

STUDIO BORLETTO Dott. Alfio
Via Sant Maria 23
10060 SCALENGHE (TO)

Circolari per la clientela

N.10

**DLgs. 21.11.2014 n. 175
di semplificazioni fiscali -
Novità in materia di IVA**

1 PREMESSA

In attuazione della delega per la riforma del sistema fiscale contenuta nella L. 11.3.2014 n. 23, con il DLgs. 21.11.2014 n. 175, che entra in vigore il 13.12.2014, sono state previste numerose semplificazioni di adempimenti tributari.

Di seguito si analizzano le novità in materia di IVA.

2 CREDITO IVA ANNUALE E INFRANNUALE - MODALITÀ DI RIMBORSO

L'art. 13 del DLgs. 175/2014 modifica la disciplina per l'erogazione dei rimborsi IVA annuali (richiesti mediante la dichiarazione annuale IVA) e infrannuali (richiesti mediante il modello TR).

La nuova disciplina prevede:

- la possibilità di richiedere a rimborso l'eccedenza detraibile, senza prestazione di alcuna garanzia patrimoniale, per i crediti IVA di importo non superiore a 15.000,00 euro;
- per i crediti IVA di importo superiore a 15.000,00 euro, la sostituzione della garanzia con l'apposizione del visto di conformità (o della sottoscrizione da parte dei revisori legali), sulla dichiarazione annuale o sul modello TR, ad eccezione dei contribuenti ritenuti "a rischio".

In assenza del visto di conformità (o della sottoscrizione da parte dei revisori legali) sulla dichiarazione annuale o sul modello TR, per i rimborsi relativi a crediti di importo superiore a 15.000,00 euro rimane necessaria la prestazione della garanzia patrimoniale.

2.1 DICHIARAZIONE SOSTITUTIVA DI ATTO NOTORIO

Ai fini dell'ottenimento del rimborso, alla dichiarazione annuale o al modello TR, muniti del visto di conformità o della sottoscrizione da parte dei revisori legali, deve essere allegata una dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà, attestante che il contribuente è in possesso dei seguenti requisiti:

- il patrimonio netto non è diminuito di oltre il 40%, rispetto alle risultanze contabili dell'ultimo periodo d'imposta;
- la consistenza degli immobili non è diminuita di oltre il 40%, rispetto alle risultanze contabili dell'ultimo periodo d'imposta, per cessioni non effettuate nella normale gestione dell'attività esercitata;
- l'attività non è cessata né si è ridotta, per effetto di cessioni di azienda o di rami d'azienda;
- non sono state cedute, nell'anno precedente la richiesta di rimborso, partecipazioni per oltre il 50% del capitale sociale (per le società di capitali non quotate);
- sono stati eseguiti i versamenti dei contributi previdenziali e assicurativi.

In assenza di presentazione della dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà, per i rimborsi relativi a crediti di importo superiore a 15.000,00 euro rimane necessaria la prestazione della garanzia patrimoniale.

2.2 RIMBORSI CON OBBLIGO DELLA GARANZIA

Il DLgs. 175/2014 ha individuato alcune categorie di contribuenti i quali, ai fini dell'ottenimento dei rimborsi IVA, sono considerati "a rischio" per gli interessi erariali.

Per questi soggetti permane l'obbligo di prestare la garanzia patrimoniale per tutte le istanze di rimborso aventi ad oggetto crediti IVA di importo superiore a 15.000,00 euro.

Si tratta dei contribuenti che:

- esercitano un'attività d'impresa da meno di due anni, fatta eccezione per le *start up* innovative di cui all'art. 25 del DL 179/2012;

- nei due anni precedenti alla richiesta di rimborso hanno ricevuto notifica di avvisi di accertamento o di rettifica dai quali risulti, per ciascun anno, una differenza tra gli importi dichiarati e quelli dovuti superiore:
 - al 10% degli importi dichiarati, se non superiori a 150.000,00 euro;
 - al 5% degli importi dichiarati, se superiori a 150.000,00 euro, ma non superiori a 1.500.000,00 euro;
 - all'1% degli importi dichiarati, se superiori a 1.500.000,00 euro;
- richiedono il rimborso del credito IVA emergente all'atto della cessazione dell'attività.

2.3 DECORRENZA

Con riferimento alle novità in esame, il DLgs. 175/2014 non prevede una specifica norma di decorrenza.

Le nuove disposizioni dovrebbero però essere applicabili già in relazione ai rimborsi:

- dei crediti IVA relativi al 2014, sulla base delle dichiarazioni annuali che saranno presentate nel 2015;
- dei crediti trimestrali relativi al 2015, sulla base dei modelli TR che saranno presentati nel 2015.

3 DICHIARAZIONI DI INTENTO - NUOVE MODALITÀ DI COMUNICAZIONE ALL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Per effetto dell'art. 20 del DLgs. 175/2014, con riferimento alle operazioni da effettuare a decorrere dall'1.1.2015 senza applicazione dell'IVA, nei confronti degli esportatori abituali, sono previste nuove modalità di comunicazione all'Agenzia delle Entrate dei dati contenuti nelle dichiarazioni di intento.

Per i soggetti fornitori degli esportatori abituali, viene eliminato l'obbligo di comunicare mensilmente o trimestralmente i dati relativi alle dichiarazioni di intento ricevute.

3.1 NUOVE MODALITÀ PER LA TRASMISSIONE DELLE DICHIARAZIONI DI INTENTO

Le nuove modalità per la trasmissione delle dichiarazioni di intento, e la comunicazione dei dati ivi contenuti all'Agenzia delle Entrate, sono le seguenti:

- l'esportatore abituale trasmette in via telematica all'Agenzia delle Entrate le dichiarazioni di intento da consegnare al proprio fornitore;
- l'Agenzia delle Entrate rilascia apposita ricevuta telematica con l'indicazione dei dati contenuti nella dichiarazione di intento trasmessa dall'esportatore abituale;
- l'esportatore abituale consegna al proprio fornitore, ovvero in dogana, la dichiarazione di intento già trasmessa all'Agenzia delle Entrate, unitamente alla ricevuta telematica relativa alla presentazione della stessa;
- il fornitore, una volta in possesso della dichiarazione di intento e della relativa ricevuta, può effettuare l'operazione senza applicazione dell'IVA;
- il fornitore riepiloga nella dichiarazione annuale IVA i dati delle operazioni effettuate in regime di non imponibilità IVA nei confronti di singoli esportatori abituali.

3.2 REGIME SANZIONATORIO

Per poter effettuare l'operazione senza applicazione dell'IVA, il fornitore dell'esportatore abituale deve:

- aver ricevuto la dichiarazione di intento da parte dell'esportatore abituale;
- aver riscontrato l'avvenuta presentazione telematica all'Agenzia delle Entrate della dichiarazione di intento.

Qualora il fornitore effettui operazioni non imponibili prima di aver preso in carico la dichiarazione di intento e la ricevuta dell'Agenzia, si applica una sanzione amministrativa dal 100% al 200% dell'imposta dovuta.

In considerazione delle nuove modalità di comunicazione delle dichiarazioni di intento all'Agenzia delle Entrate, non è più prevista, in capo al fornitore dell'esportatore abituale, la sanzione per l'omessa comunicazione all'Agenzia dei dati relativi alle dichiarazioni di intento ricevute.

4 APPLICAZIONE DELL'AGEVOLAZIONE "PRIMA CASA" - MODIFICA DEI CRITERI

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

4.1 NOVITÀ IN VIGORE DALL'1.1.2014

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

- in ambito IVA continuava ad avere rilevanza la definizione di "immobili di lusso" desumibile dal DM 2.8.69, sicché gli immobili ricadenti in tale definizione non potevano accedere all'aliquota del 4% prevista per i trasferimenti di abitazioni "prima casa" (n. 21 della Tabella A, Parte II, allegata al DPR 633/72);
- in materia di imposta di registro, dall'1.1.2014, non ha più alcuna rilevanza la definizione di "immobile di lusso" recata dal DM 2.8.69, ma l'applicazione della nuova aliquota del 2% (in presenza di tutte le condizioni agevolative) è limitata agli immobili abitativi rientranti nelle categorie catastali A2, A3, A4, A5, A6, A7 e A11, mentre restano a priori esclusi dal beneficio gli immobili abitativi accatastati nelle categorie catastali A1, A8 e A9.

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

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

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

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

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

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

4.3 PERMANENZA DELLA RILEVANZA DEL DM 2.8.69

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

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

Ne deriva che, in assenza delle condizioni di "prima casa", il discrimine tra l'applicazione dell'aliquota del 10% o del 22% rimane fondato sulle caratteristiche "non di lusso" dell'immobile come desumibili dal DM 2.8.69, a prescindere dalla categoria catastale.

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

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

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

5 DETRAIBILITÀ IVA DEGLI OMAGGI - INCREMENTO DELLA SOGLIA

L'art. 30 del DLgs. 175/2014 stabilisce l'incremento da 25,82 euro (cinquantamila lire) a 50,00 euro della soglia per la detraibilità dell'IVA sugli omaggi, al fine di allineare il valore unitario per la detrazione IVA a quello previsto per la deducibilità ai fini delle imposte sui redditi.

Il valore di 50,00 euro sostituisce il precedente valore di 25,82 euro nell'ambito della disciplina relativa alle:

- cessioni gratuite di beni (art. 2 co. 2 n. 4) del DPR 633/72);
- spese di rappresentanza (art. 19-*bis*1 co. 1 lett. h) del DPR 633/72).

5.1 OMAGGI DI BENI NON RIENTRANTI NELL'ATTIVITÀ PROPRIA D'IMPRESA

Gli acquisti di beni destinati ad essere ceduti ai clienti gratuitamente, la cui produzione o il cui commercio non rientra nell'attività propria dell'impresa, costituiscono sempre spese di rappresentanza, indipendentemente dal costo unitario dei beni stessi.

Per i beni non rientranti nell'attività propria dell'impresa (non essendo di propria produzione o commercio), la cessione gratuita è sempre esclusa da IVA.

L'IVA relativa alle spese di rappresentanza, invece, è detraibile solo in relazione all'acquisto di beni di costo unitario non superiore a 50,00 euro.

Pertanto, l'IVA "a monte" è:

- detraibile, se il valore unitario del bene non è superiore a 50,00 euro;
- indetraibile, se il valore unitario del bene è superiore a 50,00 euro.

5.2 OMAGGI DI BENI RIENTRANTI NELL'ATTIVITÀ PROPRIA D'IMPRESA

Gli acquisti di beni destinati ad essere ceduti gratuitamente, la cui produzione o commercio rientra nell'attività dell'impresa, non costituiscono spese di rappresentanza.

Pertanto, l'IVA assolta all'atto dell'acquisto è detraibile senza limitazioni.

6 DETRAIBILITÀ IVA PER LE SPESE DI SPONSORIZZAZIONE - AUMENTO DELLA MISURA FORFETTARIA

Per effetto dell'art. 29 del DLgs. 175/2014, l'IVA relativa alle spese di sponsorizzazione è detraibile nella misura forfettaria del 50% dell'imposta relativa alle operazioni imponibili per:

- le imprese spettacolistiche, di cui all'art. 74 co. 6 del DPR 633/72;
- i soggetti che applicano il regime di cui alla L. 16.12.91 n. 398, vale a dire:
 - le associazioni sportive dilettantistiche, le associazioni senza scopo di lucro e le *pro loco*;
 - le società sportive dilettantistiche, costituite in forma di società di capitali senza fine di lucro, ai sensi dell'art. 90 della L. 27.12.2002 n. 289;
 - le associazioni bandistiche, i cori amatoriali, le associazioni filodrammatiche, di musica e danza popolare, legalmente costituite senza fini di lucro.

Viene quindi meno la precedente percentuale del 10% di forfettizzazione della detrazione IVA.

La nuova percentuale di detrazione, per le spese di sponsorizzazione, risulta quindi equiparata a quella prevista per le spese di pubblicità.

7 ISCRIZIONE ALLA BANCA DATI VIES PER L'EFFETTUAZIONE DI OPERAZIONI INTRACOMUNITARIE

Per effetto dell'art. 22 del DLgs. 175/2014 sono immediatamente inclusi nella banca dati VIES i soggetti passivi che ne richiedono l'iscrizione all'Agenzia delle Entrate mediante la dichiarazione di inizio attività.

Tali soggetti possono, dunque, effettuare operazioni in ambito intracomunitario senza dover attendere 30 giorni dalla presentazione dell'istanza.

Dovrà essere chiarito se l'inclusione immediata nella banca dati VIES possa riguardare anche i soggetti passivi che ne richiedono l'iscrizione successivamente all'inizio attività, mediante apposita comunicazione.

7.1 VERIFICA DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'Agenzia delle Entrate verifica i dati identificativi forniti dal richiedente e, nel caso di dati incompleti o inesatti, provvede a cancellare la partita IVA del contribuente e ad escluderlo dalla banca dati VIES.

7.2 OMESSA PRESENTAZIONE DEI MODELLI INTRASTAT

L'Agenzia delle Entrate può, inoltre, escludere dalla banca dati VIES i soggetti passivi che non presentano modelli INTRASTAT per quattro trimestri consecutivi.

In tal caso, il provvedimento di esclusione non è automatico, ma preceduto da una comunicazione dell'Agenzia, che dovrebbe consentire al contribuente interessato di fornire spiegazioni circa la mancata presentazione dei modelli.

8 MODELLI INTRASTAT

Il DLgs. 175/2014 prevede:

- la riduzione del contenuto dei modelli INTRASTAT relativi alle prestazioni di servizi “generiche” rese e ricevute con soggetti passivi stabiliti in altri Stati dell'Unione europea (art. 23);
- l'“alleggerimento” del regime sanzionatorio relativo ai dati statistici (art. 25).

8.1 NUOVO CONTENUTO DEI MODELLI INTRASTAT SERVIZI

Il contenuto dei nuovi modelli INTRASTAT per le prestazioni di servizi “generiche” sarà definito da un provvedimento dell'Agenzia delle Dogane.

I nuovi modelli dovrebbero limitarsi a richiedere le informazioni concernenti:

- il numero di identificazione IVA delle controparti;
- il valore totale delle transazioni;
- il codice identificativo del tipo di prestazione resa o ricevuta;
- lo Stato di pagamento.

8.2 REGIME SANZIONATORIO PER LA COMUNICAZIONE DEI DATI STATISTICI

Le sanzioni per l'omessa o inesatta comunicazione dei dati statistici, richiesti nei modelli INTRASTAT relativi agli scambi di beni, si applicano alle sole imprese in possesso dei requisiti previsti da uno specifico elenco pubblicato periodicamente dall'ISTAT, soggette alle rilevazioni previste dal Programma statistico nazionale, per le quali la mancata fornitura dei dati configura violazione dell'obbligo di risposta.

Secondo l'ultimo elenco pubblicato dall'ISTAT, sarebbero quindi soggetti alle sanzioni i soli operatori che nel mese di riferimento hanno realizzato cessioni o acquisti per un importo pari o superiore a 750.000,00 euro.

Nel caso in cui le sanzioni siano applicabili, esse sono irrogate una sola volta per ogni modello INTRASTAT inesatto o incompleto, a prescindere dal numero di transazioni mancanti o errate nel modello stesso.

9 NOTE DI VARIAZIONE

Per effetto dell'art. 31 del DLgs. 175/2014, è consentita l'emissione della nota di variazione IVA in diminuzione, senza limiti temporali, anche nell'ipotesi in cui l'operazione originaria si sia ridotta a seguito:

- dell'omologazione di un accordo di ristrutturazione del debito (art. 182-*bis* della legge fallimentare);
- del perfezionamento di un piano attestato di risanamento (art. 67 della legge fallimentare).

Le suddette procedure vengono quindi equiparate alle procedure concorsuali “vere e proprie” (fallimento, concordato preventivo, ecc.), permettendo ai creditori l'emissione delle note di variazione anche oltre il limite temporale di un anno.