

Ai sig.ri Clienti**Circolare n. 01/2016**

Brescia, 11/01/2016

1) REVERSE CHARGE: ULTERIORI CHIARIMENTI APPLICATIVI

La Legge di Stabilità per il 2015 (L. 190/2014) aveva introdotto, con decorrenza dall'inizio del 2015, alcune nuove fattispecie di *reverse charge* (o inversione contabile).

Tale meccanismo rappresenta un'eccezione alla regola generale che vede quale debitore d'imposta colui che cede il bene o presta il servizio; quando risulta applicabile il *reverse charge* la fattura viene emessa senza applicazione dell'Iva e sarà chi riceve il documento a doverla assolvere, integrando il documento, rendendosi debitore del tributo ma potendo al tempo stesso portarlo in detrazione (salvo specifiche limitazioni).

La fattispecie di più diffusa applicazione è quella prevista all'articolo 17, comma 6, lettera a-ter), relativa a prestazioni di servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative ad edifici.

Sul punto l'Agenzia era già intervenuta con la circolare 14/E/2015, ma molti aspetti restavano ancora dubbi; l'Amministrazione finanziaria torna sul tema con la circolare 37/E/2015 per completare il quadro interpretativo.

Anche nella circolare 37/E/2015, come avvenuto in occasione della pubblicazione della precedente circolare, l'Agenzia introduce una "clausola di salvaguardia", affermando che si ritengono comunque corretti i comportamenti tenuti precedentemente dai contribuenti in difformità delle indicazioni oggi fornite.

Di seguito si riepilogano i chiarimenti recati dalla circolare 37/E/2015:

**Appalti per il
frazionamento o
accorpamento di edifici**

Nella precedente circolare 14/E/2015 l'Agenzia affermò che nel caso di un contratto di appalto complesso occorre distinguere le singole prestazioni e applicare il *reverse charge* alle prestazioni riconducibili alla lettera a-ter); fa eccezione il caso di appalto per la costruzione di edificio ovvero il restauro, risanamento conservativo e interventi di ristrutturazione edilizia (articolo 3, comma 1, lettera c) e d), D.P.R. 380/2001), nel qual caso trovano applicazione le regole ordinarie (no *reverse charge*) per la prestazione complessiva.

Considerando che il D.L. 133/2014 ha qualificato quali manutenzioni ordinarie (articolo 3, comma 1, lettera b), D.P.R. 380/2001) le opere di frazionamento o accorpamento di unità immobiliari, l'Agenzia ha esteso anche a contratti di appalto che hanno ad oggetto tali prestazioni (purché senza modifica della volumetria complessiva dell'edificio e dell'originaria

Dott. Rizzi Mauro

	destinazione d'uso) la precedente interpretazione: detti appalti, anche se comprendono al loro interno prestazioni che potenzialmente sarebbero soggette a <i>reverse</i> , vanno nel complesso assoggettati ad Iva ordinaria.
Demolizione e costruzione	Nel caso di contratto di appalto che comprende la demolizione e la costruzione di edificio, non vi è la necessità di distinguere le prestazioni per verificare se applicare o meno il <i>reverse charge</i> , ma risulta applicabile l'Iva nei modi ordinari all'intera fattispecie contrattuale.
Fornitura con posa in opera	Mentre la fornitura con posa in opera è soggetta all'Iva nei modi ordinari, le prestazioni di servizi che ricadono nel campo di applicazione della lettera a-ter) sono soggette a <i>reverse charge</i> , senza necessità di distinguere tra valore del servizio e valore della prestazione. L'Agenzia chiarisce che per distinguere le due fattispecie occorre aver riferimento alla tipologia di prestazione (se sia solo una posa ovvero via sia modifica o adattamento del bene), al valore del bene rispetto alla prestazione (aspetto significativo ma non dirimente), ma soprattutto occorre valutare le pattuizioni negoziali tra le parti.
Parcheggi	Le prestazioni servizi di cui alla lettera a-ter) ricadono nel campo di applicazione dell'inversione contabile se riguardano gli edifici; l'Agenzia precisa che rientrano in tale nozione anche i parcheggi interrati ovvero costruiti sul lastrico solare di un fabbricato.
Derattizzazione, spurgo e rimozione neve	Le attività di derattizzazione (codice ateco 81.29.10), di spurgo delle fosse biologiche, dei tombini (37.00.00) e di rimozione della neve (81.29.91) sono operazioni che richiedono l'applicazione dell'Iva nei modi ordinari.
Impianti interni / esterni agli edifici	Ogni qual volta l'installazione di un impianto sia funzionale o servente all'edificio, anche se parte dell'impianto è posizionato all'esterno dello stesso (videosorveglianza, climatizzazione, citofono, impianto idraulico con allaccio alla rete fognaria), deve trovare applicazione il meccanismo del <i>reverse charge</i> .
Manutenzione	Già la circolare 14/E/2015 aveva stabilito che dovesse applicarsi l'inversione contabile alle attività di manutenzione e riparazione degli impianti; nella presente circolare viene confermata (rafforzandola) tale posizione, affermando che questo trattamento riguarda anche le manutenzioni che ricadono nell'attività di "altri lavori di costruzione e installazione, n.c.a." (codice ateco 43.29.09).
Impianti fotovoltaici	Le attività di installazione di impianti fotovoltaici integrati (i pannelli sostituiscono la copertura) o semi-integrati (i pannelli sono appoggiati alla copertura) sono soggette ad inversione contabile ai sensi della lettera a-ter); allo stesso modo si applica l'inversione contabile quando i pannelli sono posizionati a terra ma sono posti al servizio di un fabbricato. Questo però vale solo se tali impianti sono accatastati congiuntamente al fabbricato stesso; nel caso di accatastamento autonomo, la relativa installazione e manutenzione richiede l'applicazione dell'Iva nei modi ordinari.
Impianti antincendio	L'installazione e manutenzione di impianti antincendio è attività soggetta all'inversione contabile. L'installazione e la manutenzione degli estintori è soggetta a <i>reverse charge</i>

Dott. Rizzi Mauro

	<p>solo se detti estintori fanno parte di un piano antincendio ai sensi del D.M. 20 dicembre 2012. Al contrario, installazione e manutenzione di estintori che non fanno parte di un impianto complesso, richiedono l'applicazione dell'Iva nei modi ordinari.</p> <p>L'installazione di porte tagliafuoco richiede l'applicazione dell'inversione contabile.</p>
Sostituzione di parti di impianto	<p>Qualora la volontà contrattuale delle parti sia rivolta alla riparazione e/o ammodernamento degli impianti, anche mediante la sostituzione di parti danneggiate o divenute obsolete e non alla mera fornitura di beni, le suddette attività ricadano nell'ambito di applicazione del meccanismo dell'inversione contabile, a condizione, naturalmente, che i servizi resi siano relativi a edifici.</p>
Installazione di impianti	<p>Sono assoggettate a <i>reverse charge</i> le installazioni di impianti riconducibili ai codici ateco 2007 43.21, 43.22 e 43.29; questi sono impianti che formano parte integrante degli edifici e a questi risultano serventi.</p> <p>Le installazioni (e le manutenzioni) di altri impianti relativi ad una attività industriale ma che non ineriscono il funzionamento di un edificio, anche se formano un tutt'uno con l'edificio, ad esempio le celle frigorifere, sono invece soggette ad Iva con le modalità tradizionali.</p>
Prestazioni rese da terzi	<p>Qualora le prestazioni rese da soggetti terzi, su incarico della società che commercializza i beni, siano servizi di installazione di impianti e completamento di edifici e rientrino nei codici di attività di cui alla Tabella ateco 2007 (cfr. circolare n. 14/E/2015), tali prestazioni devono essere assoggettate al meccanismo del <i>reverse charge</i>.</p> <p>Allo stesso modo si applica il <i>reverse charge</i> quando le prestazioni di installazione e/o allestimento siano rese, in via autonoma (e non su incarico della società presso cui sono stati acquistati i beni), da soggetti terzi sulla base di un rapporto diretto.</p>
Beni significativi	<p>La disposizione agevolativa in materia di aliquota prevista per i beni significativi (D.M. 29 dicembre 1999), riguardando esclusivamente prestazioni effettuate nei confronti dei consumatori finali, non trova applicazione nelle ipotesi di <i>reverse charge</i> di cui alla lettera <i>a-ter</i>), in quanto quest'ultima riguarda i soli rapporti tra soggetti passivi d'imposta.</p>
Diritto di chiamata e manutenzione in abbonamento	<p>L'inversione contabile si applica anche alle somme addebitate a titolo di diritto fisso di chiamata da parte di un tecnico contattato per la verifica di un impianto.</p> <p>Allo stesso modo sono soggette ad inversione contabile i canoni periodici addebitati in applicazione di un contratto di manutenzione.</p> <p>Ovviamente deve trattarsi di un impianto relativo ad un edificio.</p>
Allacciamento e attivazione	<p>Il corrispettivo per l'allacciamento di un impianto e per l'attivazione di un'utenza, in quanto facenti parte della fornitura di luce, acqua gas, etc., non si considerano relativi all'impianto: conseguentemente, l'Iva relativa a tali prestazioni deve essere applicata nei modi ordinari.</p>
Servizi non imponibili	<p>Nel caso di operazioni non imponibili non risulta applicabile il meccanismo dell'inversione contabile, che invece potrà trovare applicazione solo quando l'operazione risulta essere imponibile Iva.</p>

2) LA GESTIONE DELLE LETTERE DI INTENTO

Già dal periodo di imposta 2015 sono cambiate le regole per gli esportatori abituali che intendono acquistare beni o servizi senza dovere corrispondere l'Iva al proprio fornitore:

- 1) la dichiarazione di intento viene generata con apposito *software* e spedita telematicamente dall'esportatore abituale (quindi colui che intende acquistare beni e servizi senza applicazione dell'Iva, in quanto munito di *plafond*) all'Agenzia delle entrate;
- 2) l'Agenzia delle entrate trasmette apposita ricevuta all'esportatore abituale;
- 3) l'esportatore abituale invia al proprio fornitore la lettera di intento unitamente alla ricevuta dell'Agenzia delle entrate;
- 4) il fornitore verifica su apposita piattaforma del sito delle entrate la correttezza della lettera di intento e provvede ad effettuare la fornitura del bene o la prestazione di servizio non applicando l'Iva ai sensi dell'articolo 8, comma 1, lettera c), D.P.R. 633/1972.

L'emissione della lettera di intento

Diversamente dal passato (fino al 31 dicembre 2014), non si rende più necessaria la formalizzazione cartacea della lettera di intento. Infatti, la procedura predisposta dall'Agenzia delle entrate (ed, ovviamente, le *utility* delle varie case di software) genera direttamente il file telematico da spedire all'Agenzia e da stampare per il proprio fornitore.

In particolare, a seguire si analizza la struttura del documento, suddividendolo in "ideali" sezioni autonome, chiarendo il tutto con un esempio di compilazione, riferito alla ipotetica società Alfa Srl, esportatore abituale nel periodo di imposta 2015 (circostanza verificata con le risultanze delle operazioni già poste in essere).

⇒ Parte relativa alla numerazione ed all'anno di riferimento:

DICHIARAZIONE D'INTENTO	
DI ACQUISTARE O IMPORTARE BENI E SERVIZI SENZA APPLICAZIONE DELL'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO	
Numero	Anno
01	2016
Attribuito dal dichiarante	
Numero	Anno
Attribuito dal fornitore o prestatore	

Nell'esempio si è ipotizzato che la dichiarazione di intento sia la prima emessa, a valere sull'anno 2016. La parte non compilata servirà al soggetto che riceve la lettera di intento al fine di inserire i propri protocolli. L'una e l'altra numerazione dovranno essere richiamate sulla fattura emessa dal fornitore, con una dicitura del tipo *"operazione non imponibile ai sensi dell'articolo 8, comma 1, lettera c) D.P.R. 633/1972, come da vostra dichiarazione di intento numero /2016, da noi protocollata al numero .../2016"*.

Dott. Rizzi Mauro

⇒ Parte relativa ai dati anagrafici del richiedente:

DATI DEL DICHIARANTE	Codice fiscale	02823440178		Partita IVA	02823440178	
	Cognome o denominazione o ragione sociale	ALFA S.R.L.		Nome		
	Sesso (M/F)					<input type="checkbox"/>
	Data di nascita	Comune (o Stato estero) di nascita		Provincia (sigla)		
	giorno mese anno					
DATI RELATIVI AL RAPPRESENTANTE FIRMATARIO DELLA DICHIARAZIONE	Codice fiscale	RSS MRA 19R69 B157M		Codice carica	1	
	Codice fiscale società					
	Cognome	ROSSI		Nome	MARIO	
	Sesso (M/F)					M
	Data di nascita	Comune (o Stato estero) di nascita		Provincia (sigla)		
	giorno mese anno	BRESCIA		BS		
	19 10 1969					
RECAPITI	Telefono	Indirizzo di posta elettronica				
	prefisso numero	alfasrl@postaelettronica.it				
	111 222222					

L'indicazione dei dati anagrafici appare sostanzialmente di immediata comprensione.

Trattandosi di lettera di intento emessa da una società, vanno indicati i dati del legale rappresentante o altro soggetto abilitato a firmare il modello.

⇒ Parte in cui indicare la validità della lettera di intento:

DICHIARAZIONE	Intendo avallarmi della facoltà, prevista per i soggetti che hanno effettuato cessioni all'esportazione od operazioni assimilate, di effettuare ACQUISTI <input checked="" type="checkbox"/> o	
	IMPORTAZIONI <input type="checkbox"/> senza applicazione dell'IVA nell'ANNO 2016	
	e chiedo di acquistare o importare Indicare la tipologia di bene o servizio richiesta (esempio: ACQUISTO BENI)	
	La dichiarazione si riferisce a:	
	una sola operazione per un importo pari a euro 1 ,00	
	operazioni fino a concorrenza di euro 2 ,00	
	operazioni comprese nel periodo da 3 giorno mese anno 12 01 2016 a 4 giorno mese anno 31 12 2016	

La descrizione della tipologia di operazione richiesta (acquisto interno o importazione), l'anno di riferimento, la tipologia di acquisto (bene o servizio), così come la tipologia di esenzione richiesta (singola operazione, operazioni sino alla concorrenza di un determinato importo, operazioni in un certo lasso temporale) ricalcano le precedenti abitudini di compilazione della "vecchia" dichiarazione di intento. Nell'esempio proposto, il periodo coperto dalla lettera di intento risulta opportunamente coordinato con il momento in cui la dichiarazione viene spedita.

⇒ Parte relativa ai dati anagrafici del destinatario:

DESTINATARIO DELLA DICHIARAZIONE	<input type="checkbox"/> Dogana Barrare nel caso sia diretta alla Dogana		
	Altra parte contraente		
	Codice fiscale	Partita IVA	
	01234567891	01234567891	
	Cognome o denominazione o ragione sociale	Nome	Sesso (M/F)
	BETA S.R.L.		<input type="checkbox"/>

Dott. Rizzi Mauro

La sezione relativa al destinatario si può sostanzialmente suddividere in due parti:

- quella relativa alle importazioni, in cui sarà sufficiente barrare la casella “dogana”;
- quella relativa ad altri operatori residenti, in cui si devono dettagliare le informazioni anagrafiche del fornitore, comprensive del codice fiscale (dato non sempre presente nell’anagrafica aziendale e che non sempre coincide con la partita Iva).

Il fatto che venga inviata una lettera di intento ad un soggetto con il quale non si porranno in essere operazioni nel corso dell’anno 2016, non determinerà più alcun disturbo in capo all’ipotetico fornitore, per il semplice fatto che quest’ultimo non sarà più tenuto ad alcun adempimento.

⇒ Parte relativa al *plafond*:

QUADRO A - PLAFOND					
Tipo	A1 Fisso <input checked="" type="checkbox"/> Mobile <input type="checkbox"/>				
Operazioni che concorrono alla formazione del plafond	Dichiarazione annuale IVA presentata ¹ <input type="checkbox"/>				
	Esportazioni ² <input checked="" type="checkbox"/>	Cessioni intracomunitarie ³ <input checked="" type="checkbox"/>	Cessioni verso San Marino ⁴ <input type="checkbox"/>	Operazioni assimilate ⁵ <input type="checkbox"/>	Operazioni straordinarie ⁶ <input type="checkbox"/>

In sede di invio della lettera di intento, l’Agenzia delle entrate vuole conoscere:

- il tipo di *plafond* utilizzato (fisso o mobile);
- la genesi dello stesso *plafond*.

In merito alla genesi del *plafond* bisogna distinguere due casi:

- 1) ove, alla data dell’invio della lettera di intento, sia già stata presentata la dichiarazione Iva dell’anno precedente (nel nostro caso, anno 2015), sarà sufficiente barrare la casella (1) del rigo A2, in quanto l’Agenzia dispone già delle informazioni;
- 2) ove, invece, la dichiarazione annuale non sia stata ancora presentata, si dovrà barrare una (o più) delle successive caselle (da 2 a 5) per indicare la tipologia delle operazioni poste in essere nel 2015, che hanno generato *plafond*.

Nel nostro esempio di compilazione, poiché la lettera di intento è spedita ai primi giorni di gennaio, la dichiarazione annuale Iva non è stata ancora trasmessa, con la conseguenza che si è indicata la formazione del plafond tramite esportazioni e cessioni intracomunitarie.

⇒ Parte relativa all’impegno alla trasmissione telematica:

IMPEGNO ALLA PRESENTAZIONE TELEMATICA	Codice fiscale dell’intermediario	
	VRD LGU 19R69 B157 M	
	Data dell’impegno	FIRMA DELL’INTERMEDIARIO
	giorno 08 mese 01 anno 2016	Verdi Luigi

La dichiarazione può essere trasmessa:

- direttamente, da parte dei soggetti abilitati dall’Agenzia delle entrate,
 - oppure tramite gli intermediari abilitati alla trasmissione,
- utilizzando il *software*, denominato “dichiarazione d’intento”, disponibile sul sito internet dell’Agenzia delle entrate. L’intermediario abilitato alla trasmissione telematica delle dichiarazioni è tenuto a rilasciare al

Dott. Rizzi Mauro

dichiarante, contestualmente alla ricezione della dichiarazione o all'assunzione dell'incarico per la sua predisposizione, l'impegno a trasmettere in via telematica all'Agenzia delle entrate i dati in essa contenuti.

L'intermediario è tenuto a consegnare al dichiarante una copia:

- della dichiarazione trasmessa
- e della ricevuta di presentazione della comunicazione rilasciata dall'Agenzia delle entrate.

La dichiarazione si considera presentata nel giorno in cui l'Agenzia delle entrate riceve i dati e, da quel momento, potranno essere effettuate le forniture in sospensione di imposta.

Nell'esempio, valendo la lettera di intento dal 12 gennaio 2016, si è provveduto a trasmetterla all'Agenzia delle entrate con sufficiente anticipo.

Infatti, si dovrà poi:

- attendere la ricevuta telematica;
- inviare la lettera di intento (senza la stampa del quadro "A" relativo al plafond) e la ricevuta stessa in forma cartacea al fornitore.

La ricezione della lettera di intento da parte del fornitore

Il fornitore, prima di porre in essere la fornitura, avrà cura di verificare sul sito dell'Agenzia delle entrate la correttezza e l'esistenza del documento cartaceo ricevuto, sfruttando l'apposita utilità presente sul sito dell'Agenzia:

1. dal sito dell'Agenzia scegliere la sezione "servizi *on line*" in alto a destra;
2. selezionare l'opzione "servizi fiscali";
3. selezionare l'opzione "verifica ricevuta dichiarazione di intento";
4. si apre una videata nella quale è sufficiente inserire i dati richiesti, desumibili anche dalla ricevuta (tra cui il codice fiscale del dichiarante);
5. nell'apposita casella "codice di sicurezza" va copiata la scritta che compare a video ed è possibile effettuare la verifica;
6. è consigliabile (ma non obbligatorio) provvedere alla stampa dell'esito del controllo.

La procedura delineata appare molto importante, in quanto consente al fornitore di evitare possibili contestazioni in fase di emissione di una fattura senza addebito dell'Iva. Per le successive forniture in corso d'anno, è inutile ripetere il controllo, in quanto l'esportatore abituale non è più chiamato ad effettuare alcuna comunicazione all'Agenzia delle entrate, nel cui archivio resterà memorizzata l'originaria lettera di intento. Ciò accadrà anche nel caso di revoca, in relazione alla quale si riceverà unicamente la comunicazione cartacea dal proprio cliente, senza che nulla risulti all'anagrafe tributaria (l'onere di provare la revoca - in forma scritta - grava sull'esportatore abituale).

Il fornitore può effettuare cessioni di beni e prestazioni di servizi senza Iva solo dopo aver:

- ricevuto la dichiarazione d'intento e la relativa ricevuta di presentazione all'Agenzia delle entrate, consegnategli dall'esportatore abituale;
- riscontrato telematicamente l'avvenuta presentazione della dichiarazione d'intento all'Agenzia delle entrate da parte dell'esportatore abituale.

Il fornitore deve tenere l'apposito registro delle dichiarazioni d'intento e dovrà riepilogare nel quadro VI della dichiarazione Iva annuale le dichiarazioni d'intento ricevute.

3) REGOLE PER IL CORRETTO UTILIZZO IN COMPENSAZIONE “ORIZZONTALE” DEI CREDITI FISCALI

Dal 1 gennaio sono utilizzabili i crediti fiscali che scaturiscono dalle dichiarazioni relative all’anno precedente, benché dette dichiarazioni saranno presentate successivamente all’utilizzo.

Le compensazioni “orizzontali” (ossia tra tributi diversi) sono però soggette a numerose limitazioni: i vincoli maggiori riguardano i crediti Iva (in vigore dal 2010), ma dal 2014 sono state introdotte limitazioni riguardanti anche le altre imposte, senza poi dimenticare il blocco che interessa i soggetti che presentano debiti erariali iscritti a ruolo.

Vediamo, pertanto, di riepilogare brevemente le principali regole di compensazione dei predetti crediti.

Le regole per i crediti Iva

In vista dei prossimi utilizzi in compensazione del credito Iva relativo all’anno 2015 emergente dalla dichiarazione annuale Iva 2016 e dei crediti trimestrali risultanti dai modelli TR da presentare nel 2016, occorre ricordare che:

- gli utilizzi del credito Iva emergente dalla dichiarazione annuale per importi superiori a una data soglia (5.000 euro), possono essere eseguiti solo a decorrere dal giorno 16 del mese successivo a quello di presentazione della dichiarazione da cui esso emerge;
- per utilizzi in compensazione superiori alla soglia di 15.000 euro, invece, è necessario effettuare tramite soggetti a ciò abilitati i controlli previsti ai fini dell’apposizione nella dichiarazione annuale del “Visto di conformità” (ciò avviene tramite la barratura di una specifica casella nel frontespizio della dichiarazione annuale Iva).

Va, infine, ricordato che tali vincoli temporali interessano solo le compensazioni “orizzontali” (ovvero quelle effettuate con altri tributi diversi dall’Iva o contributi) mentre non interessano mai le compensazioni verticali, cioè quelle “Iva da Iva”, anche se superano le soglie sopra indicate.

⇒ Compensazione “libera” per i crediti Iva annuali non superiori a 5.000 euro

Chi intende utilizzare in compensazione il credito Iva annuale del 2015 per importi non superiori a 5.000 euro può presentare il modello F24:

- a partire dal 1° gennaio 2016;
- senza alcuna preventiva presentazione della dichiarazione annuale Iva;
- potendo utilizzare per il versamento sia i canali telematici Entratel/Fisconline (direttamente o tramite intermediario abilitato) sia un sistema di *home* o *remote banking*.

Tali compensazioni per importi non superiori a 5.000 euro sono possibili indipendentemente dall’ammontare del credito complessivo risultante dalla dichiarazione annuale: in pratica i “primi” 5.000 euro del credito Iva annuale possono essere compensati anche orizzontalmente senza alcun tipo di vincolo.

In materia di compensazioni tra debiti e crediti Iva, come chiarito dalla circolare n. 29/E/2010:

- non ricadono nel monitoraggio (quindi solo liberi) gli utilizzi del credito Iva per pagare debiti d’imposta che sorgono successivamente (ad esempio: credito Iva dell’anno 2015 risultante dalla dichiarazione Iva 2016 utilizzato per pagare il debito Iva di gennaio 2016);
- devono essere conteggiate nel limite, invece, le compensazioni che riguardano il pagamento di un debito Iva sorto precedentemente (ad esempio: debito Iva ottobre 2015 ravveduto utilizzando in compensazione il credito Iva dell’anno 2015 risultante dalla dichiarazione Iva 2016).

Dott. Rizzi Mauro

⇒ *Compensazione dei crediti annuali superiori a 5.000 euro*

Chi intende compensare il credito Iva per importi superiori a 5.000 euro, invece, per la parte che eccede tale limite, dovrà prima presentare la dichiarazione annuale Iva e poi procedere alla compensazione presentando il modello F24 con la seguente tempistica:

- non prima del giorno 16 del mese successivo a quello di presentazione della dichiarazione annuale;
- occorre, inoltre, attendere 10 giorni dalla data di presentazione della dichiarazione (quindi non è possibile presentare la dichiarazione Iva 2016 il 29 febbraio 2016 e compensare il 3 marzo 2016).

Per agevolare i tempi di utilizzo del credito Iva in compensazione, è previsto che il contribuente possa escludere la dichiarazione annuale Iva dall'unificazione con la dichiarazione dei redditi, e, quindi, possa presentarla in anticipo rispetto alla canonica scadenza del modello Unico.

Stante l'attuale termine iniziale per la presentazione della dichiarazione annuale (fissato al 1° febbraio), risulta pertanto impossibile presentare prima del 16 marzo un modello F24 con utilizzo in compensazione di crediti Iva per importi superiori a 5.000 euro.

- Gli F24 contenenti utilizzi in compensazione del credito Iva annuale per importi superiori a 5.000 euro potranno essere trasmessi unicamente tramite i canali Entratel o Fisconline (direttamente o tramite intermediario abilitato), quindi non si può utilizzare il canale bancario (*home banking* o *remote banking*).
- Gli F24 presentati senza osservare tali regole (prima delle tempistiche o con canali difforni da quelli previsti) verranno scartati dalla procedura.

⇒ *Residuo credito Iva annuale relativo all'anno 2014*

Infine, per una corretta applicazione di tali regole si ricorda che:

- il residuo credito Iva relativo al periodo d'imposta 2014, emerso dalla precedente dichiarazione Iva annuale e utilizzato nel 2016 fino al termine di presentazione della dichiarazione Iva 2016 relativa all'anno 2015, non deve sottostare alle regole descritte, a condizione che non venga fatto confluire nella prossima dichiarazione annuale Iva (in pratica, nel modello F24, deve ancora essere indicato "2014" come anno di riferimento); ciò in quanto per questo credito relativo al 2014 la dichiarazione annuale già è stata presentata nel 2015 e, quindi, le tempistiche sono già state rispettate (l'unica cautela riguarda il caso di superamento del limite di 15.000 euro, laddove la dichiarazione Iva relativa al 2014 non sia stata "vistata");
- al contrario, il residuo credito Iva relativo al periodo d'imposta 2014, emerso dalla precedente dichiarazione Iva annuale e fatto confluire nella prossima dichiarazione annuale Iva viene a tutti gli effetti "rigenerato" nella dichiarazione Iva 2016 come credito Iva relativo all'anno 2015 e come tale soggetto alle regole di monitoraggio in precedenza descritte.

Per evitare di incorrere in sanzioni, si invita, pertanto, la gentile clientela a valutare molto attentamente la presentazione di modelli F24 recanti utilizzi in compensazione "orizzontale" del credito Iva relativo all'anno 2015 o del residuo credito Iva relativo all'anno 2014.

⇒ *Regole di compensazione dei crediti Iva trimestrali*

Il limite dei 5.000 euro riguardante la compensazione dei crediti Iva annuali trova applicazione, per la parte eccedente i limiti di 5.000 euro, anche con riferimento ai crediti risultanti dalla presentazione delle denunce trimestrali (modelli TR). Va in proposito precisato che il limite di 5.000 euro deve intendersi "unitario" per tutti i modelli TR presentati nell'anno: ciò significa che se dal primo modello TR emerge un credito Iva

Dott. Rizzi Mauro

trimestrale di 5.000 euro da utilizzare in compensazione, i crediti trimestrali emergenti dai successivi modelli TR dovranno seguire le regole previste per l'utilizzo in compensazione dei crediti eccedenti la soglia. Non vale, invece, per i crediti trimestrali il limite dei 15.000 euro, atteso che per essi non è prevista l'applicazione della disciplina del visto di conformità (mentre è prevista per la disciplina dei rimborsi).

La compensazione dei crediti trimestrali, anche per la parte che non eccede 5.000 euro, deve essere sempre preceduta dalla trasmissione telematica del modello TR, ancorché non sia necessario attendere il giorno 16 del mese successivo alla trasmissione come previsto per la parte di credito eccedente rispetto a 5.000 euro.

Con riferimento ai rapporti esistenti tra credito Iva annuale e crediti Iva trimestrali, l'Agenzia delle entrate ha precisato che:

- al raggiungimento del limite (oggi pari 5.000 euro) riferito al credito annuale 2015, non concorrono le eventuali compensazioni di crediti Iva relativi ai primi 3 trimestri dello stesso anno (risultanti, quindi, dalle istanze modello Iva TR presentate nel corso del 2015);
- il limite di 5.000 euro è riferito all'anno di maturazione del credito e viene calcolato distintamente per ciascuna tipologia di credito Iva (annuale o infrannuale); ciò significa che il credito annuale evidenziato nella dichiarazione Iva 2016 relativa al 2015 presenta un tetto pari a 5.000 euro, da spendere liberamente anche prima della presentazione della dichiarazione e allo stesso modo per i crediti trimestrali evidenziati nei modelli TR da presentare nel corso del 2016 è a disposizione un ulteriore tetto di 5.000 euro, valido complessivamente per tutti i TR che vengono presentati nel corso del 2016.

Le regole per gli altri crediti

A decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2013, viene stabilito che i contribuenti che utilizzano in compensazione orizzontale con modello F24 i crediti relativi alle imposte sui redditi e alle relative addizionali, alle ritenute alla fonte, alle imposte sostitutive delle imposte sul reddito delle società e all'Irap per importi superiori a 15.000 euro annui, devono richiedere l'apposizione del visto di conformità di cui all'articolo 35, comma 1, lettera a), D.Lgs. 241/1997.

Diversamente da quanto richiesto per la compensazione dei crediti Iva, la compensazione dei presenti crediti non richiede la necessità di eseguire preventivamente i controlli finalizzati all'apposizione del visto di conformità né, quindi, la preventiva trasmissione telematica del modello dichiarativo dal quale emerge il credito.

Fin dal 1° gennaio 2016, pertanto, i contribuenti potranno liberamente utilizzare in compensazione crediti di importo superiore alla soglia dei 15.000 euro salvo ricordare, in questi casi, di apporre successivamente il visto di conformità sul modello da trasmettere successivamente alle scadenze previste per i vari modelli (a oggi, 31 luglio per il modello 770 e 30 settembre per i modelli Unico e Irap). Trattandosi di crediti che saranno determinati, per la maggior parte, nel corso della prossima estate al momento della compilazione della dichiarazione, evidentemente l'utilizzo di essi deve essere fatto con una certa cautela.

I vincoli alla compensazione in presenza di debiti iscritti a ruolo

Si ricorda inoltre che, ai sensi dell'articolo 31 D.L. 78/2010 è previsto un blocco alla possibilità di utilizzare in compensazione i crediti relativi alle imposte erariali qualora il contribuente presenti ruoli scaduti di importo superiore a 1.500 euro.

La compensazione dei crediti torna ad essere possibile, quindi, solo dopo aver provveduto al pagamento dei ruoli scaduti, oppure alla loro compensazione da effettuarsi tramite modello di pagamento F24 e utilizzando il codice tributo "Ruol" istituito dalla risoluzione n. 18/E/2011.

Dott. Rizzi Mauro

Posto che l'inosservanza di tale divieto viene punita con la sanzione pari al 50% dell'importo indebitamente compensato, si invita la gentile clientela a segnalare - e nel caso consegnare allo Studio con la massima sollecitudine - le cartelle relative a ruoli notificati, ai fini delle verifiche necessarie. In mancanza, lo Studio non potrà ritenersi responsabile delle sanzioni che saranno irrogate.

Utilizzo del canale telematico per i "privati"

Si ricorda, infine, che, l'obbligo di utilizzo dei canali telematici per la presentazione del modello F24 riguarda non solo i titolari di partita Iva (per i quali l'obbligo è generalizzato) ma anche i soggetti privi della partita Iva (i cosiddetti "privati").

In particolare è previsto che:

- la presentazione dei modelli F24 a zero per effetto di compensazioni deve essere effettuata esclusivamente mediante i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate (Entratel o Fiscoonline), non potendo più quindi fare ricorso allo strumento dell'*home banking*.
- È invece ancora possibile l'utilizzo del canale *home banking* nel caso di
 - compensazioni parziali (quindi viene utilizzato un credito in compensazione ma comunque il saldo da versare è superiore a zero),
 - ovvero quando la delega di versamento, anche priva di compensazioni, è di importo superiore ad € 1.000.

Per i soggetti privi di partita Iva è ancora possibile la presentazione "cartacea" solo ed esclusivamente nel caso di modelli F24 senza compensazioni, di importo pari o inferiore a 1.000 euro.

4) LE REGOLE PER IL RIMBORSO DEL CREDITO IVA DERIVANTE DALLA DICHIARAZIONE ANNUALE

La richiesta a rimborso del credito emergente dalla dichiarazione Iva 2016 per l'anno 2015 – possibile a partire dal 1° febbraio 2016 – è disciplinata dall'articolo 38-bis, D.P.R. 633/1972, che conferma le importanti novità introdotte lo scorso anno dall'articolo 13, D.Lgs. 175/2014 (cosiddetto Decreto Semplificazioni).

Le conferme riguardano:

- l'innalzamento da 5.164,57 a 15.000 euro dell'ammontare dei rimborsi eseguibili senza prestazione di garanzia e senza altri adempimenti, ad eccezione della mera presentazione della dichiarazione Iva annuale;
- la possibilità di ottenere i rimborsi di importo superiore a 15.000 euro senza prestazione della garanzia, presentando una dichiarazione annuale o un'istanza trimestrale munita di visto di conformità o sottoscrizione alternativa da parte degli organi di revisione, unitamente ad una dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà attestante la sussistenza di determinati requisiti;
- la previsione della obbligatorietà della garanzia per i rimborsi superiori a 15.000 euro solo nelle ipotesi di specifiche situazioni di rischio.

Possiamo pertanto distinguere tre situazioni.

Rimborsi di importo fino a 15.000 euro

Per queste tipologie di rimborso non sono previsti particolari adempimenti, se non la compilazione dei relativi dati contenuti nel quadro VX del modello di dichiarazione annuale Iva. L'Agenzia delle entrate, con

Dott. Rizzi Mauro

riferimento al calcolo della soglia dei 15.000 euro ha precisato che tale limite è da intendersi riferito non alla singola richiesta, ma alla somma delle richieste di rimborso effettuate per l'intero periodo d'imposta.

Rimborsi di importo superiore a 15.000 euro (senza obbligo di garanzia)

Per il rimborso di crediti Iva eccedenti l'importo di 15.000 euro il contribuente può evitare di presentare apposita garanzia se:

- fa apporre il visto di conformità (o la sottoscrizione alternativa) nel frontespizio della dichiarazione Iva annuale (va tenuto presente che la soglia dei 15.000 euro deve essere calcolata separatamente per le compensazioni e per i rimborsi);
- attesta, mediante dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà da rendere nell'apposito riquadro presente nella dichiarazione Iva, l'esistenza di determinati requisiti di seguito riportati (la dichiarazione, debitamente sottoscritta dal contribuente, e la copia del documento di identità dello stesso, vanno conservati da chi invia la dichiarazione ed esibite a richiesta dell'Agenzia delle entrate).

⇒ I requisiti

Solidità patrimoniale	Il patrimonio netto non è diminuito, rispetto alle risultanze dell'ultimo periodo di imposta, di oltre il 40%; la consistenza degli immobili iscritti non si è ridotta, rispetto alle risultanze dell'ultimo periodo di imposta, di oltre il 40% per cessioni non effettuate nella normale gestione dell'attività esercitata; l'attività stessa non è cessata né si è ridotta per effetto di cessioni di aziende o rami di aziende compresi nelle suddette risultanze contabili. Circolare n. 31/2014: il requisito di solidità patrimoniale non riguarda i soggetti in contabilità semplificata
Continuità aziendale	Non risultano cedute, se la richiesta di rimborso è presentata da società di capitali non quotate nei mercati regolamentati, nell'anno precedente la richiesta, azioni o quote della società stessa per un ammontare superiore al 50 per cento del capitale sociale. Circolare n. 31/2014: ai fini del computo dell'anno precedente deve farsi riferimento alla data di richiesta del rimborso.
Regolarità contributiva	Sono stati eseguiti i versamenti dei contributi previdenziali e assicurativi.

Resta in ogni caso salva la possibilità per il contribuente di presentare facoltativamente apposita garanzia qualora non ritenga o non sia nelle condizioni di ottenere il visto di conformità e/o non soddisfi anche uno solo dei quattro requisiti in precedenza descritti.

Rimborsi di importo superiore a 15.000 euro (con obbligo di garanzia)

In determinate situazioni considerate a rischio, di seguito elencate, il rimborso di crediti Iva di importo superiore a 15.000 euro va necessariamente eseguito previa presentazione della garanzia.

⇒ Le situazioni a rischio

1) Soggetti che esercitano un'attività di impresa da meno di due anni: tale requisito non trova applicazione nei confronti delle imprese <i>start-up</i> innovative di cui all'articolo 25, D.L. 179/2012
2) Soggetti passivi ai quali, nei due anni precedenti la richiesta di rimborso, sono stati notificati avvisi di accertamento o di rettifica da cui risulti, per ciascun anno, una differenza tra gli importi accertati e quelli dell'imposta dovuta o del credito dichiarato superiore:
3) Soggetti passivi che presentano la dichiarazione o l'istanza priva del visto di conformità o della sottoscrizione alternativa o non presentano la dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà

Dott. Rizzi Mauro

4) Soggetti passivi che richiedono il rimborso dell'eccedenza detraibile risultante all'atto della cessazione dell'attività.

Delineati gli adempimenti che occorre porre in essere ai fini dell'ottenimento del rimborso del credito Iva emergente dalla dichiarazione annuale, è bene ricordare che la richiesta di rimborso non è proponibile in tutti i casi ma solo ad verificarsi di determinate condizioni fissate dalla norma.

Vediamo in sintesi quali sono dette ipotesi, contemplate dall'articolo 30 del decreto Iva.

Cessazione dell'attività nel corso del 2015	All'erogazione di tale tipologia di rimborsi provvedono esclusivamente gli uffici dell'Agenzia delle entrate, attesa la particolarità delle problematiche interessate e dei controlli da espletare.
L'aliquota media sugli acquisti è superiore a quella sulle vendite (con uno scarto di almeno il 10%)	<p>È il caso dei soggetti che effettuano esclusivamente o prevalentemente operazioni attive soggette ad aliquote più basse rispetto a quelle gravanti sugli acquisti e sulle importazioni.</p> <p>Nel calcolo occorre tenere conto della seconda cifra decimale.</p> <p>Le operazioni attive da considerare sono:</p> <ul style="list-style-type: none"> • le operazioni imponibili, comprese le cessioni di oro da investimento imponibile a seguito di opzione, di oro industriale, di argento puro, le cessioni di rottami di cui all'articolo 74, comma 7 e 8; • le cessioni effettuate nei confronti dei soggetti terremotati; • le operazioni c.d. ad "aliquota zero" emesse in applicazione delle disposizioni contenute nei commi 6 e 7, articolo 17. <p>Le operazioni passive da considerare sono costituite dagli acquisti e dalle importazioni imponibili per i quali è ammessa la detrazione dell'imposta, esclusi gli acquisti, le importazioni e le cessioni di beni ammortizzabili.</p>
Operazioni non imponibili	<p>Per operazioni non imponibili si intendono quelle di cui:</p> <ul style="list-style-type: none"> • agli articoli 8 (cessioni all'esportazione), 8-bis (operazioni assimilate alle cessioni all'esportazione) e 9 (servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali) del D.P.R.633/1972; • agli articoli 41 e 58, D.L. 331/1993; • agli articoli 71 (operazioni con il Vaticano e San Marino) e 72 (operazioni nei confronti di determinati organismi internazionali); • all'articolo 50-bis, comma 4, lettera f), D.L. 331/1993 (cessioni intracomunitarie di beni estratti da un deposito Iva con spedizione in altro Stato membro dell'Unione Europea, effettuate per un ammontare superiore al 25% dell'ammontare complessivo di tutte le operazioni effettuate nel periodo d'imposta 2015. <p>Si precisa che tra le operazioni non imponibili sono da comprendere le operazioni effettuate fuori dell'Unione Europea, dalle agenzie di viaggio e turismo rientranti nel regime speciale previsto dall'articolo 74-ter (vedasi la risoluzione VI-13-1110/94 del 5 novembre 1994) nonché le esportazioni di beni usati e degli altri beni di cui al D.L. 41/1995.</p>
Acquisti e importazioni di beni ammortizzabili e di beni e servizi per studi e ricerche	Il rimborso compete per l'acquisizione dei beni ammortizzabili, realizzati anche tramite contratti di appalto. Non è possibile invece chiedere il rimborso nel caso di acquisto tramite contratti di locazione finanziaria (risoluzione n. 392/E/2007) in quanto soggetto legittimato al rimborso è la società di leasing (in senso contrario si veda recente

Dott. Rizzi Mauro

	Cassazione 20951/2015). Il rimborso non spetta infine con riferimento all'imposta pagata in relazione ad un preliminare di acquisto ed alla realizzazione di spese incrementative su beni di terzi (risoluzione n. 179/E/2005).
Esportazioni ed altre operazioni non imponibili effettuate da produttori agricoli	Tale ipotesi di rimborso riguarda i produttori agricoli che abbiano effettuato cessioni di prodotti agricoli compresi nella Tabella A – parte prima, ai sensi dell'articolo 8, comma 1, dell'articolo 38- <i>quater</i> e dell'articolo 72, nonché le cessioni intracomunitarie degli stessi. Il rimborso compete per l'ammontare corrispondente all'Iva (teorica) relativa ad operazioni non imponibili effettuate nel 2015 ovvero anche prima di tale anno, se non ne sia stato in precedenza richiesto il rimborso o sia stato compensato nel modello F24 ma computato in detrazione in sede di dichiarazione annuale. L'importo rimborsabile, così come quello detraibile, deve essere calcolato mediante l'applicazione delle percentuali di compensazione vigenti nel periodo di competenza.
Prevalenza di operazioni non soggette	Spetta il rimborso anche nel caso in cui il contribuente effettua prevalentemente (quindi devono superare la metà delle operazioni attive) operazioni non soggette all'imposta per effetto degli articoli da 7 a 7- <i>septies</i> (quindi sia cessioni di beni che prestazioni di servizi non territoriali) del D.P.R. 633/1972.
Soggetti non residenti	Sono legittimati a chiedere il rimborso del credito Iva i soggetti non residenti: <ul style="list-style-type: none"> • che abbiano nominato un rappresentante fiscale in Italia • che si siano identificati direttamente
Minor eccedenza detraibile nel triennio	Il rimborso dell'Iva compete quando dalle dichiarazioni relative agli ultimi tre anni (2013-2014-2015) risultino eccedenze d'imposta a credito anche se inferiori a 2.582,28 euro. In tal caso, il rimborso spetta per il minore degli importi delle predette eccedenze detraibili (relativamente alla parte non chiesta già a rimborso o non compensata nel modello F24).

5) UTILIZZO DELLE RITENUTE DA PARTE DI STUDI ASSOCIATI E SOCIETÀ

Già da qualche anno a questa parte, grazie all'interpretazione estensiva proposta dall'Agenzia delle entrate attraverso la circolare n. 56/E/2009, le ritenute d'acconto subite da soggetti trasparenti (studi associati tra professionisti, società di persone) possono essere utilizzate, oltre che dai soci per abbattere propri debiti d'imposta, anche dalle stesse associazioni/società dalle quali dette ritenute provengono. Si tratta di un'apertura di grande importanza soprattutto per gli studi professionali dove il "monte ritenute" attribuito a ciascun associato si dimostra spesso molto superiore alle esigenze di compensazione di tale associato; al

Dott. Rizzi Mauro

contrario, se tali eccedenze vengono restituite all'associazione professionale, questa le può utilizzare per effettuare propri versamenti (Iva, contributi dei dipendenti, etc.).

Secondo tale interpretazione, il ragionamento logico deve essere così ricostruito:

- lo studio associato subisce le ritenute in corso d'anno;
- alla fine del periodo, le stesse ritenute sono imputate ai soci sulla base della quota di attribuzione del reddito;
- il socio inserisce le ritenute nella propria dichiarazione ed utilizza la quota necessaria per azzerare le proprie imposte;
- in caso di eccedenza, il socio può "restituire" allo studio associato la parte non utilizzata, in modo che lo stesso ne possa beneficiare per effettuare la compensazione; una volta restituita l'eccedenza, la stessa non potrà più essere nuovamente attribuita al socio;
- lo studio associato eroga al socio un importo in denaro esattamente corrispondente alle ritenute ricevute.

Come si può vedere, il sistema viene strutturato in modo da rendere subito utilizzabili dei crediti che, diversamente, sarebbero rimasti immobilizzati in capo alla persona fisica, magari per alcuni anni. Salvo quanto tra un attimo si dirà in merito all'accordo preventivo tra i soci, la società/studio associato non deve attendere la predisposizione della dichiarazione per poter utilizzare dette ritenute: tale utilizzo può infatti avvenire già dal 1 gennaio dell'anno successivo (1/01/16 per le ritenute relative al periodo d'imposta 2015).

Va evidenziato che tali ritenute possono essere utilizzate solo nel caso di eccedenza rispetto all'Irpef 2015 dovuta dal socio, che però verrà determinata esclusivamente nell'ambito del prossimo modello Unico 2016, ossia la prossima estate. Oggi, quindi, l'utilizzo di tali ritenute è consentito secondo le regole di seguito evidenziate, ma l'individuazione della quota già da subito utilizzabile va fatta con estrema prudenza e cautela.

L'esplicito assenso

Al fine di consentire la restituzione dei crediti eccedenti, l'Agenzia richiede un esplicito assenso dei partecipanti, da manifestarsi con modalità che possano evidenziare una data certa. In particolare sembrano idonee le seguenti modalità:

- atto pubblico;
- scrittura privata autenticata;
- atto privato registrato presso l'Agenzia a tasa fissa;
- raccomandata (è bene che sia fatta in plico ripiegato senza busta);
- apposizione sull'atto del timbro postale con la speciale procedura vigente presso le Poste;
- tramite utilizzo della posta elettronica certificata (pec).

Non è chiaro se l'assenso di cui si parla possa essere manifestato in modo singolo da ogni socio (quindi può riguardare anche solo alcuni dei partecipanti), oppure debba avvenire necessariamente in forma collegiale; appare più logica la prima ipotesi.

Infine, tale assenso può essere:

continuativo (si può anche inserire nell'atto costitutivo)

oppure specifico per ciascun anno

in questo caso non vi sarà necessità di rinnovo;

in questo caso ci sarà necessità di rinnovo.

Dott. Rizzi Mauro

Ovviamente, nel caso di accordo che esplica i propri effetti anche per il futuro, è concessa la possibilità di revoca, trattandosi di un credito tributario che è nella disponibilità del singolo socio. Anche la revoca, è evidente, va manifestata con atto avente data certa.

L'atto di assenso deve essere precedente all'utilizzo delle ritenute restituite; è pertanto necessario che esso abbia la data certa anteriore a quella di presentazione dell'F24 contenente il credito compensato. Pertanto, se si intende utilizzare al 18/01/16 in compensazione una quota di ritenute, è necessario che entro tale data venga apposta la data certa al documento in cui risulta l'accordo.

Di seguito si propone un *fac simile* di accordo (si propone la versione continuativa), da compilare a cura dell'associazione, al quale dare data certa nelle forme precedentemente descritte. Si tenga conto che il modello proposto è volutamente essenziale per rispondere al contenuto minimo preteso dall'Agenzia delle entrate; nell'ambito di ciascuna associazione è possibile introdurre specifiche clausole per regolamentare nei dettagli l'accordo (ad esempio, termini e modalità entro i quali l'associazione dovrà provvedere a pagare agli associati le ritenute che sono state riattribuite).

Ovviamente coloro che abbiano già predisposto in passato l'accordo nella forma continuativa, quest'anno non hanno ulteriori adempimenti sotto tale profilo e potranno procedere direttamente alla compensazione delle ritenute.

Ritenute delle società di capitali

Si ricorda che le società di capitali, anche se in trasparenza, non possono beneficiare di tale meccanismo di riattribuzione.

Le ritenute subite dalla Srl che hanno optato per il regime della trasparenza fiscale devono essere utilizzate dai soci, senza possibilità di restituzione alla Srl trasparente: l'Agenzia delle entrate, con la risoluzione n. 99/E/2011 ha assunto tale posizione. Il chiarimento crea difficoltà a tutte le Srl trasparenti che subiscono ritenute nell'ambito delle loro attività (Srl che svolgono attività di intermediazione che subiscono la ritenuta del 11,5%, oppure Srl che svolgono attività edilizia che subiscono la ritenuta sugli interventi edilizi per i quali i committenti richiedono le detrazioni per interventi di ristrutturazione o risparmio energetico).

Compilazione del modello F24

L'Agenzia delle entrate ha fornito chiarimenti riguardanti la modalità attraverso la quale compilare il modello F24 nel quale dette ritenute vengono utilizzate in compensazione:

- il codice tributo da utilizzare, istituito con la risoluzione n. 6/E/2010, è il 6830 denominato "*Credito Irpef derivante dalle ritenute residue riattribuite dai soci ai soggetti di cui all'articolo 5, Tuir*" da utilizzare nella sezione erario del modello F24;
- l'anno di riferimento, secondo quanto chiarito dalla successiva circolare n. 29/E/2010, è quello relativo al periodo d'imposta oggetto della dichiarazione dei redditi da cui il credito in questione sorge. Pertanto, se nel 2016 verranno utilizzate le ritenute maturate con riferimento al 2015 (e che quindi saranno evidenziate nel prossimo modello dichiarativo Unico 2016) si dovrà indicare l'anno 2015.

Esempio

L'Associazione Professionale Rossi – i cui associati sono Luca Rossi e Andrea Rossi – il 18 gennaio 2016 intende utilizzare in compensazione una quota di ritenute riattribuite dagli associati (per un importo di 10.000 euro) per effettuare il versamento del debito Iva relativo al mese di dicembre 2015.

Dott. Rizzi Mauro

SEZIONE ERARIO																				
IMPOSTE DIRETTE - IVA RITENUTE ALLA FONTE ALTRI TRIBUTI E INTERESSI				codice tributo		rateazione/regione/ prov./mese rif.				anno di riferimento		importi a debito versati		importi a credito compensati						
				6012						2015		10.000,00								
				6830						2015				10.000,00						
codice ufficio		codice atto														+/- SALDO (A-B)				
TOTALE A												10.000,00		B	10.000,00				0,00	

Visto di conformità

Si ricorda che i crediti tributari richiedono l'apposizione del visto di conformità quando la loro compensazione orizzontale avviene per un importo superiore a 15.000 euro. In relazione al caso di specie, nella circolare n. 28/E/2014 l'Agenzia ha chiarito che:

- sulle dichiarazioni dei singoli soci / associati non è richiesto il visto di conformità (a meno che non sia il socio ad utilizzare in compensazione crediti propri superiori a 15.000 euro);
- mentre servirà apporlo sulla dichiarazione della società / associazione se il credito derivate da ritenute che si intende utilizzare in compensazione sia eccedente la soglia di 15.000 euro.

***Fac-simile* di accordo di assenso per la riattribuzione delle ritenute all'associazione**

I sottoscritti

→ nato a (.....) il/...../19....., codice fiscale
....., residente a (.....) via

→ nato a (.....) il/...../19....., codice fiscale
....., residente a (.....) via

→ nato a (.....) il/...../19....., codice fiscale
....., residente a (.....) via

→ nato a (.....) il/...../19....., codice fiscale
....., residente a (.....) via

in qualità di associati dell'associazione denominata con partita Iva
....., sede in () via

PREMESSO

- che le ritenute subite dall'associazione nel corso di ciascun periodo d'imposta sono attribuite a consuntivo a ciascun associato in ragione della propria quota di partecipazione agli utili, ai sensi degli articoli 5 e 22, Tuir
- che con la circolare n. 56/E/2009 l'Agenzia delle entrate ha permesso all'associazione di utilizzare in compensazione le ritenute riattribuite dagli associati in quanto non utilizzate, previa sottoscrizione di specifico accordo tra gli associati

Dott. Rizzi Mauro

SI CONVIENE

- che le ritenute non utilizzate da ciascun associato vengano riattribuite all'associazione affinché questa le utilizzi in compensazione dei propri versamenti;
- che le ritenute riattribuite siano pagate dall'associazione agli associati, in ragione dell'ammontare delle ritenute restituite da ciascuno, ammontare da determinare a seguito di compilazione della dichiarazione annuale degli associati stessi. Tale importo sarà comunicato da ciascun associato all'associazione tramite entro il termine perentorio del, affinché l'associazione possa indicarle all'interno della propria dichiarazione dei redditi;
- che il presente accordo, per esplicita volontà degli associati, ha valore per le ritenute maturate con riferimento al periodo d'imposta così come per i successivi, senza necessità di ulteriore accordo scritto, salvo facoltà di revoca;
- che la revoca del presente accordo debba avvenire tramite entro ed in tale eventualità comunque l'accordo manterrà valore con riferimento agli altri associati.

Luogo e data

Gli associati

.....
.....
.....**6) RIDOTTA LA MISURA DEL TASSO DI INTERESSE LEGALE**

Con il D.M. 11.12.2015, pubblicato sulla G.U. n. 291/2014, il tasso di interesse legale di cui all'articolo 1284, cod. civ. è stato ridotto dall'0,5% allo 0,2% in ragione d'anno. Il nuovo tasso di interesse legale trova applicazione dall'1.1.2016. La variazione del tasso legale ha effetto anche in relazione alle disposizioni fiscali e contributive, vediamole di seguito.

Ravvedimento operoso

La riduzione del tasso di interesse legale comporta la diminuzione degli importi dovuti in caso di ravvedimento operoso ai sensi dell'articolo 13, D.Lgs. 472/1997. 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:

- al 0,5 %, fino al 31 dicembre 2015;
- allo 0,2%, dall'1 gennaio 2016 fino al giorno di versamento compreso.

*Dott. Rizzi Mauro***Esempio**

La società Alfa deve ravvedere l'omesso versamento del secondo acconto Ires scaduto il 30 novembre 2015, che verrà effettuato il 15 febbraio 2016, comporta l'applicazione del tasso legale: dell'0,5%, per il periodo 1 dicembre 2015 – 31 dicembre 2015 e dello 0,2%, per il periodo 1 gennaio 2016 – 15 febbraio 2016

Rateizzazione delle somme dovute in seguito ad adesione ad istituti deflattivi del contenzioso

La riduzione allo 0,2% del tasso di interesse legale rileva anche in caso di opzione per il versamento rateale delle somme dovute per effetto dei seguenti istituti deflattivi del contenzioso:

- adesione agli inviti al contraddittorio, ai sensi dell'articolo 5, D.Lgs. 218/1997 (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'articolo 5-bis, D.Lgs. 218/1997 (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'articolo 8, D.Lgs. 218/1997 (sulle rate successive alla prima, gli interessi legali sono calcolati dalla data di perfezionamento dell'atto di adesione);
- acquiescenza all'accertamento, ai sensi dell'articolo 15, D.Lgs. 218/1997 (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).

N.B.

Occorre ricordare che con l'introduzione delle nuove disposizioni in tema di ravvedimento operoso ad opera della L. 190/2014 (Legge Stabilità 2015), viene prevista a partire dal 1° gennaio 2016 l'abrogazione delle norme riguardanti l'adesione al pvc, l'adesione ai contenuti dell'invito al contraddittorio e l'acquiescenza "rafforzata". Per il solo 2015, tuttavia, la richiamata L. 190/2014 concede una doppia strada ai contribuenti che vogliono beneficiare degli istituti deflattivi del contenzioso, concedendo loro la possibilità di ricorrere indifferentemente ai due strumenti in base a convenienza purché gli atti (inviti e pvc) siano notificati entro il 31 dicembre 2015.

In relazione all'accertamento con adesione, la circolare Agenzia delle entrate n. 28/2011 (§ 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 2015 il cui pagamento viene rateizzato, sulle rate successive alla prima continua ad applicarsi il tasso legale dell'0,5% in vigore nel 2015, 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 deflattivi del contenzioso, sopra richiamati.

Misura degli interessi non computati per iscritto

La misura dello 0,2% del tasso legale rileva anche per il calcolo degli interessi, non determinati per iscritto, in relazione ai capitali dati a mutuo (articolo 45, comma 2, Tuir) e agli interessi che concorrono alla formazione del reddito d'impresa (articolo 89, comma 5, Tuir).

Dott. Rizzi Mauro

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

La riduzione del tasso legale allo 0,2% 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 articoli 5 e 7, L. 448/2001 (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.

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

Con successivo D.M. saranno adeguati al nuovo tasso di interesse legale anche 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.

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'articolo 116, L. 388/2000 (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 all'0.2% dall'1 gennaio 2016, 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.

7) PUBBLICATE LE NORME DI ATTUAZIONE PER IL "BONUS" ACQUISTO IMMOBILI DA LOCARE

Con D.M. Infrastrutture datato 8 settembre 2015 (pubblicato in G.U. n.282/2015) si completa la disciplina agevolata introdotta dall'articolo 21 D.L. 133/14 che riconosce una deduzione dall'Irpef alle persone fisiche private nei casi di acquisto, costruzione o ristrutturazione di immobili residenziali da destinare alla locazione. Il decreto si compone di otto articoli nei quali vengono sostanzialmente ripercorse le caratteristiche dell'agevolazione che di seguito si riepilogano in forma di rappresentazione schematica.

Articolo 1

Viene fornita una definizione di "unità immobiliari invendute", che per consentire la fruizione del beneficio dovevano risultare tali alla data del 12 novembre 2014. Vengono considerate tali quelle che alla predetta data erano già interamente o parzialmente costruite ovvero quelle per le quali alla medesima data era stato rilasciato il titolo

Dott. Rizzi Mauro

	abilitativo edilizio, nonché quelle per le quali era stato dato concreto avvio agli adempimenti propedeutici all'edificazione quali la convenzione tra Comune e soggetto attuatore dell'intervento, ovvero gli accordi simili comunque denominati dalla legislazione regionale.
Articolo 2	<p>Dopo aver ricordato che l'agevolazione compete alle persone fisiche non esercenti attività commerciale che acquistano dal 1° gennaio 2014 al 31 dicembre 2017 unità immobiliari a destinazione residenziale di nuova costruzione invendute (nel senso sopra precisato) oppure oggetto di interventi di ristrutturazione edilizia o di restauro e risanamento conservativo, e che agli stessi viene riconosciuta una deduzione dal reddito complessivo ai fini Irpef pari al 20% del prezzo di acquisto dell'immobile risultante dall'atto notarile di compravendita, nel limite massimo complessivo di 300.000 euro comprensivo di Iva, da ripartire in otto quote annuali di pari importo a partire dal periodo d'imposta nel quale avviene la stipula del contratto di locazione, viene precisato che:</p> <ul style="list-style-type: none"> • la deduzione compete – sempre nella misura del 20% degli stessi – anche in relazione agli interessi passivi su mutui contratti per l'acquisto dell'immobile; • la deduzione compete ai diversi titolari in ragione della loro quota di proprietà; • spetta l'agevolazione anche nel caso di cessione del diritto di usufrutto a soggetti operanti da almeno dieci anni nel settore dell'<i>housing</i> sociale; • eventuali interruzioni del periodo di locazione per motivi non imputabili al locatore non comportano la decadenza dell'agevolazione.
Articolo 3	<p>Nel caso di immobile costruito tramite appalto su area edificabile posseduta dal contribuente prima dell'inizio dei lavori il decreto afferma che le spese che concorrono alla determinazione dell'agevolazione sono attestate dalle fatture emesse dall'impresa che esegue i lavori. Per ottenere l'agevolazione è necessario che la costruzione venga ultimata entro il 31 dicembre 2017 e che il titolo abilitativo edilizio sia stato rilasciato anteriormente alla data del 12 novembre 2014.</p>
Articolo 4	<p>Vengono riepilogati i requisiti di accesso all'agevolazione che, tranne quanto evidenziato nella successiva lettera g), sono quelli già contemplati dal comma 4, articolo 21, L. 133/2014:</p> <ol style="list-style-type: none"> a. l'unità immobiliare acquistata deve essere destinata, entro sei mesi dall'acquisto o dal termine dei lavori di costruzione, alla locazione per almeno otto anni e purché tale periodo abbia carattere continuativo; b. l'unità immobiliare medesima deve essere a destinazione residenziale, e non classificata o classificabile nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9; c. l'unità immobiliare non deve essere ubicata nelle zone omogenee classificate E, ai sensi del decreto del Ministro dei lavori pubblici 2 aprile 1968, n. 1444; d. l'unità immobiliare deve conseguire prestazioni energetiche certificate in classe A o B, ai sensi dell'allegato 4 delle Linee Guida nazionali per la classificazione energetica degli edifici di cui al decreto del Ministro dello sviluppo economico 26 giugno 2009, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 158/2009, ovvero ai sensi della normativa regionale, laddove vigente; e. il canone di locazione non deve essere superiore a quello indicato nella convenzione di cui all'articolo 18 del testo unico di cui al D.P.R. 380/2001, ovvero non superiore al minore importo tra il canone definito ai sensi dell'articolo 2, comma 3, L. 431/1998, e

Dott. Rizzi Mauro

	<p>quello stabilito ai sensi dell'articolo 3, comma 114, L. 350/2003;</p> <p>f. non devono sussistere rapporti di parentela entro il primo grado tra locatore e locatario;</p> <p>g. sia accertata l'esecuzione di opere edilizie conformi a quelle assentite o comunicate.</p>
Articolo 5	Viene sancito il divieto di ripetibilità della deduzione nel senso che la stessa può essere riconosciuta una sola volta in relazione al medesimo immobile oltre a prevedere che in relazione alle spese sostenute vige il divieto di cumulo con altre agevolazioni fiscali concesse dal Legislatore.
Articolo 6	Con previsione di assoluto favore viene previsto che per gli immobili acquistati prima della pubblicazione in G.U. del decreto in commento il periodo dei sei mesi decorre dalla predetta data e quindi dal 3 dicembre 2015. Ciò significa che si avrà in ogni caso tempo fino al 3.5.2016 per concludere il relativo contratto di locazione relativo all'immobile precedentemente acquistato. Indicazioni utili, inoltre, anche per le operazioni di acquisto, costruzione, ristrutturazione concluse successivamente al 3 dicembre 2015: per queste il decreto prevede che il termine di sei mesi decorra, alternativamente, dalla data di acquisto nei casi previsti dall'articolo 2, comma 1 (acquisto, ristrutturazione, restauro e risanamento conservativo) e dalla data di rilascio del certificato di agibilità per le unità oggetto di costruzione tramite appalto su aree edificabili già possedute dal contribuente.
Articolo 7	Viene stabilito che in assenza di immobili realizzati nell'ambito urbano ai sensi dell'articolo 3, comma 114, L. 350/2003, il canone da assumere è quello "concordato" (e cioè calcolato in base ai parametri definiti dall'accordo territoriale vigente, sottoscritto dalle organizzazioni di categoria ai sensi dell'articolo 2, comma 3, L. 431/1998), mentre nei Comuni in cui non siano stati definiti accordi ai sensi della citata L. 431/1998 occorre fare riferimento per la determinazione del canone all'Accordo vigente nel Comune demograficamente omogeneo di minore distanza territoriale anche situato in altra Regione.
Articolo 8	In caso di vendita o di trasferimento per successione dell'immobile il decreto consente il trasferimento dell'agevolazione per le quote residue al nuovo proprietario purché ovviamente lo stesso possenga i requisiti per godere dell'agevolazione. Nel caso di cessione del diritto di usufrutto a titolo oneroso, infine, viene previsto che il corrispettivo dello stesso non sia superiore all'importo dei canoni di locazione determinati in misura "calmierata" secondo le modalità previste dal decreto in commento.

8) LE NUOVE TABELLE ACI PER IL 2016

Nel Supplemento Ordinario n. 66 alla G.U. n. 291/2015 sono state pubblicate le *"Tabelle nazionali dei costi chilometrici di esercizio di autovetture e motocicli elaborate dall'Acì – articolo 3, comma 1, D.Lgs. 314/1997"*. I costi chilometrici individuati in alcune delle predette tabelle vanno utilizzati per determinare il fringe benefit riconosciuto al dipendente che dispone, ad uso promiscuo e per la maggior parte del periodo d'imposta, della autovettura aziendale. Detta ipotesi risulta particolarmente premiante sotto il profilo

Dott. Rizzi Mauro

fiscale poiché consente all'azienda di dedurre sia i costi di acquisizione che i costi di gestione dell'autovettura nella misura del 70% senza considerare i limiti assoluti imposti dall'articolo 164, D.P.R. 917/1986 e sul versante Iva consente la integrale detrazione dell'imposta assolta sull'acquisto e sui costi di gestione dell'autovettura.

L'articolo 51, comma 4, lettera a), D.P.R. 917/1986 dispone che le tabelle Aci debbano essere applicate ad una percorrenza convenzionale annua di 4.500 km, al fine di determinare la quota di uso privata della autovettura aziendale da parte del dipendente:

“per gli autoveicoli indicati nell'articolo 54, comma 1, lettera a), c) e m), D.Lgs. 285/1992, i motocicli e i ciclomotori concessi in uso promiscuo, si assume il 30% dell'importo corrispondente ad una percorrenza convenzionale di 15 mila chilometri calcolato sulla base del costo chilometrico di esercizio desumibile dalle tabelle nazionali che l'Automobile Club d'Italia deve elaborare entro il 30 novembre di ciascun anno e comunicare al Ministero delle finanze che provvede alla pubblicazione entro il 31 dicembre, con effetto dal periodo d'imposta successivo, al netto degli ammontari eventualmente trattenuti al dipendente”.

Chiariamo il tutto con un esempio.

Esempio

La società Delta Srl concede in uso promiscuo e per la maggior parte del periodo d'imposta al proprio dipendente Rossi Gaetano la seguente autovettura:

- Giulietta Alfa Romeo 1.4T della potenza di 120cv.

In base alle nuove tabelle Aci il costo chilometrico risulta pari a 0,5258 euro per chilometro.

Secondo la regola contemplata dall'art.51 del D.P.R. 917/1986 il *fringe benefit* annuale sarà così determinato:

0,5258 euro x Km 4.500 = **2.365,95 euro fringe benefit convenzionale annuo** corrispondente a quanto indicato nella tabella parte 1 relativa agli “Autoveicoli a benzina in produzione”.

La destinazione dell'autovettura aziendale a uso promiscuo a favore del dipendente comporta, pertanto, l'insorgere di un compenso in natura in capo al dipendente stesso. Il datore di lavoro può scegliere di addebitare al dipendente l'utilizzo della propria autovettura mediante una delle seguenti forme:

- trattenuta dalla busta paga mensile del dipendente della somma corrispondente all'utilizzo privato;
- emissione di fattura con addebito di Iva della somma corrispondente all'utilizzo privato.

Qualora tale addebito (autonomamente fatturato o trattenuto in busta paga) risulti almeno pari al *benefit* convenzionale (che si ricorda essere già comprensivo dell'Iva) come sopra calcolato, non si renderà necessaria l'attribuzione in busta paga di alcun compenso in natura.

Ai fini del riconoscimento della integrale detrazione dell'Iva sui costi relativi all'autovettura:

- nel caso di trattenuta in busta paga l'azienda è comunque tenuta ad assolvere l'Iva su detto benefit mediante emissione di autofattura;
- nel caso di riaddebito tramite fattura l'importo del *benefit* deve risultare pagato entro l'anno di riferimento.

Vale la pena sottolineare che l'azienda può attribuire il fringe benefit come sopra calcolato al

Dott. Rizzi Mauro

dipendente senza trattenerlo in busta paga, ma assoggettandolo solamente a tassazione quale compenso in natura: in tal caso (concessione dell'autovettura in uso promiscuo al dipendente a titolo gratuito) la detrazione dell'Iva sul costo di acquisto e sulle spese di impiego è consentita ordinariamente al 40%, senza obbligo di effettuare alcun addebito Iva a fronte della prestazione di servizi gratuita.

Va infine evidenziato che sul sito web dell'Acì (www.aci.it) non sono rinvenibili solo le tabelle dalle quali ricavare il fringe benefit convenzionale sopra calcolato, bensì nel complesso tre tipologie di tabelle:

- quelle relative al costo chilometrico di percorrenza per ciascuna vettura (utili per quantificare analiticamente il rimborso spettante al dipendente/collaboratore/professionista che utilizza la propria autovettura);
- quelle riportanti il limite chilometrico per le vetture di potenza pari a 17 cavalli fiscali se alimentate a benzina o a 20 cavalli fiscali se a gasolio (necessarie per verificare ai sensi dell'articolo 95, comma 3, D.P.R. 917/1986 il limite massimo deducibile in capo all'azienda per le trasferte effettuate con autovettura propria dal dipendente o collaboratore);
- quelle richiamate in precedenza e necessarie per individuare il *fringe benefit* convenzionale (retribuzione in natura per la quota forfettaria di utilizzo privato della autovettura aziendale).

9) VERIFICHE CONTABILI DI INIZIO PERIODO DI IMPOSTA

Con l'apertura del periodo di imposta 2016 occorre verificare il mantenimento dei requisiti necessari per continuare ad adottare le "semplificazioni" previste per:

- la tenuta della contabilità semplificata, da parte di imprese individuali, società di persone ed enti non commerciali;
- l'effettuazione delle liquidazioni trimestrali Iva, da parte di imprese e lavoratori autonomi;
- la liquidazione dell'Iva secondo il regime "Iva per cassa".

Un altro aspetto da verificare è la percentuale del pro-rata relativo al periodo di imposta 2015, con particolare riguardo alla prima liquidazione del 2016 che come noto assume quale percentuale "provvisoria" quella definitiva del periodo precedente

Il rispetto dei limiti per la tenuta della contabilità semplificata

L'articolo 18, D.P.R. 600/1973 prevede la possibilità per le imprese individuali, le società di persone e gli enti non commerciali di adottare il regime di contabilità semplificata (semplificatamente di non registrare incassi e pagamenti) qualora siano rispettati determinati limiti di ricavi conseguiti nel periodo di imposta, differenziati a seconda del tipo di attività esercitata. I limiti di ricavi per la tenuta della contabilità semplificata sono i seguenti:

- 400.000 euro per chi svolge prestazioni di servizi;
- 700.000 euro per chi svolge altre attività.

Nel caso di esercizio contemporaneo di prestazioni di servizi ed altre attività, è possibile fare riferimento al limite dell'attività prevalente qualora venga comunque rispettato il limite complessivo di ricavi conseguiti nel periodo di imposta di 700.000 euro. Il superamento della soglia nel singolo periodo di imposta obbliga all'adozione del regime di contabilità ordinaria a decorrere dal 1 gennaio del periodo di imposta successivo.

Dott. Rizzi Mauro

Essendo normativamente previste le medesime soglie di riferimento per l'adozione sia della contabilità semplificata sia delle liquidazioni trimestrali Iva (ordinariamente 400.000 euro per chi svolge prestazioni di servizi e 700.000 euro per chi svolge altre attività), va prestata particolare attenzione al diverso parametro da rispettare nei due casi:

- per la tenuta della contabilità semplificata va verificato l'ammontare dei ricavi conseguiti nel periodo di imposta precedente;
- per l'effettuazione delle liquidazioni trimestrali Iva va verificato il volume d'affari conseguito nel periodo di imposta precedente.

Si ricorda che le imprese individuali e le società di persone in regime di contabilità ordinaria che hanno optato per la determinazione della base imponibile Irap con il metodo "da bilancio" sono vincolate alla tenuta del regime di contabilità ordinaria per tutti i periodi di imposta di validità dell'opzione esercitata, non potendo aderire al regime di contabilità semplificata nel caso di rispetto delle soglie dei ricavi.

- Per i lavoratori autonomi il regime di contabilità semplificata è applicabile a prescindere dall'ammontare dei compensi conseguiti nell'anno precedente.

Il rispetto dei limiti per l'effettuazione delle liquidazioni Iva trimestrali

L'articolo 7 D.P.R. 542/1999 consente alle imprese (e ai professionisti) che nell'anno precedente hanno realizzato un volume di affari non superiore a 400.000 euro per chi svolge prestazioni di servizi ovvero a 700.000 euro per chi svolge altre attività di optare per l'effettuazione delle liquidazioni Iva con cadenza trimestrale anziché mensile. Nel caso di esercizio contemporaneo di prestazioni di servizi ed altre attività senza distinta annotazione dei corrispettivi, il limite di riferimento per l'effettuazione delle liquidazioni Iva trimestrali è pari a 700.000 euro relativamente a tutte le attività esercitate. L'importo di ciascuna liquidazione trimestrale a debito va maggiorato di una percentuale forfettaria dell'1% a titolo di interessi, mentre per quando riguarda l'effettuazione di liquidazioni mensili non è prevista alcuna maggiorazione sui versamenti da effettuare.

- Nel caso quindi in cui il contribuente fosse stato trimestrale nel 2015 ma avesse in tale periodo superato uno dei limiti suddetti la sua periodicità di versamento dell'Iva diverrebbe mensile con primo versamento di imposta in data 16 febbraio 2016.

La determinazione del *pro-rata* definitivo del periodo di imposta 2015

Le imprese e i professionisti che effettuano operazioni esenti ai fini Iva non di tipo occasionale nell'esercizio della propria attività (banche, assicurazioni, promotori finanziari, agenzie di assicurazione, medici, fisioterapisti, imprese che operano in campo immobiliare) devono, ad anno appena concluso, affrettarsi ad eseguire in via extracontabile i conteggi per determinare la percentuale del *pro-rata* definitivo di detrazione dell'Iva assolta sugli acquisti.

Ciò in quanto il comma 5, articolo 19, D.P.R. 633/1972 prevede che la quantificazione dell'Iva indetraibile da *pro-rata* venga effettuata alla fine di ciascun anno solare in funzione diretta delle operazioni effettuate, mentre, nel corso dell'esercizio, l'indetraibilità dell'Iva è determinata in funzione della percentuale provvisoria di *pro-rata* individuata in relazione alle operazioni effettuate nell'anno precedente.

Soprattutto per coloro che liquidano l'Iva con periodicità mensile, quindi, la determinazione del *pro-rata* definitivo dell'anno 2015 costituisce il *pro-rata* provvisorio che dovrà essere adottato già dalla liquidazione del mese di gennaio 2016. Si evidenzia, inoltre, che la percentuale definitiva del *pro rata* assume rilevanza

Dott. Rizzi Mauro

anche ai fini della corretta determinazione del reddito, in quanto la corrispondente Iva indetraibile da prorata costituisce un costo generale deducibile.

L'opzione dell'Iva per cassa

L'articolo 32-*bis*, D.L. 83/2012 ha previsto la possibilità di differire il versamento dell'Iva relativa alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi poste in essere nei confronti dei cessionari e committenti che agiscono nell'esercizio d'impresa o di arte o professione al momento dell'incasso del corrispettivo, cosiddetta "Iva per cassa".

L'opzione può applicarsi nei casi in cui:

- ai fini dell'esigibilità differita, tanto il cedente/prestatore quanto il cessionario/committente agiscono in veste di soggetti passivi;
- il volume d'affari annuo per il cedente/prestatore è non deve essere superiore a 2.000.000 di euro.

L'opzione ha effetto a partire dal 1° gennaio dell'anno in cui è esercitata, si desume dal comportamento concludente del contribuente ed è comunicata nella prima dichiarazione annuale ai fini dell'imposta sul valore aggiunto da presentare successivamente alla scelta effettuata. Essa vincola il contribuente per un triennio.

Alla data del 1 gennaio 2016 è quindi necessario verificare la sussistenza del requisito relativo al volume d'affari, il superamento della soglia dei due milioni di euro comporta, difatti, la cessazione del regime.

Trascorso il periodo minimo di permanenza nel regime prescelto, l'opzione resta valida per ciascun anno successivo, salva la possibilità di revoca espressa, da esercitarsi, con le stesse modalità di esercizio dell'opzione, mediante comunicazione nella prima dichiarazione annuale ai fini dell'imposta sul valore aggiunto presentata successivamente alla scelta effettuata.

Lo studio rimane a disposizione per chiarimenti,

cordiali saluti