



MARCHINI
& ASSOCIATI
STUDIO SOCIETARIO,
TRIBUTARIO E
DI STRATEGIA D'IMPRESA



2015 Quaderni Fiscali 2 - 2015

Legge di stabilità 2015 - Novità comunicazioni imposte dirette

*Masaccio, Il tributo, 1425, affresco.
Firenze, chiesa del Carmine, Cappella Brancacci*

Aggiornamento e approfondimento in area fiscale e giuridica studiato per garantire alla Clientela un'informazione qualificata, operativa e tempestiva.

Legge di stabilità 2015 - Principali novità normative

Info Fisco

Pianificazione
fiscale

Contenzioso
tributario

Indice

1. Riduzione tasso di interesse legale
2. Applicazione dell'agevolazione "prima casa" – modifica dei criteri
3. Appalti – Responsabilità solidale tra committente, appaltatore e subappaltatore per debiti retributivi e contributivi
4. Ritenuta d'acconto sulle provvigioni
5. Detrazione IRPEF/IRES per la riqualificazione energetica degli edifici – Eliminazione della comunicazione per gli interventi "a cavallo d'anno"
6. Professionisti – Spese vitto e alloggio sostenute dal committente
7. Split payment nelle operazioni con gli enti pubblici

1 Riduzione del tasso di interesse legale allo 0,5%

Con il DM 11.12.2014, pubblicato sulla G.U. 15.12.2014 n. 290, il tasso di interesse legale di cui all'art. 1284 c.c. è stato ridotto dall'1% allo 0,5% in ragione d'anno.

La variazione del tasso legale ha effetto anche in relazione ad alcune disposizioni fiscali e contributive

1.2 DECORRENZA

Il nuovo tasso di interesse legale dello 0,5% si applica dall'1.1.2015.

1.3 EFFETTI AI FINI FISCALI

La variazione del tasso legale ha effetto anche in relazione ad alcune disposizioni fiscali.

1.3.1 *Ravvedimento operoso*

La riduzione del tasso di interesse legale comporta la diminuzione degli importi dovuti in caso di ravvedimento operoso ai sensi dell'art. 13 del DLgs. 18.12.97 n. 472.

Per regolarizzare gli omessi, insufficienti o tardivi versamenti di tributi mediante il ravvedimento operoso, infatti, occorre corrispondere, oltre alla prevista sanzione ridotta, anche gli interessi moratori calcolati al tasso legale, con maturazione giorno per giorno, a partire dal giorno successivo a quello entro il quale doveva essere assolto l'adempimento e fino al giorno in cui si effettua il pagamento.

Il tasso legale da applicare è quello in vigore nei singoli periodi, secondo un criterio di pro rata temporis, ed è quindi pari:

◎ all'1%, fino al 31.12.2014;

◎ allo 0,5%, dall'1.1.2015 fino al giorno di versamento compreso.

Ad esempio, il ravvedimento operoso dell'omesso versamento del secondo acconto IRPEF/IRES o IRAP, scaduto l'1.12.2014, che verrà effettuato il 10.2.2015, comporta l'applicazione del tasso legale:

- dell'1%, per il periodo 2.12.2014 - 31.12.2014;
- dello 0,5%, per il periodo 1.1.2015 - 10.2.2015.

1.3.2 Rateizzazione delle somme dovute in seguito all'adesione ad istituti deflativi del contenzioso

La riduzione allo 0,5% del tasso di interesse legale rileva anche in caso di opzione per il versamento rateale delle somme dovute per effetto dei seguenti istituti deflativi del contenzioso:

- adesione agli inviti al contraddittorio, ai sensi dell'art. 5 del DLgs. 19.6.97 n. 218; sulle rate successive alla prima, gli interessi legali sono calcolati dal giorno successivo al versamento della prima rata;
- adesione ai processi verbali di constatazione, ai sensi dell'art. 5-bis del DLgs. 19.6.97 n. 218; sulle rate successive alla prima, gli interessi legali sono calcolati dal giorno successivo alla data di notifica dell'atto di definizione dell'accertamento parziale;
- accertamento con adesione, ai sensi dell'art. 8 del DLgs. 19.6.97 n. 218; sulle rate successive alla prima, gli interessi legali sono calcolati dalla data di perfezionamento dell'atto di adesione;
- acquiescenza all'accertamento, ai sensi dell'art. 15 del DLgs. 19.6.97 n. 218; sulle rate successive alla prima, gli interessi legali sono calcolati dal giorno successivo al versamento della prima rata;
- conciliazione giudiziale, ai sensi dell'art. 48 del DLgs. 31.12.92 n. 546; sulle rate successive alla prima, gli interessi legali sono calcolati dal giorno successivo a

quello del processo verbale di conciliazione o a quello di comunicazione del decreto di estinzione del giudizio.

“Cristallizzazione” del tasso di interesse legale

In relazione all'accertamento con adesione, la circ. Agenzia delle Entrate 21.6.2011 n. 28 (§ 2.16) ha precisato che la misura del tasso legale deve essere determinata con riferimento all'anno in cui viene perfezionato l'atto di adesione, rimanendo costante anche se il versamento delle rate si protrae negli anni successivi.

Pertanto, ad esempio, in caso di atto di adesione perfezionato nel 2014 il cui pagamento viene rateizzato, sulle rate successive alla prima continua ad applicarsi il tasso legale dell'1% in vigore nel 2014, anche per le rate che scadranno negli anni successivi, indipendentemente dalle successive variazioni del tasso legale.

Tale principio deve ritenersi applicabile anche in relazione agli altri istituti deflativi del contenzioso, sopra richiamati.

1.3.3 *Misura degli interessi non computati per iscritto*

La nuova misura dello 0,5% del tasso legale rileva anche per il calcolo degli interessi, non determinati per iscritto, in relazione:

- ai capitali dati a mutuo (art. 45 co. 2 del TUIR);
- agli interessi che concorrono alla formazione del reddito d'impresa (art. 89 co. 5 del TUIR).

1.3.4 *Rateizzazione dell'imposta sostitutiva dovuta per la rivalutazione delle partecipazioni non quotate e dei terreni*

La riduzione del tasso legale allo 0,5% non rileva invece in relazione alla rateizzazione dell'imposta sostitutiva dovuta per la rideterminazione del costo o valore di acquisto

delle partecipazioni non quotate e dei terreni, ai sensi, rispettivamente, degli artt. 5 e 7 della L. 28.12.2001 n. 448 (Finanziaria 2002) e successive modifiche ed integrazioni. In tal caso gli interessi dovuti per la rateizzazione rimangono fermi al 3%, in quanto tale misura non è collegata al tasso legale.

1.3.5 Adeguamento dei coefficienti dell'usufrutto e delle rendite ai fini delle imposte indirette

Con un successivo DM saranno adeguati al nuovo tasso di interesse legale dello 0,5% i coefficienti per la determinazione del valore, ai fini dell'imposta di registro, ipotecaria, catastale, di successione e donazione:

- delle rendite perpetue o a tempo indeterminato;
- delle rendite o pensioni a tempo determinato;
- delle rendite e delle pensioni vitalizie;
- dei diritti di usufrutto a vita.

Decorrenza

I nuovi coefficienti si applicheranno agli atti pubblici formati, agli atti giudiziari pubblicati o emanati, alle scritture private autenticate e a quelle non autenticate presentate per la registrazione, alle successioni aperte e alle donazioni fatte, a decorrere dall'1.1.2015.

1.4 EFFETTI AI FINI CONTRIBUTIVI

La variazione del tasso legale ha effetto anche in relazione alle sanzioni civili previste per l'omesso o ritardato versamento di contributi previdenziali e assistenziali, ai sensi dell'art. 116 della L. 23.12.2000 n. 388 (Finanziaria 2001).

In caso di omesso o ritardato versamento di contributi, infatti, le sanzioni civili possono essere ridotte fino alla misura del tasso di interesse legale, quindi allo 0,5% dall'1.1.2015, in caso di:

- oggettive incertezze dovute a contrastanti orientamenti giurisprudenziali o determinazioni amministrative sull'esistenza dell'obbligo contributivo;
- fatto doloso di terzi, denunciato all'autorità giudiziaria;
- crisi, riconversione o ristrutturazione aziendale di particolare rilevanza sociale ed economica in relazione alla situazione occupazionale locale ed alla situazione produttiva del settore;
- aziende agricole colpite da eventi eccezionali;
- aziende sottoposte a procedure concorsuali;
- enti non economici e di enti, fondazioni e associazioni non aventi fini di lucro.

Decorrenza

La nuova misura minima della sanzione, pari allo 0,5%, si applica ai contributi con scadenza di pagamento a partire dall'1.1.2015.

2 Applicazione dell'agevolazione "prima casa" – modifica dei criteri

L'art. 33 del DLgs. 175/2014 riallinea l'ambito oggettivo di applicazione delle agevolazioni "prima casa" nell'ambito dell'IVA e dell'imposta di registro, eliminando, anche in relazione ai trasferimenti immobiliari imponibili ad IVA, il riferimento agli immobili definiti "non di lusso" dal DM 2.8.69.

2.1 NOVITÀ IN VIGORE DALL'1.1.2014

Si ricorda, che dall'1.1.2014, a seguito dell'entrata in vigore della riforma della fiscalità indiretta immobiliare, si è determinata una discrepanza tra la disciplina dell'agevolazione "prima casa" operante ai fini IVA e quella applicabile ai fini dell'imposta di registro. Infatti:

- in ambito IVA continuava ad avere rilevanza la definizione di "immobili di lusso" desumibile dal DM 2.8.69, sicché gli immobili ricadenti in tale definizione

non potevano accedere all'aliquota del 4% prevista per i trasferimenti di abitazioni "prima casa" (n. 21 della Tabella A, Parte II, allegata al DPR 633/72);

- in materia di imposta di registro, dall'1.1.2014, non ha più alcuna rilevanza la definizione di "immobile di lusso" recata dal DM 2.8.69, ma l'applicazione della nuova aliquota del 2% (in presenza di tutte le condizioni agevolative) è limitata agli immobili abitativi rientranti nelle categorie catastali A2, A3, A4, A5, A6, A7 e A11, mentre restano a priori esclusi dal beneficio gli immobili abitativi accatastati nelle categorie catastali A1, A8 e A9.

2.2 ELIMINAZIONE DEL RIFERIMENTO ALLA DEFINIZIONE DI "IMMOBILI DI LUSSO"

Il DLgs. 175/2014, modificando il n. 21 della Tabella A, Parte II, allegata al DPR 633/72, cancella il riferimento preesistente alla definizione di immobile "non di lusso" come recata dal DM 2.8.69 e lo sostituisce con l'indicazione secondo cui l'aliquota agevolata del 4% trova applicazione alle "case di abitazione ad eccezione di quelle di categoria catastale A1, A8 e A9".

Pertanto, dal 13.12.2014, con l'entrata in vigore del DLgs. 175/2014, non avranno più alcuna importanza, al fine di delimitare l'ambito di applicazione dell'agevolazione prima casa, né in ambito IVA, né nell'ambito dell'imposta di registro, le caratteristiche individuate dal DM 2.8.69 (come, ad esempio, la superficie utile superiore a 240 mq, o la presenza di piscina o campi da tennis di determinate dimensioni, ecc.). L'applicazione dell'agevolazione, infatti, sarà legata alla sola classificazione catastale dell'immobile abitativo.

Ne deriva, quindi, che con l'entrata in vigore della nuova disciplina, non vi saranno più differenze nell'individuazione degli immobili che possono accedere all'agevolazione "prima casa" per l'imposta di registro o per l'IVA, atteso che:

- solo gli immobili accatastati nelle categorie catastali A2, A3, A4, A5, A6, A7 e A11, anche ove fossero qualificabili come “di lusso” ai sensi del DM 2.8.69, accederanno al beneficio, sia per l’IVA che per il registro;
- gli immobili accatastati nelle categorie catastali A1, A8 e A9 non potranno, in ogni caso, accedere al beneficio, né per l’IVA, né per il registro, anche ove fossero qualificabili come “non di lusso”, ai sensi del DM. 2.8.69.

| | IMMOBILI CLASSIFICATI IN A2, A3, A4, A5, A6, A7 E A11 | IMMOBILI CLASSIFICATI IN A1, A8 E A9 |
|---------------------|---|---|
| IVA | Si applica l’agevolazione prima casa (4%), in presenza delle condizioni agevolative | È esclusa l’applicazione dell’agevolazione prima casa |
| Imposta di registro | Si applica l’agevolazione prima casa (2%), in presenza delle condizioni agevolative | È esclusa l’applicazione dell’agevolazione prima casa |

2.3 PERMANENZA DELLA RILEVANZA DEL DM 2.8.69

Si segnala che, in ambito IVA, la definizione di immobile “non di lusso” dettata dal DM 2.8.69 non ha perso ogni rilevanza.

Infatti, resta immutato il n. 127-undecies della Tabella A, Parte III, allegata al DPR 633/72, in base al quale si applica l’aliquota IVA del 10% alle case di abitazione non di lusso secondo i criteri dettati dal DM 2.8.69, quando non ricorrono le condizioni per l’applicazione dell’agevolazione “prima casa”.

Ne deriva che, in assenza delle condizioni di “prima casa”, il discriminio tra l’applicazione dell’ali-quota del 10% o del 22% rimane fondato sulle caratteristiche “non di lusso” dell’immobile come desumibili dal DM 2.8.69, a prescindere dalla categoria catastale.

Ad esempio, con l'entrata in vigore del DLgs. 175/2014, la cessione di un immobile qualificabile "di lusso" ex DM 2.8.69, ma classificato catastalmente in A7:

- in presenza dei requisiti agevolativi di "prima casa", è soggetta all'aliquota IVA del 4%;
- in assenza di tali condizioni, sconta l'aliquota ordinaria (22%).

| ALIQUOTE IVA RIDOTTE | AGEVOLAZIONE | AMBITO DI APPLICAZIONE |
|----------------------|--|--|
| 4% | Prima casa (n. 21 della Tabella A, Parte II, allegata al DPR 633/72) | Non rilevano le caratteristiche "di lusso", ma solo la classificazione catastale |
| 10% | Immobili "non di lusso", in assenza di agevolazione "prima casa" (n. 127- <i>undecies</i> della Tabella A, Parte III, allegata al DPR 633/72) | Si applica solo agli immobili "non di lusso" ex DM 2.8.69 |

3 Appalti – responsabilità solidale tra committente, appaltatore e subappaltatore per debiti retributivi e contributivi

L'art. 28 co. 1 del DLgs. 175/2014 abroga i co. 28, 28-bis e 28-ter dell'art. 35 del DL 4.7.2006

n. 223 conv. L. 4.8.2006 n. 248, eliminando quindi la responsabilità in ambito fiscale tra committente, appaltatore e subappaltatore anche con riferimento alle ritenute sui redditi di lavoro dipendente.

Si ricorda, infatti, che la responsabilità solidale ai fini IVA era già stata abolita dall'art. 50 del DL 21.6.2013 n. 69, in vigore dal 22.6.2013, conv. L. 9.8.2013 n. 98.

3.1 RESPONSABILITÀ AI FINI FISCALI DELL'APPALTATORE

L'appaltatore cessa quindi di rispondere in solido con il subappaltatore del versamento all'Erario delle ritenute fiscali sui redditi di lavoro dipendente:

- dovute in relazione alle prestazioni effettuate nell'ambito del rapporto di subappalto;
- nei limiti dell'ammontare del corrispettivo dovuto al subappaltatore;
- se provvede al pagamento del corrispettivo al subappaltatore senza verificare che i suddetti versamenti delle ritenute, già scaduti, siano stati correttamente eseguiti dal subappaltatore, acquisendo la relativa documentazione.

3.2 RESPONSABILITÀ AI FINI FISCALI DEL COMMITTENTE

In capo al committente, invece, viene meno la sanzione amministrativa pecuniaria da 5.000,00 a 200.000,00 euro, senza responsabilità solidale, se:

- provvede al pagamento del corrispettivo dovuto all'appaltatore, senza verificare che i versamenti delle ritenute fiscali sui redditi di lavoro dipendente, già scaduti, siano stati correttamente eseguiti dall'appaltatore stesso e dagli eventuali subappaltatori, in relazione alle prestazioni effettuate nell'ambito del rapporto di appalto/subappalto;
- tali versamenti non sono stati correttamente eseguiti dall'appaltatore o dal subappaltatore.
-

3.3 DECORRENZA ED EFFETTI DELL'ABROGAZIONE

Il DLgs. 175/2014, in vigore dal 13.12.2014, non prevede però alcuna disposizione di decorrenza in relazione all'abrogazione delle suddette responsabilità ai fini dei versamenti delle ritenute fiscali sui redditi di lavoro dipendente, né disciplina i relativi effetti in relazione al precedente periodo di applicazione.

Al riguardo, appare necessario distinguere la posizione del committente da quella dell'appaltatore, stante il diverso regime di responsabilità per essi previsto.

3.3.1 Effetti nei confronti del committente

In relazione al committente, infatti, poiché alla suddetta sanzione amministrativa pecuniaria da 5.000,00 a 200.000,00 euro deve attribuirsi natura tributaria (cfr. circ. Agenzia delle Entrate 1.3.2013 n. 2, § 1), si applica l'art. 3 co. 2 del DLgs. 18.12.97 n. 472, il quale dispone che: "Salvo diversa previsione di legge, nessuno può essere assoggettato a sanzioni per un fatto che, secondo una legge posteriore, non costituisce violazione punibile. Se la sanzione è già stata irrogata con provvedimento definitivo il debito residuo si estingue, ma non è ammessa ripetizione di quanto pagato" (c.d. "principio del favor rei").

Pertanto, poiché i mancati controlli da parte del committente, collegati all'omesso versamento delle ritenute da parte dell'appaltatore o dei subappaltatori, non costituiscono più una violazione punibile, deve ritenersi che la suddetta sanzione amministrativa pecuniaria non possa essere irrogata neppure in relazione alle violazioni commesse in precedenza.

3.3.2 Effetti nei confronti dell'appaltatore

Più delicata appare invece la posizione dell'appaltatore, il quale è soggetto ad un regime di responsabilità solidale con il subappaltatore.

Poiché tale regime di solidarietà non sembra qualificabile come una sanzione amministrativa tributaria ma come un'obbligazione solidale passiva ai sensi dell'art. 1292 c.c., il suddetto principio del "favor rei" non appare applicabile. Pertanto, l'appaltatore che abbia omesso i previsti controlli potrebbe essere chiamato a rispondere, quale obbligato solidale, anche in relazione agli omessi versamenti di ritenute, da parte dei subappaltatori, intervenuti durante il pregresso periodo di applicazione della disciplina ora abrogata.

Al riguardo, si ricorda che la disciplina in esame è applicabile:

- ai contratti di appalto/subappalto stipulati dal 12.8.2012;
- in relazione ai pagamenti dei corrispettivi effettuati dall'11.10.2012 al 12.12.2014 (cioè prima dell'entrata in vigore del DLgs. 175/2014).

4 Ritenuta d'acconto sulle provvigioni

Ai sensi dell'art. 25-bis del DPR 600/73, la ritenuta d'aconto del 23% sulle provvigioni corrisposte in relazione a prestazioni inerenti a rapporti di commissione, agenzia, mediazione, rappresentanza di commercio e procacciamento d'affari è applicata, di regola, sul 50% delle provvigioni stesse. Tuttavia, se i percipienti hanno dichiarato ai loro committenti, preponenti o mandanti che, nell'esercizio della loro attività, si avvalgono in via continuativa dell'opera di dipendenti o di terzi, la base imponibile su cui applicare la ritenuta si riduce al 20%.

A tal fine, è necessaria la presentazione al committente, preponente o mandante di un'apposita dichiarazione con la quale si attesta l'impiego continuativo di dipendenti o terzi, secondo quanto indicato dal DM 16.4.83.

4.1 MODALITÀ DI EFFETTUAZIONE DELLA DICHIARAZIONE ED EFFETTI

L'art. 27 del DLgs. 175/2014 riforma le modalità e i termini di effettuazione della predetta dichiarazione. In attuazione della nuova disciplina, un nuovo decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze dovrà stabilire, tra l'altro, che:

- la trasmissione della dichiarazione potrà avvenire anche tramite posta elettronica certificata (PEC);

- la dichiarazione non avrà limiti di tempo e sarà valida fino a revoca, ovvero fino alla perdita dei requisiti da parte del contribuente.

Fino all'entrata in vigore del DM attuativo, tuttavia, appare però necessario continuare ad effettuare la dichiarazione in esame:

- mediante raccomandata con avviso di ricevimento;
- entro il 31.12.2014;
- con effetto per l'anno 2015;
- anche se "confermativa" di quella effettuata entro il 31.12.2013, in relazione all'anno 2014.

4.2 SANZIONI

In relazione all'omessa comunicazione delle variazioni che comportino il venir meno delle condizioni per la riduzione al 20% della base imponibile su cui operare la ritenuta, sarà applicabile la sanzione amministrativa da 258,00 a 2.065,00 euro, di cui all'art. 11 del DLgs. 471/97.

5 Detrazione irpef/ires per la riqualificazione energetica degli edifici – eliminazione della comunicazione per gli interventi "a cavallo d'anno"

L'art. 12 del DLgs. 175/2014 abroga l'art. 29 co. 6 del DL 185/2008 (conv. L. 2/2009), che prevedeva l'invio di un'apposita comunicazione all'Agenzia delle Entrate da parte dei contribuenti che intendono fruire della detrazione IRPEF/RES del 55-65% per la riqualificazione energetica degli edifici, relativamente ai lavori che proseguono oltre il periodo d'imposta in cui sono iniziati.

5.1 OBBLIGO DI COMUNICAZIONE

La comunicazione in esame doveva essere effettuata con riferimento ai soli interventi i cui lavori proseguono oltre il periodo d'imposta, per comunicare le spese sostenute nei periodi d'imposta precedenti a quello di conclusione dei lavori stessi.

Per gli interventi i cui lavori proseguono in più periodi d'imposta, la comunicazione andava effettuata per ciascun periodo d'imposta.

La comunicazione in esame non doveva quindi essere effettuata:

- nel caso in cui i lavori fossero iniziati e conclusi nel medesimo periodo d'imposta;
- se nel periodo d'imposta cui la comunicazione si riferiva non erano state sostenute spese;
- per le spese sostenute nel periodo d'imposta di conclusione dei lavori.

5.2 MODALITÀ E TERMINI DI PRESENTAZIONE

La comunicazione in oggetto doveva essere inviata all'Agenzia delle Entrate:

- esclusivamente in via telematica, direttamente dai soggetti interessati o tramite gli intermediari abilitati;
- entro 90 giorni dal termine di ciascun periodo d'imposta in cui erano state sostenute le spese.

Per le persone fisiche e gli altri soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, tale termine coincideva quindi con il 31 marzo (ovvero il 30 marzo in caso di anni bisestili).

Per effetto dell'abrogazione, nel caso in cui i lavori di riqualificazione energetica iniziatati nel corso dell'anno 2014 (o in anni precedenti) proseguano nel 2015, entro il 31.3.2015 (per i soggetti "solari") non dovrà più essere inviata alcuna comunicazione all'Agenzia delle Entrate.

5.3 CONSEGUENZE DELLA MANCATA COMUNICAZIONE

Si ricorda che l'Agenzia delle Entrate aveva chiarito che l'omessa o tardiva comunicazione in esame:

- non comportava la decadenza dalla detrazione del 55-65%;
- comportava invece l'applicazione della sanzione da 258,00 a 2.065,00 euro, ai sensi dell'art. 11 co. 1 del DLgs. 471/97, prevista per l'omesso o irregolare invio di ogni comunicazione prescritta dalle norme tributarie.

Violazioni pregresse

A seguito dell'abolizione dell'obbligo in esame, per effetto del c.d. "favor rei" (art. 3 co. 2 del DLgs. 472/97):

- non sono più sanzionabili le violazioni commesse prima del 13.12.2014 (data di entrata in vigore del DLgs. 175/2014);
- restano comunque ferme le eventuali sanzioni irrogate con provvedimento definitivo e già pagate.
-

5.4 COMUNICAZIONE ALL'ENEA

Nulla cambia in relazione alla comunicazione all'ENEA, da effettuare entro 90 giorni dalla conclusione dei lavori.

6 Professionisti – spese vitto e alloggio sostenute dal committente

Per effetto dell'art. 10 del DLgs. 175/2014, a partire dal 2015, per la generalità dei contribuenti, le prestazioni alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande acquistate direttamente dal committente non costituiscono compensi in natura per il professionista.

La norma vuole superare l'attuale disciplina in base alla quale, se è il cliente del professionista a sostenere le spese di vitto e alloggio funzionali alla prestazione

professionale, occorre che il professionista indichi comunque nella sua fattura l'ammontare delle spese in questione, considerandole prima compenso e poi costo. La procedura attualmente in vigore è quella descritta dalla circ. Agenzia delle Entrate 4.8.2006 n. 28:

- il fornitore del servizio emette la fattura intestata al committente, ma riportante anche i riferimenti del professionista;
- il committente comunica al professionista l'ammontare della spesa sostenuta;
- il professionista emette fattura nei confronti del committente comprensiva delle spese;
- il committente imputa a costo la prestazione professionale, comprensiva dei rimborsi spese.

Con il DLgs. 175/2014, le spese di vitto e alloggio prepagate dal cliente non devono più transitare nella contabilità del professionista e possono essere dedotte direttamente dal cliente medesimo.

Ancorché la norma faccia riferimento alle sole spese per prestazioni alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande, la nuova disciplina dovrebbe valere anche per le altre spese prepagate dal committente, ad esempio, per le spese di viaggio.

7 Split payment nelle operazioni con gli enti pubblici

L'approvazione definitiva della legge di stabilità 2015 (Legge 23.12.2014 n° 190) conferma le importanti novità in materia di applicazione dell'Iva nelle operazioni effettuate con gli enti pubblici. In particolare, si prevede che a partire dalle operazioni effettuate dal 1° gennaio 2015, le forniture eseguite a favore della Pubblica Amministrazione devono avvenire con il sistema dello "split payment", che consiste nell'addebito dell'Iva in fattura da parte del soggetto passivo che pone in essere l'operazione, ma con versamento dell'imposta a carico dell'acquirente o committente.

Si precisa sin da subito che, contrariamente a quanto previsto dal testo del disegno di legge, il sistema in questione è operativo dal 1° gennaio 2015 senza necessità di autorizzazione comunitaria, fermo restando che se tale autorizzazione non dovesse pervenire sarà necessario ripristinare l'applicazione ordinaria dell'Iva con tutte le problematiche che ne possono derivare.

Tecnicamente, la modifica normativa si inserisce nell'art. 17-ter del D.P.R. n. 633/1972, il quale dispone che per le cessioni di beni e per le prestazioni di servizi effettuate nei confronti dello Stato e dei suoi organi, anche dotati di personalità giuridica, degli enti pubblici territoriali e dei loro consorzi, delle camere di commercio, degli istituti universitari, delle aziende sanitarie locali, degli enti ospedalieri, degli enti pubblici di ricovero e cura aventi prevalente carattere scientifico, degli enti pubblici di assistenza e beneficenza e di quelli di previdenza, l'imposta è versata dal cessionario o committente (nella qualità di soggetto passivo), con modalità e termini che saranno fissati da un apposito decreto ministeriale.

In buona sostanza, tramite il meccanismo in questione, il cedente o prestatore emette fattura con addebito d'imposta, e l'acquirente o committente procede al pagamento dell'imponibile al fornitore stesso, mentre l'imposta è versata direttamente all'Erario. Al fine di consentire l'applicazione del sistema in questione, nella fattura emessa dal cedente o prestatore dovrà essere riportata l'indicazione che l'imposta deve essere versata dall'acquirente o committente direttamente a favore dell'Erario (ad esempio indicando "Iva da versare a cura del cessionario o committente ai sensi dell'art. 17-ter del D.P.R. n. 633/1972").

E' evidente che con tale sistema si evita la possibilità da parte del fornitore di incassare l'imposta e di non versarla all'Erario, al pari di quanto si ottiene con il reverse charge, anche se in tale ultimo caso il soggetto che pone in essere l'operazione non esercita la rivalsa del tributo.

Lo split payment, tuttavia, non si applica ai compensi per prestazioni di servizi assoggettate a ritenuta d'acconto, per i quali l'imposta resta dunque applicabile nei modi ordinari.

Per quanto riguarda la decorrenza, come già anticipato, secondo l'originario disegno di legge l'efficacia del nuovo sistema era subordinata al rilascio, da parte del Consiglio Ue, dell'autorizzazione per la deroga all'art. 395 della direttiva Ue, mentre nel testo definitivo, a causa di problemi collegati ad altre vicende, si è data attuazione immediata alla novità già a partire dalle operazioni effettuate dal 1° gennaio 2015. Le concrete modalità di versamento dell'imposta, nonché i relativi termini, saranno tuttavia definite da un apposito decreto attuativo, anche se pare ragionevole supporre che si procederà tramite utilizzo di una versione speciale del modello F24 enti pubblici. In caso di omesso o ritardato versamento dell'imposta, è prevista l'applicazione delle sanzioni di cui all'art. 13 del D.Lgs. n. 471/1997 (30% dell'imposta non versata o versata tardivamente).

Infine, è bene segnalare che le disposizioni relative allo split payment, di cui all'art. 17-ter del D.P.R. n. 633/1972, non si applicano alle operazioni per le quali l'ente cessionario o committente, in qualità di soggetto passivo d'imposta, debba applicare il regime di inversione contabile (ad esempio, acquisti intracomunitari di beni, ovvero prestazioni di subappalto rese nel settore edile). In altre parole, laddove l'operazione rientri in una delle fattispecie per le quali si rende applicabile il regime del reverse charge, quest'ultimo prevale rispetto al nuovo sistema dello split payment.

I Quaderni Fiscali

Il Documento riporta la periodica trattazione di tematiche inerenti le principali novità in campo fiscale - nazionale ed internazionale -, anche con riferimento alle operazioni straordinarie, al controllo interno, alla pianificazione e strategia fiscale d'impresa, al fine di fornire alle Aziende Clienti, agli imprenditori, ai CFO, agli operatori amministrativi un utile strumento per monitorare gli adempimenti in scadenza ed avere a disposizione tutti gli strumenti per interpretare e trasferire nella pratica quotidiana le tante novità in materia di fisco.

Lo Studio

Marchini & Associati è uno Studio di Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili operanti nel campo della consulenza contabile, societaria e tributaria oltreché nella consulenza strategica volta al miglioramento delle prestazioni aziendali finanziarie e operative, inclusive dei Servizi IT.

La significativa esperienza assunta nella gestione della crisi d'impresa - attraverso la redazione ed asseverazione di piani di ristrutturazione, la gestione degli adempimenti giudiziali in qualità di Commissari Giudiziali, Liquidatori Giudiziali, Curatori e Consulenti Tecnici del Giudice identifica, unitamente alle professionalità degli Studi Legali Associati, una efficace task force nell'area in esame.

Lo Studio è infatti parte di Acrux Advisors, una rete di dieci studi professionali associati che utilizza la condivisione della conoscenza mediante forum e communities of practice per rafforzare l'offerta dei propri servizi ai clienti e condividerne in team adeguati le relative problematiche.



Marchini & Associati
Studio Societario, Tributario e di Strategia d'impresa

Piazzale Donatello, 3
Firenze, 50132
www.marchinieassociati.it