

IVA 2018: tutte le ultime novità

A cura del Centro Studi CGN: Dott. Davide Giampietri



www.cgn.it



www.unoformat.it

LE NOVITÀ DELLA DICHIARAZIONE IVA 2018

La dichiarazione IVA annuale mod. IVA 2018 relativo al 2017 va presentata in via telematica direttamente o tramite un intermediario abilitato, **dall'1.2 al 30.4.2018 esclusivamente in forma autonoma**.

Si rammenta che già dal 2017 è stato soppresso l'invio della Comunicazione dati IVA.

Recentemente l'Agenzia delle Entrate ha reso disponibile sul proprio sito Internet la bozza del modello. Vediamo quali sono le principali novità del Modello IVA 2018.

Quadro VE.

Il **rigo VE38** è stato ridenominato da *“Operazioni effettuate nei confronti di pubbliche amministrazioni ai sensi dell'art. 17-ter”* a *“Operazioni effettuate nei confronti dei soggetti di cui all'art. 17-ter”* a seguito dell'estensione, a decorrere dall'1.7.2017, dell'applicazione dello split payment a nuove categorie di soggetti ad opera del DL n. 50/2017.

VE38 Operazioni effettuate nei confronti di pubbliche amministrazioni ai sensi dell'art. 17-ter Operazioni effettuate nei confronti dei soggetti di cui all'art. 17-ter	,00
---	-----

Quadro VJ

Nel quadro VJ sono state introdotte le seguenti novità:

- ridenominazione, a seguito della predetta modifica apportata al rigo VE38, **del rigo VJ18** in *“Acquisti dei soggetti di cui all'art. 17-ter”*;
- soppressione del **rigo VJ12** presente nel mod. IVA 2017, riservato agli acquisti di tartufi da raccoglitori dilettanti / occasionali, per i quali ai sensi dell'art. 1, comma 109, Legge n. 311/2004 l'acquirente doveva emettere autofattura.

Quadro VH

Il quadro VH è stato **rimodulato** ed in particolare sono state introdotte le seguenti novità:

- indicazione del mese in corrispondenza del relativo rigo;
- introduzione dei nuovi rigi VH4, VH8, VH12 e VH16 riservati all'indicazione dei saldi delle liquidazioni trimestrali (I, II, III e IV trimestre);
- introduzione della nuova casella 4 “Liquidazione anticipata” da barrare da parte dei soggetti con liquidazioni mensili / trimestrali che hanno anticipato la liquidazione trimestrale al fine di compensare il saldo della liquidazione dell'ultimo mese del trimestre;
- introduzione in corrispondenza dei rigi da VH1 a VH16 della casella 3 “Subfornitori”, riservata ai soggetti che hanno effettuato il versamento dell'IVA derivante da contratti di subfornitura con cadenza trimestrale, indipendentemente dalla periodicità di effettuazione delle liquidazioni IVA periodiche. La casella va barrata qualora tutta o parte dell'IVA a

debito del mese / trimestre di riferimento sia stata versata trimestralmente senza applicazione degli interessi dell'1%;

- la soppressione del campo "Ravvedimento" presente nel mod. IVA 2017.

ATTENZIONE: la compilazione del quadro VH va effettuata **esclusivamente in caso di integrazione / correzione dei dati omessi / incompleti / errati delle "Comunicazioni delle liquidazioni IVA periodiche"**. Il nuovo quadro, infatti, è ora denominato **"Variazioni delle Comunicazioni Periodiche"**. In quest'ultimo caso come precisato nelle istruzioni del mod. IVA 2018 vanno indicati tutti i dati del quadro VH, compresi quelli non oggetto di invio / integrazione / correzione.

QUADRO VH VARIAZIONI DELLE COMUNICAZIONI PERIODICHE		CREDITI		DEBITI		Subfornitori	Liquidazione anticipata
		1	2	3	4		
VH1	Gennaio		,00		,00		
VH2	Febbraio		,00		,00		
VH3	Marzo		,00		,00		
VH4	I TRIMESTRE		,00		,00		
VH5	Aprile		,00		,00		
VH6	Maggio		,00		,00		
VH7	Giugno		,00		,00		
VH8	II TRIMESTRE		,00		,00		
VH9	Luglio		,00		,00		
VH10	Agosto		,00		,00		
VH11	Settembre		,00		,00		
VH12	III TRIMESTRE		,00		,00		
VH13	Ottobre		,00		,00		
VH14	Novembre		,00		,00		
VH15	Dicembre		,00		,00		
VH16	IV TRIMESTRE		,00		,00		
VH17	Acconto dovuto						Metodo

Quadro VM

Il nuovo quadro VM corrisponde alla Sezione II del quadro VH del mod. IVA 2017 denominata "Versamenti immatricolazione auto UE", nel quale vanno indicati i versamenti effettuati per la prima cessione interna di veicoli oggetto di acquisti intraUE.

QUADRO VM VERSAMENTI IMMATRICOLAZIONE AUTO UE							
VM1	Gennaio		,00	VM7	Luglio		,00
VM2	Febbraio		,00	VM8	Agosto		,00
VM3	Marzo / I trimestre		,00	VM9	Settembre / II trimestre		,00
VM4	Aprile		,00	VM10	Ottobre		,00
VM5	Maggio		,00	VM11	Novembre		,00
VM6	Giugno / II trimestre		,00	VM12	Dicembre / IV trimestre		,00

Quadro VL

Nel quadro VL sono stati soppressi i seguenti righi presenti nel mod. IVA 2017:

- VL24 “Versamenti auto UE effettuati nell’anno ma relativi a cessioni da effettuare in anni successivi” nel quale andava indicato l’ammontare dei versamenti effettuati nell’anno relativi ad immatricolazioni di autovetture destinate ad essere cedute in anni successivi (i versamenti in esame andavano altresì ricompresi a rigo VL29, campo 1);
- VL29 “Ammontare versamenti periodici, da ravvedimento, interessi trimestrali, acconto”, nel quale andavano indicati il totale dei versamenti periodici, compresi l’acconto IVA e gli interessi trimestrali, nonché l’imposta versata a seguito di ravvedimento ex art. 13, D.Lgs. n. 472/97;
- VL31 “Versamenti integrativi d’imposta” nel quale andava indicato:
 - il totale dei versamenti integrativi, relativi all’anno, “effettuati a seguito di verbali o per altri motivi relativi ad operazioni già annotate nei registri, con esclusione delle somme pagate per interessi e sanzioni”;
 - la maggior detrazione IVA per l’acquisizione di beni ammortizzabili.

A seguito di quanto sopra sono stati rinumerati i rigi del quadro in esame ed in particolare si segnalano le seguenti novità:

- sostituzione del campo 1 di rigo VL28 “Crediti d’imposta utilizzati nelle liquidazioni periodiche e per l’acconto” del mod. IVA 2017 con il nuovo rigo VL27;
- sostituzione del campo 2 di rigo VL28 “Crediti d’imposta utilizzati nelle liquidazioni periodiche e per l’acconto – di cui ricevuti da società di gestione del risparmio” del mod. IVA 2017 con il nuovo rigo VL28 “Crediti ricevuti da società di gestione del risparmio utilizzati nelle liquidazioni periodiche e per l’acconto”;
- introduzione del nuovo rigo VL29 “Versamenti auto UE relativi a cessioni effettuate nell’anno” nel quale indicare l’ammontare dei versamenti effettuati per la prima cessione interna di veicoli in precedenza oggetto di acquisto intraUE. In particolare vanno indicati i versamenti effettuati nel corso del 2017 e relativi a cessioni avvenute nello stesso anno;
- **introduzione del nuovo rigo VL30 “Ammontare IVA periodica”,** composto dai seguenti 3 campi, nei quali indicare:
 - a campo 2 l’ammontare dell’IVA periodica dovuta;
 - a campo 3 il totale dei versamenti periodici, compresi l’acconto IVA e gli interessi trimestrali, nonché l’imposta versata a seguito di ravvedimento relativi al 2017;
 - a campo 1 il **maggiore** tra l’importo di campo 2 e quello di campo 3.

VL30 Ammontare IVA periodica		1
2	IVA periodica dovuta	,00
3	IVA periodica versata	,00

Quadro VX

Nel quadro VX sono stati inseriti i nuovi righi VX7 e VX8 utilizzabili da parte delle società partecipanti alla liquidazione IVA di gruppo per l'indicazione dell'IVA a debito / credito da trasferire alla controllante.

RISERVATO ALLE SOCIETÀ PARTECIPANTI ALLA LIQUIDAZIONE IVA DI GRUPPO	VX7	Iva dovuta da trasferire		,00
	VX8	Iva a credito da trasferire		,00

Quadro VO

I contribuenti in contabilità semplificata “per cassa” che vogliono tenere i registri IVA senza le annotazioni relative agli incassi / pagamenti, con la presunzione che la data di registrazione dei documenti coincida con quella di incasso / pagamento ai sensi dell’art. 18, comma 5, DPR n. 600/73, devono formalmente comunicare l’opzione barrando la casella 1 del nuovo rigo **VO26**.

L’opzione è vincolante per almeno un triennio.

VO26	TENUTA DEI REGISTRI IVA SENZA SEPARATA INDICAZIONE DEGLI INCASSI E DEI PAGAMENTI PER LE IMPRESE MINORI (art. 18, comma 5, d.P.R. n. 600/1973)	Opzione	1	☐
-----------------	--	---------	---	--------------------------

LEGGE DI BILANCIO – MODIFICHE ALLA LEGGE IVA

Nel seguente schema sono riportate le modifiche recentemente apportate al Dpr 633/72 da parte della Legge di Bilancio 2018 e della Legge Europea 2017.

LB: legge di bilancio 2018 – legge 27 dicembre 2017, n. 205

LE: LEGGE EUROPEA 2017 – legge 20 novembre 2017, n. 167.

Comma LB / LE	Art. IVA o altro	Oggetto
19	16	Individuazione beni significativi per manutenzioni al 10%
208	53	Art. 16 legge 19 agosto 2016, n. 166 riutilizzo fuori campo IVA di medicinali e altri prodotti fuori commercio
340	16	Aliquota 10% per intermediazione spettacoli
357	16	Aliquota 10% per prestazioni società sportive dilettantistiche lucrative
394	26	a 402 - Sconti farmaceutici
474	18	Privilegio credito IVA e cassa previdenza professionisti – CC 2751-bis
506	34	Aumento compensazione bovini suini
909	21	Fatturazione elettronica
909	57	Termini accertamento per pagamenti tracciabili
909	23	Registri assorbiti da fattura elettronica professionisti e semplificati
909	25	Registri assorbiti da fattura elettronica professionisti e semplificati
920	22	Documentazione acquisti carburanti
923	19-bis1	Documentazione acquisti carburanti
932	27	Spesometro al 30 settembre – redditi IRAP 31 ottobre
935	19	Detrazione dell'IVA addebitata in eccesso
984	70-quinquies	IVA di gruppo – stabili organizzazioni aderenti
990	38	Art. 37 D.L.223/2006 – possibile blocco compensazioni sospette
1088	38-quater	Fattura OTELLO al 1° settembre 2018
LE 007	38-bis	Ristoro costo fideiussione
LE 008	30-ter	Rimborso IVA non dovuta
LE 009	8	Prova export ONG

SPLIT PAYMENT: NUOVA ESTENSIONE DEI SOGGETTI OBBLIGATI

La scissione dei pagamenti (*split payment*) è stata introdotta dalla legge di Stabilità per il 2015 (**articolo 1, comma 629, lettera b), L. 190/2014**) al fine di ridurre il "**Vat gap**" e contrastare i fenomeni di evasione e le frodi IVA. Il meccanismo, infatti, mira a garantire, da un lato, l'Erario, dal rischio di inadempimento dell'obbligo di pagamento dei fornitori che addebitano in fattura l'imposta e, dall'altro, gli acquirenti, dal rischio di coinvolgimento nelle frodi commesse da propri fornitori o da terzi.

L'articolo 17-ter del decreto IVA individua l'ambito soggetto dello *split payment*.

A seguito delle modifiche introdotte dall'articolo 1 del D.L. 50/2017 (cd. Manovra correttiva), così come modificato dalla L. 96/2017 di conversione, è previsto che il meccanismo trovi applicazione per le cessioni di beni e per le prestazioni di servizi effettuate nei confronti di Amministrazioni pubbliche come definite dall'articolo 1, comma 2, della L. 196/2009, inclusi gli enti pubblici non economici nazionali, regionali e locali come gli Ordini professionali, nonché di alcune società "assimilate".

Ciò ha comportato una estensione dell'ambito soggettivo del meccanismo; coerentemente, la norma modificativa ha altresì adattato la rubrica dell'articolo 17-ter in "**Operazioni effettuate nei confronti di pubbliche amministrazioni e altri enti e società**".

Successivamente, l'ambito soggettivo dello *split payment* è stato ulteriormente esteso ad opera del D.L. 148/2017, il quale, sostituendo il comma 1-bis dell'articolo 17-ter, ha modificato il quadro identificativo dei soggetti interessati diversi dalle pubbliche Amministrazioni.

In particolare, l'articolo 3 del decreto ha riscritto il **comma 1-bis dell'articolo 17-ter del decreto IVA** stabilendo che lo *split payment* trova applicazione, oltre che nei confronti delle **pubbliche Amministrazioni** (comma 1), anche per:

- gli **enti pubblici economici** nazionali, regionali e locali, comprese le aziende speciali e le aziende pubbliche di servizi alla persona;
- le **fondazioni** partecipate da amministrazioni pubbliche soggette allo *split payment* per una percentuale complessiva del fondo di dotazione non inferiore al 70%;
- le società controllate direttamente dalla **presidenza del Consiglio e dai ministeri** attraverso voti sufficienti per esercitare un'influenza dominante nell'assemblea ordinaria;
- le società controllate direttamente o indirettamente da **Amministrazioni pubbliche**, enti pubblici e società possessori della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria;

- le società partecipate, **per una percentuale non inferiore al 70%**, da Amministrazioni pubbliche o da enti o società di cui ai punti precedenti;
- le **società quotate**, inserite nell'indice FTSE MIB della Borsa italiana o con altro eventuale indice per il mercato azionario stabilito dal decreto MEF, identificate ai fini IVA nel territorio italiano, si ritiene anche tramite un rappresentante fiscale.

In pratica, quindi, le *new entry* dei soggetti obbligati allo *split payment* sono gli **enti pubblici economici** e le **fondazioni partecipate da amministrazioni pubbliche**.

Le nuove regole, previste dal D.L. 148/2017, saranno applicabili dalle fatture emesse dal 1° gennaio 2018 e, con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, da emanarsi entro quarantacinque giorni dal 16 ottobre 2017 (entrata in vigore del decreto), saranno stabilite le nuove modalità di attuazione.

Fino al 31 dicembre 2017 rimangono, quindi, in vigore le disposizioni recate dal D.L. 50/2017.

In attesa della pubblicazione del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, il MEF ha provveduto, in data 19 dicembre 2017, alla pubblicazione degli **elenchi, validi per l'anno 2018**, dei soggetti tenuti all'applicazione del meccanismo della scissione dei pagamenti di cui al nuovo articolo 17-ter, comma 1-bis.

CERTIFICAZIONE

Al fine di semplificare l'individuazione dei soggetti acquirenti che obbligano i cedenti all'applicazione dello *split payment*, in sede di conversione del D.L. 50/2017 (articolo 17-ter, comma 1-quater, D.P.R. 633/1972), è stato previsto che:

- da un lato, su richiesta dei cedenti, i cessionari o i committenti devono rilasciare un documento attestante la loro riconducibilità a soggetti per i quali si applica la scissione dei pagamenti;
- dall'altro, i cedenti in possesso di tale attestazione sono tenuti all'applicazione dello *split payment*.

Al riguardo però l'Agenzia, nella circolare AdE 27/E/2017, ha affermato che questa previsione è stata rilevante **solo fino alla emissione degli elenchi definitivi**; di conseguenza per individuare i soggetti riconducibili nell'ambito di applicazione della scissione dei pagamenti, si deve far unicamente riferimento:

- per le Società, agli elenchi pubblicati sul sito del MEF;
- per le P.A. all'IPA

tantoché l'eventuale rilascio dell'attestazione da parte del cessionario/committente in contrasto con il contenuto degli elenchi definitivi è da ritenersi priva di effetti giuridici.

AMBITO OGGETTIVO

Il D.L. n. 50/2017 è intervenuto anche con riferimento all'ambito oggettivo di applicazione del meccanismo dello *split payment*, modificando la formulazione dell'art. 17-ter della Legge IVA. In particolare, viene abrogato il comma 2 di tale articolo che escludeva dall'ambito di applicazione del meccanismo in parola i compensi per prestazioni di servizi assoggettati a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta sul reddito, ovvero a titolo di acconto di cui all'art. 25 del D.P.R. n. 633/1972.

A riguardo il CNDCEC ha manifestato il proprio profondo dissenso lamentando che sono esposti ad una duplice trattenuta, la ritenuta ed ora anche l'IVA, versata direttamente dai soggetti destinatari della scissione dei pagamenti. In secondo luogo vengono resi ancor più complessi, qualora ve ne fosse bisogno, gli adempimenti IVA.

Non sono invece soggette allo *split payment*:

- le operazioni per le quali la Pubblica Amministrazione non effettua alcun pagamento del corrispettivo nei confronti del fornitore, come nel caso dei servizi di riscossione delle entrate e altri proventi;
- le operazioni documentate da ricevuta fiscale o scontrino fiscale;
- le operazioni assoggettate, ai fini IVA e ai regimi c.d. speciali (regime monofase, regime del margine, regime speciale previsto per le agenzie di viaggio, etc...);
- le operazioni per le quali la PA o la società è debitrice di imposta, ossia quelle soggette al meccanismo del *reverse charge*. Per quanto attiene a quest'ultima fattispecie, il *reverse charge* viene applicato quando gli acquisti di beni e servizi sono effettuati dalla PA in qualità di soggetto passivo. È tuttavia possibile che detti beni e servizi siano destinati dalla PA, in parte alla sfera commerciale e in parte alla sfera istituzionale non commerciale, per la cui attività l'amministrazione acquirente non riveste quindi la qualifica di soggetto passivo IVA. È il caso, ad esempio, delle prestazioni di servizi di pulizia relativi a edifici, di cui all'art. 17, comma 6, lettera a-ter), del D.P.R. n. 633 del 1972, che potrebbero riguardare parte dell'edificio destinata all'attività commerciale e parte all'attività istituzionale. In tali casi, la PA dovrà comunicare al fornitore la quota parte del bene o servizio acquistato da destinare alla sfera commerciale, determinata con criteri oggettivi, in relazione alla quale è applicabile il meccanismo del *reverse charge*. Alla quota parte del bene o servizio acquistato da destinare alla sfera istituzionale non commerciale tornerà applicabile il meccanismo dello *split payment*.

OPERAZIONI RESE IN FAVORE DEI DIPENDENTI DELLA P.A.

Le cessioni di beni o le prestazioni di servizi:

- rese in **favore dei dipendenti** (ad esempio vitto e alloggio per trasferta dipendenti);

- ma nell'**interesse** del **datore di lavoro** (P.A. o società) riconducibile nell'ambito soggettivo di applicazione della scissione dei pagamenti,

devono essere **escluse** dall'applicazione dello *split payment* quando la fattura sia stata emessa ed intestata nei confronti del dipendente della P.A. o società, in quanto la stessa si riferisce ad operazioni rese in favore del dipendente ancorché nell'interesse del datore di lavoro.

Diversamente, quando la **fattura** sia stata **emessa e intestata** nei confronti della **P.A. o società** torna applicabile la disciplina della scissione dei pagamenti.

ESIGIBILITÀ DELL'IMPOSTA

Di base, l'imposta relativa alle cessioni di beni ed alle prestazioni di servizi rientranti nell'ambito applicativo della scissione dei pagamenti diviene esigibile al momento del **pagamento dei corrispettivi** (articolo 3, comma 1, D.M. 23.1.2015).

Non è, quindi, più applicabile la disposizione di cui all'articolo 6, comma 5, secondo periodo, del decreto IVA. Pertanto, per tali operazioni, il fornitore non può emettere fatture ad esigibilità differita né, su opzione, con esigibilità immediata.

Le P.A. e le società equiparate possono però optare per l'esigibilità dell'imposta anticipata al momento della ricezione della fattura o, a seguito delle modifiche recate dal D.M. 27.6.2017, della registrazione della fattura (articolo 3, comma 2, D.M. 23.01.2015).

In tali casi, pertanto, ai fini degli adempimenti connessi alla scissione dei pagamenti, non rileva il pagamento del corrispettivo, ma il momento della ricezione o registrazione della fattura.

Al riguardo, la circolare AdE 27/E/2017 ha precisato che:

- la scelta per l'esigibilità anticipata potrà essere fatta con riguardo a ciascuna fattura ricevuta/registrata;
- qualora, nelle more della registrazione, sia effettuato il pagamento del corrispettivo, l'esigibilità non potrà più essere riferita alla registrazione, e l'imposta sarà comunque dovuta con riferimento al momento del pagamento della fattura;
- l'esigibilità dell'imposta, come sopra individuata, rileva anche ai fini della determinazione dell'acconto IVA.

CONTABILIZZAZIONE DELL'IMPOSTA

Le PA e le società che acquistano beni e servizi nell'esercizio di attività commerciali, in relazioni alle quali sono identificate, effettuano il versamento dell'imposta:

- con modello F24 entro il giorno 16 del mese successivo a quello in cui si verifica l'esigibilità;
- senza possibilità di compensazione;
- utilizzando un apposito codice tributo

- 620E per l'F24 EP (P.A. titolari di conti presso la Banca d'Italia);
- 6041 per l'F24 (per gli altri casi).

In tal caso, per l'assolvimento dell'acconto IVA, è necessario un ulteriore versamento per tener conto anche dell'imposta assoggettata allo *split payment*.

Resta comunque ferma la possibilità di annotare le fatture nel registro delle fatture emesse, così da far confluire l'IVA nel saldo delle liquidazioni periodiche. In questa ipotesi l'acconto IVA va calcolato su un dato complessivo, comprendente l'imposta soggetta al meccanismo della scissione dei pagamenti.

ACCELERAZIONE RIMBORSI

Dal 1° gennaio 2018 i rimborsi da conto fiscale per i soggetti passivi d'imposta a cui si applica lo *split payment* sono erogati in maniera *sprint*. Per tali operatori dette somme saranno pagate direttamente dalla struttura di gestione prevista dall'art. 22, comma 3, del D. Lgs. n. 241/1997, sui fondi di bilancio resi disponibili dall'Agenzia delle Entrate, sulla contabilità speciale n. 1778.

Vengono eliminati di fatto i tempi per l'accredito di specifici fondi da parte dell'Amministrazione Finanziaria.

L'ammissione al **rimborso prioritario** è comunque **limitata** all'eccedenza detraibile derivante dalle **operazioni soggette alla scissione dei pagamenti**, effettuate nel periodo in cui è venuto ad esistenza il credito IVA.

Pertanto, le operazioni da *split payment* danno diritto all'erogazione prioritaria solo nel **limite** dell'ammontare dell'**imposta** applicata a tali operazioni nel periodo di riferimento.

IL VISTO DI CONFORMITÀ PER LE COMPENSAZIONI ERARIALI E LE NOVITÀ IN TEMA DI RIMBORSI IVA

L'art. 3 del D.L. 50/2017 convertito in L. 96/2017, come oramai noto, ha ridotto ad **euro 5.000,00** il limite di utilizzo dei crediti in compensazione orizzontale oltre il quale opera l'obbligo di richiesta dell'apposizione del visto di conformità.

L'obbligo di apporre il visto di conformità sulla dichiarazione o sull'istanza da cui emerge il credito è previsto nei seguenti casi:

- utilizzo in compensazione **orizzontale** dei crediti relativi alle imposte sui redditi e alle relative addizionali, alle ritenute alla fonte, alle imposte sostitutive delle imposte sul reddito e all'imposta regionale sulle attività produttive, per importi superiori a 5.000 euro annui (il precedente limite era di euro 15.000,00);
- utilizzo in compensazione **orizzontale** del credito annuale o infrannuale dell'IVA per importi superiori a 5.000,00 euro annui. Si ricorda che il precedente limite era di euro 15.000,00 per quanto al credito IVA annuale mentre non sussisteva per quanto al credito IVA infrannuale. In sede di conversione del D.L. 50/2017 è stato, come detto, introdotto l'obbligo di apporre il visto di conformità anche per l'utilizzo in compensazione orizzontale dei crediti IVA infrannuali (IVA TR) per importi eccedenti euro 5.000,00 annui.

I limiti previsti per i crediti infrannuali e quelli annuali **vanno verificati separatamente e in modo autonomo**.

Il D.L. 50/2017 non ha invece modificato il limite, pari ad euro 30.000,00 annui per l'apposizione del visto o della prestazione della garanzia per i soggetti a rischio, nel caso di istanza di rimborso IVA. I due limiti, € 5.000,00 per la compensazione orizzontale e € 30.000,00 per il rimborso, viaggiano su binari separati e vanno verificati in ragione della diversa destinazione scelta dal contribuente.

La Risoluzione **4 maggio 2017, n. 57/E**, ha chiarito che il nuovo limite di euro 5.000,00 che implica l'apposizione del visto di conformità, opera con riferimento ai crediti delle imposte sui redditi, IRAP e IVA **annuale** emergenti dalle dichiarazioni presentate a **decorrere dal 24 aprile 2017** anche con riferimento a tutte le dichiarazioni tardive o integrative, relative a periodi di imposta precedenti, presentate oltre tale data.

CORREZIONE DELLA DICHIARAZIONE INVIATA SENZA IL VISTO DI CONFORMITÀ

Il contribuente potrebbe essere interessato a correggere la mancata indicazione del visto di conformità attraverso la presentazione di una nuova dichiarazione con apposizione del visto.

Con la circolare n. 35/2015 in materia di rimborsi IVA, l'Agenzia delle Entrate aveva ammesso la possibilità di modificare la scelta operata dal contribuente tra rimborso e compensazione (e viceversa) dei crediti IVA mediante la presentazione di una dichiarazione integrativa entro i termini di presentazione della dichiarazione successiva. A parere di chi scrive, tale modalità può essere seguita anche nel caso del contribuente che desideri compensare il credito in misura eccedente euro 5.000,00 correggendo la dichiarazione originale presentata senza visto di conformità, con una dichiarazione integrativa con il visto, entro il termine di presentazione della dichiarazione successiva. La correzione in dichiarazione non avrebbe alcuna ingerenza nelle attività di controllo richiamate dal primo comma dell'art. 8 del D. Lgs. 471/1997 e quindi non sussisterebbe il presupposto della violazione in tale norma richiamato. Si tratterebbe di una regolarizzazione che retrocede l'omissione a violazione meramente formale non sanzionabile.

Sul punto, comunque, si auspicano chiarimenti da parte dell'Agenzia delle Entrate.

IL BLOCCO ALLE COMPENSAZIONI A RISCHIO

Il c. 990 dell'articolo 1 della legge di bilancio 2018 (205/2017), ha modificato l'articolo 37 del decreto legge 223/2006 inserendo il comma 49-ter, che ora prevede:

- la possibilità per l'Agenzia delle Entrate di sospendere, fino a un massimo di 30 giorni, l'esecuzione dei versamenti effettuati tramite modelli di pagamento che contengano compensazioni in tutti i casi in cui la posizione presenti **profili di rischio** per controllare la legittimità dell'utilizzo del credito.

La sospensione potrà riguardare:

- sia le deleghe con saldo a zero
- che quelle con saldo finale a debito

essendo previsto in via generale in tutti i casi in cui il modello di pagamento presenti una compensazione.

Nel caso in cui dall'esito del controllo il credito non risulti correttamente utilizzato, la delega di pagamento **non è eseguita** e i versamenti e le compensazioni si considerano non effettuati, con la conseguente applicazione delle sanzioni per l'omesso versamento, che potranno essere regolarizzate facendo ricorso al ravvedimento operoso.

Nel caso in cui dai controlli non emergano anomalie la delega verrà sbloccata dalle Entrate.

Il blocco non potrà superare 30 giorni dal momento in cui viene presentato il modello F24 e la tempestività del pagamento sarà assicurata del fatto che il versamento sarà considerato come effettuato alla originaria data di invio del modello F24.

La chiara finalità della norma è cercare di contrastare, attraverso un adeguato piano di controlli, le indebite compensazioni puntando ad intercettare preventivamente eventuali irregolarità evitando così di intraprendere successive azioni di recupero dall'esito incerto.

La questione certamente più importante è quella della definizione dei **profili di rischio**.

Nella relazione di accompagnamento si chiarisce che potranno presentare profili di rischio le seguenti operazioni:

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

È demandato a un provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate, il compito di stabilire i criteri e le modalità di attuazione della nuova disposizione.

RIMBORSO IVA E RISTORNO DEI COSTI DELLA GARANZIA

Come noto ai sensi dell'art. 38-bis, comma 4, DPR n. 633/72, per il rimborso di importo **superiore a € 30.000**, è previsto l'obbligo di prestare apposita garanzia da parte dei **soggetti "a rischio"**, ossia dai soggetti per i quali ricorrono le seguenti condizioni:

- esercizio dell'attività d'impresa da meno di 2 anni (escluse le start up ex art. 25, DL n. 179/2012);
- notifica nei 2 anni precedenti la richiesta di rimborso, di avvisi di accertamento / rettifica da cui risulti, per ciascun anno, una differenza tra importi accertati e importi dovuti (o di crediti dichiarati) superiore al:
 - 10% degli importi dichiarati se questi non superano € 150.000;
 - 5% degli importi dichiarati se questi superano € 150.000 ma non superano € 1.500.000;
 - 1% degli importi dichiarati, o comunque a € 150.000, se quanto dichiarato supera € 1.500.000;
- presentazione della dichiarazione a rimborso priva del visto di conformità (o della sottoscrizione dell'organo di controllo) o della dichiarazione sostitutiva di atto notorio;
- richiesta di rimborso a seguito di cessazione dell'attività.

L'art. 7, Legge n. 167/2017 riconosce ai suddetti soggetti che richiedono il rimborso del credito IVA (annuale / trimestrale) prestando l'apposita garanzia, una somma a titolo di **ristorno forfetario** dei costi sostenuti per il rilascio della stessa, in misura pari **allo 0,15% dell'importo garantito per ogni anno** di durata della garanzia. Tale somma:

- è versata alla scadenza del termine per l'avviso di accertamento / rettifica;
- in caso di emissione dell'avviso di accertamento / rettifica, è versata nel momento in cui viene definitivamente accertata la spettanza del rimborso del credito IVA.

Quanto sopra è applicabile:

-
- a decorrere dalle **richieste di rimborso effettuate con il mod. IVA 2018**;
 - dalle istanze di **rimborso infrannuali relative al primo trimestre del 2018**.

LA COMUNICAZIONE DEI DATI DELLE FATTURE 2018

Con le modifiche approvate in sede di conversione in legge del Collegato fiscale alla legge di Bilancio 2018 sono state riviste le regole per la comunicazione dei dati delle fatture.

Le principali novità introdotte sono:

- periodicità di invio semestrale;
- possibilità di comunicare il documento riepilogativo per le fatture di importo inferiore a 300 euro;
- esclusione dall'obbligo per le Amministrazioni pubbliche con riferimento alle fatture emesse verso i consumatori finali;
- nessuna sanzione in caso di errata trasmissione della comunicazione relativa al primo trimestre 2017, purché l'invio corretto sia eseguito entro il 28 febbraio 2018.

Sul piano operativo vengono semplificati i dati da trasmettere per i quali è ora possibile indicare solo partita IVA / codice fiscale. Non è più necessario comunicare la denominazione / nome e cognome per le persone fisiche e l'indirizzo della sede.

Sono state introdotte alcune specifiche esenzioni dagli obblighi di comunicazione, in vista della definitiva cancellazione dell'adempimento una volta che entrerà in vigore il regime di fatturazione elettronica obbligatoria.

Viene confermata per il 2018 la facoltà per i contribuenti di effettuare la trasmissione dei dati con cadenza semestrale, anziché trimestrale.

2018	Cadenza trimestrale	1° trimestre	31.5.2018
		2° trimestre	16.9.2018
		3° trimestre	30.11.2018
		4° trimestre	28.2.2019
	Cadenza semestrale	1° semestre	16.9.2018
		2° semestre	28.2.2019

Prevista la disapplicazione delle sanzioni nei confronti dei soggetti passivi IVA per l'errata trasmissione dei dati delle fatture emesse e ricevute per il primo semestre 2017, a condizione che le comunicazioni siano effettuate correttamente entro il **28 febbraio 2018**.

I contribuenti, inoltre, potranno trasmettere il documento riepilogativo delle fatture emesse e ricevute di importo inferiore a 300 euro in luogo dei dati relativi alle singole fatture.

In particolare, è ora previsto che è sufficiente comunicare:

- la partita IVA del cedente / prestatore per il documento riepilogativo delle fatture emesse;
- la partita IVA dell'acquirente / committente per il documento riepilogativo degli acquisti;
- la data e il numero del documento riepilogativo;
- l'ammontare dell'imponibile complessivo e dell'imposta complessiva, distinti secondo l'aliquota IVA applicata.

Cosa cambia	Prima	Dopo
	Disciplina ante D.L. n. 148/2017	Disciplina post D.L. n. 148/2017
Regime sanzionatorio per l'errata o omessa comunicazione	Si applica una sanzione amministrativa da 250 a 2.000 euro per l'omissione di ogni comunicazione prescritta dalla normativa tributaria. Si applica una sanzione amministrativa di 2 euro per ciascuna fattura omessa o comunicata in maniera errata, entro il limite massimo di 1.000 euro per ciascun trimestre.	Viene prevista la disapplicazione delle sanzioni per l'errata trasmissione dei dati delle fatture emesse e ricevute nel primo trimestre 2017, purché l'invio dei dati corretti sia eseguito entro il 28 febbraio 2018. La disapplicazione delle sanzioni vale: • per la comunicazione dei dati obbligatoria; • per la comunicazione dei dati eseguita in base al regime opzionale.
Dati da trasmettere	Nella comunicazione relativa al 2017 era richiesta l'indicazione di: • dati identificativi dei soggetti coinvolti nelle operazioni (denominazione, cognome, nome, sede della controparte); • data e numero della fattura; • base imponibile; • aliquota applicata;	I dati obbligatori da indicare nella comunicazione del 2018 riguardano unicamente: • la partita IVA dei soggetti coinvolti nella operazione; • il codice fiscale per i soggetti privati; • la data e il numero della fattura; • la base imponibile e l'aliquota IVA applicata; • l'imposta o, laddove questa non sia applicata in fattura, la tipologia di operazione.

	• imposta; • tipologia dell'operazione.	
Periodicità	La comunicazione deve essere effettuata su base trimestrale (semestrale nel 2017).	Anche per il 2018 i contribuenti hanno facoltà di trasmettere i dati con cadenza semestrale.
Documento riepilogativo delle fatture inferiori a 300 euro	Non è consentito eseguire la comunicazione unica del documento riepilogativo. È obbligatorio procedere alla comunicazione delle singole fatture.	Per le fatture emesse e ricevute di importo inferiore a 300 euro, registrate cumulativamente, sarà sufficiente trasmettere i dati relativi al documento riepilogativo.
Soggetti esonerati	Non è prevista alcuna esclusione dall'obbligo di comunicazione per le PA relativamente alle operazioni effettuate nei confronti dei consumatori finali. L'obbligo di trasmissione dei dati riguarda anche i produttori agricoli.	Vengono esonerate: • le amministrazioni pubbliche (ricomprese nell'elenco di cui all'art. 1, comma 2, D.Lgs. n. 165/2001) dalla comunicazione dei dati delle fatture emesse nei confronti dei consumatori finali. • l'esclusione è prevista per i produttori agricoli in regime di esonero situati nelle zone montane. Per quanti esercitano l'attività sia in zone montane sia in altre zone, l'esonero spetta se l'attività è esercitata in terreni ubicati nelle zone montane in misura superiore al 50%

ADDIO ALLA SCHEDA CARBURANTI

La scheda carburante, introdotta dall'art. 2 della legge n. 31/1977 ed attuata dall'art. 1 del D.P.R. n. 444/1997, dopo circa 40 anni di onorato servizio va in pensione.

La legge di Bilancio 2018, infatti, ne abroga la disciplina e, a decorrere **dal 1° luglio 2018**, viene introdotto l'obbligo, ai fini della detraibilità IVA e della deduzione del costo, di acquistare il carburante esclusivamente con **mezzi di pagamento tracciabili**.

Sempre a partire dal 1° di luglio 2018, gli acquisti di carburante per autotrazione effettuati presso gli impianti stradali di distribuzione da parte di soggetti passivi IVA dovranno essere documentati con la **fattura elettronica**.

Già, qualche anno il D.L. n. 70/2011 con l'introduzione del comma 3-*bis* all'art. 1, D.P.R. n. 444/1997, aveva consentito, in deroga all'ordinaria disciplina prevista per la documentazione dell'acquisto di carburanti, l'esonero dalla tenuta della scheda per quei soggetti passivi IVA che avessero acquistato carburante per autotrazione esclusivamente mediante moneta elettronica (Agenzia delle Entrate, circolare n. 42/E/2012).

Ora, invece, viene introdotto nell'art. 164 TUIR un nuovo comma 1-*bis*, il quale dispone che le spese per carburante per autotrazione saranno deducibili **solo se effettuate sempre esclusivamente mediante carte di credito, carte di debito o carte prepagate** emesse da operatori finanziari soggetti all'obbligo di comunicazione previsto dall'art. 7, comma 6, D.P.R. n. 605/1973.

Contestualmente, ai fini IVA, è prevista anche l'introduzione all'art. 19-*bis*1, comma 1, lettera d), D.P.R. n. 633/1972, la previsione in base alla quale ai fini della detraibilità dell'IVA e della deducibilità del costo, l'acquisto di carburante dovrà avvenire esclusivamente mediante tracciature elettroniche.

Alla luce di quanto detto, i soggetti passivi IVA, a pena di indetraibilità/indeducibilità del costo, non potranno più effettuare i pagamenti mediante mezzi diversi (ad esempio contanti) e contestualmente, viene disposta anche l'abrogazione del D.P.R. n. 444/1997, che per lungo tempo ha regolamentato l'obbligo di una puntuale tenuta della scheda carburante, quale documento sostitutivo della fattura.

La finalità di questa nuova previsione è ben chiara. Essa, infatti, rientra nell'ambito di quelle relative al contrasto alle frodi IVA su idrocarburi e carburanti, essendo ben nota la criticità

connessa alla diffusa disinvoltura compilativa del documento in argomento, da tempo oggetto di attenzione da parte dell'Amministrazione finanziaria a causa di quelle note patologie da timbrature compulsive di queste schede apposte da parte di qualche soggetto IVA, quale cliente di gestori di carburante compiacenti.

LE SEMPLIFICAZIONE DEGLI ELENCHI INTRASTAT 2018

Con il provvedimento n. 194409 del 25 settembre 2017 sono state definite significative misure di semplificazione degli obblighi INTRASTAT in attuazione del terzo periodo dell'articolo 50, comma 6, del D.L. 331/1993 così come modificato ad opera dell'articolo 13, comma 4-*quater*, del D.L. 244/2016.

Le misure di semplificazione devono essere finalizzate a garantire anche la qualità e completezza delle informazioni statistiche richieste dai regolamenti dell'Unione europea e ad evitare duplicazioni prevedendo, in particolare, che il numero dei soggetti obbligati all'invio degli elenchi riepilogativi sia ridotto al minimo, diminuendo la platea complessiva dei soggetti interessati e comunque con obblighi informativi inferiori rispetto a quanto previsto dalla normativa vigente e nel rispetto della normativa dell'Unione europea.

Il provvedimento persegue detti obiettivi attraverso le seguenti misure:

- **abolizione dei modelli INTRA trimestrali** relativi agli acquisti di beni e servizi;
- **valenza esclusivamente statistica dei modelli INTRA mensili** relativi agli acquisti di beni e servizi;
- per l'individuazione dei soggetti obbligati a presentare gli elenchi relativi agli acquisti di beni e servizi con periodicità mensile, **innalzamento della soglia** dell'ammontare delle operazioni **da 50.000 euro**:
 - **a 200.000 euro trimestrali** per gli acquisti di beni
 - **a 100.000 euro trimestrali** per gli acquisti di servizi
- mantenimento dei modelli INTRA esistenti per le cessioni di beni e di servizi. Per tali operazioni, in particolare, la presentazione con periodicità mensile o trimestrale resta ancorata alla soglia di 50.000 euro prevista dal Decreto 22 febbraio 2010, in conformità alla direttiva 112/2006/CE (art. 263);
- innalzamento della soglia "statistica" per gli elenchi relativi alle cessioni di beni. In particolare, la compilazione dei dati statistici negli elenchi mensili relativi alle cessioni di beni è opzionale per i soggetti che non superano i 100.000 euro di operazioni trimestrali;
- semplificazione della compilazione del campo "Codice Servizio", ove presente, attraverso il ridimensionamento del livello di dettaglio richiesto. In particolare, il passaggio dal CPA a 6 cifre al CPA a 5 cifre comporta una riduzione di circa il 50% dei codici CPA da selezionare. Tale misura sarà successivamente accompagnata dall'introduzione di un "motore di ricerca" e di forme di assistenza più mirata, in ausilio degli operatori.

Il complesso degli interventi relativi agli Intrastat sugli acquisti di beni e servizi determina una sensibile riduzione del numero dei contribuenti coinvolti dall'obbligo di comunicazione degli elenchi

rieepilogativi.

Le informazioni di rilievo statistico correlate agli acquisti intracomunitari di beni e servizi da parte dei soggetti “trimestrali”, per i quali è stato eliminato l’obbligo di presentazione degli Intrastat, sono ricavate dalla “comunicazione dati fattura”, obbligatoriamente prevista dall’art. 21 del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito con modificazioni dalla legge 30 luglio 2010, n. 122, ovvero dalle fatture elettroniche trasmesse telematicamente ai sensi dell’articolo 1 del d.Lgs. 5 agosto 2015, n. 127.

L’Agenzia delle Entrate metterà tali informazioni a disposizione dell’Agenzia delle Dogane e dei Monopoli e, per fini statistici, dell’ISTAT e della Banca d’Italia, con frequenza coerente con quella di acquisizione delle comunicazioni dei dati delle fatture ai sensi dell’articolo 21 del decreto legge 31 maggio 2010, n. 78.

Il nuovo sistema richiede evidentemente che la verifica in ordine al superamento della **soglia** sia effettuata distintamente **per ogni categoria di operazioni**.

Le soglie operano in ogni caso in maniera indipendente: il superamento della soglia per una singola categoria non incide sulla periodicità relativa alle altre tre categorie di operazioni (ad esempio, se nel corso di un trimestre un soggetto passivo ha realizzato acquisti intracomunitari di beni pari a 300.000 euro e, nel medesimo periodo, ha ricevuto servizi intracomunitari per 10.000 euro, sarà tenuto a presentare mensilmente l’elenco riepilogativo dei soli acquisti intracomunitari di beni, e non quello dei servizi intracomunitari ricevuti).

ISCRIZIONE AL VIES: OBBLIGO FORMALE O REQUISITO SOSTANZIALE?

Il VIES (VAT Information Exchange System) è un sistema di scambio automatico di informazioni fra le amministrazioni finanziarie degli Stati membri UE, istituito ai sensi dell'art. 22 del Reg. CE 7.10.2003 n. 1798 (ora confluito nell'art. 17 par. 1 lett. a) del Reg. UE 904/2010) nato con lo scopo di consentire;

- ai soggetti passivi comunitari di riconoscersi in quanto tali ossia di poter verificare che il proprio acquirente è un soggetto passivo comunitario (e non un soggetto privato) in modo da poter applicare la deroga prevista in ambito comunitario della tassazione nel paese di destinazione del bene, in luogo della regola ordinaria della tassazione nel paese di provenienza (o meglio nel paese in cui il bene è esistente al momento di effettuazione dell'operazione, leggesi consegna o spedizione) e conseguentemente poter emettere un documento senza applicazione dell'IVA nazionale;
- alle Amministrazioni finanziarie la possibilità di verificare la correttezza di dette operazioni, riscontrando eventuali irregolarità.

SOGGETTI OBBLIGATI ALL'ISCRIZIONE AL VIES

Sono tenuti a richiedere l'iscrizione nel VIES tutti i soggetti che esercitano attività d'impresa, arte o professione, che intendono effettuare operazioni intracomunitarie. L'obbligo riguarda altresì:

- i soggetti passivi IVA non residenti in Italia ma ivi identificati direttamente o mediante rappresentante fiscale;
- i produttori agricoli in regime di esonero ex art. 34 co. 6 del DPR 633/72, nonché gli enti non commerciali non identificati ai fini IVA, laddove tali soggetti, nell'anno solare precedente, abbiano effettuato acquisti intracomunitari in misura superiore alla soglia di 10.000 euro, ovvero abbiano optato per l'applicazione dell'imposta in Italia ai sensi dell'art. 38 co. 5 lett. c) e 6 del DL 331/93.

Secondo l'Amministrazione finanziaria (circ. Agenzia Entrate 29 luglio 2011 n. 37) l'inclusione nell'archivio VIES è necessaria anche per quei soggetti *“che effettuano solo prestazioni di servizi intracomunitarie soggette ad IVA nel paese di destinazione ai sensi dell'art. 7-ter”*.

I contribuenti forfetari

La disciplina IVA applicabile alle operazioni intraUE poste in essere da un contribuente forfetario (di cui all'art. 1, comma 58, Legge n. 190/2014), può essere così sintetizzata.

Acquisti

È applicabile l'art. 38, comma 5, lett. c), DL n. 331/93 ai sensi del quale non costituiscono acquisti intraUE gli acquisti effettuati *“se l'ammontare complessivo degli acquisti intracomunitari e degli acquisti di cui all'articolo 40, comma 3 ... effettuati nell'anno solare precedente, non ha superato 10.000 euro e fino a quando, nell'anno in corso, tale limite non è superato”*.

Di conseguenza:

- fintanto che l'ammontare degli acquisti di beni non è superiore a € 10.000 non si ha un acquisto intraUE. In tal caso l'imposta è applicata dal cedente UE nel proprio Stato. Il contribuente forfetario non dovrà essere (preventivamente) iscritto al VIES e presentare i modd. Intra;
- in caso di superamento del limite di € 10.000 si configura un acquisto intraUE. In tal caso il contribuente forfetario dovrà:
 - essere (preventivamente) iscritto al VIES;
 - integrare la fattura estera e versare la relativa IVA (entro il 16 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione) in applicazione del reverse charge;
 - presentare il mod. Intra-2 bis.

Cessioni

Le cessioni di beni effettuate da un contribuente forfetario in ambito UE, **non sono considerate cessioni intraUE** in considerazione del richiamo all'art. 41, comma 2-bis, DL n. 331/93 in base al quale *“non costituiscono cessioni intracomunitarie ... le cessioni di beni effettuate dai soggetti che applicano agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto, il regime della franchigia”*.

Nella fattura va riportata l'annotazione *“Non costituisce cessione intracomunitaria ai sensi dell'art. 41, comma 2-bis, DL n. 331/93”*.

Di conseguenza il contribuente forfetario non deve risultare (preventivamente) iscritto al VIES e non deve presentare i modd. Intra.

Servizi resi/ricevuti

Con riferimento alle prestazioni di servizi rese / ricevute in ambito UE la lett. d) del citato comma 58 dispone che i contribuenti forfetari: *“applicano alle **prestazioni di servizi ricevute** da soggetti **non residenti** o **rese** ai medesimi gli **articoli 7-ter e seguenti** del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633”*.

Ciò comporta la verifica delle regole ordinarie in materia di territorialità ai servizi resi / ricevuti in ambito UE. In particolare, in presenza di un servizio “generico”, in applicazione dell'art. 7-ter, DPR n. 633/72 l'operatore italiano relativamente:

- **ai servizi resi**, deve:
 - essere (preventivamente) iscritto al VIES;

- verificare l'iscrizione al VIES dell'operatore UE;
- emettere fattura senza addebito dell'IVA riportando nella stessa la dicitura “*reverse charge*”;
- presentare il mod. Intra-1 quater.
- **ai servizi ricevuti**, deve:
 - essere (preventivamente) iscritto al VIES

I contribuenti minimi

La disciplina IVA applicabile alle operazioni intraUE poste in essere da un contribuente minimo (di cui all'art. 27, commi 1 e 2, DL n. 98/2011) è differente rispetto a quella prevista per i contribuenti forfetari.

Acquisti

Gli acquisti di beni effettuati da un contribuente minimo sono considerati **sempre** acquisti intra a prescindere dalla soglia dei 10.000 euro.

Come evidenziato dall'Agenzia delle Entrate nella citata Circolare 21.6.2010 n. 36/E il contribuente minimo che effettua acquisti di beni intraUE da un operatore UE:

- deve essere (preventivamente) iscritto al VIES;
- deve integrare la fattura estera e versare, entro il giorno 16 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione, l'IVA relativa a tale acquisto;
- deve presentare il mod. Intra-2 bis.

Cessioni

Le cessioni di beni effettuate da un contribuente minimo in ambito UE **non sono** considerate cessioni intraUE.

Servizi resi/ricevuti

Con la Risoluzione 28.8.2015, n. 75/E, l'Agenzia delle Entrate precisa che ai contribuenti minimi va applicata la “regola ordinaria” prevista per i contribuenti forfetari.

Di conseguenza, ad un contribuente minimo che **effettua un servizio “generico”** nei confronti di un operatore UE, in applicazione dell'art. 7-ter DPR n. 633/72, è richiesta:

- la (preventiva) iscrizione al VIES;
- l'emissione della fattura senza addebito dell'IVA riportando sulla stessa la dicitura “*reverse charge*”;
- la presentazione del mod. Intra-1 quater.

Analogamente, in relazione ad un **servizio “generico” ricevuto** da un operatore UE il contribuente minimo deve:

- essere (preventivamente) iscritto al VIES;
- integrare la fattura estera e versare la correlata IVA (entro il 16 del mese successivo) in applicazione del *reverse charge*;
- presentare il mod. Intra-2 quater.

CONSEGUENZE DELLA MANCATA ISCRIZIONE AL VIES

Secondo la prassi nazionale (circ. Agenzia delle Entrate 1.8.2011 n. 39 e ris. 27.4.2012 n. 42), l'assenza del numero identificativo IVA del cessionario o committente dall'archivio VIES determinerebbe il venir meno della possibilità di applicare il regime di non imponibilità IVA all'operazione intracomunitaria, in quanto, in mancanza di esso, non risulterebbe attestata la soggettività passiva della controparte.

Le oramai numerose pronunce della Corte di Giustizia UE però sono del tutto univoche e contrarie alla prassi nazionale: l'iscrizione nel Vies che ha lo scopo, in base al Regolamento UE 904/2010 del Consiglio del 7 ottobre 2010, di *“combattere la frode in materia di imposta sul valore aggiunto”*, è un adempimento **meramente formale** (Sentenza 27 settembre 2012 causa C-587/10 - Vogtländische Straßen; Sentenza 6 settembre 2012 causa C-273/11 Mecsek-Gabona Kf; da ultimo la sentenza 9 febbraio 2017, causa C-21/16, Euro Tyre BV).

La Corte Ue non nega l'importanza dell'iscrizione nell'ambito delle **attività di controllo** ma la mancata iscrizione da parte dell'operatore economico nell'elenco VIES non può comportare in automatico la riqualificazione dell'operazione come operazione non comunitaria (con conseguente richiesta da parte dell'Amministrazione finanziaria dell'imposta sulla fattura emessa non imponibile ex art. 41 DL 331/93 maggiorata di sanzioni) posto che *“subordinare essenzialmente il diritto all'esenzione dall'IVA di una cessione intracomunitaria al rispetto di obblighi di forma senza prendere in considerazione i requisiti sostanziali e, in particolare, senza porsi la questione se questi ultimi siano soddisfatti, eccederebbe quanto è necessario per assicurare l'esatta riscossione dell'imposta.”*

Dal dispositivo della sentenza si rileva in sostanza che uno Stato membro non può negare la non imponibilità IVA ad una cessione intraUE per il solo fatto che l'acquirente non è iscritto al VIES quando è possibile dimostrare che i requisiti sostanziali che caratterizzano le operazioni IntraUE sono rispettati:

- i beni sono spediti / trasportati in un altro Stato dell'UE nei confronti di un soggetto passivo;
- l'acquirente acquista il potere di disporre del bene come proprietario;

- il cedente prova che i beni sono stati spediti / trasportati in un altro Stato membro e che, in seguito a tale spedizione / trasporto, gli stessi hanno lasciato fisicamente il territorio dello Stato membro di cessione.

L'eccezione a tale principio è stata riconosciuta dai Giudici comunitari in 2 fattispecie nelle quali il mancato rispetto di un requisito formale può comportare la perdita del diritto all'esenzione dall'IVA. Nella prima, il principio di neutralità fiscale non può essere invocato, ai fini dell'esenzione dall'IVA, da un soggetto passivo che abbia **partecipato intenzionalmente ad una frode fiscale** mettendo a repentaglio il funzionamento del sistema comune dell'IVA.

La seconda, nell'ipotesi in cui il soggetto passivo cedente sapesse / dovesse **sapere che l'operazione da esso effettuata rientrava in una frode posta in essere dall'acquirente** e non avesse adottato tutte le misure ragionevoli a sua disposizione per evitarla.

Per quanto attiene alla giurisprudenza interna la Commissione tributaria regionale di Torino, con sentenza del 12 luglio 2017 n. 1077, ha riconosciuto il regime di non imponibilità IVA per le cessioni intra-Ue effettuate dal fornitore prima dell'iscrizione al VIES, in presenza di tutte le condizioni sostanziali che legittimano il regime suddetto richiamando le sentenze della Corte di Giustizia UE sopra esposte. Nel caso di specie, il fornitore aveva effettuato la cessione INTRA e in seguito sanato l'omessa preventiva iscrizione al VIES, mediante l'istituto della remissione in bonis ex art. 2 comma 1 del DL 16/2012.

Anche la Corte di Cassazione, negli ultimi anni, si è adeguata all'orientamento europeo. Con le sentenze del 29 luglio 2014, n. 17254 e dell'8 ottobre 2014, n. 21183. I giudici di legittimità hanno chiarito, infatti, che ai fini del riconoscimento della non imponibilità IVA delle cessioni intracomunitarie, la procedura di attribuzione del codice identificativo del cessionario, pur rimanendo centrale per sussumere l'operazione nell'ambito di quelle regolate dall'articolo 41 del DI 331/1993, non può determinare, se mancante, il venir meno della natura intracomunitaria della cessione se l'operatore prova, in modo rigoroso, tutti i requisiti sostanziali previsti dalla normativa di settore.

Per quanto attiene alle prestazioni di servizi di cui all'art. 7-ter si può sostenere che i principi contenuti nella sentenza *Euro Tyre* possano ritenersi applicabili anche a queste fattispecie e che quindi si possa affermare che la mancata iscrizione al VIES non possa far decadere la soggettività passiva del committente.

Concludendo, è auspicabile che, così come la giurisprudenza nazionale, anche la richiamata prassi amministrativa ancorata alla prevalenza della forma, si adegui agli insegnamenti della Corte di Giustizia UE.

CESSAZIONE DELLA PARTITA IVA E VIES

Con provvedimento n. 110418 del 12 giugno 2017, l'Agenzia delle Entrate ha predisposto i criteri per determinare, sulla base di specifici profili di rischio, i soggetti destinatari dei provvedimenti di cessazione della partita IVA ed esclusione dal VIES.

Con le modifiche apportate alla disciplina VIES dal DLgs. 175/2014, la semplice opzione espressa in sede di dichiarazione di inizio attività comporta l'immediata inclusione nella banca dati che consente ai soggetti passivi IVA di effettuare operazioni intracomunitarie.

A norma dell'art. 35 comma 15-*bis* del DPR 633/72, agli Uffici è attribuito il potere di verificare la posizione dei soggetti che hanno ricevuto l'attribuzione di un numero di partita IVA e, eventualmente, di notificare un provvedimento di cessazione della partita IVA indebitamente richiesta o mantenuta. Questo tipo di provvedimento determina, conseguentemente, l'estromissione dalla banca dati VIES.

La valutazione del rischio mirata ad individuare coloro che sono privi dei requisiti soggettivi e/o oggettivi ai fini IVA ex artt. 1-5 del DPR 633/72 è effettuata sulla base di:

- elementi di rischio riconducibili al rappresentante legale, agli amministratori o ai soci della persona giuridica titolare della partita IVA (ovvero al titolare della ditta individuale);
- elementi di rischio legati alla tipologia di attività e alle modalità con le quali essa viene esercitata sotto il profilo operativo, finanziario e gestionale;
- eventuali omissioni e/o incongruenze negli obblighi di versamento e/o dichiarazione;
- eventuali collegamenti con soggetti direttamente e/o indirettamente coinvolti in fenomeni evasivi o fraudolenti.

Per effettuare questa valutazione, l'Agenzia si avvale sia delle banche dati in suo possesso sia dei dati eventualmente acquisiti da altre banche dati pubbliche o private. I soggetti individuati dai controlli automatizzati potranno essere destinatari di accessi presso il luogo di esercizio dell'attività, con controlli sia di tipo formale (es. verifica della reperibilità dell'imprenditore, verifica dell'esistenza della sede) sia di tipo sostanziale (es. verifica della corrispondenza dell'attività dichiarata con quella effettiva).

I controlli sono operati entro 6 mesi dalla data di attribuzione della partita IVA o della (successiva) comunicazione dell'opzione di inclusione nella banca dati VIES. Se dai controlli effettuati emerge la mancanza dei requisiti soggettivi e/o oggettivi per l'applicazione dell'IVA ai sensi del DPR 633/72, l'Ufficio può notificare un provvedimento di cessazione della partita IVA indebitamente richiesta o mantenuta. La cessazione ha effetto dalla data di registrazione in Anagrafe Tributaria della notifica del provvedimento. Ne consegue l'esclusione dalla banca dati VIES.

Si ricorda che l'esclusione dal VIES può altresì avvenire:

- per volontà del soggetto passivo IVA, il quale, non intendendo più effettuare operazioni intracomunitarie, esercita la relativa revoca mediante i servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate;
- nell'ipotesi in cui il soggetto passivo non abbia presentato alcun elenco riepilogativo INTRASTAT per quattro trimestri consecutivi (art. 35 co. 7-bis del DPR 633/72); in questo caso, si presume che il contribuente non intenda più effettuare operazioni intracomunitarie. Al fine di superare la predetta presunzione e di mantenere l'iscrizione nel VIES, il contribuente deve presentare, nell'arco dei sessanta giorni successivi alla comunicazione di esclusione da parte dell'Agenzia, i documenti relativi alle operazioni intracomunitarie effettuate nei quattro trimestri precedenti, ovvero fornire elementi idonei a dimostrare le operazioni in corso o da effettuare. In alternativa, può manifestare l'intenzione di effettuare operazioni intracomunitarie. Se i suddetti mezzi di prova non sono idonei a superare la presunzione, l'esclusione ha effetto a partire dal sessantesimo giorno successivo alla data di spedizione della comunicazione da parte dell'Ufficio (circ. Agenzia delle Entrate 30.12.2014 n. 31);
- nell'ipotesi in cui l'operatore, pur in possesso dei requisiti soggettivi e oggettivi IVA, abbia comunque consapevolmente effettuato operazioni intracomunitarie in un contesto di frode IVA. L'Ufficio, in tal caso, notifica un provvedimento di esclusione.

Il soggetto escluso dal VIES ex art. 35 comma 15-bis del DPR 633/72 può presentare un'istanza di nuova inclusione.

Coordinamento scientifico a cura del **CENTRO STUDI CGN**

Coordinamento organizzativo a cura di **UNOFORMAT**



Servizi CGN
Via Jacopo Linussio, 1
33170 Pordenone (PN)
Tel. 0434 506 511
Fax 0434 506 534
info@cgn.it
www.cgn.it



Unoformat Srl
Via Jacopo Linussio, 1
33170 Pordenone (PN)
Tel. 0434 506 511
Fax 0434 506 534
info@unoformat.it
www.unoformat.it