



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI DI GENOVA

**DECRETO SEMPLIFICAZIONI E  
LEGGE DI STABILITA' 2015:  
NOVITA' IVA**

Lavoro della Commissione Imposte Indirette  
dell'Ordine dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di Genova  
Coordinatore: Dott. LUCA GIACOMETTI

APPROVATO IL 12 FEBBRAIO 2015



---

Il Consiglio dell'Ordine dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di Genova ringrazia i membri della Commissione "Imposte Indirette" per il lavoro svolto e l'impegno profuso.



## Sommario

1. Premessa .....	4
2. Disciplina delle Lettere D'intento .....	4
3. Comunicazione delle operazioni con i Paesi a fiscalità privilegiata.....	6
4. Prime indicazioni operative sulle novità introdotte dalla Legge di Stabilità in materia di "Reverse charge .....	7
5. Abolizione del termine di 90 giorni per le operazioni c.d. "indirette", a cura del Concessionario non residente. ....	9
6. Operazioni effettuate nei confronti dello Stato e di altre Pubbliche Amministrazioni.....	12
7. Nuove regole relative all' "e-commerce" .....	16

A cura di:

Carla Bellieni

Laura Brullo

Andrea Casassa

Luca Giacometti

Paolo Guerrera

Fabrizio Moscatelli

Antonio Musso



## **1. Premessa**

Il presente lavoro ha la finalità di riassumere le novità introdotte dal Decreto Legislativo n. 175 del 21 novembre 2014, c.d. Decreto Semplificazioni, e dalla Legge 23 dicembre 2014 n. 190, c.d. Legge di Stabilità, in materia di Imposta sul Valore Aggiunto che troveranno applicazione nel corrente anno 2015.

## **2. Disciplina delle Lettere D'intento**

L'articolo 20 del Decreto Semplificazioni (Decreto Legislativo n. 175 del 21 novembre 2014, recante disposizioni in materia di semplificazioni fiscali, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 277 del 29 novembre 2014, in attuazione dell'art. 7 della legge delega n. 23/2014) ha modificato radicalmente la comunicazione all'Agenzia delle Entrate dei dati contenuti nelle lettere d'intento, disciplinata dall'articolo 1 comma 1, lettera c) del D.L. 746 del 1983.

In sostanza, per effetto delle suddette modifiche, la comunicazione telematica delle lettere d'intento emesse dagli esportatori abituali deve essere effettuata direttamente dall'esportatore abituale e non più dal soggetto che riceve le lettere d'intento, fornitore dell'esportatore abituale.

### **Adempimenti nuova procedura**

L'esportatore abituale, al fine di poter richiedere il beneficio della non imponibilità ai sensi dell'art. 8 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 ai propri fornitori/prestatori, deve inviare telematicamente (direttamente se abilitato a Entratel o Fisconline, o tramite i soggetti incaricati) all'Agenzia delle Entrate il nuovo modello "Dichiarazione d'intento di acquistare o importare beni e servizi senza applicazione dell'imposta sul valore aggiunto", approvato con Provvedimento 159674/2014, con l'indicazione dei dati relativi alle singole lettere d'intento emesse.

Una volta ottenuta la ricevuta dall'Agenzia delle Entrate dell'invio telematico deve trasmetterla al proprio fornitore/prestatore, ovvero in dogana, unitamente alla lettera d'intento.

Il fornitore potrà effettuare l'operazione senza applicazione dell'imposta, solo dopo aver ricevuto la lettera d'intento trasmessa e la relativa ricevuta telematica e dopo aver verificato che la dichiarazione di intenti sia stata acquisita nella banca dati dell'Agenzia (in caso contrario sarà soggetto ad una sanzione dal 100% al 200% dell'IVA non computata in fattura) .

A tal fine, sul sito internet [www.agenziaentrate.gov.it](http://www.agenziaentrate.gov.it) è resa disponibile una funzione a libero accesso attraverso la quale, inserendo il codice fiscale del cedente/prestatore, del cessionario/committente, nonché il numero di protocollo della ricevuta telematica, è possibile effettuare il predetto riscontro telematico.



Il controllo potrà essere effettuato, per i soggetti abilitati Entratel o fisconline, anche tramite il cassetto fiscale.

La lettera d'intento con relativa ricevuta di presentazione, devono essere presentati in dogana nel caso delle importazioni, ma solo fino al momento in cui l'Agenzia delle Entrate non condividerà l'archivio con le Dogane. Quando sarà conclusa la condivisione dei dati, l'esportatore abituale sarà dispensato dall'obbligo di consegnare alle Dogane la copia cartacea delle dichiarazioni d'intento e le relative ricevute telematiche, ma sarà sufficiente indicare nella dichiarazione doganale il numero della ricevuta rilasciata.

Restano fermi gli altri oneri in capo al fornitore/prestatore e cioè quelli di annotazione delle lettere d'intento ricevute in apposito registro e l'indicazione degli estremi nella fattura.

### **Decorrenza**

Le disposizioni richiamate trovano applicazione per le operazioni senza applicazione d'imposta da effettuare a decorrere dal 1° gennaio 2015, a nulla rilevando la circostanza che l'esportatore abituale abbia già inviato al proprio fornitore o prestatore la lettera d'intento secondo la precedente disciplina.

Si ricorda tuttavia che, fino all'11 febbraio 2015, gli operatori possono continuare a consegnare o inviare la dichiarazione d'intento al proprio cedente o prestatore, secondo le vecchie modalità. In questo specifico caso, il fornitore non dovrà verificare l'avvenuta presentazione della dichiarazione d'intento all'Agenzia delle Entrate.

Tuttavia, per le dichiarazioni d'intento che esplicano effetti anche per operazioni poste in essere successivamente all'11 febbraio 2015, vige l'obbligo, a partire dal 12 febbraio 2015, di trasmettere le dichiarazioni in via telematica e di riscontrare l'avvenuta presentazione della dichiarazione all'Agenzia delle Entrate.

L'Agenzia delle Entrate ha precisato che, per una puntuale individuazione degli adempimenti gravanti sugli esportatori, è necessario distinguere a seconda che l'esportatore abbia inviato al proprio fornitore la dichiarazione d'intento esclusivamente in relazione ad operazioni da effettuarsi tra il 1 gennaio e l'11 febbraio 2015, ovvero che la dichiarazione si riferisca anche ad operazioni da effettuarsi successivamente a tale data. Nel primo caso, infatti, l'esportatore avrà correttamente adempiuto l'obbligo mediante l'invio della dichiarazione al fornitore secondo le vecchie regole. Il fornitore, diversamente, non è tenuto a trasmettere tale dichiarazione all'Agenzia delle Entrate, salvo l'obbligo di conservazione della dichiarazione d'intento ricevuta dall'esportatore ai fini del controllo da parte dell'Amministrazione Finanziaria, e di indicazione nella dichiarazione IVA annuale relativa al 2015 dei dati delle dichiarazioni d'intento ricevute.



Ciò in quanto il termine per il fornitore per trasmettere la dichiarazione d'intento ricevuta secondo la precedente disciplina - prima liquidazione periodica IVA, mensile o trimestrale, nella quale l'operazione confluisce - scade, con riferimento alle operazioni poste in essere tra il 1° gennaio e l'11 febbraio 2015, successivamente all'entrata in vigore delle nuove regole (12 febbraio 2015).

Nel secondo caso, invece, in cui la dichiarazione si riferisca anche ad operazioni da effettuarsi successivamente al 11 febbraio 2015 (per esempio operazioni comprese tra il 1 gennaio 2015 ed il 31 dicembre 2015), l'esportatore abituale sarà tenuto a trasmettere, secondo la nuova disciplina, la dichiarazione d'intento all'Agenzia delle Entrate, ricomprendendo anche le operazioni effettuate tra il 1° gennaio e l'11 febbraio 2015.

### **Sanzioni**

*E' stato riformulato l'articolo 7, comma 4-bis del DLgs 471-1997 per cui "È punito con la sanzione amministrativa dal 100 al 200%, fermo l'obbligo di pagamento del tributo, il cedente o prestatore che effettua cessioni o prestazioni (di cui all'articolo 8, primo comma lettera c) dpr 633/1972) prima di aver ricevuto da parte del cessionario o committente la dichiarazione di intento e riscontrato telematicamente l'avvenuta presentazione all'agenzia delle entrate."*

### **3. Comunicazione delle operazioni con i Paesi a fiscalità privilegiata**

Il decreto semplificazioni introduce alcune modifiche in ordine a modalità e termini di presentazione delle c.d. comunicazioni Black list.

Le modifiche riguardano principalmente la periodicità delle comunicazioni e l'ammontare delle operazioni da segnalare.

L'art. 21 del decreto semplificazioni ha previsto che l'obbligo di comunicazione tramite modello polivalente è oggi previsto esclusivamente con cadenza annuale (eliminando pertanto le periodicità mensili e trimestrali).

Inoltre viene innalzato il limite di esonero prevedendo la nuova soglia di 10.000 euro all'anno conteggiata tuttavia a consuntivo e con riferimento alla totalità delle operazioni poste in essere in un anno intero con il medesimo soggetto.

Al di sotto di tale limite, sussiste pertanto l'esclusione dall'obbligo di comunicazione delle operazioni con i paesi black list.



Si sottolinea al riguardo che la norma, nella versione precedente, identificava la soglia limite per la comunicazione nell'importo di euro 500,00 per tutte le cessioni di beni e le prestazioni di servizi.

Ulteriore aspetto degno di nota è la decorrenza delle modifiche di cui sopra.

Infatti, il decreto semplificazioni prevede che le novità introdotte troveranno applicazione con le operazioni poste in essere nell'anno solare in corso alla data di pubblicazione dello stesso decreto: si tratta pertanto dell'anno 2014.

Un'altra novità introdotta dal Decreto Semplificazioni riguarda l'autorizzazione concessa dall'Agenzia delle Entrate agli operatori che intendono intrattenere rapporti economici commerciali con altri operatori intracomunitari.

A partire dal 25 giugno 2014, la richiesta di autorizzazione a poter effettuare operazioni intracomunitarie, iscrizione al sistema VIES con il VAT, viene concessa nel momento stesso in cui l'Agenzia delle Entrate attribuisce il numero di partita IVA e non più a 30 giorni dalla data di attribuzione della Partita IVA.

I termini per l'invio della comunicazione coinciderebbero con quelli dello spesometro: 10 aprile dell'anno successivo per i contribuenti con liquidazione IVA mensile, 20 aprile dell'anno successivo per gli altri contribuenti. Si attende comunque a tal proposito un preciso chiarimento ministeriale.

Ipotizzando che la ratio della modifica legislativa sia quella di accorpare gli adempimenti, si prevederebbe in tal caso un invio unico del modello.

	<b>FINO AL 25 GIUGNO 2014</b>	<b>DAL 25 GIUGNO 2014</b>
<b>LIMITE SOGLIA</b>	€ 500,00	€ 10.000,00
<b>PERIODICITA'</b>	MENSILE- TRIMESTRALE	ANNUALE
<b>TERMINE</b>	31 DEL MESE O TRIMESTRE SUCCESSIVO	SPESOMETRO

#### **4. Prime indicazioni operative sulle novità introdotte dalla Legge di Stabilità in materia di “Reverse charge**

L'art. 1 comma 629 lettera a) numero 2) della legge di stabilità 2015 (legge 23 dicembre 2014 n. 190) ha introdotto nuove fattispecie soggette al meccanismo di assolvimento dell'IVA tramite il c.d.

“reverse charge” che riguardano, sinteticamente, tre diversi settori di attività:

- i. il settore edile;



- ii. il settore energetico (trasferimenti di quote di emissioni di gas serra, trasferimenti di certificati relativi al gas e all'energia elettrica, cessioni di gas e di energia elettrica a soggetti passivi rivenditori);
- iii. la grande distribuzione organizzata (cessioni di beni nei confronti di ipermercati, supermercati e discount alimentari).

In relazione al settori di cui al punto iii. l'entrata in vigore della disciplina è subordinata all'ottenimento di una specifica autorizzazione da parte del Consiglio europeo.

Il nuovo meccanismo impositivo è applicabile per le operazioni effettuate a decorrere dal 1° gennaio 2015.

Per quanto concerne il **settore dell'edilizia**, l'art. 1 comma 629 lettera a) numero 2) citato introduce all'art. 17 la lettera *a-ter*) che prevede l'assolvimento dell'IVA mediante reverse charge per le *“prestazioni di servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative ad edifici”*.

Tale previsione si affianca alla norma che già assoggetta a reverse charge le prestazioni di servizi *“rese nel settore edile da soggetti subappaltatori nei confronti delle imprese che svolgono l'attività di costruzione o ristrutturazione di immobili ovvero nei confronti dell'appaltatore principale o di un altro subappaltatore”* (lettera a) dell'art. 17 comma 6 del DPR 633/72).

Dal punto di vista soggettivo, la disciplina introdotta dalla legge di stabilità 2015 (servizi di pulizia, demolizione, di installazione di impianti e di completamento relativi ad edifici) si applica a tutti i committenti soggetti passivi di imposta, a prescindere dal fatto che esercitino un'attività nel settore edile.

Dal punto di vista oggettivo, invece, non vi sono limitazioni circa il rapporto giuridico in base al quale la prestazione è eseguita: in altre parole il meccanismo del reverse charge si applicherà nell'ambito di un subappalto, ma anche in virtù di un contratto di servizi (ad es. servizi di pulizia per resi ad un professionista). Resterebbero escluse dall'applicazione del reverse charge le cessioni di beni con posa in opera, posto che la norma fa riferimento alle prestazioni di servizi (in merito, si veda il chiarimento contenuto nella circ. Agenzia delle Entrate 29.12.2006 n. 37).

Si evidenzia pertanto un differente ambito applicativo del reverse charge per le ipotesi previste dall'art. 17, comma 6, lettera a) che, come modificato dall'art. 1 comma 629 della legge di stabilità 2015, esclude espressamente le prestazioni di servizi di cui alla successiva lettera *a-ter* rispetto a quelle previste dall'art. 17, comma 6, lettera *a-ter*, prestazioni di servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative ad edifici.

Stante la valenza esclusivamente oggettiva della nuova disposizione in materia di reverse charge, si ritiene che, per l'individuazione delle operazioni rientranti nella disciplina, non si debba fare



riferimento ai codici ATECO di prestatore e committente (come avviene invece nel caso dei subappalti).

Tutti i servizi contemplati dalla nuova lettera *a-ter* del DPR 633/72, peraltro, sembrano avere natura di servizi “relativi a beni immobili” ai sensi dell’art. 7-*quater* del DPR 633/72 (dunque, con rilevanza territoriale IVA in Italia).<sup>1</sup>:

Sarebbero tuttavia auspicabili chiarimenti da parte dell’Amministrazione finanziaria sulla portata della nozione di “edificio”, con la specificazione se siano altresì comprese anche singole porzioni, e sul contenuto delle prestazioni di “installazione, completamento e demolizione di impianti” al fine di individuare l’ambito di efficacia della novità normativa sull’inversione contabile e fornire le indicazioni operative ai contribuenti interessati.

#### **5. Abolizione del termine di 90 giorni per le operazioni c.d. “indirette”, a cura del Concessionario non residente.**

In conformità alla normativa comunitaria costituiscono esportazioni non imponibili ai fini IVA in Italia le c.d. esportazioni indirette, ossia le cessioni a soggetto non comunitario con consegna del bene nel territorio dello Stato e successivo trasporto all’estero a cura del cessionario non residente.

Le esportazioni c.d. indirette sono disciplinate in Italia dall’articolo 8, primo comma, lettera b), del DPR 26 ottobre 1972, n. 633.

La norma nazionale stabilisce che tali cessioni possono godere del regime di non imponibilità a condizione che i beni escano dal territorio comunitario entro 90 giorni dalla consegna.

La norma comunitaria non prevede invece la fissazione di alcun termine né per il trasferimento fisico dei beni né per la produzione al fornitore della prova che il trasferimento sia avvenuto.

La fissazione del suddetto termine determina nella normativa nazionale anche uno specifico regime sanzionatorio in caso di sua inosservanza laddove l’esportazione avvenga, ovvero non sia acquisita la relativa prova, oltre i 90 giorni dalla data di cessione della merce.

---

<sup>1</sup> La conclusione è conforme all’art. 31-*bis* del Regolamento Ue 282/2011 che, come modificato dal Regolamento UE 1042/2013, in particolare qualifica come servizi “relativi a beni immobili” ai fini IVA:  
- i “lavori di costruzione e demolizione effettuati su un fabbricato o su sue parti (paragrafo 2 lettera c);

- i “lavori di manutenzione (...) di fabbricati o di loro parti, compresi i lavori di pulizia” (paragrafo 2 lettera k).



Secondo la normativa nazionale, infatti, al fine di non incorrere nella sanzione di cui all'articolo 7, comma 1, del D.Lgs n. 471 del 1997 (50% del tributo), il contribuente (cedente IVA rilevante in Italia) è tenuto a regolarizzare l'operazione entro i 30 giorni successivi allo spirare dei 90 giorni.

Sulla legittimità del suddetto termine di 90 giorni e le eventuali conseguenze della sua inosservanza da parte del cessionario non residente si è recentemente espressa prima la Corte di Giustizia dell'Unione Europea, quindi l'Assonime ed infine la Direzione Centrale dell'Agenzia delle Entrate.

La Corte di Giustizia della UE, con la sentenza emessa in data 19 dicembre 2013 nel procedimento C-563/12 ha infatti valutato la legittimità del termine di 90 giorni previsto dalla legislazione ungherese, molto simile a quella italiana.

Più in generale, nel sopra richiamato procedimento, la Corte di Giustizia ha affrontato la legittimità della fissazione, da parte dei singoli Stati membri, di un vincolo temporale per il trasferimento fisico del bene all'estero, tale da inibire, in caso di sua inosservanza, la detassazione delle cessioni all'esportazione fissata nella normativa comunitaria dall'articolo 146, paragrafo 1, lett. b), della direttiva 28 novembre 2006, n. 2006/112/CE senza previsione di alcun termine.

Nella motivazione della sopra richiamata sentenza la Corte ha ammesso che gli Stati membri possano stabilire un termine ragionevole per le esportazioni, che tenga conto delle pratiche commerciali nell'ambito delle esportazioni negli Stati terzi, al fine di verificare se un bene oggetto di una cessione all'esportazione sia effettivamente uscito dall'Unione.

Tuttavia ha precisato che *"una normativa nazionale (...) che assoggetta l'esenzione all'esportazione a un termine di uscita, con l'obiettivo, in particolare, di lottare contro l'elusione e l'evasione fiscale, senza per questo consentire al soggetto passivo di dimostrare, al fine di beneficiare di tale esenzione, che la condizione è stata soddisfatta dopo lo scadere di tale termine, e senza prevedere un diritto del soggetto passivo al rimborso dell'IVA già corrisposta in ragione del non rispetto del termine, qualora fornisca la prova che la merce ha lasciato il territorio doganale dell'Unione, eccede quanto necessario per il conseguimento di detto obiettivo".*

Dunque, secondo la Corte Ue, la previsione di un termine entro il quale il cessionario non residente deve effettuare l'esportazione non è di per sé contraria alle disposizioni della direttiva IVA; tuttavia, se la prova dell'uscita dei beni dal territorio dell'Unione europea



viene fornita decorso detto termine, deve comunque risultare possibile agli operatori fruire del trattamento di non imponibilità, in quanto il rispetto di un termine entro il quale effettuare l'esportazione non è, secondo la normativa comunitaria, uno degli elementi necessari per qualificare un'operazione come cessione all'esportazione.

La sentenza della Corte di Giustizia si pone così in netto contrasto sia con la norma nazionale, sia con la giurisprudenza della Corte di Cassazione, che con la sentenza n. 21956/2010, affermava che il termine indicato alla lett. b) dell'art. 8 del DPR n. 633/1972 ha natura perentoria, costituendo un requisito per l'applicazione all'operazione del regime di non imponibilità.

Pertanto, secondo i giudici di legittimità (espressi sul tema anteriormente alla predetta pronuncia della Corte di Giustizia), in caso di mancato rispetto di tale termine, il trattamento di non imponibilità attribuito all'operazione non poteva più essere riconosciuto, anche se i beni erano stati effettivamente esportati.

Preso atto dell'indirizzo della Corte europea, l'Agenzia delle Entrate (Risoluzione n. 98 del 10/11/14) ha doverosamente recepito che il mancato rispetto del termine di 90 giorni fissato dalla legge (sia nel senso dell'acquisizione della prova entro il suddetto termine che del trasferimento fisico entro il suddetto termine) non può inibire la fruizione del regime di non imponibilità.

In particolare, l'Agenzia delle Entrate ha previsto che il regime di non imponibilità si applichi:

- sia quando il bene sia stato esportato entro i 90 giorni, ma il cedente ne acquisisca la prova oltre il termine dei 30 giorni previsto per eseguire la regolarizzazione,
- sia quando il bene esca dal territorio comunitario dopo il decorso del termine di 90 giorni previsto dal citato articolo 8, primo comma, lettera b), del DPR n. 633 del 1972, purché, ovviamente, sia acquisita la prova dell'avvenuta esportazione.

Il venire meno della tassatività del termine comporta la possibilità di recuperare l'IVA nel frattempo eventualmente versata ai sensi dell'articolo 7, comma 1, del citato decreto n. 471 del 1997.

A tal fine il contribuente potrà:

- procedere all'emissione di una nota di variazione ex articolo 26, secondo comma, del DPR n. 633 del 1972, entro il termine per la presentazione della dichiarazione annuale relativa al secondo anno successivo a quello in cui è avvenuta l'esportazione;



- in alternativa, azionare la richiesta di rimborso ai sensi dell'articolo 21 del D.Lgs. n. 546 del 1992, entro il termine di due anni dal versamento o dal verificarsi del presupposto del rimborso.

La Risoluzione dell'Agenzia Entrate conclude precisando che laddove la merce risulti esportata oltre i 90 giorni ma, comunque, entro i 30 giorni previsti, ai fini della regolarizzazione, dall'articolo 7, comma 1, del decreto n. 471 del 1997, e si abbia prova dell'avvenuta esportazione, "il contribuente potrà esimersi dal versamento dell'imposta senza per questo incorrere in alcuna violazione sanzionabile".

Con la Circolare N. 10/2014 (emanata dopo la richiamata sentenza dei giudici comunitari anteriormente alla Risoluzione N. 98/2014) Assonime ha rilevato altresì che il trattamento della non imponibilità previsto dall'art. 8 dovrebbe trovare applicazione anche nell'ipotesi in cui i beni non siano effettivamente esportati per esclusiva responsabilità del cessionario. Infatti, come sottolineato dall'Associazione, la Corte di Giustizia ha da tempo attribuito fondamentale rilevanza alla buona fede del cedente ai fini del riconoscimento del trattamento di non imponibilità ad IVA di un'operazione all'esportazione, nelle ipotesi in cui si sia verificato un comportamento fraudolento attribuibile al solo cessionario (*cf.* sentenza del 21 febbraio 2008, causa C-271/06; tale orientamento è stato ribadito in materia di cessioni intracomunitarie prima dalle sentenze del 27 settembre 2007, cause C-409/04, C-146/05 e C-184/05, e dalla sentenza 6 settembre 2012, causa C-273/11).

## **6. Operazioni effettuate nei confronti dello Stato e di altre Pubbliche**

### **Amministrazioni**

La legge di stabilità 2015 prevede un nuovo meccanismo impositivo ai fini IVA per le operazioni effettuate nei confronti dello Stato e di altre Pubbliche Amministrazioni (art. 17ter DPR 633/72).

Tale meccanismo, denominato "scissione dei pagamenti" o "*split payment*", prevede che la Pubblica Amministrazione, destinataria della cessione di beni o della prestazione di servizi, paghi al suo fornitore il solo corrispettivo dell'operazione mentre versi l'IVA direttamente all'Erario (scissione dei pagamenti).

Il recente DM 23.1.2015 (pubblicato sulla *G.U.* 3.2.2015 n. 27) ha emanato le disposizioni attuative di tale nuovo meccanismo



### **Ambito oggettivo**

Il regime di “*split payment*” si applica a tutte le cessioni di beni e prestazioni di servizi, ad esclusione delle operazioni:

- assoggettate al “*reverse charge*” (vedi paragrafo 3);
- oppure i cui corrispettivi sono assoggettati a ritenute alla fonte, sia a titolo di imposta che a titolo di acconto.

Il regime di “*split payment*” non si applica con riferimento alle operazioni assoggettate a regimi IVA speciali che non prevedono l'evidenza dell'imposta in fattura e che ne dispongono l'assolvimento secondo regole proprie (ad esempio, il regime speciale dell'editoria e il regime speciale delle agenzie di viaggio).

### **Ambito soggettivo**

Il regime di “*split payment*” si applica alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi rese da ogni soggetto passivo IVA, nei confronti delle Pubbliche Amministrazioni che effettuano acquisti di beni e servizi non nell'esercizio di attività commerciali ed in particolare:

- dello Stato;
- degli organi dello Stato ancorché dotati di personalità giuridica;
- degli enti pubblici territoriali e dei consorzi tra essi costituiti ex art. 31 del DLgs. 267/2000;
- delle Camere di Commercio;
- degli istituti universitari;
- delle aziende sanitarie locali;
- degli enti ospedalieri;
- degli enti pubblici di ricovero e cura avente prevalente carattere scientifico;
- degli enti pubblici di assistenza e beneficenza;
- degli enti pubblici di previdenza.

### **Decorrenza**

Il nuovo regime si applica con riferimento alle operazioni per le quali è stata emessa fattura a partire dall'1.1.2015.



Si deve doverosamente segnalare che l'efficacia delle disposizioni sullo "*split payment*" è subordinata al rilascio, da parte del Consiglio europeo, di una misura di deroga ai sensi dell'art. 395 della direttiva 2006/112/CE.

Nelle more del rilascio di tale "autorizzazione", le disposizioni in esame trovano comunque applicazione a partire dall'1.1.2015.

### **Adempimenti**

I soggetti passivi IVA che effettuano cessioni di beni e prestazioni di servizi nei confronti dei soggetti sopra citati devono emettere la fattura, ai sensi dell'art. 21 del DPR 633/72, esponendo l'IVA e con la dicitura "scissione dei pagamenti". Tali fatture dovranno essere annotate nel registro delle fatture emesse o dei corrispettivi, senza computare in sede di liquidazione periodica l'IVA indicata su tali fatture che sarà versata all'Erario direttamente dalla Pubblica Amministrazione destinataria dell'operazione.

L'imposta relativa alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate in regime di "*split payment*" diviene esigibile al momento del pagamento del dovuto da parte della Pubblica Amministrazione (resta salva la possibilità, per l'ente pubblico, di optare per l'esigibilità anticipata dell'imposta al momento della ricezione della fattura).

Il versamento dell'IVA dovuta dalle Pubbliche Amministrazioni non soggetti passivi IVA è effettuato entro il giorno 16 del mese successivo a quello in cui l'imposta diviene esigibile, senza possibilità di compensazione e utilizzando un apposito codice tributo.

Il versamento, nei termini previsti, può essere effettuato i) cumulativamente in ciascun giorno del mese, relativamente al complesso delle fatture per le quali l'imposta è divenuta esigibile in tale giorno o ii) relativamente a ciascuna fattura la cui imposta è divenuta esigibile.

Ai sensi dell'art. 5 del DM 23.1.2015 le Pubbliche Amministrazioni che effettuano acquisti di beni e servizi nell'esercizio di attività commerciali (per le quali sono in possesso di partita IVA):

- annotano le relative fatture nel registro delle fatture emesse o dei corrispettivi, entro il giorno 15 del mese successivo a quello in cui l'imposta è divenuta esigibile, con riferimento al mese precedente;
- computano l'IVA relativa alle suddette operazioni nella liquidazione periodica mensile o trimestrale di riferimento.



L'art. 8 del DM 23.1.2015 prevede la possibilità, per i fornitori delle Pubbliche Amministrazioni, di richiedere il rimborso prioritario dell'eccedenza di IVA detraibile, ai sensi dell'art. 38-*bis* co. 10 del DPR 633/72, purché siano rispettate contestualmente le seguenti condizioni:

- l'attività è esercitata da almeno tre anni;
- l'eccedenza di IVA detraibile richiesta a rimborso è pari o superiore a 10.000,00 euro in caso di rimborso annuale e a 3.000,00 euro in caso di rimborso trimestrale;
- l'eccedenza di IVA detraibile richiesta a rimborso è pari o superiore al 10% dell'importo complessivo dell'imposta assolta sugli acquisti e sulle importazioni effettuati nell'anno o nel trimestre a cui si riferisce il rimborso richiesto.

I rimborsi prioritari relativi alle eccedenze IVA detraibili derivanti da “*split payment*” sono erogati per un importo non superiore all'ammontare complessivo dell'imposta applicata mediante “*split payment*” nel periodo oggetto del rimborso e a decorrere dalla richiesta relativa al primo trimestre del 2015.

Con recente circolare n. 1/E del 09/02/2015 l'Agenzia delle Entrate ha precisato alcuni aspetti in ordine al meccanismo del c.d. *split payment*. Di seguito una sintesi:

- Sono escluse dal predetto meccanismo le operazioni (ad es. piccole spese dell'ente pubblico) certificate dal fornitore mediante il rilascio della ricevuta fiscale o dello scontrino fiscale.
- Le disposizioni sullo *split payment* si applicano alle operazioni documentate con fatture emesse dal 1° gennaio 2015, la cui imposta diviene esigibile a partire dalla medesima data. Ai sensi dell'art. 3, comma 1, del DM 28/01/2015 l'imposta relativa alle cessioni di beni ed alle prestazioni di servizi diviene esigibile al momento del pagamento dei corrispettivi.
- Il meccanismo della scissione dei pagamenti si applica alle operazioni in relazione alle quali il corrispettivo sia stato pagato dopo il 1° gennaio 2015 e sempre che le stesse non siano state già fatturate anteriormente alla predetta data. Il meccanismo della scissione dei pagamenti non è, invece, applicabile alle operazioni per le quali è stata emessa fattura entro il 31 dicembre 2014.



- In ordine all'ambito di applicazione della disposizione, la circolare in argomento amplia il novero dei soggetti interessati utilizzando una interpretazione per l'art. 17-ter del Dpr 633/1972 più estensiva rispetto alle previsioni di cui all'art. 6, quinto comma, del medesimo Dpr. A tal proposito la circolare precisa che, per una più puntuale individuazione dei soggetti pubblici destinatari della disciplina della scissione dei pagamenti, è opportuno far riferimento all'Indice delle Pubbliche Amministrazioni (c.d. IPA), consultabile alla pagina <http://indicepa.gov.it/documentale/ricerca.php>.
- In considerazione dell'incertezza in materia, si precisa che possono essere fatti salvi i comportamenti finora adottati dai contribuenti, ai quali, pertanto, non dovranno essere applicate sanzioni per le violazioni eventualmente commesse anteriormente all'emanazione della circolare in argomento.

### **Sanzioni**

In caso di omesso o tardivo versamento, le Pubbliche Amministrazioni sono soggette ad una sanzione amministrativa pari al 30% di ogni importo non versato. Le somme dovute sono riscosse mediante atto di recupero ai sensi dell'art. 1 co. 421 della L. 311/2004.

### **7. Nuove regole relative all' "e-commerce"**

A partire dal 1 gennaio 2015 entreranno in vigore le modifiche alla disciplina IVA relative al commercio elettronico diretto (c.d. "e-commerce") previste dalla Direttiva UE n. 2008/8/CE e dal Regolamento UE n. 282/2011. In particolare la territorialità IVA di tali servizi, resi nei confronti di privati UE, sarà collegata al luogo di stabilimento del committente, a prescindere da quello del prestatore. Tali novità interessano anche i servizi di telecomunicazione e di teleradiodiffusione.

A questo proposito è stato introdotto il regime speciale denominato "Mini sportello unico", c.d. "MOSS", che consente ai fornitori soggetti passivi di assolvere gli obblighi IVA in un solo Stato UE (tramite un portale web), evitando così l'identificazione in ogni stato UE dove vengono effettuate le operazioni.

Sul piano sostanziale ci sarà l'equiparazione delle prestazioni B2C con quelle B2B, che sono già tassate nel paese di destinazione in base alla regola generale del luogo di stabilimento del



committente; si realizzerà inoltre uniformità di disciplina con le analoghe prestazioni rese da soggetti passivi residenti in paesi extraUe, già tassate “a destinazione”.

Innanzitutto bisogna ricordare la differenza tra commercio elettronico diretto ed indiretto:

- commercio elettronico DIRETTO si definisce come tale quando ha per oggetto un bene (digitale) o servizio che è messo a disposizione del destinatario in forma digitale e tramite una rete elettronica utilizzata dall'acquirente. In questi casi, l'operazione commerciale (compravendita e consegna) si realizza esclusivamente on line con modalità telematica.
- commercio elettronico INDIRETTO ha invece per oggetto una cessione di beni materiali in cui solo alcune fasi del processo avvengono on line (normalmente l'acquisizione dell'ordine ed eventualmente il pagamento), mentre la consegna del bene avviene attraverso i tradizionali canali off line (corriere, servizio postale, consegna diretta da parte del venditore, ecc.).

### **Commercio elettronico diretto**

Come visto rappresenta una cessione “virtuale” di beni / servizi realizzata per il tramite della rete dove l'acquirente :

- conclude la transazione;
- scarica telematicamente il prodotto (bene e/o servizio in forma digitale) acquistato;
- esegue il pagamento.

L'art. 7, comma 1, Regolamento UE n. 282/2011 cita che *“I “servizi prestati tramite mezzi elettronici ... comprendono i servizi forniti attraverso Internet o una rete elettronica e la cui natura rende la prestazione essenzialmente automatizzata, corredata di un intervento umano minimo e impossibile da garantire in assenza della tecnologia dell'informazione”.*

Il comma 2 del citato art. 7 ricomprende nell'ambito del commercio elettronico i seguenti servizi purché forniti attraverso Internet o una rete elettronica:

- a. fornitura di prodotti digitali in genere, compresi software, loro modifiche e aggiornamenti;
- b. servizi che veicolano o supportano la presenza di un'azienda o di un privato su una rete elettronica, quali un sito o una pagina web;



- c. servizi automaticamente generati da un computer attraverso Internet o una rete elettronica, in risposta a dati specifici immessi dal destinatario;
- d. concessione, a titolo oneroso, del diritto di mettere in vendita un bene o un servizio su un sito Internet che operi come mercato on line, in cui i potenziali acquirenti fanno offerte attraverso un procedimento automatizzato e in cui le parti sono avvertite circa la realizzazione di una vendita per posta elettronica automaticamente via computer;
- e. offerte forfettarie di servizi Internet (Internet service packages, ISP) nelle quali la componente delle telecomunicazioni costituisce un elemento accessorio e subordinato (vale a dire, il forfait va oltre il semplice accesso a Internet e comprende altri elementi, quali pagine con contenuto che danno accesso alle notizie di attualità, alle informazioni meteorologiche o turistiche, spazi di gioco, hosting di siti, accessi a dibattiti on line, ecc.)

Inoltre l'allegato I del citato Regolamento UE n. 282/2011, integra l'elenco contenuto nell'allegato II della Direttiva comunitaria n. 2006/112/CE, prevedendo la seguente elencazione, a titolo esemplificativo, dei servizi rientranti nell'attività di commercio elettronico diretto

1. FORNITURA DI SITI WEB E WEB-HOSTING, GESTIONE A DISTANZA DI PROGRAMMI E ATTREZZATURE
  - a. hosting di siti web e di pagine web
  - b. manutenzione automatica di programmi, remota e on line
  - c. amministrazione remota di sistemi
  - d. conservazione (warehousing) dei dati on line, quando dati specifici sono conservati e recuperati elettronicamente
  - e. fornitura on line di spazio sul disco in funzione delle richieste
2. FORNITURA DI SOFTWARE E RELATIVO AGGIORNAMENTO
  - a. accesso o scaricamento di software, tra cui programmi di aggiudicazione/contabilità, software antivirus e loro aggiornamenti
  - b. bannerblocker, ossia software per bloccare la comparsa di banner pubblicitari



- c. driver di scaricamento, come il software di interfaccia tra computer e periferiche quali le stampanti
  - d. installazione automatica on line di filtri per i siti web
  - e. installazione automatica on line di sbarramenti (firewalls)
3. FORNITURA DI IMMAGINI, TESTI E INFORMAZIONI E MESSA A DISPOSIZIONE DI BASI DI DATI
- a. accesso o scaricamento di temi dell'interfaccia grafica
  - b. accesso o scaricamento di fotografie o immagini o salvaschermi
  - c. contenuto digitalizzato di libri e altre pubblicazioni elettroniche
  - d. abbonamento a giornali o riviste on line
  - e. siti personali (weblog) e statistiche relative ai siti web
  - f. notizie, informazioni sul traffico e previsioni meteorologiche on line
  - g. informazioni on line generate automaticamente da software sulla base di immissioni di dati specifici da parte del cliente, come dati di tipo giuridico o finanziario, compresi dati sui mercati azionari ad aggiornamento continuo
  - h. fornitura di spazio pubblicitario, compresi banner pubblicitari su una pagina o un sito web
  - i. utilizzo di motori di ricerca e di elenchi su Internet
4. FORNITURA DI MUSICA, FILM, GIOCHI, COMPRESI I GIOCHI DI SORTE O D'AZZARDO, PROGRAMMI O MANIFESTAZIONI POLITICI, CULTURALI, SPORTIVI, SCIENTIFICI O DI INTRATTENIMENTO
- a. accesso o scaricamento di musica su computer e su telefoni cellulari
  - b. accesso o scaricamento di sigle o brani musicali, suonerie o altri suoni
  - c. accesso o scaricamento di film
  - d. scaricamento di giochi su computer e su telefoni cellulari
  - e. accesso a giochi on line automatici dipendenti da Internet o reti elettroniche analoghe, nei quali i giocatori sono lontani gli uni dagli altri
5. FORNITURA DI PRESTAZIONI DI INSEGNAMENTO A DISTANZA
- a. tutte le forme di insegnamento a distanza automatizzato che funziona attraverso Internet o reti elettroniche analoghe e la cui fornitura richiede un intervento umano limitato o nullo, incluse le classi virtuali, ad eccezione dei casi in cui Internet o una rete elettronica analoga vengono utilizzati



semplicemente come uno strumento di comunicazione tra il docente e lo studente

- b. libri di esercizi completati dagli studenti on line e corretti e valutati automaticamente, senza intervento umano

A decorrere dall'1.1.2015, per effetto delle modifiche apportate dall'art. 1, Regolamento UE n. 1042/2013 al citato art. 7, Regolamento UE n. 282/2011, non rientrano nei servizi forniti per via elettronica:

- a) servizi di teleradiodiffusione
- b) servizi di telecomunicazione
- c) beni per i quali l'ordine o la sua elaborazione avvengano elettronicamente
- d) CD-ROM, dischetti e supporti fisici analoghi
- e) materiale stampato, come libri, bollettini, giornali o riviste
- f) CD e audiocassette
- g) video cassette e DVD
- h) giochi su CD-ROM
- i) servizi di professionisti, quali avvocati e consulenti finanziari, che forniscono consulenze ai clienti mediante la posta elettronica
- j) servizi di insegnamento, per i quali il contenuto del corso è fornito da un insegnante attraverso Internet o una rete elettronica, vale a dire mediante un collegamento remoto
- k) servizi di riparazione materiale off line delle apparecchiature informatiche
- l) servizi di conservazione dei dati off line
- m) servizi pubblicitari, ad esempio su giornali, manifesti e in televisione
- n) servizi di helpdesk telefonico
- o) servizi di insegnamento che comprendono esclusivamente corsi per corrispondenza, come quelli inviati per posta
- t) prenotazione in linea di biglietti di ingresso a manifestazioni culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative o a manifestazioni affini
- u) prenotazione in linea di soggiorni alberghieri, autonoleggio, servizi di ristorazione, trasporto passeggeri o servizi affini



Dalla predetta lista sono stati “cancellati” i servizi identificati precedentemente dalle seguenti lettere:

- q) servizi telefonici con una componente video, altrimenti noti come servizi di videofonia
- r) accesso a Internet e al World Wide Web
- s) servizi telefonici forniti attraverso Internet

### **Nuovo regime iva**

L'applicazione del nuovo regime comporterà l'equiparazione dei predetti servizi forniti a privati da parte di prestatori extra UE a quelli forniti da operatori Comunitari.

Conseguentemente, la territorialità IVA dei servizi elettronici resi nei confronti di privati domiciliati in Italia o ivi residenti, è “ancorata” esclusivamente al luogo di stabilimento del committente, a prescindere da quello del prestatore soggetto passivo (UE / extra-UE). Tali modifiche applicabili ai servizi rientranti nell'attività di commercio elettronico diretto troveranno applicazione anche ai servizi di teleradiodiffusione e telecomunicazione.

Se infatti nulla cambia nei rapporti tra imprese (B2B) che ai fini dell'applicazione dell'IVA continueranno ad applicare il regime del reverse charge, mentre per le vendite a consumatori finali (B2C) sono previste le descritte novità.

Il fornitore italiano che vorrà vendere a soggetti privati stranieri potrà:

- identificarsi ai fini IVA in ogni Stato UE di consumo dei servizi
- ricorrere al regime facoltativo del Mini One Stop Shop (MOSS).

Possono utilizzare il MOSS sia i soggetti passivi UE sia quelli extra-UE.

L'adesione al MOSS consente al fornitore soggetto passivo di assolvere gli obblighi IVA in un solo Stato UE (tramite un portale web), evitando così l'identificazione in ogni Stato UE di consumo dei servizi.

In particolare, l'operatore, previa registrazione in uno Stato UE di identificazione trasmette telematicamente le dichiarazioni IVA (con periodicità trimestrale) relative ai servizi resi a privati in altri Stati UE e versa l'IVA dovuta allo Stato UE di identificazione. Quest'ultimo provvede alla trasmissione delle dichiarazioni e della relativa IVA incassata ai rispettivi Stati UE di consumo tramite una rete di comunicazioni dedicata.

I nuovi regimi sono facoltativi. Tuttavia, un soggetto passivo che sceglie di avvalersi del MOSS, deve applicarlo in tutti gli Stati UE.



Allo stato attuale lo schema di decreto legislativo del 24.12.2014, che modifica la disciplina IVA in materia di prestazioni di servizi di telecomunicazione, teleradiodiffusione e di e-commerce ha ricevuto recentemente parere favorevole dalle Commissioni permanenti della Camera (Bilancio, Finanze e Politiche UE). In particolare, la Commissione Finanze della Camera, rispetto al testo originale, ha proposto:

- l'esonero, ai fini IVA, dall'obbligo di certificare i corrispettivi per le operazioni effettuate nei confronti di privati consumatori italiani;
- l'estensione, in via opzionale, per i prestatori residenti nel territorio nazionale, del regime speciale del MOSS con riferimento alle operazioni effettuate nei confronti di privati consumatori italiani.

In entrambi i casi le osservazioni si fondano sulle disposizioni del nuovo art. 74-quinquies del DPR 633/72 (introdotto dall'art. 2 dello schema di decreto legislativo), che istituisce il regime speciale MOSS per i soggetti passivi IVA italiani e ne consente l'applicazione facoltativa per le operazioni poste in essere nei confronti dei soli committenti stabiliti nella UE. La modifica proposta dalla Commissione Finanze della Camera ha l'intenzione di ridurre gli oneri amministrativi della gestione del MOSS, in quanto i soggetti passivi italiani che intendono avvalersi di tale regime sono tenuti ad organizzare e tenere due distinti sistemi contabili (uno per le prestazioni di servizi rese a privati consumatori italiani e uno per le prestazioni di servizi rese a privati consumatori stabiliti in Stati della UE diversi dall'Italia).

Genova, febbraio 2015