



# **LE NOVITA' IVA 2018**



# Fattura elettronica

## FATTURA ELETTRONICA DAL 2019

### **L. 205/17 art. 1 co. 909**

Dal 1° gennaio 2019 obbligo di fatturazione elettronica, anche avvalendosi di intermediari, sia nei rapporti tra privati (B2B) che nei confronti dei consumatori finali (B2C), indirizzando per questi ultimi il documento sui servizi telematici dell'agenzia delle Entrate.

Con la stessa decorrenza verrà meno l'adempimento dello spesometro (articolo 21 del DI 78 del 2010), mentre continueranno a dover essere inviate le comunicazioni delle liquidazioni periodiche Iva (articolo 21-bis sempre del DI 78/2010).

## **FATTURA ELETTRONICA DAL 2019**

Cessioni di beni e prestazioni di servizi da certificare con fattura elettronica sono tutte quelle poste in essere tra soggetti residenti, stabiliti o identificati a fini Iva nel territorio nazionale.

Restano invece escluse le operazioni transfrontaliere e cioè tutte le cessioni e prestazioni effettuate o ricevute verso e da soggetti non stabiliti nel territorio.

Per queste sarà necessario l'invio all'Agenzia entro l'ultimo giorno del mese successivo delle relative informazioni, ad eccezione di quelle per le quali è stata emessa una bolletta doganale o una fattura elettronica, pena l'applicazione di specifiche sanzioni.

## FATTURA ELETTRONICA DAL 2018

L'obbligo di fatturazione elettronica risulta comunque anticipato al 1° luglio 2018 per la certificazione delle operazioni relative a cessioni di benzina e gasolio e delle prestazioni rese da subappaltatori e subcontraenti negli appalti pubblici.

Da tale data la fattura elettronica sarà obbligatoria anche per le cessioni di carburante effettuate nei confronti di soggetti Iva presso gli impianti stradali di distribuzione, con esclusione dei soli acquisti effettuati al di fuori dell'esercizio di impresa o professione che saranno allo stesso modo tracciati mediante la trasmissione all'agenzia delle Entrate dei corrispettivi telematici secondo termini e modalità individuati con apposito provvedimento direttoriale.

## FATTURA ELETTRONICA DAL 2018

Parallelamente la deducibilità ai fini delle imposte dirette e la detraibilità Iva delle spese per carburante sono state subordinate all'utilizzo di strumenti di pagamento tracciabili con contestuale abolizione della scheda carburante.

Per la detraibilità Iva in teoria occorrerebbe la fattura elettronica, stante la soppressione della carta carburante, ma si veda circ. 42/E/12 nella slide successiva.

Risulta invece posticipato al 1° settembre 2018, rispetto all'originario termine del 1° gennaio, l'obbligo di fatturazione elettronica nelle operazioni *tax free shopping* e cioè dall'esercente per le cessioni effettuate nei confronti di viaggiatori residenti fuori dell'Ue di beni di valore complessivo pari almeno a 155 euro.

## CARTA CARBURANTE: Circ. 42/E/12

L'[articolo 7](#), comma 2, lettera p), del D.L. 13 maggio 2011, n. 70 aveva aggiunto il comma 3-bis all'[articolo 1](#) del richiamato D.P.R. n. 444 del 1997, prevedendo che i soggetti all'imposta sul valore aggiunto che effettuano gli acquisti di carburante esclusivamente mediante carte di credito, carte di debito o carte prepagate emesse da operatori finanziari soggetti all'obbligo di comunicazione previsto dall'[articolo 7](#), sesto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 605, non sono soggetti all'obbligo di tenuta della scheda carburante.

L'Agenzia, con circ. 42/E/12 ritiene, pertanto, *«necessario che il mezzo di pagamento sia intestato al soggetto che esercita l'attività economica, l'arte o la professione e che dall'estratto conto rilasciato dall'emittente della carta emergano tutti gli elementi necessari per l'individuazione dell'acquisto, quali, ad esempio, la data ed il soggetto presso il quale è effettuato il rifornimento, nonché l'ammontare del relativo corrispettivo»*.

## ELIMINAZIONE DELLA CARTA CARBURANTE

Dal 1° luglio 2018 addio alla scheda carburante per i soggetti titolari di partita Iva relativamente ai mezzi aziendali, sia per quelli esclusivamente strumentali, sia per quelli a deducibilità ridotta.

Norme di riferimento:

**In materia di II.DD.:** il nuovo comma 1-bis dell'articolo 164 del Tuir introdotto dal comma 922 dell'art. 1 della L. 205/17

**In materia di IVA:** comma 923 che interviene anche sull'articolo 19 bis<sup>1</sup> del Dpr 633/72, prevedendo che «l'avvenuta effettuazione dell'operazione deve essere provata dal pagamento mediante carte di credito, carte di debito o carte prepagate emesse da operatori finanziari soggetti all'obbligo di comunicazione previsto dall'articolo 7, sesto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 605, o da altro mezzo ritenuto parimenti idoneo individuato con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate



## L'obbligo per la filiera dell'appalto pubblico

### Art. 1 co. 917 L. 205/17

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 una amministrazione pubblica.

Ai fini della presente norma, **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 norma devono riportare 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.

## **Il concetto di filiera dell'appalto pubblico**

Il comma 1 dell'art. 3 della legge n. 136/2010 afferma:

«Gli appaltatori, i subappaltatori e i subcontraenti della filiera delle imprese nonché i concessionari di finanziamenti pubblici anche europei a qualsiasi titolo interessati ai lavori, ai servizi e alle forniture pubblici devono utilizzare uno o più conti correnti bancari o postali (...)».

Nel definire la nozione di «filiera» è necessario tener presente la ratio ispiratrice delle norme in questione, ravvisabile nella finalità di prevenire infiltrazioni malavitose, permettendo un più agevole controllo ex post degli incassi e dei pagamenti connessi alle commesse pubbliche.

Per questo motivo, il concetto di filiera delle imprese ha assunto un ruolo chiave nell'interpretazione degli obblighi scaturenti dall'art. 3 della legge n. 136/2010

## **Il concetto di filiera dell'appalto pubblico**

Il decreto-legge n. 187/2010, all'art.6, comma 3, ha indicato i confini perimetrali della nozione, facendovi rientrare i subappalti di cui all'art. 118 del vecchio Codice, nonché i subcontratti stipulati per l'esecuzione, anche non esclusiva, del contratto.

L'art. 6, comma 3, del decreto-legge n.187/2010 chiarisce, infatti, che l'espressione «filiera delle imprese» deve intendersi riferita «ai subappalti come definiti dall'art. 118, comma 11 del decreto legislativo 12 aprile 2006, n.163, nonché ai subcontratti stipulati per l'esecuzione, anche non esclusiva, del contratto».

Per effetto dell'entrata in vigore del nuovo Codice, il riferimento ai subappalti è ora da intendersi all'art. 105 del decreto legislativo 50/2016 e la definizione di subappalto è quella contenuta al comma 2 del medesimo articolo.

## Il concetto di filiera dell'appalto pubblico

L'art. 93, comma 2, del D.Lgs 159/2011, recante Codice delle leggi antimafia e delle misure di prevenzione, nel disciplinare il potere prefettizio di accesso ai cantieri, precisa che le imprese interessate all'esecuzione dei lavori pubblici sono «tutti i soggetti che intervengono a qualunque titolo nel ciclo di realizzazione dell'opera, 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».

Cio' risulta anche coerente con la finalita' di interesse pubblico che, oltre alla stringente normativa sui subappalti, **impone all'affidatario di comunicare «alla stazione appaltante**, prima dell'inizio della prestazione, per tutti i sub-contratti che non sono subappalti, stipulati per l'esecuzione dell'appalto, il nome del sub-contraente, l'importo del sub-contratto, l'oggetto del lavoro, servizio o fornitura affidati. Sono, altresì, comunicate alla stazione appaltante eventuali modifiche a tali informazioni avvenute nel corso del sub-contratto» (art. 105, comma 2, del Codice).

## Il concetto di filiera dell'appalto pubblico

**Delibera ANAC 31/5/17, par. 2.2 (in aggiornamento det. 4/11 Avcp)**

Vengono esemplificate chiavi di lettura, con modalità distinte per i lavori pubblici rispetto ai servizi ed alle forniture.

Per gli **appalti di lavori pubblici**, possono essere ricompresi:

noli a caldo,

noli a freddo,

forniture di ferro,

forniture di calcestruzzo/cemento,

forniture di inerti,

trasporti,

scavo e movimento terra, smaltimento terra e rifiuti,

guardiania,

progettazione,

mensa di cantiere, pulizie di cantiere

## DELIBERA ANAC 31/5/17

Il criterio a cui ricorrere e' quello della **stretta dipendenza funzionale** della prestazione oggetto del subcontracto rispetto a quella dell'appalto principale, vale a dire della capacita' delle parti dell'appalto di selezionare ex ante le sole attivita' necessarie in via immediata per realizzare il servizio o la fornitura pubblica.

Di conseguenza, si deve trattare di subcontracti che presentano un **filo di derivazione dal contratto principale**, nel senso di essere attinenti all'oggetto di tale contratto.

Andrebbero escluse, pertanto, quelle tipologie di attivita' collaterali, in cui viene a scemare il nesso di collegamento con il contratto principale. Nesso che, invece, permane anche quando il contratto derivato non presenti un asservimento esclusivo rispetto a quello principale.

## DELIBERA ANAC 31/5/17

Per gli **appalti di fornitura**, si può ritenere che l'ultimo rapporto contrattuale rilevante ai fini della tracciabilità dovrebbe essere quello relativo alla realizzazione del bene oggetto della fornitura principale, con esclusione dalla filiera rilevante di tutte le sub-forniture destinate a realizzare il prodotto finito:

si tratta di subforniture di componentistica o di materie prime necessarie per lo svolgimento dell'attività principale dell'operatore economico - assemblaggio o produzione del prodotto finale - indipendentemente dal successivo utilizzo o destinazione (ad un soggetto pubblico o privato) dello stesso prodotto finale.

Non sono sottoposti alla normativa di cui all'art. 3 della legge n.136/2010 i contratti finalizzati all'acquisto di beni che confluiscono nelle scorte di magazzino dell'operatore economico, qualora i medesimi contratti precedano l'affidamento della commessa pubblica e prescindano da quest'ultima.

## **DELIBERA ANAC 31/5/17: par.2.2.1**

A differenza del settore dei lavori pubblici, per il quale un'esemplificazione della filiera rilevante è rinvenibile nel decreto legislativo n. 159/2011, nel settore dei servizi e delle forniture occorre fare riferimento ai criteri generali contenuti nella normativa antimafia. Si riporta, nelle slides successive, una casistica di possibili ipotesi di filiera rilevante in relazione ad alcune tipologie di contratti.

Si tratta solo di ipotesi generali che, quindi, non hanno alcuna pretesa di esaustività: le prestazioni dei singoli contratti devono, comunque, essere valutate dalle stazioni appaltanti e dagli operatori economici nel rispetto, imprescindibile, dell'obiettivo della norma di prevenire le infiltrazioni criminali nei diversi settori economici.



# FILIERA DELLE IMPRESE

## **Esemplificazioni da ANAC (delibera 31.5.17, par. 2.2.1)**

### Fornitura di libri destinati a biblioteca pubblica

Se il fornitore è il grossista, l'editore è subcontraente tracciabile con fattura elettronica obbligatoria; non così i fornitori dell'editore (carta, stamperia, ecc.)

### Fornitura di pc

Se l'appaltatore è il produttore, sono esclusi dalla filiera i fornitori di componentistica

### Fornitura di automobili

Se l'appaltatore è il concessionario auto, la casa madre produttrice è subcontraente della filiera; sono esclusi i fornitori di componentistica della casa madre

### Fornitura attrezzature ospedaliere

La filiera e la fattura elettronica si fermano sull'impresa che produce il bene

### Fornitura di medicinali ad ASL

La filiera si ferma sull'impresa che produce i medicinali, mentre sono da escludere il produttore dei principi attivi ed i fornitori della materia prima (ad esempio per il confezionamento dei medicinali)

# FILIERA DELLE IMPRESE

## Esemplificazioni da ANAC (delibera 31.5.17, par. 2.2.1)

### Appalto per il servizio mensa

I fornitori di alimenti e bevande dell'impresa appaltatrice sono subcontraenti da tracciare, con obbligo di fattura elettronica. Sono esclusi i fornitori di essi: ad esempio chi fornisce i contenitori al fornitore di bottiglie d'acqua o i produttori agricoli che forniscono le materie prime all'impresa casearia (ultimo anello tracciato) che a sua volta vende il latte all'appaltatore del servizio mensa.

Trattasi di posizione molto estensiva degli obblighi.

### Trasporto scolastico

Se l'appaltatore noleggia il mezzo di trasporto, il proprietario del mezzo è l'ultimo anello tracciato, ritenendosi escluso dalla filiera il contratto di acquisto del mezzo

### **OBBLIGHI DELLA STAZIONE APPALTANTE**

L'art. 3 co.9 della L. 136/10 dispone che la stazione appaltante deve verificare che nei contratti stipulati fra appaltatore e subappaltatore e subcontraenti della filiera sia inserita, a pena di nullità assoluta, la clausola di tracciabilità.

I soggetti tenuti al rispetto della 136/10 devono quindi trasmettere alla stazione appaltante copia di tutti i contratti sottoscritti con i subappaltatori e i subcontraenti.

La trasmissione può anche avvenire per estratto (mediante invio della singola clausola ed evidenza della sottoscrizione) o essere sostituita da dichiarazione sostitutiva con cui le parti danno atto dell'avvenuta sottoscrizione degli obblighi di tracciabilità (dichiarazioni che la stazione appaltante deve verificare a campione) : in tal senso, det. AVCP 4/11 par.9

## FATTURA ELETTRONICA B2B

La gestione dell'intero ciclo attivo e passivo dei contribuenti avverrà quindi obbligatoriamente attraverso l'utilizzo di documenti elettronici.

La conservazione avverrà a cura del Sdl

La fattura elettronica sarà emessa, analogamente a quanto accade per le fatture nei confronti delle pubbliche amministrazioni, utilizzando il formato strutturato Xml ed il Sistema di interscambio (Sdi) per la sua veicolazione, ovvero lo standard europeo che sarà stabilito con apposito decreto ministeriale in recepimento del *model data core invoice* da utilizzare per le fatture degli appalti pubblici europei obbligatorie dal 19 aprile 2019.

Esclusi dall'obbligo solo i minimi e i forfettari (tranne che per le operazioni verso le P.A. già oggi in fatt. el. per obbligo)

## FATTURA ELETTRONICA B2C

Nei confronti dei consumatori finali, e cioè di tutti coloro che non acquistano nell'esercizio di imprese e professioni, le fatture saranno messe a disposizione dai servizi telematici delle Entrate.

Al momento dell'acquisto, tuttavia, l'esercente dovrà mettere a disposizione dell'acquirente consumatore finale una copia della fattura in formato elettronico o in formato analogico, fatta salva la facoltà dei consumatori di rinunciare alla copia elettronica o cartacea della fattura. In questo senso si dovranno individuare modalità per acquisire l'indirizzo e-mail del consumatore e, in ogni caso, prevedere la memorizzazione della scelta effettuata di rinunciare a ricevere una copia del documento.

## LE SANZIONI

Rivisitazione delle sanzioni correlate all'obbligo di fatturazione elettronica tra soggetti privati e nei confronti dei consumatori finali.

Innanzitutto vengono sanzionati i contribuenti che non adempiono all'obbligo di emettere fatture nel formato Xml strutturato veicolandole attraverso il Sistema di interscambio. Collegato a questo comportamento, vi è quello dei cessionari e dei committenti che portano in detrazione l'Iva addebitata dai loro fornitori utilizzando fatture non elettroniche. Infine, si puniscono i soggetti che avendo realizzato operazioni transfrontaliere, omettono o trasmettono in maniera errata la comunicazione mensile richiesta.

## LE SANZIONI

### **L'emissione**

Una fattura non emessa in formato strutturato e non trasmessa tramite Sdi, per espressa previsione normativa, si considera non emessa. Il mancato rispetto delle modalità di emissione in formato strutturato Xml e della veicolazione della fattura tramite Sdi finisce per costituire una violazione circa la documentazione dell'operazione rilevante Iva. Ciò determina per l'emittente l'applicazione delle sanzioni all'articolo 6 del Dlgs 471/1997 dal 90 al 180 per cento dell'imposta relativa all'imponibile non correttamente documentato o registrato.

### **La detrazione**

Dal lato passivo i cessionari o committenti, se intendono detrarre l'Iva addebitata dai fornitori senza avere ricevuto da questi ultimi una fattura elettronica, sono obbligati ad adempiere, mediante il Sistema di interscambio, agli obblighi documentali previsti dall'articolo 6, comma 8, del Dlgs 471/1997, regolarizzando l'irregolare fatturazione, pena l'applicazione di una sanzione amministrativa pari al 100% dell'imposta, con un minimo di 250 euro.

## TEMPISTICA E ABROGAZIONE SPESOMETRO

### **L. 205/17 art. 1 co. 916**

A decorrere dal 1/1/19, l'articolo 21 del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, e' abrogato.

### **L. 205/17 art. 1 co. 932**

Al fine di evitare la sovrapposizione di adempimenti, per gli anni in cui si applicano le disposizioni di cui all'articolo 21 del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, il termine del 16 settembre (per la comunicazione relativa al II trimestre/I sem. dell'anno) di cui al comma 1 dello stesso articolo 21 e' fissato al 30 settembre.

Tale termine si applica anche alle liquidazioni Iva ex art. 21bis



## **SPESOMETRO 2017 post conversione dl 148/17**

- Eliminate le sanzioni sulla trasmissione del I semestre 2017 se i dati vengono correttamente integrati entro il 06/04/18
- Lo spesometro 2018 potrà essere semestrale
- Le fatture di importo inferiore a 300 euro registrate cumulativamente possono essere trasmesse cumulativamente
- Le P.A. di cui all'art. 1 co. 2 del D.Lgs. 165/01 possono non trasmettere le fatture emesse nei confronti dei soggetti non business

## **INCENTIVI ALLA TRACCIABILITA': L. 205/17 art. 1 co. 909**

Il termine di decadenza per le attività di accertamento in materia di Iva e di imposte dirette sono ridotti di due anni.

La riduzione si applica solo per i soggetti passivi che garantiscono, nei modi stabiliti con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, la tracciabilità dei pagamenti ricevuti ed effettuati relativi ad operazioni di ammontare superiore a euro 500.

La riduzione non si applica, in ogni caso, ai soggetti che effettuano anche operazioni per le quali non vi è obbligo di emissione fattura ai sensi dell'articolo 22 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, salvo che abbiano esercitato l'opzione per la trasmissione telematica dei corrispettivi all'Agenzia delle Entrate

# **SISTEMATICA GENERALE**

## **FATTURAZIONE ELETTRONICA**

Evoluzione sempre più spinta con obbligo nei rapporti B2B dal 2019, nella filiera dell'appalto pubblico dal 1/7/18 e probabile estensione a tutto il ciclo passivo delle P.A. anche per i documenti fuori campo Iva

## **COMUNICAZIONE DATI FATTURE E LIQUIDAZIONI TRIMESTRALI**

Incrocio dati con Sdl

## **SPLIT PAYMENT**

Ampliamento platea e controlli a mezzo PCC

## **PCC**

Da strumento di certificazione a strumento di monitoraggio del debito, con controlli anche su Iva split

## **INDICATORE DI TEMPESTIVITA' DEI PAGAMENTI**

Conteggio anche da parte PCC

## **SIOPE PLUS**

Attivazione graduale dal 2018

## SEMPLIFICAZIONI PER I CONTRIBUENTI MINORI

Nell'ambito di un programma di assistenza on line basato sui dati delle operazioni acquisiti con le fatture elettroniche e con le comunicazioni delle operazioni transfrontaliere nonché sui dati dei corrispettivi acquisiti telematicamente, ai soggetti passivi dell'IVA esercenti arti e professioni e alle imprese ammesse al regime di contabilità semplificata di cui all'articolo 18 del Dpr 600/73, l'Agenzia delle entrate mette a disposizione:

- a) gli elementi informativi necessari per la predisposizione dei prospetti di liquidazione periodica dell'IVA;
- b) una bozza di dichiarazione annuale dell'IVA e di dichiarazione dei redditi, con i relativi prospetti riepilogativi dei calcoli effettuati;
- c) le bozze dei modelli F24 di versamento recanti gli ammontari delle imposte da versare, compensare o richiedere a rimborso.

Per i soggetti di cui sopra che si avvalgono degli elementi messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate, viene meno l'obbligo di tenuta dei registri di cui agli articoli 23 e 25 del decreto del Dpr 633/72.

## FATTURA ELETTRONICA : I CONTROLLI

Dal portale «Fatture e corrispettivi» accessibile tramite Serpico si può entrare nell'area «Consultazione Iva» visualizzando i dati di sintesi delle fatture relative al periodo sotto la lente.

Il meccanismo informatico messo a punto consente, però, di “esplodere” il dato di sintesi scaricando tutti i dati di dettaglio sul periodo di riferimento analizzato. In pratica, per ogni singola fattura Serpico consente di evidenziare la partita Iva del fornitore, il numero della fattura, la data di emissione e registrazione del documento, l'identificativo del cliente, l'imponibile, l'imposta e il soggetto che ha effettuato la trasmissione.

Le anomalie tra fatture e liquidazioni vengono gestite attraverso un applicativo chiamato Space, che di fatto opera un controllo di qualità mettendo in risalto se l'anomalia segnalata si rivela fondata (esito positivo) o se l'apparente anomalia trova giustificazione nelle spiegazioni fornite dal contribuente: in questo caso si parla di un «falso positivo».

Situazione che si potrebbe verificare, tra l'altro, in caso di dati anagrafici errati, dati errati trasmessi dai clienti o dai fornitori, eventuali esoneri dalle comunicazioni o invii già effettuati.

## FATTURA ELETTRONICA : I CONTROLLI

Da gennaio la procedura Serpico si è arricchita di una sezione di lavoro chiamata «Dati rilevanti Iva - Portale F&C». Attraverso il link i verificatori (nel rispetto delle procedure interne e della privacy) potranno accedere esattamente alla stessa area di consultazione dei dati Iva accessibile dal contribuente attraverso il portale delle Entrate denominato «Fatture e corrispettivi».

Nell'area di «Consultazione Iva» la schermata che si apre consente ai verificatori di visualizzare i dati in sintesi delle fatture emesse e ricevute relative all'arco temporale considerato. I prospetti forniscono, per il trimestre selezionato, i dati di sintesi sul numero dei documenti trasmessi dal contribuente su fatture emesse e ricevute e il numero dei documenti trasmessi dalle controparti per fatture emesse e ricevute relative al contribuente selezionato.

Il portale «Fatture e corrispettivi» consente anche la consultazione in un'area specifica delle liquidazioni periodiche Iva. Dall'incrocio delle informazioni tra dati delle fatture emesse dai fornitori e le mancate liquidazioni emergono attraverso un applicativo chiamato «Space» le possibili anomalie alla base delle comunicazioni di compliance inviate al contribuente per spingerlo al ravvedimento.

## FATTURA ELETTRONICA : I CONTROLLI

E' stata istituita la banca dati online «Amico Plus», che consente alla Guardia di finanza di mantenere acceso, sul contribuente che si avvale della compliance, una sorta di «alert».

La banca dati restituisce uno studio d'insieme dei singoli contribuenti, mettendo a punto una vera e propria «analisi di rischio» basata su indici forniti da precedenti accertamenti.

Eventuali evasioni fiscali, frodi Iva, fenomeni di lavoro sommerso e distrazioni di capitali forniranno un quadro d'insieme del soggetto.

In particolare, invece, l'applicativo permette: lo sblocco online della fonte d'innescò dell'accertamento fiscale; il rilascio, con riguardo a ciascun soggetto censito, di un indice di rischio globale, rappresentativo della relativa pericolosità fiscale, utile ai reparti territoriali ai fini di una individuazione più snella degli obiettivi dell'ispezione; il monitoraggio della compliance, al fine di verificare l'adempimento degli obblighi tributari dei soggetti interessati da verifiche e controlli.

## FATTURE VERSO GLI ENTI DEL SSN

Il Decreto del 20 dicembre 2017 del MEF, di concerto con il Ministero della salute (pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 302 del 29 dicembre 2017) attua quanto disposto dal comma 2 dell'articolo 29 del decreto legge 24 aprile 2017, n. 50, in materia di fatture elettroniche emesse nei confronti degli enti del Servizio sanitario nazionale, al fine di consentire il monitoraggio puntuale della spesa farmaceutica.

La normativa dispone che, a decorrere dal 1° gennaio 2018, nelle fatture elettroniche emesse dalle imprese produttrici e distributrici di farmaci nei confronti degli enti del Servizio sanitario nazionale per acquisti di prodotti farmaceutici è fatto obbligo di indicare le informazioni relative al Codice di Autorizzazione all'Immissione in Commercio (AIC) e al corrispondente quantitativo. Inoltre a decorrere dalla stessa data, le suddette fatture devono essere rese disponibili all'Agenzia Italiana del Farmaco.

Per tali fatture è fatto divieto agli enti del Servizio sanitario nazionale di effettuare pagamenti di corrispettivi di fatture che non riportino tali informazioni.

Il predetto decreto disciplina modalità tecniche di indicazione dell'AIC



## FATTURE VERSO GLI ENTI DEL SSN

L'AIFA riceve settimanalmente dal Ministero dell'economia e delle finanze le fatture elettroniche in formato XML, prive di allegati e dei dati relativi all'iscrizione all'albo professionale e a quelli bancari.

Le fatture sono quelle emesse dalle imprese produttrici e/o distributrici di farmaci nei confronti degli enti del settore sanitario.

Al fine di individuare le fatture, l'AIFA fornisce preventivamente al Ministero dell'economia e delle finanze un elenco contenente i codici fiscali e le partite IVA delle imprese produttrici e/o distributrici di farmaci di cui al precedente comma e comunica tempestivamente ogni eventuale variazione o aggiornamento di tale elenco.

## FATTURE VERSO GLI ENTI DEL SSN

La Circolare RGS del 1° febbraio 2018 riporta le modalità applicative, nonché alcuni chiarimenti, concernenti il predetto Decreto Ministeriale 20 dicembre 2017, con particolare riferimento alla compilazione dei campi previsti dal tracciato della fattura, al fine di evitare criticità nell'invio delle fatture e nel successivo pagamento dei corrispettivi da parte degli enti del Servizio sanitario nazionale.

Viene in particolare specificato che sono interessati dall'applicazione del DM 20 dicembre 2017 esclusivamente i farmaci dotati di AIC, rilasciati ai sensi del:

- DECRETO LEGISLATIVO 24 aprile 2006, n. 219, "Attuazione della direttiva 2001/83/CE (e successive direttive di modifica) relativa ad un codice comunitario concernente i medicinali per uso umano, nonché della direttiva 2003/94/CE" e s.m.i., per i medicinali di uso umano;
- DECRETO LEGISLATIVO 6 aprile 2006, n. 193 "Attuazione della direttiva 2004/28/CE recante codice comunitario dei medicinali veterinari" (e successive modifiche) per i medicinali di uso veterinario.



# Split payment

## SPLIT PAYMENT: GLI INGRESSI 2018 DA DL 148/17

- 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 (*e cioè destinatari di fattura elettronica per obbligo*) 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. 1 e 2), del c.c., 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;

## **SPLIT PAYMENT: I CRITERI DI INDIVIDUAZIONE**

Modifiche in sede di conversione del D.L. 50/17:

### **Co. 1-quater) :**

A richiesta del cedente, il cessionario deve rilasciare un documento attestante la propria riconducibilità ai soggetti destinatari di split,

A fronte del predetto documento, il cedente è tenuto ad emettere fatture in split.

### **Suggerimento operativo**

- per i soggetti in split: predisporre nota informativa a tutti i fornitori sul proprio sito istituzionale
- per il ciclo attivo: consultare gli elenchi MEF

## SPLIT PAYMENT: I CRITERI DI INDIVIDUAZIONE

**Circ. 27/E del 7/11/17:**

■ Stante la puntuale individuazione dei soggetti riconducibili nell'ambito di applicazione della scissione dei pagamenti con la pubblicazione sul sito del Ministero dell'economia e delle finanze - Dipartimento delle finanze dell'elenco delle Società nonché con il riferimento all'IPA per le PA, l'Agenzia è dell'avviso che la previsione di cui al citato comma 1-*quater* sia stata rilevante solo in sede di prima applicazione della nuova disciplina fino alla emissione degli elenchi definitivi.

■ A seguito della pubblicazione definitiva degli elenchi contenenti l'indicazione puntuale dei soggetti riconducibili nell'ambito di applicazione della scissione dei pagamenti non è più utile per il fornitore, richiedere la predetta attestazione. Dopo la pubblicazione degli elenchi definitivi, infatti, l'eventuale attestazione resa dalla PA o Società dovrà trovare corrispondenza con quanto indicato negli stessi elenchi. L'eventuale rilascio dell'attestazione da parte del cessionario/committente in contrasto con il contenuto degli elenchi definitivi **è da ritenersi priva di effetti giuridici.**

## COMUNICATO MEF 7 FEBBRAIO 2018

Relativamente all'efficacia temporale dell'applicazione del meccanismo della scissione dei pagamenti, in considerazione della necessità di monitorare e aggiornare costantemente gli elenchi pubblicati sul sito del Dipartimento delle Finanze per tenere conto delle segnalazioni pervenute dagli stessi contribuenti, **agli elenchi è attribuita efficacia costitutiva**, anche in coerenza con quanto precisato nella circolare n. 27/E del 2017 dell'Agenzia delle Entrate.

Pertanto, al fine di tutelare il legittimo affidamento dei soggetti interessati, è da intendersi che la disciplina dello split payment **ha effetto dalla data di effettiva inclusione del soggetto nell'elenco e della pubblicazione dell'elenco sul sito del Dipartimento delle Finanze**.

La consultazione delle posizioni dei contribuenti è stata inoltre agevolata con l'inserimento di una colonna in cui viene riportata la data di inclusione negli elenchi dei contribuenti soggetti allo split payment.

## ELENCO SOGGETTI

**Il ministero dell'Economia e delle Finanze, a seguito del DM 27 giugno 2017 (e del successivo DM 13/7/17), ha predisposto gli elenchi delle amministrazioni, degli enti e delle società che dal 1° luglio sono soggette al meccanismo dello split payment.**

Gli elenchi vengono continuamente aggiornati ed occorre seguire un percorso articolato in relazione ai tempi di formazione degli stessi (vedasi slide successiva)



## ELENCO SOGGETTI

Per le fatture emesse dal 1° luglio 2017 al 31 dicembre 2017, lo split si applica a tutte le Pa individuate dall'Istat secondo quanto disposto dalla legge 196/2009, indicate nell'elenco pubblicato nella Gazzetta Ufficiale del 30 settembre 2016.

Dal 2018, e per quelli successivi, lo split riguarderà gli stessi soggetti, elencati in Gazzetta entro il 30 settembre dell'anno precedente.

Per quanto l'individuazione delle altre società, per le operazioni per le quali è emessa fattura dal 1° luglio al 31 dicembre 2017, vanno in split quelle nei confronti delle società controllate o incluse nell'Indice FTSE MIB, che risultano, al 24 aprile 2017 – data di entrata in vigore del DI 50/17 –, nell'elenco pubblicato sul sito del Mef.

Per le cessioni/prestazioni per le quali è emessa fattura nel 2018, nonché negli anni successivi, la disciplina dello split payment riguarderà gli stessi soggetti – società controllate e quotate – risultanti tali al 30 settembre dell'anno precedente.

# ELENCO SOGGETTI

## L'aggiornamento

L'individuazione di questi soggetti è periodica e continua.

Entro il 20 ottobre di ciascun anno è compito del Mef rendere pubblico un elenco provvisorio, rispetto al quale le società possono, nel termine di 15 giorni, segnalare errori o incongruenze.

**L'elenco definitivo**, emanato con decreto, **entro il 15 novembre di ciascun anno**, ha effetti a partire dall'anno successivo.

Se l'inclusione negli elenchi avviene in corso d'anno entro il 30 settembre, la disciplina dello split coinvolgerà le nuove società controllate e quotate, nei cui confronti sono effettuate operazioni per le quali è emessa fattura a partire dal 1° gennaio dell'anno successivo; se l'inclusione avviene dopo il 30 settembre, la fatturazione in split è rinviata al 1° gennaio del secondo anno successivo. Viceversa, se il controllo/inclusione nell'indice FTSE MIB viene a mancare in corso d'anno, entro il 30 settembre continuerà ad applicarsi l'articolo 17-ter del Dpr 633/72 alle fatture emesse fino al 31 dicembre dello stesso anno; dopo il 30 settembre, alle fatture emesse fino al 31 dicembre dell'anno successivo.

## CONSULTAZIONE ELENCHI MEF

Il Dipartimento delle finanze ha svolto una ricognizione delle amministrazioni pubbliche e delle società destinatarie della disciplina sulla scissione dei pagamenti predisponendone gli elenchi relativi che possono essere prelevati come segue:

- 1) elenco delle pubbliche amministrazioni inserite nel conto consolidato (punto A): soppresso poiché il riferimento è l'elenco IPA dei soggetti in fatturazione elettronica
- 2) elenco delle società controllate di diritto dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri e dai Ministeri (punto B) e delle società controllate da queste ultime (punto E);
- 3) elenco delle società controllate di fatto dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri e dai Ministeri (punto C) e delle società controllate da queste ultime (punto E);
- 4) elenco delle società controllate di diritto dalle regioni, province, città metropolitane, comuni, unioni di comuni (punto D) e delle società controllate da queste ultime (punto E);
- 5) elenco delle società quotate inserite nell'indice FTSE MIB della Borsa italiana (punto F)

## COMUNICATO MEF DEL 19/12/17

Nelle more del perfezionamento dell'iter di pubblicazione del decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze, si provvede alla pubblicazione degli elenchi, validi per l'anno 2018, dei soggetti tenuti all'applicazione del meccanismo della scissione dei pagamenti.

Non sono incluse negli elenchi le Amministrazioni pubbliche, come definite dall'articolo 1, comma 2, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, e successive modificazioni e integrazioni, comunque tenute all'applicazione del meccanismo della scissione dei pagamenti e per le quali è possibile fare riferimento all'elenco (cd. elenco IPA) pubblicato sul sito dell'Indice delle Pubbliche Amministrazioni ([www.indicepa.gov.it](http://www.indicepa.gov.it)).

Gli elenchi sono consultabili sulla specifica applicazione informatica ([http://www1.finanze.gov.it/finanze2/split\\_payment/public/](http://www1.finanze.gov.it/finanze2/split_payment/public/)) ed è possibile effettuare la ricerca delle fondazioni, degli enti pubblici, delle società presenti negli elenchi tramite codice fiscale.

I soggetti interessati, fatta eccezione per le società quotate nell'indice FTSE MIB, potranno segnalare eventuali mancate o errate inclusioni, in conformità con quanto disposto dalla normativa sopra richiamata, fornendo idonea documentazione a supporto ed esclusivamente mediante il modulo di richiesta.

Si comunica, inoltre, che, a seguito di nuove tardive segnalazioni, si provvede anche alla ulteriore rettifica di quattro casi riguardanti [gli elenchi validi per l'anno 2017](#). In particolare, si è provveduto a: i) escludere n. 2 soggetti dall'elenco delle società controllate dalle Pubbliche amministrazioni locali (la società "VENICE MARITIME SCHOOL" e il "CONSORZIO URBAN IN LIQUIDAZIONE"); ii) includere la società "FASE UNO SRL UNIPERSONALE IN LIQUIDAZIONE" nell'elenco delle società controllate dalle Pubbliche amministrazioni locali; iii) escludere per l'anno 2017 l'"ISTITUTO PER IL CREDITO SPORTIVO" dall'elenco delle società controllate dalle pubbliche amministrazioni centrali.

## COMUNICATO MEF DEL 19/12/17

In particolare, gli elenchi provvisori 2018 disponibili sono i seguenti:

- le società controllate di fatto direttamente o indirettamente dalla presidenza del Consiglio dei ministri e dai ministeri;
- gli enti e le società controllate direttamente o indirettamente dalle amministrazioni centrali;
- gli enti e le società controllate direttamente o indirettamente dalle amministrazioni locali;
- enti o società direttamente o indirettamente controllate dagli enti nazionali di previdenza e assistenza;
- enti e le fondazioni partecipate per almeno il 70% da amministrazioni pubbliche;
- società quotate inserite nell'indice FTSE MIB.

## COMUNICATO MEF DEL 10/1/18

E' stato firmato dal Ministro dell'Economia e delle Finanze il decreto (DM 9/1/18), di cui all'articolo 3, comma 2, del decreto-legge 16 ottobre 2017, n. 148, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 dicembre 2017, n. 172, in corso di pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale.

Con il decreto sono state apportate modifiche terminologiche per ricomprendere i nuovi soggetti per i quali dal 1/1/18 si ha l'applicazione del meccanismo della scissione dei pagamenti da parte dei soggetti di cui all'articolo 17-ter, comma 1-bis, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, come modificato dall'articolo 3 dello stesso decreto-legge.

## DECRETO MEF DEL 9/1/18

Le modifiche al DM 23/1/15 sono di adeguamento e coordinamento terminologico in relazione all'esigenza di indicare nel decreto anche i nuovi soggetti a cui si applica il regime dal 2018 quali enti e fondazioni, oltre a pubbliche amministrazioni e società, con la riscrittura dell'art. 5-ter. Non ci sono però utili indicazioni che migliorino gli elementi desumibili dal testo della norma e restano sicuramente alcuni dubbi sulle fondazioni.

Ad esempio non è chiaro il significato da dare alle parole «partecipazione... al fondo di dotazione», se questo debba essere considerato esclusivamente riferibile al caso delle fondazioni di partecipazione e a partecipazioni definite in modo specifico come quota di patrimonio conferito o se, in generale, laddove la fondazione sia riconducibile allo schema costitutivo tradizionale, si applichi il principio del controllo e/o governo sulla gestione della fondazione da parte di una Pa.

L'unico aspetto che viene chiarito è il recupero ex-post dell'ufficialità degli elenchi, a valere per il 2018, già pubblicati dal Dipartimento il 19 dicembre 2017, prevedendo quella data come termine per la loro pubblicazione.

# CRITICITA' NEI CASI DI CONTROLLO CONGIUNTO

## Art. 5 ter co. 5 del DM 23/01/15

*Nell'ambito delle società controllate di cui al comma 1-bis, lettere a), b) e c), dell'[art. 17-ter del decreto n. 633 del 1972](#) sono incluse le società il cui controllo è esercitato congiuntamente da pubbliche amministrazioni centrali di cui alla lettera a) dello stesso comma 1-bis e/o da società controllate da queste ultime e/o da pubbliche amministrazioni locali di cui alla lettera b) dello stesso comma 1-bis e/o da società controllate da queste ultime.*

## Da comunicato MEF 14/7/17

*Il Dipartimento delle finanze ha revisionato gli elenchi nn. 2, 3 e 4 eliminando le seguenti tipologie di soggetti:*

- le società per le quali non ricorre il controllo di diritto da parte di una specifica pubblica amministrazione; non rientrano quindi le società per le quali si è in presenza di partecipazioni minoritarie, possedute da pubbliche amministrazioni centrali o locali o da loro controllate, che nel complesso superano la percentuale del 50 per cento;*
- le società controllate da quelle di cui al punto precedente;*
- le società controllate, direttamente o indirettamente, da enti diversi dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri e dai Ministeri, dalle regioni, province, città metropolitane, comuni, unioni di comuni;*
- gli enti pubblici economici e le fondazioni, dato che non rivestono forma societaria.*



## CRITICITA' NEI CASI DI CONTROLLO CONGIUNTO

### **Circolare 27/E del 7/11/17**

Si precisa che il controllo congiunto di diritto, ai sensi dell'art. 2, comma 1, lettera b), del decreto legislativo 19 agosto 2016, n. 175, sussiste nel caso in cui, in applicazione di norme di legge o statutarie o di patti parasociali, per le decisioni finanziarie e gestionali strategiche è richiesto il consenso unanime di tutte le parti che condividono il controllo;

detto requisito non sussiste, invece, nella differente ipotesi di controllo analogo congiunto, di cui all'art. 2, comma 1, lettera d), del richiamato decreto legislativo n. 175 del 2016.

Non rientrano in tale categoria, quindi, come chiarito dal comunicato del Dipartimento delle finanze del Ministero dell'economia e delle finanze pubblicato sul sito istituzionale dello stesso il 14 luglio 2017, le società per le quali sussistono solo partecipazioni minoritarie che, sommate, superano la percentuale del 50 per cento.

## SPLIT PAYMENT: LE FATTURE CON RITENUTA

**I nuovi soggetti obbligati.** Un altro fronte di novità deriva dall'abrogazione del comma 2 dell'art. 17-ter del Dpr 633/72, norma che oggi dispone che la disciplina dello split non trovi applicazione per le prestazioni di servizi assoggettate a ritenuta alla fonte: tra queste, la casistica maggiormente frequente è quella dei lavoratori autonomi esercenti arti e professioni, ma non dobbiamo dimenticare anche le prestazioni di agenzia e di intermediazione, le cessioni di brevetti e tutte le altre fattispecie per le quali il Dpr 600/73 prevede l'obbligo, per il committente, di operare ritenuta a titolo d'imposta o di acconto ai fini Irpef o Ires.

L'abrogazione del predetto comma 2 coinvolgerà di conseguenza nel regime dello split tutti i soggetti per le fatture emesse nei confronti dei destinatari indicati dalla norma (sia in precedenza che successivamente al 1° luglio 2017), senza operare alcuna distinzione per coloro che oggi ne sono esclusi in quanto emettono fatture con assoggettamento a ritenuta

## SPLIT PAYMENT : LE REGOLE

### ■ Il meccanismo.

Lo split payment non determina alcuna mutamento in ordine al debitore dell'imposta; concettualmente, dunque, si tratta di fattispecie giuridicamente distinta rispetto a quella del reverse charge, ove invece viene operata un'inversione del debitore dell'imposta nei confronti dell'Erario: in pratica, è un diverso meccanismo di riscossione dell'imposta da parte dell'Erario, meccanismo che però non muta il rapporto d'imposta.

Tanto è vero che, in caso di accertamento (ad esempio per omessa o irregolare fatturazione), l'Erario si rivolgerà sempre al cedente/prestatore e non all'acquirente/committente (sul quale peraltro permane, se è soggetto passivo Iva, l'obbligo di regolarizzazione in caso di mancata o irregolare fatturazione); il soggetto cedente accertato, poi, potrà, al ricorrere delle condizioni, esercitare rivalsa sul cliente.

## SPLIT PAYMENT : LE REGOLE

- Il decreto MEF 27/06/17 fissa le modalità attuative, peraltro modificando le norme oggi vigenti a seguito del DM 23/01/15 e intervenendo sullo stesso.
- La maggiore novità è costituita dall'esigibilità dell'imposta. Prima, infatti, gli enti destinatari di fattura elettronica erano solo soggetti nei confronti dei quali trovavano applicazione le disposizioni di cui al comma 5 dell'art. 6 del Dpr 633/72: l'esigibilità coincide con il pagamento.
- In tale contesto, il DM 23 gennaio 2015 aveva sostanzialmente confermato tale principio, dettando quale regola generale quella della coincidenza dell'esigibilità con il momento del pagamento della fattura (si veda il primo comma dell'art. 3), con possibilità peraltro di anticiparla al momento di ricevimento della fattura (comma 2 dello stesso art. 3). Di fatto, fino al 31.12.14, ai sensi dell'art. 6 co. 5 del Dpr 633/72, era il cedente che poteva scegliere se fruire dell'esigibilità differita o meno; dal 1° gennaio 2015 la scelta è in capo a chi riceve la fattura. Come si diceva, però, fatta eccezione per talune casistiche limitate, si trattava di enti già destinatari di Iva ad esigibilità differita.

## SPLIT PAYMENT : LE REGOLE

- Ora, con l'estensione della platea dei destinatari di split payment, è stata previsto per disposizione normativa (DM 27/6/17) di posticipare l'esigibilità dell'imposta al momento del pagamento.
- Rimane infatti invariato l'art. 3 co. 1 del DM 23/01/17, che dispone:  
*«L'imposta relativa alle cessioni di beni ed alle prestazioni di servizi di cui all'art. 1 diviene esigibile al momento del pagamento dei corrispettivi»*
- Ma le operazioni di cui al comma 1 sono tutte quelle per le quali si applica lo split, a prescindere dai destinatari.
- Rimane altresì confermato che l'imposta è dovuta al momento in cui diviene esigibile, peraltro secondo le regole dianzi richiamate.
- Viene anche confermato che le PA e le società destinatarie di split possono comunque anticipare l'esigibilità al momento della ricezione della fattura o a quello della sua registrazione (quest'ultima è una novità rispetto alla disposizione previgente ove si parlava solo di ricezione)

## **SPLIT PAYMENT : LE REGOLE**

Una volta individuate le regole per determinare l'esigibilità, per il versamento vengono confermate, con novità, le modalità oggi previsto dal DM 23.01.15:

- se l'acquirente è soggetto Iva (ivi compresi gli enti non commerciali che operano in ambito commerciale), l'imposta deve concorrere come debito e come detrazione (se ed in quanto esercitabile) nella liquidazione relativa al mese in cui si ha esigibilità;
- se l'acquirente non è soggetto Iva (ivi compresi gli enti con partita Iva che operano in ambito istituzionale), l'imposta deve essere versata entro il giorno 16 del mese successivo a quello di esigibilità.

## **SPLIT PAYMENT : LE REGOLE DAL 1/7/17**

Inserendo il comma 01 all'art. 5 del DM 23/01/15, viene prevista la modalità di versamento dell'Iva split (anziché il concorso alla liquidazione del mese) anche per le operazioni in campo commerciale delle PA e per tutte quelle delle società.

Tale modalità non consente alcun tipo di compensazione.

Peraltro, tale modalità (versamento entro il 16 con apposito codice tributo) è prevista come modalità ordinaria, restando salva la possibilità di optare per il metodo (assolutamente più conveniente per il soggetto Iva) per la doppia annotazione e per la gestione integrata nella liquidazione Iva del mese.

Per chi è già in split, non conviene certo cambiare metodo in corso d'anno, anche perché le nuove regole si applicano solo alle fatture emesse dal 1/7/17 e dunque occorrerebbe una doppia gestione per un certo periodo.

## SPLIT PAYMENT : LE NUOVE REGOLE DAL 1/7/17

In caso di opzione per il metodo di cui al comma 01 all'art. 5 del DM 23/01/15, la circ. 27/E/17 prescrive comunque l'annotazione sui registri Iva, senza peraltro precisare, come infra evidente:

*«Circa le nuove modalità di versamento per le PA e Società che effettuano acquisti di beni e servizi nell'esercizio di attività commerciali, si ritiene che le stesse - dandone evidenza nei registri IVA - possano effettuare il versamento dell'IVA dovuta entro il giorno 16 del mese successivo a quello in cui l'imposta diviene esigibile ovvero possono, in ogni caso, effettuare distinti versamenti per l'IVA dovuta:*

- in ciascun giorno del mese, relativamente al complesso delle fatture per le quali l'imposta è divenuta esigibile in tale giorno;*
- relativamente a ciascuna fattura la cui imposta è divenuta esigibile»*



## ACQUISTI PROMISCUI: CIRC. 27/E/17

Per effetto delle novità introdotte con la nuova disciplina della scissione dei pagamenti, si ritiene che nel caso di acquisti promiscui, i soggetti acquirenti, laddove effettuino il versamento diretto dell'imposta ai sensi del comma 01 dell'art. 5 del DM, non dovranno eseguire separati adempimenti, ai fini del versamento dell'imposta dovuta all'Erario nell'ambito della scissione dei pagamenti.

Resta ferma l'esigenza di individuare, con criteri oggettivi, la parte della relativa imposta da imputare rispettivamente alle due differenti attività (istituzionale e commerciale) ai fini del corretto esercizio del diritto di detrazione dell'IVA assolta sugli acquisti.

**N.B.:** le operazioni di acquisto da indicare nelle dichiarazioni IVA e nelle comunicazioni dei dati delle liquidazioni periodiche, effettuate dalle PA e Società acquirenti, sono soltanto quelle di natura commerciale, a prescindere dal metodo di versamento dell'imposta all'Erario prescelto dal soggetto acquirente (art. 5 del DM).

## **LA FASE INIZIALE (art. 2 del DM 27/6/17)**

### **Differimento per le P.A. (di nuovo coinvolgimento nel sistema split)**

Il versamento dell'Iva split divenuta esigibile dal 1° luglio al 31 ottobre può essere versata entro il 16 novembre 2017

CIRC. 27/E/17: Il differimento del versamento dell'IVA da scissione dei pagamenti, tuttavia, non è applicabile alle pubbliche amministrazioni che già applicavano tale meccanismo a partire dal 1° gennaio 2015, in relazione alle quali la disciplina della scissione dei pagamenti si applica senza soluzione di continuità con la precedente disciplina.

### **Differimento per le società**

L'annotazione delle fatture per le quali l'esigibilità si verifica dal 1° luglio al 30 novembre 2017 ed il relativo versamento possono essere effettuati entro il 18 dicembre 2017

## **I CODICI TRIBUTO: RIS. 139/E DEL 10.11.17**

### **IVA SPLIT COMMERCIALE**

Il versamento dell'Iva split in caso di adozione del nuovo metodo di cui al comma 01 dell'art. 5 del DM 23/01/15 (e cioè senza farla concorrere alla liquidazione Iva del periodo), sia da parte delle P.A. che delle società, deve avvenire con i codici 6041 e 621E da utilizzare rispettivamente con F24 e F24EP

### **IVA SPLIT ISTITUZIONALE**

Rimangono validi i codici 6040 e 620E da utilizzare rispettivamente con F24 e F24EP

## LA DECORRENZA (circ. 27/E/17)

L'art. 1, comma 4, del DL n. 50 del 2017 stabilisce che le nuove disposizioni sull'applicazione della scissione dei pagamenti *“si applicano alle operazioni per le quali è emessa fattura a partire dal 1° luglio 2017”*.

Il comma 1-ter dell'art. 17-ter del DPR n. 633 del 1972, introdotto dall'art. 1, comma 1, del citato DL n. 50, stabilisce che la nuova disciplina della scissione dei pagamenti si applica *“fino al termine di scadenza della misura speciale di deroga rilasciata dal Consiglio dell'Unione europea ai sensi dell'articolo 395 della direttiva 2006/112/CE”*, ossia fino al 30 giugno 2020.

Pertanto il nuovo meccanismo della scissione dei pagamenti si applica alle operazioni in relazione alle quali la fattura sia stata emessa, e la cui imposta sia divenuta esigibile, dopo il 30 giugno 2017.

■ Così, ad esempio, un'operazione che si considera “effettuata” entro il 30 giugno e la cui imposta sia divenuta, pertanto, esigibile entro la predetta data, non rientra nell'ambito di applicazione della nuova disciplina, ancorché la relativa fattura sia ricevuta dalla PA e Società acquirente in data successiva.

## **LA DECORRENZA E LA TOLLERANZA (circ. 27/E/17)**

In ossequio ai principi dello Statuto del contribuente, che in considerazione dell'incertezza in materia in sede di prima applicazione, sono fatti salvi i comportamenti adottati dai contribuenti anteriormente al 7/11/17, sempre che l'imposta sia stata assolta, ancorché in modo irregolare.

Pertanto, qualora, dopo il 1° luglio 2017, siano state emesse fatture nei confronti di soggetti inclusi negli elenchi con IVA erroneamente addebitata con il regime ordinario, non occorrerà effettuare alcuna variazione. In tali casi, infatti, l'imposta potrà essere assolta secondo le modalità ordinarie. Analogamente, si ritiene non sanzionabile l'ipotesi in cui siano state emesse fatture, entro la data di pubblicazione degli elenchi definitivi, erroneamente in regime di scissione dei pagamenti nei confronti di soggetti non inclusi in detti elenchi; in questi casi la PA o Società acquirente può ottemperare agli adempimenti previsti dal DM per la liquidazione del tributo, dandone evidenza al fornitore, anche cumulativamente.

## **LA DECORRENZA E LA TOLLERANZA (circ. 27/E/17)**

Laddove, invece, dopo la pubblicazione della circ. 27/E/17, siano state emesse fatture con erronea applicazione dell'IVA ordinaria o erronea indicazione della scissione dei pagamenti, il fornitore dovrà procedere a “regolarizzare” tale comportamento con l'emissione di apposita nota di variazione ex art. 26, terzo comma, del DPR n. 633 del 1972 e l'emissione corretta di un nuovo documento contabile.

In alternativa, si ritiene possibile l'emissione di un'unica nota di variazione che, facendo riferimento puntuale a tutte le fatture erroneamente emesse, le integri al fine di segnalare alla PA o Società acquirente il corretto trattamento da riservare all'imposta ivi indicata.

## **SPLIT PAYMENT : LA RILEVANZA PER L'ACCONTO IVA DI DICEMBRE**

In relazione alle operazioni delle società e delle P.A. in ambito commerciale con regole di cui al comma 01 dell'art. 5, l'Iva split rileva anche ai fini del calcolo e del versamento dell'acconto ex art. 6 co. 2 della L. 405/90 (nuovo co. 2-bis dell'art. 5 del DM 23/01/15)

Per l'anno 2017, l'acconto di dicembre dovrà essere calcolato (se si usa il metodo storico) considerando due elementi:

- Debito di dicembre 2016 (come di consueto)
- Iva split divenuta esigibile nel mese di novembre 2017

## LA RILEVANZA PER L'ACCONTO IVA DI DICEMBRE

- le PA e Società che versano separatamente con il comma 01 l'imposta dovuta ai sensi dell'art. 17-ter del DPR n. 633 del 1972, dovranno operare un ulteriore versamento di acconto, determinato sulla base dell'ammontare dell'imposta da scissione dei pagamenti divenuta esigibile nel mese di novembre 2017, ovvero, in caso di liquidazione trimestrale, nel terzo trimestre del 2017.
- - le PA e Società che, invece, annotano le fatture nel registro di cui agli artt. 23 o 24 del DPR n. 633 del 1972, ai sensi del comma 1 dell'art. 5 del DM, dovranno determinare l'acconto sulla base di calcolo come definito per la categoria di contribuenti cui appartengono (mensile, trimestrale, etc.); a tale base dovrà essere aggiunto l'ammontare dell'imposta divenuta esigibile secondo le disposizioni sulla scissione dei pagamenti nel mese di novembre 2017 per i contribuenti con liquidazione mensile, ovvero, in caso di liquidazione trimestrale, nel terzo trimestre del 2017.



## **L'ACCONTO IVA DI DICEMBRE: CIRC. 28/E/17**

I soggetti passivi IVA (Pubbliche Amministrazioni) che dal 1° gennaio 2015 applicano la scissione dei pagamenti, ai fini della determinazione dell'acconto dovuto nel mese di dicembre 2017, ove determinato con metodo storico, non dovranno fare riferimento all'imposta divenuta esigibile nel mese di novembre 2017 ovvero nel terzo trimestre 2017, in quanto tali soggetti tengono già conto, nelle liquidazioni relative all'anno 2016, dell'imposta assoggettata al meccanismo della scissione dei pagamenti.

## L'ACCONTO IVA DI DICEMBRE: CIRC. 28/E/17

Le PA e Società che, ai sensi dell'art. 5, comma 01 del DM 23 gennaio 2015, versano separatamente l'imposta dovuta ai sensi dell'art. 17-ter del DPR n. 633 del 1972, ove decidano di determinare l'acconto IVA con il metodo storico, dovranno effettuare un versamento unitario computando nella base di calcolo determinata secondo le regole di seguito esemplificate, l'ammontare dell'imposta da scissione dei pagamenti divenuta esigibile nel mese di novembre 2017 :

- versamento effettuato o che si sarebbe dovuto effettuare per il mese di dicembre dell'anno 2016: Euro 1.000,00
- imposta relativa ad acquisti di beni e servizi assoggettati alla scissione dei pagamenti divenuta esigibile nel mese di novembre 2017: Euro 500,00
- base di calcolo acconto:  $1.000,00 + 500 = 1500,00$
- acconto dovuto:  $88\% \text{ di } 1.500,00 = 1320,00$

## L'ACCONTO IVA DI DICEMBRE: CIRC. 28/E/17

Le PA e Società che, invece, provvedono, ai sensi del comma 1 dell'art. 5 del DM, alla doppia annotazione delle fatture di acquisto, nei registri di cui all'art. 23 e 25 del DPR n. 633 del 1972, dovranno determinare analogamente l'acconto IVA computando nella base di calcolo determinata secondo le regole ordinarie, l'ammontare dell'imposta da scissione dei pagamenti divenuta esigibile nel mese di novembre 2017 :

■ *contribuente in liquidazione mensile:*

- versamento effettuato o che si sarebbe dovuto effettuare per il mese di dicembre dell'anno 2016: Euro 1.000,00
- imposta relativa ad acquisti di beni e servizi assoggettati alla scissione dei pagamenti divenuta esigibile nel mese di novembre 2017: Euro 500,00
- base di calcolo acconto:  $1.000,00 + 500 = 1.500,00$
- acconto dovuto:  $88\% \text{ di } 1.500,00 = 1.320,00$

## L'ACCONTO IVA DI DICEMBRE: CIRC. 28/E/17

In tutte le ipotesi considerate, se il contribuente (soggetti del comma 01 e soggetti del comma 1), nell'anno 2016, non era stato tenuto ad effettuare alcun versamento, in quanto nei periodi di riferimento evidenziava una eccedenza detraibile, nel calcolare l'acconto IVA dovuto per l'anno 2017, si potrà tenere conto di tale eccedenza. La base di calcolo sarà pari alla somma algebrica dell'ammontare:

- dell'imposta relativa ad acquisti di beni e servizi assoggettati alla scissione dei pagamenti divenuta esigibile nel mese di novembre 2017 ovvero nel terzo trimestre 2017
- dell'eccedenza detraibile relative al mese di dicembre 2016 o del quarto trimestre 2016, come da sottostante esempio
- versamento effettuato o che si sarebbe dovuto effettuare per il mese di dicembre dell'anno 2016: Euro 0,00
- imposta relativa ad acquisti di beni e servizi assoggettati alla scissione dei pagamenti divenuta esigibile nel mese di novembre 2017: Euro 500,00
- eccedenza detraibile risultante dalla liquidazione relativa al mese di dicembre 2016: Euro 300,00
- base di calcolo acconto:  $500 - 300 = \text{Euro } 200,00$
- acconto dovuto:  $88\% \text{ di } 200,00 = \text{Euro } 176,00$

## **SPLIT PAYMENT : LE REGOLE**

Sotto il profilo operativo, lo split payment implica la necessità di modificare le modalità di emissione delle fatture e della liquidazione dell'Iva:

- l'Iva continua ad essere esposta in fattura dal cedente/prestatore, ma non viene da questi incassata e dunque non genera imposta da versare all'Erario;
- le fatture non sono più emesse con Iva ad esigibilità immediata o differita, ma in regime di "scissione dei pagamenti".

Nel caso di fatture elettroniche trasmesse a mezzo SdI dovrà essere compilato con "S" lo specifico campo; per le fatture cartacee, invece, deve essere esposta la dicitura "scissione dei pagamenti".

Solo i professionisti e le imprese in regime forfettario o dei minimi non saranno toccati dal problema in quanto le loro fatture non recano addebito di Iva.

## **ESCLUSIONI OGGETTIVE da circ . 27/E/17**

La scissione dei pagamenti non trova applicazione per le operazioni effettuate da fornitori nell'ambito di regimi IVA c.d. speciali, che non prevedono l'evidenza dell'imposta in fattura e che ne dispongono l'assolvimento secondo regole proprie.

Si tratta, ad esempio:

- dei c.d. regimi monofase disciplinati dall'art. 74 del DPR n. 633 del 1972 (editoria, generi di Monopolio e fiammiferi, tabacchi lavorati, telefoni pubblici e utilizzo mezzi tecnici, documenti viaggio, documenti di sosta nei parcheggi);
- del regime del margine di cui all'art. 36 e ss. del D.L. 23 febbraio 1995, n. 41.
- del regime speciale applicato dalle agenzie di viaggio di cui all'art. 74-ter del DPR n. 633 del 1972.

## **ESCLUSIONI OGGETTIVE da circ . 27/E/17**

Si conferma, poi, l'esclusione dalla scissione dei pagamenti per le operazioni rese da fornitori che applicano regimi speciali che, pur prevedendo l'addebito dell'imposta in fattura, sono caratterizzati da un particolare meccanismo forfetario di determinazione della detrazione spettante. Si tratta ad esempio:

- del regime speciale di cui agli articoli 34 e 34-*bis* del DPR n. 633 del 1972;
- del regime di cui alla legge n. 398 del 1991;
- del regime relativo all'attività di intrattenimento di cui alla tariffa allegata al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 640 cui si applicano, agli effetti dell'IVA, le disposizioni di cui all'articolo 74, sesto comma, del DPR n. 633 del 1972;
- del regime applicabile agli spettacoli viaggianti, nonché alle altre attività di cui alla tabella C allegata al DPR n. 633 del 1972.

## **ESCLUSIONI OGGETTIVE da circ . 27/E/17**

Come già chiarito dalla citata circolare n. 15/E del 2015, la scissione dei pagamenti non si applica, inoltre, alle operazioni certificate dal fornitore mediante rilascio della ricevuta fiscale o dello scontrino fiscale ovvero non fiscale per i soggetti che si avvalgono della trasmissione telematica dei corrispettivi.

L'esclusione dall'ambito di applicazione della scissione dei pagamenti opera anche per le fattispecie, esonerate dall'obbligo di certificazione fiscale, in relazione alle quali i corrispettivi sono annotati nel registro dei corrispettivi.

Nelle predette ipotesi, la scissione dei pagamenti non trova applicazione in quanto l'operazione risulta già fiscalmente certificata.

E', pertanto, irrilevante, ai fini dell'applicazione della scissione dei pagamenti, la circostanza che successivamente alla certificazione fiscale con le modalità semplificate di cui sopra, sia emessa, comunque, una fattura.

L'operazione va invece ricondotta nella scissione dei pagamenti quando sia emessa la fattura, su richiesta del cliente, in luogo dello scontrino o della ricevuta fiscale.



## **ESCLUSIONI OGGETTIVE da circ . 27/E/17**

Il meccanismo della scissione dei pagamenti non è applicabile nelle ipotesi in cui il soggetto passivo acquirente intende avvalersi, sussistendone i requisiti, della disciplina relativa agli acquisti senza pagamento dell'imposta, di cui all'articolo 8, comma 1, lettera c), del DPR n. 633 del 1972.

In tali casi, per effetto della lettera di intento inviata dall'esportatore abituale, gli acquisti beneficiano del trattamento di non imponibilità.

La disciplina della scissione dei pagamenti non è applicabile alle fattispecie nelle quali la PA non effettua alcun pagamento del corrispettivo nei confronti del fornitore. Trattasi, in particolare, delle operazioni rese alla PA (ad esempio servizi di riscossione delle entrate e altri proventi) in relazione alle quali il fornitore ha già nella propria disponibilità il corrispettivo spettantegli.

Le medesime ragioni giustificano la non applicazione della disciplina della scissione dei pagamenti anche nelle fattispecie in cui il fornitore abbia già nella propria disponibilità il corrispettivo spettantegli, in forza di un provvedimento giudiziale (ad esempio, le prestazioni rese dal professionista delegato dall'Autorità Giudiziaria alla procedura di esecuzione immobiliare, in relazione alla fatturazione del compenso).

## **ESCLUSIONI OGGETTIVE da circ . 27/E/17**

La disciplina della scissione dei pagamenti non è applicabile nelle operazioni svolte tra PA e Società (in split) - entrambe destinatarie del meccanismo della scissione dei pagamenti - ogni qual volta l'assenza di pagamento del corrispettivo nei confronti del fornitore trovi la sua giustificazione nella compensazione tra contrapposti rapporti di credito.

Anche in questo caso, pur in assenza di una disciplina speciale contenuta in una norma primaria o secondaria, il fornitore (PA e Società) ha già nella propria disponibilità il corrispettivo spettantegli e, considerata l'affidabilità fiscale delle Parti (entrambe riconducibili all'ambito soggettivo della scissione dei pagamenti), l'esclusione dell'applicazione della scissione dei pagamenti appare in linea alla logica della semplificazione degli adempimenti, in assenza di concreti rischi di inadempimento degli obblighi di versamento.

## **ESCLUSIONI OGGETTIVE da circ . 27/E/17**

Le medesime esigenze di semplificazione fanno ritenere all'Agenzia che la scissione dei pagamenti non sia applicabile ai rapporti tra fornitori e PA e Società che siano riconducibili nell'ambito di operazioni permutative di cui all'art. 11 del DPR n. 633 del 1972

In tali ipotesi, nonostante le singole prestazioni di servizi o cessioni di beni debbano essere valorizzate separatamente ai fini della disciplina IVA, l'Agenzia è del parere che la disciplina della scissione dei pagamenti non sia conciliabile con il negozio permutativo in ragione delle peculiarità e della disciplina speciale che lo caratterizzano.

Invero, l'applicazione della scissione dei pagamenti comporterebbe obbligatoriamente un'attribuzione di denaro, sia pure a titolo di IVA, attribuzione non connaturale al negozio permutativo, salvo le ipotesi di conguaglio, che in base alle disposizioni di diritto comune, ha per ordinario oggetto il reciproco trasferimento della proprietà di cose o di altri diritti da un contraente all'altro.

L'Agenzia ritiene quindi che le operazioni permutative siano da escludere dall'ambito di applicazione della scissione dei pagamenti, rilevando, ai fini del meccanismo in parola, solo gli eventuali conguagli.

# OPERAZIONI NEI CONFRONTI DEI DIPENDENTI

## **CIRC. 27/E/17**

■ Con riguardo alle cessioni di beni o prestazioni di servizi rese in favore dei dipendenti (ad esempio: vitto e alloggio per trasferta dipendenti) nell'interesse del datore di lavoro (PA e Società) riconducibile nell'ambito soggettivo di applicazione della scissione dei pagamenti, si ritiene di dovere escludere l'applicazione della scissione dei pagamenti quando la fattura sia stata emessa ed intestata nei confronti del dipendente della PA o Società, in quanto la stessa si riferisce ad operazioni rese in favore del dipendente ancorché nell'interesse della PA o Società.

■ Nelle predette ipotesi quando la fattura sia stata, invece, emessa ed intestata nei confronti della PA o Società torna applicabile la disciplina della scissione dei pagamenti. In tali casi, pertanto, non dovrà essere pagata al fornitore l'IVA relativa all'operazione resa in favore del dipendente. La PA e Società, infatti, dovrà versare tale imposta all'Erario in luogo del fornitore secondo le modalità prescritte dalla disciplina della scissione dei pagamenti.

## **ESCLUSIONI OGGETTIVE da circ . 15/E/15**

Le operazioni in relazione alle quali il fornitore ha già nella propria disponibilità il corrispettivo (ad esempio per i servizi di riscossione delle entrate e di altri proventi)

Le operazioni per le quali viene emessa fattura semplificata ex art. 21-bis (ammessa solo per importi fino a 100 euro)

Le operazioni per le quali è già stato emesso scontrino o ricevuta fiscale e viene anche rilasciata, a richiesta del cliente, la fattura (può essere il caso dei ristoranti).

Fatture emesse dai soggetti che si avvalgono delle disposizioni di cui alla L. 398/91 (ad esempio le associazioni pro-loco o le associazioni sportive dilettantistiche)

# INTERPRETAZIONI da circ . 15/E/15

## LE NOTE DI CREDITO

### **PRINCIPIO GENERALE**

Seguono le regole vigenti al momento di emissione della fattura e quindi:

- NC 2015 relative a fatture 2015: si applica lo split
- NC 2015 relative a fatture 2014: non si applica lo split

### **OPZIONI**

Il fornitore può assoggettare al regime dello split payment anche le NC 2015 relative a fatture 2014

**TALI INTERPRETAZIONI DOVREBBERO MANTENERE VALIDITA' IN RELAZIONE AI NUOVI SOGGETTI COINVOLTI DAL 1/7/17**

# **INTERPRETAZIONI da circ . 27/E/17**

## **LE NOTE DI CREDITO**

### **PRINCIPIO GENERALE**

Vengono confermate le posizioni di cui alla circ. 15/E/15

### **PRECISAZIONI**

Nell'ipotesi in cui il fornitore abbia emesso una nota di variazione in diminuzione, la PA e Società che, ai sensi del comma 01 dell'art. 5 del DM, abbia già eseguito il versamento diretto all'Erario dell'imposta indicata nella fattura originaria, potrà scomputare il maggior versamento eseguito dai successivi versamenti da effettuare nell'ambito della disciplina della scissione dei pagamenti.

## **IL DM 23 GENNAIO 2015**

- Viene precisato che alle cessioni ed alle prestazioni verso i suddetti enti non sono applicabili le disposizioni in tema di esigibilità differita di cui all'art. 6 comma 5 del Dpr 917/86.
- L'esigibilità dell'imposta si avrà in ogni caso al momento del pagamento della fattura, salvo che l'ente pubblico destinatario decida di anticiparla al momento della ricezione della fattura ricevuta: ma ciò non avrà alcun impatto sul fornitore.



## IL DM 23 GENNAIO 2015

- L'art. 9 del decreto precisa che le nuove disposizioni si applicano alle operazioni per le quali è stata emessa fattura a far data dal 1° gennaio 2015.
- Si noti che non viene assunto il concetto di “momento di effettuazione dell'operazione”, con la conseguenza che le fatture differite emesse a gennaio 15 per consegne di beni avvenute in dicembre 14 dovevano essere assoggettate a split payment.
- Stessa regola deve valere a cavallo tra giugno e luglio 2017

## LA CIRCOLARE 1/E del 9 febbraio 2015

- Lo split payment si applica solo alle operazioni documentate mediante fattura emessa ai sensi dell'art. 21 del Dpr 633/72.
- Sono invece escluse tutte le operazioni certificate dal fornitore mediante emissione di ricevuta fiscale o di scontrino fiscale;
- sono altresì esclusi i casi in cui venga legittimamente emesso scontrino o documento non fiscale nonché le operazioni dei soggetti che si avvalgono della trasmissione telematica dei corrispettivi o di altre modalità semplificate di certificazione.

## SITUAZIONI PARTICOLARI

- Verifiche telematiche Equitalia servizi: devono essere eseguite limitatamente all'imponibile (circ. 15/E/15).
- Procedure esecutive: il debito da dichiarare – e quindi l'importo pignorabile – è pari all'imponibile.
- Intervento sostitutivo in caso di Durc negativo: non si estende all'Iva (circ. 15/E/15).
- Cessioni di credito: limitate all'imponibile
- Certificazioni di crediti in PCC: limitate all'imponibile
- Gestione fondo economale: problema aperto

# REGISTRAZIONI CONTABILI ECONOMICA

## ■ OPERAZIONI PASSIVE ISTITUZIONALI

In sede di ricevimento della fattura viene movimentato il debito verso il fornitore comprensivo dell'Iva ed il costo per il medesimo importo.

Per l'importo dell'Iva, occorre diminuire il debito verso il fornitore e generare debito nei confronti dell'erario.

Il predetto debito è opportunamente contabilizzato su conto distinto rispetto a quello che accoglie l'Iva da operazioni commerciali.

Il debito verso l'Erario sarà poi chiuso in sede di versamento mensile dell'Iva istituzionale da split.

# REGISTRAZIONI CONTABILI ECONOMICA

## ■ OPERAZIONI PASSIVE COMMERCIALI

In sede di ricevimento della fattura viene movimentato il debito verso il fornitore comprensivo dell'Iva ed il costo limitatamente all'imponibile (oltre all'eventuale quota di Iva indetraibile).

Per l'importo dell'Iva, occorre diminuire il debito verso il fornitore e generare debito nei confronti dell'erario.

Il predetto debito è opportunamente contabilizzato su conto distinto rispetto a quello che accoglie l'Iva da operazioni attive.

Tale conto sarà girocontato a debito verso l'Erario in sede di liquidazione mensile

## **SPLIT ISTITUZIONALE IN CONTABILITA' FINANZIARIA**

In contabilità finanziaria, le spese soggette alla scissione dei pagamenti sono impegnate per l'importo comprensivo di IVA e, a seguito del ricevimento della fattura emessa dal fornitore con l'annotazione "scissione dei pagamenti", per le successive registrazioni contabili possono essere adottate due modalità alternative:

1) se l'ente intende avvalersi dell'opzione che consente di effettuare il pagamento IVA all'Erario contestualmente al pagamento delle fatture ai fornitori, a valere dell'impegno assunto sono emessi due distinti ordini di pagamento. Il primo ordinativo è emesso a favore del fornitore per la spesa al netto di IVA, il secondo a favore dell'erario per l'ammontare dell'IVA;

## SPLIT ISTITUZIONALE IN CONTABILITA' FINANZIARIA

2) se l'ente non effettua il versamento IVA contestualmente al pagamento della fattura, si provvede a:

- ☐ A) un accertamento pari all'importo IVA tra le partite di giro, al capitolo codificato Ritenuta per scissione contabile IVA (split payment);
- ☐ B) un impegno di pari importo, contestuale all'accertamento di cui alla lettera a, sempre tra le partite di giro, al capitolo codificato Versamento delle ritenute per scissione contabile IVA (split payment);
- ☐ C) emettere un ordine di pagamento a favore del fornitore per l'importo fatturato al lordo dell'IVA a valere dell'impegno riguardante l'acquisto di beni o servizi, con contestuale ritenuta per l'importo dell'IVA(\*) ;
- ☐ D) a fronte della ritenuta IVA indicata alla lettera C. si provvede all'emissione di una reversale in entrata di pari importo a valere dell'accertamento di cui alla lettera A;
- ☐ E) alle scadenze previste per il versamento dell'IVA, l'ente emette un ordine di pagamento a favore dell'erario, per un importo pari al complessivo debito IVA, a valere degli impegni di cui al punto B).

## SPLIT COMMERCIALE IN CONTABILITA' FINANZIARIA

Con riferimento alle operazioni effettuate da una pubblica amministrazione in ambito commerciale con applicazione dell'articolo 5 co. 1 del DM 23/1/15, la registrazione contabile della spesa concernente l'acquisto di beni e servizi effettuata in ambito commerciale è effettuata nel rispetto del principio applicato della contabilità finanziaria n. 5.2, lettera e), che prevede: *“nelle contabilità fiscalmente rilevanti dell'ente, le entrate e le spese sono contabilizzate al lordo di IVA e, per la determinazione della posizione IVA, diventano rilevanti la contabilità economico patrimoniale e le scritture richieste dalle norme fiscali (ad es. registri IVA)”*.

Si provvede pertanto alle registrazioni come da slide successive



## SPLIT COMMERCIALE IN CONTABILITA' FINANZIARIA

- a) si impegna la spesa relativa alla spesa per acquisto di beni e servizi comprensiva di IVA;
- b) si accerta un'entrata di importo pari all' IVA tra le partite di giro, al capitolo codificato *Ritenuta per scissione contabile IVA (split payment)*. Al riguardo è opportuno utilizzare differenti capitoli di bilancio per le ritenute IVA derivanti dallo Split payment in ambito commerciale da quelle derivanti dallo split payment in ambito istituzionale;
- c) contestualmente all'accertamento di cui alla lettera b), si impegna una spesa di pari importo, sempre tra le partite di giro, al capitolo codificato *Versamento delle ritenute per scissione contabile IVA (split payment)*;
- d) si emette un ordine di pagamento a favore del fornitore per l'importo fatturato al lordo dell'IVA a valere dell'impegno riguardante l'acquisto di beni o servizi, con contestuale ritenuta per l'importo dell'IVA

## **SPLIT COMMERCIALE IN CONTABILITA' FINANZIARIA**

e) a fronte della ritenuta IVA indicata alla lettera d) si provvede all'emissione di una reversale in entrata di pari importo a valere dell'accertamento di cui alla lettera b);

f) alle scadenze previste dalla disciplina IVA, si determina la posizione IVA sulla base delle scritture della contabilità economico patrimoniale e di quelle richieste dalle norme fiscali (ad es. registri IVA). La contabilità finanziaria rileva solo, tra le entrate del titolo terzo, l'eventuale credito IVA, o tra le spese del titolo primo, l'eventuale debito IVA. Per un importo pari alla quota del debito IVA derivante dalla scissione dei pagamenti, è emesso un ordine di pagamento a valere degli impegni assunti di cui alla lettera c)., versato in entrata del bilancio dell'ente, previo accertamento di un'entrata di pari importo al titolo terzo dell'entrata ed emissione della relativa reversale di entrata (il capitolo è codificato Altre entrate correnti n.a.c.)

## **SPLIT COMMERCIALE IN CONTABILITA' FINANZIARIA**

■ Con riferimento alle operazioni effettuate da una pubblica amministrazione in ambito commerciale con applicazione del nuovo comma 01 dell'articolo 5 del DM 23/01/15, l'Iva acquisti viene integralmente versata in maniera avulsa rispetto alle risultanze della liquidazione Iva mensile.

La medesima Iva sarà portata nel registro acquisiti e genererà credito verso l'Erario (o minor debito rispetto all'Iva scaturita dalle operazioni attive non in split) nella misura in cui è detraibile

■ Le registrazioni saranno identiche a quelle proposte per lo split istituzionale, con l'unica differenza costituita dall'accertamento del credito Iva che potrà scaturire dall'esercizio del diritto alla detrazione oppure dal minor impegno per Iva (su vendite) da versare

## REGISTRAZIONI CONTABILI FINANZIARIA – REVERSE

■ Gli enti territoriali, in contabilità finanziaria, registrano le spese effettuate nell'ambito di attività commerciali, soggette al meccanismo dell'inversione contabile (reverse charge), come segue:

a) la spesa concernente l'acquisizione di beni o di servizi è impegnata per l'importo comprensivo di IVA;

b) tra le entrate correnti si accerta un'entrata di importo pari all'IVA derivante dall'operazione di inversione contabile, al capitolo codificato E.3.05.99.03.001 *Entrate per sterilizzazione inversione contabile IVA (reverse charge)*;

c) emette un ordine di pagamento a favore del fornitore per l'importo fatturato al lordo dell'IVA a valere dell'impegno di spesa di cui alla lettera a), con contestuale ritenuta per l'importo dell'IVA;

d) a fronte della ritenuta IVA indicata alla lettera a. si provvede all'emissione di una reversale in entrata di pari importo a valere dell'accertamento di cui alla lettera b);

e) alle scadenze per la liquidazione dell'IVA, in considerazione delle risultanze delle scritture della contabilità economico patrimoniale e delle scritture richieste dalle norme fiscali, l'ente determina la propria posizione IVA e, se risulta un debito IVA, impegna la relativa spesa alla voce codificata U.1.10.03.01.000 "Versamenti IVA a debito per le gestioni commerciali".



# Detrazione Iva acquisti

## DETRAZIONE IVA

Con la modifica apportata dal DL 50/2017 all'articolo 19 del Dpr 633/1972 il **diritto alla detrazione** dell'imposta relativa ai beni e ai servizi acquistati o importati può essere esercitato al più tardi **con la dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto**, e non più con quella relativa al secondo anno successivo.

Si ricorda che il diritto alla detrazione sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile.

Contestualmente viene adeguato l'articolo 25 del decreto Iva prevedendo che i documenti d'acquisto debbano essere annotati nel relativo 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.

## Art. 19, comma 1 DPR 633/1972\*

\*

*Modificato dall'art. 2, comma 1, D.L. 50/2017 in fase di conversione*

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.**

❖ novità

La norma anticipa il termine ultimo entro il quale è possibile portare in detrazione l'Iva assolta sugli acquisti.

In particolare, in luogo del *“secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è sorta”*, l'imposta indicata nelle fatture di acquisto è riconosciuta, ai fini della detrazione dell'imposta, al più tardi **nella dichiarazione Iva presentata per il periodo d'imposta in cui è sorto il medesimo diritto alla detrazione.**



Si interviene anche sull'**art. 25 del DPR 633/1972** stabilendo che le fatture di acquisto devono essere annotate nel registro degli acquisti entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa all'anno in cui è esercitato il diritto alla detrazione.

### ❖ Decorrenza

Le modifiche entrano in vigore dal 24 aprile 2017

**N.B.**

Le nuove regole si applicano alle fatture ed alle bollette doganali emesse dal 1° gennaio 2017, e non anche a quelle ricevute e non registrate negli anni precedenti (modifica inserita in sede di conversione)



## DETRAZIONE PER I SOGGETTI IN SPLIT

- il diritto alla detrazione (art. 19 co. 1) sorge quando si configura esigibilità; per i soggetti in regime di split, l'esigibilità sorge nel momento da essi prescelto (fra ricevimento, registrazione o pagamento della fattura); quindi, non vi sono problemi a detrarre nel 2018 una fattura 2017 ricevuta nel 2018;
- i tempi di registrazione hanno due tipologie di fonti: quella Iva (art. 25) e quella civilistico contabile (i fatti di gestione devono essere contabilizzati quotidianamente), spesso posta in secondo piano; ai fini Iva, la registrazione deve avvenire 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. A ciò consegue una criticità: se si adotta, per l'esigibilità, il criterio del pagamento della fattura, è obbligatorio registrare entro il 30.04.18 una fattura 2017 ricevuta nel 2018 ma pagata post 30/4/18? E in caso di registrazione solo al pagamento (post 30/4), si perde il diritto a detrazione? Le risposte sono venute con la circ. 1/E/18

**FATTURE NON IN SPLIT:  
CRITICITA' A CAVALLO D'ANNO ANTE CIRC. 1/E/18**

**A) Fattura datata 2017 ricevuta nel 2018 (post 16 gennaio):**

- Registrazione nel mese di ricevimento (ad esempio gennaio 2018)
- Indetraibilità sulla liquidazione di gennaio 18
- Inserimento in dichiarazione annuale 2017 per esercitare il diritto alla detrazione

**B) Fattura datata gennaio 2018 ma relativa a beni forniti con ddt di dicembre 2017:**

- Il trattamento è lo stesso indicato sub a)

**C) Fattura datata 2017 ricevuta a maggio 2018**

- Registrazione nel mese di ricevimento (maggio 2018)
- Indetraibilità sulla liquidazione di maggio 18
- Presentazione di dichiarazione Iva 2017 integrativa per l'inserimento di maggior iva acquisti ed esercitare il diritto alla detrazione

## CIRC. 1/E/18: PRINCIPI GENERALI

- Il *dies a quo* da cui decorre il termine per l'esercizio della detrazione deve essere individuato nel momento in cui in capo al cessionario/committente si verifica la duplice condizione
  - i) (sostanziale) dell'avvenuta esigibilità dell'imposta e
  - ii) (formale) del possesso di una valida fattura redatta conformemente alle disposizioni di cui all'articolo 21 del menzionato d.P.R. n. 633.
- È da tale momento che il soggetto passivo cessionario/committente può operare, previa registrazione della fattura secondo le modalità previste dall'art. 25, primo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972, la detrazione dell'imposta assolta con riferimento agli acquisti di beni e servizi, ovvero alle importazioni di beni.
- Tale diritto può essere esercitato al più tardi entro la data di presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui si sono verificati entrambi i menzionati presupposti e con riferimento al medesimo anno.

## **CIRC. 1/E/18: registrazione e diritto alla detrazione**

- 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 del citato art. 25, primo periodo - in contabilità, facendolo confluire nella liquidazione periodica relativa al mese o trimestre del periodo di competenza.
- Ai fini della detrazione dell'imposta, una fattura di acquisto ricevuta nell'anno 2018 (e relativa, ad esempio, ad un acquisto di beni consegnati nel 2017) potrà essere annotata in contabilità, al più tardi, entro il 30 aprile 2019 (termine di presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno 2018); qualora la registrazione di tale documento avvenga nei primi quattro mesi del 2019, essa dovrà essere effettuata in un'apposita sezione del registro IVA degli acquisti relativo a tutte le fatture ricevute nel 2018, al fine di evidenziare che l'imposta - non computata nelle liquidazioni periodiche IVA relative al 2019 - concorre alla determinazione del saldo della dichiarazione annuale IVA relativa all'anno 2018.

## CIRC. 1/E/18: precisazioni ed esempi

- La detrazione dovrà essere esercitata - secondo le modalità sopra descritte - alle condizioni esistenti nel periodo di imposta in cui l'imposta medesima è divenuta esigibile.

Così, ad esempio, un soggetto che abbia acquistato un servizio nel 2017 (anno in cui aveva un *pro rata* di detraibilità del 75 per cento), pur operando la detrazione nel 2018 (anno in cui ha ricevuto la fattura dal proprio fornitore), dovrà applicare in sede di detrazione il *pro rata* vigente nel 2017.

- Nell'ipotesi in cui il soggetto passivo – avendo acquistato e pagato servizi nel mese di dicembre 2017 - riceva la fattura (emessa nel 2017) il 20 gennaio 2018, potrà esercitare il diritto alla detrazione, previa registrazione della stessa, nella liquidazione relativa al mese di gennaio 2018, da effettuarsi entro il 16 febbraio 2018 (pur nel rispetto delle condizioni cui il diritto alla detrazione era assoggettato nel 2017).

## **CIRC. 1/E/18: le note credito**

- Per quanto riguarda la procedura di variazione da attivare ai sensi del comma 2 dell'articolo 26 del d.P.R. n. 633 del 1972, per effetto del combinato disposto dell'articolo 26 e dell'articolo 19 del medesimo decreto, detta procedura deve realizzarsi (e, dunque, la nota di variazione deve essere emessa) entro i termini previsti dal comma 1 del citato articolo 19.
- In particolare, tenendo conto della nuova formulazione dell'articolo 19, comma 1, del d.P.R. n. 633 del 1972, la nota di variazione in diminuzione deve essere emessa (e la maggiore imposta a suo tempo versata può essere detratta), al più tardi, entro la data di presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno in cui si è verificato il presupposto per operare la variazione in diminuzione (cfr., con riguardo all'individuazione dell'anno in parola, la risoluzione n. 89/E del 18 marzo 2002, confermata dalla successive risoluzioni n. 307/E del 21 luglio 2008 e n. 42/E del 17 febbraio 2009).

## **CIRC. 1/E/18: split payment**

- Il diritto alla detrazione dell'imposta gravante sugli acquisti potrà essere esercitato dal cessionario o dal committente (soggetto alla disciplina della scissione dei pagamenti) nel momento in cui l'imposta medesima diviene esigibile, ossia al verificarsi di uno degli eventi
  - ricezione della fattura di acquisto
  - registrazione
  - pagamento.
- Qualora, tuttavia, nelle more della registrazione dell'acquisto sia effettuato il pagamento del corrispettivo, l'esigibilità non potrà più essere riferita alla registrazione, e l'imposta sarà comunque dovuta con riferimento al momento del pagamento della fattura.

## CIRC. 1/E/18: la detrazione per le fatture in split

- Nell'ipotesi in cui il contribuente non opti per l'anticipazione dell'esigibilità, facendo coincidere il momento dell'esigibilità con il momento del pagamento, le regole speciali in tema di *split payment* derogano al principio generale recato dall'articolo 25, nel senso che viene meno l'obbligo di annotare la fattura di acquisto entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno di ricevimento della stessa, e con riferimento al medesimo anno.
- L'annotazione del documento, in altri termini, dovrà avvenire entro il termine fissato per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui l'imposta diverrà esigibile, nonostante il contribuente abbia ricevuto la fattura in un periodo di imposta precedente.



## **CIRC. 1/E/18: la detrazione per le fatture in split**

- Si ipotizzi, a titolo esemplificativo, il caso di una fattura per servizi emessa, in regime di scissione dei pagamenti, nel dicembre 2017, registrata dal soggetto passivo committente nel mese di febbraio 2018. Se il contribuente opta per l'anticipazione dell'esigibilità, l'IVA evidenziata in tale fattura è detraibile nella liquidazione del mese di febbraio 2018 ovvero, al più tardi, con la dichiarazione relativa a tale anno, essendosi verificati nello stesso entrambi i menzionati presupposti (esigibilità e possesso della fattura).
- Nel diverso caso in cui il soggetto passivo non abbia optato per l'anticipazione dell'esigibilità, la fattura di acquisto potrà essere registrata al più tardi entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui la medesima fattura è stata pagata, vale a dire l'anno in cui l'imposta è divenuta esigibile.

## **CIRC. 1/E/18: la dichiarazione integrativa**

- Il soggetto passivo cessionario/committente, che non abbia esercitato il diritto alla detrazione dell'IVA assolta sugli acquisti documentati nelle fatture ricevute nei termini anzidetti, può recuperare l'imposta presentando la dichiarazione integrativa di cui all'articolo 8, comma 6-bis, del d.P.R. n. 322 del 1998, non oltre i termini stabiliti dall'articolo 57 del d.P.R. n. 633 del 1972 (vale a dire entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione).
- Restano fermi, in ogni caso, l'obbligo in capo al soggetto passivo cessionario/committente di procedere alla regolarizzazione della fattura di acquisto "irregolare", ai sensi e per gli effetti di cui all'articolo 6, comma 8 e comma 9-bis ultima parte del d. lgs. n. 471 del 1997 e l'applicabilità delle sanzioni per la violazione degli obblighi di registrazione previste dal richiamato articolo 6.

## **CIRC. 1/E/18: problemi per chi non è in split**

Come dovrà essere gestita, ad esempio, una fattura relativa a un'operazione effettuata a marzo 2018 (data fattura 31/3/2018) ricevuta il 5 aprile 2018?

È prassi operativa consolidata da parte delle imprese quella di proseguire le registrazioni contabili di un determinato mese (ad esempio marzo 2018) per alcuni giorni del periodo successivo al fine di ricondurre le fatture ricevute nei primi giorni del mese successivo al corretto periodo di competenza (cioè mese di effettuazione dell'operazione) e farle concorrere alla relativa liquidazione periodica.

Applicando le indicazioni della circolare 1/2018, l'Iva relativa a tali fatture non può più essere detratta nel mese di effettuazione dell'operazione pur avendo ricevuto e registrato il documento entro il termine per la relativa liquidazione periodica, posticipando quindi l'esercizio del diritto al periodo successivo.

In tal senso si spiega il passaggio della circolare in cui l'Agenzia ritiene non sanzionabili solo i comportamenti adottati dai contribuenti in sede di liquidazione Iva relativa al mese di dicembre 2017 difformi rispetto alle indicazioni fornite nel documento di prassi. Il riferimento è, infatti, ai soggetti passivi che, avendo ricevuto entro il 16 gennaio 2018 fatture relative a operazioni la cui imposta sia divenuta esigibile nel 2017, abbiano fatto concorrere l'imposta a credito, esposta nei predetti documenti contabili, alla liquidazione relativa al mese di dicembre 2017.

## CIRC. 1/E/18: la decorrenza delle novità

- La nuova disciplina si applica alle fatture ed alle bollette doganali emesse dal 1° gennaio 2017 sempreché le stesse siano relative ad operazioni (*i.e.* acquisti di beni e di servizi e importazioni di beni) effettuate, e la cui relativa imposta sia divenuta esigibile, a decorrere dalla medesima data.
- Diversamente, continuano ad applicarsi le disposizioni previgenti in relazione agli acquisti di beni e di servizi (e per le importazioni di beni) effettuati, e per i quali l'imposta sia divenuta esigibile, anteriormente al 1° gennaio 2017.

## ACQUISTI DALL'ESTERO IN REVERSE CHARGE

Per le fatture estere, il momento di registrazione è quello del ricevimento, fatto salvo l'obbligo di emettere autofattura se la fattura estera non perviene entro il secondo mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione.

Pertanto, la fattura relativa al 2017 regolarmente ricevuta nel 2018 (a questo punto entro febbraio) dovrà essere registrata e detratta nel 2018, nel mese di ricevimento e contestuale registrazione.

Per i servizi, l'ultimazione si presume con il ricevimento fattura e dunque (di norma) non sorgono problemi).

Per gli acquisti di beni, il momento di effettuazione si ha con la consegna: in ipotesi di consegna dicembre 17 e fattura ricevuta a gennaio potrebbe sorgere il problema se sia corretto o meno registrare e generare debito e detrazione a gennaio; in assenza di diversa precisazione dell'Agenzia, si ritiene di poter fornire risposta affermativa

## ACQUISTI INTERNI IN REVERSE CHARGE

A fronte di fatture ricevute in regime di reverse charge, si configura per l'acquirente debito verso l'Erario per Iva; non vi è, infatti, il differimento dell'esigibilità che opera invece per le fatture in split payment: il regime del reverse prevale su quello dello split

Quindi, la fattura deve comunque essere registrata con riferimento al mese di ricevimento al fine di generare in esso il debito verso l'Erario.

Il diritto alla detrazione potrà a questo punto essere esercitato subito oppure differito ma non oltre la dichiarazione dell'anno in cui vi è stata esigibilità.

In concreto, la fattura in reverse ricevuta a dicembre 2017 deve sempre confluire nella liquidazione Iva di dicembre 2017.

Se invece è ricevuta nel gennaio 2018, ancorchè datata dicembre 2017, confluirà nella liquidazione di gennaio 2018, sia come debito che come detrazione.



# Dichiarazione annuale IVA

## DICHIARAZIONE ANNUALE IVA 2018

Niente più indicazione delle liquidazioni Iva periodiche nel quadro VH, ove vanno solo riportate eventuali modifiche delle comunicazioni effettuate durante l'anno, e opzione per la liquidazione Iva di gruppo attraverso il quadro VG.

Queste due delle principali novità contenute nella bozza di dichiarazione Iva annuale 2018, relativa al 2017.

### **Liquidazioni**

Scompare dal quadro VH l'elencazione dei risultati delle liquidazioni periodiche Iva, mensili o trimestrali, visto che dal 2017, trimestralmente i contribuenti hanno già inviato le comunicazioni periodiche delle liquidazioni. Il quadro VH, quindi, può essere utilizzato solo eventualmente per correggere le risultanze delle liquidazioni già comunicate in corso d'anno.



## DICHIARAZIONE ANNUALE IVA 2018: LE NOVITA'

### Frontespizio

E' stato eliminato il riquadro "**Sottoscrizione dell'ente o società controllante**".

A seguito delle modifiche apportate dell'art. 1, comma 27, della legge 11 dicembre 2016, n. 232, all'art. 73, terzo comma, non è più previsto che l'ente o società controllante in una procedura di liquidazione IVA di gruppo sia tenuto a sottoscrivere la dichiarazione di ciascuna controllata.

# DICHIARAZIONE ANNUALE IVA 2018: LE NOVITA'

## QUADRO VF

Per la compilazione del quadro VF, nella bozza era stabilito che nel quadro dovevano essere indicati l'imponibile e l'imposta relativi ai beni e servizi acquistati e importati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione, risultanti da fatture e bollette doganali di importazione annotate nell'anno 2017 sul registro degli acquisti di cui all'articolo 25 ovvero su altri registri previsti da disposizioni riguardanti particolari regimi, tenendo conto delle variazioni di cui all'articolo 26 registrate nello stesso anno.

Nella versione definitiva delle istruzioni non c'è più il riferimento all'anno 2017. Ciò significa che nel quadro VF vanno indicati l'imponibile e l'imposta relativi ai beni e servizi acquistati e importati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione, risultanti da fatture e bollette doganali di importazione annotate sul registro degli acquisti.

Per esercitare il diritto a detrazione, quindi, è necessario che i relativi documenti siano annotati nel registro anteriormente all'esercizio del diritto a detrazione che deve avvenire entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa all'anno in cui l'imposta è divenuta esigibile.

Le nuove regole sulla detrazione Iva, introdotte dal DL 50/2017 hanno, infatti, sul piano operativo e, se non ben gestite, sul piano finanziario un effetto di notevole importanza sulle operazioni di fine anno e, in particolar modo, relativamente a tutte le fatture passive del 2017 che il cessionario/committente riceve nel corso del 2018.

## DICHIARAZIONE ANNUALE IVA 2018: LE NOVITA'

### QUADRO VE

Nella **sezione 4** il rigo **VE38** è stato ridenominato  
“Operazioni effettuate nei confronti dei soggetti di cui all’art.  
17-ter”

per l’esposizione delle operazioni effettuate, oltre che nei confronti delle pubbliche amministrazioni, anche nei confronti delle società elencate nel nuovo comma 1-bis dell’art. 17-ter (c.d. “split payment”).

Le modifiche al citato art. 17-ter (apportate dall’art. 1 del decreto-legge 24 aprile 2017, n. 50, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 giugno 2017, n. 96) si applicano alle operazioni per le quali è emessa fattura a partire dal 1° luglio 2017.

## DICHIARAZIONE ANNUALE IVA 2018: LE NOVITA'

### QUADRO VJ

È stato soppresso il rigo **VJ12**, dove andavano indicati gli acquisti di tartufi da rivenditori dilettanti e occasionali non muniti di partita IVA, disciplinati dal comma 109 dell'art. 1 della legge 30 dicembre 2004, n. 311 (nella formulazione previgente alle modifiche apportate dall'art. 29, comma 1, della legge 7 luglio 2016, n. 122).

Conseguentemente i rigi successivi sono stati rinumerati. Inoltre, il rigo **VJ18** è stato ridenominato “Acquisti dei soggetti di cui all'art. 17-ter” per l'esposizione degli acquisti effettuati, oltre che dalle pubbliche amministrazioni, anche dalle società elencate nel nuovo comma 1-bis dell'art. 17-ter (c.d. “split payment”).

# DICHIARAZIONE ANNUALE IVA 2018: LE NOVITA'

## QUADRO VH

Il quadro VH è stato modificato prevedendone la compilazione esclusivamente qualora si intenda inviare, integrare o correggere i dati omessi, incompleti o errati nelle comunicazioni delle liquidazioni periodiche IVA (cfr. risoluzione del 28 luglio 2017, n. 104/E).

Inoltre, sono state apportate le seguenti ulteriori modifiche:

- introduzione dei righi **VH4**, **VH8**, **VH12** e **VH16** per la separata indicazione delle risultanze delle liquidazioni periodiche trimestrali (conseguentemente i rigi successivi sono stati rinumerati);
- introduzione, a margine di ciascun rigo, della **colonna 3** "Subfornitori" e soppressione del rigo **VH14** del modello precedente;
- introduzione, a margine dei nuovi rigi VH4, VH8, VH12 e VH16, della **colonna 4** "Liquidazione anticipata" da barrare da parte dei contribuenti con liquidazioni miste (mensili e trimestrali) che decidono di compensare le risultante delle liquidazioni trimestrali con quelle dell'ultimo mese del trimestre;
- soppressione della **colonna 3** "Ravvedimento".

## **Ris 104/E/17 e quadro VH**

Il D.L. n. 193 del 2016 ha introdotto l'obbligo della comunicazione trimestrale dei dati delle fatture emesse, di quelle ricevute e registrate, e delle relative note di variazione, nonché della comunicazione dei dati di sintesi delle liquidazioni periodiche IVA (articoli 21 e 21-bis del D.L. n. 78 del 2010).

Le violazioni di tali obblighi sono sanzionate dall'articolo 11, commi 2-bis e 2-ter, del D.Lgs. n. 471 del 1997.

Le stesse hanno, dunque, natura amministrativo-tributaria e, pertanto, risulta loro applicabile l'istituto del ravvedimento operoso previsto dall'articolo 13 del D.Lgs. n. 472 del 1997.

Nel documento di prassi si forniscono, anche tramite appositi quadri sinottici, le concrete modalità di regolarizzazione delle violazioni citate.

## Ris 104/E/17 e quadro VH

in un'ottica di ravvedimento della mancata/parziale/errata effettuazione della comunicazione, si applicano le regole ordinarie dettate dall'articolo 13, comma 1, lett. *a-bis*) e ss, del [D.Lgs. n. 472 del 1997](#).

In particolare, fermo il versamento della sanzione di cui all'[articolo 11, comma 2-ter, del D.Lgs. n. 471 del 1997](#), eventualmente ridotta per effetto del ravvedimento, qualora la regolarizzazione intervenga prima della presentazione della dichiarazione annuale IVA, è necessario comunque inviare la comunicazione inizialmente omessa/incompleta/errata.

Detto obbligo di invio, invece, viene meno laddove la regolarizzazione intervenga direttamente con la dichiarazione annuale IVA ovvero successivamente alla sua presentazione.

In particolare, se con la dichiarazione annuale sono inviati/integrati/corretti i dati omessi/incompleti/errati nelle comunicazioni periodiche, è dovuta la sola sanzione di cui all'[articolo 11, comma 2-ter, del D.Lgs. n. 471 del 1997](#), eventualmente ridotta.

## DICHIARAZIONE ANNUALE IVA 2018: LE NOVITA'

### QUADRO VM

La **sezione II** del quadro VH del modello precedente, denominata “Versamenti immatricolazione auto UE”, è stata sostituita con il nuovo **quadro VM**.

### QUADRO VK

Nel rigo **VK1** è stata introdotta la **casella 4** denominata “Operazioni straordinarie”, per segnalare che la società dante causa di un’operazione straordinaria è fuoriuscita, nel corso dell’anno e prima dell’operazione straordinaria, dalla procedura di liquidazione IVA di gruppo cui partecipava.



# DICHIARAZIONE ANNUALE IVA 2018: LE NOVITA'

## QUADRO VL

Nella **sezione 3** sono stati soppressi:

- il rigo **VL29** “Ammontare versamenti periodici, da ravvedimento, interessi trimestrali, acconto”;
- il rigo **VL31** “Versamenti integrativi d'imposta”.

Il **campo 2** del rigo **VL28** “Crediti d'imposta utilizzati nelle liquidazioni periodiche e per l'acconto - di cui ricevuti da società di gestione del risparmio” è stato sostituito con un rigo autonomo (rigo VL28), mentre il **campo 1** del predetto rigo è stato sostituito con il rigo **VL27**.

Infine, è stato introdotto:

- il rigo **VL30** “Ammontare IVA periodica”, composto di tre colonne per l'indicazione, nel **campo 2**, dell'ammontare complessivo dell'IVA periodica dovuta, nel **campo 3**, del totale dei versamenti periodici e nel **campo 1**, del maggiore tra l'importo indicato nel campo 2 e quello indicato nel campo 3.

## DICHIARAZIONE ANNUALE IVA 2018: LE NOVITA'

### Rigo VL30, indicare:

- nel **campo 2**, l'ammontare complessivo dell'IVA periodica dovuta; tale importo corrisponde alla somma degli importi dell'IVA da versare indicati, o che avrebbero dovuto trovare indicazione, nella colonna 1 del rigo VP14 del modello di comunicazione delle liquidazioni periodiche IVA relative al 2017.

A tale ammontare va sommato anche l'importo dell'acconto dovuto indicato, o che avrebbe dovuto trovare indicazione, nel rigo VP13 del predetto modello;

- nel **campo 3**, il totale dei versamenti periodici, compresi l'acconto IVA e gli interessi trimestrali, nonché l'imposta versata a seguito di ravvedimento di cui all'art. 13 del d.lgs. n. 472 del 1997, relativi al 2017.

Si precisa che l'ammontare complessivo dei versamenti periodici risulta dalla somma dei dati IVA riportati nella colonna "Importi a debito versati" della "Sezione erario" dei modelli di pagamento F24 (o F24EP), anche se non effettivamente versati a seguito di compensazione con crediti relativi ad altri tributi

- nel **campo 1**, il maggiore tra l'importo indicato nel campo 2 e quello indicato nel campo 3.

## DICHIARAZIONE ANNUALE IVA 2018

### **Consolidato**

L'esercizio dell'opzione per tale tipologia di liquidazione cumulativa dell'imposta tra società controllate deve essere esercitato attraverso il quadro VG (denominato, appunto, «Adesione al regime previsto per le società controllanti e controllate»). La sezione I del quadro va utilizzata per comunicare sia l'ingresso che la fuoriuscita, a partire dal 1° gennaio 2018, dalla procedura di liquidazione di gruppo, di una o più società controllate, quando la procedura risulta essere già stata avviata.

Di conseguenza il modello Iva 26 può ancora essere utilizzato qualora si debba comunicare l'esercizio dell'opzione da parte della controllante e delle controllate, nel caso in cui non sia possibile utilizzare la dichiarazione annuale Iva relativa all'anno precedente rispetto all'anno da cui decorre l'esercizio dell'opzione.

Sempre in tema di consolidato Iva, nel quadro VX sono stati inseriti i righi VX7 e VX8 all'interno dei quali vanno indicati, rispettivamente, l'Iva dovuta o l'Iva a credito da trasferire alla controllante da parte delle controllate.

## DICHIARAZIONE ANNUALE IVA 2018

### **Split payment**

Nel quadro VE, il rigo VE38 (denominato «Operazioni effettuate nei confronti dei soggetti di cui all'articolo 17-ter»), che è destinato a raccogliere le operazioni poste in essere applicando il particolare regime della scissione dei pagamenti che già dal 1° luglio 2017 coinvolge non solo le pubbliche amministrazioni, ma anche le società da esse controllate e le società quotate al Ftse Mib.

Per i cessionari in regime split payment, invece, le operazioni vanno inserite nel rigo VJ18, ove va riportato sia l'imponibile che l'imposta che è stata versata direttamente all'Erario.

## DICHIARAZIONE ANNUALE IVA 2018

### **Detrazione**

Per quanto concerne, la detrazione dell'Iva, che dopo il DL 50/2017 ha visto una modifica sia dei tempi che delle modalità per il suo esercizio, nulla viene detto nella bozza di istruzioni alla dichiarazione Iva annuale. Si ricorda, infatti, che l'esercizio alla detrazione va esercitato, al più tardi, con riferimento alle operazioni effettuate nel 2017, all'interno della dichiarazione Iva 2018 (fatta eccezione per le operazioni in split).

Pertanto in presenza di una fattura datata 2018 con un'Iva divenuta esigibile nel 2017, l'acquisto va rilevato all'interno della dichiarazione al fine di poter detrarre l'imposta.

Le istruzioni al quadro VF dispongono ancora che nel quadro «devono essere indicati l'imponibile e l'imposta relativi ai beni e servizi acquistati e importati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione, risultanti dalle fatture e dalle bollette doganali di importazione annotate nell'anno 2017». È bene fare attenzione, però, che possono essere inserite anche le fatture annotate nel 2018 se si riferiscono a operazioni effettuate nel 2017.

## CONTABILITA' SEPARATE

Nel caso di esercizio di più attività gestite con contabilità separata, tra le quali figurano anche un'attività per la quale è previsto l'esonero dalla presentazione della dichiarazione IVA, per quest'ultima attività non sussiste l'obbligo di inserire nella dichiarazione il modulo ad essa relativo (es. agricoltori di cui all'art. 34, comma 6; esercenti attività di intrattenimento di cui all'art. 74, comma 6).

Invece, i contribuenti che esercitano sia attività imponibili che attività esenti gestite con contabilità separate devono inserire nella dichiarazione anche il modulo relativo all'attività esente esercitata.

Nel caso in cui i contribuenti si siano avvalsi per l'attività esente della dispensa dagli adempimenti ai sensi dell'art. 36-bis, nel modulo relativo all'attività esente devono essere indicati i dati contabili relativi agli acquisti nonché l'ammontare delle operazioni esenti di cui ai nn. 11, 18 e 19 dell'art. 10, per le quali resta in ogni caso fermo l'obbligo di fatturazione e registrazione.

## TRASFORMAZIONI AVVENUTE NEL 2017

Qualora durante l'anno d'imposta cui si riferisce la dichiarazione siano state effettuate operazioni straordinarie ovvero trasformazioni sostanziali soggettive che abbiano comportato l'**estinzione del soggetto dante causa**, la dichiarazione IVA deve essere presentata unicamente dal soggetto avente causa.

Pertanto, il soggetto risultante dalla trasformazione (società conferitaria, incorporante, ecc.) deve presentare il modello composto dal frontespizio e da due moduli (o da più moduli in relazione al numero di soggetti partecipanti all'operazione):

- nell'unico **frontespizio** devono essere indicati la denominazione o ragione sociale, il codice fiscale, la partita IVA del soggetto risultante dalla trasformazione;

- nel **modulo relativo al soggetto avente causa** devono essere compilati tutti i quadri inerenti la propria attività riportando i dati delle operazioni effettuate dallo stesso soggetto nel corso dell'anno 2017, compresi anche i dati relativi alle operazioni effettuate dal soggetto dante causa nella frazione di mese o trimestre nel corso del quale è avvenuta l'operazione straordinaria. Devono essere altresì compilati i quadri VT e VX al fine di riepilogare i dati relativi ai soggetti partecipanti all'operazione;

- nel **modulo relativo al soggetto dante causa** devono essere compilati tutti i quadri inerenti l'attività dallo stesso svolta comprendendo i dati relativi alle operazioni effettuate fino all'ultimo mese o trimestre conclusosi anteriormente alla data dell'operazione straordinaria o della trasformazione. Inoltre, nel rigo **VA1, campo 1**, deve essere indicata la partita IVA del soggetto cui il modulo si riferisce.

## TRASFORMAZIONI AVVENUTE NEL 2017

Qualora l'operazione straordinaria ovvero la trasformazione sostanziale soggettiva **non abbia comportato l'estinzione del soggetto dante causa** (scissione parziale, conferimento, cessione o donazione di ramo d'azienda) la dichiarazione IVA deve essere presentata:

A) dal soggetto avente causa, se l'operazione ha **comportato la cessione del debito o del credito IVA**. Tale soggetto presenterà la dichiarazione secondo le modalità illustrate nella slide precedente, avendo cura di indicare nel rigo **VA1, campo 1**, la partita IVA del soggetto cui il modulo si riferisce e di barrare la **casella 2** dello stesso rigo per comunicare che il soggetto continua ad esercitare un'attività rilevante agli effetti dell'IVA.

Il soggetto dante causa deve presentare la propria dichiarazione esclusivamente con riferimento alle operazioni effettuate nell'anno 2017 relative alle attività non trasferite. In tale ultima dichiarazione dovrà essere barrata la **casella 3 del rigo VA1** per comunicare che il soggetto ha partecipato ad un'operazione straordinaria o trasformazione e nel **campo 4** dovrà essere indicato il credito emergente dalla dichiarazione annuale IVA/2017 ceduto, in tutto o in parte, a seguito dell'operazione;

B) da ciascuno dei soggetti coinvolti nell'operazione se non c'è stata **cessione del debito o del credito IVA**, indicando ognuno i dati relativi alle operazioni effettuate nell'intero anno d'imposta



## TRASFORMAZIONI AVVENUTE NEL 2018 (ante dichiarazione)

Poiché l'attività per l'intero anno 2017 è stata svolta dal soggetto dante causa (società incorporata, società scissa, soggetto conferente, cedente o donante, ecc.), si possono verificare le seguenti ipotesi:

A) nel caso di **estinzione del soggetto dante causa** a seguito della trasformazione, il soggetto risultante (società incorporante, beneficiaria, conferitaria, soggetto cessionario, donatario, ecc.) deve presentare per l'anno 2017 oltre alla propria anche la dichiarazione per conto del soggetto dante causa (società incorporata, società scissa, soggetto conferente, cedente o donante, ecc.), sempre che l'adempimento dichiarativo non sia stato già assolto direttamente da quest'ultimo soggetto.

In tale dichiarazione devono essere indicati i dati del soggetto estinto nella parte riservata al contribuente e i dati del soggetto avente causa nel riquadro riservato al dichiarante, riportando il valore 9 nella casella relativa al codice di carica;

B) nell'ipotesi, invece, di trasformazione **non comportante l'estinzione del soggetto dante causa**, ciascuno dei soggetti coinvolti deve presentare la propria dichiarazione IVA relativa alle operazioni effettuate nell'intero anno d'imposta 2017 cui si riferisce la dichiarazione.

## QUADRO VK

La norma dell'art. 3, ultimo comma, del decreto ministeriale 13 dicembre 1979, come modificato dal decreto ministeriale 13 febbraio 2017, prevede che la sopravvenuta mancanza dei requisiti per avvalersi della procedura di liquidazione di gruppo ha effetto a partire dalla liquidazione periodica relativa al mese o al trimestre nel corso del quale si è verificata (ad esempio, la società nei cui confronti venga meno il controllo nel corso del mese di giugno, deve indicare, se effettua liquidazioni mensili, il numero 5, in quanto il controllo si considera esercitato fino al mese di maggio; se invece effettua liquidazioni trimestrali, deve indicare il numero 3, in quanto il controllo si considera cessato con il primo trimestre).

Nel particolare caso di **incorporazione in corso d'anno della società controllante** da parte di società esterna al gruppo IVA, qualora la procedura dell'IVA di gruppo si interrompa a seguito dell'incorporazione della stessa, sia nella dichiarazione della società controllante incorporata (presentata dalla incorporante) che in quelle delle società controllate, deve essere indicato il numero corrispondente al mese cui si riferisce l'ultima liquidazione periodica di gruppo mensile o trimestrale (es. data incorporazione controllante 15 maggio – ultimo mese di controllo da indicare: 4 se mensile, 3 se trimestrale); invece qualora la procedura prosegua per l'intero anno d'imposta con contabilità separata rispetto a quella dell'incorporante, deve essere indicato il numero 13 nella sola dichiarazione della società controllante incorporata (presentata dall'incorporante) e il numero 12 in quelle delle società controllate (cfr. risoluzione ministeriale 363998 del 26 dicembre 1986)..

## QUADRO VK

**Rigo VK24 eccedenza di credito compensata.** In tale rigo va riportato l'ammontare di VK23 che ha trovato effettiva compensazione, in tutto o in parte, con eccedenze di debito di altre società del gruppo.

Tale importo dovrà essere desunto dalla attestazione che l'ente o società controllante è tenuta a rilasciare, alla fine dell'anno, ad ogni società del gruppo e deve corrispondere a quello indicato dalla controllante medesima, per ciascuna società, nel campo 7 del quadro VS.

Per l'importo delle eccedenze di credito compensate deve essere prestata la garanzia prevista dall'art. 6, comma 3, del decreto ministeriale 13 dicembre 1979. Si evidenzia che l'art. 13 del d.lgs. 21 novembre 2014, n. 175, ha sostituito l'art. 38-bis innovando significativamente la disciplina relativa all'esecuzione dei rimborsi IVA ed eliminando, in particolare, l'obbligo generalizzato di prestazione della garanzia (vedi circolare n. 32 del 30 dicembre 2014).

Come chiarito dalla circolare n. 35 del 27 ottobre 2015, le disposizioni contenute nel nuovo art. 38-bis trovano applicazione anche nell'ambito della liquidazione dell'IVA di gruppo.

- *VARIE IVA*-

---

## NUOVE ALIQUOTE IVA

aumenti aliquote IVA (articolo 1 co. 2 L. 205/17): sono stati rimodulati i futuri aumenti delle aliquote IVA.

Le nuove aliquote sono le seguenti:

Decorrenza	Aliquota 10%	Aliquota 22%
dal 1° gennaio 2018	Nessun aumento	Nessun aumento
dal 1° gennaio 2019	11,15%	24,2%
dal 1° gennaio 2020	13%	24,9%
dal 1° gennaio 2021	13%	25%

## **ALiquOTA IVA 10%**

### **Legge 205/17 art. 1 co. 357**

Con l'introduzione del n. 127-quater nella tabella Iva, il 10% si applica anche ai

servizi di carattere sportivo resi dalle società sportive dilettantistiche lucrative riconosciute dal CONI nei confronti di chi pratica l'attività sportiva a titolo occasionale o continuativo in impianti gestiti da tali società

## I modelli Intrastat per il 2018

Dal **1° gennaio 2018** vengono introdotte delle sostanziali misure di **semplificazione** nella compilazione e negli obblighi di presentazione degli elenchi riepilogativi delle operazioni intracomunitarie (**modelli Intrastat**).

Tali novità sono contenute nel provvedimento 194409/2017 che l'agenzia delle Entrate e l'agenzia delle Dogane, d'intesa con l'Istat, hanno emanato in data 26/9/17 in attuazione dell'articolo 50, comma 6 del DI 331/93. Le misure di semplificazione riducono notevolmente il numero dei soggetti che sono chiamati a presentare l'Intrastat e eliminano alcune duplicazioni negli obblighi comunicativi tra i predetti modelli e la comunicazione dei dati fattura.

## I modelli Intrastat per il 2018

I modelli sopravvivono: quegli degli acquisti di servizi limitatamente alla parte statistica e quelli per i servizi resi sia nella parte statistica che fiscale.

Gli elenchi riepilogativi degli acquisti di beni (**Intra 2 bis**) con riferimento a periodi mensili restano obbligatori, solo ai fini statistici, per i contribuenti per i quali l'ammontare totale trimestrale di detti acquisti sia, per almeno uno dei quattro trimestri precedenti, uguale o superiore a 200.000 euro.

Per gli altri contribuenti l'obbligo di comunicazione viene assolto con la comunicazione trimestrale dei dati fattura (articolo 21 DL 78/2010 ovvero Dlgs 127/2015).

Da tale comunicazione vengono anche acquisiti dall'agenzia delle Entrate i dati statistici di interesse dell'Istat.



## I modelli Intrastat per il 2018

Per gli elenchi delle cessioni intracomunitarie di beni (modello **Intra 1 bis**) l'obbligo di presentazione del modello Intrastat permane, ma l'informazione statistica per i soggetti mensili, diviene facoltativa se in alcuno dei quattro trimestri precedenti hanno realizzato cessioni intracomunitarie di beni per un ammontare trimestrale uguale o superiore a 100.000 euro.

Per i servizi intracomunitari ricevuti (modello **Intra 2 quater**) gli elenchi Intrastat mensili sopravvivono, a soli fini statistici, qualora l'ammontare totale trimestrale di detti acquisti sia, per almeno uno dei quattro trimestri precedenti, uguale o superiore a 100.000 euro.

Nel caso in cui questi limiti non fossero raggiunti, il modello Intra 2 quater non deve essere presentato.

## I modelli Intrastat per il 2018

Per i servizi intracomunitari resi (modello **Intra 1 quater**) l'obbligo permane.

Sia per i servizi resi che ricevuti, un'ulteriore semplificazione introdotta è che l'**informazione statistica** va fornita con un **dettaglio minore**. In effetti non è più richiesto far riferimento al sesto livello della classificazione Cpa, ma ci si può fermare al quinto.

Per tutte le soglie sopra indicate **il superamento va determinato per ogni singola categoria di operazione**.

Pertanto, ad esempio, se nel corso del trimestre un contribuente ha realizzato acquisti intracomunitari di beni pari a 300.000 euro e nel medesimo periodo ha ricevuto servizi intracomunitari per 10.000 euro sarà tenuto a presentare mensilmente l'Intrastat acquisti di beni e non quello dei servizi intracomunitari ricevuti.

## **ESTRAZIONE CARBURANTI DAI DEPOSITI**

### **Legge 205/17 art. 1 co. 937 ss.**

Cambiano le regole per i depositi fiscali di carburanti, con diretti impatti in materia di Iva e accise.

Per gli acquisti intra Ue in particolare, salve eccezioni speciali, le imposte dovranno infatti essere corrisposte integralmente, con il modello F24 e senza possibilità di compensazione.

Con una norma antievasione, la legge di bilancio 2018 interviene sui depositi di carburanti detenuti in sospensione d'imposta, riconducendo ai depositanti ed ai depositari oneri procedurali e, soprattutto, oneri di versamento diretto del tutto innovativi.

Il legislatore ha infatti congegnato un nuovo sistema applicativo dell'Iva e dell'accisa, che sarà attivo a far data dal 1° febbraio 2018: nel caso di estrazione da un deposito fiscale o da un deposito di titolarità di un destinatario registrato, qualunque sia la fonte di acquisto (nazionale, intra Ue o extra Ue), l'accisa e l'Iva sono infatti dovute con pagamento mediante modello F24.

## **ESTRAZIONE CARBURANTI DAI DEPOSITI**

In sostanza, per i carburanti o combustibili introdotti in un deposito fiscale (o presso un destinatario registrato), la loro immissione in consumo dal deposito fiscale o l'estrazione dal deposito di un destinatario registrato è subordinata al versamento dell'Iva con modello F24, senza possibilità di compensazione. La base imponibile include l'accisa ed è costituita dal corrispettivo relativo all'operazione precedente all'introduzione, ovvero dal corrispettivo relativo all'ultima cessione effettuata durante la loro custodia nel deposito.

Un elemento di interesse, che differisce dalla norma analoga sui depositi Iva all'articolo 50-bis del DL 331/1993, sta nel fatto che, nelle ipotesi in questione, «l'imposta è versata dal soggetto per conto del quale si procede all'immissione in consumo o all'estrazione dei prodotti». La nuova disciplina è applicabile non alle ipotesi di deposito in sospensione di imposta gestito per conto proprio dal titolare del deposito ma per le sole ipotesi di gestione conto terzi (che, in effetti, sono i soggetti, spesso estemporanei e poco noti che recano i maggiori rischi di evasione).

## ESTRAZIONE CARBURANTI DAI DEPOSITI

Infatti «la ricevuta di versamento è consegnata in originale al gestore del deposito al fine di operare l'immissione in consumo o l'estrazione dei prodotti. In mancanza di tale ricevuta di versamento, il gestore del deposito è solidalmente responsabile dell'imposta sul valore aggiunto non versata». In pratica, il sistema è congegnato come risposta alle sole operazioni effettuate da soggetti non noti all'amministrazione finanziaria. Ad ogni modo, dunque, l'istituto tipico del sistema accise viene in funzione come fosse un deposito Iva, con pagamento dell'imposta in contanti. Evidente che l'aggravio finanziario per le imprese sarà netto, soprattutto per gli acquisti nazionali che corrisponderanno l'Iva sull'accisa con modello F24, invece della liquidazione periodica.

Discorso diverso per l'Intra Ue, dove l'imposta sarà corrisposta con modello F24 anche quando il deposito fiscale di transito è utilizzato anche come deposito Iva. In questi casi, però, la forma di pagamento potrebbe tornare quella ordinaria del reverse charge se l'estrattore si dimostra compliant con i requisiti di affidabilità da adottarsi con successivo Dm.

## GRUPPO IVA

### **L. 205/17 art. 1 co. 984**

Modifiche all'art- 70 quinquies) del Dpr 633/72 per la nuova disciplina del GRUPPO IVA che entrerà in vigore il 1/1/19, al fine di disciplinare i rapporti fra le società partecipanti al gruppo e le loro sedi o stabili organizzazioni all'estero.

■ 4-bis. Le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate da una sede o da una stabile organizzazione partecipante a un gruppo IVA nei confronti di una sua stabile organizzazione o della sua sede situata all'estero si considerano effettuate dal gruppo IVA nei confronti di un soggetto che non ne fa parte.

■ 4-ter. Le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nei confronti di una sede o di una stabile organizzazione partecipante a un gruppo IVA da una sua stabile organizzazione o dalla sua sede situata all'estero si considerano effettuate nei confronti del gruppo IVA da un soggetto che non ne fa parte.

## GRUPPO IVA

Modifiche all'art- 70 quinquies) del Dpr 633/72 (segue)

- 4-quater. Le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nei confronti di una sede o di una stabile organizzazione partecipante a un gruppo IVA, costituito in un altro Stato membro dell'Unione europea, da una sua stabile organizzazione o dalla sua sede situata nel territorio dello Stato si considerano effettuate nei confronti del gruppo IVA costituito nell'altro Stato membro da un soggetto che non ne fa parte.
- 4-quinquies. Le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate da una sede o da una stabile organizzazione partecipante a un gruppo IVA, costituito in un altro Stato membro dell'Unione europea, nei confronti di una sua stabile organizzazione o della sua sede situata nel territorio dello Stato si considerano effettuate dal gruppo IVA costituito nell'altro Stato membro nei confronti di un soggetto che non ne fa parte.
- 4-sexies. La base imponibile delle operazioni di cui ai commi da 4-bis a 4-quinquies e' determinata, in presenza di un corrispettivo, ai sensi dell'articolo 13, commi 1 e 3

## IL GRUPPO IVA: nuovo Titolo Vbis del Dpr 633/72 da 1.1.18

I soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato esercenti attività d'impresa, arte o professione, per i quali ricorrano congiuntamente i **vincoli finanziario, economico e organizzativo** di cui all'articolo 70-ter, possono divenire un unico soggetto passivo, di seguito denominato "gruppo IVA".

Si considera sussistente un **vincolo finanziario** tra soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato quando, ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, numero 1), del codice civile e almeno dal 1° luglio dell'anno solare precedente:

- a) tra detti soggetti esiste, direttamente o indirettamente, un rapporto di controllo;
- b) detti soggetti sono controllati, direttamente o indirettamente, dal medesimo soggetto, purché residente nel territorio dello Stato ovvero in uno Stato con il quale l'Italia ha stipulato un accordo che assicura un effettivo scambio di informazioni.



## IL GRUPPO IVA: nuovo Titolo Vbis del Dpr 633/72

Si considera sussistente un **vincolo economico** tra soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato sulla base dell'esistenza di almeno una delle seguenti forme di cooperazione economica:

- a) svolgimento di un'attività principale dello stesso genere;
- b) svolgimento di attività complementari o interdipendenti;
- c) svolgimento di attività che avvantaggiano, pienamente o sostanzialmente, uno o più di essi.

Si considera sussistente un **vincolo organizzativo** tra soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato quando tra detti soggetti esiste un coordinamento, in via di diritto, ai sensi delle disposizioni di cui al libro quinto, titolo V, capo IX, del codice civile, o in via di fatto, tra gli organi decisionali degli stessi, ancorché tale coordinamento sia svolto da un altro soggetto.

## **COSTITUZIONE DEL GRUPPO IVA E OPERAZIONI**

Il gruppo IVA è costituito a seguito di un'opzione esercitata da tutti i soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato per i quali ricorrano congiuntamente i vincoli finanziario, economico e organizzativo di cui all'articolo 70-ter.

Le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate da un soggetto partecipante a un gruppo IVA nei confronti di un altro soggetto partecipante allo stesso gruppo IVA non sono considerate cessioni di beni e prestazioni di servizi agli effetti degli articoli 2 e 3.

Le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate da un soggetto partecipante a un gruppo IVA nei confronti di un soggetto che non ne fa parte si considerano effettuate dal gruppo IVA.

Le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nei confronti di un soggetto partecipante a un gruppo IVA da un soggetto che non ne fa parte si considerano effettuate nei confronti del gruppo IVA.

Gli obblighi e i diritti derivanti dall'applicazione delle norme in materia di imposta sul valore aggiunto sono, rispettivamente, a carico e a favore del gruppo IVA.

## **IL GRUPPO IVA: GESTIONE DEL CREDITO E RESPONSABILITA'**

L'eccedenza di imposta detraibile risultante dalla dichiarazione annuale relativa all'anno precedente al primo anno di partecipazione al gruppo IVA non si trasferisce al gruppo medesimo, ma può essere chiesta a rimborso, anche in mancanza delle condizioni di cui all'articolo 30 del presente decreto, ovvero compensata a norma dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241.

Il rappresentante di gruppo è responsabile per l'adempimento degli obblighi connessi all'esercizio dell'opzione.

Gli altri soggetti partecipanti al gruppo IVA sono responsabili in solido con il rappresentante di gruppo per le somme che risultano dovute a titolo di imposta, interessi e sanzioni a seguito delle attività di liquidazione e controllo.

## **IL GRUPPO IVA: DISPOSIZIONI SPECIALI**

Le modalità e i termini speciali di emissione, numerazione e registrazione delle fatture nonché di esecuzione delle liquidazioni e dei versamenti periodici stabiliti dai decreti ministeriali emanati ai sensi degli articoli 22, secondo comma, 73 e 74 si applicano alle operazioni soggette a tali disposizioni effettuate dal gruppo IVA.

Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze sono stabilite le disposizioni necessarie per l'attuazione del presente titolo

## IL GRUPPO IVA E I CONSORZI

il gruppo Iva risponde a finalità di semplificazione amministrativa e si presta in particolare alle esigenze dei gruppi con prevalente attività esente, quali quelli bancari e assicurativi.

In essi, infatti, si è assistito alla tendenza a costituire strutture societarie che accentravano funzioni no core quali It, legale, immobili, sinistri, in genere attività di back office.

Chiaramente le rifatturazioni infragruppo necessitano dell'esenzione Iva, in quanto l'imposta, essendo indetraibile, costituisce un costo per banche e assicurazioni. L'articolo 6 della legge 133/99 consentiva di esentare ai fini Iva le prestazioni infragruppo riguardanti le cosiddette attività ausiliarie.

Tale regime è stato abrogato e sostituito dal 2009 con l'articolo 10, comma 2, del Dpr 633/72, che ha esteso l'esenzione Iva a qualsiasi prestazione (non solo le attività ausiliarie) effettuata da strutture consortili nei confronti di consorziati con diritto alla detrazione non superiore al 10% purché ancorate al puro costo.

## IL GRUPPO IVA E I CONSORZI

L'utilizzo delle strutture consortili presenta alcune rigidità giacché impone: il ricorso a schemi mutualistici, con meccanismi meno comuni rispetto alle realtà societarie lucrative; la prevalenza delle attività esenti verso i consorziati, pena la perdita tout court di poter operare in esenzione; l'addebito del mero costo della prestazione senza applicazione di alcun mark up; l'individuazione del criterio di addebito dei costi promiscui ai consorziati e ai terzi (ris. 203/01).

Invece il gruppo Iva non richiede il connotato di mutualità dei partecipanti e non impone l'applicazione del costo puro alle prestazioni infragruppo.

Nel regime delle consortili ogni soggetto passivo ha un suo pro rata di detraibilità; nel gruppo Iva, invece, il pro rata sugli acquisti è unico e dipende dalle operazioni che il gruppo complessivamente effettua verso terzi.

La partecipazione al gruppo deve essere onnicomprensiva, dovendo riguardare tutti i soggetti nessuno escluso, secondo il cosiddetto «all-in, all-out principle». Questo aspetto rappresenta una forte limitazione del gruppo Iva. Il nuovo regime entrerà in vigore dal 2018 ma è destinato ad operare concretamente dal 2019.

## **IL GRUPPO IVA E I VANTAGGI IPOTIZZABILI**

Sul versante amministrativo, il fatto che le imprese del gruppo perdano la propria soggettività passiva - da cui consegue la non applicazione dell'imposta nei rapporti infragruppo - porta ad alleggerire il ciclo di fatturazione dalla gestione contabile di questi rapporti.

Lo stesso accade per gli obblighi dichiarativi, espletati dalla capogruppo per conto dell'intero gruppo, sgravando i membri dalle relative incombenze periodiche e annuali. Attraverso il gruppo Iva gli operatori che ne sono parte eliminano l'anticipo dell'Iva sugli acquisti effettuati presso gli altri membri del gruppo.

Il nuovo istituto del gruppo Iva è complementare e non sostitutivo rispetto al consolidato Iva.

## **IL GRUPPO IVA E LE DIFFERENZE CON IL CONSOLIDATO**

Il nuovo istituto non abroga né sostituisce il consolidato Iva già attivo nel sistema nazionale (articolo 73, ultimo comma del Dpr 633/72). I due istituti sono complementari e il consolidato non ha gli effetti del gruppo: il primo si concretizza in una mera procedura di consolidamento e compensazione delle posizioni di debito/credito Iva verso l'erario scaturite in capo a soggetti legati fra loro sul piano societario, ma indipendenti quanto alla soggettività passiva Iva. La procedura di consolidamento, pertanto, non dà vita a un soggetto Iva autonomo, e le società che vi partecipano mantengono la propria identità di fronte all'Erario, salvo attribuire i saldi Iva maturati alla capogruppo. Ne deriva che le transazioni fra i soggetti aderenti al consolidato sono ordinariamente soggette a Iva; il gruppo Iva, invece, è un soggetto passivo Iva nuovo e autonomo rispetto ai suoi membri, i quali, entrandovi a far parte, perdono la propria autonoma soggettività passiva verso l'erario mutuando quella del gruppo. Così al gruppo è attribuito un identificativo Iva autonomo con il quale operano tutti i membri e le transazioni infragruppo avvengono senza applicazione dell'imposta in quanto effettuate nell'ambito dello stesso soggetto passivo.



## IL GRUPPO IVA E LE DIFFERENZE CON IL CONSOLIDATO

Il gruppo Iva - a differenza del consolidato Iva - non permette in modo autonomo e strumentale al business di scegliere quali componenti del gruppo fare aderire e quali no. Al contrario la norma prevede la regola *all in all out*. Pertanto tutti i soggetti passivi stabiliti nel Paese e collegati agli altri da vincoli finanziari, organizzativi e economici devono optare per l'accesso al regime.

La norma sul piano soggettivo esclude tutti coloro che non sono residenti in Italia anche se identificati ai fini Iva in Italia ed esclude una serie di soggetti per diverse ragioni quali la sottoposizione a procedura concorsuale ovvero a liquidazione volontaria.

## IL GRUPPO IVA

Il vincolo finanziario che si presume in presenza dei requisiti civilistici deve sussistere almeno dal 1° luglio dell'anno precedente all'esercizio dell'opzione. Proprio questo dato temporale deve spingere le imprese a considerare con attenzione gli effetti della specifica opzione. Inoltre per rendere efficace l'opzione dal 1° gennaio il modello deve essere inviato all'Agenzia entro il 30 settembre dell'anno precedente. Si ricorda che, se l'istanza viene presentata dal 1° ottobre al 31 dicembre, l'opzione ha efficacia dal secondo anno successivo.

La durata del gruppo Iva è triennale a rinnovo annuale automatico.

## IL GRUPPO IVA: IMPATTI SU IMPOSTA DI BOLLO

Nella tabella allegato B al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 642, indicante atti, documenti e registri esenti dall'imposta di bollo in modo assoluto, dopo l'articolo 6 è inserito il seguente:

■ «Art. 6-bis. -- Fatture, note, conti, ricevute, quietanze e simili documenti, recanti addebitamenti o accreditamenti relativi a cessioni di beni e prestazioni di servizi tra soggetti partecipanti a un gruppo IVA. La disposizione si applica per le operazioni per le quali, se effettuate nei confronti di un soggetto non partecipante a un gruppo IVA, si applicherebbero le esenzioni di cui agli articoli 6 e 15 della presente tabella e all'articolo 66, comma 5, del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427».

# IL GRUPPO IVA: IMPATTI SU IMPOSTA DI REGISTRO

Al testo unico dell'imposta di registro, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, sono apportate le seguenti modificazioni:

■ a) all'articolo 5, il comma 2 è sostituito dal seguente:

«2. Le scritture private non autenticate sono soggette a registrazione in caso d'uso se tutte le disposizioni in esse contemplate sono relative a operazioni soggette all'imposta sul valore aggiunto. Si considerano soggette all'imposta sul valore aggiunto anche le cessioni e le prestazioni tra soggetti partecipanti a un gruppo IVA, le cessioni e le prestazioni per le quali l'imposta non è dovuta a norma degli articoli da 7 a 7-septies del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e quelle di cui al comma 6 dell'articolo 21 del medesimo decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972. La disposizione del periodo precedente non si applica alle operazioni esenti e imponibili ai sensi dei numeri 8), 8-bis), 8-ter) e 27-quinquies) del primo comma dell'articolo 10 del citato decreto n. 633 del 1972 e alle locazioni di immobili esenti ai sensi del secondo comma del medesimo articolo 10, nonché alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi tra soggetti partecipanti a un gruppo IVA per le quali, se effettuate nei confronti di un soggetto non partecipante al gruppo IVA, si applicherebbero le suddette disposizioni»;

# IL GRUPPO IVA: IMPATTI SU IMPOSTA DI REGISTRO

Al testo unico dell'imposta di registro, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, sono apportate le seguenti modificazioni:

■ b) all'articolo 40:

1) il comma 1 è sostituito dal seguente:

«1. Per gli atti relativi a cessioni di beni e prestazioni di servizi soggetti all'imposta sul valore aggiunto, l'imposta si applica in misura fissa. Si considerano soggette all'imposta sul valore aggiunto anche le cessioni e le prestazioni tra soggetti partecipanti a un gruppo IVA, le cessioni e le prestazioni per le quali l'imposta non è dovuta a norma degli articoli da 7 a 7-septies del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e quelle di cui al comma 6 dell'articolo 21 del medesimo decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972. La disposizione del periodo precedente non si applica alle operazioni esenti ai sensi dei numeri 8), 8-bis) e 27-quinquies) del primo comma dell'articolo 10 del citato decreto n. 633 del 1972 e alle locazioni di immobili esenti ai sensi del secondo comma del medesimo articolo 10, nonché alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi tra soggetti partecipanti a un gruppo IVA per le quali, se effettuate nei confronti di un soggetto non partecipante al gruppo IVA, si applicherebbero le suddette disposizioni»;

2) il comma 1-bis è sostituito dal seguente:

«1-bis. Sono soggette all'imposta proporzionale di registro le locazioni di immobili strumentali di cui all'articolo 10, primo comma, numero 8), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, ancorché siano imponibili agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto ovvero intervengano tra soggetti partecipanti a un gruppo IVA».

*- Compensazione e visto di conformità -*

---

## COMPENSAZIONI ORIZZONTALI (art. 3)

■ Tra le novità del D.L. 50/17, a livello procedurale, occorre segnalare la stretta sulle **compensazioni**: occorre **il visto di conformità** per gli **importi superiori a 5mila euro** anziché 15.000 come prima, sempreché si intenda compensare orizzontalmente il credito.

Il nuovo limite introdotto prevede la riduzione del tetto da 15mila a 5mila euro per l'apposizione del visto di conformità sulle dichiarazioni annuali Iva, redditi e Irap che chiudono a credito.

■ Sul rimborso Iva invece il visto di conformità è obbligatorio per gli importi superiori a 30mila euro.

■ È però sempre possibile utilizzare il credito emergente dalla dichiarazione per pagare le imposte in scadenza già dall'inizio del periodo d'imposta in cui matura il credito e poi inviare la dichiarazione munita di visto entro il termine ordinario (fatta eccezione per il credito Iva, ove occorre aver prima presentato la dichiarazione).

## COMPENSAZIONI (la conversione del DL 50/17)

Introdotta la possibilità di utilizzo in **compensazione** dei **crediti Iva annuali e infrannuali** a partire dal **decimo giorno successivo a quello di presentazione** della dichiarazione o dell'istanza e non più dal giorno 16 del mese seguente all'invio.

Il comma 1 dell'articolo 17, nella versione precedente, prevedeva che la compensazione del credito annuale o relativo a periodi inferiori all'anno dell'imposta sul valore aggiunto, per importi superiori a 5mila euro annui, poteva essere effettuata, solo a partire dal giorno 16 del mese successivo a quello di presentazione della dichiarazione o dell'istanza da cui il credito emerge.

Di conseguenza per utilizzare in compensazione il credito Iva era sempre necessario aspettare il mese successivo all'inoltro telematico, e questo anche nei casi in cui il modello fosse stato presentato in tempi celeri da parte del contribuente.



## COMPENSAZIONI (la conversione del DL 50/17)

Ad esempio, per il credito infrannuale scaturente dall'istanza riferita alla compensazione del credito Iva del secondo trimestre 2018 (aprile-giugno) in scadenza il 31 luglio, si potrebbe verificare un possibile utilizzo anticipato del credito in compensazione fin dal giorno 16 luglio, qualora il modello TR fosse inviato entro il giorno 6 del mese di luglio stesso.

### **Visto di conformità**

Il decreto legge 50/2017 è intervenuto anche sull'obbligatorietà del visto, prevedendo la necessità dell'attestazione di conformità, per tutti i contribuenti intenzionati a utilizzare in compensazione orizzontale il credito superiore a 5mila euro, sia che esso derivi dalla dichiarazione annuale, sia che quest'ultimo venga generato a seguito della presentazione del modello TR.

La modifica ha impattato per la prima volta sull'istanza in scadenza entro la fine del mese di luglio 2017.

## COMPENSAZIONI (i codici tributo)

La **risoluzione n. 68/E** del 2017 elenca, nell'allegato 1 e nell'allegato 2, i **codici tributo** per i quali i **titolari di partita Iva** devono utilizzare esclusivamente i **servizi telematici** messi a disposizione dall'agenzia delle **Entrate** per **compensare**, per qualsiasi importo, **crediti Iva** (annuali o relativi a periodi inferiori), ovvero crediti relativi alle imposte sui redditi e relative addizionali, alle ritenute, alle imposte sostitutive, all'Irap e ai crediti d'imposta da indicare nel quadro RU della dichiarazione dei redditi.

Alcuni dei codici tributo contenuti negli allegati 1 e 2 – specificamente individuati nell'allegato 3 – possono però essere utilizzati a credito anche avvalendosi di servizi telematici alternativi a quelli dell'agenzia delle Entrate (quali, ad esempio, l'home banking), ma solo per compensare il pagamento dei tributi identificati con i codici di cui alla colonna 4 del medesimo allegato 3.

La **risoluzione n. 68/E** precisa che in questo caso, infatti, la compensazione si considera di tipo “verticale” o “interno” e quindi pur dovendo essere eseguita utilizzando il modello F24 non richiede l'utilizzo dei canali telematici dell'Agenzia.

## COMPENSAZIONI : il possibile stop

### **Legge 205/17 art. 1 co. 990**

L'Agenzia delle entrate puo' sospendere, fino a trenta giorni, l'esecuzione delle deleghe di pagamento contenenti compensazioni che presentano profili di rischio, al fine del controllo dell'utilizzo del credito. Se all'esito del controllo il credito risulta correttamente utilizzato, ovvero decorsi trenta giorni dalla data di presentazione della delega di pagamento, la delega e' eseguita e le compensazioni e i versamenti in essa contenuti sono considerati effettuati alla data stessa della loro effettuazione;

diversamente la delega di pagamento non e' eseguita e i versamenti e le compensazioni si considerano non effettuati, con conseguente implicito aggravio di interessi e sanzioni, peraltro (si ritiene) con possibilità di ravvedimento

Con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate saranno stabiliti i criteri e le modalita' di attuazione della norma.

## COMPENSAZIONI : il possibile stop

La norma non definisce l'ambito applicativo dei nuovi controlli.

Si legge nella relazione di accompagnamento che, ad esempio, potranno presentare profili di rischio le seguenti operazioni:

- l'utilizzo del credito in compensazione da parte di un soggetto diverso dal titolare del credito stesso;
- le compensazioni di crediti che, in base a quanto indicato nel modello F24, sono riferiti ad anni d'imposta molto anteriori rispetto all'anno in cui è stata effettuata l'operazione;
- i crediti utilizzati in compensazione ai fini del pagamento di debiti iscritti a ruolo.

Il provvedimento attuativo dovrà anche spiegare come il contribuente dovrà essere allertato del fatto che il modello F24 presentato in compensazione si colloca nell'alveo della condizione sospensiva ed ulteriormente dell'esito del controllo. In relazione a come sarà articolata la procedura si capirà meglio anche come il contribuente potrà difendersi a fronte del diniego della compensazione disposto dalle Entrate.

## TASSO DI INTERESSE LEGALE

Dal 1° gennaio 2018 sale il saggio di interesse legale :  
passa da 0,1% a 0,3% annuo

(DM economia 13/12/17 in G.U. 292 del 15 dicembre 2017)

La nuova misura impatta sui ravvedimenti in materia fiscale.

## VERIFICHE TELEMATICHE

### **L. 205/17 art. 1 co. 986, 987, 988**

Abbassata da 10.000 a 5.000 euro la soglia oltre la quale le P. A. e le società a totale partecipazione pubblica debbono eseguire le verifiche telematiche presso Agenzia delle Entrate Riscossioni (già Equitalia).

*Allungato da 30 a 60 giorni il termine del concessionario per notificare pignoramento a seguito del blocco del pagamento disposto post verifica telematica*

*L'EFFICACIA DECORRE DAL 1° MARZO 2018*



# **LE NOVITA' PER I SOSTITUTI D'IMPOSTA**



# **Nozioni introduttive fondamentali**





# PROFILI NORMATIVI

- NORMATIVA SOSTANZIALE

- DPR 917/86 : 6 CATEGORIE REDDITUALI

- NORMATIVA PROCEDURALE

- DPR 600/73 : ART. DA 23 A 30



# NORMATIVA SOSTANZIALE

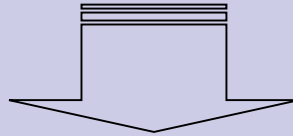
- CATEGORIE REDDITUALI DPR 917/86
  - REDDITI FONDIARI
  - REDDITI DI CAPITALE
  - REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE (art. 49 e 51) E ASSIMILATI (art. 50 e 52)
  - REDDITI DI LAVORO AUTONOMO (art. 53)
  - REDDITI D'IMPRESA
  - REDDITI DIVERSI (art. 67)



# NORMATIVA PROCEDURALE

- **GLI OBBLIGHI DEL SOSTITUTO (DPR 600/73)**
- ART. 23 PER LAVORO DIPENDENTE (art. 49, 51 TUIR)
- ART. 24 PER REDDITI ASSIMILATI LAV. DIPEND. TE (art. 50, 52 TUIR)
- ART. 25 PER LAVORO AUTONOMO ABITUALE (art. 53) NON ABITUALE (art. 67/L) RESIDENTI E NON, DIRITTI AUTORE (art. 53/2)
- ART. 25-BIS PER PROVVIGIONI ABITUALI (art. 55) NON ABITUALI (art. 67/i TUIR)
- ART. 26-27 PER REDDITI CAPITALE (art. 44 TUIR)
- ART. 28 PER CONTRIBUTI A IMPRESE (art. 55 TUIR)
- ART. 30 PER PREMI E VINCITE (art. 67/d TUIR)
- Legge 413/1991 PER INDENNITA' ESPROPRI

## **OBBLIGO DI RITENUTA**



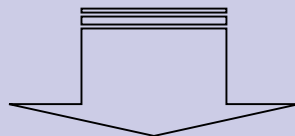
### **NASCE A PRESCINDERE DALL'ESISTENZA DI RAPPORTO CONTRATTUALE SOTTOSTANTE :**

Lavoro autonomo : avvocato distrattario (si vedano : parere Avvocatura dello Stato n. 43392/92; R.Min. Fin. n.8/1619 del 8/11/91 e Circ. Min. Fin. n.203/E-III-7-1260 del 6/12/94)

Lavoro dipendente : risoluzione 481/E/2008.

Redditi assimilati a lavoro dipendente : datore di lavoro delegato a prelevare e a versare assegno di mantenimento all'ex coniuge

## **RITENUTE SU LAVORO DIPENDENTE**



### **RISOLUZIONE N. 481/E DEL 19.12.08 :**

L'erogazione di somme qualificate come redditi di lavoro dipendente implica l'obbligo di operare le ritenute ex art. 23 del Dpr 600/73 anche se il soggetto erogatore non è il datore di lavoro.

Nel caso specifico, si trattava di somme erogate dalla stazione appaltante ai dipendenti dell'appaltatore in quanto responsabile solidale ex art. 1676 del codice civile.

In sintesi : rileva in ogni caso la natura oggettiva del reddito

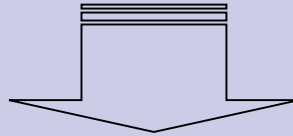
**NOVITA':** Previsione esplicita nell'art. 29 del D.lgs. 276/03

## IL PAGAMENTO DELLE RETRIBUZIONI: D.LGS. 50/16

### *ART. 30 CO. 6:*

- In caso di ritardo nel pagamento delle retribuzioni dovute al personale dell'appaltatore o del subappaltatore, il responsabile unico del procedimento invita per iscritto il soggetto inadempiente, ed in ogni caso l'affidatario, a provvedervi entro i successivi quindici giorni.
- Ove non sia stata contestata formalmente e motivatamente la fondatezza della richiesta entro il termine sopra assegnato, la stazione appaltante paga anche in corso d'opera direttamente ai lavoratori le retribuzioni arretrate,
- detraendo il relativo importo dalle somme dovute all'affidatario del contratto ovvero dalle somme dovute al subappaltatore inadempiente nel caso in cui sia previsto il pagamento diretto ai sensi dell'articolo 105.

# PRINCIPI GENERALI DI TASSAZIONE



## **Norme di riferimento :**

art. 49 : definizione di redditi di lavoro dipendente,  
art. 50 : definizione dei redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente,  
art. 51 : determinazione dei redditi di lavoro dipendente,  
art. 52 : determinazione dei redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente.

Altre norme fondamentali del Tuir relative alle fattispecie reddituali in discorso :  
art. 7 comma 3 : tassazione in capo agli eredi,  
artt. 17, 19 e 21 : tassazione separata,  
art. 23 e 24 : tassazione in capo a non residenti.

# MODALITA' CALCOLO IRPEF

## ■ **NORMATIVA GENERALE**

- reddito complessivo
- - oneri ded. Art. 10
- = **base imponibile**
- $B.Imp. \times aliquote = imp. lorda$
- - detraz. carichi fam.
- - altre detrazioni (lav. dip.)
- - detraz. per oneri
- - detraz. canoni locaz. e altre
- = IMPOSTA NETTA

## ■ **LAVORO DIPENDENTE**

- reddito da lavoro dipendente
- - oneri art. 10 trattenuti
- = **base imponibile**
- $B.Imp. \times aliquote = imp. lorda$
- - detraz. carichi fam.
- - altre detrazioni (lav. dip.)
- - detraz. per oneri trattenuti
- - detraz. canoni locaz. e altre
- = IMPOSTA NETTA

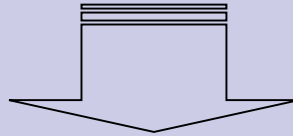


# ALIQUEUTE IRPEF

## ■ ALIQUEUTE

- fino 15.000 : 23%
- da 15.001 a 28.000 : 27%
- da 28.001 a 55.000 : 38%
- da 55.001 a 75.000 : 41%
- oltre 75.000 : 43%

# PRINCIPI GENERALI

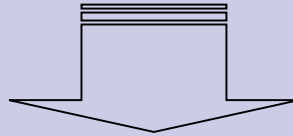


## **Omnicomprendività :**

le retribuzioni sono costituite da tutte le somme e valori (dei beni e dei servizi) percepiti a qualunque titolo in relazione al rapporto di lavoro. Sono quindi compresi nel reddito anche le erogazioni liberali ed i rimborsi di spese, peraltro con le eccezioni espressamente disciplinate dall'art. 51 Tuir e con l'esclusione dei rimborsi di spese di competenza del datore di lavoro anticipate dal dipendente per snellezza operativa (ad esempio acquisto di carta per fotocopie, semprechè la pezza giustificativa sia fattura intestata all'ente).

Circa poi il termine "in relazione al rapporto di lavoro", la portata dell'espressione conduce ad un pressochè totale assorbimento di tutte le somme che sono erogate dal datore di lavoro.

# PRINCIPI GENERALI

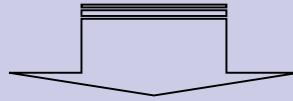


## **Principio di cassa :**

La tassazione dei redditi di lavoro dipendente ruota in torno al principio di cassa, con la peculiarità della cosiddetta “cassa allargata” :

le somme erogate entro il 12 gennaio dell'anno “n”, ovviamente per attività prestata nell'anno precedente, concorrono a formare il reddito dell'anno “n-1”.

# ELEMENTI CHE NON FORMANO BASE IMPONIBILE



**Norma di riferimento : art. 51 co. 2**, il quale elenca le fattispecie escluse dal computo:

Si elencano quelle più ricorrenti

Contributi previdenziali ed assistenziali (comma 2 lett.a)

Somministrazioni di vitto (comma 2 lett.c)

Prestazioni di trasporto (comma 2 lett. d e d-bis)

Welfare aziendale (comma 2 lettere da f a f-quater e art. 51 co.3-bis)

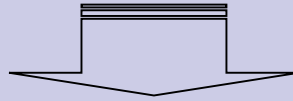
Servizi prestati (comma 3 ultimo periodo)

Auto in uso promiscuo (comma 4 lett. a)

Concessione di prestiti (comma 4 lett. b)

Fabbricati concessi in locazione (comma 4 lett. c)

# ELEMENTI CHE NON FORMANO BASE IMPONIBILE



## Contributi (comma 2 lett.a)

Non concorrono a formare il reddito

i contributi previdenziali e assistenziali versati dal datore di lavoro o dal lavoratore in ottemperanza a disposizioni di legge; i contributi di assistenza sanitaria versati dal datore di lavoro o dal lavoratore ad enti o casse aventi esclusivamente fine assistenziale in conformità a disposizioni di contratto o di accordo o di regolamento aziendale, che operino negli ambiti di intervento stabiliti con il decreto del Ministro della salute di cui all'articolo 10, comma 1, lettera e-ter), per un importo non superiore complessivamente ad euro 3.615,20

# ELEMENTI CHE NON FORMANO BASE IMPONIBILE



## **Somministrazioni di vitto (comma 2 lett.c)**

Non concorrono a formare il reddito le somministrazioni di vitto effettuate dal datore di lavoro in mense aziendali o interaziendali.

Le prestazioni sostitutive di mensa (a mezzo buoni pasto) non concorrono a formare il reddito fino all'importo complessivo giornaliero di euro 5,29.

Legge di stabilità 2015 (commi 16 e 17): a decorrere dal 1° luglio 2015 la franchigia di euro 5,29 sale ad euro 7,00 nel caso in cui il servizio sostitutivo sia reso in forma elettronica

Si segnala altresì la risoluzione 63/E del 17.05.05 relativa alla non imponibilità delle somministrazioni effettuate mediante distribuzione di badge elettronico personale che consenta, per ciascun dipendente, l'individuazione dell'ora e del luogo ove è avvenuta la somministrazione (cosiddetta "mensa aziendale diffusa").

## **NOVITA' SUI BUONI PASTO**

Dal 9 settembre 2017, con l'entrata in vigore del decreto 122/2017 del ministero dello Sviluppo economico si sono ampliate le possibilità di utilizzo:

oltre a bar, ristoranti, negozi e supermercati, i buoni pasto sono spendibili presso agriturismi, ittaturismi, mercati e in tutte quelle attività di vendita effettuate direttamente dal produttore.

Inoltre mentre prima, almeno sulla carta, si poteva usare solo un ticket alla volta, quindi per un valore massimo di 5,29 euro se il buono è cartaceo e di 7,00 euro se è elettronico, ora è ufficialmente ammessa la cumulabilità fino a otto.

## **NOVITA' SUI BUONI PASTO**

Nasce però il problema della tassazione.

In realtà la normativa prevede la non tassabilità in busta paga del lavoratore del buono pasto riconosciuto dall'azienda con riferimento alla singola giornata lavorativa al posto del servizio mensa.

Di conseguenza, se si paga con due buoni la parte eccedente i 5,29 o i 7 euro potrebbe teoricamente essere tassata a posteriori dal datore di lavoro.

L'operazione è praticamente impossibile con i buoni cartacei in quando operativamente non tracciabili, è invece teoricamente fattibile con quelli elettronici, ma in sostanza mai attuata.



## ELEMENTI CHE NON FORMANO BASE IMPONIBILE



### **Prestazioni di trasporto (comma 2 lett. d)**

Non concorrono a formare il reddito le prestazioni di servizi di trasporto collettivo solo nell'ipotesi in cui siano destinate alla generalità o a categorie di dipendenti, ancorchè affidate a terzi (anche esercenti servizi pubblici).

In chiave restrittiva, si ricorda la RM 54/E/99 che ha negato l'applicabilità della norma in esame alla fattispecie dell'uso del mezzo proprio rimborsato a dipendenti per recarsi in luogo non servito da mezzo pubblico al fine di effettuare manutenzione su impianti.

## SPESE TRASPORTO ANTE 2018

- Ai fini della non imponibilità, si può trattare anche di servizio reso da mezzi pubblici ma occorre che vi sia comunque un punto di raccolta collettivo, che ciascuno raggiunga autonomamente e che poi consenta il trasporto al luogo di lavoro.
- Non può invece trattarsi della fruibilità generalizzata dei mezzi pubblici, ove l'abbonamento consenta una fruibilità indeterminata da parte del lavoratore e cioè sia per gli spostamenti finalizzati al raggiungimento del posto di lavoro che per quelli a fini personali.
- La circolare 326/E/97 afferma espressamente che *“è interamente assoggettato a tassazione l'eventuale rimborso al lavoratore di biglietti o di tessere di abbonamento per il trasporto mancando, in questa ipotesi, il requisito dell'affidamento a terzo del servizio di trasporto da parte del datore di lavoro”*.

## ABBONAMENTO MEZZI DI TRASPORTO

### **Modifica all'art. 51 co. 2 TUIR (l. 205/17 co. 28)**

Non concorrono a formare il reddito da lavoro dipendente

■ *d-bis) le somme erogate o rimborsate alla generalità o a categorie di dipendenti dal datore di lavoro o le spese da quest'ultimo direttamente sostenute, volontariamente o in conformità a disposizioni di contratto, di accordo o di regolamento aziendale, per l'acquisto degli abbonamenti per il trasporto pubblico locale, regionale e interregionale del dipendente e dei familiari indicati nell'articolo 12 che si trovano nelle condizioni previste nel comma 2 del medesimo articolo 12.*

Deve quindi trattarsi di abbonamenti (e non di corse singole) per il dipendente o per familiari fiscalmente a carico di questi

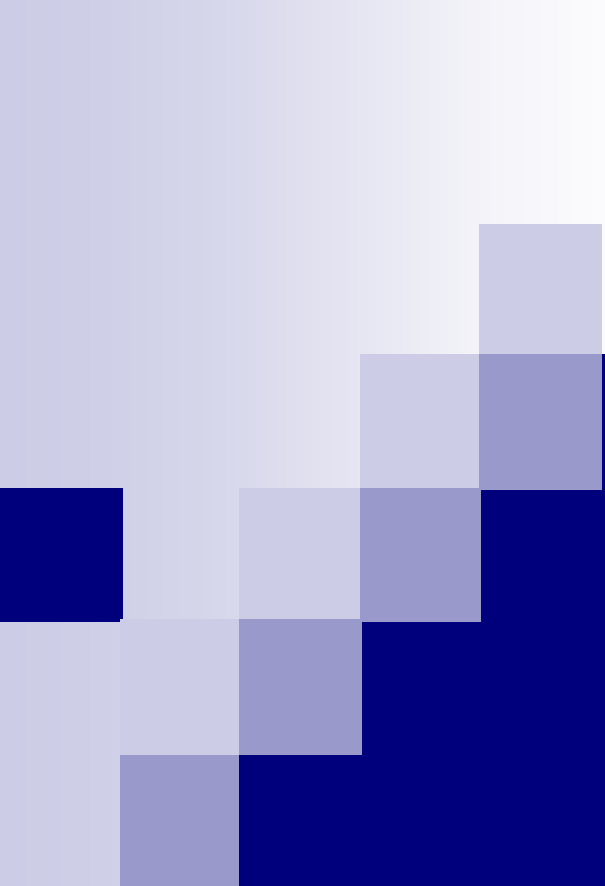
Parallelamente viene consentita la detrazione art. 15 per le spese sostenute per l'acquisto degli abbonamenti ai servizi di trasporto pubblico locale, regionale e interregionale per un importo non superiore a 250 euro

## **ABBONAMENTO MEZZI DI TRASPORTO: risposte AdE**

D: Gli abbonamenti per il trasporto pubblico locale (Tpl) pagati dal datore nel 2018 in favore dei dipendenti, secondo accordi o regolamenti aziendali vigenti già nel 2017, e trattati come valori esenti nei limiti di 258,23 euro, possono rientrare nell'agevolazione introdotta dalla legge Bilancio 2018?

R: L'articolo 1, comma 28, della legge di Bilancio 2018, aggiungendo la lettera d-bis), dopo la lettera d) del comma 2 dell'articolo 51 del Tuir, ha inserito, fra gli emolumenti che non concorrono a formare reddito, «le somme erogate o rimborsate alla generalità o a categorie di dipendenti dal datore di lavoro o le spese da quest'ultimo direttamente sostenute, volontariamente o in conformità a disposizioni di contratto, di accordo o di regolamento aziendale, per l'acquisto degli abbonamenti per il trasporto pubblico locale, regionale e interregionale del dipendente e dei familiari indicati nell'articolo 12 che si trovano nelle condizioni previste nel comma 2 del medesimo articolo 12».

L'efficacia della nuova disposizione decorre dal 1° gennaio 2018 e, pertanto, gli abbonamenti per il trasporto pubblico locale pagati dal datore di lavoro nel 2018 in favore dei dipendenti, anche se sulla base di accordi o regolamenti aziendali vigenti già nel 2017, rientrano nella nuova previsione, nel rispetto di tutti i requisiti previsti da quest'ultima.



# **Le novità in tema di welfare per il lavoro dipendente**

## WELFARE AZIENDALE

Oltre al già ricordato trasporto di cui alla L. 215/17, la legge di bilancio 2017 aveva proseguito nell'incentivare i piani di welfare, con l'introduzione della **lettera f-quater**.

Vengono individuati nuovi benefit cui i dipendenti (generalità o categoria) potrebbero fare ricorso per ottenere assistenza a favore dei propri familiari. Quest'ultima aggiunta, in particolare, prevede che non concorrono a formare reddito i contributi e i premi versati dal datore di lavoro per prestazioni, anche in forma assicurativa, aventi per oggetto il rischio di non autosufficienza nel compimento degli atti della vita quotidiana, le cui caratteristiche sono definite dall'articolo 2, comma 2, lettera d, numeri 1 e 2, del decreto ministeriale 27 ottobre 2009, o aventi per oggetto il rischio di gravi patologie.

Le prestazioni interessate, oltre alle gravi patologie, sono quelle individuate nell'ambito delle disposizioni che regolano i fondi sanitari integrativi del servizio sanitario nazionale, in particolare si tratta delle prestazioni sociali a rilevanza sanitaria.

Si ricorda inoltre che i familiari richiamati dalle disposizioni sono quelli indicati all'articolo 12 del Tuir, senza prendere in considerazione le relative condizioni di carico fiscale.

## LE NOVITA' 17 IN TEMA DI WELFARE (L. 232/16 co. 161)

All'[articolo 51](#), comma 2, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al [decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917](#), dopo la lettera f-ter) è inserita la seguente:

«f-quater) i contributi e i premi versati dal datore di lavoro a favore della generalità dei dipendenti o di categorie di dipendenti per prestazioni, anche in forma assicurativa, aventi per oggetto il rischio di non autosufficienza nel compimento degli atti della vita quotidiana, le cui caratteristiche sono definite dall'articolo 2, comma 2, lettera d), numeri 1) e 2), del decreto del Ministro del lavoro, della salute e delle politiche sociali 27 ottobre 2009, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 12 del 16 gennaio 2010, o aventi per oggetto il rischio di gravi patologie».

## LE NOVITA' 17 IN TEMA DI WELFARE (L. 232/16 co. 162)

### Interpretazione autentica:

Le disposizioni di cui all'[articolo 51](#), comma 2, lettera f), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al [decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917](#), come da ultimo modificate dalla [legge 28 dicembre 2015, n. 208](#), si interpretano nel senso che le stesse si applicano anche alle opere e servizi riconosciuti dal datore di lavoro, del **settore privato o pubblico**, in conformità a disposizioni di contratto collettivo nazionale di lavoro, di accordo interconfederale o di contratto collettivo territoriale.



## WELFARE AZIENDALE: DAL 2016

Tassazione lavoro dipendente (comma 190): introdotte talune agevolazioni in materia di welfare, con modifiche all'art. 51 del Dpr 917/86:

- comma 2 lett. f): non concorre a formare il reddito l'utilizzazione di opere o servizi riconosciuti dal datore di lavoro, volontariamente o in base ad accordi aziendali, alla generalità o a categorie di dipendenti e loro familiari (quali definiti dall'art. 12 del Tuir, anche se fiscalmente non a carico) per le finalità di cui all'art. 100 comma 1 del Tuir;

- comma 2 lett. f-bis): non concorrono a formare il reddito le somme e i servizi riconosciuti alla generalità o a categorie di dipendenti per servizi di educazione e istruzione (anche prescolare), frequenza di ludoteche, colonie e simili nonché per borse di studio a favore dei familiari (quali definiti dall'art. 12 del Tuir, anche se fiscalmente non a carico);

- comma 2 lett. f-ter): non concorrono a formare il reddito le somme o le prestazioni erogate per familiari (ex art. 12 Tuir, anche se non a carico) anziani o non autosufficienti;

- comma 3bis: l'erogazione di beni e servizi non soggetti a tassazione (nel limite della soglia di 258 euro) può avvenire anche mediante documenti di legittimazione, cartacei o elettronici

## D.M. LAVORO 25.3.16 E CIRCOLARE 28/E/16

Con la circolare 28/E si definisce meglio il quadro applicativo delle disposizioni in materia di welfare aziendale introdotte dalla legge di stabilità 2016 e specificate dal DM Lavoro 25.03.16 pubblicato nella sezione “pubblicità legale” del sito del ministero del Lavoro.

Relativamente alla **lettera f) dell'art. 51 Tuir**, resta invariato l'ambito oggettivo di applicazione della norma che comprende **opere e servizi** aventi finalità di educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale e sanitaria o culto, utilizzabili dal dipendente o dai familiari indicati nell'articolo 12 del TUIR, che, come affermato dalla precedente prassi (*cfr.* circolare 326 del 1997; circolare 238 del 2000), possono **anche essere non fiscalmente a carico** del lavoratore.

Rientra ad esempio nel perimetro applicativo della norma, l'offerta di corsi di lingua, di informatica, di musica, teatro, danza.

## **CIRCOLARE 28/E DEL 15 GIUGNO 2016**

Le opere ed i servizi contemplati dalla norma possono essere messi a disposizione direttamente dal datore o, come chiarito con risoluzione 34/E del 2004 per il servizio di checkup medico, da parte di strutture esterne all'azienda ma a condizione che il dipendente resti estraneo al rapporto economico che intercorre tra l'azienda e il terzo erogatore del servizio.

Analogamente a quanto previsto dalla precedente formulazione, la disposizione della lettera f) si differenzia dalle successive lettere f-bis) ed f-ter) in quanto non comprende le somme di denaro erogate ai dipendenti a titolo di rimborsi di spese, anche se documentate, da impiegare per opere e servizi aventi le citate finalità.

## CIRCOLARE 28/E DEL 15 GIUGNO 2016

Relativamente alla **lettera f-bis)** - che esenta da Irpef **le somme, i servizi e le prestazioni** erogati dal datore di lavoro alla generalità dei dipendenti o a categorie di dipendenti per la fruizione, da parte dei familiari indicati nell'articolo 12, dei servizi di educazione e istruzione anche in età prescolare, compresi i servizi integrativi e di mensa ad essi connessi, nonché per la frequenza di ludoteche e di centri estivi e invernali e per borse di studio a favore dei medesimi familiari –

l'Agenzia chiarisce come l'ampia formulazione della norma **ricompreda anche il servizio di trasporto scolastico, il rimborso di somme destinate alle gite didattiche, alle visite d'istruzione ed alle altre iniziative incluse nei piani di offerta formativa scolastica nonché l'offerta - anche sotto forma di rimborso spese - di servizi di baby-sitting.**

## CIRCOLARE 28/E DEL 15 GIUGNO 2016

Chiarimenti anche con riguardo alla nuova **lettera f-ter)** che non fa concorrere alla formazione del reddito **le somme e le prestazioni** erogate alla generalità dei dipendenti o a categorie di dipendenti per la fruizione dei servizi di assistenza ai familiari anziani o non autosufficienti indicati nell'articolo 12.

Circa la **condizione di non autosufficienza** l'Agenzia chiarisce come tale situazione riguardi coloro che non possono compiere gli atti della vita quotidiana o che necessitano di sorveglianza continuativa.

Tale condizione deve risultare da apposita certificazione medica e non può ritenersi sussistente per i bambini, salvo i casi in cui la non autosufficienza si ricollegi all'esistenza di patologie.

Per quanto concerne gli anziani l'Amministrazione finanziaria, in assenza di specifici richiami normativi, ricollega tale status ai soggetti che abbiano compiuto 75 anni.

## CIRCOLARE 28/E DEL 15 GIUGNO 2016

Relativamente alla possibilità di erogare i benefit di cui all'articolo 51, commi 2 e 3 del Tuir, attraverso **documenti di legittimazione (voucher)** in formato cartaceo o elettronico riportante un valore nominale, la circolare chiarisce come i voucher non possano essere emessi a copertura parziale del costo della prestazione, opera o servizio e quindi non sono integrabili dal dipendente, né possono rappresentare più benefit di cui all'art. 51 comma 2 del Tuir.

I “voucher” hanno lo scopo di identificare il soggetto che ha diritto alla prestazione sottostante e richiedono pertanto la previa intestazione del titolo all'effettivo fruitore della prestazione, opera o servizio anche nei casi di utilizzo da parte dei familiari del dipendente.

L'oggetto della prestazione alla quale il titolo può dare diritto, secondo quanto previsto dallo stesso comma 190, deve consistere in un bene o un servizio e, pertanto, il voucher non può essere rappresentativo di somme di denaro.

## DM LAVORO 25.03.16

Qualora si ricorra ai voucher, sia cartacei che elettronici, per la fruizione dei servizi di welfare vanno però rispettati i requisiti tassativi previsti dall'articolo 6 del decreto interministeriale:

- devono essere nominativi;
- non possono essere utilizzati da persona diversa dal titolare del beneficio;
- non possono essere monetizzati o ceduti a terzi;
- devono dare diritto a un solo bene, prestazione, opera o servizio per l'intero valore nominale senza integrazioni a carico del titolare.

Ciò non vale se il valore dei beni e dei servizi prestati non supera 258,23 euro complessivamente nel periodo di imposta e si rientra nell'art. 51 co.3.

Il decreto interministeriale mantiene ferma l'attuale disciplina dei servizi sostitutivi di mensa.

## **CIRCOLARE 28/E DEL 15 GIUGNO 2016**

- L'uso del voucher agevola l'utilizzo di strutture di soggetti terzi per erogare ai dipendenti le prestazioni e i servizi rappresentati, alle quali, come già detto, il datore di lavoro può fare ricorso a condizione che il dipendente non intervenga nel rapporto economico con la struttura che eroga la prestazione, potendo altrimenti configurarsi un aggiramento del divieto di erogare la prestazione in denaro ove non previsto. Anche nel caso dei voucher il dipendente assume la veste di mero destinatario della prestazione, estraneo al contratto in virtù del quale acquista il relativo diritto.
- La prestazione rappresentata dal voucher, fruibile presso una delle strutture convenzionate, deve essere individuata nel suo oggetto e nel suo valore nominale e può consistere anche in somministrazioni continuative o ripetute nel tempo, indicate nel loro valore complessivo, quali, ad esempio, abbonamenti annuali a teatri, alla palestra, cicli di terapie mediche, pacchetto di lezioni di nuoto.
- Non rilevano ai fini in esame, eventuali corrispettivi pagati dal dipendente alla struttura che eroga il benefit, a seguito di un rapporto contrattuale stipulato autonomamente dal dipendente. Ad esempio se la prestazione ricreativa erogata dal datore di lavoro mediante voucher consiste in dieci ingressi in palestra, il pagamento dell'undicesimo ingresso contrattato direttamente dal dipendente non costituisce integrazione del voucher.



## CIRCOLARE 28/E DEL 15 GIUGNO 2016

### **I voucher emessi per più beni, prestazioni o servizi**

- In deroga al principio in base al quale i voucher *“devono dare diritto ad un solo bene, prestazione, opera o servizio per l'intero valore nominale”* (articolo 6, comma 1, del Decreto), il comma 2 dell'articolo 6 del Decreto, prevede che *“i beni e servizi di cui all'articolo 51, comma 3, ultimo periodo del TUIR possono essere cumulativamente indicati in un unico documento di legittimazione purché il valore complessivo degli stessi non ecceda il limite di importo di 258,23 euro”*.
- La deroga alle regole generali contenute nel comma 1 costituisce una eccezione al “divieto di cumulo”, potendo un unico voucher rappresentare più beni e servizi, di importo complessivo non superiore a 258, 23 euro.
- La pluralità di beni e servizi erogabili attraverso l'utilizzo di un unico voucher si riflette sulle modalità di individuazione dei beni e servizi rappresentati dal titolo di legittimazione.

## CIRCOLARE 28/E DEL 15 GIUGNO 2016

### **I voucher emessi per più beni, prestazioni o servizi**

■ Mentre il voucher monouso deve dare diritto ad un solo bene, prestazione, opera o servizio, predeterminato *ab origine e definito nel valore*, il voucher cumulativo può rappresentare una pluralità di beni, determinabili anche attraverso il rinvio – ad esempio - ad una elencazione contenuta su una piattaforma elettronica, che il dipendente può combinare a sua scelta nel “carrello della spesa”, per un valore non eccedente 258,23 euro. Depone in tal senso la *ratio* della norma, che ha riguardo al valore complessivo dei beni e servizi di cui all’articolo 51, comma 3, del TUIR, che non deve eccedere 258,23 euro.

■ E’ sufficiente, pertanto, che il valore dei beni e servizi erogati non ecceda il limite di 258,23 euro; diversamente l’intero importo concorre alla determinazione del reddito di lavoro dipendente.

## CIRCOLARE 28/E DEL 15 GIUGNO 2016

- **Il comma 3 dell'articolo 51** del TUIR -statuisce l'esclusione dalla concorrenza alla formazione del reddito di lavoro dipendente del valore normale dei beni ceduti e dei servizi prestati se, complessivamente, di importo non superiore, nel periodo d'imposta, a euro 258,23.
- Con circolare n. 59/E del 2008 sono state ricondotte nell'ambito di applicazione di tale ultima norma le erogazioni in natura sotto forma di beni o servizi o di buoni rappresentativi degli stessi (ad es. buoni carburante) di importo non superiore al citato limite. La determinazione del valore da attribuire ai beni e servizi offerti ai fini della verifica della soglia di esenzione avviene ai sensi dell'articolo 9 del TUIR.
- La soglia di esenzione di euro 258,23, riguarda le sole erogazioni in natura, con esclusione di quelle in denaro, per le quali resta applicabile il principio generale secondo cui qualunque somma percepita dal dipendente in relazione al rapporto di lavoro costituisce reddito di lavoro dipendente, ad eccezione delle esclusioni specificatamente previste. La soglia, inoltre, deve essere verificata, anche per i voucher, con riferimento all'insieme dei beni e servizi di cui il dipendente ha fruito a titolo di fringe benefit nello stesso periodo di imposta. Qualora il valore dei fringe benefit, complessivamente erogati nel periodo d'imposta – sia sotto forma di voucher che nelle modalità ordinarie – superi il citato limite di 258,23 euro, lo stesso concorre interamente a formare il reddito.

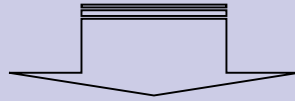
## BUONI PASTO

- Il comma 3 dell'articolo 6 del DM Lavoro 25.3.16 fa salva la disciplina relativa ai servizi sostitutivi di mensa prevedendo che *“l'affidamento e la gestione dei servizi sostitutivi di mensa continuano ad essere disciplinati dal Decreto del Presidente della Repubblica 5 ottobre 2010, n. 207”*.
- L'espressa salvaguardia delle disposizioni di cui al d.P.R. n. 207 del 2010 sottrae i buoni pasto alla disciplina di cui all'articolo 6 del Decreto in considerazione delle loro specificità e funzione, che li differenziano dai voucher.
- I voucher di cui all'articolo 6, comma 1, del Decreto costituiscono, pertanto, uno strumento distinto dalle prestazioni sostitutive del servizio di mensa (c.d. buoni pasto o ticket) di cui al comma 2, lettera c), dell'articolo 51 del TUIR, le quali non concorrono alla formazione del reddito di lavoro dipendente *“....fino all'importo complessivo giornaliero di euro 5,29, aumentato a euro 7 nel caso in cui le stesse siano rese in forma elettronica ...”*.
- Il mantenimento delle disposizioni disciplinanti le caratteristiche e la regolamentazione dell'utilizzo dei buoni pasto consente di recuperare gli orientamenti interpretativi formatisi in relazione al trattamento fiscale dei suddetti strumenti, tra cui la risoluzione n. 26 del 2010, con la quale è stato precisato che *“L'importo del loro valore nominale che eccede il limite di 5,29 euro non può essere considerato assorbibile dalla franchigia di esenzione prevista dal comma 3 dell'articolo 51...”*.

## BUONI PASTO

- Il buono pasto, al pari del voucher, non è “cedibile, commercializzabile, cumulabile o convertibile in denaro” ed è “utilizzabile esclusivamente per l'intero valore facciale” (lettera d) ed e) del d.P.R. n. 207 del 2010);
- Per i buoni pasto, a differenza di quanto previsto per i voucher dall'articolo 6, comma 1, del Decreto, non è preclusa la possibilità di integrazione monetaria da parte del dipendente.
- L'emissione del buono pasto, a differenza di quella del voucher, è riservata esclusivamente dalle società aventi i requisiti di cui al comma 1 dell'articolo 285 del d.P.R. n. 207 del 2010.
- Infine, laddove la sostituzione con voucher riguardi i beni e servizi di cui al comma 2 dell'articolo 51 del TUIR, l'erogazione – al pari del buono pasto - dovrà essere rivolta alla generalità dei dipendenti o a categorie omogenee di essi, secondo le precisazioni fornite nei paragrafi precedenti (*cfr.* circolare n. 326/E del 1997; circolare n. 188/E del 1998).

## ELEMENTI CHE NON FORMANO BASE IMPONIBILE



### **Servizi prestati (comma 3 ultimo periodo)**

Non concorre comunque a formare il reddito il valore normale dei beni ceduti e dei servizi prestati gratuitamente se complessivamente di importo non superiore nel periodo d'imposta ad euro 258,23; se il predetto valore è superiore al limite indicato, lo stesso concorre a formare il reddito integralmente (il limite non opera dunque come franchigia bensì come soglia superata la quale si tassa l'intero).



# **ALTRE NOVITA' PER IL LAVORO DIPENDENTE E LE PERSONE FISICHE**

## BONUS RENZI

### **LEGGE 205/17 ART. 1 COMMA 132**

Alzate le soglie di fruibilità, con modifica degli importi al comma 1-bis dell'articolo 13 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917:

le parole: « 24.000 euro », ovunque ricorrono, sono sostituite dalle seguenti: « 24.600 euro »

e le parole: « 26.000 euro », ovunque ricorrono, sono sostituite dalle seguenti: « 26.600 euro »



## DIPENDENTI PUBBLICI

### **Previdenza complementare(co. 156)**

A decorrere dal 1° gennaio 2018, ai dipendenti delle amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, si applicano le disposizioni concernenti la deducibilità dei premi e contributi versati e il regime di tassazione delle prestazioni di cui al decreto legislativo 5 dicembre 2005, n. 252.

Per i dipendenti delle amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, che, alla data del 1/1/18, risultano iscritti a forme pensionistiche complementari, le disposizioni concernenti la deducibilità dei contributi versati e il regime di tassazione delle prestazioni di cui al decreto legislativo 5 dicembre 2005, n. 252, sono applicabili a decorrere dal 1° gennaio 2018.

Per i medesimi soggetti, relativamente ai montanti delle prestazioni accumulate fino a tale data, continuano ad applicarsi le disposizioni previgenti.

## DIPENDENTI PUBBLICI

### **Previdenza complementare**

Occorre preliminarmente ricordare che le novità non riguardano il dipendente pubblico in quanto tale, bensì il dipendente che aderisca a fondo chiuso in quanto dipendente pubblico.

Infatti, per questi ultimi, risultando applicabile la “vecchia” disciplina, la deducibilità della contribuzione era limitata al minore tra:

- Il valore versato con il limite di 5.164,57 euro.
- Il 12% della retribuzione annuale.
- Il doppio della quota di TFR destinata alla previdenza complementare.

Condizioni che, come evidente, contrastano con la piena deducibilità, riconosciuta alle altre categorie di contribuenti, dei contributi versati con l'unico limite di 5.164,57 euro.

## DIPENDENTI PUBBLICI

### **Previdenza complementare**

Anche sotto l'aspetto dell'erogazione delle prestazioni pensionistiche ai contribuenti, la norma precedentemente in vigore produceva squilibri e disparità di trattamento in misura ancora maggiore rispetto a quella legata alla deducibilità delle contribuzioni.

Infatti, l'applicazione del previgente regime comporta l'assoggettamento a tassazione (con aliquota progressiva sulle rendite e separata sui capitali) dell'intera quota imponibile della prestazione pensionistica, mentre per i dipendenti privati l'art.11 dispone l'assoggettamento ad imposta sostitutiva (del 15% della medesima quota imponibile) della prestazione pensionistica.

## **CAPITALI CORRISPOSTI DAI FONDI PENSIONE: REGOLE GENERALI**

Nuova disciplina per i capitali maturati da 1° gennaio 2007

Vecchia disciplina per i capitali maturati fino al 31.12.2006

In caso di riscatto parziale/integrale di importi maturati nei diversi regimi, l'importo va imputato per primo al montante maturato per primo.

Per le somme maturate fino al 2000, il percipiente può scegliere il regime

# CAPITALI CORRISPOSTI DAI FONDI PENSIONE

**Disciplina vigente dal 1° gennaio 2007 (art. 11 co. 6 e art. 14 co. 4-5 del D.Lgs 252/05)**

Ai fini della tassazione, non si distingue fra prestazioni erogate in forma di capitale o di rendita.

**Imposta** : ritenuta 15% a titolo d'imposta, che viene ridotto di 0,3 punti percentuali per ogni anno di partecipazione al fondo successivo al 15° e comunque con aliquota minima 9%

**Imponibile** : ammontare erogato, al netto dei contributi versati e non dedotti

**Riscatto anticipato** :

- ritenuta d'imposta 15% (riducibile a 9%) se dovuto a perdita dei requisiti di partecipazione al fondo (morte, invalidità permanente, cessazione attività lavorativa)
- ritenuta d'imposta 23% negli altri casi

**Anticipazioni** :

- per spese sanitarie : ritenuta d'imposta 15%
- per acquisto/ristrutturazione prima casa : ritenuta d'imposta 23%

## **PRESTAZIONI DEI FONDI PENSIONE**

**Disciplina previgente al 1° gennaio 2007 (art. 17 co. 1 Dpr 917/86), applicabile ai fondi pubblici chiusi fino 31.12.17**

### **Tassazione separata per :**

- prestazioni in forma di capitale dei fondi pensione (max 50% dell'importo maturato)
- riscatto della posizione individuale a seguito di pensionamento/cessazione per mobilità o altre cause non dipendenti dalla volontà delle parti

### **Tassazione corrente per :**

Rendite, salvo il caso di morte dell'avente diritto

# CAPITALI CORRISPOSTI DAI FONDI PENSIONE

## Disciplina previgente al 1° gennaio 2007

Tassazione separata per gli importi di cui alla slide precedente con le seguenti regole :

**Importi maturati fino al 31.12.2000** (art. 13 co. 9-10 del D.Lgs. 124/93) :

Regole del TFR ma con anni di anzianità calcolati in base agli anni di iscrizione al fondo; conseguentemente, l'aliquota media potrebbe divergere da quella del TFR

**Importi maturati da 1.1.01 a 31.12.06** (art. 20 Dpr 917/86) :

Regole del TFR, ma con anni di anzianità calcolati in base agli anni di iscrizione al fondo e base imponibile calcolata in maniera diversa a seconda delle caratteristiche della prestazione:

- prestazione in forma di capitale inferiore a 1/3 del totale : importo al netto dei redditi assoggettati a imposta sostitutiva 11% e dei contributi non dedotti
- prestazione in forma di capitale non inferiore a 1/3 del totale : importo al lordo dei redditi assoggettati a imposta sostitutiva 11% ma al netto dei contributi non dedotti

# RENDITE CORRISPOSTE DAI FONDI PENSIONE

## Disciplina previgente al 1° gennaio 2007

Tassazione ordinaria come segue :

### **Importi maturati fino al 31.12.2000**

Imponibile = 87,5% del percepito (anche in caso di erede, cui spetta tassazione separata)

### **Importi maturati da 1.1.01 a 31.12.06 :**

Imponibile = 100% ma al netto di :

- redditi già tassati al 11% in capo al fondo pensione
- rendimenti finanziari delle rate
- contributi non dedotti



## **FIGLI A CARICO : L. 205/17 art. 1 co. 252 - 253**

Con una modifica all'art. 12 del Tuir viene innalzata a 4.000 euro la soglia reddituale oltre la quale viene meno la condizione di familiare fiscalmente a carico.

Tale nuova soglia opera però limitatamente ai figli di età non superiore a 24 anni.

La decorrenza della novità è fissata al 1° gennaio 2019

## **FIGLI A CARICO : risposte a Telefisco 2018**

D: Dal 1° gennaio 2019 si considerano a carico i figli fino a 24 anni che abbiano un reddito non superiore a 4mila euro. Significa che i figli maggiori di 24 anni, con un reddito non superiore a 2.840,51 euro, rientreranno tra gli altri familiari a carico e si dovrà tener conto anche degli altri requisiti previsti in questo caso (convivenza o assegni alimentari non risultanti da provvedimenti dell'autorità giudiziaria)?

R: Relativamente alle detrazioni per carichi di famiglia, l'articolo 1, comma 252, della legge di Bilancio 2018, aggiungendo un nuovo periodo all'articolo 12, comma 2, del Tuir, ha previsto che, a partire dal 2019, il reddito complessivo per essere fiscalmente a carico «Per i figli di età non superiore a ventiquattro anni .... è elevato a 4.000 euro». Conseguentemente, i figli che abbiano superato tale limite di età, sono fiscalmente a carico in base alle condizioni di cui all'articolo 12 del Tuir e, quindi, a condizione che possiedano un reddito complessivo non superiore a 2.840,51 euro. Gli ulteriori requisiti della convivenza e della percezione di assegni alimentari non risultanti da provvedimenti dell'autorità giudiziaria continuano a essere richieste solo per gli altri familiari di cui all'articolo 433 del Codice civile.

## **FIGLI A CARICO : risposte a Telefisco 2018**

### **Il calcolo dell'anno**

**D:** Come deve essere conteggiato il limite di reddito del familiare per essere considerato a carico nell'anno di compimento del 24° anno di età? Occorre far riferimento alla soglia di 4mila euro o a quella più bassa di 2.840,51 euro?

**R:** Ai fini della applicazione del nuovo limite di reddito previsto per i figli a carico di età non superiore a 24 anni, introdotto dalla legge di Bilancio 2018, il requisito anagrafico deve ritenersi sussistere per l'intero anno in cui il figlio raggiunge il limite di età, a prescindere dal giorno e dal mese in cui ciò accade.

## NUOVI ONERI DETRAIBILI EX ART. 15 TUIR

### ART. 1 CO. 665 della L. 205/17.

■e-ter) le spese sostenute in favore dei minori o di maggiorenni, con diagnosi di disturbo specifico dell'apprendimento (DSA) fino al completamento della scuola secondaria di secondo grado, per l'acquisto di strumenti compensativi e di sussidi tecnici e informatici, di cui alla legge 8 ottobre 2010, n. 170, necessari all'apprendimento, nonché per l'uso di strumenti compensativi che favoriscano la comunicazione verbale e che assicurino ritmi gradualmente di apprendimento delle lingue straniere, in presenza di un certificato medico che attesti il collegamento funzionale tra i sussidi e gli strumenti acquistati e il tipo di disturbo dell'apprendimento diagnosticato

*La decorrenza è per le spese 2018*

## NUOVI ONERI DETRAIBILI EX ART. 15 TUIR

### **ART. 1 CO. 768 della L. 205/17.**

■ f-bis) i premi per assicurazioni aventi per oggetto il rischio di eventi calamitosi stipulate relativamente a unita' immobiliari ad uso abitativo.

*Si deve trattare di polizze stipulate a partire dal 1° gennaio 2018 (comma 770)*

## SCADENZA MOD. 770 ED ADEMPIMENTI CONNESSI

**ART. 1 CO. 933 della L. 205/17** che modifica l'art. 4 del Dpr 322/98

■ La scadenza di trasmissione del modello 770 viene spostata, a regime, dal 31 luglio al 31 ottobre.

■ Con essa, si sposta anche il termine ultimo per la trasmissione telematica (MA NON PER LA CONSEGNA AI PERCIPIENTI) all'Agenzia delle CU esenti nonché per redditi non dichiarabili in precompilata, come da testo sottostante

*«La trasmissione in via telematica delle certificazioni di cui al comma 6-ter, contenenti esclusivamente redditi esenti o non dichiarabili mediante la dichiarazione precompilata di cui all'articolo 1 del decreto legislativo 21 novembre 2014, n. 175, può avvenire entro il termine di presentazione della dichiarazione dei sostituti d'imposta di cui al comma 1»*

## PAGAMENTO RETRIBUZIONI

Sarà in vigore dal 1° luglio 2018 l'obbligo per i datori di lavoro e committenti privati di provvedere al pagamento delle retribuzioni con modalità e forme che escludano l'uso del contante. Il **comma 910 della legge 205/2017** disciplina le modalità di pagamento della retribuzione (nonché ogni anticipo di essa) spettante ai lavoratori da parte dei datori di lavoro e dei committenti, ammettendo le seguenti forme di pagamento:

- bonifico su conto identificato da codice Iban indicato dal lavoratore;
- strumenti di pagamento elettronico;
- contanti presso lo sportello bancario o postale dove il datore di lavoro abbia aperto un conto corrente di tesoreria con mandato di pagamento;
- emissione di assegno (bancario o circolare) consegnato direttamente al lavoratore o, in caso di suo comprovato impedimento, a un suo delegato.

## PAGAMENTO RETRIBUZIONI

Il comma 912, nell'escludere che la firma apposta dal lavoratore sulla busta paga costituisca prova dell'avvenuto pagamento della retribuzione, definisce l'ambito oggettivo di applicazione della norma che interessa le seguenti fattispecie:

- rapporti di lavoro subordinato di cui all'articolo 2094 del Codice civile;
- rapporti di lavoro originati da rapporti di collaborazione coordinata e continuativa;
- contratti di lavoro instaurati in qualsiasi forma dalle cooperative con i propri soci.

Il riferimento ai rapporti di lavoro e a quelli di collaborazione coordinata e continuativa lascerebbe intendere che l'obbligo di utilizzo di mezzi tracciati non riguarda il pagamento di altre forme di reddito che non derivano da rapporti di lavoro propriamente detti come borse di studio, attività di amministratore di società, ovvero il pagamento di compensi per lavoro autonomo occasionale (contratto d'opera).



## PAGAMENTO RETRIBUZIONI

In conformità al **comma 913**, sono comunque esclusi dal nuovo obbligo di pagamento con mezzi tracciabili, i rapporti di lavoro instaurati con le Pa (per le quali già l'articolo 2, comma 4-ter, del Dl 138/2011 ha previsto di divieto di effettuare pagamenti di retribuzioni o compensi in contante per importi superiori a mille euro) e quelli comunque rientranti nell'ambito di applicazione dei contratti collettivi nazionali per gli addetti a servizi familiari e domestici (ad esempio colf e badanti). Contestualmente all'obbligo di pagamento della retribuzione con mezzi tracciabili, si interviene introducendo il divieto di provvedere al pagamento delle retribuzioni al lavoratore per mezzo di contante.

In particolare, il **comma 911** vieta la corresponsione cash della retribuzione direttamente al lavoratore, qualunque sia la tipologia del rapporto di lavoro instaurato.

Il divieto introdotto appare generalizzato prescindendo dall'importo.

## PAGAMENTO RETRIBUZIONI

La formulazione letterale della norma lascia intendere possibile continuare a effettuare pagamenti in contante per somme che non rappresentano fiscalmente o previdenzialmente retribuzione, come ad esempio rimborsi spese per trasferte e/o trasferimenti nonché di anticipi di spese per conto del datore di lavoro anche per finalità diverse dalla trasferta. Lo stesso comma prevede altresì un distinto apparato sanzionatorio per l'inosservanza dei nuovi obblighi con l'applicazione di sanzioni amministrative pecuniarie da mille a 5mila euro per il datore di lavoro o committente che viola l'obbligo di cui sopra.

Tale normativa si affianca al generale divieto di uso del contante previsto dall'articolo 49, comma 1, del Dlgs 231/2007, che attualmente limita il trasferimento di contante per importi pari o superiori a 3mila euro.

Al fine di promuovere la diffusione della nuova normativa e la corretta attuazione delle disposizioni in esame, si dispone comunque la non applicazione delle sanzioni per violazioni commesse entro 180 giorni dall'entrata in vigore della norma.



# **Rientro cervelli e normative agevolative analoghe**

## RIEPILOGO AGEVOLAZIONI

### D.L. 78/10 art. 44:

Docenti e ricercatori che abbiano svolto documentata attività di ricerca o docenza all'estero per almeno due anni continuativi e che vengono a svolgere la loro attività in Italia, acquisendo conseguentemente la residenza fiscale nel territorio dello Stato. Le agevolazioni si applicano nel periodo d'imposta in cui il ricercatore diviene fiscalmente residente nel territorio dello Stato e nei tre periodi d'imposta successivi sempre che permanga la residenza fiscale in Italia

### L. 238/10 :

Rientro in Italia di cittadini dell'Unione europea che hanno risieduto continuativamente per almeno 24 mesi in Italia, che studiano, lavorano o che hanno conseguito una specializzazione post lauream all'estero e che decidono di fare rientro in Italia; fruibile per rientri fino al 31.12.15, poiché con la L. 208/15 è stato modificato il termine precedente del 31.12.17.

### D.LGS. 147/15 art. 16:

lavoratori che trasferiscono la residenza nel territorio dello Stato ai sensi dell'articolo 2 del TUIR

## RIENTRO CERVELLI (L. 232/16, art. 1 co. 149)

La disposizione diventa stabile, per effetto della norma che segue:

*All'articolo 44, comma 1, del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122, le parole: «dalla data di entrata in vigore del presente decreto ed entro i sette anni solari successivi» sono soppresse*

## DI 78/10 art. 44

1. Ai fini delle imposte sui redditi è escluso dalla formazione del reddito di lavoro dipendente o autonomo il novanta per cento degli emolumenti percepiti dai docenti e dai ricercatori che, in possesso di titolo di studio universitario o equiparato e non occasionalmente residenti all'estero, abbiano svolto documentata attività di ricerca o docenza all'estero presso centri di ricerca pubblici o privati o università per almeno due anni continuativi e che dalla data di entrata in vigore del presente decreto ed entro i sette anni solari successivi vengono a svolgere la loro attività in Italia, acquisendo conseguentemente la residenza fiscale nel territorio dello Stato.
2. Gli emolumenti di cui al comma 1 non concorrono alla formazione del valore della produzione netta dell'imposta regionale sulle attività produttive.
3. Le disposizioni di cui ai commi 1 e 2 si applicano a decorrere dal 1° gennaio 2011, nel periodo d'imposta in cui il ricercatore diviene fiscalmente residente nel territorio dello Stato e nei tre periodi d'imposta successivi sempre che permanga la residenza fiscale in Italia.

## LEGGE 238/10

Art. 2. Hanno diritto alla concessione dei benefici fiscali di cui all'articolo 3:

- a) i cittadini dell'Unione europea, in possesso di un titolo di laurea, che hanno risieduto continuativamente per almeno ventiquattro mesi in Italia e che, sebbene residenti nel loro Paese d'origine, hanno svolto continuativamente un'attività di lavoro dipendente, di lavoro autonomo o di impresa fuori di tale Paese e dell'Italia negli ultimi ventiquattro mesi o più, i quali vengono assunti o avviano un'attività di impresa o di lavoro autonomo in Italia e trasferiscono il proprio domicilio, nonché la propria residenza, in Italia entro tre mesi dall'assunzione o dall'avvio dell'attività;
- b) i cittadini dell'Unione europea, che hanno risieduto continuativamente per almeno ventiquattro mesi in Italia e che, sebbene residenti nel loro Paese d'origine, hanno svolto continuativamente un'attività di studio fuori di tale Paese e dell'Italia negli ultimi ventiquattro mesi o più, conseguendo un titolo di laurea o una specializzazione post lauream, i quali vengono assunti o avviano un'attività di impresa o di lavoro autonomo in Italia e trasferiscono il proprio domicilio, nonché la propria residenza, in Italia entro tre mesi dall'assunzione o dall'avvio dell'attività

## L. 238/10 – Provvedimento 29.07.11

I lavoratori dipendenti, in possesso dei requisiti devono produrre **apposita richiesta scritta** al datore di lavoro entro 3 mesi dalla data di assunzione resa ai sensi del [decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445](#); essa deve contenere:

- le generalità (nome, cognome e data di nascita); l'indicazione dello Stato dell'Unione europea di cui è cittadino; il codice fiscale;
- l'indicazione della attuale residenza in Italia risultante dal certificato di residenza ovvero dalla domanda di iscrizione nell'anagrafe della popolazione residente in Italia, nonché del domicilio, se diverso dalla residenza;
- l'indicazione della data della prima assunzione in Italia dal rientro e la dichiarazione di aver trasferito in Italia la residenza e il domicilio entro tre mesi dalla prima assunzione;
- la dichiarazione di possedere i requisiti previsti dal comma 1 dell'[articolo 1 del decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze 3 giugno 2011](#)
- la dichiarazione di non beneficiare contemporaneamente degli incentivi previsti dall'[art. 17 del decreto-legge 29 novembre 2008, n. 185](#), convertito, con modificazioni, dalla [legge 28 gennaio 2009, n. 2](#), e successive modificazioni e integrazioni;
- l'impegno a comunicare tempestivamente l'avvenuta iscrizione nell'anagrafe della popolazione residente, nonché ogni variazione della residenza o del domicilio rilevante per l'applicazione del beneficio da parte del datore di lavoro.



## SOSTITUTI D'IMPOSTA DAL 2016

Rientro lavoratori in Italia (L. 208/15, comma 259):

Per i soggetti in possesso dei requisiti di cui alla L. 238/10 che si sono trasferiti in Italia entro il 31.12.2015, è possibile per 2016 e 2017:

- mantenere il regime della L. 238/10
- optare (secondo modalità definite con successivo decreto), per il regime agevolato di cui all'art. 16 del D.Lgs. 147/15, regime che prevede la tassazione Irpef sul 70% delle somme corrisposte (50%) dal 2017

## D.LGS. 147/15 ART. 16 comma 1

Il reddito di lavoro dipendente prodotto in Italia da lavoratori che trasferiscono la residenza nel territorio dello Stato ai sensi dell'[articolo 2](#) del TUIR, concorre alla formazione del reddito complessivo limitatamente al settanta (50% dal 2017) per cento del suo ammontare al ricorrere delle seguenti condizioni:

- a) i lavoratori non sono stati residenti in Italia nei cinque periodi di imposta precedenti il predetto trasferimento e si impegnano a permanere in Italia per almeno due anni;
- b) l'attività lavorativa viene svolta presso **un'impresa** residente nel territorio dello Stato in forza di un rapporto di lavoro instaurato con questa o con società che direttamente o indirettamente controllano la medesima impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa;
- c) l'attività lavorativa è prestata prevalentemente nel territorio italiano;
- d) i lavoratori rivestono ruoli direttivi ovvero sono in possesso di requisiti di elevata qualificazione o specializzazione come definiti con il decreto del Ministro dell'economia e delle finanze di cui al comma 3.

## **D.LGS. 147/15 ART. 16 comma 2**

Il criterio di determinazione del reddito di cui al comma 1 si applica anche ai soggetti di cui all'[articolo 2](#), comma 1, della legge 30 dicembre 2010, n. 238, le cui categorie vengono individuate tenendo conto delle specifiche esperienze e qualificazioni scientifiche e professionali con specifico decreto del Ministro dell'economia e delle finanze.

Le disposizioni del presente articolo si applicano a decorrere dal periodo di imposta in cui è avvenuto il trasferimento della residenza nel territorio dello Stato ai sensi dell'[articolo 2](#) del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e per i quattro periodi successivi.

Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, da emanarsi entro novanta giorni dalla data di entrata in vigore del presente decreto, sono adottate le disposizioni di attuazione del presente articolo anche relativamente alle disposizioni di coordinamento con le altre norme agevolative vigenti in materia, nonché relativamente alle cause di decadenza dal beneficio.

## I PROVVEDIMENTI ATTUATIVI

Sconto fiscale per il **rimpatrio** dei “cervelli”. È dell’8 giugno 2016 la pubblicazione in Gazzetta Ufficiale n. 132 del decreto Mef del 26 maggio, con cui si dà attuazione al regime fiscale di vantaggio per i lavoratori altamente qualificati che rientrano in Italia, previsto dal decreto legislativo n. 147/2015. Il decreto fa seguito al provvedimento del 29 marzo 2016 con cui l’agenzia delle Entrate ha già delineato le modalità operative di opzione per il regime.

Nel dettaglio, il decreto fissa i periodi interessati dall’agevolazione (2016 e i quattro periodi di imposta successivi), condizionandone la fruibilità al preventivo trasferimento della residenza in Italia da parte degli aspiranti beneficiari. Pur discutendosi di “rimpatriati”, in verità il decreto ministeriale estende i benefici anche ai cittadini dell’Ue, laureati, che abbiano svolto all’estero, in maniera continuativa per almeno per 24 mesi, un’attività lavorativa. Analogo discorso per quelli che all’estero abbiano prestato mera attività di studio, conseguendo un titolo o una specializzazione post lauream.

## I PROVVEDIMENTI ATTUATIVI

I parametri ulteriori necessari per avvantaggiarsi dello sconto fiscale:

- il Mef prescrive che i beneficiari non siano stati residenti nel nostro Paese nei cinque periodi di imposta precedenti e che si impegnino a mantenere la residenza in Italia almeno per due anni.
- E' necessario che i "rimpatriati" svolgano la propria attività lavorativa **presso un'impresa residente nel territorio**, sulla scorta di un rapporto di lavoro sottoscritto con la medesima o con un'altra a questa legata da un rapporto di controllo o collegamento. Detta attività lavorativa dovrà essere resa almeno per 183 giorni nell'arco di ciascun anno.
- E' previsto che i lavoratori svolgano funzioni direttive o, in alternativa, siano in possesso di elevata qualificazione o specializzazione.

Come spiegato dalle Entrate nel provvedimento del 29 marzo, i beneficiari dovranno esercitare l'opzione mediante richiesta scritta, da presentare al datore di lavoro.

## **L. 232/16 co. 150: MODIFICHE AL D.LGS. 147/15 ART. 16**

Le parole: «settanta per cento» sono sostituite dalle seguenti: «cinquanta per cento».

«Il criterio di determinazione del reddito (tassazione al 50%) si applica anche ai cittadini di Stati diversi da quelli appartenenti all'Unione europea, con i quali sia in vigore una convenzione per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito ovvero un accordo sullo scambio di informazioni in materia fiscale, in possesso di un diploma di laurea, che hanno svolto continuativamente un'attività di lavoro dipendente, di lavoro autonomo o di impresa fuori dall'Italia negli ultimi ventiquattro mesi ovvero che hanno svolto continuativamente un'attività di studio fuori dall'Italia negli ultimi ventiquattro mesi o più, conseguendo un diploma di laurea o una specializzazione post lauream.

## **L. 232/16 co. 150: MODIFICHE AL D.LGS. 147/15 ART. 16**

Le disposizioni di cui al comma 150, lettera a), numero 2) (tassazione al 50%), si applicano, per i periodi d'imposta dal 2017 al 2020, anche ai lavoratori dipendenti che nell'anno 2016 hanno trasferito la residenza nel territorio dello Stato ai sensi dell'[articolo 2](#) del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al [decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917](#),

e ai soggetti che nel medesimo anno 2016 hanno esercitato l'opzione ai sensi del comma 4 dell'articolo [16](#) del [decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147](#) (opzione esercitabile per i soggetti che fruivano della L. 238/10).

## CIRCOLARE 17/E DEL 23 MAGGIO 2017

### CONCETTO DI RESIDENZA

Nell'individuare i soggetti che possono beneficiare degli incentivi, le diverse norme (ad eccezione della legge n. 238 del 2010, in via di esaurimento) richiedono, che questi trasferiscano la residenza in Italia ai sensi dell'articolo 2 del TUIR.

Il richiamo al TUIR implica che debba farsi riferimento al concetto di residenza valido ai fini reddituali.

Il citato articolo 2, al comma 2, considera residenti in Italia le persone fisiche che, per la maggior parte del periodo d'imposta, cioè per almeno 183 giorni (o 184 giorni in caso di anno bisestile), sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del codice civile.

Tenuto conto della rilevanza del solo dato dell'iscrizione nell'anagrafe della popolazione residente, ***il soggetto che non si è mai cancellato da tale registro non può essere ammesso alle agevolazioni in esame***



## **CIRCOLARE 17/E DEL 23 MAGGIO 2017**

- Gli incentivi in esame si applicano a decorrere dal periodo di imposta in cui il soggetto diviene fiscalmente residente in Italia, avendo riguardo al periodo di vigenza dei singoli regimi e alla durata degli stessi.
- Considerato che per le persone fisiche il periodo d'imposta coincide con l'anno solare, un soggetto che si sia trasferito in Italia dopo il 2 luglio (dopo il 1° luglio nel caso di anno bisestile) non può essere considerato fiscalmente residente per quell'anno, in quanto l'integrazione dei requisiti di radicamento della residenza sarà sempre per un tempo inferiore alla maggior parte del periodo d'imposta.
- Esemplificando, chi si iscrive nell'anagrafe della popolazione residente a partire dal 3 luglio 2017 non è considerato fiscalmente residente nel 2017 e, pertanto, non può accedere ai regimi di favore in esame per quell'annualità d'imposta a meno che non abbia effettivamente trasferito il domicilio o la residenza prima di tale data.

## **CIRCOLARE 17/E DEL 23 MAGGIO 2017**

- Gli incentivi in esame si applicano a decorrere dal periodo di imposta in cui il soggetto diviene fiscalmente residente in Italia, avendo riguardo al periodo di vigenza dei singoli regimi e alla durata degli stessi.
- Considerato che per le persone fisiche il periodo d'imposta coincide con l'anno solare, un soggetto che si sia trasferito in Italia dopo il 2 luglio (dopo il 1° luglio nel caso di anno bisestile) non può essere considerato fiscalmente residente per quell'anno, in quanto l'integrazione dei requisiti di radicamento della residenza sarà sempre per un tempo inferiore alla maggior parte del periodo d'imposta.
- Esemplificando, chi si iscrive nell'anagrafe della popolazione residente a partire dal 3 luglio 2017 non è considerato fiscalmente residente nel 2017 e, pertanto, non può accedere ai regimi di favore in esame per quell'annualità d'imposta a meno che non abbia effettivamente trasferito il domicilio o la residenza prima di tale data.

## CIRCOLARE 17/E/17 E DL 78/10

### ***Possesso del titolo di studio universitario***

- Per quanto concerne il requisito, sono ammessi tutti i titoli accademici universitari o equiparati.
- I titoli di studio conseguiti all'estero non sono automaticamente riconosciuti in Italia, pertanto, il soggetto interessato deve richiedere la “dichiarazione di valore” alla competente autorità consolare.
- In particolare, la dichiarazione di valore è un documento che attesta il valore del titolo di studio nel paese in cui è stato conseguito, che, nel caso in esame, deve essere di livello universitario.
- E' redatta in lingua italiana e rilasciata dalle Rappresentanze Diplomatiche italiane all'estero (Ambasciate/Consolati) competenti per zona.

## CIRCOLARE 17/E/17 E DL 78/10

### ***Documentata attività di ricerca o docenza all'estero***

- Per quanto concerne l'attività svolta all'estero, l'attività di ricerca può essere individuata nella attività destinata alla ricerca di base, alla ricerca industriale, di sviluppo sperimentale e a studi di fattibilità, svolta presso un organismo di ricerca.
- Si considerano “organismi di ricerca” le entità, quali le università, gli istituti di ricerca, le agenzie incaricate del trasferimento di tecnologia, gli intermediari dell'innovazione, le entità collaborative reali o virtuali orientate alla ricerca, indipendentemente dal loro status giuridico (costituito secondo il diritto privato o pubblico) e dalla fonte di finanziamento, la cui finalità principale consiste nello svolgere in maniera indipendente attività di ricerca.
- L'attività di docenza, invece, può essere individuata nella attività di insegnamento svolta presso istituzioni universitarie, pubbliche e private.

## CIRCOLARE 17/E/17 E DL 78/10

### ***Documentata attività di ricerca o docenza all'estero***

■ L'effettivo svolgimento dell'attività di ricerca o di docenza all'estero deve risultare da idonea documentazione rilasciata dagli stessi centri di ricerca o dalle Università presso i quali l'attività è stata svolta. Tale documentazione deve attestare sia la natura dell'ente, sia l'attività svolta dal docente o dal ricercatore e la relativa durata. La documentazione, rilasciata in lingua straniera deve essere tradotta in italiano; tale traduzione può essere fatta dallo stesso contribuente, se i documenti sono redatti in lingua inglese, francese, tedesca o spagnola, mentre se i documenti sono redatti in altre lingue è necessaria una traduzione giurata, ovvero la vidimazione da parte dell'autorità consolare.

■ L'attività di docenza e ricerca non necessariamente deve essere stata svolta nei due anni immediatamente precedenti il rientro, essendo sufficiente che l'interessato, prima di rientrare in Italia, abbia svolto tali qualificate attività all'estero per un periodo minimo ed ininterrotto di almeno ventiquattro mesi. Per la docenza il periodo di ventiquattro mesi si ritiene compiuto se l'attività è stata svolta per due anni accademici continuativi.

## CIRCOLARE 17/E/17 E DL 78/10

### ***Acquisire la residenza fiscale nel territorio dello Stato***

- La norma prevede espressamente che il docente o il ricercatore acquisisca la residenza fiscale nel territorio dello Stato e che ciò avvenga in conseguenza dello svolgimento della attività lavorativa in Italia.
- Il collegamento tra l'ingresso in Italia e lo svolgimento dell'attività produttiva del reddito agevolabile, richiesto dalla norma, si può ritenere che sussista sia nel caso in cui il docente o il ricercatore abbia iniziato a svolgere l'attività in Italia prima di trasferirvi la residenza sia nel caso in cui abbia trasferito la residenza in Italia ed abbia poi iniziato a svolgervi l'attività, come chiarito al paragrafo 3.1 per le agevolazioni ex art. 16
- La norma, a differenza di quanto previsto dalla legge n. 238 del 2010 - che richiede il trasferimento in Italia entro tre mesi dall'inizio della attività - non indica il tempo che deve intercorrere tra il trasferimento della residenza e l'inizio della attività lavorativa.

## **CIRCOLARE 17/E/17 E L. 238/10**

Per effetto delle modifiche che si sono susseguite, i cittadini dell'Unione europea in possesso di tutti i requisiti richiesti dalla legge n. 238 del 2010, purché rientrati in Italia entro il 31 dicembre 2015, hanno la possibilità di applicare gli incentivi fiscali da essa previsti fino al periodo d'imposta 2017. Fino a tale data, pertanto, possono avvalersi dell'agevolazione sia i soggetti rientrati in Italia, ad esempio, nel 2010 che ne beneficiano fin dal 2011, sia i soggetti rientrati in Italia il 31 dicembre 2015, che ne possono beneficiare per i soli anni 2016 e 2017.

A differenza di quanto accade per le altre agevolazioni, ciò che rileva ai fini dell'agevolazione è il requisito sostanziale dell'effettivo svolgimento all'estero dell'attività di lavoro o di studio, che il soggetto deve essere in grado di dimostrare. In presenza di tale requisito sostanziale la mancata iscrizione all'Aire (anagrafe della popolazione residente all'estero) non determina l'esclusione dal beneficio.

## CIRCOLARE 17/E717 E L. 238/10

### Situazione particolare

- La norma in esame richiede, all'articolo 2, comma 1, che la residenza deve essere acquisita entro 3 mesi dall'assunzione o dall'avvio dell'attività. A tal fine, il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate n. 46244 del 29 marzo 2016 (punto 1.5), per tener conto delle modifiche normative più volte intervenute nella vigenza della legge n. 238 del 2010, ha concesso un maggior termine per acquisire la residenza, stabilendo che i soggetti rientrati in Italia nel periodo compreso fra il 7 ottobre 2015 (data di entrata in vigore del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147), e il 31 dicembre 2015, devono aver trasferito la residenza o il domicilio in Italia entro il 29 aprile 2016.
- L'avvenuto rientro in Italia nel termine previsto, può essere dimostrato dai certificati anagrafici o in mancanza da altri elementi quali il contratto di lavoro, di locazione, le utenze.



## CIRCOLARE 17/E717 E ART. 16 DLGS 147/15

L'articolo 16 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147, norma di carattere strutturale e non transitorio, nella sua versione in vigore dal 1° gennaio 2017, dispone che:

*“I redditi di lavoro dipendente e di lavoro autonomo prodotti in Italia da lavoratori che trasferiscono la residenza nel territorio dello Stato ai sensi dell'articolo 2 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, concorrono alla formazione del reddito complessivo limitatamente al cinquanta per cento del suo ammontare (...)”.*

Trovando la norma applicazione a decorrere dal 2016, secondo quanto previsto dall'articolo 1, comma 1, del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 26 maggio 2016 (c.d. decreto attuativo), si ritiene che possano beneficiare dell'agevolazione i soggetti che abbiano acquisito la residenza fiscale in Italia a partire da tale periodo d'imposta, salva la possibilità riconosciuta ai soggetti beneficiari della legge n. 238 del 2010 di accedervi su opzione

## CIRCOLARE 17/E/17 E ART. 16 CO. 1 DLGS 147/15

■ Venendo alla applicabilità alle P.A. dell'art. 16 del D.Lgs. 147/15 la posizione espressa dalla circ. 17/E/17 è articolata e distingue i due commi dell'art. 16 che individuano i soggetti beneficiari.

In particolare, con riferimento ai soggetti ed alle attività di cui al comma 1, al par. 3.3 si legge

■ *Ai fini della norma in commento art. 16 co. 1, **la nozione di impresa comprende qualsiasi soggetto giuridico che eserciti un'attività economica**, consistente nell'offerta di beni e servizi sul mercato, a prescindere dal suo status giuridico, dalla forma organizzativa nonché dalle modalità di finanziamento.*

■ *Tale definizione comprende anche gli enti pubblici economici e le società a partecipazione pubblica nonché gli studi professionali mentre **esclude le amministrazioni di cui al decreto legislativo n. 165 del 2001.***

## CIRCOLARE 17/E717 E ART. 16 CO. 1 DLGS 147/15

■ Per completezza, riporto il comma 1

1. I redditi di lavoro dipendente e di lavoro autonomo prodotti in Italia da lavoratori che trasferiscono la residenza nel territorio dello Stato ai sensi dell'[articolo 2](#) del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con [decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917](#), concorre alla formazione del reddito complessivo limitatamente al cinquanta per cento del suo ammontare al ricorrere delle seguenti condizioni:

- a) i lavoratori non sono stati residenti in Italia nei cinque periodi di imposta precedenti il predetto trasferimento e si impegnano a permanere in Italia per almeno due anni;
- b) l'attività lavorativa viene svolta presso un'impresa residente nel territorio dello Stato in forza di un rapporto di lavoro instaurato con questa o con società che direttamente o indirettamente controllano la medesima impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa;
- c) l'attività lavorativa è prestata prevalentemente nel territorio italiano;
- d) i lavoratori rivestono ruoli direttivi ovvero sono in possesso di requisiti di elevata qualificazione o specializzazione come definiti con il decreto del Ministro dell'economia e delle finanze di cui al comma 3.

## CIRCOLARE 17/E/17 E ART. 16 CO. 2 DLGS 147/15

- Diametralmente opposta è invece la posizione dell'Agenzia in relazione alla fruibilità delle agevolazioni per i soggetti di cui al comma 2 dello stesso art. 16, comma due che di seguito riporto:
- 2. Il criterio di determinazione del reddito di cui al comma 1 si applica anche ai soggetti di cui all'articolo [2, comma 1](#), della [legge 30 dicembre 2010, n. 238](#), le cui categorie vengono individuate tenendo conto delle specifiche esperienze e qualificazioni scientifiche e professionali con il decreto del Ministro dell'economia e delle finanze di cui al comma 3. Il criterio di determinazione del reddito di cui al comma 1 si applica anche ai cittadini di Stati diversi da quelli appartenenti all'Unione europea, con i quali sia in vigore una convenzione per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito ovvero un accordo sullo scambio di informazioni in materia fiscale, in possesso di un diploma di laurea, che hanno svolto continuativamente un'attività di lavoro dipendente, di lavoro autonomo o di impresa fuori dall'Italia negli ultimi ventiquattro mesi ovvero che hanno svolto continuativamente un'attività di studio fuori dall'Italia negli ultimi ventiquattro mesi o più, conseguendo un diploma di laurea o una specializzazione post lauream.

## CIRCOLARE 17/E/17 E ART. 16 CO. 2 DLGS 147/15

■ Al paragrafo 3.2 della circ. 17/e/17 si legge :

*“L’attività lavorativa, se derivante da rapporto di lavoro dipendente, può essere svolta indifferentemente presso pubbliche amministrazioni o imprese o enti pubblici o privati e non necessariamente presso enti che esercitano attività commerciale come previsto, invece, per i manager o per i lavoratori qualificati o specializzati di cui al comma 1 del medesimo articolo.”*

■ La motivazione di quanto sopra discende dal fatto che l’agevolazione di cui al comma 2 (esattamente identica a quella di cui al comma 1) ha tra i propri beneficiari coloro che potevano fruire della L. 238/10 e non richiede l’esercizio delle attività lavorative alle condizioni di cui alle lettere da a) a d) del comma 1.

## RIENTRO CERVELLI (L. 232/16, art. 1 co. 149)

La disposizione diventa stabile, per effetto della norma che segue:

*All'articolo 44, comma 1, del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122, le parole: «dalla data di entrata in vigore del presente decreto ed entro i sette anni solari successivi» sono soppresse*

## LAVORATORI RIMPATRIATI EX ART. 16 D.LGS. 147/18

### **ART. 8 bis del DL 148/17, come modificato in sede di conversione**

■ In sede di abrogazione delle agevolazioni di cui alla L. 238/10, era stata concessa facoltà a chi fosse rientrato in Italia entro il 31.12.15 di continuare a fruire delle agevolazioni fino al 31.12.17 oppure di optare per le nuove norme di cui all'art. 16.

■ *Viene ora previsto che l'opzione eventualmente esercitata produce effetto per il quadriennio 2017 - 2020, mentre per il 2016 permane comunque la fruibilità del regime della L. 238/10, regime più favorevole in quanto la tassazione era limitata al 30% (20% per le donne) del reddito anziché al 50% come accade con l'art. 16 del DLgs 147/15.*

■ Con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate, da adottare entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del DL 148/17 (5/12/17), saranno stabilite le modalità di restituzione delle maggiori imposte eventualmente versate per l'anno 2016