

**Circolare informativa
Marzo 2015**

Data: 6 marzo 2015

Indice

Circolare n. 01/2015	
1. <i>Split payment;</i>	Pag.1
2. <i>Rent to buy – circ. n. 4e 2015;</i>	Pag.6
3. <i>Credito per imposta per investimento in beni strumentali</i>	Pag.9
4. <i>Expo;</i>	Pag.11
5. <i>Chiarimenti legge di stabilità 2015 e Decreto Semplificazioni (circ. n. 6/20015);</i>	Pag.12
6. <i>Svizzera fuori BL e Liechtenstein</i>	Pag.19
7. <i>Semplificazioni modelli intra servizi</i>	Pag.20
8. <i>Gli acquisti di beni (in Italia) da soggetti non residenti</i>	Pag.21

Split Payment

Art 17-ter DPR 633/72 e circ. n. 1 del 9.02.2015

La L. 23.12.2014 n. 190 (legge di stabilità 2015), inserendo l'art. 17-ter nel DPR 633/72, ha previsto un nuovo meccanismo impositivo ai fini IVA per le operazioni effettuate nei confronti dello Stato e di altre Pubbliche Amministrazioni.

Lo speciale meccanismo, denominato "scissione dei pagamenti" o "*split payment*", prevede l'assolvimento dell'imposta in capo alla Pubblica Amministrazione destinataria della cessione di beni o della prestazione di servizio.

Al fornitore della Pubblica Amministrazione sarà liquidato il solo corrispettivo dell'operazione, mentre l'IVA sarà versata direttamente all'Erario.

Provvedimento attuativo

Con il DM 23.1.2015 (pubblicato sulla *G.U.* 3.2.2015 n. 27) sono state emanate le disposizioni attuative del nuovo meccanismo di "*split payment*".

Chiarimenti ufficiali

Con la **circ. n. 1 del 9.2.2015**, l'Agenzia delle Entrate ha fornito i primi chiarimenti ufficiali sullo "*split payment*", in particolare in relazione all'ambito di applicazione.

Di seguito si riepiloga la disciplina del nuovo meccanismo di "split payment", alla luce dei chiarimenti forniti.

AMBITO SOGGETTIVO

Il regime di "split payment" si applica alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi rese da ogni soggetto passivo IVA, nei confronti delle Pubbliche Amministrazioni che agiscono sia in veste istituzionale che nell'esercizio di attività di impresa.

Sono assoggettate al meccanismo di "split payment" le operazioni effettuate nei confronti:

- dello Stato;
- degli organi dello Stato, ancorché dotati di autonoma personalità giuridica (ad esempio, le istituzioni scolastiche e le istituzioni per l'alta formazione artistica, musicale e coreutica);
- degli enti pubblici territoriali (Regioni, Province, Comuni, Città metropolitane, Comunità montane, Comunità isolate e Unioni di Comuni) e dei consorzi tra essi costituiti ex art. 31 del DLgs. 267/2000;
- delle Camere di Commercio e delle Unioni regionali delle Camere di Commercio;
- degli istituti universitari;
- delle aziende sanitarie locali;
- degli enti ospedalieri, ad eccezione degli enti ecclesiastici che esercitano assistenza ospedaliera poiché operano in regime di diritto privato;
- degli enti pubblici che, in alcune Regioni, sono subentrati ai soggetti del Servizio Sanitario Nazionale e che si sostituiscono alle aziende sanitarie locali e agli enti ospedalieri nell'approvvigionamento di beni e servizi destinati all'attività di questi;
- degli enti pubblici di ricovero e cura avente prevalente carattere scientifico (IRCCS);
- degli enti pubblici di assistenza e beneficenza, ossia IPAB (Istituzioni Pubbliche di Assistenza e Beneficenza) e ASP (Aziende Pubbliche di Servizi alla Persona);
- degli enti pubblici di previdenza (INPS, Fondi pubblici di previdenza).

L'Agenzia delle Entrate, per l'individuazione dei soggetti pubblici destinatari della disciplina di "split payment", rinvia a specifiche categorie contenute nell'IPA (Indice delle Pubbliche Amministrazioni), consultabile telematicamente al seguente indirizzo:

<http://indicepa.gov.it/documentale/ricerca.php>

Il richiamo a tali categorie IPA, indicate nella circ. Agenzia delle Entrate 9.2.2015 n. 1, non ha però carattere esaustivo.

Restano, comunque, esclusi dalla disciplina, in qualità di destinatari delle operazioni, gli enti privati eventualmente contenuti nelle categorie individuate dall'Agenzia delle Entrate.

Laddove, in relazione a taluni enti, dovessero permanere dei dubbi in merito all'applicabilità del regime di "split payment", l'operatore interessato può presentare specifica domanda di interpello all'Agenzia delle Entrate.

AMBITO OGGETTIVO

ESCLUSIONE PER LE OPERAZIONI SOGGETTE AL "REVERSE CHARGE"

Per espressa previsione normativa, l'art. 17-ter del DPR 633/72 si applica alle sole operazioni per le quali gli enti pubblici "non sono debitori d'imposta ai sensi delle disposizioni in materia di IVA". Di conseguenza, **sono escluse dallo split payment le operazioni per le quali l'ente pubblico cessionario o**

committente è tenuto ad assolvere l'imposta mediante reverse charge (ex art. 17 commi 2,3,5 e 6 dpr 633/72).

ESCLUSIONE PER LE PRESTAZIONI SOGGETTE A RITENUTA

Il regime di "split payment" non si applica ai compensi per prestazioni di servizi assoggettati a ritenute alla fonte.

Come chiarito dalla stessa agenzia delle Entrate, l'esclusione riguarda le prestazioni di servizi i cui corrispettivi sono assoggettati a ritenute alla fonte, sia a titolo di imposta che a titolo di acconto.

ESCLUSIONE PER I REGIMI IVA SPECIALI

Secondo quanto chiarito dall'Agenzia delle Entrate, il regime di "split payment" non si applica con riferimento alle operazioni assoggettate a regimi IVA speciali che non prevedono l'evidenza dell'imposta in fattura e che ne dispongono l'assolvimento secondo regole proprie.

È il caso, ad esempio, dei regimi IVA con assolvimento dell'IVA all'origine (ad esempio, il regime speciale dell'editoria e il regime speciale delle agenzie di viaggio).

ESCLUSIONE PER LE OPERAZIONI CERTIFICATE CON SCONTRINO O RICEVUTA

Sono altresì escluse dal regime le operazioni certificate dal fornitore mediante il rilascio di:

- ricevuta fiscale;
 - scontrino fiscale;
 - scontrino non fiscale (per i soggetti che si avvalgono della trasmissione telematica dei corrispettivi);
- altre modalità semplificate di certificazione dei corrispettivi.

DECORRENZA

L'efficacia delle disposizioni sullo "split payment" è subordinata al rilascio, da parte del Consiglio europeo, di una misura di deroga ai sensi dell'art. 395 della direttiva 2006/112/CE.

Nelle more del rilascio di tale "autorizzazione", le disposizioni in esame trovano comunque applicazione a partire dall'1.1.2015.

Nello specifico, Il MEF ha chiarito che il nuovo regime si applica con riferimento alle operazioni per le quali:

- è stata emessa fattura a partire dall'1.1.2015;
- l'esigibilità dell'IVA si realizza a partire dall'1.1.2015.

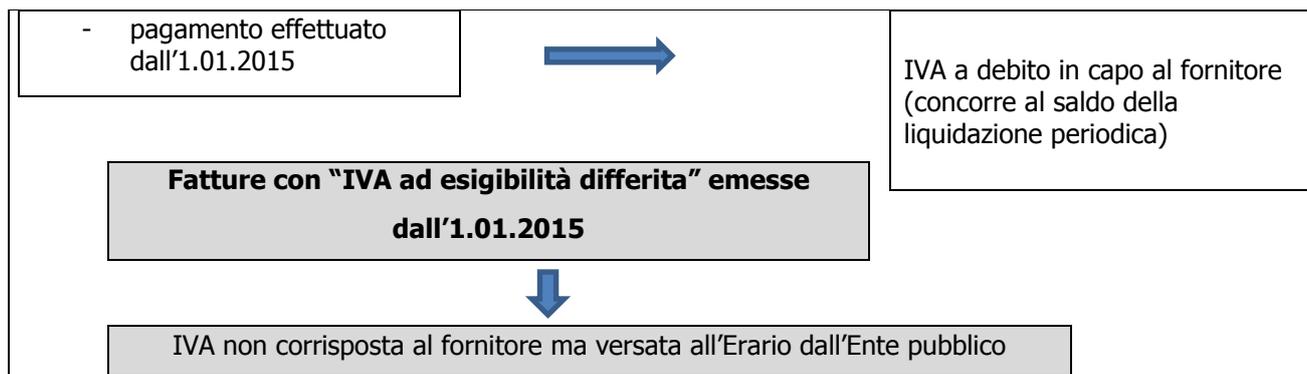
Sono, dunque, **escluse** dall'applicazione del regime di "split payment" le operazioni:

- per le quali è stata emessa fattura entro il 31.12.2014, ma la cui esigibilità dell'imposta si realizza nel corso del 2015;
- la cui esigibilità dell'imposta si è realizzata entro il 31.12.2014, ma la fatturazione è stata differita al 2015 per specifiche previsioni normative.

Fatture con "IVA ad esigibilità differita" emesse fino al 31.12.2014

- pagamento effettuato
entro il 31.12.2014



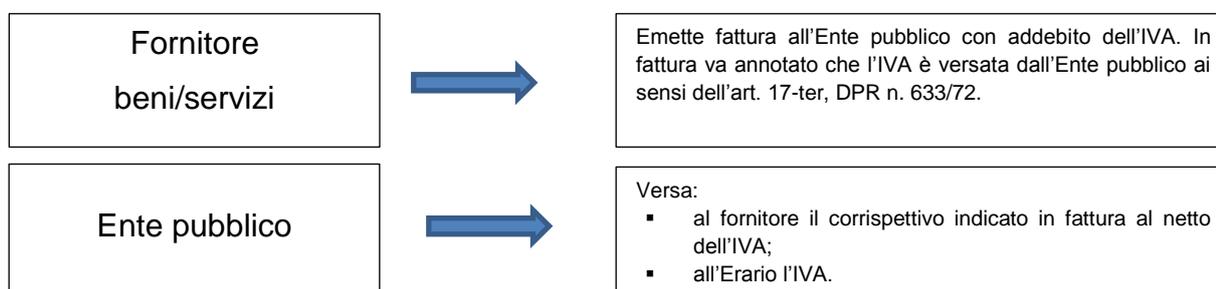


RIFLESSI IN CAPO AL CEDENTE/PRESTATORE E ALL'ENTE PUBBLICO

Gli adempimenti connessi all'applicazione delle nuove disposizioni sopra esaminate possono essere così sintetizzati:

- **il fornitore:**
 1. emette la fattura ex art. 21 DPR n. 633/72 nei confronti dell'Ente pubblico, contenente in particolare " *l'evidenziazione dell'imposta*" e la dicitura " *scissione dei pagamenti*";
 2. annota le fatture nel registro delle fatture emesse o dei corrispettivi, senza computare in sede di liquidazione periodica l'IVA indicata sulla fattura.
- **il cliente** (Ente pubblico) effettua 2 distinti pagamenti (o meglio "splitta" il pagamento in due), ossia:
 1. **versa al fornitore il corrispettivo** della cessione di beni / prestazione di servizi (senza IVA);
 2. **versa all'Erario l'IVA.**

Come sopra evidenziato, l'IVA, all'atto del pagamento della fattura, non concorre alla determinazione del saldo della liquidazione periodica in capo al cedente/prestatore, in quanto il relativo versamento è effettuato direttamente all'Erario da parte dell'Ente pubblico.



Esempio: La società Beta srl ha emesso in data 13.1.2015 una fattura al Comune di Lecco (imponibile € 50.000).

BETA SRL

Spett.le
COMUNE DI LECCO
Partita Iva _____

Fattura n. 5 del 13.1.2015

....

Imponibile	€ 50.000,00
IVA 22%	€ 11.000,00
Totale fattura	€ 61.000,00
IVA a Vostro carico ex art. 17-ter, DPR n. 633/72 (split payment)	€ 11.000,00-
Netto da pagare	€50.000,00

Operazione con "scissione dei pagamenti" D.M. 23.01.2015

ACCESSO AI RIMBORSI IVA

RIMBORSI IVA ANNUALI

Per le operazioni effettuate in regime di "split payment" il rimborso dell'eccedenza di IVA detraibile può essere richiesto in sede di dichiarazione annuale, purché il credito sia di importo superiore a 2.582,28 euro, a norma dell'art. 30 co. 2 lett. a) del DPR 633/72.

RIMBORSI IVA PRIORITARI

Considerato che il regime di "split payment" può generare, per i fornitori delle Pubbliche Amministrazioni, una costante posizione creditoria ai fini IVA, tali soggetti possono richiedere il **rimborso prioritario** dell'eccedenza di IVA detraibile, ai sensi dell'art. 38-bis co. 10 del DPR 633/72.

I rimborsi prioritari relativi alle eccedenze IVA detraibili derivanti da "split payment" sono erogati:

- per un importo non superiore all'ammontare complessivo dell'imposta applicata mediante "split payment" nel periodo oggetto del rimborso;
- a decorrere dalla richiesta relativa al primo trimestre del 2015.

Operazioni antecedenti alla circolare 1/2015

Non si applicano sanzioni per le violazioni relative all'errata applicazione del regime di "split payment" commesse anteriormente all'emanazione della circ. Agenzia delle Entrate 9.2.2015 n. 1.

Ne consegue che:

- laddove le Pubbliche Amministrazioni, dopo l'1.1.2015, abbiano corrisposto al fornitore l'IVA ad esse addebitata in relazione ad operazioni fatturate a partire dall'1.1.2015, non occorre effettuare alcuna variazione;
- laddove il fornitore abbia erroneamente emesso fattura con l'annotazione "scissione dei pagamenti", lo stesso dovrà correggere l'operazione ed esercitare la rivalsa dell'IVA secondo le modalità ordinarie; in tal caso, le Pubbliche Amministrazioni dovranno corrispondere al fornitore anche l'imposta relativa all'operazione ricevuta.

RENT TO BUY

Art. 23 D. L. 133/2014 e circ. n. 4/2015

Arrivano i chiarimenti delle Entrate sul regime fiscale applicabile, ai fini delle imposte dirette e indirette, ai contratti di godimento in funzione della successiva alienazione di immobili, c.d. contratto di "Rent To Buy", introdotto dal decreto Sblocca Italia.

Le indicazioni contenute nella circolare n. 4/E/2015 riguardano, in particolare, il trattamento fiscale della quota di canone corrisposta per il godimento dell'immobile, della quota di canone corrisposta a titolo di anticipazione del corrispettivo, del successivo trasferimento dell'immobile e delle somme restituite in caso di mancata conclusione del contratto di compravendita.

Il decreto Sblocca Italia (D.L. N. 133/2014, ART. 23) ha introdotto nel nostro ordinamento la disciplina del contratto di godimento in funzione della successiva alienazione di immobili, c.d. "Rent To Buy". Si tratta di una fattispecie contrattuale, diversa dalla locazione finanziaria, volta a conferire al conduttore l'immediato godimento dell'immobile, rinviando al futuro il trasferimento della proprietà del bene, con imputazione di una parte dei canoni al corrispettivo del trasferimento.

In particolare, la disciplina delineata dal decreto Sblocca Italia configura un negozio giuridico complesso caratterizzato:

1. dal godimento dell'immobile, per i periodi precedenti l'esercizio del diritto di acquisto;
2. dall'imputazione di una quota del canone a corrispettivo della successiva compravendita dell'immobile;
3. dall'esercizio del diritto di acquisto (o eventuale mancato esercizio del diritto) dell'immobile.

Per quanto attiene al godimento dell'immobile, considerato che il contratto comporta l'immediata concessione del godimento dello stesso a fronte del pagamento dei canoni, l'Agenzia ritiene che il godimento deve essere assimilato, ai fini fiscali, alla locazione dell'immobile e, pertanto, per la quota di canone imputata al godimento dell'immobile trovano applicazione le disposizioni previste, sia ai fini delle imposte dirette che delle imposte indirette, per i contratti di locazione.

Con riferimento ai canoni corrisposti dal conduttore, l'art. 23, comma 1, del decreto citato chiarisce che le parti imputano al corrispettivo del trasferimento una quota di canone indicata nel contratto. Tale quota di canone che ha natura di anticipazione del corrispettivo del trasferimento deve essere assimilato, ai fini fiscali, agli acconti prezzo della successiva vendita dell'immobile. **In sostanza, il trattamento fiscale da applicare al canone corrisposto dal conduttore deve essere diversificato in considerazione della funzione (godimento dell'immobile e acconto prezzo) per la quale tali somme sono corrisposte.**

In caso di esercizio del diritto di acquisto dell'immobile trova applicazione la normativa prevista, sia ai fini delle imposte dirette che delle imposte indirette, per i trasferimenti immobiliari.

Con la circolare **n. 4/E/2015**, l'Agenzia delle Entrate fornisce le prime indicazioni in merito al trattamento fiscale applicabile al Rent To Buy, con particolare riferimento:

- alla quota di canone corrisposta per il godimento dell'immobile;

- alla quota di canone corrisposta a titolo di anticipazione del corrispettivo;
- al successivo trasferimento dell'immobile;
- alle somme restituite in caso di mancata conclusione del contratto di compravendita.

CANONI:TASSAZIONE A DUE VIE

Il trattamento fiscale da applicare al canone corrisposto dal locatario deve essere diversificato tenendo conto della funzione specifica per la quale le somme sono pagate dall'affittuario al proprietario:

- per il godimento dell'immobile: in tal caso, trovano applicazione le disposizioni previste per i contratti di locazione, sia per le imposte dirette che per quelle indirette ;
- come anticipazione del corrispettivo pattuito per la vendita dell'immobile: si applicherà la normativa fiscale prevista per gli acconti prezzo.

1. PROPRIETARIO IN REGIME D'IMPRESA

I canoni di locazione versati per il godimento di un fabbricato abitativo rientrano tra le operazioni esenti da IVA, salvo l'ipotesi in cui il concedente sia un'impresa di costruzione o di ripristino e opti per il regime di imponibilità IVA.

Lo stesso regime di esenzione si applica anche ai canoni versati per la locazione di fabbricati strumentali, con la possibilità di optare per il regime di imponibilità da parte di tutti i soggetti passivi e non solo per le imprese di costruzione e di ripristino.

ALIQUOTE IVA

Quando l'operazione è imponibile ai fini IVA, le aliquote applicabili alla quota di canone pagata come acconto per la successiva acquisizione dell'immobile sono:

Aliquota	Quando
4%	se il futuro acquirente dichiara di poter beneficiare dei requisiti "prima casa" e se si tratta di case classificate nelle categorie catastali diverse da A/1, A/8 e A/9
10%	se si tratta di case di abitazione che hanno la medesima classificazione catastale di quelle che possono fruire dell'agevolazione "prima casa"
22%	per gli immobili classificabili nella categorie catastali A/1, A/8 e A/9 e per gli immobili strumentali

Per gli **acconti prezzo assoggettati ad Iva** la misura dell'imposta di registro è determinata in base al regime IVA applicabile secondo la tabella qui di seguito illustrata:

TIPOLOGIA DI FABBRICATO	REGIME IVA	REGISTRO
ABITATIVI	ESENTE	2%
ABITATIVI	IMPONIBILE SU OPZIONE	€ 67 /€ 200 a seconda della forma del contratto

In deroga al principio di alternatività IVA/registro, per gli **immobili strumentali** l'imposta di registro è applicata in misura proporzionale (1%), indipendentemente dal regime IVA di imponibilità o di esenzione cui l'operazione è soggetta.

TIPOLOGIA DI FABBRICATO	REGIME IVA	REGISTRO
STRUMENTALE	ESENTE	1%
STRUMENTALE	IMPONIBILE SU OPZIONE	1%

2. PROPRIETARIO NON IN REGIME DI IMPRESA

Se il proprietario non è un imprenditore ma un soggetto Irpef, sulla quota percepita del canone per la concessione del godimento è applicabile la disciplina dei redditi fondiari con la possibilità per i fabbricati abitativi locati a persone fisiche di optare per la tassazione con la cedolare secca. In tal caso la misura dell'imposta di registro è pari al 2% sia per gli immobili strumentali che abitativi

TIPOLOGIA DI FABBRICATO	IMPOSTE DIRETTE	REGISTRO
ABITATIVO	REDDITO FONDIARIO SOGG. AD IRPEF	2%
ABITATIVO	CEDOLARE SECCA SE LOCATO A P.F.	
STRUMENTALE	REDDITO FONDIARIO SOGG. AD IRPEF	2%

TRASFERIMENTO DELL'IMMOBILE

1. PROPRIETARIO IN REGIME D'IMPRESA

Al momento del trasferimento di proprietà dell'immobile, si rileverà un incremento del reddito pari alla differenza tra il prezzo di cessione, al lordo degli acconti, e il costo fiscale dell'immobile.

Ai fini IVA, invece, la base imponibile su cui applicare l'imposta sarà data dal prezzo della cessione al netto dei soli acconti sulla vendita pagati fino a quel momento dal nuovo proprietario, cioè dall'ex affittuario, esclusi quindi quelli versati per il mero godimento dell'immobile.

Riguardo le imposte di registro, ipotecaria e catastale, la misura dell'imposta varia in ragione del regime Iva applicabile e della tipologia di fabbricati :

TIPOLOGIA FABBRICATO	REGIME IVA	REGISTRO	IPOCATASTALI
STRUMENTALE	ESENTE	€ 200	1% +3%
STRUMENTALE	IMPONIBILE SU OPZIONE	€ 200	1%+3%
ABITATIVO	ESENTE	9% o 2% se 1° casa	€ 50+€ 50
ABITATIVO	IMPONIBILE	€ 200	€ 200+200

2. PROPRIETARIO NON IN REGIME DI IMPRESA

Il corrispettivo del trasferimento dell'immobile è tassato come una plusvalenza realizzata mediante cessione a titolo oneroso di beni immobili, se la cessione interviene **entro cinque anni dall'acquisto**.

Le quote di canone incassate come **acconto prezzo** saranno assoggettate alla disciplina dei redditi diversi e diventeranno imponibili al momento della cessione effettiva dell'immobile.

Sulla vendita le imposte indirette a carico dell'acquirente saranno le seguenti:

TIPOLOGIA FABBRICATO	REGIME IVA	REGISTRO	IPOCATASTALI
ABITATIVO	FUORI CAMPO	9% o 2% se 1° casa	€ 50 + € 50
ALTRO FABBRICATO	FUORI CAMPO	9%	€ 50 + € 50

CREDITO D'IMPOSTA PER INVESTIMENTI IN BENI STRUMENTALI

ART. 18 D.L. 91/2014 E CIRC. N. 5/E/2015

L'art. 18 del decreto-legge 24 giugno 2014, n° 91, convertito, con modificazioni dalla legge 11 agosto 2014, n°116 (noto come " decreto competitività"), attribuisce ai soggetti titolari di reddito d'impresa un credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi, compresi nella divisione 28 della tabella ATECO 2007 e destinati a strutture produttive ubicate nel territorio dello Stato ed effettuati a decorrere dal 25 giugno 2014 e fino al 30 giugno 2015.

Il credito d'imposta è riconosciuto , per gli investimenti di importo unitario almeno pari a Euro 10.000, nella misura del 15 per cento delle spese sostenute in eccedenza rispetto alla media degli investimenti in beni strumentali compresi nella suddetta divisione realizzati nei 5 periodi d'imposta precedenti, con facoltà di escludere dal calcolo della media il periodo in cui l'investimento è stato maggiore.

Recentemente l'Agenzia delle Entrate con la Circolare 19.2.2015 n. 5/E ha fornito una serie di interessanti chiarimenti relativi all'agevolazione in esame.

SOGGETTI BENEFICIARI

Il credito d'imposta è attribuito "ai soggetti titolari di reddito d'impresa che effettuano investimenti in beni strumentali nuovi compresi nella divisione 28 della tabella Ateco, e destinati a strutture produttive ubicate nel territorio dello Stato".

Sono ammesse agevolazioni sia per le imprese residenti nel territorio dello Stato che per le stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di soggetti non residenti.

INVESTIMENTI AGEVOLABILI

L'articolo 18, comma 1, del decreto competitività considera agevolabili gli investimenti effettuati in beni strumentali nuovi " compresi nella divisione 28 della tabella Ateco 2007 (All.1) , di cui al provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate 16 novembre 2007, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n° 296 del 21 dicembre 2007".

La divisione 28 è denominata FABBRICAZIONE DI MACCHINARI ED APPARECCHIATURE N.C.A, rientrante nella Sezione " C" definita " Attività Manifatturiere".

Nell'ipotesi di investimenti in beni complessi assumono rilievo ai fini dell'agevolazione anche i beni, oggetto del medesimo investimento complessivo, non inclusi nella divisione 28, destinati al funzionamento dei beni rientranti nella suddetta divisione a condizione che costituiscano dotazioni dell'investimento principale oppure componenti indispensabili al funzionamento del bene appartenente alla divisione 28 (ad esempio, computer e programmi di software che servono a far funzionare i macchinari e le apparecchiature agevolabili).

Al di fuori di tale ipotesi per l'agevolazione rileva l'acquisto di " parti e accessori" solo se espressamente inclusi nella tabella 28.

Gli acquisti di beni strumentali rientranti nella divisione 28 rilevano ai fini dell'agevolazione anche se destinati ad essere inseriti in impianti e strutture più complessi già esistenti.

REQUISITI DEI BENI AGEVOLABILI

I beni oggetto di investimento devono essere caratterizzati dal requisito della "Strumentalità" rispetto all'attività esercitata dall'impresa beneficiaria del credito d'imposta.

Sono esclusi i materiali di consumo anche se rientranti nella divisione 28 (ex toner).

Se i beni sono dati in comodato d'uso a terzi, si precisa che il comodante potrà beneficiare dell'agevolazione a condizione che i beni in questione siano strumentali ed inerenti alla propria attività.

Gli investimenti devono essere in beni "nuovi" ed essere destinati a strutture produttive ubicate in Italia.

IMPORTO

Il credito d'imposta non spetta per gli investimenti di importo unitario inferiore a Euro 10.000. Tale cifra si riferisce a ciascun progetto di investimento e non ai singoli beni che lo compongono.

MODALITA' DI REALIZZAZIONE DEGLI INVESTIMENTI

L'agevolazione spetta per l'acquisto di beni da terzi , per la realizzazione degli stessi in economia o mediante contratto di appalto o anche mediante locazione finanziaria.

EFFICACIA TEMPORALE DELL'AGEVOLAZIONE

L'agevolazione compete in relazione agli investimenti realizzati a decorrere dal 25 giugno 2014 e fino al 30 giugno 2015.

DETERMINAZIONE DELL'AGEVOLAZIONE

L'agevolazione consiste in un credito di imposta nella misura del 15 % delle spese sostenute in eccedenza rispetto alla media degli investimenti in beni strumentali compresi nella tabella Ateco 2007 realizzati nei cinque periodi d'imposta precedenti, con facoltà di escludere dal calcolo della media il periodo in cui l'investimento è stato maggiore.

L'agevolazione spetta anche alle imprese costituite successivamente alla data di entrata in vigore del presente decreto legge, e anche alle imprese con un'attività d'impresa inferiore ai cinque anni.

UTILIZZO E RILEVANZA DEL CREDITO D'IMPOSTA

Il credito d'imposta va ripartito ed utilizzato in tre quote annuali di pari importo,

La prima quota annuale di credito d'imposta è utilizzabile a decorrere dal secondo periodo successivo a quello in cui è stato effettuato l'investimento, la seconda dal terzo periodo d'imposta successivo, e la terza

da quarto periodo d'imposta successivo. Se la quota annuale o parte di essa non può essere utilizzata nel periodo di competenza, la stessa potrà essere fruita nel successivo

periodo d'imposta, andandosi così a sommare alla quota fruibile a partire dal medesimo periodo d'imposta.

Anche i soggetti con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare possono utilizzare la prima quota a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in cui è stato effettuato l'investimento.

Il credito d'imposta verrà indicato nel quadro RU del modello di dichiarazione relativo al periodo di imposta nel corso del quale il credito stesso è maturato e in quello dei periodi successivi, fino a quello nel corso del quale se ne conclude l'utilizzo.

Il credito d'imposta è utilizzabile esclusivamente in compensazione tramite il mod. F24 e non è soggetto al limite annuale pari ad euro 250.000 (art.1, comma 53, Legge n. 244/2007); non è altresì applicabile:

- ✓ il limite massimo pari ad € 700.000 della compensazione dei crediti d'imposta e contributi ex art. 34, Legge n. 388/2000, posto che tale limite non trova applicazione relativamente ai crediti d'imposta agevolativi per i quali sono previsti appositi stanziamenti di bilancio;
- ✓ la preclusione di cui all'art. 31, DL n. 78/2010, che prevede il divieto di compensazione tramite il mod. F24 dei crediti relativi alle imposte erariali in presenza di debiti iscritti a ruolo, per imposte erariali ed accessori, di ammontare superiore a € 1.500.

CUMULO CON ALTRE AGEVOLAZIONI

L'agevolazione fiscale è fruibile anche in presenza di altre misure di favore, salvo norme che dispongano il contrario.

REVOCA E CONTROLLI

L'agevolazione viene meno se l'imprenditore cede a terzi o destina i beni oggetto degli investimenti a finalità estranee all'esercizio d'impresa prima del secondo periodo d'imposta successivo all'acquisto.

Un altro caso in cui viene meno l'agevolazione è quando il trasferimento dei beni avvenga in strutture produttive situate al di fuori dello Stato, anche appartenenti al soggetto beneficiario dell'agevolazione, entro il quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in cui è stato effettuato l'investimento agevolato, (art. 43 comma 1 del Dpr n° 600. del 1973) .

Il credito indebitamente utilizzato deve essere riversato entro il termine per il versamento a saldo dell'imposta sui redditi dovuta per il periodo d'imposta in cui si verificano le ipotesi sopra indicate.

Le Agevolazioni fiscali previste per l'Expo

*Accordo tra il Governo della Repubblica italiana ed il BIE dell'11 luglio 2012;
Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 26/E del 7 agosto 2014*

A partire dal 31 maggio 2015 la città di Milano ospiterà l'Esposizione Universale Expo fino al 31 ottobre 2015, con un'affluenza stimata in 20 milioni di potenziali visitatori.

Tale manifestazione annovera tra i Partecipanti ufficiali la presenza di 144 Paesi e 3 Organizzazioni internazionali, mentre tra i Partecipanti Non vi sono 13 Organizzazioni della società civile e 3 Aziende.

Con la pubblicazione della circolare n. 26/E del 7 agosto 2014, l’Agenzia delle Entrate ha fornito delle indicazioni normative ed operative in merito alle operazioni sottostanti alla manifestazione e alle relative agevolazioni in materia di imposte dirette ed indirette.

In relazione alle attività espositive ed istituzionali è stato stipulato un accordo internazionale per cui le spese effettuate dai Partecipanti Ufficiali e Non ad esse relative sono esentate dall’applicazione dell’IRES, dell’IRPEF e dell’IRAP.

Anche le prestazioni svolte dal personale per attività istituzionali ed espositive risultano esenti dalle imposte dirette, ma a condizione che tali soggetti non abbiano cittadinanza italiana o residenza nel territorio dello Stato (in tal caso si applica la disciplina italiana ordinaria).

Inoltre, per i fabbricati posseduti dai Commissariati Generali di Sezione e dai Partecipanti Non Ufficiali, è stata prevista l’esenzione dall’applicazione e dagli adempimenti dichiarativi per quanto concerne l’IMU, la TASI, l’Imposta di registro, di bollo, ipotecaria e catastale.

Per quanto concerne i benefici fiscali connessi all’IVA, essi sono rivolti ai Partecipanti Ufficiali, al Paese organizzatore e al Proprietario (la società “Expo Spa”) mentre gli acquisti dei Paesi Non Ufficiali rimangono soggetti ad imposta secondo la disciplina ordinaria.

In particolare, gli acquisti o le importazioni di beni/servizi, operati dai soggetti beneficiari delle agevolazioni, possono godere del regime di non imponibilità IVA qualora rispettino le seguenti due condizioni:

1. devono essere sostenuti per un importo rilevante, ossia non inferiore a € 300;
2. devono essere impiegati nell’attività espositive istituzionali.

Le spese sostenute per l’attività lucrativa restano escluse dalle agevolazioni ai fini delle imposte dirette ed indirette sopra riportate, pertanto, a titolo esemplificativo: se per la fornitura di energia elettrica destinata alla propria attività espositiva istituzionale, un Partecipante Ufficiale potrà beneficiare delle agevolazioni fiscali, lo stesso non potrà goderne per la vendita di prodotti o per un’attività di ristorazione.

Per quanto concerne la somministrazione dei servizi offerti dai Partecipanti dell’Esposizione Universale, l’Agenzia delle Entrate ha elencato i servizi che possono essere equiparati a prestazioni fieristiche:

Acquisizione di lotti	Acquisto della disponibilità dell’area dell’esposizione
Realizzazione, acquisizione e smontaggio padiglioni	Realizzati dall’Organizzatore o dai Paesi Partecipanti
Servizi di gestione dell’area espositiva	Gestione degli spazi espositivi riservati e comuni
Servizi generali	Erogazione di acqua, elettricità e telecomunicazioni

Tali servizi vengono considerati effettuati in Italia quando sono resi a soggetti passivi stabiliti in Italia

(comprese le Stabili Organizzazioni), oppure a committenti non soggetti passivi a condizione che la prestazione sia effettuata da soggetti stabiliti nel territorio dello Stato.

Pertanto, per quanto riguarda la territorialità, i destinatari della prestazione saranno soggetti alle seguenti regole:

DESTINATARI	LUOGO DI IMPOSIZIONE DEI SERVIZI EXPO
Consumatori privati	Imponibili ove materialmente svolte (in Italia)
Soggetti passivi stabiliti in Italia	Soggetti alla regola generale: imponibili in Italia
Soggetti passivi non stabiliti in Italia	Stato di stabilimento del committente (fuori campo IVA)

Infine è stata introdotta un'agevolazione in luogo delle prestazioni di servizi per l'accesso a manifestazioni culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educativo affini: per tali prestazioni è prevista l'applicazione di un'aliquota ridotta indipendentemente dalla natura del committente. I soggetti interessati alle informazioni sopra riportate possono richiedere eventuali chiarimenti all'Agenzia delle Entrate utilizzando l'apposito Desk dedicato: Expo2015@agenziaentrate.it

Chiarimenti legge di stabilità 2015 e Decreto Semplificazioni

Circolare Agenzia delle Entrate n. 6/E del 19.02.2015

Con la Circolare n. 6 del 19 febbraio 2015, l'Agenzia delle Entrate, riepilogando le risposte fornite in occasione degli incontri con la stampa specializzata, chiarisce alcuni aspetti relativi alle novità introdotte con la Finanziaria 2015 e con il Decreto Semplificazioni in relazione ai seguenti argomenti:

- a) Comunicazione black list;
- b) Certificazione unica;
- c) Dichiarazione precompilata;
- d) Dichiarazioni d'intento;
- e) Enti non commerciali;
- f) Inversione contabile per il settore energetico;
- g) Irap;
- h) Iva;

- i) Nuovo regime forfetario;
- j) Ravvedimento operoso;
- k) Reddito d'impresa;
- l) Redditometro;
- m) Società estinte;
- n) Società in perdita sistemica.

Si riassumono le risposte fornite dall'Agenzia delle Entrate sugli argomenti di maggior interesse:

a) Comunicazione black list

Il nuovo limite di 10.000 euro previsto per la comunicazione annuale Black list deve 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.

Le nuove norme si applicano alle operazioni poste in essere nell'anno solare 2014. Tuttavia, come già chiarito nella Circolare n. 31 del 30 dicembre 2014, sono ritenute pienamente valide le comunicazioni presentate nel corso del 2014 con cadenza mensili e trimestrali.

b) Certificazione unica

In caso di errore/omissione nell'invio della certificazione unica all'Agenzia delle Entrate, non è possibile avvalersi dell'istituto del ravvedimento operoso. Ciò nonostante, si possono correggere eventuali errori senza incorrere nelle sanzioni previste, trasmettendo una nuova certificazione, corretta, entro i cinque giorni successivi alla scadenza prevista.

L'invio tardivo delle certificazioni incluse quelle correttive (oltre i cinque giorni successivi alla scadenza) è punito con l'applicazione della sanzione amministrativa di 100 euro. Tale sanzione non sarà applicata, solo per quest'anno, in caso di certificazioni contenenti esclusivamente redditi di lavoro autonomo non occasionale, in quanto l'invio potrà avvenire anche dopo la scadenza.

c) Dichiarazione precompilata

Con riferimento al nuovo modello 730 precompilato, l'esclusione dal controllo formale, previsto 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 in relazione agli 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). Pertanto, 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.

Resta fermo in capo al contribuente il controllo della sussistenza delle condizioni soggettive che danno diritto a detrazioni e deduzioni. Quindi, 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.

d) Dichiarazioni d'intento

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 sussiste 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. L'obbligo di applicare la nuova disciplina, infatti, decorre dal 12 febbraio 2015.

e) Enti non commerciali

Le prestazioni di sponsorizzazione effettuate a partire dal 13 dicembre 2014, anche se relative a contratti stipulati in data precedente, sono state ricondotte nella regola generale della forfetizzazione della detrazione Iva nella misura del 50 per cento. Il momento di effettuazione deve individuarsi con i criteri dettati dall'articolo 6 del DPR n. 633/1972. Quindi, 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.

Gli utili percepiti dagli enti non commerciali, messi in distribuzione dal 1° gennaio 2014, non concorrono alla formazione del reddito imponibile, in quanto esclusi, nella misura del 22,26 per cento del loro ammontare. Di conseguenza, la quota imponibile degli stessi è pari al 77,74 per cento. L'esclusione da tassazione della quota del 22,26 per cento degli utili percepiti si applica a tutti i dividendi percepiti dall'ente prodotti sia nell'ambito delle attività istituzionali che nell'ambito delle attività commerciali.

f) Inversione contabile per il settore energetico

Alla cessione dei certificati verdi, dei titoli di efficienza energetica ("certificati bianchi") e delle garanzie di origine si applica il meccanismo dell'inversione contabile poiché detti titoli, risultando strettamente collegati al settore dell'energia elettrica e del gas, sono ricompresi tra i "certificati relativi al gas e all'energia elettrica" di cui all'articolo 17, sesto comma, lettera d-ter, del D.P.R. n. 633/1972.

g) Irap

Il credito di imposta del 10 per cento concorre integralmente alla determinazione del reddito d'impresa in quanto costituisce una sopravvenienza attiva contabilizzata quale provento a conto economico. Diversamente, non rileva ai fini della determinazione del reddito di lavoro autonomo, non essendo previsto come componente di reddito.

h) Iva

Con riferimento alla nuova disciplina in materia di rimborsi Iva, viene chiarito che è possibile:

- chiedere un rimborso più alto rispetto a quello chiesto originariamente, presentando una dichiarazione integrativa, eventualmente munita di visto, entro i 90 giorni dalla scadenza della presentazione della dichiarazione;
- revocare la precedente richiesta di rimborso, presentando una dichiarazione integrativa, entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo;
- apporre il visto assente nella dichiarazione originaria, presentando la dichiarazione integrativa anche oltre il termine di 90 giorni dalla scadenza della presentazione della dichiarazione.

L'obbligo di prestazione della garanzia per le richieste di rimborso di importo superiore a 15.000 euro da

parte dei soggetti passivi che esercitano una attività di impresa 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 e che il termine temporale di due anni è riferito ai due anni antecedenti la data di richiesta del rimborso annuale o trimestrale.

Le semplificazioni previste in materia di rimborso Iva si applicano anche alle richieste di rimborso presentate prima del 13/12/2014 e non ancora erogate a tale data. In questi casi, infatti, qualora sussistano i presupposti previsti dalla nuova normativa la garanzia non è dovuta. Se la garanzia alla stessa data è stata già richiesta il contribuente non è tenuto a presentarla. Se la garanzia è già stata presentata il contribuente può richiederne la restituzione. Di contro, per i rimborsi già erogati alla predetta data le garanzie prestate in corso di validità non possono essere restituite.

i) Nuovo regime forfetario

A differenza di quanto previsto per il regime fiscale di vantaggio, non rileva ai fini dell'accesso al nuovo regime forfetario, 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 e, contestualmente, non ricorra una delle cause di esclusione previste.

Il regime forfetario costituisce il regime naturale per i soggetti che possiedono i requisiti stabiliti, e sempre che non ricorra una delle cause di esclusione previste. Pertanto, non sono previsti adempimenti specifici (come ad esempio comunicazione con modello AA9 o indicazione in dichiarazione) per i soggetti che transitano a detto regime a partire dal 1° gennaio 2015. Diversamente, 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 darne comunicazione nella dichiarazione di inizio attività (modello AA9).

I contribuenti che al 31 dicembre 2014 già svolgevano un'attività avvalendosi del regime fiscale di vantaggio possono continuare ad applicarlo, avendone i requisiti, per il periodo che residua al completamento del quinquennio e, comunque, fino al trentacinquesimo anno di età. Tuttavia, affinché un'attività si consideri "svolta" - ai fini dell'applicazione del regime fiscale di vantaggio - non è sufficiente la mera apertura della partita Iva, dovendosi fare riferimento all'effettivo esercizio di un'attività di impresa arte o professione. 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.

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 per ogni tipologia di attività. Non concorrono all'individuazione di questo limite esclusivamente i ricavi e i compensi derivanti dall'adeguamento agli studi di settore e ai parametri. Pertanto, ogni altro ricavo o compenso concorre 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.

L'ammontare dei ricavi conseguiti nell'anno precedente a quello in cui si intende applicare il regime forfetario

deve 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 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.

Possano applicare il regime forfetario i 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.

Ai fini del calcolo del valore dei beni strumentali, come già chiarito 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.

Non concorrono alla formazione di detto limite i beni immobili, comunque acquisiti, utilizzati per l'esercizio dell'impresa, dell'arte o della professione e 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.

j) Ravvedimento operoso

Le nuove regole sul ravvedimento trovano applicazione anche con riferimento alle violazioni che alla data del 1° gennaio 2015 siano già state constatate dall'ufficio ma non siano ancora state oggetto di avvisi di accertamento o cartelle di pagamento notificate (è il caso delle violazioni contestate con la notifica del pvc).

Nel caso in cui, in seguito al ricevimento del pvc, il contribuente voglia prestare acquiescenza solo ad alcuni rilievi e proseguire in contenzioso in merito agli altri, sarà onere dello stesso comunicare agli Uffici i distinti rilievi per i quali si intende prestare acquiescenza.

Il contribuente che ha ricevuto la comunicazione degli esiti del controllo automatizzato e/o di quello formale può avvalersi del ravvedimento per sanare altre violazioni che non gli sono state contestate con tale procedura.

Gli avvisi di recupero di crediti di imposta e gli avvisi di irrogazione di sanzioni, si ritengono cause ostative del nuovo ravvedimento, per la loro natura di atti autoritativi impositivi che recano una pretesa tributaria.

k) Reddito d'impresa

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", non essendo rilevante il mese in cui la società presenta effettivamente la dichiarazione, se è anteriore a quello di legge.

Ai fini dell'esclusione dalla formazione del reddito delle plusvalenze derivanti dalla cessione dei beni immateriali, il reinvestimento richiesto deve riguardare almeno il 90 per cento del corrispettivo derivante dalla cessione e non dell'importo della plusvalenza.

l) Redditometro

In relazione all'accertamento da redditometro, 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 (anche se accumulata senza aver fatto ricorso né a istituti di credito né a prestiti dei familiari) ovvero della sua effettiva disponibilità ed utilizzo per l'effettuazione dello specifico investimento individuato. Se la provvista si è costituita nelle annualità precedenti, essa 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.

I dati su premi assicurativi, mutui e contributi previdenziali che verranno comunicati per la precompilazione della dichiarazione serviranno anche 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.

m) Società estinte

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, la stessa è da ritenersi retroattiva e applicabile 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 del 13/12/2014, nonché per le attività di controllo riguardanti periodi precedenti a tale data, ovviamente nel rispetto dei termini di prescrizione e decadenza previsti dalla legge.

A seguito dell'entrata in vigore della norma tutti gli avvisi di accertamento saranno emessi nei confronti della società cancellata e notificati alla stessa presso la sede dell'ultimo domicilio fiscale.

La retroattività della norma opera in via generalizzata su tutti gli atti non definiti in quanto trova applicazione anche con riguardo agli atti di accertamento, di liquidazione e della riscossione, ancorché interessati da contenzioso, notificati prima dell'entrata in vigore della norma e relativi a società cancellate prima dell'entrata in vigore della norma in esame.

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 così come previsto dalle disposizioni civilistiche in materia.

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" (tra i quali sono da ricomprendere anche le eventuali distribuzioni di denaro) dai liquidatori "durante il tempo della liquidazione".

Le nuove disposizioni possono applicarsi anche alla cancellazione di società di persone, ferma restando la diversa disciplina delle responsabilità dei soci collegata alla differente forma societaria.

n) Società in perdita sistemica

Ai fini dell'applicazione della disciplina sulle società in perdita sistemica è stato esteso da tre a cinque periodi

d'imposta il c.d. "periodo di osservazione". Al riguardo, come già chiarito nella Circolare n. 31/E del 2014, per i soggetti interessati dalla disciplina sulle società in perdita sistematica, con esercizio coincidente con l'anno solare, le modifiche 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).

Per i soggetti 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 di applicazione della disciplina in esame sarà il settimo anno dalla costituzione.

Svizzera, Liechtenstein e Monaco fuori dalla Black List

Recentemente sono stati firmati Protocolli di modifica agli accordi internazionali con i seguenti Paesi, già inclusi nella "Black List":

- Svizzera (firma del 23/02/2015);
- Liechtenstein (firma del 26/02/2015);
- Monaco – Montecarlo (firma del 2/03/2015).

La firma con la Svizzera

La Svizzera era sulla **black list** dei Paesi che non prevedevano lo scambio d'informazioni, in quanto, pur avendo una convenzione per evitare le doppie imposizioni con l'Italia, tale convenzione **non conteneva una clausola sullo scambio d'informazioni conforme allo standard OCSE**.

Il 23 febbraio 2015 Svizzera e Italia hanno firmato un Protocollo di modifica alla Convenzione Svizzera – Italia che prevede l'inserimento dello **scambio di informazioni su domanda**.

In particolare:

- scambio di informazioni su domanda: dal 23 febbraio 2015
- scambio di informazioni automatico: dal 2018 su dati dal 2017.

La Svizzera ha inoltre assunto l'impegno politico in merito ai seguenti punti:

- **scambio automatico di informazioni:** in futuro Svizzera e Italia adotteranno lo standard OCSE
- **regolarizzazione del passato:** la Svizzera è da subito da considerare "**non black list**" ai fini della **Voluntary Disclosure**;
- **reati penali:** riduzione pena per i contribuenti italiani e assenza responsabilità per gli istituti finanziari;
- **frontalieri che lavorano in Svizzera:** in futuro la tassazione avverrà in entrambi gli Stati e non solo in Svizzera (con riaccredito dell'38,8% all'Italia, come avviene attualmente). La nuova imposizione dei frontalieri sarà oggetto di un **accordo nel 2015**.
- **Campione d'Italia:** impegno a risolvere alcuni aspetti critici legati all'imposizione indiretta.

In futuro, lo scambio di informazioni avverrà in base all'art. 26 del modello OCSE. Il Fisco italiano dovrà preliminarmente esperire i propri canali di indagine e poi chiedere informazioni. Non sarà più opponibile il segreto bancario.

Effetti ai fini della Voluntary Disclosure

A seguito della firma del protocollo di modifica agli accordi internazionali, la Svizzera non sarà più considerata "black list" ai fini della procedura di Voluntary Disclosure ex L. 186/2014.

Con riguardo alla regolarizzazione delle attività detenute in Svizzera, pertanto:

- **non opera più il raddoppio dei termini** con riguardo ai periodi di imposta accertabili (cinque periodi di imposta «aperti» e non dieci, salvo in presenza di reati penali);
- **non opera più il raddoppio delle sanzioni** (la sanzione relativa alle violazioni in materia di quadro RW diventa lo **0,5%** sulla consistenza a fine anno).

Liechtenstein e Monaco-Montecarlo

L'Italia ha firmato con Liechtenstein e con Monaco un Tax information exchange Agreement (TIEA), basato sul modello OCSE.

Come la Svizzera, anche il Liechtenstein e Monaco non si considerano più "black list" ai fini della Voluntary Disclosure.

Semplificazioni modelli intra servizi

Art. 23 D. Lgs n. 175/2014

L'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, al fine di adeguarsi agli standard degli altri stati europei, **ha stabilito semplificazioni per la compilazione e l'invio dei modelli Intra**, ai sensi dell'art. 23 del D.Lgs. 21.11.2014 n. 175.

Tali semplificazioni riguardano il contenuto obbligatorio dei **modelli relativi alle prestazioni di servizi resi (INTRA-1 quater e INTRA-1 quinquies) e ricevuti (INTRA-2 quater e INTRA-2 quinquies)** alle sole seguenti informazioni:

- **numero di identificazione** delle controparti;
- **valore totale delle transazioni** (ed eventualmente in valuta per i servizi ricevuti);
- **codice identificativo** del tipo di prestazione resa o ricevuta;
- **Stato di pagamento.**

NUOVE MODALITÀ DI COMPILAZIONE

L'Agenzia delle Dogane non ha approvato un nuovo modello bensì si è limitata a modificare le istruzioni per la compilazione dei modelli instastat servizi.

A seguito dell'approvazione delle nuove istruzioni, non è più necessario compilare tutte le colonne dei modelli, ma solo quelle rispondenti alle informazioni previste dall'art. 23 del DLgs. 175/2014.

Considerato che i modelli INTRA-1 quater e INTRA-2 quater non sono stati modificati, **i contribuenti possono continuare a indicare in via facoltativa le altre informazioni** ivi contenute, ossia:

- il **numero** e la **data** della fattura;
- le **modalità di erogazione** del servizio (I="istante", R="a più riprese");
- le **modalità di incasso** dei corrispettivi ("B= bonifico", "A=accredito", "X = altro").

DECORRENZA

Le nuove modalità di compilazione si applicano ai modelli INTRASTAT aventi periodo di riferimento (mese o trimestre) **decorrente dall'1.1.2015**, e pertanto a decorrere dagli elenchi relativi:

- **di gennaio 2015** (soggetti mensili) da presentare entro il 25.02.2015;
- **del primo trimestre 2015** (soggetti trimestrali) da presentare entro il 27.4.2015.

Considerato che la semplificazione sopra descritta è facoltativa **per gli elenchi già presentati o in corso di presentazione** "interamente compilati" **non è richiesto alcun intervento di adeguamento.**

ESPOSIZIONE "AGGREGATA" DEGLI IMPORTI CON MEDESIME CARATTERISTICHE

In base alla nuova versione delle istruzioni deriva quindi che, analogamente a quanto già previsto per i modd. Intra – beni, anche a fronte di servizi resi/ricevuti con le stesse:

- **controparti** (acquirente / fornitore);
- **tipologie di servizio;**
- **Paese di pagamento;**

va riepilogato in ciascuna riga l'importo complessivo degli stessi.

RETTIFICHE

Con riferimento alla rettifica di un mod. Intra già presentato, le istruzioni specificano ora che i mod. Intra 1 / 2-quinquies sono utilizzabili esclusivamente nei casi in cui è necessario comunicare variazioni relative ad operazioni riferite ad un acquirente/fornitore già indicato.

In merito è altresì precisato che:

- per modificare i dati relativi ad un servizio già comunicato, va compilato il mod. Intra riservato alle rettifiche (mod. Intra 1 / 2-quinquies);
- per comunicare i dati relativi ad un servizio con un acquirente/fornitore non contenuto in un mod. Intra precedentemente inviato, la "correzione" non può essere eseguita tramite il mod. Intra 1/2-quinquies ma compilando un nuovo mod. Intra 1/2-quater.

Tali modalità di "rettifica" devono essere rispettate anche con riferimento ai modd. Intra – beni.

Gli acquisti di beni (in Italia) da soggetti non residenti

Art. 17, comma 2, DPR n. 633/72

Recentemente l'Agenzia delle Entrate con la Risoluzione 20.2.2015, n. 21/E ha fornito un chiarimento, di seguito esaminato, in merito al comportamento da adottare per adempiere agli obblighi IVA, da parte di un soggetto passivo italiano, per gli **acquisti di beni "esistenti in Italia" da un fornitore non residente** che abbia nominato in Italia un **rappresentante fiscale**.

In sintesi, la "fattura" emessa direttamente dal rappresentante fiscale con indicazione della sola partita IVA italiana non costituisce un documento fiscalmente rilevante ai fini IVA. L'acquirente italiano deve quindi richiedere al fornitore non residente di emettere una fattura con indicazione della partita Iva del Paese in cui il fornitore è stabilito.

OBBLIGHI IVA PER GLI ACQUISTI DI BENI / SERVIZI DA SOGGETTI NON RESIDENTI

Gli obblighi relativi alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato da soggetti non residenti nei confronti di soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato, sono adempiuti dai cessionari o committenti. Tuttavia, nel caso di cessioni di beni o di prestazioni di servizi effettuate da un soggetto passivo stabilito in un altro Stato membro dell'Unione europea, il cessionario o committente deve adempiere agli obblighi di fatturazione e di registrazione secondo le disposizioni degli artt. 46 e 47 DL 331/93 (integrazione del documento).

Con riguardo agli acquisti di beni/prestazioni di servizi ricevuti da soggetti non residenti, l'Agenzia delle Entrate, nella Circolare 14/E/2010, ha precisato che il soggetto IVA italiano (acquirente/committente) assume sempre la qualifica di debitore dell'imposta, da assolvere mediante applicazione del meccanismo del reverse charge. **Ciò anche nell'eventualità in cui il soggetto non residente sia identificato nel territorio dello Stato o ivi disponga di un rappresentante fiscale.**

Pertanto, come già esplicitato nella risoluzione 89/E/2010 e ribadito nella recente risoluzione 21/E/2015, il soggetto acquirente italiano, per tutti gli acquisti di beni o servizi territorialmente rilevanti in Italia, effettuati da soggetti non residenti (CEE o ExtraCEE) **con rappresentante fiscale in Italia** dovrà provvedere come segue:

- **operazioni con soggetti UE:** l'acquirente/committente italiano non potrà integrare la fattura ricevuta dal rappresentante fiscale ma **dovrà richiedere la fattura al fornitore comunitario con indicazione della propria partita IVA comunitaria**. Di conseguenza provvederà a numerare la fattura dell'operatore UE ed integrarla con l'indicazione del corrispettivo, dell'aliquota e della relativa imposta. La fattura così integrata va annotata:
 1. nel registro delle fatture emesse/corrispettivi entro il giorno 15 del mese successivo a quello di ricezione, e con riferimento al mese precedente, con l'indicazione anche del corrispettivo dell'operazione espresso in valuta estera;
 2. nel registro degli acquisti, ai fini della detrazione dell'IVA a credito.
 Come disposto dall'art. 46, comma 5, DL n. 331/93, in caso di mancato ricevimento della fattura estera entro il secondo mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione, l'acquirente è tenuto ad emettere entro il giorno 15 del terzo mese successivo a quello di effettuazione un'apposita autofattura. L'annotazione nel registro delle fatture emesse va effettuata entro il termine di emissione e con riferimento al mese precedente.
- **Operazioni con soggetti ExtraUE** l'acquirente/committente italiano dovrà provvederà ad emettere la relativa autofattura per regolarizzare l'acquisto dal soggetto non residente procedendo all'annotazione della stessa nel registro delle fatture emesse ed in quello degli acquisti.

Acquisto beni / servizi territorialmente rilevanti in Italia	Adempimento acquirente / committente italiano
da un fornitore / prestatore UE	Integrazione fattura estera (non dal documento)

	emesso dal rappresentante fiscale)
da un fornitore / prestatore extra UE	Autofattura

L'Agenzia ribadisce infatti che il documento emesso con indicazione soltanto della partita IVA italiana da parte del rappresentante fiscale del soggetto passivo non residente per la cessione effettuata nei confronti di un soggetto passivo IVA italiano non può essere qualificato "fattura" con valenza ai fini IVA.

Infatti, nella citata Risoluzione n. 89/E l'Agenzia evidenzia che in caso di una cessione interna il rappresentante fiscale di un soggetto estero può rilasciare un "documento non rilevante ai fini dell'IVA", con indicazione che l'IVA afferente tale operazione è assolta dall'acquirente.

La nuova interpretazione sopra descritta potrebbe incontrare alcune difficoltà operative nei rapporti con i fornitori non residenti che non sempre si dimostrano propensi all'emissione della fattura nel rispetto della normativa vigente nel proprio Stato.

Nella pratica, tuttavia, spesso la fattura ricevuta dal cessionario nazionale reca la ragione sociale del non residente (incluso il suo VAT number estero) ed è fatta menzione anche dell'identificativo Iva del rappresentante fiscale. In questa ipotesi si ritiene che la fattura possa essere ritenuta valida ai fini delle regolarizzazioni dell'Iva mediante procedura di integrazione e/o autofattura.

Lo Studio rimane a disposizione per ogni eventuale chiarimento e porge cordiali saluti.

LS LexJus Sinacta - Avvocati e Commercialisti Associati