decreto, l'avviso di accertamento contenente la

rettifica della dichiarazione della società cancellata dal Registro delle imprese sarà emesso nei confronti della società “cancellata” e notificato alla stessa presso la sede dell’ultimo domicilio fiscale in quanto, a tal fine, l’effetto dell’estinzione si produrrà solo dopo cinque anni dalla data della cancellazione. Al riguardo, si rammenta che la società, precedentemente alla cancellazione, potrà avvalersi, comunque, della facoltà di eleggere domicilio presso una persona o un ufficio nel comune del proprio domicilio fiscale per la notificazione degli atti o degli avvisi che lo riguardano ai sensi dell’articolo 60, comma 1 lett. d) del DPR n. 600 del 1973.

Si ritiene che il suddetto atto sia impugnabile dai soggetti responsabili ai sensi degli articoli 2495 del c. c. e/o 36 del DPR n. 602 del 1973.

### ***13.5 Responsabilità dei liquidatori***

#### **Domanda**

L’articolo 36, del DPR n. 602/1973 dispone che la responsabilità sussiste se i liquidatori hanno soddisfatto crediti di ordine inferiore a quelli di natura tributaria o abbiano assegnato beni ai soci prima di onorare i debiti fiscali. Stante il fatto che, nell’ambito della fase liquidativa, non si deve tenere conto di alcuna graduazione nel pagamento dei debiti, è corretto, per rispettare le nuove disposizioni, tenere conto delle disposizioni indicate dall’art. 2777 c.c.?

#### **Risposta**

L’articolo 36 del DPR n. 602/1973, come modificato dal decreto Semplificazioni (D.lgs n. 175/2014), prevede che i liquidatori rispondono in proprio delle imposte della società se non provano di aver soddisfatto i crediti tributari anteriormente all’assegnazione di beni ai soci o di aver soddisfatto crediti di ordine superiore a quelli tributari. In assenza di specifici richiami nella norma, si ritiene che si possa far riferimento alle disposizioni civilistiche in materia.

### ***13.6 Società di persone***

#### **Domanda**

Per effetto dell'espresso riferimento all'articolo 2495 c.c., è corretto ritenere che le nuove disposizioni non producano alcun effetto nei confronti delle società di persone, la cui estinzione è disciplinata dall'articolo 2312 c.c.?

#### **Risposta**

L'articolo 2495 c.c. dispone in materia di cancellazione delle società di capitali: Per le società di persone la cancellazione viene disciplinata dall'articolo 2312 c.c.

Di recente, si è consolidato un orientamento giurisprudenziale che, a proposito dell'articolo 2495 del c.c., sostiene la natura costitutiva della cancellazione delle società dal Registro delle imprese con l'effetto conseguente dell'estinzione della società. Si tratta, tra le altre, delle sentenze della Corte di Cassazione a Sezioni Unite n. 4060, 4061 e 4062 del 22/02/2010 e n. 6070, 6071 e 672 del 12/03/2013. Con le medesime sentenze, i giudici di legittimità hanno ritenuto il principio dell'estinzione della società di capitali a seguito della cancellazione applicabile anche alle società di persone, seppure con le dovute differenze in ordine alla natura dichiarativa anziché costitutiva della cancellazione e alla diversa misura delle responsabilità dei soci.

Tanto premesso, per motivi di ordine sistematico, si ritiene che le nuove disposizioni introdotte dall'articolo 28, comma 4 del decreto Semplificazioni (D.lgs n. 175/2014) possano applicarsi anche alla cancellazione di società di persone, ferma restando la diversa disciplina delle responsabilità dei soci collegata alla differente forma societaria.

### ***13.7 Titolarità del diritto al rimborso***

#### **Domanda**

Come potrà provare il socio della società estinta di non aver incassato le somme contestate, nell'ipotesi in cui queste siano riferite a presunti incassi "in nero"? La retroattività della norma sulle società estinte vale anche per i crediti tributari? In tal caso chi è il soggetto legittimato a chiedere il rimborso?

#### **Risposta**

L'accertamento effettuato nei confronti di una società cancellata non differisce dall'ordinaria attività di accertamento; di conseguenza, nel caso di un avviso di accertamento alla società cancellata nel quale vengano contestate somme riferite a presunti ricavi non contabilizzati, i soci potranno provare di non aver percepito le somme contestate con ogni mezzo di prova a disposizione, secondo le ordinarie regole previste dall'ordinamento tributario.

Come risulta dalla relazione illustrativa, la finalità dell'articolo 28 del decreto Semplificazioni (D.lgs n. 175/2014) è quella di salvaguardare la pretesa erariale; di conseguenza la citata norma riguarda esclusivamente le attività poste in essere dall'Amministrazione finanziaria. Pertanto, nel caso di crediti tributari che dovessero emergere successivamente alla cancellazione della società dal Registro delle imprese, comunque in presenza di presupposti maturati precedentemente alla cancellazione, come precisato nella risoluzione n. 77 del 2011, ancora attuale anche a seguito della modifica normativa intervenuta, la titolarità del diritto al rimborso può essere riconosciuta, pro quota, direttamente ai soci, che sono legittimati a richiederlo. Circa il soggetto cui materialmente eseguire i rimborsi, tenuto conto della compagine sociale delle società di capitali, spesso costituita da un numero considerevole di soci, nella citata risoluzione si evidenzia l'opportunità del conferimento di una delega alla riscossione ad uno dei soci o a un terzo, al fine di evitare l'erogazione del rimborso a ciascun socio in proporzione alle quote sociali. Tale delega all'incasso può essere effettuata, da

parte dei soci titolari del diritto al rimborso, anche allo stesso ex liquidatore, previa comunicazione della predetta delega al competente ufficio dell'Agenzia delle Entrate.

## **14 SOCIETA' IN PERDITA SISTEMICA**

### ***14.1 Decorrenza***

#### **Domanda**

Con riferimento alla precedente formulazione dell'articolo 2, comma 36-decies e seguenti, del DL n. 138/2011, l'Agenzia delle Entrate (Circ. 25/E/2012 § 6.2) ha precisato che, stante il fatto che la disciplina sulle società in perdita sistematica richiede un "periodo di osservazione" di tre anni, la disciplina delle società in perdita sistematica trovava applicazione solo a decorrere dal quarto periodo d'imposta successivo a quello di inizio dell'attività ovvero dal quinto anno di attività. Pertanto, vista la novità introdotta dal D.lgs n. 175/2014, è possibile affermare che la disciplina delle società in perdita sistematica opera dal sesto periodo d'imposta successivo a quello di inizio dell'attività, ovvero dal settimo anno di attività?

#### **Risposta**

L'articolo 18 del decreto Semplificazioni ( D.lgs n. 175/2014) ha esteso da “tre” a “cinque” periodi d'imposta il c.d. periodo di osservazione ai fini dell'applicazione della disciplina sulle società in perdita sistematica. Di conseguenza, per i soggetti (con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare) costituiti da meno di sei anni, la disciplina sulle società in perdita sistematica non trova applicazione per mancanza del relativo presupposto. Il primo periodo d'imposta astrattamente utile (considerando anche la causa di disapplicazione automatica prevista dall'articolo 1, lettera m), del Provvedimento



del Direttore dell'Agenzia delle Entrate dell'11 giugno 2012) di applicazione della disciplina in esame sarà il settimo anno dalla costituzione.

## **15 VOLUNTARY DISCLOSURE**

### ***15.1 Reati tributari e attività detenute in Paesi Black list***

#### **Domanda**

In relazione al raddoppio dei termini di accertamento in caso di reati tributari e di attività detenute in Paesi *Black list*, la dottrina e parte della giurisprudenza ne hanno riconosciuto l'applicabilità a decorrere solo dal 2009 (anno di entrata in vigore dell'articolo 12 DL 78/2009). Vista la rilevanza ai fini dell'individuazione degli anni aperti ai fini della voluntary disclosure qual è l'orientamento dell'Agenzia delle Entrate al riguardo?

#### **Risposta**

La domanda sembra concentrarsi sul raddoppio dei termini di accertamento previsto dall'articolo 12 DL 78/2009. È prassi consolidata dell'Agenzia delle Entrate, considerare l'articolo 12, comma 2 del decreto – presunzione di reddito nel caso di attività detenute in Paesi Black List – e il successivo comma 2-bis – raddoppio dei termini per l'accertamento – quali norme di natura procedimentale e, pertanto, applicabili a tutti gli anni d'imposta in relazione ai quali i termini per l'accertamento ordinario, di cui all'articolo 43, primo e secondo comma, del DPR n. 600/73 e all'articolo 57, primo e secondo comma, del decreto IVA, non siano scaduti al momento di entrata in vigore del Decreto 78/2009.

### ***15.2 Violazioni in materia di monitoraggio fiscale***

#### **Domanda**

Per il “monitoraggio fiscale” è corretto affermare che le novità che sono state introdotte dalla legge europea 97/2013 (concetto di “titolare effettivo”, effetto de-moltiplicativo, applicazione del principio “look through”) non possono trovare applicazione per le annualità che sono oggetto di regolarizzazione attraverso la voluntary disclosure e che sono anteriori al periodo di imposta 2012? Per queste annualità dovrebbero valere sia dal punto di vista soggettivo sia da quello oggettivo le regole sul monitoraggio pro tempore vigenti, ante legge 97.

#### **Risposta**

In relazione all’individuazione dell’ambito soggettivo ed oggettivo di applicazione delle disposizioni in materia di monitoraggio fiscale, di cui al DL n. 167/1990, e quindi delle relative violazioni, si rimanda al principio generale di applicazione della disciplina vigente *ratione temporis*.

Pertanto, relativamente al richiamato concetto di “*titolare effettivo*”, i predetti soggetti che hanno commesso le violazioni degli obblighi dichiarativi in materia di monitoraggio fiscale che sono in vigore a partire dal periodo d’imposta 2013, possono avvalersi della procedura di collaborazione volontaria in parola.

### ***15.3 Identificazione dei “soggetti collegati”***

#### **Domanda**

Per “soggetti collegati” da indicare nel modello per la voluntary disclosure devono intendersi i soli soggetti che presentano la domanda insieme al richiedente o anche i soggetti collegati ma comunque terzi rispetto alla procedura, come ad esempio, i soci e la loro società?

**Risposta**

I soggetti collegati possono identificarsi in tutti quei soggetti che hanno una “*posizione rilevante*” ai fini della normativa sul monitoraggio fiscale rispetto alle attività finanziarie e patrimoniali oggetto di emersione ovvero coloro i quali presentano un collegamento con il reddito sottratto ad imposizione evidenziato nell’istanza.

Al ricorrere delle condizioni previste dalle disposizioni in materia di collaborazione volontaria, ciascun richiedente può presentare l’istanza di adesione alla procedura, per la propria posizione. Il richiedente, quindi, agisce autonomamente e potrebbe non essere a conoscenza dell’avvio della medesima procedura da parte di soggetti collegati per la medesima violazione. I soggetti collegati da indicare nel modello, pertanto, sono necessariamente “soggetti terzi” rispetto alla procedura attivata dal singolo contribuente.

Assunta l’autonomia delle singole procedure, si precisa che nell’istanza presentata da un certo richiedente saranno indicati i collegati alle attività finanziarie o patrimoniali estere oggetto di emersione o i soggetti che, pur non presentando collegamenti con le attività estere, presentano collegamenti col richiedente in relazione ai redditi che formano oggetto di emersione.

Un esempio è il caso dei soci o associati qualora il richiedente sia una società di persone o altro soggetto trasparente, per natura o per opzione, che aderisce alla procedura nazionale.

***15.4 Adesione alla procedura in caso di preventiva definizione dell’avviso di Accertamento*****Domanda**

È possibile aderire alla procedura di collaborazione volontaria nell’ipotesi in cui gli eventuali avvisi di accertamento relativi all’ambito oggettivo di

applicazione della procedura sono stati definiti prima della presentazione della domanda di collaborazione volontaria?

### **Risposta**

Considerato che la definizione di eventuali avvisi di accertamento sana le violazioni in essi contestate, il contribuente accertato potrà aderire alla procedura di collaborazione volontaria, se con la definizione si rimuove l'esistenza della causa ostativa.

#### ***15.5 Attività detenute in Paesi Black list***

### **Domanda**

Attività detenute in un Paese *Black list* dal 2006 senza mai dichiararne i redditi. I periodi d'imposta accertabili – per l'omessa dichiarazione di redditi di natura finanziaria – sono solo il 2010 e seguenti o anche quelli dal 2006 al 2009?

Le sanzioni per infedele dichiarazione sono raddoppiate? Si applica anche il raddoppio dei termini per le violazioni relative al quadro RW.

### **Risposta**

Ai fini della procedura di collaborazione volontaria, laddove non ricorrano le condizioni previste dall'articolo 5-*quater* del DL n.167/1990 (che comportano la non applicabilità del raddoppio dei termini per le attività di accertamento) per le attività detenute in Paesi *Black List* continuerà ad applicarsi il raddoppio dei termini sia per le attività di accertamento, che per la contestazione delle violazioni in materia di monitoraggio fiscale.

In merito alla misura delle sanzioni ai fini delle imposte dirette, il raddoppio stabilito dall'ultimo periodo dell'articolo 12 del decreto anticrisi, sarà operativo – laddove ne ricorrano le condizioni previste dalla norma – per le violazioni commesse dopo l'entrata in vigore della norma per il principio di legalità di cui all'articolo 3 del D.lgs n. 472/1997.

\*\*\*\*\*

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente circolare vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA

## **Risoluzione del 13/04/2015 n. 38 - Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Accertamento**

Dichiarazioni d'intento modalità di presentazione in dogana

### **Testo:**

Con l'entrata in vigore dell'[art. 20 del decreto legislativo 21 novembre 2014, n. 175](#), comportante modifiche in tema di comunicazione all'Agenzia delle entrate dei dati contenuti nelle dichiarazioni d'intento, sono state sottoposte all'attenzione della scrivente talune criticità operative connesse ad un precedente orientamento interpretativo dell'amministrazione finanziaria. In particolare, la consolidata prassi, instauratasi a seguito del chiarimento fornito con Risoluzione n. 355235 del 27 luglio 1985 della Direzione Generale delle Tasse ed Imposte indirette sugli Affari, prevede che, in caso di importazione di beni, la dichiarazione d'intento debba essere presentata in dogana per ogni singola operazione, stante la necessità, all'epoca, di effettuare i dovuti riscontri per ciascuna singola operazione doganale.

Il citato [articolo 20 del Decreto legislativo n. 175 del 2014](#) prevede che l'Agenzia delle entrate metta a disposizione dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli la banca dati delle dichiarazioni d'intento, fornendo così un nuovo strumento che consente più efficaci attività di controllo.

Pertanto, ai fini dei controlli medesimi non si ravvisano motivi ostativi alla possibilità di ammettere che, analogamente a quanto previsto per gli acquisti di beni e servizi da fornitori/prestatori nazionali, una dichiarazione d'intento possa riguardare una serie di operazioni doganali d'importazione, fino a concorrenza di un determinato ammontare da utilizzarsi nell'anno di riferimento.

In effetti, [l'art. 1, comma 1, lett. c\) del decreto legge 29 dicembre 1983, n. 746](#), convertito, con modificazioni, dalla [legge 27 febbraio 1984, n. 17](#) prevede che l'intento di avvalersi della facoltà di effettuare acquisti o importazioni senza applicazione dell'imposta risulti da apposita dichiarazione, redatta in conformità del modello approvato con decreto del Ministro delle finanze, contenente l'indicazione del numero di partita IVA del dichiarante nonché l'indicazione dell'Ufficio competente nei suoi confronti, trasmessa telematicamente all'Agenzia delle entrate, che rilascia apposita ricevuta telematica. La dichiarazione, unitamente alla ricevuta di presentazione rilasciata dall'Agenzia delle entrate, sarà consegnata al fornitore o prestatore, ovvero in dogana.

Alla luce delle predette considerazioni, sentita la competente articolazione dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, si ritiene superato l'orientamento assunto dall'amministrazione finanziaria con la citata risoluzione n. 355235 del 27 luglio 1985, richiamata nelle istruzioni alla compilazione del nuovo modello di dichiarazione delle lettere d'intento con cui era stato precisato che nel caso di importazioni di beni la dichiarazione d'intento deve essere presentata in dogana per ogni singola operazione specificando il relativo importo ( ).

Da quanto sopra esposto ne consegue che per le operazioni di importazione l'operatore potrà compilare alternativamente il campo 1 ovvero il campo 2 del modello di dichiarazione d'intento, inserendo in quest'ultimo caso l'importo corrispondente all'ammontare della quota parte del proprio plafond IVA che presume di utilizzare all'importazione nel periodo di riferimento.

## RISOLUZIONE N. 38/E



*Direzione Centrale Accertamento*

***Roma, 13 aprile 2015***

### ***OGGETTO: dichiarazioni d'intento – modalità di presentazione in dogana***

Con l'entrata in vigore dell'art. 20 del decreto legislativo 21 novembre 2014, n. 175, comportante modifiche in tema di comunicazione all'Agenzia delle entrate dei dati contenuti nelle dichiarazioni d'intento, sono state sottoposte all'attenzione della scrivente talune criticità operative connesse ad un precedente orientamento interpretativo dell'amministrazione finanziaria. In particolare, la consolidata prassi, instauratasi a seguito del chiarimento fornito con Risoluzione n. 355235 del 27 luglio 1985 della Direzione Generale delle Tasse ed Imposte indirette sugli Affari, prevede che, in caso di importazione di beni, la dichiarazione d'intento debba essere presentata in dogana per ogni singola operazione, stante la necessità, all'epoca, di effettuare i dovuti riscontri per ciascuna singola operazione doganale.

Il citato articolo 20 del Decreto legislativo n. 175 del 2014 prevede che l'Agenzia delle entrate metta a disposizione dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli la banca dati delle dichiarazioni d'intento, fornendo così un nuovo strumento che consente più efficaci attività di controllo.

Pertanto, ai fini dei controlli medesimi non si ravvisano motivi ostativi alla possibilità di ammettere che, analogamente a quanto previsto per gli acquisti di beni e servizi da fornitori/prestatori nazionali, una dichiarazione d'intento possa riguardare una serie di operazioni doganali d'importazione, fino a concorrenza di un determinato ammontare da utilizzarsi nell'anno di riferimento.

In effetti, l'art. 1, comma 1, lett. c) del decreto legge 29 dicembre 1983, n. 746, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 febbraio 1984, n. 17 prevede che “l'intento di avvalersi della facoltà di effettuare acquisti o importazioni senza applicazione dell'imposta risulti da apposita dichiarazione, redatta in conformità del modello approvato con decreto del Ministro delle finanze, contenente l'indicazione del numero di partita IVA del dichiarante nonché l'indicazione dell'Ufficio competente nei suoi confronti, trasmessa telematicamente all'Agenzia delle entrate, che rilascia apposita ricevuta telematica. La dichiarazione, unitamente alla ricevuta di presentazione rilasciata dall'Agenzia delle entrate, sarà consegnata al fornitore o prestatore, ovvero in dogana”.

Alla luce delle predette considerazioni, sentita la competente articolazione dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, si ritiene superato l'orientamento assunto dall'Amministrazione finanziaria con la citata risoluzione n. 355235 del 27 luglio 1985, richiamata nelle istruzioni alla compilazione del nuovo modello di dichiarazione delle lettere d'intento con cui era stato precisato che “nel caso di importazioni di beni la dichiarazione d'intento deve essere presentata in dogana per ogni singola operazione specificando il relativo importo (...)”.

Da quanto sopra esposto ne consegue che per le operazioni di importazione l'operatore potrà compilare alternativamente il campo 1 ovvero il campo 2 del modello di dichiarazione d'intento, inserendo in quest'ultimo caso l'importo corrispondente all'ammontare della quota parte del proprio plafond IVA che presume di utilizzare all'importazione nel periodo di riferimento.

IL DIRETTORE CENTRALE



Roma, 11 febbraio 2015

*Protocollo:* 17631/RU

*Rif.:*

*Allegati:*

Alle Direzioni Regionali, Interregionali  
ed Interprovinciale di Trento di  
Bolzano  
**SEDI**

Agli Uffici delle dogane  
**SEDI**

e, p.c.:

All'Agenzia delle Entrate  
**ROMA**

Al Comando Generale della Guardia di  
Finanza  
**ROMA**

Alla Direzione Centrale antifrode e  
controlli  
**SEDE**

Ai Componenti del Tavolo  
E Customs

**OGGETTO:** Decreto legislativo 21 novembre 2014, n. 175 - Art. 20 -  
Modello per la dichiarazione d'intento di acquistare o  
importare beni e servizi senza applicazione dell'imposta sul  
valore aggiunto – Istruzioni.

### **Premessa**

L'articolo 20 del Decreto Legislativo 21 novembre 2014, n. 175 ha apportato modifiche all'articolo 1, comma 1, lettera c), del decreto legge 29 dicembre 1983, n. 746, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 febbraio 1984, n.17, disponendo l'obbligo, per i soggetti che intendono avvalersi della facoltà di effettuare acquisti o importazioni senza applicazione dell'IVA, ai sensi dell'art. 8, primo comma, lettera c), del D.P.R. n.633/1972, di trasmettere telematicamente all'Agenzia delle entrate i dati contenuti nelle dichiarazioni d'intento.

Il nuovo modello per la dichiarazione d'intento, le relative istruzioni e le specifiche tecniche per la trasmissione telematica dei dati sono stati approvati con il Provvedimento del 12 dicembre 2014 del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, il quale informa che il modello in questione è disponibile gratuitamente sul sito internet della medesima ([www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it)).

Il Provvedimento suddetto ha stabilito che, ai sensi dell'art.3, comma 2, della Legge n. 212/2000, fino all'11 febbraio 2015, gli operatori avrebbero potuto continuare ad inviare o consegnare la dichiarazione d'intento secondo le modalità previgenti.

**A decorrere dal 12 febbraio 2015**, i soggetti che intendono avvalersi dell'utilizzo del plafond IVA sono invece tenuti ad attenersi alle nuove modalità di trasmissione telematica delle dichiarazioni d'intento, preventivamente all'operazione di acquisto o di importazione di beni o servizi.

L'articolo 1, comma 1, lettera c), del D.L. n. 746/1983, come novellato dal citato D.Lgs n. 175/2014, prevede infatti che la dichiarazione, unitamente alla ricevuta di presentazione rilasciata dall'Agenzia delle entrate, deve essere consegnata al fornitore o prestatore, ovvero in dogana.

### **Adempimenti per l'utilizzo in dogana della dichiarazione d'intento**

La disposizione in commento stabilisce, che entro 120 giorni dall'entrata in vigore della medesima, l'Agenzia delle entrate mette a disposizione dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli la banca dati delle dichiarazioni d'intento, al fine di

dispensare dalla consegna in dogana della copia cartacea delle predette dichiarazioni e delle ricevute di presentazione.

Nelle more dell'adozione delle procedure a ciò necessarie, **dal 12 febbraio 2015**, per l'utilizzo in dogana del plafond IVA occorre allegare alla dichiarazione di importazione la copia cartacea della dichiarazione d'intento e la relativa ricevuta di presentazione.

Come precisato dal citato Provvedimento del 12 dicembre 2014 dell'Agenzia delle Entrate, il quale richiama la risoluzione del Ministero delle finanze n. 355235 del 27/07/1985 nelle istruzioni per la compilazione del nuovo modello, la dichiarazione d'intento deve essere presentata in dogana per ogni singola operazione di importazione.

Nulla è mutato circa l'obbligo di indicare nei singoli della dichiarazione di importazione il riferimento alla dichiarazione di intento corrispondente, riportando **nella casella 44 del DAU** "Documenti presentati/Certificati" il **codice documento 01DI**. Si rammenta che, per ogni articolo della dichiarazione doganale è possibile indicare una sola dichiarazione d'intento.

Sono invece modificate le regole di compilazione dell'identificativo della dichiarazione di intento per recepire il numero di protocollo di 23 caratteri attribuito dall'Agenzia delle Entrate, che è così strutturato:

AAMMGHHMMSSNNNNNXXXXXX

- AAMMGG: data di ricezione;
- HHMMSS: orario di ricezione;
- NNNNN: numero casuale;
- XXXXXX: numero progressivo dei documenti presenti nel file telematico.

Di conseguenza, per le dichiarazioni inviate tramite il messaggio IM occorre compilare la casella 44 come di seguito indicato:

- "tipo documento": 01DI;
- "paese di emissione": IT;
- "anno di emissione": anno di emissione nel formato AAAA;
- "identificativo": AAMMGHHMMSSNNNNNXXXXXX (numero di protocollo telematico della dichiarazione d'intento);
- "quantità riferita al documento": campo vuoto;

- “unità di misura”: campo vuoto.

Qualora, invece, si utilizzi il messaggio B1, è necessario compilare la casella 44 come di seguito indicato:

- “tipo documento”: 01DI;
- “paese di emissione”: IT;
- “anno di emissione”: anno di emissione nel formato AAAA;
- “identificativo”: AAMMGHHMMSSNNNNN (primi 17 caratteri del numero di protocollo telematico della dichiarazione di intento);
- “Quantità riferita al documento”: XXXXXX (ultimi 6 caratteri del numero di protocollo telematico della dichiarazione di intento);
- “unità di misura”: campo vuoto.

### **Importo dell’operazione indicato nella dichiarazione d’intento**

Considerato che solo a conclusione dell’accertamento doganale si determina l’importo esatto del valore imponibile ai fini IVA della merce da importare (al calcolo di detto importo, oltre al valore di fattura, concorrono elementi quali assicurazione, nolo, dazio, royalties, tasse portuali, ecc.) è stato richiesto all’Agenzia delle Entrate di apportare talune modifiche al modello della dichiarazione di intento .

Per effetto delle modifiche apportate con Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate in data 11 febbraio c.a., pubblicato sul sito istituzionale dell’Agenzia stessa, per quanto concerne l’importo dell’operazione, nel riquadro del modello relativo alla “dichiarazione”, l’importatore dovrà indicare un **“valore presunto” dell’imponibile ai fini IVA dell’operazione d’importazione che intende effettuare** che tenga cautelativamente conto, **per eccesso**, di tutti gli elementi che concorrono al calcolo del suddetto imponibile.

Come chiarito nelle istruzioni per la compilazione del campo 1 del modello di dichiarazione di intento, **ai fini dell’impegno del plafond IVA, l’importo effettivo sarà, invece, quello risultante dalla dichiarazione doganale collegata alla dichiarazione d’intento.**

\* \* \*

Codeste Direzioni Interregionali, Regionali e Interprovinciale di Trento e Bolzano vorranno assicurare la massima diffusione delle presenti istruzioni presso le Strutture territoriali e le Associazioni interessate in ambito locale, non mancando di segnalare eventuali criticità o difficoltà che dovessero insorgere in sede applicativa.

*Il Direttore Centrale ad interim*

*f.to Dott.ssa Maria Grazia Artibani*

*Firma autografa sostituita a mezzo stampa  
ai sensi dell'art.3, comma 2, del D.Lgs n.39/93*

Roma, 20 aprile 2015

Protocollo:46452/RU

Rif.:

Allegati:

Alle Direzioni Regionali, Interregionali ed  
Interprovinciale

Agli Uffici delle dogane

Alla Direzione Centrale legislazione e  
procedure doganali

Alla Direzione Centrale antifrode e controlli

All' Agenzia delle Entrate

- Direzione Centrale Accertamento
- Direzione Centrale Normativa e  
Contenzioso
- Direzione Centrale Servizi ai contribuenti

Al Comando Generale della Guardia di Finanza  
Alla SoGel

Ai Componenti del Tavolo e-customs

**OGGETTO:** Decreto legislativo 21 novembre 2014, n. 175 - Art. 20 .  
Risoluzione dell' Agenzia delle Entrate n. 38/E del 13 aprile 2015.  
Predisposizione dei sistemi degli operatori per l'eliminazione  
dell'obbligo di consegna della copia cartacea della dichiarazione  
d'intento e della relativa ricevuta di presentazione agli uffici  
doganali.

Con nota n. 17631/RU dell'11 febbraio 2015 della Direzione centrale  
legislazione e procedure doganali sono state impartite le istruzioni per l'utilizzo  
in dogana delle dichiarazioni d'intento valide per una sola operazione e per la  
**loro corretta indicazione nella casella 44 del DAU.**

Dal monitoraggio effettuato da questa Direzione sulla qualità dei dati delle  
dichiarazioni doganali **si è riscontrata una altissima percentuale di errori  
nell'indicazione degli estremi delle dichiarazioni di intento.**

DIREZIONE CENTRALE TECNOLOGIE PER L'INNOVAZIONE  
Ufficio integrazione applicativa

00143 Roma, Via Mario Carucci, 71 – Telefono +390650246426 – Fax +390650243212 –  
e-mail:dogane.tecnologie.int.applicativa@agenziadogane.it

Tenuto conto che la corretta indicazione di tali estremi costituisce requisito imprescindibile per accedere alla banca dati delle dichiarazioni d'intento ed attivare i controlli necessari per dispensare dalla consegna in dogana della copia cartacea della dichiarazione d'intento e della relativa ricevuta di presentazione, saranno attivati controlli di natura bloccante, che inibiranno la registrazione della dichiarazione doganale. Onde evitare ricadute che pregiudichino l'operatività degli utenti, come di consueto, si procederà ad una attivazione graduale dei controlli in parola.

**A partire dal prossimo 21 aprile saranno, pertanto, attivati controlli bloccanti che comporteranno il rifiuto della registrazione della dichiarazione doganale** qualora non siano rispettate le regole di compilazione indicate nella citata nota prot. n. 7631/RU, fornendo come di consueto indicazioni dell'errore riscontrato.

In linea con quanto previsto dalla Risoluzione n. 38/E I del 13 aprile 2015, con comunicazione del 20 aprile 2015 pubblicata sul proprio sito internet, l'Agenzia delle Entrate ha aggiornato le istruzioni per la compilazione delle dichiarazioni di intento.

**E' ora consentito presentare una dichiarazione di intento, ai fini dell'utilizzo del plafond in dogana, valida per più operazioni doganali fino alla concorrenza dell'importo ivi indicato.**

In relazione a tali modifiche sono state già sviluppate le procedure per la gestione della dichiarazioni di intento della specie che comprendono altresì la predisposizione di "conti scalare" e di controlli correlati che inibiranno la registrazione della dichiarazione doganale nel caso di eventuale superamento dell'importo indicato nella dichiarazione d'intento medesima.

Con successiva nota, che sarà diramata non appena si ridurrà la percentuale degli errori di compilazione riguardanti gli estremi della dichiarazione d'intento di cui si è detto in premessa, si comunicherà **la data a partire dalla quale saranno in esercizio tali procedure, condizione necessaria per l'utilizzo in dogana anche della dichiarazione d'intento valida per più operazioni.**

Con la stessa nota saranno diramate le istruzioni di dettaglio relative all'attivazione dei controlli sostanziali bloccanti che consentiranno la **dispensa dalla consegna in dogana della copia cartacea** delle dichiarazioni di intento trasmessa telematicamente all'Agenzia delle Entrate e delle relative ricevute di presentazione **per ambedue i tipi di dichiarazioni d'intento.**

**Pertanto, sino a tale data rimangono valide le istruzioni diramate con la richiamata nota 17631/RU.**

*Il Direttore Centrale*

*f.to* Teresa Alvaro

firma autografa sostituita a mezzo stampa ai sensi dell'art.  
3 comma 2 del d.lg.vo n. 39/93