

Circolare n. 1/2015

Decreto semplificazioni – D.Lgs. 175/2014

In sintesi:

<p>Lavoratori autonomi – Spese di vitto e alloggio</p>	<p><u>Dal 01.01.2015</u> le prestazioni alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande <u>acquistate direttamente dal committente</u> non costituiscono più compensi in natura per il professionista.</p> <p>Quindi solo nel caso di prestazioni alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande acquistate direttamente dal committente <u>non sarà più necessario per il professionista “riaddebitare” in fattura/parcella tale spesa al committente</u>, il quale potrà direttamente dedurre il costo attraverso il documento fiscale (fattura/ricevuta) dell'albergo/esercente attività di somministrazione.</p> <p>Dalla semplificazione rimangono escluse le spese di trasporto.</p> <p>E' stato chiarito che per il committente le suddette spese saranno deducibili dal reddito per intero senza quindi la limitazione del 75%.</p>
<p>Riqualificazione energetica con lavori di durata ultra-annuale</p>	<p>E' stata abrogata la comunicazione prevista per poter fruire delle detrazioni IRPEF e IRES per le spese sostenute per gli interventi di riqualificazione energetica degli edifici di durata ultra-annuale.</p>
<p>Soppressi gli appositi modelli di opzione per alcuni regimi speciali</p>	<p>Dal 1° gennaio 2015 le opzioni per i seguenti regimi speciali potranno essere operate in sede di Unico:</p> <ol style="list-style-type: none">1. Trasparenza fiscale2. Consolidato nazionale3. Tonnage tax4. Determinazione dell'Irap

<p>Società in perdita sistemica</p>	<p>Dal periodo d'imposta 2014 il periodo di osservazione per le società in perdita sistemica, finalizzato all'applicazione della normativa delle c.d. società di comodo, <u>passa da 3 a 5 periodi d'imposta consecutivi.</u></p>
<p>Comunicazione all'AdE delle lettere d'intento</p>	<p>Dal 1° gennaio 2015 è solo l'esportatore (committente) che avrà l'onere di inviare telematicamente all'Agenzia delle Entrate i dati contenuti nelle lettere d'intento.</p> <p>Il fornitore dovrà solo verificare, con modalità telematiche sul sito dell'AdE o attraverso l'acquisizione dal committente esportatore la ricevuta telematica, l'avvenuta trasmissione telematica prima di compiere le operazioni in regime di non imponibilità IVA.</p>
<p>Ulteriore innalzamento dei limiti per la comunicazione delle operazioni con Paesi Black List</p>	<p>Dal 1° gennaio 2015 i dati relativi a rapporti intercorsi con operatori economici residenti in Paesi c.d. black list dovranno essere <u>comunicati con cadenza annuale e solo al superamento dell'importo di euro 10.000, non per singola operazione, ma per l'importo complessivo annuo delle operazioni</u> poste in essere con i suddetti operatori.</p>
<p>Novità Vies ed Elenchi Intrastat</p>	<p>Dal 1° gennaio 2015 il soggetto passivo ottiene l'iscrizione nella banca dati VIES già al momento dell'attribuzione della partita IVA, attraverso l'apposita opzione, o, se la volontà di effettuare operazioni intracomunitarie è manifestata successivamente, al momento in cui viene manifestata tale volontà, <u>senza più alcun termine sospensivo.</u></p> <p>Inoltre la nuova disciplina prevede che la P.IVA verrà cancellata automaticamente dalla banca dati VIES, qualora <u>il soggetto passivo IVA non abbia inviato, per 4 trimestri successivi, alcun modello Intrastat.</u> La cancellazione dal VIES sarà comunque comunicata al soggetto dall'Ufficio.</p> <p>Gli elenchi riepilogativi <u>Intrastat relativi ai servizi</u> a decorrere dal 1° gennaio 2015 richiederanno <u>l'indicazione di un numero di dati inferiore rispetto ai modelli validi fino al 2014.</u></p>
<p>Solidarietà relativa alle ritenute fiscali sui redditi di lavoro dipendente in materia di appalti di opere o di servizi</p>	<p>Dal 1° gennaio 2015 è stata <u>abrogata la responsabilità solidale relativa alle ritenute fiscali sui redditi di lavoro dipendente tra appaltatore e subappaltatore,</u> nonché nei rapporti di subappalto a valle del rapporto principale.</p>

<p>Estinzione della Srl e responsabilità dei liquidatori</p>	<p>Ai soli fini della liquidazione, accertamento e riscossione dei tributi, <u>l'estinzione della S.r.l. produce effetto trascorsi cinque anni dalla richiesta di cancellazione dal Registro delle imprese.</u></p> <p>Inoltre laddove <u>i liquidatori</u> non riescano a dimostrare di aver assolto tutti gli oneri tributari prima dell'assegnazione dei beni ai soci, ovvero di aver estinto crediti di rango inferiore in danno di quelli tributari, gli stessi <u>rispondono in proprio del versamento dei tributi dovuti dalla società estinta.</u></p>
<p>Piena deducibilità per gli omaggi di valore unitario non superiore ad euro 50</p>	<p><u>Dal 13 dicembre 2014</u>, data di entrata in vigore del decreto c.d. "semplificazioni", <u>gli omaggi di importo non superiore ad euro 50 (limite precedente pari a euro 25,82) sono comunque deducibili dal reddito d'impresa.</u> La norma ha così riallineato il limite previsto per gli omaggi con quanto era già normato, in tema di detraibilità IVA, fin dal 2008.</p> <p>Il predetto limite di euro 50 ha efficacia anche in tema di cessioni gratuite di beni e servizi.</p>
<p>Note di variazione IVA</p>	<p>Il decreto ha previsto la facoltà di emettere, ex art. 26 D.P.R. 633/72, le note di variazioni in diminuzione IVA, senza limiti temporali, anche nei casi di procedure concorsuali di tipo pattizio (artt. 67 e 182-bis Legge Fallimentare).</p>
<p>Soppressione dell'obbligo di deposito dell'appello in CTP</p>	<p>Per gli appelli in Commissione Tributaria Regionale (CTR), notificati dal 12 dicembre 2014, è stato <u>abrogato l'obbligo di deposito dell'appello stesso in Commissione Tributaria Provinciale (CTP).</u></p>
<p>730 e Unico precompilato</p>	<p>Tale novità, che prevede la messa a disposizione da parte dell'Amministrazione Finanziaria ai contribuenti di modelli di dichiarazione (730 o Unico) parzialmente compilati con i dati dei redditi percepiti per mezzo di sostituti d'imposta, sarà oggetto di ulteriori approfondimenti nelle prossime circolari di studio e comunque non appena saranno chiariti alcuni aspetti da parte del MEF.</p>

Approfondimento:

1 Spese per vitto e alloggio dei lavoratori autonomi

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

Si ricorda che, in base al primo periodo del comma 5 dell'art. 54 del TUIR, non modificato dal decreto, "Le spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazione di alimenti e bevande sono deducibili nella

misura del 75 per cento e, in ogni caso, per un importo complessivamente non superiore al 2 per cento dell'ammontare dei compensi percepiti nel periodo di imposta".

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

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

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

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

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

Per il committente (impresa o lavoratore autonomo), la deducibilità del costo sostenuto per il servizio alberghiero e/o di ristorazione non sarà più subordinata alla ricezione della parcella del professionista e dipenderà dalle regole ordinariamente applicabili alle rispettive categorie reddituali. Per quanto concerne gli adempimenti, nella relazione illustrativa è chiarito che, per effetto della modifica, "I professionisti (...) **non devono 'riaddebitare' in fattura** tali spese al committente e non possono considerare il relativo ammontare quale componente di costo deducibile dal proprio reddito di lavoro autonomo".

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

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

Quale ulteriore effetto della modifica normativa, si fa presente che le prestazioni e somministrazioni in esame, non costituendo compensi in natura, **non devono essere considerate nell'ammontare dei compensi** percepiti nel periodo di imposta.

Infine l'Agenza delle Entrate ritiene che il limite di deducibilità del 75% non operi per il committente per le spese sostenute per l'acquisto di prestazioni alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande, di cui sono beneficiari i professionisti nel contesto di una prestazione di servizi resa al committente, imprenditore o lavoratore autonomo. Quanto precede presuppone, naturalmente, che sia dimostrabile l'inerenza della spesa rispetto all'attività del committente, l'effettività della stessa e che dalla documentazione fiscale risultino gli estremi del professionista o dei professionisti che hanno fruito delle prestazioni e somministrazioni.

2 Razionalizzazioni e semplificazioni in tema di opzioni

L'art. 16 del decreto, rubricato "Razionalizzazione comunicazioni dell'esercizio di opzione", **semplifica le modalità con cui aderire a regimi speciali, eliminando l'obbligo di inviare apposita comunicazione per perfezionare il regime opzionale prescelto ed accentrando, all'interno della dichiarazione dei redditi,**

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

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

A) Trasparenza fiscale

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

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

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

B) Consolidato nazionale

La disposizione modifica l'art. 119 del TUIR, che disciplina le modalità di esercizio dell'opzione per il consolidato. Per effetto delle modifiche apportate dalla novella, con decorrenza dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014, l'esercizio congiunto dell'opzione deve essere comunicato all'Agenzia delle Entrate con la dichiarazione presentata nel periodo d'imposta a decorrere dal quale si intende esercitare l'opzione.

In altri termini, l'opzione per la tassazione di gruppo - consistente nella determinazione in capo alla società o ente controllante di un unico reddito imponibile, corrispondente alla somma algebrica dei redditi complessivi netti dei soggetti aderenti e, conseguentemente, di un'unica imposta sul reddito delle società del gruppo stesso (cfr. gli articoli 117 e ss. del TUIR) - irrevocabile e vincolante per tre esercizi sociali, **non è più esercitata con apposita comunicazione** da inviare entro il sedicesimo giorno del sesto mese successivo alla chiusura del periodo d'imposta precedente al primo esercizio cui si riferisce l'esercizio dell'opzione stessa (cfr. il D.M. 9 giugno 2004).

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

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

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

- a) società che accedono al consolidato o lo rinnovano a decorrere dal periodo d'imposta 2015: l'opzione sarà esercitata con il modello Unico SC 2015 della società consolidante, da presentare entro il 30 settembre 2015;
- b) società che interrompono il consolidato per una delle cause legislativamente previste (ad esempio, per cessazione del requisito del controllo ex art. 124 TUIR, il 1° maggio 2015: presentazione in via telematica da parte della consolidante, entro il 31 maggio 2015, del modello "Comunicazione relativa al regime di tassazione del consolidato nazionale" (reperibile sui siti internet www.agenziaentrate.gov.it e www.finanze.gov.it).

C) "Tonnage tax"

La disposizione in commento modifica le modalità di esercizio dell'opzione per la tonnage tax.

D) Imposta regionale sulle attività produttiva (IRAP)

Viene parzialmente riscritto l'art. 5-bis, del d. lgs. n. 446 del 1997. La norma, come noto, consente alle società di persone ed agli imprenditori individuali, in contabilità ordinaria, di optare per la determinazione della base imponibile secondo le modalità proprie delle società di capitali e degli enti commerciali.

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

3 Società in perdita sistemica

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

Di conseguenza, il presupposto per l'applicazione di tale disciplina è ora costituito da cinque periodi d'imposta consecutivi in perdita fiscale ovvero, indifferentemente, quattro in perdita fiscale ed uno con reddito imponibile inferiore al c.d. reddito minimo, di cui all'art. 30 della legge 23 dicembre 1994, n. 724.

In deroga a quanto previsto dall'articolo 3, comma 1, della legge 27 luglio 2000, n. 212, tale modifica trova applicazione a decorrere dal periodo d'imposta in corso all'entrata in vigore del decreto legislativo che la introduce. Pertanto, per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, la disciplina sulle società in perdita sistemica troverà applicazione per il periodo d'imposta 2014, solo qualora il medesimo soggetto abbia conseguito perdite fiscali per i precedenti cinque periodi d'imposta (ossia, per i periodi 2009, 2010, 2011, 2012 e 2013) ovvero sia, indifferentemente, in perdita fiscale per quattro periodi (ad esempio, i periodi 2009, 2010, 2012 e 2013) e per uno con reddito imponibile inferiore al c.d. reddito minimo (2011).

4 Invio telematico delle lettere d'intento

L'art. 20 del decreto interviene sulla disciplina della comunicazione all'Agenzia delle Entrate dei dati contenuti nella dichiarazione di intento relativa ad operazioni IVA non imponibili, effettuate da soggetti qualificati come esportatori abituali, modificando l'art. 1, comma 1, lettera c) del d.l. 29 dicembre 28 1983, n. 746, convertito in legge, con modificazioni, dalla legge 27 febbraio 1984, n. 17.

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

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

A decorrere dal 1° gennaio 2015, la procedura per l'invio e la consegna delle lettere d'intento è radicalmente modificata. Infatti, l'esportatore è tenuto a trasmettere telematicamente la dichiarazione d'intento all'Agenzia delle Entrate, che rilascia apposita ricevuta telematica. Successivamente l'esportatore curerà la consegna al fornitore – o in Dogana - della dichiarazione di intento e della relativa ricevuta di presentazione presso l'Agenzia.

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

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

A breve, per i soggetti abilitati ai servizi Entratel o Fisconline sarà possibile verificare nel proprio cassetto fiscale l'avvenuta presentazione della dichiarazione d'intento da parte del cessionario/committente, unitamente alla ricevuta telematica. Questa seconda modalità richiede tempi tecnici, per cui sarà inizialmente visibile solo la ricevuta e, successivamente, anche il documento. Il medesimo fornitore provvederà, infine, a riepilogare i dati delle dichiarazioni di intento ricevute nella dichiarazione IVA annuale.

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

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

Come accennato, in considerazione della nuova struttura della fattispecie di comunicazione delle dichiarazioni d'intento, il legislatore ha modificato la disciplina sanzionatoria contenuta nell'art. 7, comma 4-bis, del d. lgs. 18 30 dicembre 1997, n. 471, recante la disciplina delle "Violazioni relative alle esportazioni".

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

Le disposizioni richiamate trovano applicazione per le operazioni senza applicazione d'imposta da effettuare a decorrere dal 1° gennaio 2015, a nulla rilevando la circostanza che l'esportatore abituale abbia già inviato al proprio fornitore o prestatore la lettera d'intento, secondo la precedente disciplina.

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

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

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

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

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

5 Comunicazione delle operazioni intercorse con Paesi Black List

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

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

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

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

Con riferimento alla nozione di "importo complessivo annuale" è stato chiarito che il limite dei 10.000 euro introdotto dall'art. 21 si intende non per singola operazione, come a legislazione previgente, ma come limite complessivo annuo, con la conseguenza di prevedere l'obbligo di comunicazione una volta superato il limite di 10.000 euro di valore complessivo di operazioni.

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

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

Come già rappresentato nel comunicato stampa del 19 dicembre 2014, per evidenti finalità di semplificazione e per consentire gli adempimenti dell'intero anno 2014 secondo le regole già adottate per la maggior parte dell'anno, evitando in tal modo di introdurre maggiori oneri, i contribuenti possono continuare ad effettuare le comunicazioni mensili o trimestrali secondo le regole previgenti, fino alla fine del 2014. Tali comunicazioni saranno ritenute pienamente valide secondo le nuove modalità previste dall'art. 21 del decreto.

Al riguardo si precisa che la facoltà per gli operatori economici di assolvere all'adempimento con riferimento alle comunicazioni relative all'anno 2014 secondo le regole previgenti, consente di non effettuare le comunicazioni per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi di importo inferiore a 500 euro, anche se effettuate o ricevute dalla data di entrata in vigore del decreto fino al 31 dicembre 2014. Pertanto, stante la facoltà riconosciuta agli operatori di applicare le regole previgenti all'art. 21 del decreto, per tali operazioni potrà essere omessa la comunicazione prevista dal predetto articolo 21, anche se le stesse sono di importo complessivo superiore a 10.000 euro.

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

6 Novità VIES ed elenchi Intrastat servizi

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

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

Le predette modifiche vengono introdotte allo scopo di assicurare una maggiore conformità della disciplina IVA nazionale al diritto comunitario ed hanno l'effetto di rispondere alle esigenze di maggiore speditezza del

sistema, manifestate dagli operatori interessati ad effettuare scambi di beni e servizi con altri operatori dell'Unione europea.

L'art. 35, comma 2, lettera e-bis), del D.P.R. n. 633 del 1972 prevede che i soggetti interessati ad effettuare operazioni intracomunitarie, di cui al Titolo II, Capo II, del d.l. 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427, devono far risultare "la volontà di effettuare dette operazioni" nella dichiarazione di inizio di attività ovvero in altra dichiarazione successiva.

Prima della modifica in commento, il comma 7-bis del medesimo articolo prevedeva che l'Ufficio competente potesse emettere un provvedimento di diniego ad effettuare tali operazioni, entro 30 giorni dalla relativa manifestazione di volontà. Nel predetto lasso di tempo, il contribuente non poteva porre in essere né cessioni o acquisti intracomunitari di beni né scambi di servizi intra UE. Tali operazioni potevano essere poste in essere soltanto a partire dallo scadere di tale termine se, a seguito del controllo preventivo, non fosse intervenuto il provvedimento di diniego.

Ne derivava che la soggettività passiva d'imposta poteva risultare limitata nel predetto periodo alle sole operazioni domestiche e a quelle intercorse con soggetti extra UE.

In seguito alla modifica normativa in commento, il soggetto passivo – diversamente da quanto precedentemente disposto - ottiene l'iscrizione nella banca dati VIES già al momento della attribuzione della partita IVA o, se la volontà di effettuare operazioni intracomunitarie è manifestata successivamente, al momento in cui manifesta tale volontà.

Per i soggetti già titolari di Partita IVA, la richiesta di inclusione nella banca dati VIES potrà avvenire esclusivamente in modalità telematica, tramite i servizi on-line disponibili sul sito dell'Agenzia delle entrate, e l'inclusione nella stessa banca dati avrà effetto immediato.

Per coloro invece che dichiarano di volere effettuare operazioni intracomunitarie (art. 35, comma 2, lett. e-bis) in sede di dichiarazione di inizio attività, l'inclusione nella banca dati VIES avverrà contestualmente all'attribuzione ai medesimi soggetti della Partita IVA.

Il nuovo comma 7-bis dell'art. 35 prevede, inoltre, una prima ragione di esclusione dei soggetti passivi dalla banca dati VIES. L'esclusione può, infatti, essere disposta nel caso in cui i predetti soggetti non abbiano presentato alcun elenco riepilogativo delle operazioni intracomunitarie per quattro trimestri consecutivi. In tal caso, la norma presume che gli stessi non intendano più effettuare operazioni intracomunitarie e, pertanto, l'Ufficio, previo invio di apposita comunicazione all'interessato, procede all'esclusione della relativa partita IVA dal VIES.

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

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

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

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

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

Per effetto di tale principio, non è, pertanto, più sanzionabile il comportamento posto in essere da un soggetto passivo che avesse effettuato operazioni intracomunitarie prima che fossero trascorsi i trenta giorni entro i quali, ai sensi del vecchio comma 7-bis, l'Ufficio avrebbe potuto emettere un provvedimento di diniego all'iscrizione al VIES. In particolare, qualora il provvedimento di irrogazione delle sanzioni non sia divenuto definitivo, non saranno applicabili le sanzioni previste dall'art. 6 del d.lgs 18 dicembre 1997 n. 471.

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

Le modifiche in questione sono volte alla semplificazione del contenuto informativo delle specifiche sezioni dei modelli Intrastat relative alle prestazioni di servizi rese o ricevute, il quale viene ridotto alle seguenti informazioni:

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

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

7 Abrogazione della solidarietà passiva in materia di appalti

Con l'art. 28 del decreto **si è inteso superare, nell'ambito della razionalizzazione e semplificazione delle disposizioni in materia di obblighi tributari, la disciplina relativa alla responsabilità solidale nell'ambito degli appalti di opere o di servizi** – prevista dall'art. 35, commi da 28 a 28-ter, del d.l. 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248 – **relativa alle ritenute fiscali sui redditi di lavoro dipendente**.

Già l'art. 50, comma 1, del d.l. n. 69 del 2013 (cd. decreto del "fare") **aveva escluso l'IVA** dall'ambito oggettivo di applicazione della disciplina, sia con riferimento al rapporto che intercorre tra il committente e l'appaltatore, sia riguardo agli eventuali rapporti di subappalto.

A seguito di tali modifiche, pertanto, **sulla base della disciplina previgente rimaneva la responsabilità solidale dell'appaltatore per il versamento all'Erario delle ritenute fiscali sui redditi di lavoro dipendente** dovute dal subappaltatore in relazione ai dipendenti impiegati nell'ambito del contratto di subappalto. Tale disposizione ha destato molte criticità in capo ai soggetti operanti nell'ambito degli appalti, per i quali erano previsti adempimenti complessi, con rischi reali di blocco dei pagamenti tra i soggetti coinvolti nella filiera degli appalti. Nell'incertezza della prova, infatti, taluni committenti/appaltatori hanno sospeso i pagamenti a favore di appaltatori/subappaltatori, aggravando così la situazione in cui si trovano le imprese, già molto colpite e messe in difficoltà dalla stretta creditizia e dalla recessione economica.

Tanto premesso, con il comma 1 della novella normativa in esame è stata disposta l'abrogazione del richiamato art. 35, commi da 28 a 28-ter, del d.l. n. 223 del 2006, ossia degli adempimenti amministrativi sopra richiamati.

Tuttavia, al fine di contrastare il fenomeno dell'evasione fiscale nell'ambito degli appalti, è stata prevista una corrispondente modifica all'art. 29, comma 2, del d.lgs. 10 settembre 2003, n. 276 (cd. legge Biagi), che prevede, in materia di appalti di opere o di servizi, una responsabilità solidale del committente imprenditore o datore di lavoro con l'appaltatore – ed eventuali subappaltatori – per la corresponsione ai lavoratori dei trattamenti retributivi, nonché dei contributi previdenziali e

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

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

In attuazione del principio di legalità, di cui all'articolo 3 del D.Lgs. n. 472 del 1997 (c.d. favor rei), non trova applicazione la sanzione amministrativa pecuniaria (da euro 5.000 a euro 200.000) posta a carico del committente per le violazioni commesse prima del 13 dicembre 2014 e non ancora definitive alla medesima data.

8 Estinzione delle Srl

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

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

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

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

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

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

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

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

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

9 Rettifica IVA dei crediti non riscossi

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

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

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

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

La modifica normativa in esame ha inteso allineare la disciplina attualmente in vigore della deducibilità delle perdite su crediti, con riferimento alle imposte sui redditi (cfr. l'art. 101 del TUIR), e la disciplina IVA prevista dal citato art. 26, attribuendo autonoma rilevanza alla rideterminazione dei crediti generata da tali particolari procedure. Dunque, a seguito della stipula di un accordo di ristrutturazione dei debiti omologato ai sensi dell'art. 182-bis, ovvero di un piano attestato ex art. 67, comma 3, lettera d), l. fall., pubblicato nel registro delle imprese, oltre alla possibilità di dedurre le perdite su crediti ai fini della determinazione del reddito d'impresa, il fornitore/prestatore che ha emesso una fattura in relazione ad operazioni successivamente falcidiate per effetto dell'omologazione, potrà ora recuperare l'IVA originariamente versata all'Erario al momento di effettuazione della fornitura/servizio anche oltre il termine dell'operazione originaria.