

VENIER & Associati

studio commercialisti e consulenti del lavoro

Alessio Venier

ragioniere commercialista
consulente del lavoro
revisore legale

Marco Venier

dottore commercialista
revisore legale

Enrico Chiarot

dottore in giurisprudenza
consulente del lavoro

Andrea Manzon

avvocato
diritto civile e commerciale
diritto del lavoro
p. iva 01411600933

Michela Brusadin

avvocato
diritto civile e commerciale
industriale e internazionale
p. iva 01531330932

Maddalena Beda

laurea consulenza lavoro
consulente del lavoro
p. iva 04201630284

Sara Crosato

dottore commercialista
revisore legale
p. iva 04073190268

Pordenone, 10 febbraio 2015

messaggio inviato a mezzo telefax o e-mail

AI CLIENTI
DELLO STUDIO PROFESSIONALE
LORO SEDI

OGGETTO: Novità fiscali 2015: 1) lettere di intento – 2) split payment (scissione dei pagamenti) – 3) estensione regime reverse charge – 4) certificazione unica.

1. Lettere d'intento

L'articolo 20 del Decreto "Semplificazioni" n. 175/2014 ha rovesciato l'obbligo di comunicazione telematica delle lettere d'intento in capo all'esportatore abituale.

In base alla vecchia disciplina, l'esportatore abituale inviava la dichiarazione d'intento al proprio fornitore (di servizi o beni) ed era quest'ultimo a dover effettuare l'invio telematico all'Agenzia delle Entrate.

In base alle nuove disposizioni è invece lo stesso esportatore abituale che deve provvedere alla comunicazione telematica all'Amministrazione finanziaria.

In particolare, l'esportatore abituale redige la lettera d'intento e procede ad effettuare l'invio telematico all'Agenzia delle Entrate. Una volta in possesso della relativa ricevuta telematica, la consegna, unitamente alla lettera d'intento stessa al proprio fornitore. Quest'ultimo, dopo aver effettuato il riscontro telematico dei documenti ricevuti può procedere con l'emissione di fattura in regime di non imponibilità.

La controparte dell'esportatore abituale, in base alle nuove disposizioni, manterrà comunque alcuni obblighi già vigenti (tenuta ed aggiornamento dell'apposito registro per le dichiarazioni ricevute ed indicazione degli estremi delle stesse nelle fatture emesse applicando il regime di non imponibilità), a cui si aggiungeranno i nuovi, quali il riscontro telematico dell'avvenuta presentazione della comunicazione all'Agenzia da parte del proprio cliente ed il riepilogo, in dichiarazione IVA annuale, dei dati contenuti nelle dichiarazioni d'intento ricevute.

Le nuove norme, in base al comma 3 dell'articolo 20 del D.L. n. 175/2014, si applicano "alle dichiarazioni d'intento relative ad operazioni senza applicazione dell'imposta da effettuare a decorrere dal 1° gennaio 2015".

1.1 Il meccanismo

Come già anticipato, la principale differenza rispetto al passato consiste nell'inversione del soggetto tenuto all'effettuazione dell'invio telematico. Questo rappresenta tuttavia solo un primo elemento di differenza rispetto alla vecchia disciplina. Se da un lato molto cambierà nelle abitudini di esportatori abituali e loro fornitori, dall'altro si riscontra che devono essere mantenuti tutti i comportamenti non "toccati" dal Legislatore col Decreto semplificazioni.

L'esportatore abituale deve: compilare la dichiarazione d'intento – effettuare l'invio telematico all'Agenzia delle Entrate – scaricare la ricevuta telematica – consegnare la lettera d'intento e la relativa ricevuta al proprio fornitore.

Il fornitore deve: verificare se tale dichiarazione sia quanto meno in apparenza veritiera - eseguire il riscontro telematico dei documenti ricevuti - se il riscontro è positivo può emettere fattura non imponibile - riepiloga in dichiarazione annuale i dati delle lettere d'intento ricevute.

Il medesimo meccanismo scatta anche se la lettera d'intento viene "spesa" nei confronti delle Dogane, almeno fino a quando le Entrate non condivideranno la banca dati delle lettere d'intento con l'Agenzia delle Dogane. Detta condivisione

dovrebbe essere attuata entro 120 giorni dall'entrata in vigore del decreto semplificazioni. Sempre la relazione illustrativa afferma che la condivisione consentirà di eliminare l'obbligo di presentazione, in dogana, della copia della lettera d'intento e della relativa ricevuta di presentazione.

1.2 I controlli

Abbiamo già detto che il fornitore deve esperire un controllo telematico sulle dichiarazioni d'intento pervenutegli con le relative ricevute di trasmissione.

Il fornitore che riceve le "nuove" lettere d'intento può effettuare il riscontro telematico con due differenti modalità: direttamente on-line o tramite il proprio cassetto fiscale. Nel primo caso si accede al sito dell'Agenzia delle Entrate seguendo il percorso servizi on-line – servizi fiscali – servizi senza registrazione – verifica ricevuta dichiarazioni d'intento). Bisogna quindi indicare protocollo, progressivo e anno della dichiarazione d'intento, nonché il codice fiscale del dichiarante ed il soggetto destinatario. A questo punto viene fornito l'esito dell'elaborazione che, se positiva, consente l'emissione della fattura in regime di non imponibilità. E' consigliabile stampare e conservare l'esito della verifica. La verifica tramite cassetto fiscale avviene invece accedendo alla sezione "comunicazioni". I dati saranno caricati a partire dall'annualità 2015.

Se questo è il nuovo onere di verifica posto in capo al fornitore dell'esportatore abituale, va comunque ricordato che non sono comunque venuti meno gli obblighi generalmente previsti in capo allo stesso.

La ricezione della lettera d'intento non esonera, infatti, il cedente dalla verifica in ordine alla effettiva consistenza della stessa. Si pensi al caso del fornitore che riceve una lettera d'intento falsa. Egli non è responsabile del mancato addebito dell'imposta se dimostra di avere esperito una minima indagine circa l'apparente veridicità della lettera d'intento, oltre all'assenza di un proprio coinvolgimento nell'attività fraudolenta del cessionario.

Queste conclusioni sono state confermate anche da recente giurisprudenza (Corte di Cassazione, sentenza n. 176 depositata il 9/1/2015). Detti oneri si aggiungono quindi al controllo telematico cui è tenuto il fornitore in seguito alle modifiche introdotte dal Decreto semplificazioni. I giudici di Cassazione ricordano che, in base ad un filone giurisprudenziale pressoché univoco, l'applicazione del regime di non imponibilità scatta con l'emissione della lettera d'intento da parte dell'esportatore, mentre il cedente, una volta riscontrata la conformità alle disposizioni di legge, non è tenuto ad eseguire alcun altro controllo, rimanendo a carico di chi emette tale dichiarazione la responsabilità, anche penale, derivante dall'eventuale falsità. Il cedente deve anche dimostrare, in caso di dichiarazioni ideologicamente false, l'assenza di un proprio coinvolgimento nell'attività fraudolenta e di essersi comportato come un diligente operatore economico.

Pertanto, la responsabilità del fornitore dell'esportatore abituale che ha emesso una lettera d'intento falsa può essere esclusa allorché si è in grado di dimostrare di aver compiuto una limitata indagine per cercare di comprendere se tale dichiarazione sia quanto meno in apparenza veritiera oppure fraudolenta. Ad esempio, bisogna verificare se il cliente è iscritto al registro delle imprese e se l'attività che esercita è quanto meno compatibile con l'effettuazione di operazioni non imponibili che originano plafond. Altri casi che richiederebbero un'indagine più approfondita possono essere quello dell'assenza di una sede fissa con strutture idonee (sia tecniche che umane), l'assenza di precedenti rapporti economici nel settore in cui il cliente si presenta per operare, il pagamento delle fatture mediante assegni circolari, anziché bonifico bancario o altre evidenti anomalie. Se, poi, il dubbio rimane, il fornitore, per evitare conseguenze, dovrebbe astenersi dal concedere l'agevolazione, ovvero richiedere legittimamente ulteriori informazioni a sostegno della dichiarata qualifica di esportatore abituale. Di fatto, il fornitore deve provare di essersi comportato in modo diligente, al fine di "assicurarsi" di non aver partecipato ad una frode.

1.3 Il nuovo modello

Per le operazioni da effettuare a partire dal 1° gennaio 2015 sono gli esportatori abituali che trasmettono telematicamente all'Agenzia delle Entrate la dichiarazione d'intento mediante l'utilizzo di un nuovo modello.

La dichiarazione può essere trasmessa direttamente, da parte dei soggetti abilitati dall'Agenzia delle Entrate, o tramite gli intermediari abilitati alla trasmissione.

Come avviene solitamente, se è l'intermediario abilitato alla trasmissione telematica ad effettuarla è tenuto a rilasciare al dichiarante, contestualmente alla ricezione della dichiarazione o all'assunzione dell'incarico per la sua predisposizione, l'impegno a trasmettere i dati in essa contenuti. Dopodiché si è tenuti a consegnare al dichiarante una copia della dichiarazione trasmessa e della ricevuta di presentazione della comunicazione rilasciata dall'Agenzia delle Entrate.

Allo stesso modo del vecchio modello sono previsti (in alto a destra) i campi ove indicare il protocollo assegnato alla dichiarazione d'intento.

Esempio

La Alfa S.r.l. ha emesso una sola lettera d'intento, nei confronti di Beta S.n.c., a dicembre 2014 in relazione a tutte le operazioni 2015. Per Beta S.n.c. è la quarta ricevuta sul 2015.

- Per Alfa sarà la n. 1/2015, sia che la consegna al fornitore sia avvenuta in dicembre (2014) piuttosto che a gennaio (2015).
- Per Beta sarà la 4/2015, e questo sia che la ricezione sia avvenuta in dicembre che a gennaio.

A seguire, sempre nel "frontespizio", vi è la sezione "integrativa". Infatti, nell'ipotesi in cui, prima di effettuare l'operazione, si intenda rettificare o integrare i dati di una dichiarazione già presentata è possibile inviare una nuova dichiarazione, barrando la casella "Integrativa" e indicando il numero di protocollo della dichiarazione che si intende integrare. La dichiarazione integrativa sostituisce la dichiarazione integrata. In base alle istruzioni ministeriali si evince che non possono essere variati i dati relativi al plafond, indicati nel quadro A).

1.4 Le sanzioni

L'inversione del soggetto tenuto all'invio telematico delle dichiarazioni d'intento operata dal Decreto semplificazioni ha comportato anche la necessità di rivedere parte dell'impianto sanzionatorio. In base alle nuove disposizioni, l'operatore che fornisce beni o servizi all'esportatore abituale sarà sanzionato solo se emette fattura non imponibile prima di aver ricevuto dal cliente la dichiarazione d'intento e di aver riscontrato telematicamente la sua presentazione alle Entrate. La sanzione dal 100 al 200 per cento dell'imposta non applicata per l'ipotesi dell'emissione della fattura senza addebito di Iva in assenza della dichiarazione d'intento. In questo caso, il fornitore è altresì tenuto al pagamento del tributo.

1.5 Disciplina transitoria

Le citate modifiche (inversione soggetto tenuto all'invio telematico e sanzioni applicabili) si applicano alle dichiarazioni d'intento relative ad operazioni senza applicazione dell'imposta da effettuare a decorrere dal 1° gennaio 2015.

La norma ha inoltre stabilito che con apposito provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate sono definite le modalità applicative, anche di natura tecnica, delle disposizioni e sono definiti i requisiti cui è subordinato il rilascio della ricevuta da parte dell'Agenzia delle Entrate.

Il citato Provvedimento aveva infatti affermato che fino all'11 febbraio 2015 è possibile consegnare le dichiarazioni d'intento al proprio fornitore secondo le vecchie modalità. In questo caso il fornitore è esonerato dall'invio telematico. Dal 12 febbraio 2015 è invece necessario l'invio della dichiarazione da parte dell'esportatore abituale, entrando effettivamente in vigore le nuove regole.

In particolare, dalla lettura del citato Provvedimento e del relativo comunicato stampa, si evince che l'esportatore abituale può inviare le lettere d'intento utilizzando il modello precedente e che – nonostante non sia esplicitamente evidenziato – il fornitore che le riceve non è tenuto ad alcuna comunicazione. Infatti, viene solamente precisato che il fornitore è esentato dall'obbligo di verifica dell'avvenuta presentazione della dichiarazione d'intento all'Agenzia delle Entrate, senza alcun riferimento ad altri obblighi.

Inoltre viene stabilito che, per le dichiarazioni d'intento consegnate o inviate secondo le vecchie modalità che esplicano effetti anche per operazioni poste in essere successivamente all'11 febbraio 2015, vige l'obbligo, a partire dal 12 febbraio 2015, di trasmettere le dichiarazioni in via telematica e di riscontrare l'avvenuta presentazione della dichiarazione all'Agenzia delle Entrate.

Qualsiasi dubbio viene definitivamente fugato con una delle risposte fornite in occasione del Forum di Italia Oggi. In quest'occasione viene rimarcato che, "come chiarito con la circolare n. 31/E del 2014, in attuazione dei principi recati dallo Statuto dei diritti del contribuente, fino all'11 febbraio 2015, gli esportatori possono consegnare o inviare la dichiarazione d'intento al proprio cedente o prestatore secondo le previgenti modalità. In tal caso, il fornitore non è tenuto a verificare l'avvenuta presentazione della dichiarazione d'intento all'Agenzia delle Entrate.

Laddove, tuttavia, le dichiarazioni d'intento già consegnate o inviate secondo le precedenti regole esplicano effetti per operazioni poste in essere successivamente all'11 febbraio 2015, sussiste l'obbligo di applicare la nuova disciplina, a partire dal 12 febbraio 2015".

Nella risposta viene effettuata una distinzione tra:

- 1) l'esportatore che abbia inviato al proprio fornitore la dichiarazione d'intento esclusivamente in relazione ad operazioni da effettuarsi tra il 1° gennaio e l'11 febbraio 2015;
- 2) o che la dichiarazione d'intento si riferisca anche ad operazioni da effettuarsi successivamente a tale data.

Opportunamente, le Entrate affermano che, nel primo caso l'esportatore avrà correttamente adempiuto l'obbligo mediante l'invio della dichiarazione al fornitore secondo le vecchie regole ed il suo fornitore non è tenuto a trasmettere tale dichiarazione all'Agenzia delle Entrate. Resta comunque salvo l'obbligo di conservazione della dichiarazione d'intento ricevuta dall'esportatore ai fini del controllo da parte dell'Amministrazione Finanziaria. Ciò perché il termine per il fornitore per trasmettere la dichiarazione d'intento ricevuta secondo la precedente disciplina - prima liquidazione periodica IVA, mensile o trimestrale, nella quale l'operazione confluisce – scade, con riferimento alle operazioni poste in essere tra il 1° gennaio e l'11 febbraio 2015, successivamente all'entrata in vigore delle nuove regole (12 febbraio 2015).

Nel secondo caso, l'esportatore abituale è tenuto a trasmettere, secondo la nuova disciplina, la dichiarazione d'intento all'Agenzia delle Entrate, ricomprendendo anche le operazioni effettuate tra il 1° gennaio e l'11 febbraio 2015.

Da qui una considerazione: è opportuno che per le lettere d'intento che "coprono" periodi che vanno oltre il 12 febbraio l'esportatore abituale effettui l'invio telematico in modo da ottenere la relativa ricevuta entro tale data. In caso contrario non sarebbero infatti consentite consegne (esentate dall'imposta) tra il 12 febbraio e la data di consegna della lettera d'intento e della ricevuta al proprio fornitore.

Di fatto dovrà compilare la dichiarazione d'intento sul nuovo modello, effettuare l'invio telematico (direttamente o tramite un intermediario) e consegnarla al proprio fornitore unitamente alla relativa ricevuta, per la quale quest'ultimo dovrà effettuare il riscontro telematico prima di poter emettere fattura in regime di non imponibilità.

Va inoltre ricordato che è comunque lasciata la possibilità all'esportatore abituale di avvalersi fin da subito delle nuove modalità.

Lettere d'intento che si esauriscono entro l'11.02.2015: lettera intento consegnata su vecchio modello – nessun invio telematico (né esportatore abituale né suo fornitore) – i dati vanno comunque riepilogati in dichiarazione annuale da parte del fornitore.

Lettere d'intento con efficacia anche oltre l'11.02.2015: lettera intento consegnata su vecchio modello – lettera intento redatta anche su nuovo modello – "nuova" lettera d'intento inviata telematicamente dall'esportatore abituale – consegna lettera intento e relativa ricevuta al fornitore – riscontro telematico da parte del fornitore.

Esempio 1

Dichiarazione d'intento riferita ad una singola operazione effettuata il 5 gennaio 2015.

In tale ipotesi, la dichiarazione d'intento inviata dall'esportatore al fornitore dovrà essere da quest'ultimo esclusivamente conservata e non anche trasmessa telematicamente all'Agenzia delle Entrate.

Esempio 2

L'esportatore abituale ha inviato al proprio fornitore, il 20 dicembre 2014, una dichiarazione d'intento riferita all'intero anno 2015. A decorrere dal 1° gennaio 2015, ha già effettuato operazioni senza applicazione dell'imposta.

Anche se l'esportatore ha già inviato al proprio fornitore la dichiarazione d'intento secondo le precedenti regole, è tenuto ad applicare la nuova disciplina, trasmettendo la dichiarazione d'intento telematicamente all'Agenzia - anche con riferimento alle operazioni effettuate tra il 1° gennaio e l'11 febbraio 2015 - e curandone la consegna al fornitore, insieme alla relativa ricevuta di presentazione. Il fornitore è tenuto a verificare l'avvenuta trasmissione all'Agenzia solo con riferimento alle operazioni poste in essere successivamente all'11 febbraio 2015.

2. Split Payment (scissione dei pagamenti)

L'art. 1, comma 629, lettera b), della legge di Stabilità 2015 introduce un nuovo articolo nel decreto Iva. Si tratta dell'art. 17-ter, che regola il meccanismo del cd. split payment.

Quest'ultimo altro non è che un particolare meccanismo che scatta per le operazioni (cessioni di beni e prestazioni di servizi) effettuate nei confronti di determinati enti pubblici che si prefigge l'intento di arginare il fenomeno dell'evasione dell'Iva nelle operazioni che vedono coinvolta quale cessionaria o committente la Pubblica Amministrazione.

La nuova regola rappresenta una novità assoluta nel nostro ordinamento. Inoltre, è soggetta ad autorizzazione comunitaria. Tuttavia, il Legislatore ne ha stabilito l'immediata (dal 2015) efficacia, e, in caso di eventuale censura comunitaria, ha anche previsto come procedere con la necessaria copertura finanziaria.

2.1 Il meccanismo

Lo split payment rappresenta una "*speciale modalità di versamento dell'imposta*" secondo la quale, in relazione a talune cessioni o prestazioni effettuate nei confronti di enti pubblici, è lo stesso ente pubblico (cessionario o committente) che deve versare l'Iva addebitata in rivalsa nella fattura emessa dal soggetto Iva cedente o prestatore.

Nella sostanza, il meccanismo può essere così schematizzato: il fornitore della P.A. emette fattura con IVA - la P.A. paga la fattura al netto dell'Iva - la P.A., in qualità di soggetto debitore dell'imposta, versa la relativa Iva - in capo al fornitore non emerge Iva a debito.

Si osserva come il cedente/prestatore che opera costantemente con la Pubblica Amministrazione maturerà crediti Iva (non diviene debitore sulle operazioni attive ma continua a detrarre l'Iva sugli acquisti). Di fatto, è lo stesso effetto che si manifesta per coloro che applicano il reverse charge. Proprio per agevolare le dinamiche di recupero dell'imposta il legislatore l'emanazione di un prossimo decreto ministeriale che inserisca tali soggetti tra coloro che potranno accedere a canali di erogazione prioritaria in caso di richiesta di rimborso dei crediti Iva generati dalle predette operazioni soggette al meccanismo dello split payment.

2.2 Ambito di applicazione

L'ambito di applicazione del nuovo meccanismo è il medesimo di quello previsto dal ben noto comma 5 dell'articolo 6 del decreto Iva (differimento versamento Iva all'incasso della fattura). Si tratta, infatti, delle operazioni (sia cessioni di beni che prestazioni di servizi) effettuate nei confronti:

- dello Stato;
- degli organi dello Stato ancorché dotati di personalità giuridica;
- degli enti pubblici territoriali e dei consorzi tra essi costituiti ai sensi dell'art. 31 del T.U. di cui al D.Lgs n.267/2000;
- delle camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura;
- degli istituti universitari;
- delle aziende sanitarie locali;
- degli enti ospedalieri;
- degli enti pubblici di ricovero e cura aventi prevalente carattere scientifico;
- degli enti pubblici di assistenza e beneficenza e di quelli di previdenza.

Già in passato, anche se in relazione all'applicazione del meccanismo del differimento dell'esigibilità dell'imposta, l'Agenzia delle Entrate aveva affermato che l'elencazione in precedenza richiamata deve considerarsi tassativa. Tale impostazione dovrebbe tornare applicabile anche in questo caso.

Inoltre, il Comunicato del 9 gennaio scorso si è espresso anche in relazione allo "status" dell'ente pubblico destinatario delle operazioni soggette al nuovo meccanismo della scissione dei pagamenti: tale norma si applica anche alle operazioni per le quali l'ente pubblico non agisce in qualità di soggetto passivo Iva, bensì opera (in tutto o in parte) nella propria sfera istituzionale.

Il nuovo meccanismo trova pertanto applicazione per tutti gli acquisti effettuati dalla Pubblica amministrazione, come sopra individuata.

Al contrario, non trova applicazione quando:

- l'ente pubblico è debitore dell'imposta in quanto soggetto all'obbligo di reverse charge;
- corrisponde compensi per prestazioni di servizi assoggettati a ritenuta alla fonte a titolo di imposta sul reddito.

I fornitori devono emettere regolarmente la fattura con le indicazioni prescritte dall'art. 21 del Dpr n. 633/1972, tra cui l'evidenziazione dell'imposta, apponendo l'annotazione "scissione dei pagamenti" sulla medesima.

Conseguentemente il predetto meccanismo non trova applicazione in relazione alle operazioni assoggettate a regimi speciali che non prevedono l'evidenza dell'imposta in fattura e che ne dispongono l'assolvimento secondo regole proprie.

2.3 Contabilizzazione

Per quanto riguarda la gestione amministrativo/contabile delle operazioni rientranti nello split payment da parte del soggetto passivo cedente o prestatore si osserva in primo luogo che la fattura da questi emessa dovrà continuare ad esporre l'Iva.

Si tratta, tuttavia, di una evidenza che non dovrà concorrere alla formazione del totale del documento atteso che l'ente pubblico, in applicazione delle nuove regole, pagherà al proprio fornitore un importo al netto della stessa imposta.

Al fine di comunicare all'ente pubblico che trattasi di operazione rientrante nel nuovo meccanismo, sarà opportuno che la fattura rechi un'esplicita del tipo "Operazione rientrante nel meccanismo previsto dall'art.17-ter DPR 633/72 - IVA da versare a cura del committente/cessionario".

La fattura deve essere annotata nel registro Iva vendite (in quanto operazione che concorre alla formazione del volume d'affari), esponendo sia l'imponibile che l'imposta, ma avendo cura di utilizzare un codice Iva che qualifichi esattamente tale casistica, al fine di eseguire correttamente la liquidazione periodica (che dovrà ignorare tale codice), e per poter correttamente compilare successivamente la dichiarazione annuale.

Sul versante contabile la gestione dell'operazione non appare complicata. A fronte di una iniziale registrazione della fattura secondo le ordinarie modalità, sarà poi opportuno intervenire con una nuova scrittura al fine di stornare l'importo dell'Iva evidenziato a debito in fase di rilevazione della fattura (in tal senso agevolerebbe l'utilizzo di un conto "IVA da split payment" o "IVA ex art. 17-ter DPR 633/72") e contemporaneamente ridurre il credito vantato nei confronti dell'ente pubblico cessionario o committente al fine di mantenere i contabilità l'esatto importo del credito che l'ente sarà tenuto a pagare.

2.4 Decorrenza

La legge di stabilità per l'anno 2015 stabilisce che il nuovo meccanismo si applica alle "operazioni per le quali l'imposta sul valore aggiunto è esigibile a partire dal 1° gennaio 2015".

In considerazione della quasi generalizzata applicazione fino al 31.12.2014, nei rapporti tra imprese e P.A., del regime di esigibilità differita di cui al comma 5 dell'art.6 del DPR 633/72 con il quale viene rinviata appunto l'esigibilità dell'imposta al momento del pagamento della fornitura o della prestazione da parte della P.A., se ne doveva concludere che anche alle prestazioni effettuate (quindi, fatturate) ante 1° gennaio 2015 doveva applicarsi il meccanismo dello *split payment* recato dalla nuova disposizione normativa.

Una tale situazione avrebbe causato di certo una notevole complicazione nella gestione delle operazioni "a cavallo".

Per ovviare a siffatti problemi, e superando l'impostazione formale ricavabile dalla norma, è intervenuto il ministero delle finanze (MEF) con il Comunicato Stampa n.7 del 9 gennaio 2015 per annunciare che l'atteso decreto di attuazione in corso di approvazione preciserà che "il meccanismo della scissione dei pagamenti si applica alle operazioni fatturate a partire dal 1° gennaio 2015, per le quali l'esigibilità dell'imposta si verifichi successivamente alla stessa data".

Di fatto, superando quindi il dettato normativo, il richiamato Comunicato Stampa, in un'ottica di semplificazione, ha stabilito che la nuova disposizione trova di fatto applicazione in relazione alle operazioni fatturate a partire dal 1° gennaio 2015.

3. Estensione regime reverse charge

La L. 23.12.2014 n. 190 (legge di stabilità 2015), modificando l'art. 17 co. 6 e l'art. 74 co. 7 del DPR 633/72, ha esteso il meccanismo dell'inversione contabile (c.d. "reverse charge") a nuove fattispecie.

Il "reverse charge" è uno speciale meccanismo in base al quale, in deroga alle regole ordinarie del sistema dell'IVA, l'obbligo di assolvere l'imposta è in capo al cessionario o committente dell'operazione.

Il cedente o prestatore emette fattura senza esposizione dell'imposta e con la dicitura "inversione contabile".

Il cessionario o committente integra la fattura ricevuta con applicazione dell'imposta dovuta e provvede ad annotarla sia sul registro delle fatture emesse che nel registro degli acquisti.

Il meccanismo del "reverse charge", per espressa previsione normativa, risulta applicabile alle sole operazioni nei confronti di soggetti passivi IVA.

3.1 settore edile

La legge di stabilità 2015, inserendo la lett. a-ter) nell'art. 17 co. 6 del DPR 633/72, ha previsto l'applicazione del meccanismo del "reverse charge" per le prestazioni di servizi di:

- pulizia,
- demolizione,
- installazione di impianti,
- completamento relativi ad edifici.

In assenza di chiarimenti ufficiali da parte dell'Amministrazione finanziaria, si evidenzia la difficoltà nell'individuare l'esatto ambito applicativo delle diverse fattispecie per le quali è stato previsto l'assolvimento dell'IVA con il meccanismo del "reverse charge".

A differenza del regime di "reverse charge" di cui all'art. 17 co. 6 lett. a) del DPR 633/72 (applicabile, dal punto di vista oggettivo, alla generalità delle prestazioni rese nel "settore edile"), l'ambito applicativo dell'art. 17 co. 6 lett. a-ter) è più ristretto, in quanto circoscritto a specifiche prestazioni di servizi.

L'art. 17 co. 6 lett. a-fer) del DPR 633/72 non contiene alcun riferimento a limitazioni soggettive, per cui la disposizione è applicabile anche nel caso in cui le prestazioni siano rese nei confronti del contraente generale a cui il committente ha affidato la totalità dei lavori.

A differenza di quanto previsto dall'art. 17 co. 6 lett. a) del DPR 633/72, la nuova disciplina non è limitata alle prestazioni rese da parte dei subappaltatori nei confronti delle imprese costruttrici o ristrutturatrici di un bene immobile, ovvero nei confronti dell'appaltatore principale o di un altro subappaltatore.

La disposizione in esame:

- si applica a decorrere dall'1.1.2015, data di entrata in vigore della legge di stabilità 2015;
- non è subordinata a specifiche autorizzazioni da parte del Consiglio europeo.

3.2 operazioni nei confronti della grande distribuzione

La legge di stabilità 2015, inserendo la lett. d-*quinquies*) nell'art. 17 co. 6 del DPR 633/72, estende l'applicazione del meccanismo del "reverse charge" alle cessioni di beni, anche tramite commissionari, effettuate nei confronti di:

- ipermercati (codice attività 47.11.1);
- supermercati (codice attività 47.11.2);
- *discount* alimentari (codice attività 47.11.3).

Le disposizioni in esame sono applicabili subordinatamente 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", tali norme non sono applicabili.

Qualora tale autorizzazione venisse concessa, il "reverse charge" per le operazioni nei confronti della grande distribuzione sarà applicabile per un periodo di quattro anni.

3.3 cessioni di "pallet"

La legge di stabilità 2015, modificando l'art. 74 co. 7 del DPR 633/72, estende il meccanismo del "reverse charge" alle cessioni di bancali di legno (*pallet*) recuperati ai cicli di utilizzo successivi al primo.

La disposizione in esame:

- si applica a decorrere dall'1.1.2015, data di entrata in vigore della legge di stabilità 2015;
- non è subordinata a specifiche autorizzazioni da parte del Consiglio europeo.

4. Certificazione unica

Con provvedimento del 15 gennaio 2015 il Direttore dell'Agenzia delle Entrate ha approvato definitivamente la Certificazione Unica (CU) 2015 e le relative istruzioni. Tale certificazione, che sostituisce il modello Cud, e la certificazione in forma libera rilasciata per i lavoratori autonomi (liberi professionisti – agenti di commercio, ecc.) è d'obbligo per certificare l'erogazione di redditi di lavoro dipendente, assimilati (amministratori, co.co.co, co.co.pro, Lsu, borse di lavoro e di studio, tirocini), lavoro autonomo (professionisti, agenti di commercio) e redditi diversi (lavoro occasionale).

I destinatari della certificazione non saranno perciò più soltanto i lavoratori dipendenti e percettori di redditi assimilati a quelli di lavoro subordinato, ma anche i lavoratori autonomi, i percettori di provvigioni e di redditi diversi soggetti a ritenute a titolo di acconto o d'imposta, fino ad ora certificati in forma libera.

Stante quanto sopra è opportuno evidenziare come non sarà più possibile, relativamente a tutte le tipologie di redditi come sopra evidenziato corrisposti a decorrere dall'anno fiscale 2014, consegnare il vecchio modello Cud o le vecchie certificazioni per lavoro autonomo.

Le nuove CU dovranno essere rilasciate, come di consueto, **entro il 28 febbraio 2015**, in duplice copia al contribuente e potranno essere sottoscritte anche mediante sistemi di elaborazione automatica.

Elemento di novità per tutti è invece la previsione secondo la quale **entro il 7 marzo 2015** il sostituto di imposta, anche per il tramite dell'intermediario incaricato, dovrà trasmettere all'Agenzia delle Entrate il file telematico contenente le certificazioni uniche (CU) rilasciate ai sostituiti di imposta.

L'omesso, tardivo o errato inoltro delle CU sarà punito con la sanzione amministrativa di € 100,00 per ogni certificazione. La sanzione non sarà applicata se la sostituzione o l'annullamento della Certificazione inviata entro la scadenza avverrà entro i cinque giorni successivi alla suddetta scadenza.

I clienti che redigono la contabilità in proprio e che fino all'anno scorso hanno rilasciato la certificazione in forma libera, ora devono rilasciarla obbligatoriamente sul nuovo modello sopra indicato.

Qualora le case di software non abbiano rilasciato il nuovo programma di certificazione unica, può essere reperito presso il sito dell'Agenzia delle Entrate al seguente indirizzo:

<http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/content/Nsilib/Nsi/Home/CosaDeviFare/Dichiarare/DichiarazioniSostitutitImposta/Certificazione+Unica+2015/SW+Compilazione+CU+2015/>

Lo studio è a disposizione per l'eventuale successivo invio telematico del file predisposto dal cliente.

Rimaniamo a disposizione per ulteriori chiarimenti e Vi porgiamo distinti saluti.

rag. ~~Alessio Venier~~


dott. Marco Venier 

I - 33170 PORDENONE – Vicolo del Lavatoio, 7 – telef. +39/0434/521880 telefax +39/0434/524392
codice fiscale e partita iva 01561620939 - info@venierassociati.it - info@pec.venierassociati.it - www.venierassociati.it