

Varese, 20 gennaio 2020

Circolare n. 3/2020

Con la presente circolare informiamo la Spett.le Clientela sulle principali novità in materia fiscale ed amministrativa.

APPALTI

Chiarimenti sulle novità per i committenti di opere o servizi di ammontare annuo superiore a 200.000 euro

L'Agenzia delle entrate ha fornito i primi chiarimenti sulle novità introdotte dall'articolo 4, commi 1 e 2, del D.L. 124/2019. La quantificazione dei versamenti distinti per ciascun committente, e quindi della retribuzione corrisposta al dipendente in esecuzione della specifica opera o servizio affidatogli e della relativa ritenuta operata, va effettuata sulla base di parametri oggettivi (ad esempio, sulla base del numero di ore impiegate in esecuzione della specifica commessa). Inoltre, le disposizioni si applicano a decorrere dal 1° gennaio 2020, con riferimento alle ritenute operate a decorrere dal mese di gennaio 2020 - e, quindi, relativamente ai versamenti eseguiti nel mese di febbraio 2020 - , anche con riguardo ai contratti di appalto, affidamento o subappalto stipulati antecedentemente il 1° gennaio 2020.

(Agenzia delle entrate, risoluzione n. 108, 23/12/2019)

FATTURE ELETTRONICHE

Nuova proroga per l'adesione al servizio di consultazione delle fatture elettroniche

Nell'area riservata del sito *internet* dell'Agenzia delle entrate è presente la funzionalità per consentire agli operatori Iva, agli intermediari abilitati e ai consumatori finali di aderire al servizio di "*Consultazione e acquisizione delle fatture elettroniche o dei loro duplicati informatici*". In caso di mancata adesione al servizio da parte di almeno uno dei soggetti del rapporto economico (cedente/prestatore e cessionario/committente), i *file xml* delle fatture saranno cancellati entro 60 giorni dal termine di scadenza per esprimere l'adesione, nuovamente prorogato dal 20 dicembre 2019 al 29 febbraio 2020.

(Agenzia delle entrate, provvedimento n. 1427541, 17/12/2019)

CONAI

Pubblicate 4 circolari che interessano particolari flussi di imballaggi e aziende di piccole dimensioni

Il Consorzio Nazionale Imballaggi ha pubblicato sul proprio sito *web* nella sezione circolari applicative 4 documenti che introducono semplificazioni procedurali in merito a:

- dichiarazione del contributo ambientale e variazione delle soglie di dichiarazione riferite al peso degli imballaggi (decorrenza delle nuove soglie sulle dichiarazioni del 2020);
- nuova procedura di dichiarazione del contributo ambientale basata sul fatturato complessivo dell'anno precedente riservata agli importatori di imballaggi pieni (decorrenza della semplificazione sulla prima dichiarazione del 2020, entro il 30 settembre 2020);
- procedura agevolata semplificata di fatturazione e dichiarazione del contributo ambientale estesa ai produttori di imballaggi che commercializzano imballaggi "*a completamento di gamma o dell'imballaggio*" in materiali diversi (decorrenza 1° gennaio 2020);
- nuova procedura di esenzione e applicazione del contributo ambientale per i rotoli di foglio di alluminio e per i rotoli di pellicola di plastica per alimenti (decorrenza 1° gennaio 2020).

(Conai, circolari n. 1/2019, 2/2019, 3/2019 e 4/2019, 05/12/2019)

DIRITTO CCIAA

Confermata la riduzione al 50% degli importi dovuti per il 2020

Il Ministero dello sviluppo economico ha reso note le misure del diritto annuale dovuto per l'anno 2020 dalle imprese e dagli altri soggetti obbligati, confermando gli stessi importi previsti per l'anno 2019 (riduzione al 50% degli importi dovuti per il pagamento del diritto alle Camere di Commercio).

(Ministero dello sviluppo economico, nota n. 347962, 11/12/2019)

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

Le compensazioni “orizzontali” (ossia tra tributi diversi) dei crediti fiscali sono da diversi anni soggette a numerose limitazioni: i vincoli maggiori riguardano da sempre i crediti Iva, ma nel tempo sono state introdotte limitazioni anche con riferimento agli altri tributi, non dimenticando poi il blocco alla compensazione che interessa i soggetti che presentano debiti erariali iscritti a ruolo.

Le novità del “Decreto Fiscale”

In questo processo normativo tendente a contrastare il fenomeno delle indebite compensazioni, si inseriscono le rilevanti novità contenute nell'**articolo 3, D.L. 124/2019 (convertito, con modificazioni, nella L. 157/2019)** che prevede, già con riferimento ai crediti maturati nei periodi d'imposta in corso al 31 dicembre 2019 e per importi superiori a 5.000 euro annui, anche per i tributi diversi dall'Iva, il loro utilizzo in compensazione “orizzontale” solo 10 giorni dopo aver trasmesso telematicamente la relativa dichiarazione dalla quale gli stessi traggono origine.

Con le recenti modifiche, poi, si incrementano i casi nei quali occorre fare ricorso ai canali ufficiali dell'Agenzia entrate per trasmettere modelli F24 recanti compensazioni orizzontali, anche parziali: anche i privati (cioè i soggetti non titolari di partita Iva) e i sostituti d'imposta, infatti, saranno d'ora in avanti tenuti a presentare i modelli F24 esclusivamente tramite i canali “ufficiali” dell'Agenzia (direttamente attraverso entrate o Fisconline oppure rivolgendosi ad intermediari abilitati).

Con la recente **risoluzione n. 110/E/2019** del 31/12/2019, l'Agenzia entrate ha fornito i primi chiarimenti in relazione a tali nuove disposizioni, riportando in calce una utile tabella che propone i codici tributo dei crediti utilizzabili in compensazione. Inoltre, è stato esteso anche ai crediti maturati in qualità di sostituto di imposta ed ai soggetti privati (senza Partita Iva) l'obbligo di utilizzo dei servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate per la presentazione dei modelli F 24 che presentino crediti in compensazione.

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

Le regole per i crediti Iva

In vista dei prossimi utilizzi in compensazione del credito Iva relativo all'anno 2019 emergente dalla dichiarazione annuale Iva 2020, occorre ricordare che l'utilizzo del credito Iva per importi superiori alla soglia dei 5.000 euro:

- può essere effettuato a partire dal decimo giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione da cui il credito emerge ed è obbligatorio effettuare, tramite soggetti a ciò abilitati, i controlli previsti ai fini dell'apposizione del “Visto di conformità”.

Per le c.d. *start up* innovative iscritte nella sezione speciale del Registro delle Imprese è previsto in relazione alla compensazione dei crediti Iva, in luogo dell'ordinario limite di 5.000 euro, uno speciale e più favorevole limite di 50.000 euro.

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

Ai sensi dell’articolo 31, D.L. 78/2010 è previsto un blocco alla possibilità di utilizzare in compensazione i crediti relativi alle imposte erariali qualora il contribuente presenti ruoli scaduti di importo superiore a 1.500 euro. La compensazione dei crediti fiscali (pertanto, anche dei crediti annuali Iva di qualsiasi importo essi siano) torna a essere possibile, quindi, solo dopo aver provveduto al pagamento dei ruoli scaduti, oppure alla loro compensazione da effettuarsi tramite modello di pagamento F24 e utilizzando il codice tributo “RUOL” istituito dalla risoluzione n. 18/E/2011.

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

Chi intende utilizzare in compensazione il credito Iva annuale del 2019 per importi non superiori a 5.000 euro può presentare il modello F24:

- a partire dal 1° gennaio 2020;
- senza alcuna preventiva presentazione della dichiarazione annuale Iva.

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

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

- non ricadono nel monitoraggio (quindi solo liberi) gli utilizzi del credito Iva per pagare debiti d’imposta che sorgono successivamente (ad esempio: credito Iva dell’anno 2019 risultante dalla dichiarazione Iva 2020 utilizzato per pagare il debito Iva di gennaio 2020);
- devono essere conteggiate nel limite, invece, le compensazioni che riguardano il pagamento di un debito Iva sorto precedentemente (ad esempio: debito Iva ottobre 2019 ravveduto utilizzando in compensazione il credito Iva dell’anno 2019 risultante dalla dichiarazione Iva 2020).

Compensazione dei crediti Iva annuali superiori a 5.000 euro

Chi intende compensare il credito Iva per importi superiori a 5.000 euro, invece, per la parte che eccede tale limite, dovrà prima presentare la dichiarazione annuale Iva. Il contribuente non dovrà più attendere il giorno 16 del mese successivo a quello di presentazione della dichiarazione Iva annuale, ma potrà effettuare la compensazione del credito annuale per importi superiori a 5.000 euro annui, già a partire dal decimo giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione annuale Iva.

ESEMPIO

Stante l’attuale termine iniziale per la presentazione della dichiarazione annuale Iva in forma autonoma (fissato al 1° febbraio 2020), nel caso di presentazione del modello di dichiarazione annuale Iva, ad esempio, in data 7 febbraio 2020, sarà possibile effettuare la compensazione del credito Iva da essa derivante, per importi superiori a 5.000 euro, già a partire dal successivo 17 febbraio 2020 (il 16 febbraio 2020 cade di domenica). Il termine a partire dal quale è possibile eseguire la compensazione si presenta come un termine “mobile” che dipende dal momento in cui si trasmette telematicamente la dichiarazione Iva annuale.

Residuo credito Iva annuale relativo all’anno 2018

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

- il residuo credito Iva relativo al periodo d'imposta 2018, emerso dalla precedente dichiarazione Iva annuale e utilizzato nel 2020 fino al termine di presentazione della dichiarazione Iva 2020 relativa all'anno 2019, non deve sottostare alle regole descritte, a condizione che non venga fatto confluire nella prossima dichiarazione annuale Iva (in pratica, nel modello F24, deve ancora essere indicato "2018" come anno di riferimento); ciò in quanto per questo credito relativo al 2018 la dichiarazione annuale è già stata presentata nel 2019 e, quindi, le tempistiche sono già state rispettate;
- al contrario, il residuo credito Iva relativo al periodo d'imposta 2018 emerso dalla precedente dichiarazione Iva annuale e fatto confluire nella prossima dichiarazione annuale Iva viene a tutti gli effetti "rigenerato" nella dichiarazione Iva 2020 come credito Iva relativo all'anno 2019 e come tale soggetto alle regole di monitoraggio in precedenza descritte.

Per evitare di incorrere in sanzioni, si invita, pertanto, la gentile clientela a valutare molto attentamente la presentazione di modelli F24 recanti utilizzi in compensazione "orizzontale" del credito Iva relativo all'anno 2019 o del residuo credito Iva relativo all'anno 2018.

Le regole per gli altri crediti

I contribuenti che utilizzano in compensazione orizzontale con modello F24 i crediti relativi alle imposte sui redditi (es. Irpef, Ires) e alle relative addizionali, alle ritenute alla fonte, alle imposte sostitutive delle imposte sul reddito e all'Irap per importi superiori a 5.000 euro annui devono richiedere l'apposizione del visto di conformità di cui all'articolo 35, comma 1, lettera a), D.Lgs. 241/1997.

LE "NUOVE" REGOLE IN TEMA DI COMPENSAZIONE "ORIZZONTALE"

Analogamente a quanto previsto per la compensazione dei crediti Iva, a partire dai crediti maturati nei periodi d'imposta in corso al 31 dicembre 2019 e per l'importi superiori a 5.000 euro annui, anche per gli altri crediti fiscali (imposte sostitutive, imposte sui redditi e addizionali e Irap) il loro utilizzo in compensazione "orizzontale" è possibile solo 10 giorni dopo aver trasmesso telematicamente la relativa dichiarazione dalla quale gli stessi traggono origine. La compensazione orizzontale dei presenti crediti, pertanto, richiede la necessità di eseguire preventivamente i controlli finalizzati all'apposizione del visto di conformità e, quindi, la preventiva trasmissione telematica del modello dichiarativo dal quale emerge il credito. Dal 1° gennaio 2020, pertanto, i contribuenti potranno liberamente utilizzare in compensazione orizzontale solo i crediti di importo non superiore alla soglia dei 5.000 euro.

Limite massimo alla compensazione

In tema di compensazione di crediti, ai sensi dell'articolo 34, comma 1, L. 388/2000 è previsto un limite di 700.000 euro per ciascun anno solare. Il limite relativo ai subappaltatori edili (coloro cioè che hanno un volume d'affari relativo all'anno precedente costituito almeno per l'80% da prestazioni rese nell'ambito di contratti d'appalto) è fissato in 1.000.000 di euro.

Al riguardo, si deve ricordare che il limite di compensazione in commento si applica:

- cumulativamente, a tutti i crediti d'imposta (e contributivi) utilizzabili in compensazione "orizzontale" nel modello F24;
- a tutte le compensazioni che vengono effettuate in un anno solare, indipendentemente dalla natura del credito e dall'anno della sua formazione.

Detto limite riguarda quindi anche i crediti Iva, sia annuali che trimestrali.

LE NUOVE TABELLE ACI PER IL 2020

Sulla Gazzetta Ufficiale n. 305 del 31 dicembre 2019 (Supplemento Ordinario n.47) sono state pubblicate le “*Tabelle nazionali dei costi chilometrici di esercizio di autovetture e motocicli elaborate dall’Aci - art.3, co.1, del D.Lgs. n.314/1997*”, in vigore dal 1° gennaio 2020.

I costi chilometrici individuati nelle tabelle vanno utilizzati per determinare il *fringe benefit* riconosciuto al dipendente o all’amministratore che dispone, a uso promiscuo e per la maggior parte del periodo d’imposta, della autovettura aziendale. Le nuove tabelle predisposte da ACI sono suddivise per semestri:

- *fringe benefit* - importi validi fino al 30 giugno 2020;
- *fringe benefit* – importi validi dal 1° luglio 2020.

Fringe benefit e uso promiscuo ai dipendenti

La determinazione del *fringe benefit* “convenzionale” risulta utile in particolare per gestire le conseguenze fiscali delle autovetture concesse in uso promiscuo ai dipendenti, che in tal modo beneficiano della deduzione dei costi nella misura del 70% senza soglie relative al costo di acquisizione della autovettura.

L’articolo 51, comma 4, lettera a), Tuir dispone che le tabelle ACI debbano essere applicate a una percorrenza convenzionale annua di 4.500 km, al fine di determinare la quota di uso privato della autovettura aziendale da parte del dipendente:

“per gli autoveicoli indicati nell’articolo 54, comma 1, lettera a), c) e m), D.Lgs. 285/1992, i motocicli e i ciclomotori concessi in uso promiscuo, si assume il 30% dell’importo corrispondente a una percorrenza convenzionale di 15.000 chilometri calcolato sulla base del costo chilometrico di esercizio desumibile dalle tabelle nazionali che l’Automobile Club d’Italia deve elaborare entro il 30 novembre di ciascun anno e comunicare al Ministero delle finanze che provvede alla pubblicazione entro il 31 dicembre, con effetto dal periodo d’imposta successivo, al netto degli ammontari eventualmente trattenuti al dipendente”.

La motivazione della pubblicazione delle differenti tariffe per il calcolo del *fringe benefit* è legata alle novità introdotte dalla L. 160/2019: per i contratti stipulati fino al 30 giugno 2020 la quota imponibile della retribuzione in natura corrispondente all’utilizzo a scopo promiscuo dell’autovettura aziendale è calcolata in misura pari al 30% dell’importo corrispondente alla percorrenza convenzionale di 15.000 km sulla base dei costi chilometrici indicati nella tabelle (nessuna variazione rispetto a quanto in vigore fino a oggi).

Per i contratti che saranno stipulati dal 1° luglio 2020 per l’utilizzo di autovetture, autoveicoli per il trasporto promiscuo di persone e cose, autocaravan, motocicli e ciclomotori di nuova immatricolazione, il reddito in natura sarà proporzionale alle emissioni di anidride carbonica e pari:

- a) al 25% dell’importo corrispondente alla percorrenza convenzionale di 15.000 km se i valori di emissione di anidride carbonica non sono superiori a 60 g/km;
- b) al 30% dell’importo corrispondente alla percorrenza convenzionale di 15.000 km se i valori di emissione di anidride carbonica sono superiori a 60 g/km ma non a 160 g/km;
- c) al 40% dell’importo corrispondente alla percorrenza convenzionale di 15.000 km (dal 1° luglio 2020 al 31 dicembre 2020) se i valori di emissione di anidride carbonica sono superiori a 160 g/km ma non a 190 g/km (50% dal 1° gennaio 2021);
- d) al 50% dell’importo corrispondente alla percorrenza convenzionale di 15.000 km (dal 1° luglio 2020 al 31 dicembre 2020) se i valori di emissione di anidride carbonica sono superiori a 190 g/km (60% dal 1° gennaio 2021).

Detto *benefit* viene calcolato in maniera forfetaria prendendo a riferimento le tabelle che annualmente vengono approvate.

Esempio

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

- BMW 530I 2.0 berlina della potenza di 252cv.

In base alle nuove tabelle ACI il costo chilometrico risulta pari a 0,8286 euro per chilometro.

Secondo la regola contemplata dall'articolo 51, comma 4, lettera a), D.P.R. 917/1986 il *fringe benefit* annuale sarà così determinato:

$$\text{euro } 0,8286 \times \text{Km } 4.500 = 3.728,48 \text{ euro } \textit{fringe benefit} \text{ convenzionale annuo}$$

Essendo il contratto con il dipendente Rossi Mario stipulato già dal 2019 l'importo del *fringe benefit* da considerare per tutto l'anno 2020 è quello desumibile dalla tabella relativa agli "Autoveicoli a benzina in produzione – importi validi fino al 30 giugno 2020"

Datore e dipendente possono accordarsi affinché il dipendente contribuisca al costo della vettura: tale addebito avviene con fattura assoggettata a Iva con aliquota ordinaria.

Il *fringe benefit* tassato in busta paga del lavoratore deve essere quindi ridotto degli importi addebitati: il calcolo del *fringe benefit* tassabile va fatto confrontando il *fringe benefit* teorico (verificabile con le tariffe ACI di cui si è detto) e l'importo fatturato comprensivo di Iva.

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

Tabelle disponibili sul sito dell'ACI

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

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

MODIFICATA LA MISURA DEL TASSO LEGALE

Con il Decreto datato 12 dicembre 2019, pubblicato sulla G.U. 14 dicembre 2019, il Ministero dell'economia e delle finanze (MEF) ha stabilito che:

"la misura del saggio degli interessi legali di cui all'articolo 1284, cod. civ. è fissata allo 0,05% in ragione d'anno, con decorrenza dal 1° gennaio 2020".

Di conseguenza a far data dallo scorso 1° gennaio 2020 il tasso di interesse legale passa dallo 0,8% allo 0,05%.

Posto che la variazione del tasso legale ha effetto anche in relazione alle disposizioni fiscali e contributive, vediamo talune situazioni nelle quali assume rilevanza la predetta misura.

Ravvedimento operoso

L'incremento del tasso di interesse legale comporta la variazione degli importi dovuti in caso di ravvedimento operoso ai sensi dell'articolo 13, D.Lgs. 472/1997. Per regolarizzare gli omessi, insufficienti o tardivi versamenti di tributi mediante il ravvedimento operoso, infatti, occorre corrispondere, oltre alla prevista sanzione ridotta, anche gli interessi moratori calcolati al tasso legale, con maturazione giorno per giorno, a partire dal giorno successivo a quello entro il quale doveva essere assolto l'adempimento e fino al giorno in cui si effettua il pagamento.

Di seguito riportiamo le misure del tasso legale in vigore nei singoli periodi (a partire dal 2015), che nel caso di ravvedimento occorre quindi applicare secondo un criterio di *pro rata temporis*:

- 0,5% dal 1° gennaio 2015 e fino al 31 dicembre 2015;
- 0,2% dal 1° gennaio 2016 e fino al 31 dicembre 2016;
- 0,1% dal 1° gennaio 2017 e fino al 31 dicembre 2017;
- 0,3% dal 1° gennaio 2018 al 31 dicembre 2018;
- 0,8% dal 1° gennaio 2019 al 31 dicembre 2019;
- 0,05% dal 1° gennaio 2020 al giorno di versamento compreso.

Nel caso quindi di scadenza a cavallo d'anno (per esempio ravvedimento del secondo acconto Ires, scaduto il 30 novembre 2019, al 1° marzo 2020) si dovrà applicare dal 1° dicembre 2019 al 31 dicembre 2019 il tasso dello 0,8% e successivamente, fino alla data di versamento, quello dello 0,05%.

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

La riduzione del tasso di interesse legale rileva anche in caso di opzione per il versamento rateale delle somme dovute per effetto dei seguenti istituti deflativi del contenzioso:

- accertamento con adesione, ai sensi dell'articolo 8, D.Lgs. 218/1997 (sulle rate successive alla prima, gli interessi legali sono calcolati dalla data di perfezionamento dell'atto di adesione);
- acquiescenza "ordinaria" all'accertamento, ai sensi dell'articolo 15, D.Lgs. 218/1997 (sulle rate successive alla prima, gli interessi legali sono calcolati dal giorno successivo a quello del processo verbale di conciliazione o a quello di comunicazione del decreto di estinzione del giudizio).



Si ricorda che con l'introduzione delle disposizioni in tema di ravvedimento operoso a opera della L. 190/2014 (Legge Stabilità 2015), dal 1° gennaio 2016 risultano abrogate le norme riguardanti l'adesione al processo verbale di constatazione (pvc), ai contenuti dell'invito al contraddittorio e l'acquiescenza "rafforzata".

N.B.

In relazione agli istituti di cui sopra, la circolare n. 28/E/2011 (§ 2.16) ha precisato che la misura del tasso legale deve essere determinata con riferimento all'anno in cui viene perfezionato l'atto di adesione, rimanendo costante anche se il versamento delle rate si protrae negli anni successivi.

Misura degli interessi non computati per iscritto

La misura dello 0,05% del tasso legale rileva anche per il calcolo degli interessi, non determinati per iscritto, in relazione ai capitali dati a mutuo (articolo 45, comma 2, Tuir) e agli interessi che concorrono alla formazione del reddito d'impresa (articolo 89, comma 5, Tuir).

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

In materia di usufrutto è stato pubblicato in G.U. n. 304 del 30 dicembre 2019 il Decreto con il quale il MEF ha approvato i nuovi coefficienti utilizzabili dal 1° gennaio 2019 per il calcolo del valore dell'usufrutto e della nuda proprietà, tali coefficienti tengono già conto del nuovo tasso di interesse legale dello 0,05%.

Omesso o ritardato versamento di contributi previdenziali e assistenziali

La variazione del tasso legale ha effetto anche in relazione alle sanzioni civili previste per l'omesso o ritardato versamento di contributi previdenziali e assistenziali, ai sensi dell'articolo 116, L. 388/2000 (Finanziaria 2001).

In caso di omesso o ritardato versamento di contributi, infatti, le sanzioni civili possono essere ridotte fino alla misura del tasso di interesse legale, quindi allo 0,05% dal 1° gennaio 2020, in caso di:

- oggettive incertezze dovute a contrastanti orientamenti giurisprudenziali o determinazioni amministrative sull'esistenza dell'obbligo contributivo;
- fatto doloso di terzi, denunciato all'Autorità giudiziaria;
- crisi, riconversione o ristrutturazione aziendale di particolare rilevanza sociale ed economica in relazione alla situazione occupazionale locale e alla situazione produttiva del settore;
- aziende agricole colpite da eventi eccezionali;
- aziende sottoposte a procedure concorsuali; enti non economici ed enti, fondazioni e associazioni non aventi fini di lucro.

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

La riduzione del tasso legale non rileva invece in caso di rateizzazione dell'imposta sostitutiva dovuta per la rideterminazione del costo o valore di acquisto delle partecipazioni non quotate e dei terreni. In tal caso gli interessi dovuti per la rateizzazione rimangono fermi al 3%, in quanto tale misura non è collegata al tasso legale.

INCREMENTO DI ALIQUOTA PER LA CONTRIBUZIONE ENASARCO 2020

Anche per il 2020 scattano le previste variazioni alle aliquote dei contributi Enasarco, già deliberate dall'ultimo Regolamento delle attività istituzionali approvato dalla Fondazione, per gli agenti operanti in forma di impresa individuale o società di persone. Nessuna modifica, invece, per i contributi relativi agli agenti operanti in forma di società di capitali.

Si ricorda in proposito che i contributi all'Enasarco vanno calcolati su tutte le somme dovute, a qualsiasi titolo, all'agente o al rappresentante di commercio in dipendenza del rapporto di agenzia, anche se non ancora pagate, e devono essere versati trimestralmente.

Le aliquote della contribuzione per agenti operanti in forma di impresa individuale o società di persone

Le aliquote della contribuzione previste per l'anno 2020 seguono il graduale aumento così come evidenziato nella tabella di seguito proposta:

	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Aliquota contributiva	14,20%	14,65%	15,10%	15,55%	16,00%	16,50%	17,00%

Si rammenta che tale aliquota viene a gravare in pari misura del 50% sull'agente e sulla casa mandante, con la conseguenza che, in sede di addebito delle provvigioni sulla fattura dell'agente dovrà essere detratta la percentuale dell'8,50% (corrispondente al 50% della nuova misura del 17,00%).

Alla luce di quanto sopra, si presentano i conteggi di una ipotetica fattura di un agente di commercio che non ha diritto alla riduzione della ritenuta Irpef (in quanto non si avvale di collaboratori), per l'addebito di provvigioni dal 1° gennaio 2020:

Provvigioni relative al mese di gennaio 2020, in qualità di agente monomandatario, come da contratto del 4 gennaio 2020	
Imponibile	1.000,00
Iva 22%	220,00
Totale fattura	1.220,00
Ritenuta Enasarco 8,50% su imponibile	-85,00
Ritenuta Irpef 23% su 50% imponibile	-115,00
Netto a pagare	1.020,00

Per l'anno 2019 gli importi dei minimali contributivi e dei massimali provvigionali sono stati aggiornati dalla Fondazione Enasarco a seguito della pubblicazione da parte dell'Istat del tasso di variazione annua dell'indice generale dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati. Si attende, pertanto, entro la fine del mese di febbraio la pubblicazione degli importi dei minimali contributivi e dei massimali provvigionali per l'anno 2020.

Il contributo va calcolato fino al raggiungimento della provvigione massima annuale; la quota che supera il limite massimo va comunque comunicata, anche se su di essa non va calcolato né versato alcun contributo.

Il massimale provvigionale non è frazionabile. In caso di attività svolta in forma societaria il massimale è riferito alla società, non ai singoli soci; pertanto il contributo va ripartito tra i soci illimitatamente responsabili in misura pari alle quote di partecipazione.

Le aliquote della contribuzione per agenti operanti in forma di società di capitali

Con riferimento agli agenti operanti in forma di società di capitali, la casa mandante determina il contributo dovuto applicando una aliquota differenziata per scaglioni provvigionali. Non è previsto né minimale contributivo né massimale provvigionale. Di seguito si riepilogano le aliquote applicabili:

Scaglioni provvigionali	Aliquota contributiva 2020	Quota preponente	Quota agente
Fino a 13.000.000 euro	4%	3%	1%
Da 13.000.001 euro a 20.000.000 euro	2%	1,50%	0,50%
Da 20.000.001 euro a 26.000.000 euro	1%	0,75%	0,25%
Da 26.000.001 euro	0,50%	0,30%	0,20%

Termini di versamento

Il versamento dei contributi va effettuato entro il giorno 20 del secondo mese successivo alla scadenza di ciascun trimestre. In particolare, con riferimento alla contribuzione relativa al 2020, le scadenze sono le seguenti:

Trimestre	Scadenza di versamento
1° trimestre (gennaio-febbraio-marzo 2020)	20 maggio 2020
2° trimestre (aprile-maggio-giugno 2020)	20 agosto 2020
3° trimestre (luglio-agosto-settembre 2020)	20 novembre 2020
4° trimestre (ottobre-novembre-dicembre 2020)	20 febbraio 2021

ULTIME NOVITÀ IN TEMA DI CORRISPETTIVI TELEMATICI

Come già illustrato con precedenti circolari, dal 1° gennaio 2020 è in vigore l'obbligo generalizzato di memorizzazione elettronica e trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi giornalieri. In prossimità del nuovo obbligo l'Agenzia delle entrate ha fornito ulteriori indicazioni con diverse risposte a istanze di interpello oltre che, con 3 provvedimenti direttoriali, rispettivamente, approvato una nuova versione delle specifiche tecniche per l'invio telematico dei corrispettivi, disposto la proroga della cosiddetta "lotteria degli scontrini" ed esteso in modo graduale l'obbligo di memorizzazione e trasmissione dei corrispettivi telematici ai distributori di carburante. Infine, con un nuovo decreto vengono ampliati i casi di esonero dal citato obbligo di memorizzazione elettronica e trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi giornalieri.

I nuovi casi di esonero

Con il recente **D.M. 24 dicembre 2019** (pubblicato nella G.U. n. 305 del 31.12.2019) il MEF ha ampliato la platea dei soggetti esonerati dal nuovo obbligo di memorizzazione elettronica e trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi giornalieri integrando il precedente D.M. del 10 maggio 2019 mediante l'inserimento di una nuova lettera *b-bis*) all'articolo 1, comma 1, al fine di ricomprendere nell'esonero anche coloro che svolgono il "servizio di gestione delle lampade votive nei cimiteri".

Inoltre, il recente decreto estende a data da definirsi (e cioè sino alla emanazione di un successivo decreto) la validità degli esoneri – prima previsti sino al 31 dicembre 2019 – contemplati dal D.M. 10 maggio 2019 per le operazioni "collegate o connesse" a quelle escluse e per le operazioni effettuate in via "marginale", anche relative alle operazioni "non oil" dei distributori di carburante.

Le nuove specifiche tecniche

Con il recente **provvedimento n. 1432217 del 20 dicembre 2019** l'Agenzia delle entrate modifica il precedente provvedimento n. 82017/2016 aggiornando le relative specifiche tecniche (siamo alla versione 9.0) sia al fine di tener conto dell'evoluzione normativa della disciplina in tema di corrispettivi telematici, sia per recepire le proposte e le segnalazioni pervenute dalle associazioni di categoria e dagli operatori.

Le modifiche, inoltre, hanno anche comportato sia l'aggiornamento dell'allegato tecnico "Tipi Dati per i Corrispettivi" (siamo alla versione 7.0) quanto il *layout* del "documento commerciale".

Al di là di aspetti prettamente tecnici, nel punto 3.1 del novellato provvedimento n. 182017/2016 viene ora precisato, in sintonia con le corrette regole di applicazione dell'Iva, che:

- la memorizzazione dei corrispettivi avviene al momento dell'effettuazione dell'operazione;
- l'invio dei dati può avvenire entro 12 giorni da tale momento.

I registratori telematici, inoltre, permetteranno di differenziare i valori dei corrispettivi "non riscossi" o degli importi pagati mediante buoni pasto (c.d. *ticket restaurant*).

CORRISPETTIVI "NON RISCOSSI"

Il tracciato per l'invio dei dati viene modificato per consentire di distinguere i c.d. corrispettivi "non riscossi" (esempi tipici sono rappresentati dalle cessioni di beni non consegnati o le prestazioni di servizi non pagate).

Le modifiche, infine, riguardano anche i soggetti che operano con più codici attività per i quali le nuove specifiche prevedono la possibilità di imputare i dati dei corrispettivi all'attività per la quale si sta effettuando l'operazione, in modo da consentire mediante il registratore telematico la corretta rendicontazione dei corrispettivi e dell'imposta.

Adozione obbligatoria dal 1° luglio 2020

Le nuove specifiche tecniche dovranno essere obbligatoriamente adottate dal 1° luglio 2020, data entro la quale verranno meno le semplificazioni concesse nel cosiddetto periodo transitorio. Fino

al 30 giugno 2020, quindi, l'invio potrà avvenire secondo le specifiche previste dalla versione precedente.

Tuttavia, in via facoltativa, i corrispettivi potranno essere trasmessi secondo le nuove specifiche contenute nell'allegato tecnico "Tipi dati per i corrispettivi" (versione 7.0) già a partire dal prossimo 1° marzo 2020

I recenti chiarimenti dell'Agenzia

Nello scorso mese di dicembre, in vista dell'imminente debutto del nuovo obbligo di memorizzazione elettronica e trasmissione telematica dei corrispettivi avvenuto lo scorso 1° gennaio, l'Agenzia ha proseguito con la serie di risposte alle istanze di interpello formulate dai contribuenti (nel solo 2019 se ne contano più di una ventina).

Vediamole in dettaglio.

<i>Risposta n. 506/2019</i>	Pur non essendo esplicitamente menzionate in alcun provvedimento di esonero viene precisato che le attività spettacolistiche disciplinate dall'articolo 74- <i>quater</i> , D.P.R. 633/1973, <u>per le quali opera la certificazione mediante titoli di accesso</u> , sono esonerate dall'obbligo di trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi in quanto i dati dei citati titoli di accesso sono già oggetto di separata trasmissione alla Siae ai sensi del D.M. datato 13 luglio 2000. Resta invece l'obbligo di trasmissione telematica dei corrispettivi in relazione alle operazioni riguardanti attività accessorie allo spettacolo diverse dai biglietti d'ingresso.
<i>Risposta n. 532/2019</i>	Con riferimento alla presenza di contabilità separate ai fini Iva (nel caso di specie si tratta di una attività agrituristica in regime forfettario e di una attività di allevamento in regime ordinario) viene precisato che la memorizzazione dei corrispettivi giornalieri riguardanti entrambe le attività può essere effettuato utilizzando un unico registratore telematico. La risposta, pubblicata prima del recente provvedimento n. 1432217/2019 contenente le nuove specifiche tecniche, richiedeva tuttavia la tenuta di un prospetto di riepilogo che evidenziasse i corrispettivi delle due attività in quanto le precedenti specifiche tecniche prevedevano l'invio di un solo dato aggregato (come già evidenziato in precedenza le nuove specifiche applicabili facoltativamente già dal 1° marzo 2020 e obbligatoriamente dal 1° luglio 2020 prevedono la separata l'imputazione dei corrispettivi alle diverse attività permettendo quindi al registratore telematico la corretta rendicontazione dei corrispettivi e dell'imposta).
<i>Risposta n. 534/2019</i>	Relativamente al funzionamento dei "Parcometri" l'Agenzia delle entrate, nel ribadire le conclusioni già formulate con la risoluzione n.116/E/2016 (che aveva escluso la riconducibilità di tali strumenti alla categoria dei distributori automatici), con la presente risposta precisa che tali apparecchi non permettono la memorizzazione elettronica e trasmissione telematica dei corrispettivi in quanto non assimilabili ai registratori telematici.
<i>Risposta n. 535/2019</i>	L'interpello riguarda gli obblighi di certificazione delle attività di intrattenimento, che al pari delle attività spettacolistiche avvengono mediante emissione di titoli di accesso. L'Agenzia nella risposta, confermando quanto già affermato nella precedente risposta n. 506/2019 (commentata in precedenza) in relazione alle attività spettacolistiche, conferma l'esonero dall'obbligo di memorizzazione elettronica e trasmissione telematica dei corrispettivi anche per tali attività di intrattenimento.

Avvio graduale dell'obbligo per i distributori di carburante

Con il provvedimento congiunto Agenzia delle entrate / Agenzia delle Dogane del **30 dicembre 2019** viene modificato il precedente provvedimento n. 106701 del 28 maggio 2018, al fine di estendere ulteriormente l'obbligo di memorizzazione e trasmissione telematica dei corrispettivi da parte dei distributori di carburante, in vigore dal 1° luglio 2018 per i soli distributori a "elevata automazione".

Con il nuovo provvedimento si stabiliscono avvisi scaglionati in funzione della quantità di benzina e di gasolio erogata complessivamente, per singolo impianto, nell'anno 2018. In particolare il nuovo obbligo decorre:

- dal 1° gennaio 2020 per gli impianti che hanno erogato una quantità superiore a 3 milioni di litri;
- dal 1° luglio 2020 per gli impianti che hanno erogato una quantità superiore a 1,5 milioni di litri;
- dal 1° luglio 2021 per gli altri impianti.

Si rammenta che per l'invio dei dati restano ferme le modalità già previste per i distributori ad "alta automazione" e cioè la trasmissione sul Portale unico dogane disponibile sul sito dell'Agenzia delle dogane.

Quanto ai termini di trasmissione sono previste differenze a seconda della periodicità della liquidazione Iva periodica dell'esercente:

- per i contribuenti mensili l'invio andrà effettuato entro la fine del mese successivo a quello di riferimento (con la facoltà dell'invio accorpato dei dati del 1° trimestre 2020 entro il 30 aprile 2020 per i soggetti il cui obbligo decorre dal 1° gennaio 2020);
- per i contribuenti trimestrali l'invio andrà effettuato entro la fine del mese successivo al trimestre di riferimento.

Rinvio al 1° luglio 2020 per la lotteria degli scontrini

Infine, è del **23 dicembre 2019** il provvedimento n. **1432381** con il quale l'Agenzia delle entrate, modifica il precedente provvedimento n. 739122/2019 al fine di tenere conto della proroga riguardante la data di entrata in vigore della lotteria dei corrispettivi introdotta dalla L. 232/2016. Il nuovo termine, stabilito dalla legge di conversione del Decreto Crescita (D.L. 124/2019 convertito in L. 157/2019) è quindi fissato al 1° luglio 2020 (entro il 30 giugno 2020 i registratori telematici dovranno pertanto essere adeguati anche alle nuove regole tecniche previste per la trasmissione dei dati validi per la lotteria degli scontrini).

IL RITARDATO INVIO DELLA FATTURA È SANZIONATO

Secondo un recente chiarimento offerto dall'Agenzia delle entrate (si tratta della **risposta a interpello n. 528/2019**), il ritardato invio della fattura elettronica è oggetto di sanzione in misura fissa, anche nel caso in cui l'imposta sia stata liquidata correttamente.

Sanzione per ritardato invio della fattura

Ai sensi dell'articolo 21, D.P.R. 633/1972 la fattura deve contenere l'indicazione della data in cui è effettuata la cessione di beni o la prestazione di servizi ovvero data in cui è corrisposto in tutto o in parte il corrispettivo (ossia il momento di effettuazione dell'operazione), sempreché tale data sia diversa dalla data di emissione della fattura; tale fattura immediata può essere emessa entro dodici giorni dall'effettuazione dell'operazione, indicando comunque in fattura la data di effettuazione dell'operazione.

In caso di fattura riepilogativa differita, l'emissione può avvenire entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione.

La mancata emissione della fattura nel termine previsto, cui va equiparata la tardività di tale adempimento, derivante dalla non tempestiva trasmissione allo Sdl del documento, comporta

l'applicazione delle sanzioni di cui al comma 1 dell'articolo 6, D.Lgs. 471/1997, ossia, per ciascuna violazione:

- fra il 90 e il 180% dell'imposta relativa all'imponibile non correttamente documentato, con un minimo di 500 euro;
- da 250 euro a 2.000 euro quando la violazione non ha inciso sulla corretta liquidazione del tributo.

Non essendo più applicabili le esimenti da sanzione per il ritardato invio allo SdI della fattura, applicabili ai primi 6 mesi (per i contribuenti che liquidano l'Iva trimestralmente), ovvero 9 mesi (per i contribuenti Iva mensili) dell'anno 2019, l'Agenzia delle entrate conclude che l'eventuale violazione è sanzionabile "da 250 euro a 2.000 euro" per ciascuna operazione imponibile tardivamente documentata (l'importo minimo è elevato ad euro 500 in caso di violazioni inerenti ad operazioni non imponibili, esenti, non soggette all'imposta o soggette ad inversione contabile), salva comunque la possibilità di avvalersi del c.d. ravvedimento operoso.

Il caso descritto nell'interpello riguardava una fattura immediata datata fine mese, che è stata inviata entro il 15 del mese successivo, pur liquidando correttamente l'imposta del mese di riferimento; l'Agenzia delle entrate, per quanto detto, conclude che tale invio deve considerarsi tardivo (in quanto la fattura doveva essere inviata entro il termine di 12 giorni dal momento di effettuazione) e pertanto risulta applicabile la sanzione fissa per il ritardato invio della fattura.

NOVITÀ IN MATERIA DI OPERAZIONI INTRACOMUNITARIE

Premessa

La direttiva 2018/1910/UE ha modificato la direttiva 2006/112/CE in materia di IVA, prevedendo una nuova disciplina per le cessioni intracomunitarie.

In ragione di ciò, il Regolamento UE 4.12.2018 n. 1912, modificando il Regolamento UE 15.3.2011 n. 282, ha introdotto specifiche presunzioni relative all'effettuazione delle anzidette operazioni.

La nuova disciplina, prevista dalla direttiva 2018/1910/UE e dal Regolamento UE 282/2011, diviene efficace a decorrere dal 1 gennaio 2020.

La nuova disciplina delle cessioni intracomunitarie

L'art. 138, par. 1, della direttiva 2006/112/CE, risultante dalle modifiche applicabili dal 1 gennaio 2020, stabilisce l'esenzione da IVA (non imponibilità IVA, secondo la dicitura nazionale) per le cessioni di beni spediti o trasportati, fuori del loro rispettivo territorio nazionale ma nella Comunità, dal venditore o dall'acquirente o per loro conto, al rispetto delle condizioni seguenti:

- i beni sono ceduti a un altro soggetto passivo (o a un ente non soggetto passivo), che agisce in quanto tale in uno Stato membro diverso da quello in cui la spedizione o il trasporto dei beni ha inizio;
- il soggetto passivo (o un ente non soggetto passivo) destinatario della cessione è identificato ai fini dell'IVA in uno Stato membro diverso da quello in cui la spedizione o il trasporto dei beni ha inizio e ha comunicato al cedente tale numero di identificazione IVA.

Il regime di non imponibilità non si applica invece qualora il cedente:

- non abbia rispettato l'obbligo di presentare gli elenchi riepilogativi (c.d. "INTRASTAT") riferiti a tale cessione;
- oppure l'elenco riepilogativo presentato non riporti le informazioni corrette riguardanti tale cessione.

Prova delle cessioni intracomunitarie

Il nuovo art. 45-bis del Regolamento UE 282/2011 introduce una presunzione relativa al trasporto o spedizione dei beni da uno Stato membro ad un altro Stato o territorio della Comunità, con riferimento al regime di esenzione (non imponibilità IVA) proprio delle cessioni intracomunitarie di cui all'art. 138 della direttiva 2006/112/CE.

Presunzioni

A norma dell'art. 45-bis, par. 1, del Regolamento UE 282/2011, si presume che i beni siano stati spediti o trasportati in un altro Stato membro della UE, in uno dei casi seguenti:

- il venditore certifica che i beni sono stati spediti o trasportati da lui o da un terzo per suo conto ed il venditore è in possesso di almeno due degli elementi di prova non contraddittori individuati dal Regolamento medesimo ("lettera A"), rilasciati da due diverse parti indipendenti l'una dall'altra, dal venditore e dall'acquirente;
- oppure il venditore è in possesso di uno qualsiasi dei singoli elementi individuati dal Regolamento ("lettera A"), in combinazione con uno qualsiasi dei singoli elementi di prova non contraddittori anch'essi individuati dal Regolamento ("lettera B"), che confermano la spedizione o il trasporto, rilasciati da due diverse parti indipendenti l'una dall'altra, dal venditore e dall'acquirente;
- il venditore è in possesso di:
 - una dichiarazione scritta dall'acquirente che certifica che i beni sono stati trasportati o spediti dall'acquirente, o da un terzo per conto dello stesso acquirente, e che identifica lo Stato membro di destinazione dei beni; tale dichiarazione scritta indica:
 - la data di rilascio;
 - il nome e l'indirizzo dell'acquirente;
 - la quantità e la natura dei beni;
 - la data e il luogo di arrivo dei beni (nel caso di cessione di mezzi di trasporto, il numero di identificazione del mezzo di trasporto);
 - l'identificazione della persona che accetta i beni per conto dell'acquirente;
 - nonché almeno due degli elementi di prova non contraddittori ("lettera A"), rilasciati da due diverse parti e che siano indipendenti l'una dall'altra, dal venditore e dall'acquirente, o uno qualsiasi dei singoli elementi individuati dal Regolamento ("lettera A") in combinazione con uno qualsiasi dei singoli elementi di prova non contraddittori ("lettera B"), che confermano la spedizione o il trasporto, rilasciati da due parti indipendenti l'una dall'altra, dal venditore e dall'acquirente.

La dichiarazione scritta, rilasciata dall'acquirente al fornitore, deve essere rilasciata entro il decimo giorno del mese successivo alla cessione intracomunitaria. La presunzione può essere rifiutata dall'Amministrazione finanziaria.

Elementi di Prova non contraddittori (Lettera A)

L'art. 45-bis, par. 3, del Regolamento UE 282/2011 individua, come elementi di prova della spedizione o del trasporto, i vari documenti relativi al trasporto o alla spedizione.

Si tratta, a titolo esemplificativo:

- del documento di trasporto;
- della lettera CMR firmata;
- della polizza di carico;
- della fattura relativa al trasporto aereo;
- della fattura emessa dallo spedizioniere.

Elementi di Prova non contraddittori (Lettera B)

Gli ulteriori elementi di prova non contraddittori, di cui all'art. 45-bis, par. 3, del Regolamento UE 282/2011, sono rappresentati dai documenti seguenti:

- la polizza assicurativa relativa alla spedizione o al trasporto dei beni o i documenti bancari attestanti il pagamento per la spedizione o il trasporto dei beni;
- i documenti ufficiali rilasciati da una pubblica Autorità, ad esempio da un Notaio, che confermano l'arrivo dei beni nello Stato membro di destinazione;
- la ricevuta rilasciata da un depositario nello Stato membro di destinazione, che confermi il deposito dei beni in tale Stato membro.

Recepimento a livello nazionale

Le disposizioni contenute nella direttiva 2018/1910/UE non sono state ancora recepite dall'ordinamento italiano, né è attualmente prevista una delega al Governo al riguardo.

Le disposizioni aventi efficacia dal 1 gennaio 2020 si ritengono applicabili, anche a livello nazionale, in ragione del principio di efficacia diretta delle direttive comunitarie, qualora la norma sia chiara, precisa e incondizionata non richiedendo, pertanto, misure di recepimento nazionale.

In una situazione analoga (recepimento dell'art. 2 della direttiva 2008/8/CE in materia di territorialità IVA delle prestazioni di servizi), la circ. Agenzia delle Entrate 31.12.2009 n. 58 aveva infatti precisato che alcune delle disposizioni della direttiva in corso di recepimento erano "sufficientemente dettagliate e tali da consentirne la diretta applicazione almeno per ciò che riguarda le regole generali".

NUMERO DI IDENTIFICAZIONE IVA NELLE CESSIONI INTRA – CESSIONI A CATENA E REGIME DI CALL OF STOCK

La citata direttiva 2018/1910/UE ha come detto modificato la direttiva 2006/112/CE in tema di IVA, prevedendo una nuova disciplina per quanto concerne la rilevanza del numero di identificazione IVA, oltre che nelle cessioni intracomunitarie, anche per le operazioni di cessioni a catena e call-off stock.

In aggiunta alle disposizioni primarie inserite nella direttiva 2006/112/CE sono poi stati emanati il Regolamento UE 4.12.2018 n. 1912, contenente disposizioni volte alla modifica del Regolamento UE 15.3.2011 n. 282 in tema di tenuta del registro delle movimentazioni di beni in regime di *call-off stock*, ed il Regolamento UE 4.12.2018 n. 1909, che modifica il Regolamento UE 7.10.2010 n. 904 per quanto riguarda lo scambio di informazioni ai fini del monitoraggio della corretta applicazione del regime del *call-off stock*.

La nuova disciplina, prevista dalla direttiva 2018/1910/UE e dai citati Regolamenti, diviene efficace a decorrere dal 1 gennaio 2020. Tuttavia, attualmente, le citate disposizioni non risultano ancora recepite a livello nazionale.

Rilevanza del numero di identificazione Iva nelle cessioni Intra

L'art. 138 della direttiva 2006/112/CE, così come risultante dalle modifiche applicabili dal 1 gennaio 2020, prevede che una cessione intracomunitaria possa beneficiare del regime di non imponibilità a condizione che il cessionario "sia identificato ai fini IVA in uno Stato membro diverso da quello in cui la spedizione o il trasporto dei beni ha inizio" e che egli abbia "comunicato al cedente tale numero di identificazione IVA".

Consequentemente, se l'acquirente non indica al fornitore un numero di identificazione IVA inserito nel VIES, non si considerano integrate le condizioni per l'applicazione del regime di non imponibilità di cui al citato art. 138 della direttiva 2006/112/CE ed il cedente risulterà tenuto ad applicare l'IVA.

In aggiunta, il beneficio della non imponibilità risulta escluso (con conseguente applicazione dell'IVA all'operazione) anche nel caso in cui il cedente non abbia rispettato l'obbligo di presentazione degli elenchi riepilogativi INTRASTAT (artt. 262 e 263 della direttiva 2006/112/CE) o li abbia presentati non riportando correttamente le informazioni relative alla cessione (tra le quali rientrerebbe anche il numero identificativo IVA del cessionario), a meno che lo stesso non sia in grado di giustificare debitamente la sua mancanza secondo modalità ritenute soddisfacenti dalle autorità competenti.

Nuova disciplina delle cessioni a catena

Sono considerate cessioni a catena quelle cessioni che soddisfano simultaneamente le seguenti condizioni:

- coinvolgono almeno tre soggetti;
- hanno ad oggetto beni spediti direttamente da uno Stato membro ad un altro;
- hanno ad oggetto beni spediti direttamente dal primo cedente all'ultimo acquirente della catena.

In proposito, l'art. 36-bis paragrafo 1 della direttiva 2006/112/CE, risultante dalle modifiche applicabili dal 1 gennaio 2020 stabilisce che, in tali ipotesi, la spedizione o il trasporto saranno imputati unicamente alla cessione nei confronti dell'operatore intermedio (ossia un cedente all'interno della catena diverso dal primo cedente della catena, che spedisce o trasporta i beni esso stesso o tramite un terzo che agisce per suo conto).

In deroga alla regola generale, l'art. 36-bis paragrafo 2 della direttiva 2006/112/CE prevede che la spedizione o il trasporto saranno imputati unicamente alla cessione di beni effettuata dall'operatore intermedio nei casi in cui quest'ultimo comunichi al cedente il numero di identificazione IVA attribuitogli dallo Stato membro a partire dal quale i beni sono spediti o trasportati.

Regime di call off stock

In termini generali, con l'accordo di *call-off stock*, il fornitore invia uno *stock* di beni propri ad un altro soggetto passivo, pur restandone proprietario fintantoché quest'ultimo non li "prelevi" dallo *stock* per ragioni produttive o commerciali.

A norma dell'art. 17-bis della direttiva 2006/112/CE, si è in presenza del regime di *call-off stock* qualora siano soddisfatte contemporaneamente le seguenti quattro condizioni:

- i beni oggetto dell'operazione sono spediti o trasportati da un soggetto passivo IVA in uno Stato membro (o da un terzo per suo conto) verso un altro Stato membro, in previsione del fatto che, dopo il loro arrivo, detti beni saranno ceduti ad un altro soggetto passivo il quale, in forza dell'accordo esistente tra le parti, ha il diritto di acquisirne la proprietà;
- il soggetto passivo che spedisce i beni non ha stabilito, nello Stato membro in cui i beni sono spediti, la sede della propria attività economica, né ivi dispone di una stabile organizzazione;
- il soggetto acquirente è identificato ai fini IVA nello Stato membro in cui i beni sono spediti e la sua identità ed il numero di identificazione sono noti al soggetto che spedisce nel momento in cui ha inizio la spedizione/trasporto dei beni;
- il soggetto che spedisce/trasporta i beni registra detto trasferimento in un apposito registro e li inserisce negli elenchi riepilogativi delle cessioni intra-UE.

Il regime di *call-off stock* prevede che il trasferimento di beni in parola assuma natura di cessione intra-UE per il soggetto che spedisce i beni e di acquisto intra-UE di beni per il soggetto che li riceve, nel momento in cui si verifica il trasferimento del diritto di disporre del bene come proprietario o, al più tardi, trascorsi 12 mesi dall'arrivo dei beni nello Stato membro cui sono spediti. Il trasferimento di beni, inoltre, si considera verificato nel momento in cui una delle quattro condizioni sopra enunciate venga meno.

Tuttavia, non si verifica alcun trasferimento, nel senso sopra indicato, qualora, prima dello scadere dei 12 mesi:

- non vi sia stato alcun trasferimento del potere di disporre dei beni come proprietario e i beni siano rispediti nello Stato membro da cui provenivano;
- il soggetto che ha spedito/trasportato i beni ne indica la spedizione in un apposito registro.

Registro delle movimentazioni dei beni in regime di call off stock

L'art. 243 della direttiva 2006/112/CE prevede, sia per il soggetto passivo che trasferisce beni nell'ambito del regime di *call-off stock* di cui all'art. 17-bis, sia per il soggetto passivo destinatario di tali beni, un obbligo di tenuta di un apposito registro, così da consentire alle autorità fiscali di verificare la corretta applicazione del regime.

Quanto poi alle informazioni da indicare in tale registro, le stesse vengono previste dall'art. 54-bis del Regolamento UE 15.3.2011 n. 282 (distintamente per il registro tenuto dal soggetto passivo che trasferisce i beni e per quello tenuto dal soggetto passivo destinatario della cessione in regime di *call-off stock*).

Recepimento delle novità a livello nazionale

Le disposizioni contenute nella direttiva 2018/1910/UE non sono state attualmente recepite dall'ordinamento italiano.

In proposito, il 12 dicembre 2019, il Consiglio dei Ministri ha approvato, in esame preliminare, il disegno di legge di delegazione europea 2019, che delega il Governo, fra l'altro, al recepimento della direttiva 2018/1910/UE.

Le disposizioni aventi efficacia dal 1 gennaio 2020 si ritengono applicabili, anche a livello nazionale, in ragione del principio di efficacia diretta delle direttive comunitarie, qualora la norma sia chiara, precisa e incondizionata non richiedendo, pertanto, misure di recepimento nazionale.

Come già in precedenza evidenziato, in una situazione analoga, la circ. dell'Agenzia delle Entrate 31/12/2009 n. 58 aveva precisato che alcune delle disposizioni della direttiva in corso di recepimento erano "sufficientemente dettagliate e tali da consentirne la diretta applicazione almeno per ciò che riguarda le regole generali".

Si rileva, tuttavia, che un'interpretazione differente è stata fornita da Assonime, con la Circolare 19 dicembre 2019 n. 29 la quale, pur richiamando quanto avvenuto per il recepimento delle novità in tema di territorialità IVA delle prestazioni di servizi, ritiene che le disposizioni della direttiva 2018/1910/UE non siano suscettibili di immediata applicazione, necessitando di un recepimento formale da parte del legislatore nazionale (con la sola eccezione delle norme in tema di *call-off stock*, in considerazione del fatto che le relative semplificazioni sono già state riconosciute da tempo in via interpretativa dall'Agenzia delle Entrate per i contratti di *consignment stock*, sostanzialmente equiparabili a quelli di *call-off stock*).

Lo studio rimane a disposizione per eventuali chiarimenti.
I nostri migliori saluti

REGGIORI E ASSOCIATI

N.B.: Lo Studio Reggiori e Associati ha assunto ogni ragionevole precauzione per assicurare la correttezza delle informazioni contenute nella presente Circolare; desidera tuttavia precisare che le stesse non possono considerarsi completamente esaurienti ed esaustive, ma solo indicative, del contenuto degli argomenti trattati.