



**LE PRINCIPALI NOVITÀ FISCALI CONTENUTE NELLA  
LEGGE DI STABILITÀ PER IL 2015**

**Con gli ultimi chiarimenti su reverse charge e split payment**

(aggiornato al 22/4/2015)

*di Raffaella Pompei, dottore commercialista, funzionario dell'Ufficio fiscale di Confartigianato Udine*

La Legge di stabilità per il 2015 contiene rilevanti novità in campo fiscale tra cui si segnala, in materia iva, l'introduzione della scissione dei pagamenti (split payment), procedura con cui l'iva addebitata nelle fatture emesse nei confronti di gran parte degli enti pubblici viene versata dall'ente acquirente direttamente all'Erario, anziché all'impresa fornitrice.

Sempre in materia iva si segnala l'estensione dei casi in cui si deve procedere alla fatturazione con la speciale procedura dell'inversione contabile (reverse-charge).

La difficoltà di delimitare l'ambito di applicazione di quest'ultima disposizione e la complessità della disciplina prevista, anche in relazione ai possibili intrecci con l'applicazione dello split payment, hanno creato nei primi mesi dell'anno gravi incertezze, soprattutto per gli imprenditori del settore edile, in occasione della fatturazione dei servizi relativi agli edifici. Proprio tali incertezze hanno spinto la Confartigianato Udine ad organizzare nei primi giorni di marzo cinque incontri formativi per spiegare i casi di applicazione delle nuove disposizioni e le relative modalità operative, incontri cui hanno partecipato 350 artigiani. Solo a distanza di tre mesi dall'entrata in vigore di tali disposizioni che incidono direttamente sulle modalità di fatturazione sono stati forniti dall'Agenzia delle Entrate gli attesi chiarimenti con alcune circolari (l'ultima del 13/4/2015 sullo split payment) in cui trovano conferma gli orientamenti finora sostenuti da Confartigianato Udine.

Tra le altre novità fiscali vanno citate l'introduzione del nuovo regime fiscale forfetario, la proroga della detrazione del 50% per gli interventi di recupero e per il correlato acquisto di arredi e di quella del 65% per il risparmio energetico, la riproposizione della rivalutazione delle partecipazioni e dei terreni per i privati e la rivisitazione della disciplina del ravvedimento operoso per la regolarizzazione delle violazioni tributarie. Si segnala inoltre per i dipendenti privati la conferma a regime del bonus di 80 euro e la possibilità di chiedere le quote del TFR in busta paga.

Infine in materia IRAP va segnalata l'introduzione dell'integrale deducibilità del costo del lavoro a tempo indeterminato e il blocco della riduzione delle aliquote.

Si evidenziano le principali novità fiscali contenute nell'art.1 della **legge 23 dicembre 2014 n. 190** pubblicata sul Supplemento Ordinario n. 99 alla Gazzetta Ufficiale del 29 dicembre 2014 n. 300.

<b>Art.1, Legge 190 del 23 dicembre 2014 (Legge di stabilità per il 2015)</b>	
<b>Novità per i lavoratori dipendenti</b>	
Commi 12, 13 e 15	Conferma del bonus di 80 euro in busta paga
Commi 16 e 17	Buoni pasto elettronici
Commi 26 e 34	TFR in busta paga
Comma 690	Franchigia per i lavoratori transfrontalieri
<b>Novità ai fini IRAP per imprese, professionisti e agricoltori</b>	
Commi 20 e 24	Deduzione integrale dalla base imponibile IRAP del costo del lavoro a tempo indeterminato
Comma 21	Credito d'imposta del 10% dell'IRAP per chi non ha dipendenti

Comma 22	Abrogata la prevista riduzione delle aliquote IRAP
<b>Proroga e novità per le detrazioni del 50% e del 65% su casa e arredi</b>	
Comma 47	Proroga per le detrazioni del 50% e del 65% su casa e arredi
Comma 48	Detrazione per l'acquisto di immobili ristrutturati
Comma 657	Raddoppiata la ritenuta d'acconto sui bonifici per le spese di recupero edilizio e risparmio energetico
<b>Il nuovo regime forfetario per imprese e professionisti con capacità operativa di scarsa entità (commi da 54 a 89)</b>	
<b>Reverse charge: estensione dei casi di fatturazione con inversione contabile (commi da 629 a 632)</b>	
<b>Introduzione dello split payment per le fatture verso determinati enti pubblici (commi 629 e 630)</b>	
<b>Altre novità introdotte dalla legge di stabilità per il 2015 relative all'iva</b>	
Comma 641	In futuro dichiarazione iva solo in forma autonoma e abrogata la comunicazione annuale iva
Comma 667	Iva al 4% per gli e-book
Comma 711	Iva al 22% per le cessioni di pellet di legno
<b>Altre novità fiscali contenute nella legge di stabilità per il 2015</b>	
Comma 14	Prolungata la tassazione agevolata per i ricercatori che rientrano in Italia
Comma 19	Prorogata la possibilità di pagare le cartelle esattoriali compensandole con i crediti verso la pubblica amministrazione
Commi 37-45	Regime agevolato per i redditi da utilizzo di marchi e brevetti (patent box)
Commi 137 e 138	Erogazioni liberali alle Onlus
Commi 233 e 234	Sconto sul gasolio per autotrasportatori
Commi 621 e 625	
Commi 626 e 627	Riproposta la rivalutazione dei terreni e delle partecipazioni dei privati
Commi 634-640	Modifiche alla disciplina del ravvedimento operoso
Commi 655 e 656	Aumenta la tassazione sui dividendi percepiti dagli enti non commerciali
Commi 658 e 659	Tassazione della componente finanziaria delle assicurazioni miste
Comma 666	Abrogata l'esenzione da pagamento del bollo per auto e moto storiche con meno di 30 anni
Comma 679	Tasi 2015 con gli stessi limiti previsti per il 2014
Comma 680	Imprese estere controllate con regimi fiscali privilegiati
Comma 726	Rimborsi Irpef da modello 730 superiori a 4.000 euro

## NOVITA' PER I LAVORATORI DIPENDENTI

### **Bonus di 80 euro (commi 12, 13 e 15)**

Viene confermato a regime, e quindi anche per gli anni successivi al 2014, il credito di 80 euro al mese a favore di chi percepisce redditi di lavoro dipendente (pensioni escluse) in presenza di un reddito complessivo compreso tra 8.000 e 24.000 euro, credito riconosciuto in busta paga dal sostituto d'imposta quando l'imposta sul reddito da lavoro supera la detrazione per lavoro dipendente. In caso di reddito complessivo compreso tra 24.000 e 26.000 euro il bonus viene riconosciuto in misura ridotta corrispondente al rapporto tra 26.000 euro, diminuito del reddito complessivo, e 2.000 euro.

Il credito spetta anche per i compensi dei lavoratori soci coop, per gli importi a carico di terzi percepiti dai dipendenti, per le borse di studio, per i compensi delle collaborazioni coordinate e continuative, per le remunerazioni dei sacerdoti, per le prestazioni pensionistiche complementari e per i compensi per i lavori socialmente utili.

### **Buoni pasto elettronici (commi 16 e 17)**

Dal 1/7/2015 per i buoni pasto in formato elettronico viene innalzata a 7 euro la quota non tassata in capo al dipendente (la quota non tassata per quelli in formato cartaceo resta invece ferma a €5,29).

### **TFR in busta paga (commi 26 e 34)**

I dipendenti del settore privato (esclusi i lavoratori domestici e quelli del settore agricolo) assunti da almeno 6 mesi possono chiedere, con opzione irrevocabile, di percepire in busta paga la quota di TFR relativa ai periodi di paga compresi tra marzo 2015 e giugno 2018. Tale quota è soggetta a tassazione ordinaria, è rilevante ai fini della determinazione delle detrazioni spettanti per lavoro dipendente e familiari a carico, ai fini del calcolo dell'ISEE e degli assegni familiari mentre non è imponibile ai fini previdenziali e non concorre alla formazione del limite di reddito per il riconoscimento del bonus di 80 euro. Le norme attuative per la liquidazione in busta paga del TFR sono contenute nel decreto 29 del 20/2/2015 che contiene anche lo schema del modello su cui il lavoratore che intende fruire di tale possibilità deve predisporre la richiesta da presentare al proprio datore di lavoro. Quest'ultimo provvederà alla liquidazione della quota di TFR a partire dal periodo di paga successivo al mese di presentazione della richiesta.

L'istanza può essere presentata anche dai lavoratori che hanno già deciso di destinare il TFR ai fondi di previdenza integrativa, mentre non può essere presentata dai lavoratori di imprese in crisi (imprese soggette a procedure concorsuali, in CIGS o CIG in deroga, con un piano di risanamento attestato, con un accordo di ristrutturazione dei debiti, con un accordo di ristrutturazione dei debiti e di soddisfazione dei crediti).

I datori di lavoro con meno di 50 addetti, per procedere al pagamento delle quote di TFR possono accedere ad un apposito finanziamento bancario e in tal caso la liquidazione della quota di TFR va effettuata a partire dal terzo periodo di paga successivo al mese di efficacia della richiesta.

Per le imprese che accreditano in busta paga quote di TFR senza ricorrere all'apposito finanziamento bancario è prevista una deduzione dal reddito d'impresa di importo pari al 4% (6% per le imprese con meno di 50 addetti) dell'ammontare delle quote di TFR annualmente corrisposte ai lavoratori come parte integrante della retribuzione.

### **Franchigia per i lavoratori transfrontalieri (comma 690)**

Dal 2015 viene innalzata da 6.700 a 7.500 euro la franchigia Irpef per i redditi di lavoro dipendente prodotti all'estero da contribuenti residenti in Italia che prestano la loro attività, in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto, in zone di frontiera o in altri Paesi limitrofi al territorio nazionale (Austria, Francia, Svizzera, Slovenia, San Marino, Principato di Monaco o Città Stato del Vaticano).

## **NOVITA' AI FINI IRAP PER IMPRESE, PROFESSIONISTI E AGRICOLTORI**

### **Deduzione integrale del costo del lavoro a tempo indeterminato (commi 20 e 24)**

Dal 2015 viene riconosciuta la deduzione integrale dal valore della produzione ai fini irap del costo del lavoro a tempo indeterminato attraverso l'introduzione di una nuova deduzione IRAP pari alla differenza tra il costo complessivo per i dipendenti con contratto a tempo indeterminato e le deduzioni già spettanti con riferimento agli stessi dipendenti. La nuova deduzione spetta a imprese e professionisti e agricoltori, non spetta invece agli enti non commerciali che esercitano esclusivamente attività istituzionale.

### **Credito d'imposta del 10% per chi non ha dipendenti (comma 21)**

Dal 2015 per imprese, professionisti e agricoltori che non si avvalgono di lavoratori dipendenti, è riconosciuto un credito d'imposta pari al 10% dell'IRAP lorda da utilizzare esclusivamente in compensazione nel mod. F24 a decorrere dall'anno di presentazione del corrispondente mod. IRAP. Tale credito per le imprese costituisce ai fini delle imposte dirette una sopravvenienza attiva tassabile (circ. Agenzia Entrate 6 del 19/2/2015).

### Abrogata la prevista riduzione delle aliquote IRAP (comma 22)

Con l'abrogazione delle disposizioni del dl n. 66/2014 che prevedevano la riduzione delle aliquote IRAP a partire dal 2014, vengono confermate anche per il 2014 e per gli anni successivi le aliquote IRAP in vigore nel 2013. Così ad esempio l'aliquota ordinaria prevista per la generalità dei soggetti rimane confermata al 3,9% anziché scendere al 3,5%. Per evitare l'applicazione di sanzioni viene confermata la validità delle aliquote ridotte previste per la determinazione dell'acconto IRAP 2014 con il metodo previsionale, anche se il saldo 2014 va versato con le aliquote più elevate.

## NOVITA' PER LE DETRAZIONI SU CASA E ARREDI

### Proroga per le detrazioni del 50% e del 65% su casa e arredi (comma 47)

Viene disposta la proroga fino al 31/12/2015 delle detrazioni del 50% per gli interventi di recupero e per il correlato acquisto di mobili ed elettrodomestici e del 65% per gli interventi antisismici e quelli per il risparmio energetico, tra cui sono ora agevolati anche quelli diretti all'acquisto e installazione di schermature solari e generatori di calore a biomasse.

In seguito a tale proroga:

- **la detrazione irpef per le spese sostenute per gli interventi di recupero** dei fabbricati abitativi e relative pertinenze fino al 31/12/2015 spetta nella misura del **50% (anziché del 36%)** per una spesa massima complessiva per ciascuna unità immobiliare di **96.000 euro (anziché di 48.000)**

Anno di pagamento della spesa	Limite di spesa per singola unità immobiliare	detrazione
2014	96.000	50%
2015	96.000	50%
dal 2016	48.000	36%

- **la detrazione irpef/ires per gli interventi antisismici** sui fabbricati adibiti ad abitazione principale o ad attività produttive situati in zone sismiche classificate ad alta pericolosità (zone 1 e 2 nell'ordinanza del presidente del consiglio dei ministri n. 3274 del 20/3/2003) anche nel 2015 spetta nella misura del 65% su una spesa massima di 96.000 euro

Periodo di pagamento della spesa per l'adozione di misure antisismiche con procedure attivate dal 5/8/2013	Limite di spesa per singola unità immobiliare (abitazioni principali o immobili destinati ad attività produttive)	detrazione
2014	96.000	65%
2015	96.000	65%
dal 2016	48.000	36%

- **la detrazione irpef/ires sulle spese per il risparmio energetico**, comprese quelle sulle parti comuni condominiali, spetta nella misura del **65%** fino al 31/12/2015, mentre per le spese sostenute nel 2016 l'agevolazione si abbassa al 36%.

La detrazione del 65% spetta anche per le spese sostenute dal 1/1/2015 al 31/12/2015 per l'acquisto e posa in opera di **schermature solari** indicate nell'allegato M del decreto legislativo n. 311/2006 (con un limite massimo di detrazione di 60.000 euro) e di **impianti di climatizzazione invernale con generatori di calore a biomasse** (con un limite massimo di detrazione di 30.000 euro).

Si segnala che rientrano tra le schermature solari: le **tende esterne da sole** con marchiatura obbligatoria CE e certificate UNI EN 13561; le **chiusure oscuranti** con marchiatura obbligatoria CE e certificate UNI EN 13659; i dispositivi di **protezione solare**, anche in combinazione con vetrate, di

cui alle norme armonizzate europee UNI EN 14501, 13363.01, 13363.02. Tra gli impianti di climatizzazione invernale con generatori di calore a biomasse rientrano le **stufe a pellet**.

Periodo in cui la spesa è sostenuta (ossia spesa pagata per i privati o prestazione ultimata per le imprese)	Detrazione (con i consueti limiti massimi <b>di detrazione</b> differenziati per tipologia di intervento)
2014	65%
2015 (anche per schermature solari e generatori di calore a biomasse)	65%
dal 2016	36% con limite massimo <b>di spesa</b> di €48.000

Si segnala che l'art.12 del dl 175/2014 ha eliminato l'obbligo di inviare all'Agenzia delle Entrate il modello IRE con cui si dovevano comunicare entro il 31 marzo le spese per il risparmio energetico sostenute nell'anno precedente per i lavori che proseguivano oltre l'anno. Con la circolare 31 del 30/12/2014 l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che anche per le violazioni commesse in passato non è più applicabile la sanzione da 258 a 2065 euro prevista in caso di omesso o irregolare invio della comunicazione, se non è già intervenuto un provvedimento di irrogazione definitivo.

- **la detrazione irpef del 50% per gli acquisti di mobili e grandi elettrodomestici** di classe non inferiore alla A+, (A per i forni) destinati all'immobile su cui sono già stati effettuati o almeno iniziati lavori pagati dopo il 26/6/2012, e quindi agevolati con la detrazione del 50%, spetta su una spesa massima di **10.000 euro** per gli acquisti effettuati fino al **31/12/2015**

Periodo di pagamento della spesa per gli interventi sull'immobile	Periodo in cui va sostenuta la spesa per l'acquisto di mobili o grandi elettrodomestici	Limite di spesa per singola unità immobiliare	Detrazione
Dal 26/6/2012 al 31/12/2015	Dal 6/6/2013 al 31/12/2015	10.000	50%

#### **Detrazione per l'acquisto di immobili ristrutturati (comma 48)**

Viene allungato da 6 a **18 mesi** dall'ultimazione dei lavori il termine entro cui l'impresa ristrutturatrice può vendere l'unità immobiliare per consentire all'acquirente la fruizione della detrazione IRPEF per gli interventi di recupero. In tal caso, si ricorda, la detrazione spetta a favore degli acquirenti di unità immobiliari facenti parte di un edificio complessivamente sottoposto a restauro e risanamento conservativo o ristrutturazione edilizia (interventi di cui alle lettere c) e d) del comma 1 dell'art. 3 del dpr 380/2001) da parte di imprese di costruzione o ristrutturazione o da cooperative edilizie. La detrazione del 50% (36% dal 2016) deve essere applicata su una base pari al 25% del prezzo dell'unità immobiliare, base che ai fini della detrazione rileva nel limite di 96.000 euro (48.000 dal 2016) per unità immobiliare.

#### **Raddoppiata la ritenuta d'acconto sui bonifici per le spese di recupero edilizio e risparmio energetico (comma 657)**

Dal 2015 aumenta dal 4% **all'8%** la ritenuta che banche e uffici postali poste devono operare all'atto dell'accreditamento dei bonifici relativi a spese per le quali l'ordinante intende beneficiare della detrazione per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio o di quella per risparmio energetico.

## IL NUOVO REGIME FORFETARIO PER IMPRESE E PROFESSIONISTI CON CAPACITÀ OPERATIVA DI SCARSA ENTITÀ' (commi 54-89)

Dal 1° gennaio 2015 viene introdotto il nuovo regime fiscale forfetario riservato a imprenditori individuali, imprese familiari e professionisti in possesso di determinati requisiti che denotano la presenza di una struttura e di una capacità operativa di scarsa entità. Correlativamente vengono abrogati:

- il regime delle nuove iniziative produttive (art. 13 legge 388/2000);
- il regime contabile agevolato (art. 27 c. 3 dl 98/2011).

Per quanto riguarda il regime dei nuovi minimi (quello soggetto ad imposta sostitutiva del 5% ai sensi dell'art. 27, commi 1 e 2 del dl 98/2011) la legge di stabilità ha previsto una sopravvivenza fino ad esaurimento solo per chi già lo utilizzava nel 2014, ma in sede di conversione del decreto Milleproroghe (art.10 del dl 192/2014) è stata reintrodotta la possibilità di avvalersi di tale regime anche in caso di avvio dell'attività nel corso del 2015.

### **Requisiti e cause di esclusione**

Il regime forfetario è previsto come regime naturale (salvo opzione minimo triennale per il regime normale), per imprenditori individuali, imprese familiari e professionisti che nell'anno precedente presentino i seguenti **requisiti d'accesso**:

- 1) i ricavi conseguiti (criterio di competenza per le imprese che non sono in regime dei minimi) e i compensi percepiti (criterio di cassa per i professionisti e le imprese in regime dei minimi), ragguagliati ad anno, non devono superare i limiti (compresi tra 15.000 e 40.000 euro) indicati nell'allegato 4 alla Legge 190/2014 in relazione ai diversi codici attività ATECO, senza considerare i ricavi e i compensi da adeguamento a studi di settore o parametri e tenendo conto del limite più elevato in caso di esercizio di più attività soggette a limiti diversi (detti limiti sono evidenziati nella tabella riportata più avanti);
- 2) non devono essere state sostenute spese per un importo superiore a €5.000 lordi annui per:
  - lavoratori dipendenti;
  - collaboratori di cui all'art.50 comma 1 lettere c (borse di studio) e c-bis (collaborazioni coordinate e continuative con progetto o senza progetto, come possibile ad esempio per gli amministratori di società) del dpr 917/1986;
  - lavoro accessorio di cui all'art.70 del dlgs 276/2003;
  - associati in partecipazione con apporto di solo lavoro;tenendo conto dei compensi ai familiari indeducibili ai sensi dell'art.60 del dpr 917/1986;
- 3) alla chiusura dell'esercizio il costo dei beni strumentali al netto dell'iva (anche se non detratta) e al lordo degli ammortamenti non deve superare 20.000 euro, senza considerare gli immobili, i beni di costo non superiore a 516,46 euro, gli oneri pluriennali, le spese relative a più esercizi e l'avviamento, considerando per i beni in locazione finanziaria il costo sostenuto dal concedente, per i beni in locazione, noleggio e comodato il valore normale, tenendo conto del 50% del costo per i beni d'impresa utilizzati in modo promiscuo per l'attività economica e privatamente;
- 4) in caso di compresenza di redditi d'impresa o lavoro autonomo e di redditi di lavoro dipendente di cui all'art.49 del TUIR (tutti i redditi di lavoro dipendente e le pensioni) o assimilato di cui all'art.50 del TUIR (tutti i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente) la cui somma complessiva superi 20.000 euro, il reddito d'impresa o di lavoro autonomo deve superare quello di lavoro dipendente o assimilato. Tale prevalenza non va verificata in caso di rapporto di lavoro cessato.

**NB:** A differenza di quanto previsto per il regime dei minimi **non** è prevista come requisito d'accesso al regime forfetario la condizione di non aver effettuato cessioni all'esportazione ai sensi degli art.8, 8-bis, 9, 71 e 72 del dpr 633/1972.

Non possono comunque avvalersi del regime forfetario i soggetti che presentino una delle **seguenti cause di esclusione** che vanno riferite al momento di applicazione del regime e non all'anno antecedente all'ingresso nel medesimo:

- 1) i soggetti che si avvalgono di regimi speciali ai fini Iva o di altri regimi di determinazione forfetaria del reddito;

- 2) i soggetti non residenti a meno che non siano soggetti residenti in uno stato membro UE (o in uno stato aderente all'Accordo sullo Spazio Economico Europeo che assicuri un adeguato scambio di informazioni) che producano nel territorio dello Stato italiano redditi che costituiscono almeno il 75% del reddito complessivamente prodotto.
- 3) i soggetti che in via esclusiva o prevalente effettuano vendite di fabbricati, di terreni edificabili o di mezzi di trasporto;
- 4) i soggetti che contemporaneamente partecipano a società di persone o associazioni professionali o a società a responsabilità limitata in regime di trasparenza.

Il regime forfetario cessa di avere applicazione, oltre che in caso di opzione per il regime normale vincolante per almeno un triennio, a partire dall'anno successivo a quello in cui viene meno uno dei requisiti o si verifica una delle cause di esclusione sopra indicati.

**NB:** A differenza di quanto previsto per il regime dei minimi **non** scatta la fuoriuscita dal regime forfetario dall'anno stesso in cui i ricavi o i compensi percepiti superano di oltre il 50% il limite previsto.

### **Adempimenti e caratteristiche del regime forfetario**

Chi aderisce al regime forfetario non deve applicare l'iva anche se permane l'obbligo di emissione di fattura, ricevuta fiscale o scontrino ed è esonerato da una serie di adempimenti.

In sintesi il regime forfetario è caratterizzato dalle seguenti previsioni:

- non addebito dell'iva a titolo di rivalsa e indetraibilità dell'iva sugli acquisti effettuati;
- obbligo di certificazione dei corrispettivi ossia di emissione della fattura o, nei casi consentiti, della ricevuta fiscale o dello scontrino (sulle fatture emesse deve essere riportata l'annotazione "**operazione in franchigia da iva ai sensi dell'articolo 1, comma 58, della legge 190/2014 (regime forfetario)**") e ciò anche nelle ipotesi in cui l'iva non sarebbe comunque stata applicata per la regola del reverse-charge, ipotesi dove quindi l'annotazione sopra evidenziata sostituisce l'annotazione "*emessa ai ai sensi dell'art.17 sesto comma dpr 633/1972*"; sulle fatture di importo superiore a 77,47 euro va applicata la marca da bollo di 2,00 euro (per le ricevute vale l'esonero dall'imposta di bollo disposto dall'art.13 della legge 31/1980); restano comunque escluse dall'obbligo di rilascio della ricevuta fiscale o dello scontrino le attività previste dall'art.2 del dpr 696/1996;
- le cessioni di beni effettuate nei confronti di soggetti UE non sono considerate operazioni intracomunitarie ai sensi dell'art.41 comma 2-bis del DL 331/1993 (è opportuno aggiungere anche l'annotazione "*cessione non considerata operazione intracomunitaria ai sensi degli artt. 281-292 della Direttiva 2006/112/CE*") e non comportano quindi la compilazione dell'intrastat;
- per quanto riguarda gli acquisti intracomunitari, si evidenzia una disciplina diversa da quella prevista per i contribuenti minimi dato che viene richiamato l'art.38 comma 5 lettera c del dl 331/1993 e di conseguenza gli acquisti di beni da altri stati UE:
  - per i contribuenti che nell'anno precedente non hanno superato la soglia di 10.000 euro di acquisti di beni da altri stati UE, fino al limite di 10.000 euro annui non sono considerati acquisti intracomunitari (non comportano quindi la necessità di integrare la fattura ricevuta con l'iva italiana e il relativo versamento, né la compilazione dell'intrastat dato che tali acquisti rimangono quindi assoggettati all'iva dello stato membro UE di provenienza);
  - per i contribuenti che nell'anno precedente hanno superato la soglia di 10.000 euro di acquisti di beni da altri stati UE o per quelli che superano tale soglia in corso d'anno (con riferimento in quest'ultimo caso agli acquisti di beni che superano tale limite annuo), costituiscono acquisti intracomunitari, con conseguente obbligo di integrare la fattura estera con l'iva italiana da versare entro il 16 del mese successivo a quello in cui è stato effettuato l'acquisto e obbligo di presentare gli intrastat acquisti;
- le prestazioni di servizi effettuate nei confronti di soggetti UE sono disciplinate dall'art.7 ter del dpr 633/1972;
- per gli acquisti di servizi generici di cui all'art.7-ter del dpr 633/1972 occorre integrare la fattura con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta che deve essere versata entro il 16 del mese successivo a quello in cui è stato effettuato l'acquisto e scatta inoltre l'obbligo di presentare l'intrastat;

- per le importazioni e le esportazioni trova applicazione la disciplina comune del dpr 633/72, esclusa la possibilità di avvalersi della facoltà di acquistare in sospensione d'imposta;
- obbligo di numerare e conservare le fatture di acquisto e le bollette doganali;
- in caso di acquisti con iva a proprio carico (acquisti per i quali è previsto il reverse charge) obbligo di integrazione della fattura con aliquota ed imposta e versamento dell'iva entro il 16 del mese successivo a quello in cui è stato effettuato l'acquisto;
- con l'eccezione di quanto previsto nel punto precedente esonero dal versamento dell'IVA;
- esonero dalle registrazioni contabili e dalla presentazione della dichiarazione IVA;
- esonero dalla trasmissione della comunicazione relativa allo spesometro e dalla trasmissione della comunicazione delle operazioni con operatori economici black list;
- ai fini delle imposte dirette obbligo di conservazione dei documenti ricevuti ed emessi ed esonero dalla tenuta delle scritture contabili;
- obbligo di presentare la dichiarazione dei redditi, nei termini e modalità ordinari;
- esenzione dall'IRAP ed esonero dalla presentazione della relativa dichiarazione;
- esclusione dagli studi di settore e dai parametri ed esonero dalla compilazione dei relativi modelli;
- obbligo di effettuare i versamenti d'imposte e contributi mediante F24 telematico;
- esonero dagli obblighi tipici dei sostituti d'imposta (effettuazione delle ritenute d'acconto, versamento della stesse e presentazione del modello 770) anche se in caso di erogazione di somme normalmente soggette a ritenuta viene prevista l'indicazione nella dichiarazione dei redditi del soggetto in regime forfetario delle somme erogate e del codice fiscale del percettore;
- i corrispettivi pagati ai contribuenti forfetari non vanno assoggettati a **ritenuta d'acconto** (a tal fine sulla fatture i contribuenti forfetari che ricevono compensi normalmente soggetti a ritenuta devono riportare un'annotazione del tipo "prestazione soggetta ad imposta sostitutiva e non soggetta a ritenuta d'acconto ai sensi dell'art.1 comma 67 della legge 190/2014).

#### **Determinazione del reddito e dell'imposta sostitutiva**

Il reddito è determinato applicando ai ricavi e compensi il coefficiente di redditività previsto a seconda dell'attività esercitata, come evidenziato nella tabella riportata sotto.

<b>LIMITI DI RICAVI/COMPENSI E COEFFICIENTI DI REDDITIVITÀ</b>			
<i>Gruppo di settore</i>	<i>Codici attività Ateco 2007</i>	<i>Valore soglia ricavi/compensi</i>	<i>Coefficiente di redditività</i>
<b>Industrie alimentari e delle bevande</b>	<b>(10 - 11)</b>	<b>35.000</b>	<b>40%</b>
<b>Commercio all'ingrosso e al dettaglio (e riparazione di autoveicoli e motoveicoli)</b>	<b>45 - (da 46.2 a 46.9) - (da 47.1 a 47.7) - 47.9</b>	<b>40.000</b>	<b>40%</b>
<b>Commercio ambulante di prodotti alimentari e bevande</b>	<b>47.81</b>	<b>30.000</b>	<b>40%</b>
<b>Commercio ambulante di altri prodotti</b>	<b>47.82 - 47.89</b>	<b>20.000</b>	<b>54%</b>
<b>Costruzioni e attività immobiliari</b>	<b>(41 - 42 - 43) - (68)</b>	<b>15.000</b>	<b>86%</b>
<b>Intermediari del commercio</b>	<b>46.1</b>	<b>15.000</b>	<b>62%</b>



<b>Attività dei servizi di alloggio e di ristorazione</b>	(55 - 56)	<b>40.000</b>	<b>40%</b>
<b>Attività professionali, scientifiche, tecniche, sanitarie, di istruzione, servizi finanziari ed assicurativi</b>	(64 - 65 - 66) - (69 - 70 - 71 - 72 - 73 - 74 - 75) - (85) - (86 - 87 - 88)	<b>15.000</b>	<b>78%</b>
<b>Altre attività economiche</b>	(01 - 02 - 03) - (05- 06 - 07 - 08 - 09) - (12 - 13 - 14 - 15 - 16 - 17 - 18 - 19 - 20 - 21 - 22 - 23 - 24 - 25 - 26 - 27 - 28 - 29 - 30 - 31 - 32 - 33) - (35) - (36 - 37 - 38 - 39) - (49 - 50 - 51 - 52 - 53) - (58 - 59 - 60 - 61 - 62 - 63) - ( 77 - 78 - 79 - 80 - 81 - 82) - (84) - (90 - 91 - 92 - 93) - (94 - 95 - 96) - (97 - 98) - (99)	<b>20.000</b>	<b>67%</b>

Il reddito calcolato forfettariamente può essere **abbattuto con le perdite pregresse** prodotte durante il regime dei minimi o derivanti da imprese o da partecipazioni in società in contabilità ordinaria, secondo le ordinarie regole del TUIR. Il reddito così determinato, **ridotto dei contributi previdenziali** versati, è **soggetto ad un'imposta del 15%, sostitutiva dell'IRPEF e relative addizionali e dell'IRAP**. Nel calcolo del reddito non assumono alcuna rilevanza le spese sostenute. L'eventuale eccedenza di contributi costituisce un onere deducibile dal reddito complessivo IRPEF.

Nel caso di imprese familiari, l'imposta sostitutiva è dovuta dall'imprenditore ed è calcolata sul reddito al lordo delle quote assegnate ai collaboratori familiari.

Il reddito prodotto in regime forfetario anche se non concorre alla formazione del reddito complessivo ai fini IRPEF, rileva ai fini delle detrazioni per carichi di famiglia.

#### Start up

In caso di nuova attività per il periodo d'imposta in cui l'attività è iniziata e per i due successivi, il reddito è ridotto di un terzo, a condizione che:

- 1) il contribuente non abbia esercitato, nei tre anni precedenti l'inizio dell'attività un'attività professionale o d'impresa, anche in forma associata o familiare;
- 2) l'attività non costituisca una mera prosecuzione di altra attività precedentemente svolta sotto forma di lavoro dipendente o autonomo, escluso il caso in cui l'attività precedentemente svolta consista nel periodo di pratica obbligatoria ai fini dell'esercizio di arti o professioni;
- 3) in caso di prosecuzione di attività svolta in precedenza da altro soggetto, l'ammontare dei relativi ricavi e compensi, realizzati nel periodo d'imposta precedente non sia superiore ai limiti previsti per accedere al regime forfetario.

#### **Possibile applicazione di un regime contributivo speciale**

Per gli imprenditori che adottano il regime forfetario è prevista la possibilità attraverso un'apposita comunicazione telematica all'INPS, di versare i contributi INPS applicando le aliquote contributive ordinarie sul reddito determinato in via forfetaria senza dover tener conto del reddito minimale. In tal caso però se la contribuzione annua è inferiore a quella prevista sul reddito minimale i mesi coperti da contribuzione si riducono proporzionalmente.

La possibilità di avvalersi di tale regime contributivo cessa definitivamente per scelta del contribuente comunicata con apposita istanza all'INPS, oppure in seguito alla perdita dei requisiti di permanenza nel regime fiscale forfetario.

Gli imprenditori in regime forfetario e i loro collaboratori familiari, se già pensionati INPS con più di 65 anni di età, se scelgono di adottare il suddetto regime contributivo speciale non possono applicare la riduzione al 50% dei contributi dovuti.

### **Passaggio dal regime normale a quello forfetario**

#### Previsioni ai fini IVA

Chi entra nel regime forfetario, se non proviene dal regime dei minimi, nella dichiarazione iva relativa all'ultimo anno di applicazione delle regole ordinarie, deve effettuare **la rettifica della detrazione prevista dell'art. 19-bis2** del dpr 633/1972 per l'iva detratta negli anni in cui si è applicato il regime ordinario relativa a beni non ancora ceduti e servizi o non ancora utilizzati (ad esempio canoni di leasing fatturati nel 2014 riferiti al 2015). Per i beni ammortizzabili la rettifica non deve essere effettuata se di costo unitario non superiore a 516,46 euro o se si tratta di beni con coefficiente di ammortamento superiore al 25%; per gli altri, la rettifica va eseguita soltanto se non siano ancora trascorsi cinque anni da quello della loro entrata in funzione, o dieci anni dalla data di acquisto o di ultimazione se si tratta di fabbricati (di conseguenza per chi entra in regime forfetario nel 2015, non va effettuata alcuna rettifica per i beni mobili strumentali acquistati nel 2010 o in anni precedenti).

Il calcolo dell'iva da versare in seguito alla rettifica della detrazione comporta la necessità di predisporre un apposito documento in cui siano indicati, raggruppati per categorie omogenee, quantità e valori dei beni interessati.

L'imposta dovuta deve essere inserita nel rigo VF56 con segno negativo della dichiarazione iva relativa al 2014 per chi accede al regime forfetario già dal 2015. Il saldo iva risultante dalla dichiarazione va poi versato seguendo le regole ordinarie nell'anno d'ingresso nel regime forfetario.

L'iva a credito risultante dalla dichiarazione iva relativa all'anno che precede quello di applicazione del regime può essere chiesta a rimborso oppure può essere utilizzata in compensazione nel mod.F24.

#### Previsioni ai fini delle imposte dirette e dell'irap

Ai fini irpef, in caso di passaggio dal regime normale a quello forfetario, i ricavi che hanno già concorso a formare il reddito in base al criterio di competenza non assumono rilevanza nei periodi d'imposta compresi nel regime forfetario, anche se incassati in tali periodi. Correlativamente i ricavi che non hanno concorso a formare il reddito in base al criterio di competenza concorreranno a formarlo nell'anno in cui si verificano i requisiti della competenza anche se ciò avviene durante il regime forfetario.

I componenti positivi e negativi di reddito riferiti ad anni precedenti a quello da cui ha effetto il regime forfetario, la cui tassazione o deduzione è stata rinviata in conformità alle disposizioni del dpr 917/1986 (ad esempio quote residue di plusvalenze rateizzate, di spese di manutenzione e di rappresentanza ecc...), partecipano per le quote residue alla formazione del reddito (ai fini irpef) e al valore della produzione (ai fini irap) dell'anno che precede quello di ingresso nel regime forfetario.

### **Passaggio dal regime forfetario a quello normale**

#### Previsioni ai fini IVA

In caso di passaggio, anche per opzione, dal regime forfetario alle regole ordinarie si dovrà effettuare la rettifica della detrazione iva, questa volta a proprio favore, nella dichiarazione del primo anno di applicazione delle regole ordinarie, seguendo regole analoghe a quelle già evidenziate per il passaggio dal regime normale a quello forfetario.

#### Previsioni ai fini delle imposte dirette e dell'irap

In caso di passaggio dal regime forfetario a quello ordinario, al fine di evitare salti o duplicazioni di imposta, i ricavi che, in base alle regole del regime forfetario, hanno già concorso a formare il reddito perché incassati, non assumono rilevanza nella determinazione del reddito degli anni successivi ancorché di competenza di tali periodi; viceversa i ricavi che non hanno concorso a formare il reddito imponibile nel corso degli anni soggetti al regime forfetario, perché in tali anni non sono stati incassati, concorrono a formare il reddito degli anni nel corso dei quali verranno incassati, anche se percepiti in un anno in cui il reddito va determinato in base al criterio di competenza.

In caso di passaggio da un periodo di imposta soggetto al regime forfetario a un periodo di imposta soggetto a un diverso regime, le spese sostenute nel periodo di applicazione del regime forfetario non assumono rilevanza nella determinazione del reddito degli anni successivi.

In caso di cessione, successivamente all'uscita dal regime forfetario, di beni strumentali acquisiti in esercizi precedenti a quello da cui decorre il regime forfetario, ai fini del calcolo dell'eventuale plusvalenza o minusvalenza determinata, rispettivamente, ai sensi degli articoli 86 e 101 del dpr 917/1986, si assume come costo non ammortizzato quello risultante alla fine dell'esercizio precedente a quello dal quale decorre il regime (dopo l'uscita dal regime forfetario, se il bene nel frattempo non è stato ceduto dovrebbero potersi dedurre le quote residue di ammortamento dei beni acquistati prima dell'ingresso nel regime dei minimi). Se invece la cessione concerne beni strumentali acquisiti nel corso del regime forfetario, si assume come costo non ammortizzabile il prezzo di acquisto.

### **Sanzioni**

Le sanzioni minime e massime previste dal decreto legislativo 471/97 sono aumentate del 10% in caso di infedele indicazione dei dati attestanti i requisiti e le condizioni per usufruire del regime, qualora il maggior reddito accertato superi del 10% quello dichiarato.

A seguito di un avviso di accertamento divenuto definitivo il regime cessa di avere applicazione dall'anno successivo a quello in cui è accertato, in via definitiva, il venir meno di una delle condizioni di accesso, ovvero il realizzarsi di una delle ipotesi di esclusione.

## **ESTENSIONE DEI CASI DI FATTURAZIONE CON INVERSIONE CONTABILE (REVERSE CHARGE commi da 629 a 632)**

Con la legge di Stabilità per il 2015 viene esteso il campo di applicazione del reverse charge, sistema di fatturazione previsto dall'art.17 del dpr 633/1972 che comporta per il fornitore l'emissione della fattura senza addebito dell'iva (con l'annotazione che si tratta di un'operazione soggetta a inversione contabile) e per l'acquirente l'obbligo di integrare tale fattura, riportando l'aliquota e l'iva e di annotarla sia nel registro delle vendite sia in quello degli acquisti.

Il meccanismo di inversione contabile IVA (c.d. reverse charge) in particolare viene esteso dal 1/1/2015 anche:

- **alle prestazioni di servizi relative ad edifici consistenti in pulizia, demolizione, installazione impianti, completamento, (lettera a-ter nel comma 6 dell'art.17 del dpr 633/1972);**
- ai trasferimenti di quote di emissioni di gas ad effetto serra ex art. 3 Direttiva n. 2003/87/CE, trasferibili ai sensi dell'art. 12 citata Direttiva (**lettera d-bis nel comma 6 dell'art.17 del dpr 633/1972);**
- ai trasferimenti dei certificati ambientali (**lettera d-ter nel comma 6 dell'art.17 del dpr 633/1972);**
- alle cessioni di gas e di energia elettrica ad un soggetto passivo rivenditore, **compresa la vendita di energia al GSE da parte dei possessori di impianti fotovoltaici (lettera d-quater nel comma 6 dell'art.17 del dpr 633/1972);**
- alle **cessioni di bancali in legno (pallet) recuperati a cicli di utilizzo successivi al primo** (con la modifica **dell'art. 74, comma 7, dpr n. 633/72).**

Viene poi prevista l'estensione del reverse charge anche alle cessioni di beni effettuate nei confronti degli ipermercati, supermercati, discount alimentari ma in tal caso l'applicazione del meccanismo è subordinata al rilascio di un'apposita autorizzazione comunitaria.

Con la circolare 14 del 27/3/2015 l'Agenzia delle Entrate ha fornito gli attesi chiarimenti sulle nuove disposizioni sul reverse charge e, per quanto riguarda i servizi prestati agli enti pubblici, sul rapporto di tali disposizioni con quelle sullo split payment. Con tale circolare trovano conferma gli orientamenti sostenuti finora da Confartigianato Udine.

**Reverse charge per i servizi su edifici consistenti in pulizia, demolizione, installazione impianti, completamento (art.17 comma 6 lettera a-ter del DPR 633/1972)**

L'Agenzia delle Entrate nella circolare 14 prevede la necessità di far riferimento ai codici attività Ateco per individuare l'ambito di applicazione delle prestazioni relative agli edifici soggette al nuovo reverse charge. Tale chiarimento comporta anche la conferma dell'applicabilità delle nuove disposizioni anche per le **manutenzioni e riparazioni**, se riconducibili ad attività tipiche dei codici ATECO interessati dalle nuove disposizioni.

Per quanto riguarda le prestazioni relative agli edifici, nelle **tabelle A e B** che seguono sono **evidenziati in grigio** i codici Ateco delle attività interessate dalla nuova disposizione che trova applicazione quando **il servizio** prestato, che deve riferirsi ad un **edificio**, è reso **nei confronti di un soggetto passivo iva**, ossia **non** nei confronti di un privato:

- indipendentemente dalla tipologia contrattuale, che può quindi essere un appalto, un subappalto, un contratto d'opera ecc... (deve però trattarsi di servizi e non di cessione di beni, anche se con posa in opera);
- indipendentemente dall'attività svolta dal committente (titolare di partita iva) e quindi anche se il servizio è effettuato nei confronti di soggetti che svolgono attività non riconducibili al settore edile di cui alla sezione F (costruzioni) della Tabella dei codici attività Ateco, compresi i professionisti e compreso lo Stato con gli altri enti pubblici che in tal caso non devono adottare la procedura dello split payment;

<b>TABELLA A</b>	
<b>SEZIONE F (COSTRUZIONI)</b>	
<b>Evidenziati in grigio i codici interessati dal nuovo reverse charge ai sensi dell'art.17 comma 6 lettera a-ter del DR 633/1972 relativi al settore costruzioni</b>	
41.20.00	Costruzione di edifici residenziali e non residenziali
42.11.00	Costruzione di strade, autostrade e piste aeroportuali
42.12.00	Costruzione di linee ferroviarie e metropolitane
42.13.00	Costruzione di ponti e gallerie
42.21.00	Costruzione di opere di pubblica utilità per il trasporto di fluidi
42.22.00	Costruzione di opere di pubblica utilità per l'energia elettrica e le telecomunicazioni
42.91.00	Costruzione di opere idrauliche
42.99.01	Lottizzazione dei terreni connessa con l'urbanizzazione
42.99.09	Altre attività di costruzione di altre opere di ingegneria civile nca
<b>43.11.00</b>	<b>Demolizione</b>
43.12.00	Preparazione del cantiere edile e sistemazione del terreno
43.13.00	Trivellazioni e perforazioni
<b>43.21.01</b>	<b>Installazione di impianti elettrici in edifici o in altre opere di costruzione (compresa manutenzione e riparazione)</b>
<b>43.21.02</b>	<b>Installazione di impianti elettronici (compresa manutenzione e riparazione)</b>
43.21.03	Installazione impianti di illuminazione stradale e dispositivi elettrici di segnalazione, illuminazione delle piste degli aeroporti (compresa manutenzione e riparazione)
<b>43.22.01</b>	<b>Installazione di impianti idraulici, di riscaldamento e di condizionamento dell'aria (compresa manutenzione e riparazione) in edifici o in altre opere di costruzione</b>
<b>43.22.02</b>	<b>Installazione di impianti per la distribuzione del gas (compresa manutenzione e riparazione)</b>
<b>43.22.03</b>	<b>Installazione di impianti di spegnimento antincendio, compresi quelli integrati (compresa manutenzione e riparazione)</b>
43.22.04	Installazione di impianti di depurazione per piscine (compresa manutenzione e riparazione)
43.22.05	Installazione di impianti di irrigazione per giardini (compresa manutenzione e riparazione)
<b>43.29.01</b>	<b>Installazione, riparazione e manutenzione di ascensori e scale mobili</b>
<b>43.29.02</b>	<b>Lavori di isolamento termico, acustico o antivibrazioni</b>
<b>43.29.09</b>	<b>Altri lavori di costruzione e installazione nca</b>
<b>43.31.00</b>	<b>Intonacatura e stuccatura</b>
<b>43.32.01</b>	<b>Posa in opera di casseforti, forzieri, porte blindate</b>
<b>43.32.02</b>	<b>Posa in opera di infissi, arredi*, controsoffitti, pareti mobili e simili</b>

<b>43.33.00</b>	<b>Rivestimento di pavimenti e di muri</b>
<b>43.34.00</b>	<b>Tinteggiatura e posa in opera di vetri</b>
<b>43.39.01</b>	<b>Attività non specializzate di lavori edili (muratori)</b>
<b>43.39.09</b>	<b>Altri lavori di completamento e di finitura degli edifici nca</b>
43.91.00	Realizzazione di coperture
43.99.01	Pulizia a vapore, sabbatura e attività simili per pareti esterne di edifici
43.99.02	Noleggio di gru ed altre attrezzature con operatore per la costruzione o la demolizione
43.99.09	Altre attività di lavori specializzati di costruzione nca
*L'Agenzia delle Entrate con la circolare 14 del 27/3/2015 ha chiarito che la posa in opera di "arredi" deve intendersi esclusa dall'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile, in quanto non rientra nella nozione di completamento relativo ad edifici.	
<b>TABELLA B</b> <b>PULIZIA EDIFICI</b>	
<b>Evidenziati in grigio i codici interessati dal nuovo reverse charge ai sensi dell'art.17 comma 6 lettera a-ter del DR 633/1972 relativi alla pulizia edifici</b>	
<b>81.21.00</b>	<b>Pulizia generale (non specializzata) di edifici</b>
<b>81.22.02</b>	<b>Altre attività di pulizia specializzata di edifici</b> e di impianti e macchinari industriali
La circolare 14 del 27/3/2015 dell'Agenzia delle Entrate non cita tra i servizi di pulizia soggetti alla nuove disposizioni sul reverse charge le prestazioni di disinfezione e di disinfestazione di edifici (81.29.10) che devono quindi ritenersi esclusi da tali disposizioni.	

L'Agenzia delle Entrate con la circolare 14 ha chiarito che se un unico contratto prevede una pluralità di prestazioni di servizi in parte soggette al regime dell'inversione contabile e in parte soggette all'applicazione dell'IVA nelle modalità ordinarie, si dovrà procedere alla scomposizione delle operazioni, individuando le singole prestazioni assoggettabili al regime del reverse charge. La stessa circolare precisa però che se il contratto di appalto – comprensivo anche di prestazioni soggette a reverse charge ai sensi della lettera a-ter) – ha per oggetto la costruzione di un edificio, interventi di restauro e risanamento conservativo o interventi di ristrutturazione edilizia di cui all'articolo 3, comma 1, lettere c) e d), del dpr 380/2001, l'intera opera va fatturata con le regole ordinarie e non con il meccanismo del reverse charge (in caso di subappalto resta invece applicabile il reverse-charge di cui all'art.17 comma 6 lettera a) del dpr 633/1972).

### **Nozione di edificio**

Per quanto riguarda la **nozione di edificio** con la circolare 14 del 27/3/2015 l'Agenzia delle Entrate ha confermato la validità, anche ai fini delle nuove disposizioni sul reverse charge, della risoluzione del Ministero delle Finanze 46 del 26/5/1997 secondo cui *“per edificio e fabbricato si intende qualsiasi costruzione coperta, isolata da vie o da spazi vuoti, oppure separata da altre costruzioni mediante muri che si elevano, senza soluzione di continuità, dalle fondamenta al tetto, che disponga di uno o più liberi accessi sulla via, e possa avere una o più scale autonome”*. In base a tale definizione sono da ritenersi esclusi dalle nuove disposizioni sul reverse charge, i lavori relativi a immobili diversi dagli edifici o effettuati su spazi esterni agli edifici anche se ad essi accessori (parcheggi, piscine, giardini ecc...). Con la circolare 14 l'Agenzia delle Entrate ha inoltre precisato che *“devono ricomprendersi, inoltre, nell'ambito applicativo della norma in commento anche gli edifici in corso di costruzione rientranti nella categoria catastale F3 e le “unità in corso di definizione” rientranti nella categoria catastale F4”*.

### **Reverse charge per i subappalti nel settore edile (art.17 comma 6 lettera a) del DPR 633/1972)**

Solo per le prestazioni del settore costruzioni (tabella A della pagina precedente) non relative agli edifici e per le prestazioni degli altri codici attività della stessa tabella non evidenziati in grigio, continua ad applicarsi il reverse charge ai sensi **dell'art.17 comma 6 lettera a)** del DPR 633/1972, in presenza dei soliti presupposti (prestazioni effettuate in base a contratti di **subappalto** o contratti d'opera tra soggetti passivi iva che svolgono attività comprese nel settore F costruzioni).

## Come funziona il reverse charge

L'applicazione del reverse charge comporta che:

- **l'esecutore** è tenuto ad emettere fattura senza addebito d'imposta (in esenzione da imposta di bollo) con l'indicazione della norma che prevede l'applicazione del reverse charge (per es. *art. 17, sesto comma lett.a-ter del dpr 633/1972*) e l'annotazione **inversione contabile**;
- **il committente** deve integrare la fattura con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta e annotarla nel registro delle fatture emesse o in quello dei corrispettivi entro il mese di ricevimento, o anche successivamente ma comunque entro 15 giorni dal ricevimento e con riferimento al mese di ricevimento (art.17 comma 5 del dpr 633/1972); lo stesso documento, per consentire la detrazione dell'iva, va annotato anche nel registro degli acquisti. Per ragioni di praticità e per evitare di commettere errori nella numerazione delle fatture di vendita può essere opportuno istituire un registro sezionale delle vendite destinato ad accogliere la registrazione delle fatture ricevute integrate per effetto dell'inversione contabile.

### Esempio 1

*Prestazione interessata dalla nuova disposizione contenuta nell'art.17 comma 6 lettera a-ter del dpr 633/1972: fattura per di lavori di tinteggiatura eseguiti per un importo di euro 1.000 dalla ditta Mario Rossi per la ditta Bar Verdi srl in base ad un contratto di appalto e successiva integrazione della fattura da parte della ditta Bar Verdi srl*

Fattura emessa dall'esecutore	Integrazione della fattura da parte del committente
DITTA MARIO ROSSI (esecutore)	DITTA MARIO ROSSI (esecutore)
ditta BAR VERDI SRL (committente)	ditta BAR VERDI SRL (committente)
fattura n.30 del 6 febbraio 2015	fattura n.30 del 6 febbraio 2015
Lavori di tinteggiatura eseguiti nei locali interni dell'immobile commerciale sito in.....	Lavori di tinteggiatura eseguiti nei locali interni dell'immobile commerciale sito in.....
a corpo <u>euro 1.000</u>	a corpo <u>euro 1.000</u>
totale fattura <u>euro 1.000</u>	totale fattura <u>euro 1.000</u>
<b>Inversione contabile</b> ai sensi dell'art.17, sesto comma, <b>lettera a-ter</b> , DPR 26 ottobre 1972 n.633	<b>Inversione contabile</b> ai sensi dell'art.17, sesto comma, <b>lettera a-ter</b> , DPR 26 ottobre 1972 n.633
	Integrazione ai sensi dell'art.17 DPR 26 ottobre 1972 n.633 imponibile .....1.000 iva al 22%.....220 totale.....1.200 Numero di registrazione registro vendite 20 Numero di registrazione registro acquisti 48

### Esempio 2

*Prestazione interessata dalla disposizione relativa ai subappalti del settore edile contenuta nell'art.17 comma 6 lettera a del dpr 633/1972: fattura per realizzazione tetto eseguiti per un importo di euro 10.000 dalla ditta Mario Rossi costruzioni edili per la ditta Lavori Edili srl in base ad un contratto di subappalto e successiva integrazione della fattura da parte della ditta Lavori Edili srl.*

<p><b>Fattura emessa dall'esecutore subappaltatore</b> DITTA MARIO ROSSI costruzioni edili (subappaltatore)</p> <p style="text-align: right;">ditta LAVORI EDILI SRL (appaltatore)</p> <p>fattura n.30 del 6 febbraio 2015</p> <p>Lavori di realizzazione tetto eseguiti sull' immobile X di tipo commerciale in base a contratto di subappalto <span style="float: right;"><u>euro 10.000</u></span> totale fattura <span style="float: right;">euro 10.000</span></p> <p><b>Inversione contabile</b> ai sensi dell'art.17, sesto comma, <b>lettera a</b>, DPR 26 ottobre 1972 n.633</p>	<p><b>Integrazione della fattura da parte dell'appaltatore</b> DITTA MARIO ROSSI costruzioni edili (subappaltatore)</p> <p style="text-align: right;">ditta LAVORI EDILI SRL (appaltatore)</p> <p>fattura n.30 del 6 febbraio 2015</p> <p>Lavori di realizzazione tetto eseguiti sull' immobile X di tipo commerciale in base a contratto di subappalto <span style="float: right;"><u>euro 10.000</u></span> totale fattura <span style="float: right;">euro 10.000</span></p> <p><b>Inversione contabile</b> ai sensi dell'art.17, sesto comma, <b>lettera a</b>, DPR 26 ottobre 1972 n.633</p> <div style="border: 1px solid black; border-radius: 15px; padding: 5px; margin-top: 10px;"> <p>Integrazione ai sensi dell'art.17 DPR 26 ottobre 1972 n.633</p> <p>imponibile .....10.000</p> <p>iva al 22%.....2.200</p> <p>totale.....12.200</p> <p>Numero di registrazione registro vendite 20</p> <p>Numero di registrazione registro acquisti 48</p> </div>
---	---

In ogni caso per evitare possibili controversie tra le parti e contestazioni da parte degli uffici in occasione di eventuali controlli è quanto mai opportuna la redazione di contratti scritti in cui venga identificata la natura del rapporto negoziale (ad esempio appalto, subappalto, o contratto d'opera, con conseguente fatturazione con reverse charge in presenza delle condizioni previste dall'art.17 c.6 del dpr 633/1972, oppure vendita con posa in opera, con conseguente normale applicazione dell'iva).

### **Reverse charge in presenza di consorzi**

Per le fatture emesse dai soci consorziati nei confronti del consorzio si deve applicare il reverse charge solo se il consorzio deve applicare il reverse charge in fase di fatturazione al committente, come confermato dall'Agenzia delle Entrate con la circolare 14.

### **In caso di errore**

Con la circolare 14 del 27/3/2015 l'Agenzia delle Entrate fa salvi, con conseguente disapplicazione di sanzioni, eventuali comportamenti difformi adottati dai contribuenti prima del 27/3/2015 tenendo conto dello Statuto del Contribuente e dell'iniziale incertezza relativa all'ambito di applicazione delle nuove disposizioni.

Si segnala che le violazioni relative all'applicazione del reverse charge sono disciplinate dal comma 9-bis dell'art.6 del dlgs 472/1997. In particolare se l'iva è stata comunque assolta, anche se irregolarmente, dall'acquirente/committente o dal cedente/prestatore, è prevista una sanzione amministrativa pari al 3% dell'iva irregolarmente applicata, con un minimo di 258 euro, fermo restando il diritto alla detrazione dell'iva. In tal caso al versamento della sanzione sono tenuti solidalmente entrambi i soggetti obbligati all'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile. E' possibile regolarizzare l'operazione con ravvedimento operoso semplicemente versando 1/8 della sanzione (ossia 1/8 del 3% dell'iva irregolarmente applicata, con un minimo pari a 1/8 di 258 euro) senza che per sanare la situazione sia necessario rettificare il documento irregolare (chiarimento desunto dalla risoluzione n. 140 del 29/12/2010).

E' invece prevista una sanzione amministrativa compresa fra il 100% e il 200% dell'iva, con un minimo di 258 euro in caso di:

- omessa applicazione dell'inversione contabile da parte dell'acquirente/committente che quindi non integra con l'iva la fattura ricevuta e/o non la registra nel registro delle vendite;
- irregolare addebito dell'iva in fattura per un'operazione soggetta a inversione contabile da parte del cedente/prestatore che poi ha omesso il versamento dell'iva (in tal caso al pagamento della sanzione e dell'iva sono tenuti solidalmente entrambi i soggetti obbligati all'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile).

E' infine prevista una sanzione amministrativa compresa tra il 5% e il 10% dei corrispettivi non fatturati per il cedente/prestatore che avrebbe dovuto emettere fattura con inversione contabile, fermo restando l'obbligo per il cessionario o committente di regolarizzare l'omissione con le solite modalità previste nel caso in cui la fattura non sia ricevuta entro quattro mesi dalla data di effettuazione dell'operazione (presentazione all'Agenzia delle Entrate, entro il trentesimo giorno successivo, di un'autofattura in duplice esemplare applicando, comunque, il meccanismo dell'inversione contabile).

### **Esecutori e / o committenti che operano nel regime dei minimi o nel regime forfetario**

Il meccanismo del reverse charge non va applicato per le prestazioni rese da esecutori che operano:

- nel regime dei contribuenti minimi e che quindi fatturano le prestazioni senza iva citando l'art.1, comma 100, della legge 244/2007 (o la sua versione aggiornata, ossia l'art. 27, commi 1 e 2, del DL 98/2011);
- nel regime forfetario che quindi fatturano le prestazioni senza iva citando l'art.1, comma 58, della legge 190/2014

neanche se le prestazioni sono rese ad un altro soggetto che opera nel regime dei contribuenti minimi o forfetario.

Il contribuente che opera nei citati regimi dei minimi o forfetario, se invece assume la veste di committente di prestazioni soggette a reverse charge nei confronti di un esecutore che opera nel regime iva normale, dovrà integrare con l'iva la fattura ricevuta senza iva ai sensi dell'art.17, sesto comma, 633/1972 e provvedere al versamento dell'iva entro il giorno 16 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione.

### **Reverse charge e regimi speciali iva**

La circolare 14 ha chiarito che il meccanismo del reverse charge non va applicato per le prestazioni di servizi rese nei confronti di soggetti che operano in particolari regimi fiscali come ad esempio:

- produttori agricoli con volume di affari non superiore a 7.000 euro, di cui all'art. 34, c. 6, dpr 633/1972;
- esercenti attività di intrattenimento che applicano le disposizioni di cui all'articolo 74, c.6, del dpr 633/1972;
- enti che hanno optato per le disposizioni di cui alla legge 398/1991;
- i soggetti che effettuano spettacoli viaggianti o altre attività spettacolistiche applicando l'articolo 74-quater, c.5 del dpr 633/1972.

La circolare 14 chiarisce inoltre che per le prestazioni soggette al reverse charge, non è applicabile l'iva per cassa dato che il soggetto tenuto al versamento dell'imposta a debito è colui che ha ricevuto il bene o il servizio.

### **Prestazioni soggette a reverse charge e lettere d'intento da parte di esportatori abituali**

L'Agenzia delle Entrate con la circolare 14 ha chiarito che la lettera di intento inviata dall'esportatore abituale è inefficace con riferimento alle operazioni assoggettabili al meccanismo dell'inversione contabile che quindi dovranno essere comunque fatturate ai sensi dell'articolo 17, comma 6, del dpr 633/1972 e non ai sensi dell'articolo 8, comma 1, lettera c), del medesimo dpr 633/1972, con la conseguenza che per tali operazioni non potrà essere utilizzato il plafond.

### **Operazioni escluse dal reverse charge**

Sono escluse dal reverse charge le **prestazioni rese da professionisti** (ad es. prestazioni rese da ingegneri, architetti, geometri, etc.) e le **forniture di beni con posa in opera** (ad esempio infissi forniti e installati dal produttore) sia perché tali operazioni non costituiscono attività codificate nel settore F costruzioni, ma fanno



parte invece di altri settori (commercio, settore delle attività manifatturiere ecc...), sia perchè sono operazioni nelle quali la posa in opera assume una funzione accessoria rispetto alla cessione del bene (tenendo conto più della volontà delle parti che del valore riferibile ai beni e alla manodopera) e che quindi ai fini IVA costituiscono cessioni di beni e non prestazioni di servizi.

Il reverse charge non può trovare applicazione per le prestazioni relative a **contratti stipulati con soggetti non titolari di partita iva** (privati, condomini, enti non commerciali che non esercitano attività commerciale).

#### **Rapporto tra reverse charge e split payment**

Con riferimento alle fatture emesse nei confronti degli enti pubblici la circolare 14 conferma che nei casi in cui è prevista l'applicazione del reverse charge non si applica lo split payment, procedura che prevede che, in relazione agli acquisti di beni e servizi effettuati da determinati enti pubblici, l'iva addebitata in fattura dal fornitore deve essere versata dall'amministrazione acquirente direttamente all'Erario, anziché all'impresa fornitrice).

Infatti, l'art-17 ter del dpr 633/1972 prevede espressamente che lo split payment non si applica se l'ente pubblico è debitore di imposta ossia se, in qualità di soggetto passivo iva (e quindi nell'esercizio della propria attività economica), effettua acquisti di beni o servizi per i quali è previsto il meccanismo del reverse charge. Se invece l'ente agisce nell'esercizio della propria attività istituzionale come se fosse un privato, il meccanismo del reverse charge non può essere applicato e di conseguenza va applicato lo split payment, se l'ente rientra tra quelli soggetti a tale procedura, mentre se non rientra tra tali soggetti dovranno essere applicate le ordinarie regole addebito dell'iva.

#### **Prestazioni per uso promiscuo commerciale/istituzionale**

La circolare 14 del 27/3/2015 ha chiarito che se il servizio è acquistato da un ente non commerciale o da un ente pubblico che lo destina in parte allo svolgimento della propria attività commerciale e in parte allo svolgimento della propria attività non commerciale (cd. attività istituzionale), occorre far riferimento agli accordi contrattuali tra le parti per distinguere in base a criteri oggettivi la quota di servizi da imputare alla gestione commerciale dell'ente, assoggettabile al meccanismo dell'inversione contabile, da quella imputabile all'attività istituzionale, soggetta all'applicazione dell'imposta secondo le modalità ordinarie (o a split payment in caso di committente ente pubblico soggetto a tale procedura).

#### **Rimborso e compensazione dell'iva a credito**

Fatturando con il sistema del reverse-charge gli esecutori si trovano frequentemente a chiudere le liquidazioni periodiche iva e la dichiarazione iva a credito. Per consentire a tali contribuenti il rimborso o la compensazione anche infrannuale del credito iva, è stata perciò prevista la rilevanza delle prestazioni addebitate senza applicazione dell'iva ai fini del calcolo dell'aliquota media dell'iva sulle vendite.

Di conseguenza il credito annuale iva, se superiore ad euro 2.582,28, potrà essere chiesto a rimborso, ai sensi dell'art. 30, comma 3, lett. a) del dpr 633/1972, qualora l'aliquota mediamente applicata sugli acquisti e sulle importazioni superi quella mediamente applicata su tutte le operazioni attive effettuate, comprese le operazioni in esame (da conteggiare ad aliquota zero) maggiorata del 10%. Per lo stesso presupposto, ai sensi dell'art.38-bis comma 2 del dpr 633/1972, è possibile inoltre chiedere il rimborso infrannuale relativo a ciascuno dei primi tre trimestri o presentare le istanze di utilizzo in compensazione del credito iva maturato negli stessi (sempre se il credito supera 2.582,28 euro).

Solo per contribuenti che applicano il reverse charge relativo ai subappalti (art.17, sesto comma, lettera a del dpr 633/1972) è prevista l'erogazione dei rimborsi dei crediti IVA in via prioritaria, entro tre mesi dalla richiesta.

**INTRODUZIONE DELLO SPLIT PAYMENT PER LE FATTURE VERSO  
DETERMINATI ENTI PUBBLICI (commi 629 e 630)**

Con il nuovo art. 17-ter, dpr 633/72 viene introdotto un particolare meccanismo di assolvimento dell’IVA (split payment o scissione dei pagamenti) per le cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate nei confronti di determinati enti pubblici attraverso una procedura che prevede, in relazione agli acquisti di beni e servizi, per i quali non trova applicazione il regime dell’inversione contabile, che l’iva addebitata in fattura dal fornitore sia versata dall’amministrazione acquirente direttamente all’Erario, anziché all’impresa fornitrice. Tale disciplina riguarda gli acquisti di beni e servizi effettuati dalle pubbliche amministrazioni individuate dalla norma, sia quelli in cui l’ente agisce in veste istituzionale sia quelli in cui l’ente agisce nell’esercizio di un’attività commerciale.

Con le circolari n.1 del 9/2/2015 e n.15 del 13/4/2015 l’Agenzia delle entrate ha fornito i primi chiarimenti sull’applicazione della nuova procedura precisando che lo split payment si applica per le fatture emesse dal 1/1/2015 e non riguarda invece ricevute fiscali e scontrini, né le fatture emesse entro il 31/12/2014.

La circolare 15 precisa che la procedura non si applica neanche in caso di operazioni certificate con fattura semplificata ai sensi dell’art.21-bis del dpr 633/1972 (tipologia consentita per le fatture di importo complessivo fino a 100 euro), né in caso di fattura emessa successivamente al rilascio di scontrino o ricevuta fiscale, per consentire all’ente pubblico cliente la documentazione del costo e dell’IVA, mentre quando la fattura sia emessa, su richiesta dell’ente, al posto dello scontrino o della ricevuta fiscale l’operazione va ricondotta nello split payment.

**Enti nei cui confronti si applica la disciplina dello split payment**

Per individuare gli enti pubblici nei cui confronti si applica la disciplina dello split payment l’Agenzia delle Entrate suggerisce di consultare l’Indice delle Pubbliche Amministrazioni (IPA) al link

<http://indicepa.gov.it/documentale/ricerca.php>

per verificare la categoria di appartenenza e i riferimenti dell’ente pubblico acquirente, dato che a titolo esemplificativo possono ritenersi soggette a split payment le operazioni verso gli enti **pubblici** appartenenti alle seguenti categorie IPA

Aziende Ospedaliere, Aziende Ospedaliere Universitarie, Policlinici e Istituti di Ricovero e Cura a Carattere Scientifico Pubblici
Aziende Pubbliche di Servizi alla Persona
Aziende Sanitarie Locali
Camere di Commercio, Industria, Artigianato e Agricoltura e loro Unioni Regionali
Città Metropolitane
Comuni e loro Consorzi e Associazioni
Comunità Montane e loro Consorzi e Associazioni
Forze di Polizia ad Ordinamento Civile e Militare per la Tutela dell’Ordine e della Sicurezza Pubblica
Istituti di Istruzione Statale di Ogni Ordine e Grado
Istituzioni per l’Alta Formazione Artistica, musicale e Coreutica – AFAM
Organi costituzionali e di Rilievo Costituzionale
Presidenza del Consiglio dei Ministri, ministeri e Avvocatura dello Stato
Province e loro Consorzi e Associazioni
Regioni, Province Autonome e loro Consorzi e Associazioni
Unioni di Comuni e loro Consorzi e Associazioni
Università e Istituti di Istruzione Universitaria Pubblici

In particolare lo split payment si applica alle operazioni verso le seguenti pubbliche amministrazioni:

- Stato e altri soggetti qualificabili come organi dello Stato, anche se dotati di autonoma personalità giuridica, ivi compresi, ad esempio, le istituzioni scolastiche e le istituzioni per l'alta formazione artistica, musicale e coreutica (AFAM);
- Enti pubblici territoriali (Regioni, Province, Comuni, Città metropolitane) e consorzi tra essi, Comunità montane, Comunità isolate e Unioni di Comuni;
- Camere di Commercio, Industria, Artigianato e Agricoltura (C.C.I.A.A.) e le relative unioni regionali;
- Istituti universitari;
- ASL ed enti pubblici ospedalieri;
- Enti pubblici di ricovero e cura con prevalente carattere scientifico (I.R.C.C.S.);
- Enti pubblici di assistenza e beneficenza ossia, Istituzioni Pubbliche di Assistenza e Beneficenza (IPAB) e Aziende Pubbliche di Servizi alla Persona (ASP) ;
- Enti pubblici di previdenza (INPS, Fondi pubblici di previdenza).

Inoltre secondo il chiarimento fornito dall'Agenzia delle Entrate nella circolare 15 lo split payment si applica anche alle operazioni verso i seguenti soggetti:

- Commissari delegati per la ricostruzione a seguito di eventi calamitosi;
- Consorzi di Bacino imbrifero montani, in conformità all'art. 31, comma 7, del dlgs 267/2000, in quanto consorzi tra enti locali obbligatori ai sensi della legge 959/1953;
- Consorzi interuniversitari costituiti, ai sensi dell'art. 91 del DPR 382/1980.

#### **Enti esclusi dalla disciplina dello split payment**

La circolare 1 del 9/2/2015 chiarisce che la disciplina dello split payment **non si applica** alle operazioni effettuate nei confronti dei seguenti enti:

- enti previdenziali privati o privatizzati,
- Istituto nazionale per l'assicurazione contro gli infortuni sul lavoro (INAIL);
- aziende speciali (ivi incluse le aziende speciali delle CCIAA);
- enti pubblici economici, che operano con un'organizzazione imprenditoriale di tipo privatistico nel campo della produzione e dello scambio di beni e servizi;
- ordini professionali;
- enti ed istituti di ricerca;
- agenzie fiscali (ad esempio Agenzia delle Dogane come da sua nota n.17619 RU dell'11/2/2015);
- autorità amministrative indipendenti (per es l'AGCOM);
- agenzie regionali per la protezione dell'ambiente (ARPA);
- automobile club provinciali;
- Agenzia per la rappresentanza negoziale delle pubbliche amministrazioni (ARAN);
- Agenzia per l'Italia Digitale (AgID);
- l'Istituto per lo studio e la prevenzione oncologica (ISPO).

Inoltre secondo il chiarimento fornito dall'Agenzia delle Entrate nella circolare 15 del 13/4/2015 lo split payment non si applica anche alle operazioni verso i seguenti soggetti:

- Banca d'Italia;
- Coni.

La circolare 15 precisa che in caso di incertezza per i fornitori è sufficiente attenersi alle indicazioni fornite dalla pubblica amministrazione acquirente dato che la stessa ha tutti gli elementi per valutare i propri profili soggettivi in ordine alla riconducibilità della stessa nell'ambito applicativo della scissione dei pagamenti.

#### **Altri casi di esclusione**

Le disposizioni sullo split payment comunque non si applicano nei seguenti casi:

- quando gli enti pubblici, non agendo nell'esercizio di attività istituzionali, ma agendo in qualità di soggetti titolari di partita iva ossia nell'esercizio di attività di tipo commerciale, effettuino acquisti per i quali la disciplina iva fa scattare l'applicazione dell'inversione contabile (reverse charge), come previsto per le prestazioni di demolizione, pulizia, installazione impianti e completamento relative ad edifici ai sensi dell'art.17 comma 6 lettera a-ter del dpr 633/1972;
- per i compensi per prestazioni di servizi associati a ritenuta d'acconto;

- per le operazioni assoggettate a regimi speciali che non prevedono l'evidenza dell'iva in fattura come per es. regime del margine, agenzie di viaggio, regime di franchigia delle piccole imprese ecc... (secondo il chiarimento fornito dall'Agenzia delle Entrate nella circolare 6 del 19/2/2015).

La circolare 15 precisa inoltre che lo split payment non si applica in presenza:

- dei regimi monofase disciplinati dall'art. 74 del dpr 633/1972 (editoria, generi di monopolio e fiammiferi, tabacchi lavorati, telefoni pubblici e utilizzo mezzi tecnici, documenti viaggio, documenti di sosta nei parcheggi, case d'asta);
- dei regimi speciali che, pur prevedendo l'addebito dell'imposta in fattura, sono caratterizzati da un particolare meccanismo forfetario di determinazione della detrazione iva spettante come esempio il regime speciale agricolo di cui agli articoli 34 e 34-bis del dpr 633/1972; il regime di cui alla legge 398/1991 previsto per associazioni e pro loco; il regime relativo all'attività di intrattenimento di cui all'articolo 74, c.6 del dpr 633/1972; il regime applicabile agli spettacoli viaggianti, o altre attività spettacolistiche applicando l'articolo 74-quater, c.5 del dpr 633/1972.

### Operazioni soggette a reverse charge destinate ad uso promiscuo commerciale/istituzionale

La circolare 15 ha chiarito che in presenza di operazioni soggette a reverse charge se il bene o il servizio acquistato dall'ente pubblico è destinato in parte allo svolgimento della propria attività commerciale e in parte allo svolgimento della propria attività non commerciale (cd. attività istituzionale), la pubblica amministrazione deve comunicare al fornitore la quota parte del bene o servizio acquistato da destinare alla sfera commerciale, determinata su base preventiva 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 lo split payment (o l'addebito dell'iva con le modalità ordinarie se l'ente pubblico committente non è soggetto a tale procedura).

### Procedura dello split payment

In base al dm del 23/1/2015, relativo all'attuazione della procedura dello split payment, il fornitore deve emettere la fattura esponendo normalmente l'iva con la relativa aliquota ma aggiungendo l'annotazione **"scissione dei pagamenti"** (vedi esempio riportato sotto).

Tale fattura va registrata con modalità che consentano di escludere l'iva a debito dalla liquidazione periodica iva, dato che la stessa verrà versata direttamente all'Erario dall'ente pubblico.

DITTA MARIO ROSSI (esecutore)	
	Comune di ..... (committente) Codice fiscale
fattura n.30 del 10 febbraio 2015	
Pulizia locali interni della sede del municipio sito in via.....	
a corpo imponibile	euro 1.000
iva al 22%	<u>euro 220</u>
totale fattura	euro 1.220
iva a vostro carico <b>per scissione dei pagamenti</b> (art.17-ter DPR 633/1972)	-220
Netto da pagare	euro 1.000

Nella circolare 15 del 13/4/2015 l'Agenzia delle Entrate precisa che e il fornitore deve annotare in modo distinto la fattura emessa in regime di scissione contabile, ad esempio in un'apposita colonna o con appositi codici nel registro delle fatture di vendita riportando comunque l'aliquota applicata e l'ammontare dell'imposta, ma senza far concorrere la medesima nella liquidazione di periodo.

N.B. Con riferimento all'esempio di fattura riportato a lato, poiché la pulizia degli edifici rientra tra le nuove prestazioni soggette ad inversione contabile ai sensi dell'art.17 comma 6 lettera a-ter del DPR 633/1972, se tali servizi si fossero riferiti non alla sede municipale, ma ad un locale di proprietà dello stesso Comune destinato ad attività commerciali, lo split payment non avrebbe potuto essere applicato poichè in tal caso il Comune (che avrebbe dovuto comunicare al fornitore il numero di partita iva in luogo del codice fiscale<sup>1</sup>) non avrebbe agito in veste istituzionale ma come un normale soggetto titolare di partita iva nell'esercizio di attività

<sup>1</sup> L'art.21 del DPR 633/1972, alla lettera f) del comma 2, con riferimento ai dati del cliente da riportare in fattura, prevede che va indicata la partita iva se il cliente agisce in qualità di soggetto passivo iva, ossia nell'esercizio di impresa o di una professione, mentre va indicato il codice fiscale se il cliente non agisce in qualità di soggetto passivo

commerciali e il prestatore avrebbe dovuto emettere la fattura senza evidenziare l'iva, esponendo solo l'imponibile con l'annotazione "operazione soggetta ad inversione contabile ai sensi dell'art.17 comma 6 lettera a-ter DPR 633/1972".

### **Rimborso e compensazione dell'Iva a credito in caso di split payment**

Con l'applicazione dello split payment le imprese che operano con gli enti pubblici si troveranno frequentemente a chiudere a credito le liquidazioni periodiche e la dichiarazione iva. Per consentire a tali contribuenti il rimborso o la compensazione anche infrannuale del credito iva, è stata perciò prevista la rilevanza delle prestazioni addebitate senza applicazione dell'iva ai fini del calcolo dell'aliquota media dell'iva sulle vendite.

Di conseguenza il credito annuale iva, se superiore ad euro 2.582,28, potrà essere chiesto a rimborso, ai sensi dell'art. 30, comma 3, lett. a) del dpr 633/1972, qualora l'aliquota mediamente applicata sugli acquisti e sulle importazioni superi quella mediamente applicata su tutte le operazioni attive effettuate, comprese le operazioni in esame (da conteggiare ad aliquota zero) maggiorata del 10%. Per lo stesso presupposto, ai sensi dell'art.38-bis comma 2 del dpr 633/1972 è possibile inoltre chiedere il rimborso infrannuale relativo a ciascuno dei primi tre trimestri o presentare le istanze di utilizzo in compensazione del credito iva maturato negli stessi (sempre se il credito supera 2.582,28 euro).

Per tali contribuenti è inoltre riconosciuto il diritto al rimborso del credito IVA in via prioritaria anche se limitatamente al credito rimborsabile relativo alle operazioni con split payment effettuate nel periodo cui si riferisce il credito oggetto della richiesta di rimborso. Può quindi verificarsi che il rimborso da split payment, sia prioritario solo per una parte dell'importo, mentre la parte restante rimane soggetta all'esecuzione ordinaria rispettando il consueto ordine cronologico.

In base al dm del 20/2/2015 che modifica il dm 23/1/2015 per i contribuenti che effettuano operazioni soggette al regime dello split payment il rimborso iva in via prioritaria spetta anche in assenza delle condizioni normalmente previste per l'accesso a tale trattamento di favore evidenziate nelle pagine precedenti.

### **Anticipo del prezzo in favore dell'appaltatore**

Per attenuare l'impatto negativo dello split payment sulla liquidità delle imprese la legge di conversione del dl 192/2014 (Decreto Milleproroghe), ha innalzato dal 10% al 20% l'anticipo di prezzo pagabile all'appaltatore previsto dal dl 69/2013 per i contratti di appalto relativi a lavori pubblici fino al 31 dicembre 2015, in deroga ai divieti di anticipazione del prezzo, previa costituzione di garanzia fideiussoria bancaria o assicurativa di importo pari all'anticipazione maggiorata del tasso di interesse legale per il periodo cui si riferisce l'anticipo.

### **Note di addebito o di accredito in caso di split payment**

La fatturazione con split payment è prevista anche nei casi in cui il fornitore deve emettere una **nota di variazione in aumento** (nota di addebito) ai sensi dell'art. 26 del dpr 633/1972 facendo esplicito riferimento alla fattura originaria emessa, anche se la fattura originaria è stata emessa prima dell'entrata in vigore dello split payment.

Quando invece la nota di **variazione è in diminuzione (nota di accredito)**, occorre distinguere se la stessa si riferisce ad una fattura originaria emessa con split payment, o ad una fattura originaria emessa prima dell'entrata in vigore dello split payment:

---

iva. L'ente pubblico quindi, nel fornire i dati necessari ad una corretta fatturazione da parte del fornitore, dovrebbe specificare se l'attività cui si riferisce l'acquisto è di tipo istituzionale (fornendo il suo codice fiscale) o di tipo commerciale (fornendo la sua partita iva). Con la circolare 12 del 3/5/2013 l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che "il destinatario che agisce anche in veste di soggetto passivo debba essere comunque identificato mediante l'indicazione del numero di partita Iva senza, ovviamente, dover indicare il codice fiscale del medesimo".

- se la nota di accredito si riferisce ad una fattura originaria emessa con split payment il fornitore deve limitarsi a procedere ad apposita annotazione in rettifica nel registro delle vendite senza che si determini alcun effetto nella relativa liquidazione IVA, trattandosi di una rettifica apportata ad un'IVA che non è confluita nella liquidazione periodica del fornitore (la nota d'accredito dovrà comunque essere numerata, indicare l'ammontare della variazione e della relativa imposta e fare esplicito riferimento alla fattura originaria);
- se invece la nota di accredito si riferisce ad una fattura originaria emessa prima dell'entrata in vigore dello split payment, alla stessa si applicano le regole ordinarie sicché il fornitore può portare in detrazione l'iva corrispondente alla variazione, annotandola in rettifica nel registro delle vendite (per esigenze di semplificazione, l'Agenzia delle Entrate ritiene ammissibile che il fornitore che ha già adeguato i propri sistemi di fatturazione e contabilità alla disciplina della scissione dei pagamenti possa comunque applicare tale disciplina).

### **Errori e Sanzioni**

La circolare 15 del 13/4/2015 dell'Agenzia delle Entrate prevede che non debbano essere applicate sanzioni per le violazioni – relative alle modalità di versamento dell'IVA afferente alle operazioni in discorso - eventualmente commesse prima del 13/4/2015.

Con la circolare 1 del 9/2/2015 dell'Agenzia delle Entrate viene previsto che in caso di errore:

- non occorre effettuare alcuna variazione se l'ente pubblico ha corrisposto al fornitore l'IVA addebitatagli in relazione ad operazioni fatturate a partire dal 1/1/2015 e a sua volta, il fornitore ha computato in sede di liquidazione l'iva incassata dall'ente, secondo le modalità ordinarie;
- nei casi in cui non poteva essere applicato lo split payment, se il fornitore ha erroneamente emesso fattura con l'annotazione “scissione dei pagamenti”, dovrà correggere il proprio operato ed esercitare la rivalsa nei modi ordinari (in tal caso le pubbliche amministrazioni devono corrispondere al fornitore anche l'IVA relativa all'operazione ricevuta).

La circolare 15 del 13/4/2015 dell'Agenzia delle Entrate prevede che se la pubblica amministrazione che opera con lo split payment non ha corrisposto al fornitore l'Iva, da questi erroneamente addebitata, il fornitore potrà procedere a regolarizzare tale comportamento con l'emissione di apposita nota di variazione ai sensi dell'art. 26, terzo comma, del dpr 633/1972 e l'emissione di un nuovo documento contabile recante l'indicazione *scissione dei pagamenti* (in alternativa il fornitore può emettere un'unica nota di variazione che, facendo riferimento puntuale a tutte le fatture erroneamente emesse senza l'indicazione scissione dei pagamenti, le integri al fine di comunicare alla Pubblica Amministrazione che, l'IVA ad esse relativa deve essere trattenuta e versata con le regole dello split payment).

La circolare 15 segnala poi che nel caso in cui la fattura non contenga l'indicazione *scissione dei pagamenti* o *split payment* è applicabile la sanzione amministrativa di cui all'art. 9, comma 1, del dlgs 471/1997 (da 1.032 a 7.746 euro), sanzione che non va applicata se il fornitore si è attenuto alle indicazioni fornite dalla pubblica amministrazione in merito alla riconducibilità della medesima nell'ambito soggettivo di applicazione della scissione dei pagamenti e purchè l'iva sia stata assolta, ancorché in modo irregolare.

In relazione all'imposta addebitata dai fornitori le pubbliche amministrazioni sono responsabili del versamento all'Erario dell'imposta.

### **Fatturazione elettronica verso la pubblica amministrazione**

Si ricorda con l'occasione che **dal 31/3/2015** è stato esteso in tutti i casi di fatturazione nei confronti della pubblica amministrazione **l'obbligo di fatturazione elettronica** in formato elettronico xml tramite il sistema di interscambio (Sdi) gestito dall'Agenzia delle Entrate.

Si segnala che non tutte le fatture elettroniche verso la pubblica amministrazione sono soggette alla disciplina dello split payment. Infatti sono escluse dallo split payment le fatture relative ad acquisti soggetti a reverse charge effettuati dagli enti pubblici che agiscono nell'esercizio di un'attività economica soggetta ad iva. Sono inoltre escluse dalla disciplina dello split payment le fatture relative ad acquisti effettuati da enti pubblici che non rientrano tra quelli elencati come soggetti a split payment nell'art.17-ter del dpr 633/1972.

Per consentire la fatturazione elettronica verso la pubblica amministrazione con il sistema dello split payment, il Sistema di Interscambio è stato aggiornato dal 2 febbraio 2015 aggiungendo il valore "S" (da utilizzare in caso di applicazione dello split payment) tra quelli ammissibili per il campo "EsigibilitaIVA", contenuto nel blocco informativo "DatiRiepilogo".

Le fatture elettroniche emesse verso le pubbliche amministrazioni devono essere firmate digitalmente dall'emittente, ossia:

➤ dall'impresa fornitrice della Pubblica Amministrazione

oppure

➤ dal terzo incaricato dell'emissione della fattura se tutta la procedura di gestione della fatturazione elettronica, compresa l'emissione, viene affidata ad un intermediario per evitare la necessità della dotazione della firma digitale. In quest'ultimo caso nella fattura va riportata l'annotazione che la fattura è emessa per conto di.....(fornitore della Pubblica Amministrazione).

Le fatture, una volta trasmesse in formato xml via Pec (o con una delle altre modalità descritte nel sito [www.fatturapa.gov.it](http://www.fatturapa.gov.it)) vanno conservate con modalità sostitutiva ossia in modo digitale (circostanza che rende opportuna una numerazione distinta e la registrazione su un sezionale del registro delle vendite).

Le fatture emesse nei confronti della Pubblica Amministrazione devono riportare:

- **il codice identificativo di gara (CIG)**, tranne i casi di esclusione dall'obbligo di tracciabilità di cui alla Legge 136 del 13/8/2010;
- **il codice unico di Progetto (CUP)**, in caso di fatture relative a opere pubbliche, interventi di manutenzione straordinaria, interventi finanziati da contributi comunitari e ove previsto ai sensi dell'articolo 11 della Legge 3 del 16/1/2003;
- **il codice identificativo univoco** dell'ufficio destinatario della fattura riportato nell'Indice delle Pubblica Amministrazioni consultabile al sito [www.indicepa.gov.it](http://www.indicepa.gov.it) (viene evidenziato cliccando **sull'icona dell'euro** posta in corrispondenza di ogni ufficio pubblico per cui è disponibile il servizio di fatturazione elettronica).

In mancanza dell'indicazione nella fattura elettronica del CIG e del CUP le amministrazioni pubbliche non potranno procedere al pagamento della fattura.

Si segnala che Confartigianato Udine Servizi srl già dal 2014 ha attivato per conto delle aziende il **servizio di emissione, invio e conservazione sostitutiva** delle fatture verso la Pubblica Amministrazione attraverso un apposito software.

## **ALTRE NOVITA' IVA INTRODOTTE DALLA LEGGE DI STABILITA' PER IL 2015**

### **In futuro dichiarazione iva solo in forma autonoma e abrogata la comunicazione annuale iva (comma 641)**

Viene previsto l'obbligo di presentare la dichiarazione annuale IVA solo in forma autonoma entro il mese di febbraio di ogni anno, ossia non sarà più possibile includerla nel mod. UNICO. Viene inoltre prevista l'abrogazione dell'obbligo di presentare la comunicazione dati IVA.

La novità, inizialmente prevista per la dichiarazione iva relativa al 2015 da presentare nel 2016, è stata rinviata di un anno dal dl 192/2014 (Decreto Milleproroghe), con la conseguenza che troverà applicazione a partire dalle dichiarazioni iva relative al 2016 da presentare nel 2017.

### **Iva al 4% per gli e-book (comma 667)**

Viene specificato che sono da considerare libri tutte le pubblicazioni identificate da codice Isbn e veicolate attraverso qualsiasi supporto fisico o tramite mezzi di comunicazione elettronica. Pertanto dal 1°/1/2015 è stata estesa anche ai libri in formato elettronico l'aliquota ridotta del 4%, già applicata a giornali, libri e periodici in formato cartaceo ai sensi del n. 18) della tabella A, parte II, allegata al dpr 633/1972.

### **Iva al 22% per le cessioni di pellet di legno (comma 711)**

Dal 1°/1/2015 viene innalzata dal 10% al 22% l'aliquota IVA applicabile alle cessioni dei pellet di legno attraverso una modifica apportata al n. 98) della tabella A, parte III, allegata al dpr 633/1972.

Si segnala che nella tariffa doganale consultabile sul sito dell'Agenzia delle Dogane per "pellet di legno" si intendono i sottoprodotti (quali schegge, segatura o trucioli) della lavorazione meccanica del legno, della fabbricazione di mobili o di altre attività di lavorazione del legno, agglomerati direttamente per compressione o mediante aggiunta di un legante in proporzione inferiore o uguale a 3% del peso. Tali pellet sono di forma cilindrica, con un diametro inferiore o uguale a 25 mm e una lunghezza inferiore o uguale a 100 mm.

## **ALTRE NOVITA' FISCALI CONTENUTE NELLA LEGGE DI STABILITA' PER IL 2015**

### **Prolungata la tassazione agevolata per i ricercatori che rientrano in Italia (comma 14)**

Viene prolungata fino al 2017 l'agevolazione fiscale prevista per i ricercatori che rientrano in Italia (tassazione ai fini IRPEF solo sul 10% del reddito di lavoro dipendente o autonomo e esclusione totale dei compensi dal valore della produzione ai fini IRAP). L'agevolazione spetta ai ricercatori laureati, residenti stabilmente all'estero che abbiano svolto attività di ricerca o docenza all'estero presso centri di ricerca pubblici o privati o università per almeno due anni continuativi, che rientrano in Italia entro il 2017 spostandovi la residenza. E' stato inoltre allungato di un anno anche il periodo di fruizione dell'agevolazione che ora spetta per il periodo d'imposta in cui il lavoratore diventa residente in Italia e per i tre successivi (prima erano due), sempreché rimanga residente in Italia.

### **Prorogata la possibilità di pagare le cartelle esattoriali compensandole con i crediti verso la pubblica amministrazione (comma 19)**

È stata prorogata fino al 31 dicembre 2015 la disposizione – contenuta nel dl 145/2013 – che consente ad imprese e lavoratori autonomi di utilizzare in compensazione per estinguere debiti iscritti a ruolo i crediti nei confronti della pubblica amministrazione per somministrazioni, forniture, appalti e servizi resi ad amministrazioni statali ed enti territoriali, locali e del Servizio sanitario nazionale. Deve trattarsi di crediti non prescritti, certi, liquidi, esigibili e certificati, di importo non inferiore alla somma iscritta a ruolo. Per l'effettiva operatività della norma, occorre un decreto ministeriale d'attuazione.

### **Regime agevolato per i redditi da utilizzo di beni marchi e brevetti (commi 37-45)**

Per i titolari di redditi d'impresa che svolgono attività di ricerca e sviluppo, è stato introdotto, dal 2015, un regime fiscale agevolato opzionale ("patent box"), che prevede l'esclusione dal reddito complessivo del 50% dei redditi derivanti dall'utilizzo di beni immateriali (marchi, brevetti ecc...). Per il 2015 e il 2016, la percentuale di esclusione è ridotta, rispettivamente, al 30% e al 40%.

In caso di applicazione di tale regime viene inoltre previsto che le plusvalenze per la cessione dei beni immateriali sono integralmente detassate, se almeno il 90% di quanto incassato viene reinvestito, prima della chiusura del secondo periodo di imposta successivo, nella manutenzione o nello sviluppo di altri beni immateriali. Le disposizioni attuative verranno stabilite con un decreto dello Sviluppo economico, di concerto con il Mef.

### **Erogazioni liberali alle Onlus (commi 137 e 138)**

Dal 2015 con riferimento alle erogazioni in denaro a favore delle Onlus viene innalzato a 30.000 euro:

- l'importo massimo, su cui spetta la detrazione del 26% ai fini IRPEF (ai sensi dell'art.15 comma 1.1 del DPR 917/1986);
- il limite massimo deducibile dal reddito d'impresa che scatta quando le erogazioni superano il 2% del reddito d'impresa (ai sensi dell'art.100 comma 2 lett.h del dpr 917/1986).

### **Sconto sul gasolio per autotrasportatori commi (233 e 234)**

Viene stabilito che lo sconto sul gasolio per il recupero dell'accisa spettante agli autotrasportatori, sulla base di un'apposita istanza, per il gasolio utilizzato dal 1° gennaio 2015 non spetta per i veicoli di categoria Euro 0 o inferiore. Viene inoltre stabilito che fino al 2018 l'agevolazione spetta senza la riduzione del 15% prevista dalla Finanziaria 2014.



### **Aumento delle aliquote di tassazione dei fondi pensione e delle rivalutazioni del TFR (commi 621 e 625)**

Dal 2015 viene innalzata dall'11 al 20 per cento l'aliquota dell'imposta sostitutiva per i fondi pensione e dall'11 al 17 per cento l'aliquota di tassazione sulle rivalutazioni del TFR (trattamento di fine rapporto) decorrenti dall'1/1/2015.

### **Riproposta la rivalutazione dei terreni e delle partecipazioni dei privati (commi 626 e 627)**

Per le persone fisiche, le società semplici e gli enti non commerciali viene reintrodotta la possibilità, tramite il versamento di un'imposta sostitutiva, di rivalutare il costo o il valore d'acquisto dei terreni, edificabili o agricoli e delle partecipazioni non quotate posseduti al 1° gennaio 2015, che non siano beni aziendali, al fine di ridurre la plusvalenza che, in caso di successiva vendita, va assoggettata a tassazione tra i redditi diversi ai sensi dell'art.67, comma 1, lettere a) e b) oppure c) e c-bis), del dpr 917/86.

Sono infatti riaperti al **30 giugno 2015** i termini per la redazione e il giuramento della perizia da parte di un professionista abilitato e per il versamento delle imposte sostitutive previste per la rivalutazione dei valori d'acquisto dei seguenti beni che non appartengano ad imprese, ai sensi degli artt. 5 e 7 della legge 448/2001:

- terreni edificabili o con destinazione agricola posseduti **all'1/1/2015**;
- partecipazioni non negoziate in mercati regolamentati possedute **all'1/1/2015**.

L'imposta sostitutiva si applica sul valore di perizia del bene limitatamente alla propria quota di possesso con aliquote che sono state raddoppiate rispetto alle precedenti rivalutazioni.

Le aliquote dell'imposta sostitutiva sono infatti stabilite nella misura:

- **dell'8% per i terreni e le partecipazioni qualificate**;
- **del 4% per le partecipazioni non qualificate**.

In caso di rivalutazione di partecipazioni, ai fini dell'individuazione dell'aliquota con cui applicare l'imposta sostitutiva, si segnala che sono qualificate le partecipazioni non quotate che rappresentino una percentuale di diritti di voto superiore al 20% oppure una partecipazione al capitale superiore al 25% e che le partecipazioni in società di persone si considerano qualificate in caso di quote superiori al 25% del capitale, dato che per esse non trova applicazione il criterio dei diritti di voto esercitabili in assemblea.

L'imposta sostitutiva va versata con il modello F24, indicando come anno di riferimento il 2015, e può essere rateizzata fino ad un massimo di tre rate annuali di pari importo a decorrere dalla data del **30/6/2015**. Sulle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi nella misura del 3% annuo.

I dati della rivalutazione vanno poi segnalati nel modello Unico relativo al 2015 (mod. Unico 2016).

### **Modifiche alla disciplina del ravvedimento operoso (commi 634-640)**

Vengono introdotte, in aggiunta a quelle già previste, tre nuove fattispecie di ravvedimento operoso prevedendo la riduzione della sanzione:

- a **1/9** del minimo se la regolarizzazione di errori e omissioni viene eseguita entro i 90 giorni successivi a quello di presentazione della dichiarazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro 90 giorni dall'omissione o dall'errore;
- a **1/7** del minimo se la regolarizzazione (che può in tal caso riguardare solo tributi di competenza dell'Agenzia delle Entrate) di errori e omissioni avviene entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello in corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro 2 anni dall'omissione o dall'errore;
- a **1/6** del minimo se la regolarizzazione (che può in tal caso riguardare solo tributi di competenza dell'Agenzia delle Entrate) di errori e omissioni avviene oltre il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello in corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, oltre 2 anni dall'omissione o dall'errore.

Viene inoltre prevista la riduzione a **1/5** del minimo della sanzione applicabile se la regolarizzazione di errori e omissioni avviene dopo la notifica del verbale di constatazione (PVC) salvo che la violazione non sia relativa alla mancata emissione di scontrino o ricevuta fiscale o all'omessa installazione del registratore di cassa.

Per i tributi di competenza dell'Agenzia delle Entrate inoltre non costituisce più causa ostativa del ravvedimento l'avvio di accertamenti portati formalmente a conoscenza del contribuente (con constatazione della violazione o inizio di accessi, ispezioni o verifiche) mentre il ravvedimento resta precluso per le violazioni di tipo sostanziale, solo dal momento della notifica dell'avviso di accertamento o degli avvisi di irregolarità emessi in base ai controlli ex artt. 36-bis e 36-ter del dpr 600/73 e 54-bis del dpr 633/72.

In relazione all'ampliamento della possibilità di ricorrere al ravvedimento è stata abrogata la possibilità di adesione agli inviti a comparire e ai PVC e la riduzione delle sanzioni alla metà in caso di acquiescenza in presenza di avvisi di accertamento o liquidazione non preceduti dall'invito a comparire.

Tali istituti deflattivi del contenzioso possono però ancora essere applicati agli inviti al contraddittorio per imposte sui redditi, IVA e altre imposte indirette notificati entro il 31/12/2015 e ai PVC per imposte sui redditi ed IVA consegnati entro il 31/12/2015. Anche l'abbattimento del 50% della sanzione per acquiescenza resta applicabile agli atti notificati entro il 31/12/2015.

#### **Aumenta la tassazione sui dividendi percepiti dagli enti non commerciali (commi 655 e 656)**

la quota imponibile dei dividendi percepiti dagli enti non commerciali è passata dal 5 al 77,74 per cento già con riferimento agli utili distribuiti dall'1/1/2014. Per compensare tale effetto retroattivo, viene riconosciuto agli enti non commerciali un credito d'imposta pari alla maggiore imposta dovuta, nello stesso 2014, in applicazione della modifica normativa. Il credito, che non concorre alla formazione della base imponibile ai fine IRES e IRAP, andrà indicato nella dichiarazione dei redditi relativa al 2015 e potrà essere utilizzato esclusivamente in compensazione, a partire: dall'1/1/2016, nella misura del 33,33% del suo ammontare; dall'1/1/2017, nella medesima misura; dall'1 gennaio 2018, nella misura rimanente.

#### **Tassazione della componente finanziaria delle assicurazioni miste (commi 658 e 659)**

Dal 2015 in caso di morte dell'assicurato i redditi percepiti dai beneficiari di una polizza assicurativa restano totalmente esenti solo se si tratta di assicurazioni "temporanee caso morte", perché la componente finanziaria derivante dalle assicurazioni miste costituisce reddito per la parte corrispondente alla differenza tra l'ammontare percepito e quello dei premi pagati, con applicazione dell'aliquota del 26%.

#### **Abrogata l'esenzione da pagamento del bollo per auto e moto storiche con meno di 30 anni (comma 666)**

Viene abrogata l'esenzione dal bollo per gli autoveicoli e per i motoveicoli costruiti da almeno 20 anni di particolare interesse storico e collezionistico. Restano invece automaticamente esclusi dal pagamento del bollo gli autoveicoli e i motoveicoli costruiti da almeno 30 anni, che solo se vengano utilizzati su strade pubbliche sono assoggettati a una tassa di circolazione forfetaria annua.

#### **Tasi 2015 con gli stessi limiti previsti per il 2014 (comma 679)**

Anche per il 2015 viene confermata l'aliquota massima TASI del 2,5 per mille con facoltà per i comuni di aggiungere un ulteriore 0,8 per mille se introducono detrazioni o altre misure di favore per le abitazioni principali e quelle assimilate.

#### **Imprese estere controllate con regimi fiscali privilegiati (comma 680)**

Dal 2015, ai fini dell'applicazione della disciplina delle imprese controllate con sede in paradisi fiscali, prevista dall'art.167 del dpr 917/1986, si considerano privilegiati i regimi fiscali con livello di tassazione inferiore al 50% rispetto a quello applicato in Italia.

#### **Rimborsi Irpef da modello 730 superiori a 4.000 euro (comma 726)**

Viene fissato un termine per il rimborso da parte dell'Agenzia delle Entrate del credito IRPEF superiore a 4.000 euro risultante dal mod. 730 in presenza di detrazioni per carichi di famiglia e/o eccedenze derivanti dalla precedente dichiarazione. Viene infatti stabilito che tale rimborso deve essere effettuato entro il 28 febbraio dell'anno successivo a quello di presentazione o comunque entro il settimo mese successivo alla data della trasmissione della dichiarazione, se successiva alla scadenza di detti termini.