

Circolare n. 2/2015

**Legge di Stabilità 2015 – Novità IVA e
Ravvedimento operoso**

In sintesi:

<p>Estensione del <i>reverse charge</i></p>	<p><u>Dal 01.01.2015</u> il sistema del reverse charge (inversione contabile) viene esteso alle <u>prestazioni di servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative ad edifici.</u></p> <p>Con particolare riferimento al settore edile non si fa più menzione al rapporto di appalto e subappalto, quindi il requisito soggettivo non è più rilevante per l'applicazione del reverse charge, ma è sufficiente il requisito oggettivo: <u>prestazioni di servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative ad edifici.</u></p>
<p><i>Split payment</i></p>	<p>Per le <u>fatture emesse dal 01.01.2015</u> alla Pubblica Amministrazione è stato introdotto il c.d. regime dello split payment, dove il prestatore o cedente all'ente pubblico emette fattura nelle modalità ordinarie, <u>indicando il riferimento all'art.17-ter del DPR 633/1972,</u> ed addebitato in fattura l'IVA; <u>l'IVA esposta sulla fattura, tuttavia, non verrà incassata dal prestatore o cedente (fornitore) bensì versata direttamente dall'ente pubblico all'Erario.</u></p> <p>La novità esclude espressamente i soggetti a cui si applicano le ritenute alla fonte (es. i professionisti).</p>
<p>Riformato l'istituto del ravvedimento operoso</p>	<p>Dal 1° gennaio 2015, per le omissioni anche antecedenti tale data, nonché già constatate all'Amministrazione Finanziaria, sarà possibile <u>beneficiare, attraverso il ravvedimento operoso spontaneo, delle sanzioni ridotte anche ben oltre i vecchi limiti temporali.</u></p>

Approfondimento:

1 Estensione del meccanismo del *reverse charge*

Le modifiche riguardanti il *reverse charge* consistono - in sostanza - in un ampliamento delle ipotesi in cui il fornitore emette fattura senza addebito dell'imposta che sarà assolta direttamente dal cessionario/committente soggetto passivo Iva. Pertanto la nuova normativa non si applica ai casi in cui il soggetto committente è privo di partita Iva: es. privati, condomini, enti non commerciali nell'esercizio di attività istituzionali.

Tutte le novità introdotte sono operative dal 1° gennaio 2015, con eccezione del *reverse charge* per le forniture alla grande distribuzione (art. 17 *quinquies* DPR 633/72) che è subordinato al rilascio di apposita deroga da parte dell'Unione europea.

Fino al 31 dicembre 2014 il *reverse charge* era in vigore per:

- cessioni di oro da investimento, materiale d'oro e di prodotti semilavorati di purezza pari o superiore a 325 millesimi;
- prestazioni di servizi nel settore edile rese da soggetti subappaltatori ad imprese costruttrici o di ristrutturazione ovvero nei confronti dell'appaltatore principale o di un altro subappaltatore;
- cessioni di fabbricati imponibili ai fini Iva su opzione del cedente;
- cessioni di apparecchi radiomobili (cellulari) e loro accessori;
- cessioni di personal computer e loro accessori;
- cessioni di prodotti e materiali lapidei provenienti da cave e miniere.

Dal 1° gennaio 2015 viene esteso alle seguenti prestazioni di servizi e cessioni di beni:

- **servizi di pulizia, servizi di demolizione e servizi di installazione di impianti, quando tali servizi sono riferibili ad edifici;**
- trasferimenti di quote di emissione di gas ad effetto serra di cui all'art.3 della Direttiva 2003/87/CE;
- trasferimenti di certificati relativi al gas e all'energia elettrica e di altre unità che possono essere utilizzate dai gestori per conformarsi alla citata direttiva 2003/87/CE;
- cessioni di gas ed energia elettrica a soggetti passivi-rivenditori ai sensi dell'art.7-bis comma 3 lettera a) del DPR 633/1972, ossia quei soggetti la cui attività principale è costituita dalla rivendita di gas, energia elettrica, calore o freddo (il cui consumo personale è trascurabile);
- cessioni di beni effettuate a supermercati (codice ATECO 47.11.2), ipermercati (codice ATECO 47.11.1) e discount alimentari (codice ATECO 47.11.3).

Richiama attenzione il coordinamento tra l'integrazione della lettera a) comma 6 dell'art 17 DPR 633/72 e l'inserimento della lettera a-ter) nello stesso comma e articolo.

L'esclusione delle prestazioni di servizi di cui alla lettera a-ter (pulizia, demolizione, ... relativa a edifici) dal richiamo applicativo delle disposizioni sul *reverse charge* rese nel settore edile da soggetti subappaltatori nei confronti delle imprese che svolgono l'attività di costruzione o ristrutturazione di immobili ovvero nei confronti dell'appaltatore principale o di un altro subappaltatore, equivale a evidenziare la rilevanza "oggettiva" delle prestazioni individuate dalla nuova norma.

Pertanto non è più rilevante, nel caso dei suddetti servizi, che siano resi:

1. **a un soggetto operante nel settore edile**
2. **o che si tratti di prestazioni eseguite nei confronti di un appaltatore**
3. **o di un altro subappaltatore.**

Per limitare gli effetti finanziari dovuti alla posizione creditoria Iva che si ingenera in capo a tali soggetti, per tutte le nuove fattispecie di *reverse charge* è possibile chiedere il rimborso o la compensazione dell'eccedenza detraibile risultante dalla dichiarazione Iva annuale oppure chiedere a rimborso o in compensazione, l'Iva trimestrale ai sensi degli art.30 comma 3 lett.a) DPR 633/1972. e 38-bis comma 2, DPR 633/1972. Si attendono circolari esplicative sulle modalità e procedure da seguire per effettuare la richiesta.

2 Split Payment IVA per le forniture della PA

Il nuovo art.17-ter del DPR 633/1972, introdotto dal comma 629 lettera b) della Legge di Stabilità 2015 ed intitolato "Operazioni effettuate nei confronti di enti pubblici", fa riferimento a cessioni di beni e prestazioni di servizi nei confronti di:

- Stato
- organi dello Stato, dotati di personalità giuridica
- enti pubblici territoriali e consorzi di enti pubblici (art.31 del TUEL - DLgs 267/2000)
- camere di commercio
- istituti universitari
- aziende sanitarie locali ed enti ospedalieri
- enti pubblici di ricovero e cura a carattere prevalentemente scientifico
- enti pubblici di assistenza e beneficenza
- enti di previdenza

sia che agiscano nelle loro vesti istituzionali sia in qualità di enti commerciali.

Eccezione espressa nella legge si ha nel caso di compensi per prestazioni di servizi in cui l'ente pubblico, in qualità di sostituto d'imposta, effettua ritenute alla fonte (professionisti ecc.) e nel caso in cui l'ente è debitore d'imposta in quanto soggetto agli obblighi di *reverse charge*.

La Fondazione nazionale commercialisti con comunicato stampa del 19 gennaio 2015 ha confermato l'interpretazione secondo cui la disposizione contenuta al punto 2 del nuovo art. 17-ter del D.P.R. 633/72, che recita "le disposizioni di cui al comma 1 non si applicano ai compensi per prestazioni di servizi assoggettati a ritenute alla fonte a titolo di imposta sul reddito", è volta a escludere dall'ambito di applicazione dello split payment tutte le prestazioni di servizi soggette a ritenuta, sia a titolo di acconto che d'imposta, in quanto la parola "imposta" deve essere legata alle parole "sul reddito" e non alle parole "ritenute alla fonte a titolo di...".

Sebbene il decreto attuativo sia in sede di stesura, ad oggi si può desumere che, con il regime dello split payment, il prestatore o cedente emette fattura nelle modalità ordinarie (indicando il riferimento all'art.17-ter del DPR 633/1972), quindi con la rivalsa dell'Iva; quest'ultima, tuttavia, non verrà incassata dal fornitore bensì versata direttamente dall'ente pubblico.

In sede di registrazione della fattura, dunque, l'IVA verrà annotata nel registro Iva vendite ma non ricadrà nella liquidazione periodica.

Lo storno dell'IVA può essere effettuato con una scrittura successiva alla registrazione della fattura, ovvero con apposita scrittura che indichi contestualmente alla registrazione della fattura l'ammontare dell'IVA sia in dare sia in avere.

Anche se risulta esposta nella fattura emessa dal fornitore, l'IVA non è da ritenere credito vantato da quest'ultimo in quanto è, a priori, escluso dalla possibilità di sua percezione.

La PA è tenuta al versamento dell'Iva all'erario che resta quindi l'unico beneficiario.

Dal punto di vista finanziario le imprese che hanno tra i committenti essenzialmente enti pubblici, si troveranno con un costante credito IVA. Il Ministero dell'Economia provvederà ad emanare un decreto che inserisca tali soggetti fra coloro a cui spetta il rimborso IVA in via prioritaria, ciò consentirà ai contribuenti di vedersi restituita l'iva pagata sugli acquisti fino a concorrenza dell'iva non addebitata ai committenti ex art.17-ter Dpr 633/72. Tra l'altro, le modifiche apportate all'art.38-bis DPR 633/72, prevedono già che il rimborso dell'IVA annuale avvenga entro 3 mesi dalla presentazione della dichiarazione.

2.1 Il periodo transitorio

Per le fatture emesse nel 2014 ad esigibilità differita e non ancora incassate al 1° gennaio 2015 si precisa che il comunicato stampa del MEF n. 7 del 09 gennaio 2015 chiarisce la prassi da seguire in caso di fatturazione ad enti pubblici in regime di esigibilità differita (art.6, comma 5 del DPR 633/1972), il regime dello split payment, infatti, ha effetto dalle fatture emesse a partire dal 1° gennaio 2015, la cui esigibilità si verifica successivamente a tale data.

Le fatture emesse nel 2014 ma non ancora incassate al 1° gennaio 2015 seguono ancora il vecchio regime (l'IVA a debito viene incassata dal fornitore e ricade nella liquidazione periodica); è opportuno pertanto tenerle distinte da quelle emesse da parte dei fornitori nel corso del 2015 al fine dello specifico trattamento, contabile e dei pagamenti.

Il regime sanzionatorio dello split payment prevede sanzioni solo a carico dell'ente acquirente; comunque è bene ricordare che il prestatore e/o cedente (fornitore) dal 1° gennaio 2015 deve indicare in fattura i riferimenti "Fattura emessa ai sensi dell'art.17-ter DPR 633/72 – Split Payment"

Per quanto riguarda le modalità di versamento dell'Iva il comunicato MEF n. 7 del 9 gennaio 2015 chiarisce che in attesa di futuri decreti attuativi, gli enti pubblici possono accantonare le somme di IVA a debito fino e non oltre il 31 marzo 2015 (il versamento non può avvenire oltre il 16 aprile 2015) seguendo una delle seguenti modalità:

- tanti versamenti quante sono le fatture dei fornitori in applicazione dello split payment la cui IVA è divenuta esigibile;
- versamenti giornalieri dell'ammontare di IVA divenuta esigibile in ciascun giorno;
- versamenti mensili (il 16 di ciascun mese) dell'ammontare di IVA divenuta esigibile nel mese precedente.

3 Il nuovo ravvedimento operoso

Le novelle disposizioni introdotte della Legge di Stabilità 2015 consentono, all'autore della violazione e ai soggetti solidalmente obbligati, di rimuovere le violazioni commesse beneficiando di riduzioni automatiche sulle misure minime delle sanzioni applicabili, attraverso una rimodulazione di tali riduzioni in ragione del tempo trascorso dalla commissione delle violazioni stesse fino al momento del ravvedimento.

La prima innovazione dei principi sopra esposti è da attribuire alla circostanza che tale comportamento potrà essere posto in essere non più entro il termine massimo per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione (ovvero entro l'anno dall'omissione o dall'errore, per le violazioni, ad esempio, in materia di imposta di registro) ma senza reali limiti di tempo.

La seconda, e rilevante, novità si riferisce al fatto che il contribuente potrà ravvedersi a prescindere dalla circostanza che la violazione sia già stata constatata ossia che siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento, rispetto alle quali i soggetti interessati abbiano avuto formale conoscenza (salvo ovviamente la formale notifica di un atto di liquidazione o accertamento e il ricevimento delle comunicazioni di irregolarità di cui agli articoli 36-bis del D.P.R. n. 600/1973 e 54-bis del D.P.R. n. 633/1972 e degli esiti del controllo formale di cui all'articolo 36-ter del D.P.R. n. 600/1973).

Nel dettaglio, con le modifiche introdotte, il nuovo articolo 13 del D.Lgs. n. 472/1997 prevede successivamente alla lettera a) l'inserimento di un'ulteriore disposizione in virtù della quale la sanzione è ridotta ad "un nono del minimo" allorquando la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il novantesimo giorno successivo al termine per la presentazione della dichiarazione, ovvero, entro novanta giorni dall'omissione o dall'errore in presenza di fattispecie per le quali non è prevista dichiarazione periodica.

Per avere un riferimento più immediato della portata delle novità si riporta la seguente tabella:

TIPO RAVVEDIMENTO	SANZIONI ANTE LEGGE STABILITA' 2015	SANZIONE PARI AL 30% LA SANZIONE APPLICABILE ANTE ERA	SANZIONI POST LEGGE DI STABILITA' 2015	PER SANZIONE PARI AL 30% LA SANZIONE APPLICABILE POST E'
BREVE E SPRINT (ENTRO I 30 GIORNI)	1/10 DEL MINIMO CON RIDUZIONE 1/15 PER GIORNO FINO AL14 GIORNO	0,2% AL GIORNO FINO AL 14° GIORNO, OLTRE 3%	UGUALE	UGUALE
INTERMEDIO	NON PREVISTO	NON PREVISTO	1/9 DEL	3,3%

(ENTRO 90 GIORNI)			MINIMO	
LUNGO (ENTRO LA PRESENTAZIONE DR)	1/8 DEL MINIMO	3,75%	UGUALE	UGUALE
ULTRANNUALE (ENTRO 2 ANNI DALLA DR SUCCESSIVA)	NON PREVISTO	NON PREVISTO	1/7 DEL MINIMO	4,2%
LUNGHISSIMO (OLTRI I 2 ANNI DALLA DR SUCCESSIVA)	NON PREVISTO	NON PREVISTO	1/6 DEL MINIMO	5%
PARZIALE (DOPO LA COSTATAZIONE E LA CONSEGNA DEL VERBALE DELL'A.F.)	NON PREVISTO	NON PREVISTO	1/5 DEL MINIMO	6%