



ORDINE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI

COMMISSIONE CONSULTIVA IMPOSTE INDIRETTE

SLIDES E TESTI CONVEGNO DEL 5 MARZO 2018

**“IVA: dal D.Lgs. n.74/2000 alle ultime novità
Temi e Argomenti
fra attualità operative e responsabilità
dei professionisti”**

*Presentazione del Quaderno dei lavori della Commissione Consultiva delle
Imposte Indirette Anno 2018:*

La Commissione Consultiva delle Imposte Indirette il 5 Marzo 2018 ha organizzato il Convegno “IVA: dal D. Lgs. n. 74/2000 alle ultime novità – Temi e Argomenti fra attualità operative e responsabilità dei professionisti.”

In questo Quaderno è stato raccolto il materiale del Convegno e grazie alla preziosa collaborazione dei Relatori è stato possibile integrare il materiale con le risposte ad alcuni interessanti quesiti selezionati dalla Commissione tra quelli ricevuti al termine dei lavori.

Ringraziamo l’ODCEC di Brescia che ha reso possibile la realizzazione del Convegno, i Relatori coinvolti (Prof. Avv. Benedetto Santacroce, Rag. Giovanni Valcarenghi, Prof. Dott. Luigi Belotti) che hanno collaborato e aderito alla nostra iniziativa con molta disponibilità lavorando con noi alla predisposizione dei temi ed interventi di elevata qualità e che hanno acconsentito tutti alla pubblicazione delle loro slides su questo Quaderno.

Ringraziamo la Segreteria dell’Ordine per la collaborazione e assistenza prestata nelle attività di organizzazione e realizzazione.

Brescia, Giugno 2018

Commissione Consultiva Imposte Indirette ODCEC di Brescia

INDICE INTERVENTI:

Dott. Roberto Belotti:

“Iva e ratei tributari ex. D.Lgs. n. 74/2000: tra casi concreti e giurisprudenza di merito, il difficile ruolo del professionista.”

(responsabilità e forme di tutela per il professionista alla luce della sempre più sottile linea di separazione tra l'ordinario rapporto di consulenza e l'accusa di concorso nel reato).

Pag. 5

Avv. Benedetto Santacroce:

“La fattura elettronica per tutti; le nuove regole della detrazione IVA; sanatoria registi Iva; note di variazione e procedura concorsuale; aliquota agevolata e fornitura di beni significativi”.

Pag. 7

Rag. Giovanni Valcarenghi:

“Novità in tema di split payment; inversione contabile e mondo immobiliare; le novità sui bonus immobiliari; altre novità per il periodo 2018”.

Pag. 31

Risposte ai quesiti raccolti al Convegno

Fornite da: Avv. Benedetto Santacroce e Rag. Giovanni Valcarenghi.

Pag. 44

Dott. Roberto Belotti

*“Iva e ratei tributari ex. D.Lgs. n. 74/2000: tra casi concreti e giurisprudenza di merito, il difficile ruolo del professionista.”
(Responsabilità e forme di tutela per il professionista alla luce della sempre più sottile linea di separazione tra l’ordinario rapporto di consulenza e l’accusa di concorso nel reato).*

Concorso “aggravato” per il Consulente che ha ideato la frode: Cass. Sez. III pen. Sent. 18/01/2018 n. 1999 (ud. 14/11/2017)

La Corte di Cassazione, nella sentenza 18.1.2018 n. 1999, ha stabilito che, in tema di reati tributari (nella specie, indebita compensazione ex art. 10-quater comma 2 del DLgs. 74/2000), per la violazione tributaria commessa dal cliente è responsabile il **consulente fiscale** a titolo di concorso quando sia l’ispiratore della frode, a prescindere dal fatto che solo il cliente abbia beneficiato dell’operazione. Se, poi, lo stesso risulti l’ideatore e il **regista** di un reiterato meccanismo fraudolento, è configurabile anche la nuova aggravante di cui all’art. 13-bis comma 3 del DLgs. 74/2000, che aumenta le pene della metà se il reato è commesso nell’esercizio dell’attività di consulenza fiscale svolta da un professionista o da un intermediario finanziario o bancario attraverso l’elaborazione o la commercializzazione di **modelli** di evasione fiscale.

Si ricorda, innanzitutto, che, ai sensi dell’art. 10-quater comma 2 del DLgs. 74/2000, è punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque non versi le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell’art. 17 del DLgs. 241/1997, **crediti inesistenti** per un importo annuo superiore ai cinquantamila euro. Nel caso di specie, questo reato veniva contestato a taluni soggetti che avevano ideato e commercializzato modelli di evasione fiscale connotati dal fatto di effettuare compensazioni **accollandosi** il **debito** tributario di terzi, consentendo l’apparente regolarizzazione della loro posizione fiscale, ma sulla base di crediti fittizi. Ciò conduceva all’adozione di un provvedimento di sequestro preventivo per equivalente di beni mobili e immobili, corrispondenti al profitto del reato, anche in capo al **consulente** fiscale di talune delle società attraverso le quali veniva perpetrato il meccanismo fraudolento, nonché domiciliatario di alcune società beneficiarie dello

stesso. In capo a quest'ultimo, anzi, si ravvisava anche la ricordata aggravante di cui all'art. 13-bis comma 3 del DLgs. 74/2000 (inserito dall'art. 12 comma 1 del DLgs. 158/2015).

Contro il provvedimento veniva presentato ricorso per Cassazione, nel quale si eccepiva, tra l'altro, la non ravvisabilità della fattispecie di indebita compensazione, la propria posizione meramente **colposa** e l'assenza, in capo a se stesso, di qualsiasi profitto (al di là del compenso professionale, regolarmente fatturato).

La Suprema Corte rigetta il ricorso. Innanzitutto, si sottolinea la corretta qualificazione giuridica del fatto e si ribadisce il seguente principio di diritto (già affermato da Cass. n. 55794/2017): integra il delitto di indebita compensazione il pagamento di debiti fiscali mediante compensazione con crediti d'imposta a seguito del c.d. "**accollo fiscale**" ove realizzato con l'elaborazione o la commercializzazione di modelli di evasione fiscale, in quanto l'art. 17 del DLgs. 241/1997 non solo non prevede il caso dell'accollo, ma richiede che la compensazione avvenga unicamente tra i medesimi soggetti.

Nella specie, peraltro, emergeva il ruolo, ricoperto dal ricorrente, di ideatore e regista delle operazioni illecite. Circostanza che porta, in primo luogo, all'affermazione del seguente ulteriore principio di diritto: in tema di reati tributari, è responsabile a titolo di **concorso** il consulente fiscale per la violazione tributaria commessa dal cliente, quando il primo sia l'**ispiratore** della frode, e anche se solo il cliente abbia beneficiato dell'operazione fiscalmente illecita. La condotta dolosa da parte del consulente consiste, infatti, nella mera coscienza e consapevolezza del fatto che si stia ponendo in essere una frode fiscale.

Ma il fatto è anche **aggravato** ex art. 13-bis comma 3 del DLgs. 74/2000. Ciò in quanto la nozione di "**professionista**" ivi contemplata non è da limitare ai soli soggetti abilitati alla presentazione delle dichiarazioni (come da taluni ipotizzato), dovendo essere intesa "in senso sostanziale" e, quindi, comprensiva di **chiunque**, nell'esercizio della propria professione, svolga attività di consulenza fiscale. Si pensi, ad esempio, a dottori commercialisti e avvocati (cfr. la Relazione III/05/2015 dell'Ufficio del Massimario della Cassazione).

Il riferimento alla "elaborazione o commercializzazione di modelli di evasione", inoltre, fa pensare a una certa **abitudine/ripetibilità** della condotta incriminata, ovvero a una sua "serialità", che, seppure non prevista espressamente, è accennata nella Relazione illustrativa del DLgs. 158/2015 (che ha introdotto l'aggravante) ed è certamente presente nel caso di specie.


Quanto al concetto di "**modelli** di evasione", poi, la norma nulla dice; tuttavia, poiché questi sono oggetto di una condotta "seriale", è indubbio che rappresentino forme di evasione particolarmente complesse ed elaborate, nonché replicabili in più casi analoghi (come nel caso in esame).

Da ultimo, la decisione in commento ricorda come, in tema di reati tributari, il sequestro preventivo per equivalente, in vista della successiva confisca, possa essere disposto, entro i limiti quantitativi del profitto, indifferentemente nei confronti di **uno o più** degli **autori** della condotta criminosa, non essendo esso ricollegato all'arricchimento personale di ciascuno dei correi, bensì alla corresponsabilità di tutti nella commissione dell'illecito.

Avv. Benedetto Santacroce:

“La fattura elettronica per tutti; le nuove regole della detrazione IVA; sanatoria registi Iva; note di variazione e procedura concorsuale; aliquota agevolata e fornitura di beni significativi”.

Iva: dal D.Lgs. 74/2000 alle ultime novità
– temi ed argomenti fra attualità operative e
responsabilità dei professionisti



*prof. avv. Benedetto
Santacroce*

▼ SANTACROCE



Agenda

La fatturazione elettronica per tutti



Sanatoria Registri Iva

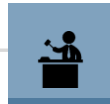


SANTACROCE

Nuove regole della detrazione Iva



Note di variazione e procedura concorsuale



Aliquota agevolata e fornitura di beni significativi



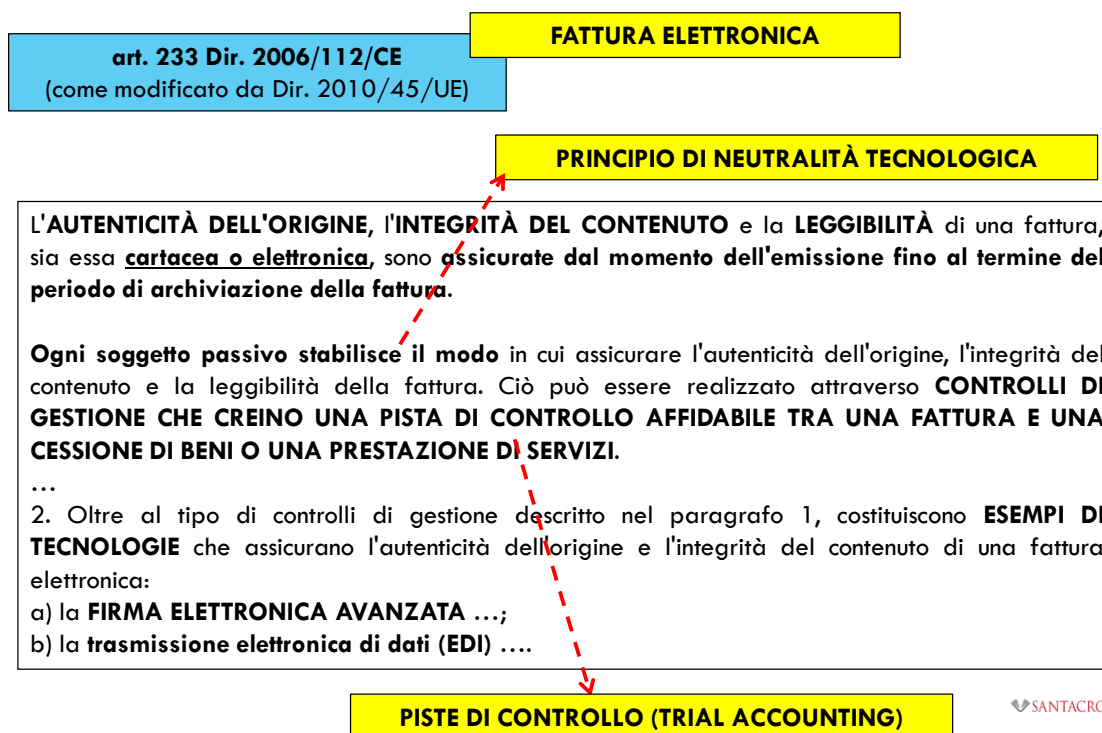
SANTACROCE

-La fattura elettronica per tutti-

SANTACROCE

Fatturazione elettronica: caratteristiche

5



SANTACROCE

Fatturazione elettronica obbligatoria B2B e B2C ⁹

art. 1, co. 909 L. 205/2017

MODIFICHE AL D.LGS 127/2015

NOVITA'	NOTA	DECORRENZA
<p>OBBLIGO GENERALIZZATO FATTURA ELETTRONICA</p> <p>per cessioni di beni e prestazioni di servizio effettuate tra</p> <p>SOGGETTI RESIDENTI O STABILITI o IDENTIFICATI NEL TERRITORIO DELLO STATO</p> <p>(ad eccezione: contribuenti in (i) regime fiscale di vantaggio per imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità ex art. 27 D.L. 98/2011; (ii) regime forfetario art. 1, co. 54-89 L. 190/2014)</p>	<ul style="list-style-type: none"> UTILIZZO SISTEMA DI INTERSCAMBIO E FORMATO XML PA Con decreto ministeriale INDIVIDUAZIONE DI ULTERIORI FORMATI DELLE FATTURE ELETTRONICHE BASATI SU STANDARD O NORME RICONOSCIUTE IN AMBITO UE <p>(Dir 2014/55/UE – FATTURA ELETTRONICA NEGLI APPALTI PUBBLICI EUROPEI: modello semantico dei dati degli elementi essenziali (core invoice) elaborato dal CEN – Comitato Europeo per la standardizzazione. Con Decisione n. 1870 del 16.10.2017 la Commissione europea, nel pubblicare il riferimento della norma europea sulla fatturazione, ha individuato nella DATA DEL 18 APRILE 2019 il termine ultimo per l'entrata in vigore delle misure necessarie per conformarsi a tale obbligo)</p> <ul style="list-style-type: none"> IN CASO DI EMISSIONE CON MODALITA' DIVERSE, FATTURA SI INTENDE NON EMESSA 	<p>1.1.2019</p>

Fatturazione elettronica obbligatoria B2B e B2C ¹⁰

MODIFICHE AL D.LGS 127/2015

NOVITA'	NOTA	DECORRENZA
<p>SOPPRESSIONE co. 3 dell'art. 1, D.Lgs. 127/2015 che disponeva la POSSIBILITA' DI ESERCIZIO OPZIONE PER TRASMISSIONE DATI FATTURE ATTIVE E PASSIVE</p>	<ul style="list-style-type: none"> PREVISTO obbligo di TRASMETTERE DATI OPERAZIONI TRANSFRONTALIERE DI CESSIONE DI BENI E PRESTAZIONI DI SERVIZI EFFETTUATE E RICEVUTE VERSO E DA SOGGETTI NON STABILITI NEL TERRITORIO (salvo in caso di emissione di bollette doganali, in caso di emissione e ricevimento di fatture elettroniche) Termine di trasmissione: ENTRO L'ULTIMO GIORNO DEL MESE SUCCESSIVO A QUELLO DELLA DATA DEL DOCUMENTO EMESSO O A QUELLO DELLA DATA DI RICEZIONE DEL DOCUMENTO CHE COMPROVA L'OPERAZIONE 	<p>1.1.2019</p>
<p>ELIMINAZIONE SPESOMETRO ART. 21 D.L. 78/2010</p>	<ul style="list-style-type: none"> RIMANE INVECE OBBLIGO DI TRASMISSIONE DELLE COMUNICAZIONI LIQUIDAZIONI PERIODICHE IVA 	

Fatturazione elettronica obbligatoria B2B e B2C

art. 1, co. 917 L. 205/2017

NOVITA'	NOTA	DECORRENZA
<p>OBBLIGO FATTURA ELETTRONICA PER SPECIFICI SETTORI:</p> <p>1.CESSIONI DI BENZINA E GASOLIO DESTINATI AD ESSERE UTILIZZATI COME CARBURANTI PER MOTORI</p> <p>2.PRESTAZIONI RESE DA SUBAPPALTATORI e SUBCONTRAENTI NELLA FILIERA DELLE IMPRESE nei contatti di appalti lavori, servizi o forniture stipulato con una amministrazione pubblica.</p> <p><u>Filiera di imprese:</u> insieme dei soggetti destinatari della normativa sulla tracciabilità dei flussi finanziari (art. 3, L. 13.8.2010, n. 136) e quindi tutti coloro che intervengono, a qualunque titolo, nel ciclo di realizzazione del contratto, anche con noli e forniture di beni e prestazioni di servizi, ivi compresi quelli di natura intellettuale, qualunque sia l'importo dei relativi contratti o dei subcontratti.</p>	<p>Per cessioni benzina e gasolio: da 1.7.2018 c'è anche OBBLIGO DI MEMORIZZAZIONE ELETTRONICA E TRASMISSIONE TELEMATICA DEI DATI DEI CORRISPETTIVI</p> <p>PER APPALTI, COINCIDENZA CON AVVIO DELL'UTILIZZO DI PROCEDURE ELETTRONICHE APPALTI PUBBLICI DAL 18.10.2018 (Codice appalti D.lgs.50/2016)</p> <p>Per subappaltatori e contraenti: fatture elettroniche devono riportare gli stessi codici CIG e CUP riportati nella fattura dell'impresa capofila</p>	1.7.2018

SANTACROCE

Fatturazione elettronica obbligatoria B2B e B2C

MODIFICHE AL D.LGS 127/2015

NOVITA'	NOTA	DECORRENZA
<p>INCENTIVI PER LA TRACCIABILITA' DEI PAGAMENTI</p> <p>(SOSTITUITO ART. 3 che prevedeva incentivi all'opzione per la trasmissione telematica di fatture o relativi dati e corrispettivi)</p>	<p>RIDUZIONE DI 2 ANNI DEI TERMINI DI ACCERTAMENTO (art. 57, DPR 633/72 e art.43 DPR 600/73) SOLO PER SOGGETTI PASSIVI CHE GARANTISCONO TRACCIABILITA' DEI PAGAMENTI RICEVUTI ED EFFETTUATI PER OPERAZIONI DI AMMONTARE superiore a 500 €</p>	1.1.2019
	<p>RIDUZIONE TERMINI ACCERTAMENTO NON OPERA PER SOGGETTI CHE EFFETTUANO ANCHE OPERAZIONI ART. 22 DPR 633/72 (corrispettivi) SALVO ABBIANO ESERCITATO OPZIONE PER TRASMISSIONE DATI CORRISPETTIVI ex art. 2 co. 1 Dlgs 127/2015</p>	

SANTACROCE

Fatturazione elettronica obbligatoria B2B e B2C

MODIFICHE AL D.LGS 127/2015

NOVITA'	NOTA	DECORRENZA
OBLIGHI DI CONSERVAZIONE ex D.M. 17.6.2014	<p>OBLIGHI DI CONSERVAZIONE SI INTENDONO SODDISFATTI</p> <ul style="list-style-type: none"> -per tutte le FATTURE ELETTRONICHE -per tutti i DOCUMENTI INFORMATICI <p>TRASMESSI TRAMITE SDI E MEMORIZZATI DALL'ADE</p>	1.1.2019
	<p>TEMPI E MODALITA' STABILITI CON PROV. DIR. ADE anche relativamente a art. 5 DM 17.6.2014 <i>(Obbligo di comunicazione e di esibizione delle scritture e dei documenti rilevanti ai fini tributari)</i></p>	
	<p>Con PROV. DIR. AG. DOGANE E MONOPOLI Saranno stabilite le modalità di conservazione degli SCONTRINI DELLE GIOCATE DEI GIOCHI PUBBLICI AUTORIZZATI</p>	

SANTACROCE

Fatturazione elettronica obbligatoria B2B e B2C

MODIFICHE AL D.LGS 127/2015

NOVITA'	NOTA	DECORRENZA
PROFILI SANZIONATORI	<p>LATO ATTIVO: IN CASO DI EMISSIONE CON MODALITA' DIVERSE, FATTURA SI INTENDE NON EMESSA e APPLICAZIONE SANZIONI ex art. 6 DLgs. 471/97 - <i>Violazione degli obblighi relativi alla documentazione, registrazione ed individuazione delle operazioni soggette all'imposta sul valore aggiunto:</i> sanzione amministrativa compresa fra il 90 e il 180 per cento dell'imposta relativa all'imponibile non correttamente documentato o registrato</p>	1.1.2019
	<p>LATO PASSIVO: OBBLIGO PER <u>CESSIONARIO E COMMITTENTE</u> DI ADEMPIERE A OBLIGHI DOCUMENTALI PREVISTI MEDIANTE SDI da art. 6, co. 8 D.Lgs. 471/97: <i>Chi computa illegittimamente in detrazione l'imposta assolta, dovuta o addebitatagli in via di rivalsa, è punito con la sanzione amministrativa pari al 90 per cento dell'ammontare della detrazione compiuta</i></p>	

SANTACROCE

Fatturazione elettronica obbligatoria B2B e B2C

MODIFICHE AL D.LGS 127/2015

NOVITA'	NOTA	DECORRENZA
PROFILI SANZIONATORI	<p>INSERITO CO. 2 QUATER all'art. 11 D.Lgs. 471/1997 (Sanzioni per trasmissione dati inesatti o non corretti):</p> <p>•PER OMESSA O ERRATA TRASMISSIONE DEI DATI DELLE OPERAZIONI TRANSFRONTALIERE (art. 1, co. 3 bis) SANZIONE DI EURO 2 PER CIASCUNA FATTURA ENTRO IL LIMITE MAX DI 1000 € PER TRIMESTRE.</p> <p>•SANZIONE RIDOTTA ALLA META', ENTRO LIMITE MAX 500 €, SE TRASMISSIONE EFFETTUATA ENTRO 15 GG da SCADENZA</p>	1.1.2019

SANTACROCE

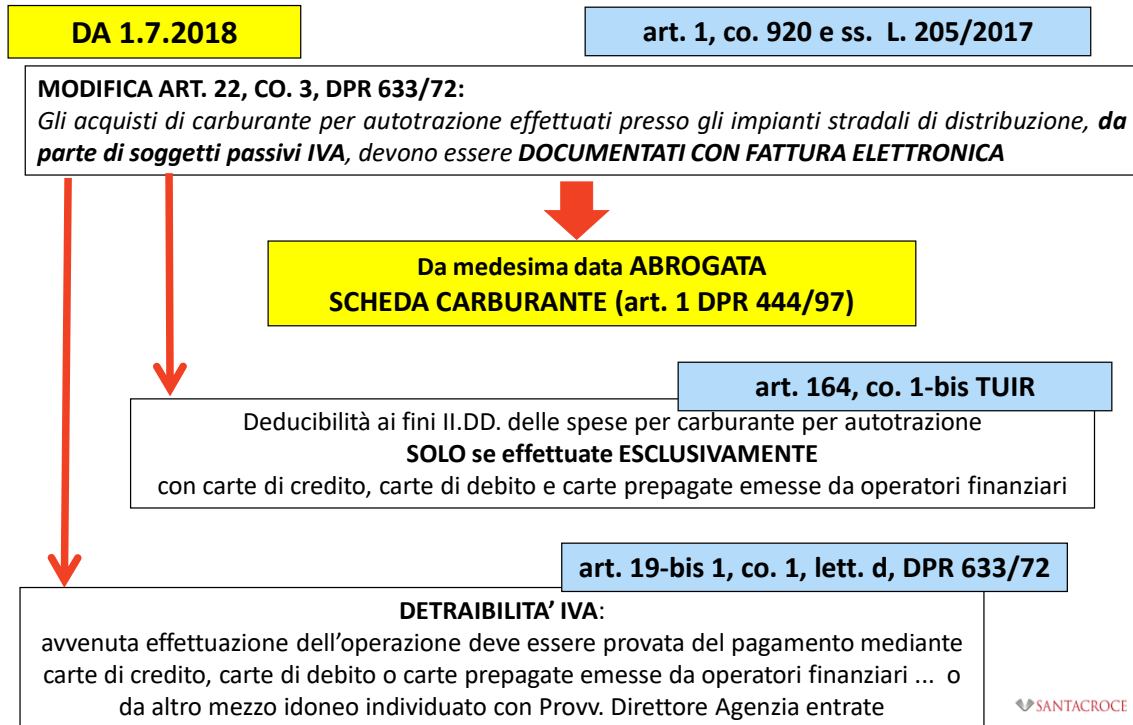
Trasmissione dati dei corrispettivi

NOVITA'	NOTA	DECORRENZA
<p><u>PER CESSIONI BENZINA E GASOLIO</u></p> <p>OBBLIGO DI MEMORIZZAZIONE ELETTRONICA E TRASMISSIONE TELEMATICA DEI DATI DEI CORRISPETTIVI</p>	<p>CON PROV. DIR. ADE, di concerto con DIR. DOGANE E MONOPOLI, verranno definiti:</p> <ul style="list-style-type: none"> -Informazioni da trasmettere -Regole tecniche -Termini per la trasmissione -Possibile individuazione di termini gradualmente per l'adempimento tenuto conto del grado di automazione degli impianti di distribuzione 	1.7.2018
<p>ABROGAZIONE SCHEDA CARBURANTE</p>	<p>PER SOGGETTI PASSIVI IVA:</p> <ul style="list-style-type: none"> -OBBLIGO DI DOCUMENTAZIONE DELL'ACQUISTO CON FATTURA ELETTRONICA - DEDUZIONE AI FINI II.DD. E DETRAZIONE IVA SUBORDINATA A PAGAMENTO CON STRUMENTI TRACCIABILI 	1.7.2018

SANTACROCE

Trasmissione dati dei corrispettivi

17



Fattura elettronica e filiera negli appalti pubblici

18

art. 1, co. 917 L. 205/2017

917. Fermo restando quanto previsto al comma 916, le disposizioni dei commi da 909 a 928 si applicano alle fatture emesse a partire dal 1° luglio 2018 relative a:

a) ...

b) prestazioni rese da **soggetti subappaltatori e subcontraenti della filiera delle imprese** nel quadro di un contratto di appalto di lavori, servizi o forniture stipulato con un'amministrazione pubblica. Ai fini della presente lettera, per filiera delle imprese si intende **l'insieme dei soggetti, destinatari della normativa di cui all'articolo 3 della legge 13 agosto 2010, n. 136, che intervengono a qualunque titolo nel ciclo di realizzazione del contratto, anche con noli e forniture di beni e prestazioni di servizi, ivi compresi quelli di natura intellettuale, QUALUNQUE SIA L'IMPORTO DEI RELATIVI CONTRATTI O DEI SUBCONTRATTI.**

Le fatture elettroniche emesse ai sensi della presente lettera riportano gli stessi codici **CUP e CIG** di cui all'articolo 25, comma 2, del decreto-legge 24 aprile 2014, n. 66, convertito, con modificazioni, dalla legge 23 giugno 2014, n. 89, riportati nelle fatture emesse dall'impresa capofila nei confronti dell'amministrazione pubblica.

SANTACROCE

Fattura elettronica e filiera negli appalti pubblici ¹⁹

FILIERA DI IMPRESE

art. 3, L. 136/2010

TRACCIABILITA' DEI FLUSSI FINANZIARI



1. Per assicurare la tracciabilità dei flussi finanziari finalizzata a prevenire infiltrazioni criminali,
-gli APPALTATORI,
-i **SUBAPPALTATORI** e
-i **SUBCONTRAENTI** della filiera delle imprese } **ESTENSIONE FATTURA ELETTRONICA**
-nonché i CONCESSIONARI DI FINANZIAMENTI PUBBLICI anche europei

A QUALSIASI TITOLO interessati ai lavori, ai servizi e alle forniture pubblici ...



**ANAC Delibera n. 556 del 31.5.2017 di aggiornamento della
Determinazione n. 4 del 7.7.2011:
LINEE GUIDA SULLA TRACCIABILITA' DEI FLUSSI FINANZIARI**

28

- Registri Iva, la sanatoria -

Registri Iva, sanatoria

29

art. 19-octies, comma 6, L. 172/2017 di conversione del D.L. 148/2017

SANATORIA REGISTRI IVA

Art. 7-quater D.L. 357/1994

- **4-quater.** In deroga a quanto previsto dal comma 4-ter, **LA TENUTA DEI REGISTRI** di cui agli articoli 23 e 25 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, con sistemi elettronici e', **in ogni caso, CONSIDERATA REGOLARE IN DIFETTO DI TRASCRIZIONE SU SUPPORTI CARTACEI nei termini di legge, SE IN SEDE DI ACCESSO, ISPEZIONE O VERIFICA gli stessi risultano aggiornati sui predetti sistemi elettronici e vengono stampati a seguito della richiesta** avanzata dagli organi procedenti ed in loro presenza.

- **4-ter.** A tutti gli effetti di legge, la tenuta di qualsiasi registro contabile con sistemi meccanografici e' considerata regolare in difetto di trascrizione su supporti cartacei, nei termini di legge, dei dati relativi all'esercizio per il quale i termini di presentazione delle relative dichiarazioni annuali **non siano scaduti da oltre tre mesi**, allorquando anche in sede di controlli ed ispezioni gli stessi risultino aggiornati sugli appositi supporti magnetici e vengano stampati contestualmente alla richiesta avanzata dagli organi competenti ed in loro presenza.

SANTACROCE

Registri Iva, sanatoria

30

TELEFISCO 2018 – 1.2.2018

STAMPA DI REGISTRI E FAVOR REI

Il decreto fiscale (articolo 19-octies, comma 6, del DI 148/2017) ha modificato le regole di tenuta dei registri Iva mediante sistemi elettronici, stabilendo l'obbligatorietà della trascrizione su supporti cartacei soltanto ove specificatamente richiesta in sede di controllo dagli organi competenti. In relazione a tale disposizione è applicabile il principio del favor rei per le violazioni commesse prima del 6 dicembre 2017?

Il Decreto fiscale, aggiungendo il comma 4-quater all'articolo 7 del DI 357 / 1994, ha stabilito che la tenuta dei registri delle fatture emesse e di quelle ricevute con sistemi elettronici è in ogni caso considerata regolare, in difetto di trascrizione su supporti cartacei nei termini di legge, se in sede di accesso, ispezione o verifica, i registri risultano aggiornati sugli stessi sistemi elettronici e vengono stampati a richiesta degli organi procedenti ed in loro presenza.

Il decreto non ha fornito indicazioni circa le violazioni già constatate al momento della sua entrata in vigore (6 dicembre 2017). Alle stesse, pertanto, deve ritenersi applicabile il principio del favor rei contenuto nell'articolo 3, comma 2, del Dlgs. n. 472 del 1997. Occorre comunque considerare che la regolare tenuta dei registri citati e, dunque, la non sanzionabilità, è legata alla stampa degli stessi in sede di accesso, ispezione o verifica. Ergo, solo laddove tale adempimento sia stato effettivamente posto in essere all'epoca del controllo potranno prodursi gli effetti favorevoli al contribuente.

SANTACROCE

- Le nuove regole della detrazione Iva-

SANTACROCE

Il diritto alla detrazione

32

Art. 19, comma 1 DPR 633/1972

Modificato dall'art. 2, comma 1, D.L. 50/2017
convertito in Legge 96/2017

1. Per la determinazione dell'imposta dovuta a norma del primo comma dell'articolo 17 o dell'eccedenza di cui al secondo comma dell'articolo 30, è detraibile dall'ammontare dell'imposta relativa alle operazioni effettuate, quello dell'imposta assolta o dovuta dal soggetto passivo o a lui addebitata a titolo di rivalsa in relazione ai beni ed ai servizi importati o acquistati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione.

~~Il diritto alla detrazione dell'imposta relativa ai beni e servizi acquistati o importati sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile e può essere esercitato, al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo.~~

Il diritto alla detrazione dell'imposta relativa ai beni e servizi acquistati o importati sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile ed è esercitato al più tardi con la dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo.

Art. 25, comma 1 DPR 633/1972

Modificato dall'art. 2, comma 1, D.L. 50/2017
convertito in Legge 96/2017

1. Il contribuente deve numerare in ordine progressivo le fatture e le bollette doganali relative ai beni e ai servizi acquistati o importati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione, comprese quelle emesse a norma del secondo comma dell'articolo 17 e deve annotarle in apposito registro anteriormente alla liquidazione periodica, ~~ovvero alla dichiarazione annuale, nella quale è esercitato il diritto alla detrazione della relativa imposta~~ **nella quale è esercitato il diritto alla detrazione della relativa imposta e comunque entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa all'anno di ricezione della fattura e con riferimento al medesimo anno.**

SANTACROCE

Il diritto alla detrazione

❖ Modalità di esercizio

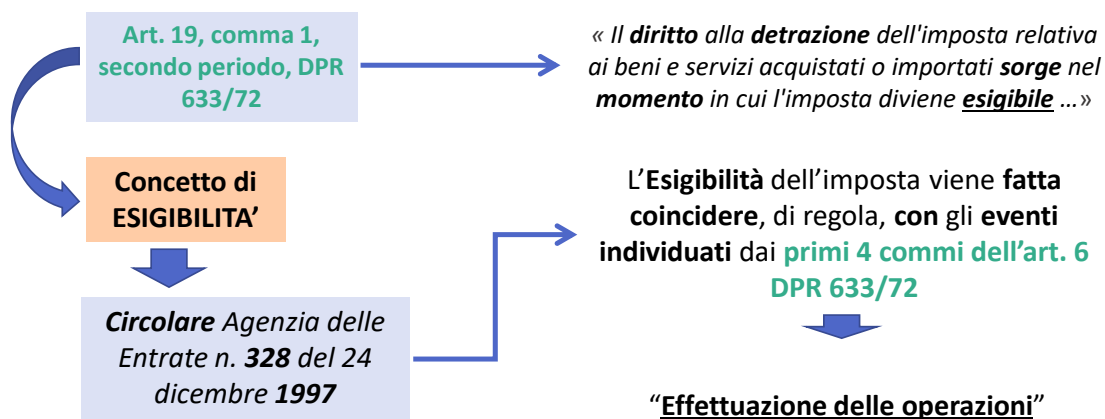
L'esercizio del diritto alla detrazione è subordinato all'esistenza di un duplice requisito



Il diritto alla detrazione deve essere esercitato con riguardo al periodo d'imposta nel corso del quale ricorrono i due requisiti prescritti da tale disposizione, vale a dire che la cessione dei beni o la prestazione dei servizi abbia avuto luogo e che il soggetto d'imposta sia in possesso della fattura o del documento che possa considerarsi equivalente secondo i criteri fissati dallo Stato membro interessato – CGUE, sentenza del 29 aprile 2004, C-152/02. Terra Baubedarf-Handel GmbH

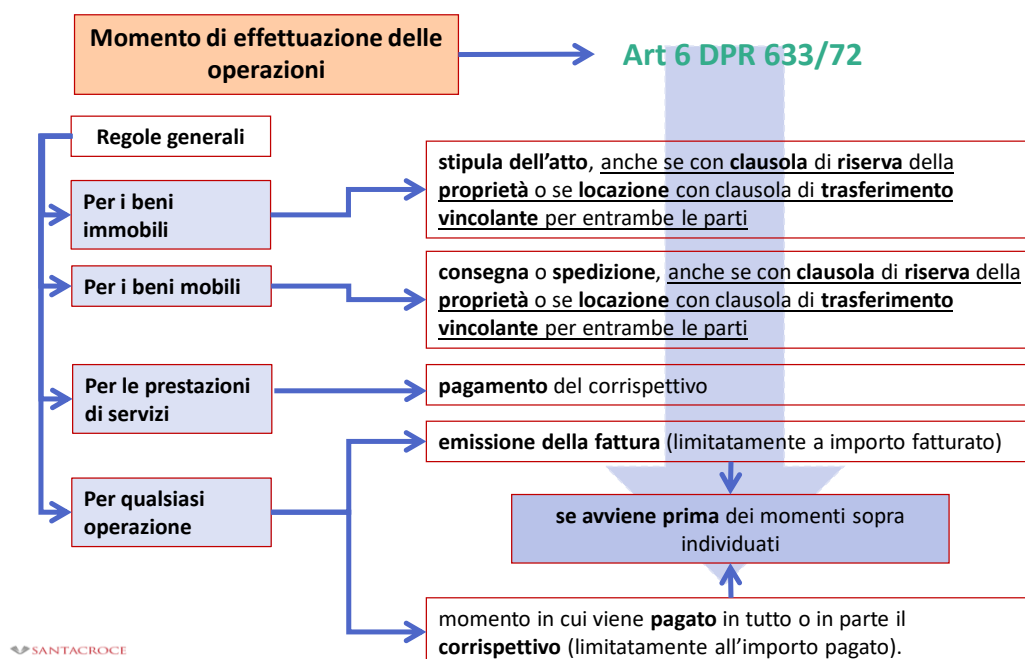
Il diritto alla detrazione

❖ Momento da cui l'Iva diventa detraibile ESIGIBILITA'



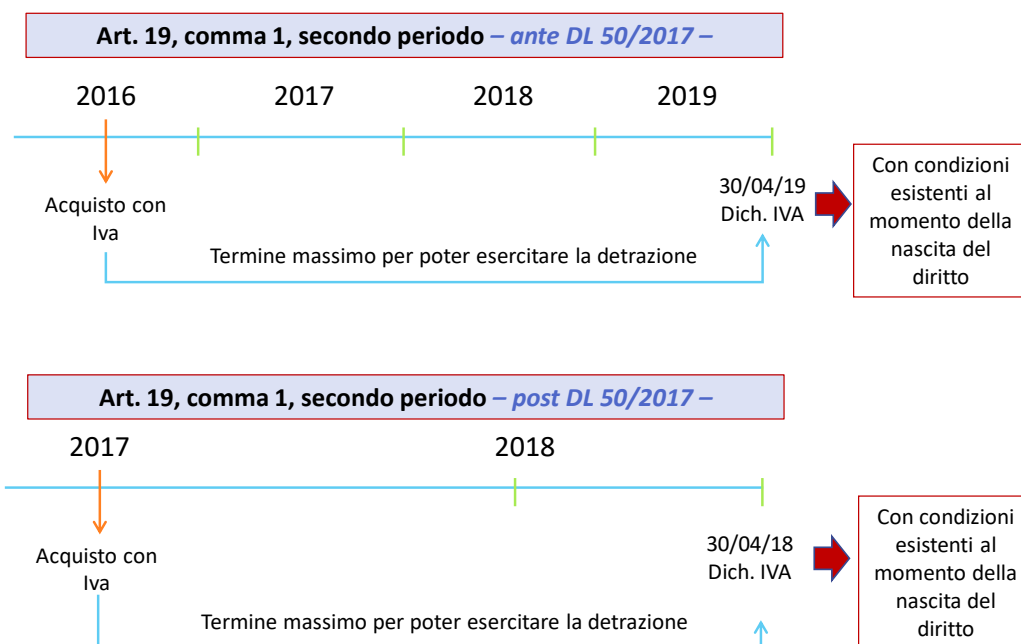
Il diritto alla detrazione

❖ Momento da cui l'Iva diventa detraibile



Il diritto alla detrazione

❖ Momento fino a cui l'Iva è detraibile



Il diritto alla detrazione

❖ Momento fino a cui l'Iva è detraibile

Vi è un problema normativo di coordinamento tra le due norme così come modificate

ART. 19, COMMA 1, DPR 633/72 – POST DL 50 –

Il diritto alla detrazione dell'imposta relativa ai beni e servizi acquistati o importati sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile ed è esercitato al più tardi con la dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo

ART. 25, COMMA 1, DPR 633/72 – POST DL 50 –

Il contribuente deve numerare in ordine progressivo le fatture ... e deve annotarle in apposito registro anteriormente alla liquidazione periodica nella quale è esercitato il diritto alla detrazione della relativa imposta e comunque entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa all'anno di ricezione della fattura e con riferimento al medesimo anno

SANTACROCE

Il diritto alla detrazione

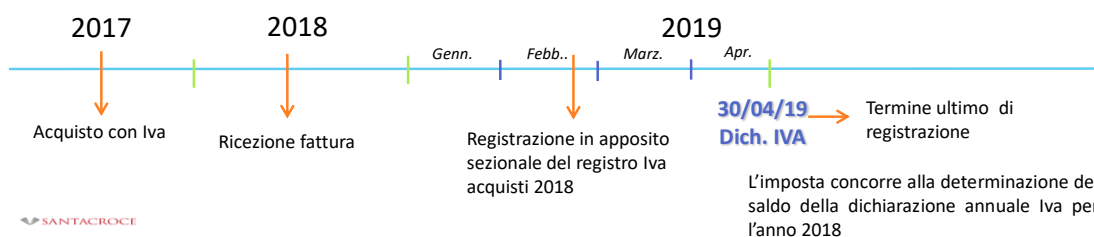
❖ Momento fino a cui l'Iva è detraibile

I chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate – **Circolare 1/E/2018**

Il diritto alla detrazione potrà essere esercitato nell'anno in cui il soggetto passivo, essendo venuto in possesso del documento contabile, annota il medesimo – ai sensi dell'art. 25, primo periodo, Dpr 633/1972 – in contabilità, facendolo confluire nella liquidazione periodica relativa al mese o trimestre del periodo di competenza



*La detrazione può essere esercitata al più tardi entro la data di presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui si sono verificati entrambi i presupposti: **effettuazione dell'operazione + possesso della fattura***

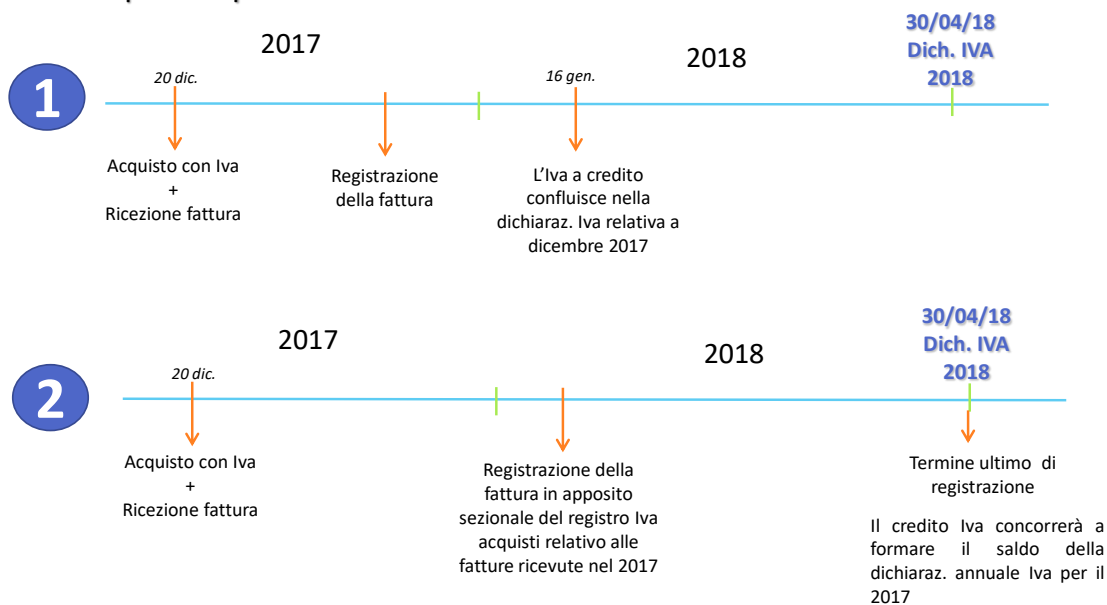


SANTACROCE

Il diritto alla detrazione

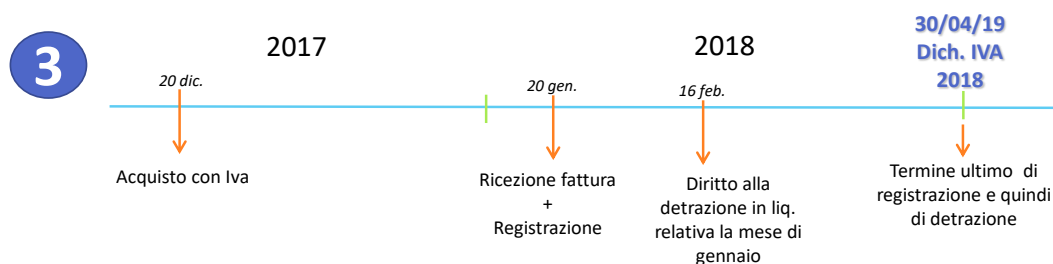
❖ Momento fino a cui l'Iva è detraibile

Ipotesi operative



Il diritto alla detrazione

❖ Momento fino a cui l'Iva è detraibile



N.B.

- La detrazione deve essere esercitata alle condizioni esistenti nel periodo d'imposta in cui la stessa è divenuta esigibile.
- Sono fatti salvi e non sono sanzionabili i comportamenti difformi adottati dal contribuente fino all'entrata in vigore alla data di pubblicazione della Circolare 1/E del 17 gennaio 2018.

Il diritto alla detrazione

❖ Casi particolari

Note di variazione – art. 26 DPR 633/1972

La procedura di rettifica dell'Iva prevista dall'art. 26, comma 2, deve essere effettuata nei termini previsti dall'art. 19, comma 1 (Cfr. RM 42/E72009)



Il cedente/prestatore deve emettere la nota di variazione **entro il termine di presentazione della dichiarazione Iva annuale relativa all'anno in cui si è verificato il presupposto per operare la variazione in diminuzione** (termine entro il quale è consentita la detrazione della relativa Iva)

Fattura ricevuta a seguito di accertamento presso il cedente – art. 60, comma 7, DPR 633/1972

Il cedente, dopo aver versato l'imposta, le sanzioni e gli interessi, può effettuare la rivalsa ai sensi dell'art. 60, comma 7.



Il diritto di detrazione del cessionario scatta nel momento in cui avviene il pagamento del fornitore e deve essere esercitato **entro la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui ha corrisposto l'imposta o la maggiore imposta addebitata in via di rivalsa**

SANTACROCE

Il diritto alla detrazione

❖ Casi particolari

Fattura differita – art. 21, comma 4, Dpr 633/1972

Il cedente/prestatore può emettere una fattura per le cessioni con DDT e per le prestazioni realizzate nel corso di un mese con lo stesso cliente entro il 15 del mese successivo.



Il diritto alla detrazione segue l'esigibilità dell'imposta e può essere esercitato **entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno di esigibilità**

Esempio: Nel caso di consegna di beni nel mese di dicembre 2017 con emissione di DDT il cedente:

→ emette una fattura differita il 15 gennaio 2018 e

→ invia la fattura al cliente il 20 gennaio 2018

il cessionario:

→ riceve la fattura il 22 gennaio 2018

→ registra la fattura e detrae l'imposta nella liquidazione ordinaria

→ Esercita il diritto alla detrazione in dichiarazione Iva relativa al 2018 (30 aprile 2019)

SANTACROCE

Il diritto alla detrazione

❖ Casi particolari

Acquisti intraUe.

Cessione intracomunitaria con spedizione o consegna dei beni da un altro Stato membro nel mese di dicembre 2017



Il contribuente:

- riceve la fattura relativa a dicembre 2017 il 20 di gennaio del 2018;
- annota, previa integrazione della fattura estera, l'acquisto a debito nel registro delle fatture emesse nel mese di febbraio del 2018 con riferimento al mese di gennaio;
- contemporaneamente annota la fattura nel registro degli acquisti ed esercita il diritto a detrazione direttamente nella relativa liquidazione di marzo riferita al mese di febbraio

Nelle operazioni in cui il cessionario è debitore dell'imposta la detraibilità scatta con l'esecuzione dell'obbligo di integrazione e registrazione del documento nel registro degli acquisti.

SANTACROCE

Il diritto alla detrazione

❖ Casi particolari


Regolarizzazione delle fatture – art. 6, comma 8, DLgs 471/1997

<p>Operazione interna realizzata a dicembre 2017 (Fattura non ricevuta)</p>	<p><u>Regolarizzazione dell'operazione:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> - emissione della autofattura, entro il 30 maggio 2018; - presentazione del documento all'Agenzia delle entrate entro il 30 maggio 2018; - versamento della relativa imposta; 	<p>La tempistica di regolarizzazione comporta che il diritto a detrazione scatta dall'emissione della autofattura entro il termine di presentazione della dichiarazione Iva annuale 2018, fissato al 30 aprile 2019. Si considera sorto il diritto a detrazione nel momento di regolarizzazione dell'operazione.</p>
<p>Acquisto intracomunitario realizzato a dicembre 2017 (Fattura non ricevuta)</p>	<p><u>Regolarizzazione dell'operazione:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> - emissione dell'autofattura entro il 15 marzo 2018; - assolvere l'imposta in <i>reverse charge</i>. 	<p>La tempistica di regolarizzazione permette di computare la relativa imposta nel 2018, entro il termine di presentazione della dichiarazione Iva annuale del 30.4.2019. Anche in questa ipotesi si considera sorto il diritto a detrazione nel momento di regolarizzazione dell'operazione.</p>

SANTACROCE

Il diritto alla detrazione



❖ Casi particolari

Operazioni ad esigibilità differita		
Split payment (art. 17-ter Dpr 633/1972)	<p>La regola è che l'iva diventa esigibile al momento del <u>pagamento del corrispettivo</u>.</p> <p>Tuttavia, i soggetti in split possono optare per l'esigibilità dell'iva anticipata al momento della <u>ricezione della fattura</u> ovvero al momento della <u>registrazione della medesima</u></p>	<p>Esempio: Fattura in regime split emessa emessa nel dic. 2017 e registrata dal committente a febr. 2018.</p> <p style="text-align: center;"></p> <p>Se il committente opta per anticipare l'esigibilità, l'iva è detraibile nella liquidazione del mese di febbraio 2018 (o al più tardi, con la dichiarazione relativa a tale anno)</p>
Regime Iva per cassa (art. 32-bis DL 83/2012)	<p>Tale regime ammette la possibilità di posticipare il momento di esigibilità dell'iva da quello dell'effettuazione dell'operazione a quello dell'incasso del corrispettivo</p> <p>Anche il termine per l'esercizio del diritto alla detrazione è posticipato</p>	<p>Esempio: Fattura emessa per cessione effettuata dic. 2017 nei confronti di un sogg. che ha optato per il <i>cash accounting</i>. Quest'ultimo può:</p> <ul style="list-style-type: none"> -pagare il corrispettivo e registrare la fattura ad aprile 2018; - l'iva è detraibile nella liquidazione del mese di aprile 2018 o, al più tardi entro il 30 aprile 2019

SANTACROCE

Il diritto alla detrazione

❖ Casi particolari

Operazioni a regime speciale.
<p>1. Agenzia di viaggio</p> <p>Per le operazioni soggette al regime speciale ex art. 74-ter non opera l'art. 19 per la detrazione dell'imposta. Tale regime, quindi, non dovrebbe essere interessato dalla nuova formulazione che limita temporalmente il diritto di detrazione</p> <p style="text-align: center;"></p> <p>L'iva si calcola deducendo dal ricavo dei pacchetti di viaggio venduti il costo dei servizi inseriti nel pacchetto stesso. L'imposta si calcola sul margine</p>
<p>2. Editoria</p> <p>In questo regime speciale ex art. 74 DPR 633/1972 non si applica la rivalsa dell'imposta da parte del cedente, né quindi la detrazione da parte dell'acquirente.</p> <p>È invece ammessa la detrazione dell'imposta corrisposta per l'acquisto, anche comunitario, o per l'importazione di beni e servizi impiegati per la produzione, edizione o commercio delle pubblicazioni editoriali.</p> <p style="text-align: center;"></p> <p>Valgono le stesse considerazioni espone per i precedenti casi di acquisti in regime ordinario.</p>

SANTACROCE

Il diritto alla detrazione

❖ Casi particolari

3. Beni usati

In questo regime speciale previsto dal DL 41/1995 non è possibile procedere alla detrazione dell'imposta sugli acquisti, anche intraUe, né alle importazioni



L'imposta si calcola sul margine

4. Agricoltura

In questo regime speciale ex art. 34 DPR 633 la detrazione dell'Iva è forfettizzata in misura pari all'importo delle percentuali di compensazione stabilite con decreto e calcolate sulle vendite



Ai fini della determinazione dell'imposta dovuta, non sono rilevanti gli acquisti realizzati.

SANTACROCE

Il diritto alla detrazione

❖ Casi particolari

Dichiarazione integrativa "A FAVORE" – ART. 8, COMMA 6-bis, Dpr 322/98

Il cessionario/committente, che non abbia esercitato il diritto alla detrazione dell'Iva sugli acquisti nei termini previsti, può comunque recuperare l'imposta presentando la dichiarazione integrativa non oltre i termini stabiliti dall'art. 57 Dpr 633/1972, ovvero entro il 31 dicembre del 5° anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione

Esigibilità imposta	Termine per la detrazione	Termine per dich. Integrativa a favore
2017	Dich. Iva 2018-per 2017	31/12/2023
2018	Dich. Iva 2019-per 2018	31/12/2024
2019	Dich. Iva 2020-per 2019	31/12/2025
2020	Dich. Iva 2021-per 2020	31/12/2026
2021	Dich. Iva 2022-per 2021	31/12/2027

SANTACROCE

-Note di variazione e procedura concorsuale-

SANTACROCE

Note di variazione e procedura concorsuale

53



La disciplina nazionale: Art. 26, comma 2, DPR 633/1972

Ante Legge di Bilancio 2017

2. Se un'operazione per la quale sia stata emessa fattura, successivamente alla registrazione di cui agli articoli 23 e 24, viene meno in tutto o in parte, o se ne riduce l'ammontare imponibile ... il cedente del bene o prestatore del servizio ha diritto di portare in detrazione ai sensi dell'articolo 19 l'imposta corrispondente alla variazione, registrandola a norma dell'articolo 25.

4. La disposizione di cui al comma 2 si applica anche in caso di mancato pagamento, in tutto o in parte, da parte del cessionario o committente: a) a partire dalla data in cui quest'ultimo è assoggettato a una procedura concorsuale o dalla data del decreto che omologa un accordo di ristrutturazione dei debiti di cui all'articolo 182-bis del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267, o dalla data di pubblicazione nel registro delle imprese di un piano attestato ai sensi dell'articolo 67, terzo comma, lettera d), del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267; b) a causa di procedure esecutive individuali rimaste infruttuose.

Post Legge di Bilancio 2017

Se un'operazione per la quale sia stata emessa fattura, successivamente alla registrazione di cui agli articoli 23 e 24, viene meno in tutto o in parte, o se ne riduce l'ammontare imponibile ... per mancato pagamento in tutto o in parte a causa di procedure concorsuali o di procedure esecutive individuali rimaste infruttuose o 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 medesimo regio decreto n. 267 del 1942, pubblicato nel registro delle imprese ..., il cedente del bene o prestatore del servizio ha diritto di portare in detrazione ai sensi dell'articolo 19 l'imposta corrispondente alla variazione, registrandola a norma dell'articolo 25.



La disciplina unionale: Art. 90 Direttiva 2006/112/CE

1. In caso di annullamento, recesso, risoluzione, non pagamento totale o parziale o riduzione di prezzo dopo il momento in cui si effettua l'operazione, la base imponibile è debitamente ridotta alle condizioni stabilite dagli Stati membri.
2. In caso di non pagamento totale o parziale, gli Stati membri possono derogare al paragrafo 1.

Note di variazione e procedura concorsuale

54

Corte di Giustizia, sentenza del 23 novembre 2017, C-246/2017, Di Maura

Il caso

- Poiché uno dei suoi clienti è stato dichiarato fallito senza aver pagato una fattura, il sig. Di Maura ha ridotto a concorrenza di tale debito la sua base imponibile IVA, credendo di essere autorizzato a farlo in applicazione delle norme Iva.
- L'Agenzia delle Entrate non ha approvato tale rettifica, argomentando che la stessa poteva essere effettuata solo dopo l'esperimento infruttuoso di una procedura concorsuale o di una procedura esecutiva individuale, vale a dire una volta acquisita la certezza che il credito non sarebbe stato onorato, e non a seguito di una semplice sentenza dichiarativa di fallimento come quella di cui è stato oggetto il debitore del sig. Di Maura.
- Quest'ultimo ha adito la CTP di Siracusa, la quale nutre dubbi sulla conformità dell'art. 26, comma 2, DPR 633/1972 ai principi di proporzionalità, di effettività del diritto dell'Unione e di neutralità dell'Iva.



La questione pregiudiziale

Uno Stato membro può subordinare la riduzione della base imponibile dell'Iva in caso di non pagamento totale o parziale all'infruttuosità di una procedura concorsuale **qualora una simile procedura possa durare più di dieci anni?**

SANTACROCE

Note di variazione e procedura concorsuale

55

Corte di Giustizia, sentenza del 23 novembre 2017, C-246/2017, Di Maura

I principi dell'Unione

Principio di neutralità

Nella sua qualità di collettore d'imposta per conto dello Stato, l'imprenditore dev'essere sgravato interamente dall'onere dell'imposta dovuta o pagata nell'ambito delle sue attività economiche a loro volta soggette a Iva

Principio di proporzionalità

I mezzi impiegati per l'attuazione del Diritto Unionale devono essere idonei a realizzare gli obiettivi perseguiti da tale testo e non devono eccedere quanto è necessario per conseguirli

CONCLUSIONI

La normativa interna degli Stati membri dell'Unione non può escludere il diritto alla riduzione della base imponibile Iva in caso di mancato pagamento totale o parziale del corrispettivo.

È comunque ammessa la facoltà di derogare alla rettifica, ma non può estendersi al di là dell'incertezza circa la definitività del mancato pagamento, incertezza che dovrebbe piuttosto coincidere con la probabilità ragionevole che il debito non sia più saldato.

In ogni caso è incompatibile con la Direttiva Iva una norma che subordina il recupero dell'imposta all'infruttuosità di una procedura concorsuale che si protragga per più di 10 anni.

SANTACROCE

- Aliquota agevolata e fornitura di beni significativi

SANTACROCE

Aliquota agevolata e fornitura di beni significativi

Aliquota Iva al 10% sui beni significativi

nell'ambito delle prestazioni aventi per oggetto interventi di recupero del patrimonio edilizio

- Art. 7, comma 1, lett. b), Legge 488/1999 -



La regola

- Se per i lavori, oltre alla manodopera, vengono fatturati unicamente beni che non sono qualificati tra quelli significativi, nonché beni significativi per un ammontare inferiore al 50% dell'intero corrispettivo, tutto il compenso della prestazione è soggetto all'aliquota ridotta al 10%.
- Se nell'intervento vengono utilizzati anche "beni significativi" per un ammontare superiore al 50% dell'intera prestazione, il 10% si applica sul costo della manodopera, dei beni non significativi e su una parte dei beni significativi utilizzati nell'intervento, ma fino a concorrenza del valore totale della prestazione al netto del valore dei predetti beni significativi; sulla quota residua dei beni significativi si applica l'aliquota ordinaria.

SANTACROCE

Aliquota agevolata e fornitura di beni significativi

Quantificazione del valore dei beni significativi

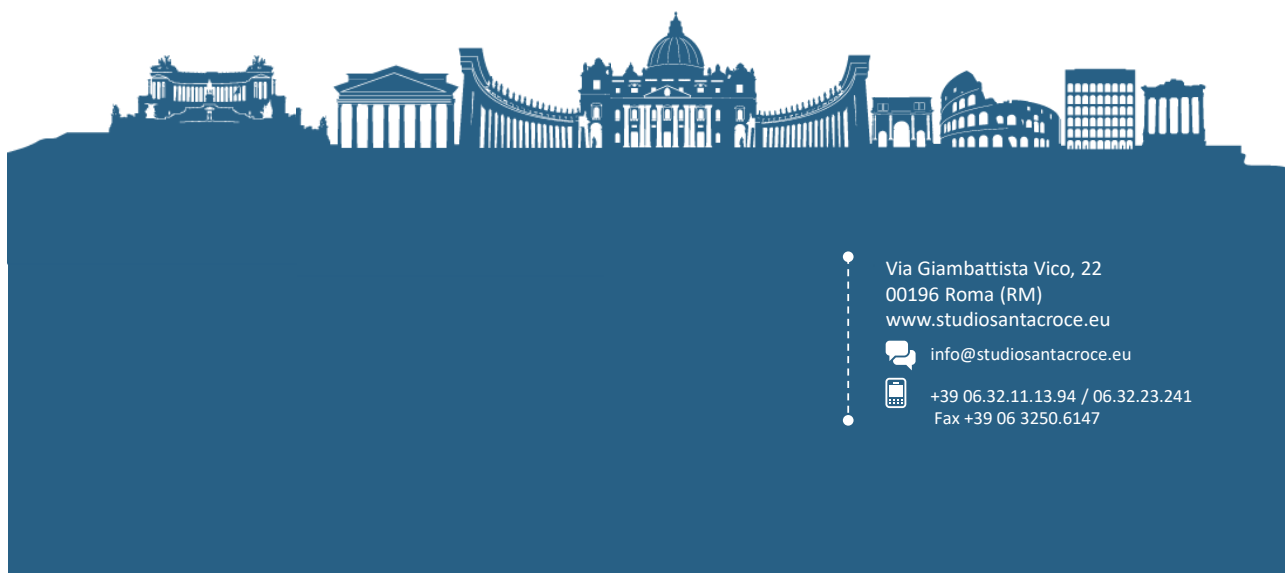
- L'individuazione dei beni significativi si effettua in base all'autonomia funzionale delle parti rispetto al bene principale;
- Il valore del bene è quello risultante dall'accordo contrattuale stipulato dalle parti contraenti, il quale non può essere inferiore al prezzo di acquisto dei beni stessi;
- la fattura emessa dal prestatore che realizza l'intervento di recupero agevolato deve indicare, oltre al servizio, anche i beni di valore significativo. Sono fatti salvi i comportamenti difformi fino al 1° gennaio 2018.

**Norma di interpretazione autentica
Art. 1, comma 19, Legge di Bilancio 2018**

SANTACROCE

Esempio di applicazione aliquota Iva al 10% in un intervento di riparazione/ristrutturazione		

Grazie...



Via Giambattista Vico, 22
00196 Roma (RM)
www.studiosantacroce.eu



info@studiosantacroce.eu



+39 06.32.11.13.94 / 06.32.23.241
Fax +39 06 3250.6147

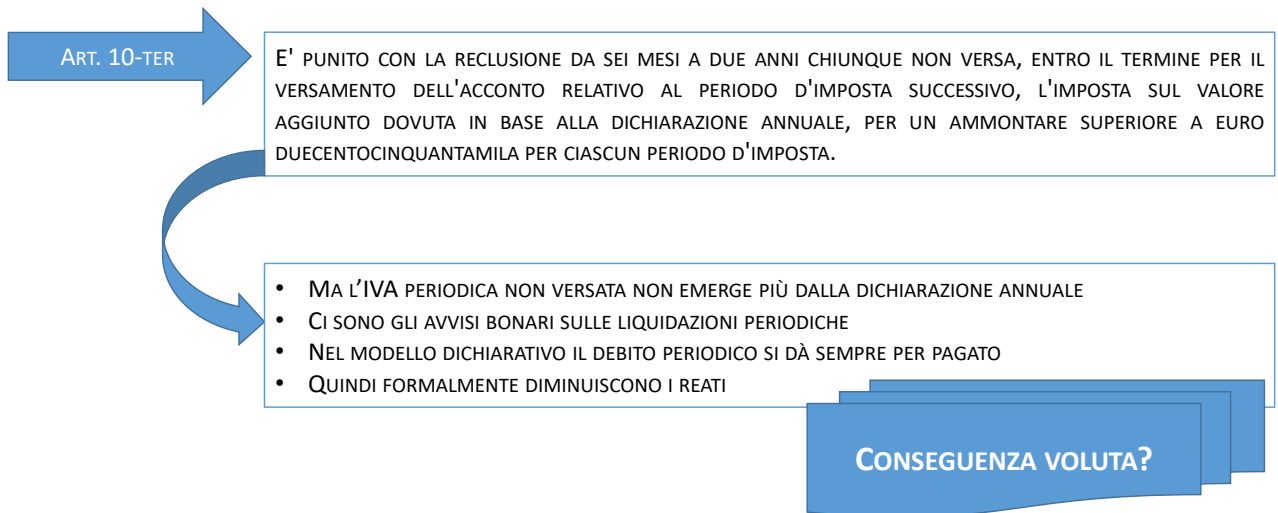
Rag. Giovanni Valcarenghi

“Novità in tema di split payment; inversione contabile e mondo immobiliare; le novità sui bonus immobiliari; altre novità per il periodo 2018”.

**“IVA: DAL D.LGS. N. 74/2000 ALLE ULTIME NOVITÀ -
TEMI E ARGOMENTI
FRA ATTUALITÀ OPERATIVE E RESPONSABILITÀ DEI
PROFESSIONISTI”**

RAG. GIOVANNI VALCARENGHI

UNA CURIOSA RICADUTA

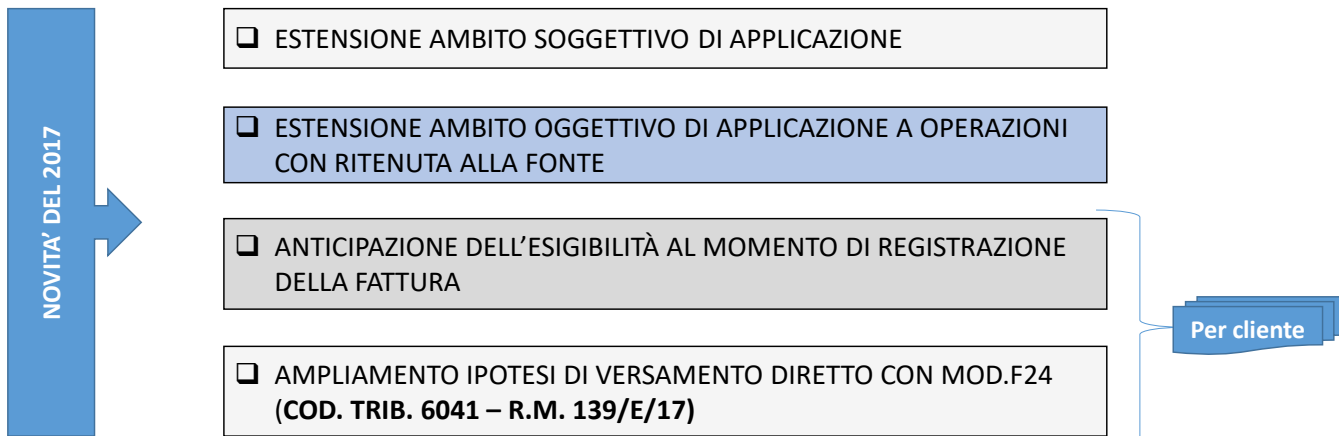


UN ESEMPIO

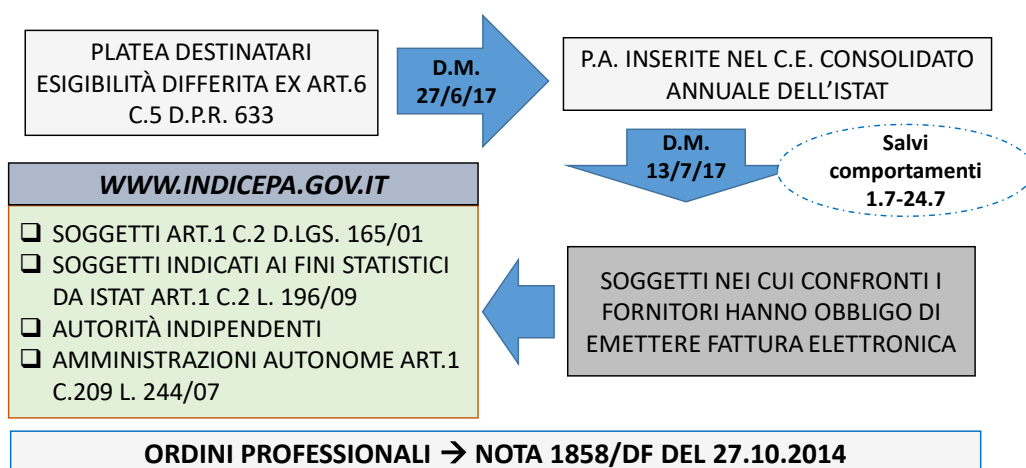
	DEBITO	VERSATO		DEBITI	CREDITI
GENNAIO	30.000,00	30.000,00	VL1 IVA a debito (somma dei righi VE26 e VJ19)	360.000 ,00	
FEBBRAIO	30.000,00	30.000,00	VL2 IVA detraibile (da rigo VF71)		,00
MARZO	30.000,00		VL3 IMPOSTA DOVUTA (VL1 - VL2)	360.000 ,00	
APRILE	30.000,00		ovvero		
MAGGIO	30.000,00		VL4 IMPOSTA A CREDITO (VL2 - VL1)		,00
GIUGNO	30.000,00				
LUGLIO	30.000,00		VL30 Ammontare IVA periodica		360.000 ,00
AGOSTO	30.000,00				
SETTEMBRE	30.000,00		IVA periodica dovuta	360.000 ,00	IVA periodica versata
OTTOBRE	30.000,00		VL31 Ammontare dei debiti trasferiti (*)		,00
NOVEMBRE	30.000,00		VL32 IVA A DEBITO	ZERO ,00	
DICEMBRE	30.000,00		ovvero		
	360.000,00	60.000,00	VL33 IVA A CREDITO [(VL4 + VL11, campo 1 + righe da VL24 a VL31) - (VL3 + righe da VL20 a VL23)]		,00

NEL PASSATO EMERGEVA DEBITO DI 300.000

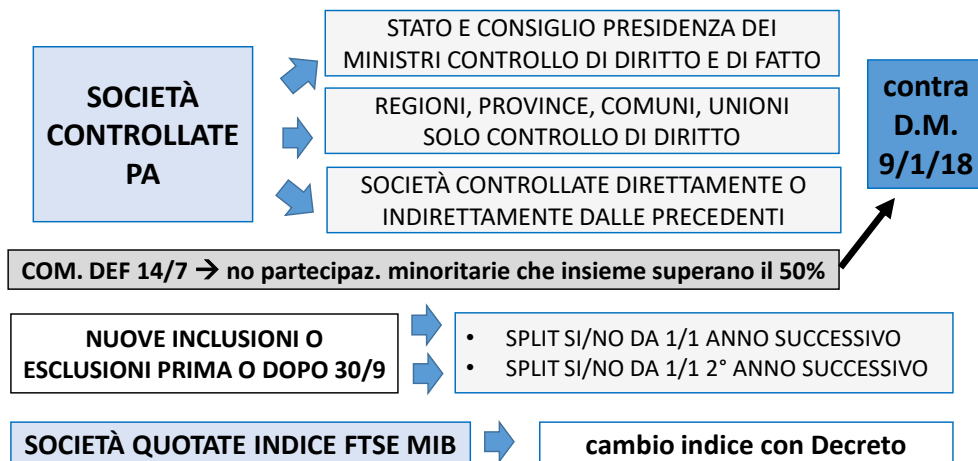
SPLIT PAYMENT SENZA «PACE»



SOGGETTI APPARTENENTI ALLA P.A.



CONTROLLATE P.A. E SOCIETÀ QUOTATE



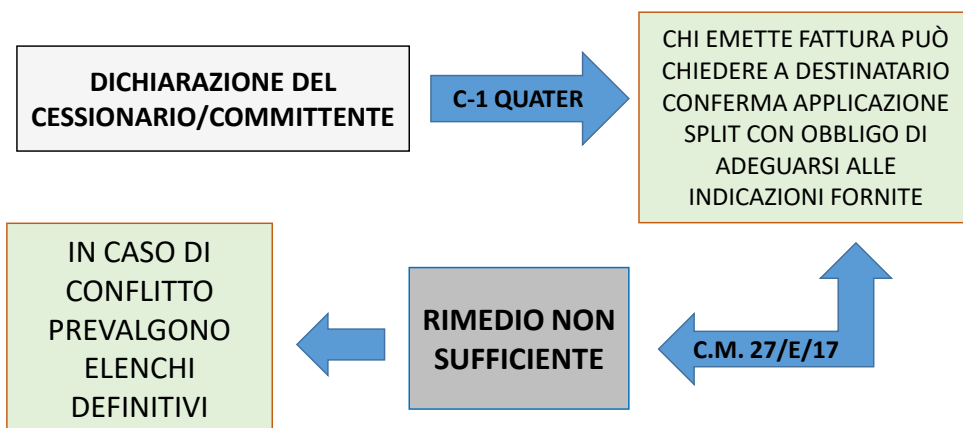
NOVITÀ CON DECORRENZA 1° GENNAIO 2018

ULTERIORE ESTENSIONE AMBITO SOGGETTIVO DI APPLICAZIONE

- 0a) **enti pubblici economici** nazionali, regionali e locali, comprese le **aziende speciali** e le **aziende pubbliche di servizi alla persona**;
- 0b) fondazioni partecipate da amministrazioni pubbliche di cui al comma 1 per una percentuale complessiva del fondo di dotazione non inferiore al 70 per cento;
- a) società controllate, ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, n. 2), del codice civile, direttamente dalla Presidenza del Consiglio dei ministri e dai Ministeri;
- b) **società controllate direttamente o indirettamente, ai sensi dell'articolo 2359**, primo comma, n. 1), del codice civile, da amministrazioni pubbliche di cui al comma 1 o da enti e società di cui alle lettere 0a), 0b), a) e c);
- c) **società partecipate, per una percentuale complessiva del capitale non inferiore al 70 per cento**, da amministrazioni pubbliche di cui al comma 1 o da enti e società di cui alle lettere 0a), 0b), a) e b);
- d) società quotate inserite nell'indice FTSE MIB della Borsa italiana **identificate agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto**;

D.M. ATTUATIVO 9/1/2018

INDIVIDUAZIONE DEI DESTINATARI

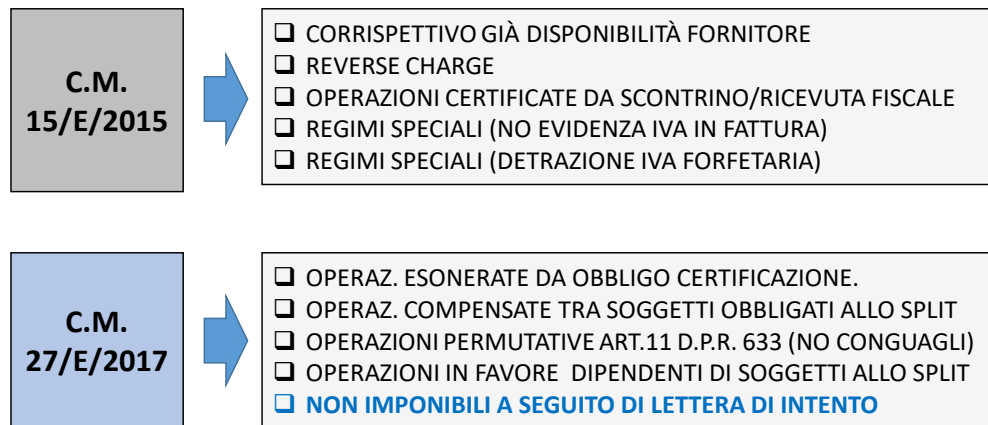


IL NUOVO ASPETTO DEGLI ELENCHI

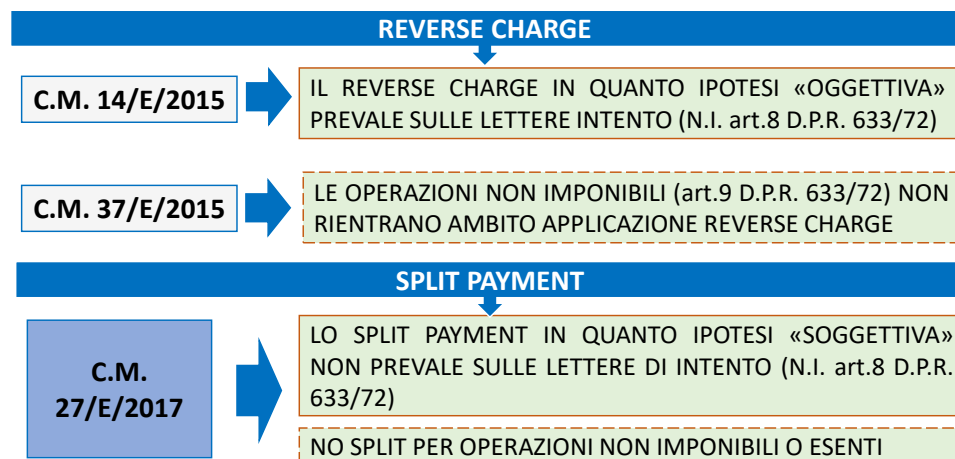
Codice fiscale	Denominazione	Data decorrenza
00387110372	FINANZIARIA BOLOGNA METROPOLITANA S.P.A.	12/1/2018
00397270281	INTERPORTO PADOVA S.P.A.	19/12/2017
00402940209	AZIENDA PUBBLICI AUTOSERVIZI MANTOVA S.P.A.	19/12/2017
00415990076	INSTITUT AGRICOLE REGIONAL	12/1/2018
00451610174	SVILUPPO TURISTICO LAGO D'ISEO S.P.A.	19/12/2017
00451940043	COMUNI DELL'ACQUEDOTTO LANGHE SUD OCCIDENTALI SPA	19/12/2017
00465790186	ACAOP SPA	19/12/2017
00471980094	SERVIZI AMBIENTALI SPA	19/12/2017

A blue arrow labeled "NEW ENTRY" points to the entry for "AZIENDA PUBBLICI AUTOSERVIZI MANTOVA S.P.A.". Another blue arrow labeled "DATA CANONICA PUBBLICAZIONE ELENCHI" points to the date "19/12/2017" for the same entry.

OPERAZIONI ESCLUSE



«DIFFICILE» RAPPORTO CON OPERAZIONI NON IMPONIBILI



SPLIT E NOTE DI VARIAZIONE

C.M. 27/E/17 – C.M. 15/E/15

NOTE VARIAZIONE
IN AUMENTO



SI APPLICA SEMPRE DISCIPLINA DELLO
SPLIT

NOTE VARIAZIONE
IN DIMINUZIONE



SI APPLICA REGIME IVA APPLICATO A
OPERAZIONE ORIGINARIA



PER RAGIONI DI SEMPLIFICAZIONE,
POSSIBILE APPLICARE LO SPLIT

VERSAMENTO DIRETTO: SCOMPUTO MAGGIOR VERSAMENTO DAI SUCCESSIVI

SPLIT E RIMBORSO CREDITO IVA

- CHI EFFETTUA OPERAZIONI ART. 17-TER HA DIRITTO AL RIMBORSO (ART. 30) –
PRESUPPOSTO ALIQUOTA MEDIA
- RIMBORSO PRIORITARIO

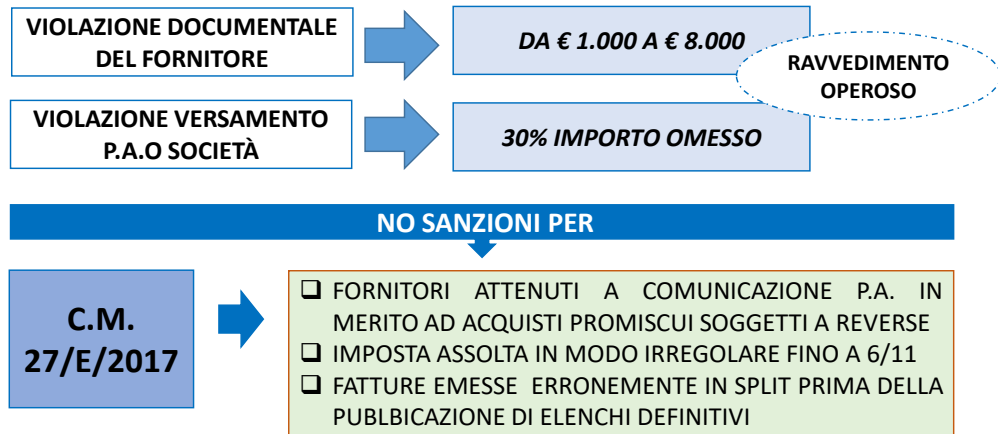


MA L'AGEVOLAZIONE RIGUARDA SOLO LA **QUOTA DI CREDITO CONNESSA
ALLO SPLIT**, QUINDI NECESSITÀ DI «SCISSIONE»

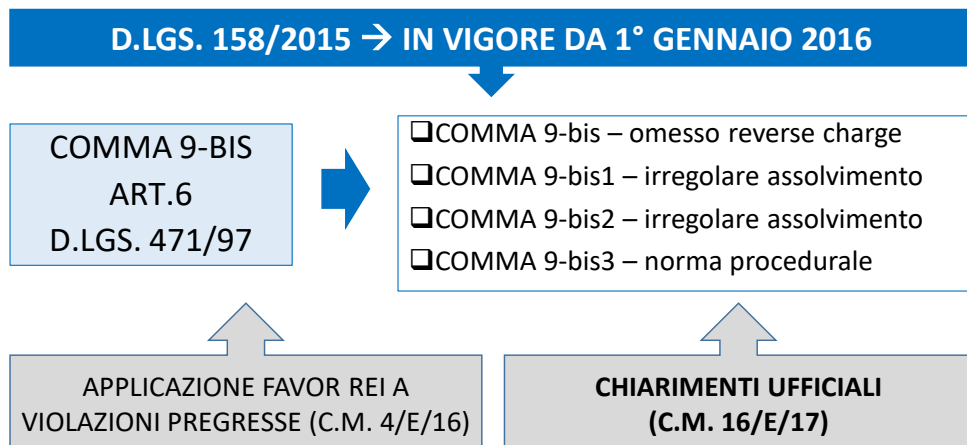
NOVITÀ DA 1/01/2018
RIMBORSI DA CONTO FISCALE
PAGATI DIRETTAMENTE A CONTRIBUENTI
(evita l'intervento dell'Agente di Riscossione)

DECRETO
MEF
22.12.2017

SPLIT E SANZIONI



SANZIONI NEL COMPARTO DEL REVERSE CHARGE



PRINCIPIO ISPIRATORE

PROPORZIONALITÀ ED EFFETTIVITÀ

«Ciò nell'ottica di rendere maggiormente coerenti tali sanzioni rispetto al concreto disvalore dell'illecito commesso dal contribuente, così da garantire che le condotte connotate da scarsa gravità - da valutare non solamente in termini di danno arrecato all'Erario, ma anche di rilevabilità da parte dell'Amministrazione dell'errore commesso - siano punite in misura più lieve rispetto alle condotte più insidiose e pericolose»

SANZIONI PROPORZIONALI IN CASO DI CONSAPEVOLEZZA FRODE

POSSIBILE INCOMPATIBILITÀ COMUNITARIA

È DETRAIBILE L'IMPOSTA ERRONEAMENTE ASSOLTA ?

NO

ACQUIRENTE DEVE POTER AGIRE
PER IL RIMBORSO DIRETTO IN CASI
DI INSOLVENZA VENDITORE

CORTE GIUSTIZIA UE
SENT. 26.4.17 CAUSA C-564/15

A RISCHIO INCOMPATIBILITÀ
I COMMI 9-BIS1 E 9-BIS2

CONFERMA DEL LEGISLATORE CON MODIFICA ART.6 C.6 D.LGS. 471/97

AMBITO OGGETTIVO

ESTESO IL CAMPO DI APPLICAZIONE

- IPOTESI CLASSICHE DI REVERSE CHARGE EX ART.17 C.6
- OPERAZIONI RESE DA SOGGETTI NON RESIDENTI EX ART.17 C.2
- OPERAZIONI PREVISTE DAI COMMI 7-8 ART.74
- OPERAZIONI EFFETTUATE NEL SETTORE AGRICOLO EX ART.34 COMMA 6
- OPERAZIONI DI ACQUISTO INTRA DI BENI E SERVIZI
- OPERAZIONI EX ART.71 (SAN MARINO E CITTÀ DEL VATICANO)

MANCATA AUTOFATTURAZIONE/DENUNCIA

MANCATA AUTOFATTURAZIONE O INVERSIONE CONTABILE (c. 9-BIS) CESSIONARIO O IL COMMITTENTE CHE OMETTE GLI ADEMPIMENTI CONNESSI A INVERSIONE CONTABILE	SANZIONE DA 500 A 20.000 EURO SANZIONE ELEVATA IN MISURA DAL 5 AL 10% (CON MINIMO 1.000 EURO) SE L'OPERAZIONE NON RISULTA NEMMENO DALLA CONTABILITÀ SI APPLICA COMUNQUE LA SANZIONE PER INFEDELTÀ DELLA DICHIARAZIONE E ILLEGITTIMA DETRAZIONE
MANCATA AUTOFATTURA DENUNCIA SU OPERAZIONE IN INVERSIONE CONTABILE (c. 9-BIS)	SANZIONE DA 500 A 20.000 EURO SANZIONE ELEVATA IN MISURA DAL 5 AL 10% (CON MINIMO 1.000 EURO) SE L'OPERAZIONE NON RISULTA NEMMENO DALLA CONTABILITÀ SI APPLICA COMUNQUE LA SANZIONE PER INFEDELTÀ DELLA DICHIARAZIONE E ILLEGITTIMA DETRAZIONE

REVERSE CHARGE – ART. 6

<p>ERRATA APPLICAZIONE IVA AD OPERAZIONE IN INVERSIONE CONTABILE CON BUONA FEDE (c. 9-Bis1)</p> <p>CON IMPOSTA ERRONEAMENTE ASSOLTA DAL CEDENTE/PRESTATORE → DIRITTO DEL CESSIONARIO/COMMITTENTE A DETRAZIONE E CESSIONARIO/COMMITTENTE NON TENUTO A ASSolvere IMPOSTA</p>	<p>SANZIONE DA 250 A 10.000 EURO A CARICO DEL CESSIONARIO</p> <p>RESPONSABILITÀ SOLIDALE DEL CEDENTE O PRESTATORE</p>
<p>ERRATA APPLICAZIONE IVA AD OPERAZIONE IN INVERSIONE CONTABILE IN OPERAZIONE DI FRODE (c. 9-Bis1)</p> <p>APPLICAZIONE DELL'IVA NEL MODO ORDINARIO È STATA DETERMINATA DA UN INTENTO DI EVASIONE O DI FRODE DEL QUALE SIA PROVATO CHE IL CESSIONARIO O COMMITTENTE ERA CONSAPEVOLE</p>	<p>SANZIONE DAL 90 AL 180% A CARICO DEL CESSIONARIO O COMMITTENTE</p>

REVERSE CHARGE – ART. 6

<p>OPERAZIONE «ORDINARIA» ASSOGETTATA A REVERSE CHARGE IN BUONA FEDE (c. 9-Bis2)</p> <p>CON IMPOSTA ERRONEAMENTE ASSOLTA DAL CESSIONARIO/COMMITTENTE → DIRITTO DEL CESSIONARIO/COMMITTENTE A DETRAZIONE E CEDENTE/PRESTATORE NON TENUTO A ASSolvere IMPOSTA</p>	<p>SANZIONE DA 250 A 10.000 EURO, A CARICO DEL CEDENTE O PRESTATORE.</p> <p>RESPONSABILITÀ SOLIDALE DEL CESSIONARIO O COMMITTENTE</p>
<p>OPERAZIONE «ORDINARIA» ASSOGETTATA A REVERSE CHARGE IN AMBITO DI FRODI (c. 9-Bis2)</p> <p>APPLICAZIONE INVERSIONE CONTABILE DETERMINATA DA INTENTO DI EVASIONE O DI FRODE DEL QUALE SIA PROVATO CHE IL CEDENTE O PRESTATORE ERA CONSAPEVOLE</p>	<p>SANZIONE DAL 90 AL 180% A CARICO DEL CEDENTE O PRESTATORE</p>

REVERSE CHARGE – ARTICOLO 6

<p>APPLICAZIONE INVERSIONE CONTABILE SU OPERAZIONI SENZA IVA (COMMA 9-BIS.3)</p> <p>CESSIONARIO/COMMITTENTE APPLICA INVERSIONE CONTABILE PER OPERAZIONI ESENTI, NON IMPONIBILI O NON SOGGETTE A IMPOSTA</p>	<p>IN ACCERTAMENTO DEVONO ESSERE ESPUNTI DEBITO E DETRAZIONE COMPUTATI NELLE LIQUIDAZIONI → DIRITTO DEL SOGGETTO A RECUPERARE IMPOSTA EVENTUALMENTE NON DETRATTA</p>
<p>APPLICAZIONE INVERSIONE CONTABILE SU OPERAZIONI SENZA IVA MA INESISTENTI (COMMA 9-BIS.3)</p> <p>CESSIONARIO/COMMITTENTE APPLICA INVERSIONE CONTABILE PER OPERAZIONI INESISTENTI</p>	<p>SANZIONE DAL 5 AL 10% DELL'IMPONIBILE, CON MINIMO DI 1.000 EURO</p> <p>IN ACCERTAMENTO ESPUNTI DEBITO E DETRAZIONE COMPUTATI NELLE LIQUIDAZIONI → DIRITTO DEL SOGGETTO A RECUPERARE IMPOSTA NON DETRATTA</p>

BASE IMPONIBILE SANZIONI



SANZIONI CORRELATE



SANZIONI PROPORZIONALI



Risposte ai quesiti raccolti al Convegno fornite da: Avv. Benedetto Santacroce e Rag. Giovanni Valcarenghi

1. Art. 17, comma 6, lettera a)ter, DPR 633/1972. Secondo la Circolare 14/E del 27 marzo 2015, rientrano nell'ambito applicativo del reverse da "completamento di edifici" le operazioni relative alla "posa in opera di pareti mobili e simili". Per quanto riguarda le pareti mobili non vi è traccia di altro richiamo o riferimento nell'ambito applicativo del reverse che pertanto parrebbe limitato alla predetta fase. Si richiede se, partendo dai principi più volte enunciati dall'Agenzia delle entrate in relazione alla differenziazione tra fornitura con posa e contratto di appalto nel caso in cui incaricato dell'esecuzione delle opere fosse lo stesso produttore del bene, nel caso di un'azienda che produce in serie ed installa pareti mobili, introducendo alle stesse le eventuali variazioni rispetto allo standard richieste dal cliente, ci si trovi in presenza di un contratto d'appalto o di una fornitura con posa. Ovviamente le conseguenze del diverso approccio porterebbero nell'ipotesi di fornitura con posa ad un regime ordinario Iva.

L'art. 17, comma 6, lett. a-ter), del DPR 633/1972, prevede che sono soggette a reverse charge "le prestazioni di servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative ad edifici".

Tra le prestazioni di "completamento degli edifici", la Circolare 14/E/2015 ha chiarito che è soggetta a reverse charge la prestazione di servizio consistente nella "Posa in opera di infissi, arredi, controsoffitti, pareti mobili e simili" (codice ATECO 43.32.02). Pertanto, è soggetta all'inversione contabile l'installazione di pareti mobili in un edificio in quanto ai fini Iva si qualifica come prestazione di servizio.

Tuttavia, sul piano operativo non è sempre agevole distinguere quando un'operazione è qualificabile come mera prestazione di servizio ovvero quando la posa in opera è accessoria alla cessione del bene (CM 37/E/2015). Si ha senz'altro una prestazione di servizi quando il soggetto prestatore si occupa della mera installazione del bene (e come tale la prestazione è soggetta a reverse charge). Al contrario, qualora il soggetto che cede il bene da installare è anche colui che procede all'installazione, occorre individuare in concreto la tipologia di operazione che sarà realizzata.

Sono di ausilio alla individuazione della concreta tipologia di operazione che sarà realizzata, le pronunce dei giudici comunitari secondo cui è necessario verificare se i servizi resi dal fornitore si limitino alla semplice posa in opera del bene senza che lo stesso subisca alcuna alterazione, ovvero, se gli stessi siano diretti a modificare la natura del bene e/o ad adattare lo stesso alle esigenze

specifiche del cliente (CGUE, sentenza del 29 marzo 2007, causa C-111/05). In tal senso, l'AdE ha precisato che la distinzione della cessione con posa in opera e prestazione di servizi dipende dalla causa contrattuale, nonché dalla volontà delle parti (Risoluzione 164/E/2007, 148/E/2007, 220/E/2007).

Ciò che è, quindi, determinante per la qualificazione ai fini Iva della “posa in opera” delle pareti mobili è la volontà dei contraenti. Se la società che esegue i lavori è lo stesso fabbricante delle pareti mobili, senza che ad esse siano apportate alcun adattamento o modifica concordati con il cliente, l'attività di posa in opera (che, autonomamente considerata, si qualificherebbe come prestazione di servizi soggetta a reverse charge) si configura come prestazione accessoria alla cessione del bene. Di conseguenza, l'intera operazione verrà assoggetta al regime Iva ordinario. Diversamente, se nell'esecuzione dei lavori prevale un *quid novi* tale da qualificare l'operazione come una prestazione di servizi, si rientra nel regime del reverse charge.

2. Art. 17, comma 6, lettera a): si richiede chiarimento in merito al trattamento Iva da riservare alle prestazioni di servizio di seguito descritte: azienda produttrice di capannoni prefabbricati, quindi di fatto produttrice su commessa, all'interno del proprio stabilimento subappalta alcune lavorazioni su elementi strutturali – ad esempio pilastri, travi portanti o plinti – a ditte esterne. Tanto l'azienda prefabbricatrice quanto quella che riceve il subappalto hanno codici di attività Ateco non riferiti all'edilizia ma alla prefabbricazione e, di fatto, le imprese lavorano su linee di produzione continue che quindi, eccetto piccoli aggiustamenti dovuti a misure o a personalizzazioni, ottengono prodotti qualificabili come “standard”. Si chiede conferma che i rapporti tra l'azienda produttrice di prefabbricati e le imprese di cui sopra siano soggetti all'applicazione ordinaria dell'Iva, non configurandosi direttamente un rapporto di costruzione o ristrutturazione di immobili.

La norma richiamata – art. 17, comma 6, lett. a), DPR 633/1972 – prevede l'applicazione del reverse charge nei rapporti di subappalto del settore edile, al verificarsi dei seguenti requisiti:

- deve trattarsi di interventi edilizi;
- deve trattarsi di un contratto di appalto o d'opera e non di fornitura o di fornitura con posa in opera.

E', inoltre, previsto che il primo appaltatore ed il subappaltatore devono svolgere una prestazione riconducibile ad una delle attività contenute nella sezione F (“Costruzioni”) della tabella ATECOFIN 2004 (sostituita ora dalla tabella ATECO 2007). Tuttavia, in presenza delle altre condizioni, opera il reverse charge anche se le imprese hanno comunicato all'Agenzia delle entrate di svolgere un'attività diversa da quella indicata dalla sezione F (cfr. RM 172/E/2007).

Nel caso di specie, la realizzazione di fabbricati dovrebbe rientrare nella sezione D della tabella ATECO. Tuttavia, l'AdE ha chiarito che è comunque soggetta al reverse charge la realizzazione di prefabbricati in calcestruzzo effettuata direttamente all'interno del cantiere edile (Risoluzione n. 76/E/2008), ciò in quanto si tratta di una prestazione che più correttamente è da ricomprendersi nella sezione F, e non nella sezione D della Tabella ATECOFIN, in quanto da quest'ultima sezione sono escluse le attività di costruzione di strutture e operazioni di fabbricazione eseguite nel cantiere edile. Rientra, quindi, negli interventi edilizi, la costruzione di strutture prefabbricate in cantiere, nonché le costruzioni temporanee (Risoluzione 245/E/2008).

Nel caso in esame (pur non essendo noto il materiale), la costruzione della struttura prefabbricata avviene all'interno del proprio stabilimento, mancando il relativo montaggio nel cantiere edile. La mancanza di tale elemento fa sì che la realizzazione del capannone non possa qualificarsi come intervento reso in ambito edile, ovvero non possa essere ricompreso nella sezione F della Tabella. Di conseguenza, anche il rapporto di subappalto, non sarà interessato dal particolare regime di reverse charge che caratterizza il settore dell'edilizia.

3. Ambito ENERGETICO. Dal 2016, come previsto dal Decreto Ministeriale 6 luglio 2012, il meccanismo dei Certificati Verdi è sostituito da una nuova forma di incentivo. I soggetti che hanno già maturato il diritto ai CV (titolari di impianti qualificati IAFR) conservano il beneficio per il restante periodo agevolato, ma in una forma diversa. Il nuovo meccanismo, infatti, garantisce sulla produzione netta di energia la corresponsione di una tariffa in euro da parte del GSE aggiuntiva ai ricavi derivanti dalla valorizzazione dell'energia (che può avvenire tramite RID o tramite ricorso al Mercato Libero da parte dell'operatore).

Mentre i 'vecchi' certificati verdi venivano fatturati in reverse charge e senza ritenuta di alcun tipo, il GSE attribuisce a tale tariffa incentivante la natura di contributo tanto che non viene assoggettata ad IVA e subisce la ritenuta del 4% (istruzioni GSE).

Precisiamo che tale contributo è aggiuntivo, rispetto alla normale tariffa di cessione di energia che rientra in ambito IVA, seppur fatturata in reverse charge.

Il quesito è volto a chiedere se in tale fattispecie si verificano problemi in capo al soggetto costruttore della centrale in merito all'IVA detratta a suo tempo sulla costruzione dell'impianto, nonché sull'IVA portata periodicamente in detrazione.

È noto come l'erogazione di un contributo non comporta l'applicazione dell'Iva qualora lo stesso non è erogato in virtù di un nesso di sinallagmaticità, ovvero come contropartita di una specifica

prestazione. In tutti i casi in cui il soggetto che riceve il finanziamento non sia obbligato, a fronte degli importi percepiti, ad una prestazione di dare, fare, non fare o permettere nei confronti dell'ente erogante, le somme versate sono da considerare escluse dal campo di applicazione del tributo trattandosi di cessioni di denaro per il perseguimento di obiettivi di carattere generale non afferenti a specifiche prestazioni, ai sensi dell'art. 2, comma 3, lett. a), del DPR 633/1972 (Risoluzione n. 472/E/2008).

Il fatto che l'erogazione del contributo sia fuori campo Iva richiede però delle riflessioni quanto all'esercizio del diritto alla detrazione dell'Iva assolta sugli acquisti effettuati in relazione all'operazione agevolata.

L'articolo 19, comma 2, DPR 633/1972 prevede l'indetraibilità dell'Iva sugli acquisti di beni e servizi afferenti ad operazioni esenti o comunque non soggetti all'imposta. L'indetraibilità non opera ai sensi del comma 3, lett. c) dello stesso articolo, se le operazioni non soggette al tributo indicate nel predetto comma 2 del medesimo art. 19 sono costituite dalle cessioni di denaro di cui all'art. 2, terzo comma, lett. a), del DPR n. 633 del 1972.

Tuttavia, già la Risoluzione 42/E/2004 sul punto ha chiarito che la disposizione di cui all'art. 19, comma 3, lett. c), del DPR n. 633 del 1972 deve però intendersi riferita agli acquisti di beni e servizi effettuati dal soggetto che pone in essere l'operazione di cessione di denaro sottratta alla regola generale della indetraibilità.

La conseguenza, secondo l'orientamento dell'Amministrazione finanziaria (Risoluzione 61/E/2009), è dunque che la circostanza per cui il contribuente sia destinatario di un contributo a fondo perduto non legittima di per sé l'esercizio del diritto alla detrazione, dovendosi comunque fare riferimento alla tipologia delle operazioni attive poste in essere in qualità di cedente/prestatore dallo stesso contribuente destinatario del contributo, nel caso di specie la cessione dell'energia elettrica.

4. AMBITO MANIFATTURIERO. SRL avente ad oggetto sociale principale 'fabbricazione di strutture metalliche e parti assemblate ' sigla contratto di subappalto avente ad oggetto 'progettazione esecutiva ed esecuzione dei lavori di realizzazione di ponte ciclopedonale', il tutto da realizzarsi a regola d'arte.

Si precisa che l'azienda ha quale attività secondaria anche l'attività di 'costruzione di strade, autostrade, e piste aeroportuali' nonché 'costruzione di edifici residenziali e non'.

Nel dettaglio l'oggetto del contratto di subappalto per la realizzazione del ponte ciclopedonale prevede:

- fornitura e posa struttura portante in acciaio (prodotta dall'azienda stessa);**
- fornitura e posa appoggio;**

-fornitura e posa lamiera antiscivolo.

Il prezzo complessivo risulta riferito per la maggior parte alla fornitura delle componenti ed in parte residuale all'attività di montaggio.

Si precisa che tale attività viene realizzata mediante assemblaggio delle componenti di carpenteria metallica prodotte internamente presso l'azienda, tramite saldatura e montaggio sul cantiere.

Premesso che sembra ravvisabile l'appartenenza dell'attività di costruzione ponti alla sezione F dalla categoria Ateco (con riferimento non tanto all'oggetto sociale delle società, ma all'attività realmente prestata), si chiede parere se tale fattispecie possa risultare attratta nell'ambito della fatturazione tramite reverse charge dei subappalti nel settore edile. I dubbi principali riguardano:

-il peso preponderante della componente fornitura che di per sé non dovrebbe essere l'unico indicatore del rapporto posto in essere;

-se essendo carpenteria metallica prodotta internamente dall'azienda stessa e assemblata presso il cantiere al fine di realizzare il ponte (ciclopedonale) possa cambiare l'inquadramento della fattispecie;

-il fatto se una siffatta opera possa essere considerata un 'quid novi' rispetto ai beni utilizzati tenuto conto che tali opere richiedono sempre un adattamento alle specifiche esigenze del territorio in cui vengono installate, realizzando così un appalto e non una mera cessione con posa.

Secondo l'orientamento della Corte di Giustizia (sentenza causa C-111/05), un'operazione che consiste nella fornitura e posa in opera di un bene deve essere considerata una cessione di bene, e non una prestazione di servizio, se ricorrono determinate condizioni:

- il bene, dopo la posa in opera, è trasferito al cliente come se fosse il proprietario;

- il prezzo del bene rappresenta una parte preponderante del costo totale dell'intera operazione, anche se il rapporto tra il prezzo della fornitura e quello della posa in opera non deve assumere un'importanza decisiva ai fini della qualificazione, ma rappresenta un indice di cui si può tener conto;

- i servizi del fornitore si limitano alla posa in opera di un bene, senza alterarne la natura e senza adattarlo alle specifiche esigenze del cliente.

Nel caso in cui, in particolare, una di queste due ultime condizioni venga meno, si avrà piuttosto una prestazione di servizi la quale, se resa nell'ambito di un contratto di subappalto in edilizia, sarà assoggettata ad Iva con il regime del reverse charge.

Con la Risoluzione 220/E/2007, l’Agenzia delle Entrate ha chiarito che se un’operazione è composta sia da una cessione di beni che una prestazione di servizi, per definire il trattamento Iva occorre far riferimento alla causa del contratto, nonché alla volontà delle parti. Inoltre, qualora l’attività di posa in opera dei materiali prodotti ha natura accessoria rispetto alla fornitura degli stessi, la prestazione è assoggettata ad Iva secondo il regime ordinario; mentre se l’attività non è una semplice posa in opera di materiali, ma consiste nella realizzazione di beni diversi, nuovi rispetto al complesso dei materiali impiegati, si tratta di un’attività in più rispetto a quella manifatturiera. Qualora tale attività sia inquadrabile tra quelle del settore edile, in particolare nella sezione F della tabella Atecofin 2004 (ora tabella Ateco 2007), per le operazioni ad essa riconducibili sarà applicato il regime del reverse charge (Risoluzione 246/E/2008, Risoluzione 255/E/2008).

Secondo la giurisprudenza di merito, esistono degli indizi che fanno presumere che si è in presenza di un contratto di appalto/subappalto per esecuzione di opere nel settore edile, piuttosto che di cessione di bene con posa in opera. Si tratta di: impiego di manodopera specializzata per l’esecuzione di opere “a regola d’arte”; obbligo di osservare la disciplina di cantiere; controllo/custodia del materiale di propria fornitura; esecuzione di opere provvisoriale per la sicurezza nelle operazioni di posa in opera; assistenza e collaudo; assicurazione, garanzia e responsabilità per eventuali danni arrecati a terzi; responsabilità per la buona esecuzione dei lavori, etc. (cfr CTP Milano sentenza 194/2013, CTR Milano sentenza 4177/2014).

Pertanto, al fine di inquadrare correttamente la tipologia di operazione realizzata, è necessario effettuare una verifica della concreta sussistenza dei presupposti sopra individuati.

5. L’Agenzia delle Entrate con la circolare n. 1/2018 per determinare il dies a quo da cui decorre il termine per l’esercizio della detrazione, individua una duplice condizione:

- l’avvenuta esigibilità dell’imposta (presupposto sostanziale);
- il possesso della fattura ex art. 21 D.P.R. 633/72 (presupposto sostanziale).

Per quanto riguarda le liquidazioni periodiche infrannuali, qualora si ritenga il possesso della fattura quale condizione sospensiva per il sorgere del diritto alla detrazione, si potrebbe giungere alla conclusione che la detrazione relativa ad una fattura datata 28 febbraio 2018, pervenuta al soggetto passivo in data 5 marzo 2018 ed inserita nella liquidazione di febbraio, sarebbe sanzionabile ai sensi dell’art. 6, comma 6 del D.Lgs. 471/97, con la sanzione amministrativa pari al 90% dell’ammontare della detrazione compiuta, in quanto derivante da un computo illegittimo.

Quanto affermato va coordinato con la formulazione dell’art. 1 del D.P.R. 100/98, in base al quale “entro il giorno 16 di ciascun mese, il contribuente determina la differenza tra l’ammontare

complessivo dell'imposta sul valore aggiunto esigibile nel mese precedente (...) e quello dell'imposta, risultante dalle annotazioni eseguite, nei registri relativi ai beni ed ai servizi acquistati, sulla base dei documenti di acquisto di cui è in possesso e per i quali il diritto alla detrazione viene esercitato nello stesso mese ai sensi dell'art. 19 del D.P.R. 633/72".

La norma in esame richiama correttamente l'art. 19 relativamente alla condizione sostanziale dell'esigibilità dell'imposta per il sorgere del diritto, ma, nel richiedere il possesso della fattura, non ne impone il possesso entro la fine del mese di riferimento, richiedendone semmai la disponibilità entro il giorno 16 in cui si procede all'effettiva liquidazione dell'imposta. Pertanto la formulazione del predetto art. 1 con la relativa prassi consolidatasi negli anni e mai contestata dall'Agenzia delle Entrate (detrazione in febbraio, nel caso precedente) dovrebbe comportare la non punibilità del comportamento sopra descritto con la sanzione dell'indebita detrazione. Qual è il parere dei relatori in merito a siffatta interpretazione? Può essere davvero rischioso comportarsi come nel caso prospettato?

Come è noto la Circolare 1/E/2018 ha introdotto alcuni chiarimenti circa la disciplina della detrazione dell'Iva in seguito alle modifiche apportate dal DL 50/2017 agli artt. 19 e 25 DPR 633/1972. In particolare, sul tema del dies a quo dell'esercizio del diritto è stato sottolineato che la disciplina italiana, in senso conforme a quella unionale, richiede il verificarsi, in capo al cessionario/committente, della duplice condizione dell'avvenuta esigibilità dell'imposta (condizione sostanziale) e del possesso della fattura (condizione formale). È da questo momento, e fino alla data di presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui si sono verificati entrambi i presupposti, che il contribuente può detrarre l'Iva, previa registrazione dell'imposta.

A stretto rigore, seguendo alla lettera la recente interpretazione dell'Amministrazione finanziaria, si arriva alla conclusione che, a partire dalla liquidazione di gennaio 2018, la liquidazione relativa ad un determinato del mese (o trimestre) non può comprendere anche l'Iva relativa alla fattura pervenuta al contribuente nei primi giorni del mese successivo, seppure anteriormente al termine di liquidazione dell'Iva del periodo. In questi termini, si dovrebbe ritenere superato il disposto dell'art. 1 del DPR 100/1998.

Diversamente, alcune associazioni di categoria, insieme a parte della dottrina, hanno ritenuto che quest'ultima norma non è da ritenersi superata dal documento di prassi, concludendo che se il possesso della fattura si manifesta in tempo utile per la liquidazione di periodo, è già possibile operare la detrazione.

Fermo restando che sarebbe opportuno sul tema un'ulteriore chiarimento di prassi, per evitare di incorrere nella sanzione di cui all'art. 6, comma 6, DLgs 471/1997 sull'illegittima detrazione, è

opportuno seguire l'interpretazione restrittiva per cui non è più possibile imputare le fatture datate, per ipotesi, febbraio 2018 nella liquidazione relativa allo stesso mese se sono pervenute al contribuente a partire dal 1° marzo 2018. Esse confluiranno nella liquidazione del 16 aprile.

6. “Qualora una azienda apra via via più magazzini o siti produttivi, la valutazione delle rimanenze a bilancio della società deve avvenire con unico LIFO generale che comprenda i carichi e gli scarichi di tutta la società o è concepibile che ogni singolo sito , che avrà stratificazioni temporalmente differenziate in funzione del periodo di avvio, abbia un proprio LIFO differente magari da quello storico dello stabilimento “madre” dell’azienda che può far media con i valori molto vecchi. In pratica tanti siti tanti lifo con la possibilità di spostare a fine anno ove sia più basso. Leggendo OIC 13 non pare.... Ovviamente nel caso proposto il magazzino è dato dalla sommatoria dei vari LIFO e le vendite sono gestite tutte da un unico ufficio con un unico listino.

In linea di principio, va rammentato che l'onere della stima delle rimanenze è governato da un unico principio che consente l'applicazione di criteri “standard”.

Nell'ipotesi in cui si creino più stratificazioni LIFO in relazione alla collocazione “fisica” delle rimanenze, si ottiene un conteggio complessivo che potrebbe divergere rispetto alla regola generale applicabile.

Per conseguenza, si teme che la proposta modalità non sia conforme alle indicazioni civilistiche, né tantomeno alle richieste fiscali dell'articolo 92 del TUIR

.....

A cura della Commissione Consultiva Imposte Indirette
Coordinatore: Pierluigi Riva - Delegato del Consiglio: Eugenio Vitello
Componenti:

Gianluca Arcaini - Emma Cancarini – Giovanni Cenedella - Claudia Contessa Chiara Cesari – Elena Conti – Maria Elena Donzelli - Giovanni Fassini - Sara Rebuschi – Roberta Richiedei - Fausto Sala - Andrea Soldera

Giugno 2018