

Decreto fiscale

**Nuovi obblighi IVA
a carico dei contribuenti**

di Mario Spera (*) e Gianluca Lacidogna (**)

Con l'art. 4 del D.L. n. 193/2016, convertito nella Legge n. 225/2016, il legislatore prevede "Disposizioni recanti misure per il recupero dell'evasione" che impongono nuovi obblighi ai contribuenti, particolarmente in materia IVA. Le principali modifiche intervenute in sede di conversione del Decreto hanno interessato i soggetti esclusi dall'invio dei dati delle fatture, l'applicazione del *de minimis* al credito di imposta concesso per l'adeguamento tecnologico, la revisione dell'impianto sanzionatorio, la modifica della scadenza per l'invio dei dati delle fatture emesse e ricevute del primo semestre 2017 e per l'invio a regime del secondo trimestre, l'anticipazione della abrogazione al 2016 della comunicazione delle operazioni effettuate con soggetti residenti nei Paesi a fiscalità privilegiata. Da ciò deriva la necessità per gli operatori economici di prestare particolare attenzione al corretto adempimento dei nuovi obblighi.

1. Premessa

Il 24 novembre 2016 è stata definitivamente approvata dal Senato la legge di conversione del D.L. n. 193 del 22 ottobre 2016, pubblicata nel Supplemento ordinario n. 53/L alla Gazzetta Ufficiale n. 282 del 2 dicembre 2016 - Serie generale.

In sede di esame dell'originario provvedimento da parte della Camera dei Deputati sono state apportate talune modifiche al Decreto legge che in parte rendono più chiare le disposizioni e dall'altro introducono ulteriori oneri a carico dei contribuenti; il testo adottato dalla Camera è stato poi approvato dal Senato senza ulteriori variazioni (1). A seguito della pubblicazione in Gazzetta Ufficiale della legge di conversione, il provvedimento è diventato definitivo ed è entrato in vigore, esplicando i propri effetti nella ver-

sione approvata, dal 3 dicembre 2016 (giorno successivo alla sua pubblicazione). Ciò stante si ritiene opportuno tracciare le linee guida dei nuovi adempimenti.

Le principali modifiche (2) riguardano:

- a) l'**esonero dall'invio della comunicazione** dei dati delle fatture emesse e ricevute da parte degli **agricoltori minori** ubicati in zone montane;
- b) la previsione di **cumulo** tra il **credito di imposta** di euro 100 (di cui beneficiano i soggetti, con volume d'affari inferiore ad euro 50.000, che hanno sostenuto dei costi per adeguamento tecnologico) con il credito di imposta di euro 50 (a beneficio di coloro che opteranno per la trasmissione telematica giornaliera dei corrispettivi), entrambi i crediti sono erogati nell'ambito del regime *de minimis*;

(*) *Principal* Studio Bernoni Grant Thornton.

(**) *Consultant senior* Studio Bernoni Grant Thornton.

(1) Come detto, il D.L. n. 193/2016 durante i lavori parlamentari presso la Camera dei Deputati come disegno di legge C-4110 ha subito una profonda riscrittura che ne ha modificato i contorni. Il successivo passaggio al Senato come atto S-2595, invece, è avvenuto senza modifiche rispetto al testo approvato

dalla Camera e quindi l'*iter* si è completato con l'approvazione definitiva.

(2) È appena il caso di ricordare che il Decreto legge in esame contiene una serie di norme direttamente operative, mentre per altre è necessario attendere i decreti attuativi che stabiliscano le concrete modalità applicative.

c) la **modifica dell'impianto sanzionatorio** con una revisione al ribasso delle sanzioni previste per le omissioni o errate trasmissioni dei dati delle fatture emesse e ricevute, nonché con la riduzione delle sanzioni per l'omessa, incompleta o infedele trasmissione dei dati delle liquidazioni periodiche;

d) la modifica nella **tempistica degli invii**, soprattutto con riguardo al primo invio del 2017, che sembrerebbe doversi effettuare relativamente ad un intero semestre, e la modifica a regime della scadenza dell'adempimento del secondo trimestre di ciascun anno;

e) l'anticipazione della **abrogazione** dell'invio della **comunicazione** relativa alle operazioni effettuate con **sogetti residenti nei Paesi a fiscalità privilegiata**.

Con il presente studio si sofferma l'attenzione, prevalentemente, sulle norme del D.L. n. 193/2016 che hanno apportato rilevanti modifiche all'art. 21, del D.L. 31 maggio 2010, n. 78, ed hanno introdotto i nuovi successivi artt. 21-*bis* e 21-*ter*. Peraltro, non sarà tralasciata la segnalazione di altre novità in materia IVA, che, comunque, incidono sugli adempimenti dei contribuenti.

2. Comunicazione dei dati delle fatture emesse e ricevute

Il nuovo impianto normativo decreta la **soppressione** del c.d. **spesometro** che viene sostituito, a decorrere dal 1° gennaio 2017, da nuovi adempimenti per i soggetti passivi IVA, consistenti nella **comunicazione per via telematica** dell'elenco dei dati di tutte le **fatture emesse e ricevute**, registrate (3), nella comunicazione dei dati delle **liquidazioni periodiche IVA**, da inviare egualmente per via telematica (4). Il sistema viene poi completato dalla concessione di un **credito di imposta** a favore dei contribuenti che sosterranno spese per l'**adeguamento tecnologico** relativo agli adempimenti qui trattati, di cui si parlerà in seguito.

Nel dettaglio, il novellato art. 21 introduce l'obbligo per tutti i soggetti passivi IVA dell'invio con modalità telematica e cadenza trimestrale dei dati di tutte le fatture emesse nel trimestre di riferimento, e di quelle ricevute e registrate ai sensi dell'art. 25 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

In primo luogo, viene confermato il requisito soggettivo facendo rientrare tra gli obbligati a tale adempimento, **tutti i soggetti passivi IVA**. Con riferimento all'oggetto della comunicazione, viene espressamente previsto che rientrano nell'obbligo oltre ai dati relativi alle **fatture**, anche quelli relativi alle **bollette doganali** e i dati delle relative variazioni.

La tempistica dell'adempimento, rimane fissata nell'ultimo giorno del **secondo mese successivo al trimestre** di riferimento, tuttavia, in sede di conversione del D.L., è stata posticipata la data di invio della comunicazione relativa al secondo trimestre (periodo aprile, maggio e giugno) che non avrà più scadenza il 31 agosto, ma dovrà essere effettuata entro il giorno 16 settembre, inoltre risulta confermata la scadenza dell'invio dei dati dell'ultimo trimestre "entro il mese di febbraio" dell'anno successivo. L'art. 4, comma 4, del D.L. n. 193/2016 ha previsto, altresì, che, solo con riferimento al **primo anno di applicazione** e solo con riferimento alle comunicazioni di cui all'art. 21 del D.L. n. 78/2010 (5), ossia agli invii telematici dei dati delle fatture emesse e ricevute, registrate, la scadenza dei primi due trimestri 2017 è accorpata in un **unico invio semestrale** da effettuarsi entro il 25 luglio 2017.

Pertanto, le comunicazioni trimestrali in parola dovranno essere presentate con le seguenti scadenze:

Trimestre	Mesi interessati	2017	A regime (anni successivi)
I	gennaio - febbraio - marzo	25 luglio 2017	31 maggio
II	aprile - maggio - giugno		16 settembre (1)
III	luglio - agosto - settembre	30 novembre 2017	30 novembre
IV	ottobre - novembre - dicembre	28 febbraio 2018	28/29 febbraio anno successivo

(1) In proposito, va tenuto presente che, ai sensi dell'art. 7, comma 1, lett. h), del D.L. 13 maggio 2011, n. 70, "i versamenti e gli adempimenti, anche se solo telematici, previsti da norme riguardanti l'Amministrazione economico-finanziaria che scadono il sabato o in un giorno festivo sono sempre rinviati al primo giorno lavorativo successivo". Per cui per il 2018 la scadenza del 16 settembre deve intendersi posticipata al 17 settembre.

(3) Cfr. comma 1 del novellato art. 21 del D.L. n. 78/2010.

(4) Cfr. comma 1 del nuovo art. 21-*bis* del D.L. n. 78/2010.

(5) La formulazione del comma 4 dell'art. 4 del D.L. n. 193/2016, lascia qualche perplessità su questa unificazione delle scadenze dei due trimestri, soprattutto per l'anticipazione del termine per l'invio dei dati del secondo trimestre rispetto

alla scadenza ordinaria. Presumibilmente il legislatore da un lato si è preoccupato di consentire, in sede di prima applicazione, che gli operatori potessero avere più tempo per adeguare i propri sistemi, ma nello stesso tempo si è preoccupato anche di poter disporre con una certa celerità degli stessi dati.

I **dati analitici delle fatture**, emesse e ricevute, da trasmettere dovranno necessariamente comprendere: i) i dati identificativi dei soggetti coinvolti nelle operazioni; ii) la data e il numero della fattura; iii) la base imponibile; iv) l'aliquota applicata; v) l'imposta; vi) la tipologia dell'operazione. Dalla formulazione della disposizione (6) si evince che potrebbero essere richieste anche altre informazioni, oltre al *minimum* indicato dalla disposizione, eventualmente individuate in sede di emanazione del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate che dovrà stabilire le concrete modalità di invio dei dati.

Un'osservazione che ci sembra utile formulare riguarda la circostanza che la norma approvata in via definitiva conferma l'applicabilità dell'obbligo in capo a tutti i soggetti passivi IVA, senza che sia previsto un importo minimo per tale adempimento né in ragione del volume d'affari del contribuente, né in ragione dell'importo di ogni singola fattura. L'unica eccezione inserita in sede di conversione riguarda i produttori agricoli esonerati, indicati nel comma 6 dell'art. 34 del D.P.R. n. 633/1972 (7). Tuttavia, a differenza dei soggetti ivi individuati viene posta la condizione che debbano essere situati nelle zone montane di cui all'art. 9 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601. In altre parole sono **esonerati** dalla comunicazione dei dati delle fatture emesse e ricevute e registrate i **produttori agricoli** che sono già esentati dal versamento dell'IVA con volume d'affari nell'anno precedente inferiore ad euro 7.000 solo se situati nei "territori montani" ubicati ad una altitudine non inferiore a 700 metri s.l.m. (se compresi nell'elenco dei territori montani compilato dalla commissione censuaria centrale o se riferiti a terreni facenti parte di comprensori di bonifica montani).

Questa modifica non è di semplice lettura né di facile applicazione in quanto non è chiaro cosa intenda il legislatore con l'affermazione "**situato nelle zone montane**" e cioè se faccia riferimento al luogo in cui è ubicato il domicilio fiscale dell'agricoltore o il luogo in cui è ubicato il fondo. Se, come probabile, il riferimento è al luogo in cui è ubicato il fondo coltivato, quale sarebbe la soluzione qualora l'agricoltore con

volume d'affari inferiore ad euro 7.000 conduca due fondi, l'uno al di sopra del limite di 700 metri s.l.m. e l'altro al di sotto di tale soglia?

Le intenzioni del legislatore non sono decodificabili neppure riguardo agli adempimenti che devono porre in essere tali agricoltori se non "situati" in zone montane, in quanto sembrerebbe che siano obbligati all'invio delle fatture emesse ancorché esonerati dall'emissione di fatture attive. Per le cessioni dagli stessi effettuate, infatti, vige la regola dell'autofatturazione a carico del cessionario e conseguentemente ci si chiede se siano le autofatture emesse dal cessionario a dover essere consegnate al cedente e quindi da questi inviate oppure se sia sufficiente l'invio da parte del cessionario che individuandole come autofatture, debba porre in essere questo adempimento per conto dell'agricoltore esonerato. Parrebbe plausibile la prima soluzione, nel senso dell'autonomo invio delle fatture emesse da parte dell'agricoltore ancorché esse siano state materialmente emesse come autofatture dai loro cessionari, ma questa soluzione comporta notevoli aggravii a carico dello stesso agricoltore.

Secondo punto dubbio riguarda le fatture "ricevute e registrate" dagli agricoltori esonerati che, però, non sono soggetti agli obblighi di registrazione di cui all'art. 25 del D.P.R. n. 633/1972. Anche in questo caso non è immediatamente comprensibile se gli agricoltori esonerati debbano comunque registrare le fatture e quindi inviarne i dati telematicamente, nel rispetto del novellato art. 21 del D.L. n. 78/2010 oppure per tali soggetti, l'adempimento dell'invio delle fatture ricevute, resta di fatto non operativo. Appare a questo proposito auspicabile un chiarimento da parte dell'Amministrazione finanziaria diretto ad escludere dall'adempimento della comunicazione tutti gli agricoltori esonerati e non solo quelli ubicati in zone montane.

Altra questione da chiarire va ricollegata all'individuazione di ciò che oggettivamente deve essere incluso nella comunicazione in esame, con particolare riferimento alle modalità con cui dovranno essere inviati i **dati relativi alle fatture registrate in forma riepilogativa**, ai sensi dell'art. 6, commi 1, 6 e 6-bis, del D.P.R.

(6) "I dati, inviati in forma analitica (...) comprendono almeno (...)"

(7) Il comma 6 dell'art. 34 del D.P.R. n. 633/1972 recita: "(i) produttori agricoli che nell'anno solare precedente hanno realizzato o, in caso di inizio di attività, prevedono di realizzare un volume d'affari non superiore a 7.000 euro, costituito per al-

meno due terzi da cessioni di prodotti di cui al comma 1, sono esonerati dal versamento dell'imposta e da tutti gli obblighi documentali e contabili, compresa la dichiarazione annuale, fermo restando l'obbligo di numerare e conservare le fatture e le bollette doganali a norma dell'art. 39 (...)"

n. 695/1996, il quale dispone che le fatture attive e/o passive, se di importo inferiore a euro 300, possono essere annotate, entro il termine di cui all'art. 25, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972 (8), in luogo delle singole fatture, attraverso un documento riepilogativo, nel quale vanno indicati i numeri delle fatture e, distinti per l'aliquota applicata, l'ammontare imponibile complessivo delle operazioni e quello dell'imposta. L'apparente contrasto tra la volontà di ottenere dati analitici e l'esigenza di semplificazione sottesa alla registrazione in forma riepilogativa delle fatture di importo più esiguo potrebbe essere risolto in sede di emanazione del Provvedimento attuativo del Direttore dell'Agenzia delle entrate. A nostro avviso, in un'ottica di semplificazione, sarebbe opportuno prevedere che per le fatture registrate, sulla base di un documento riepilogativo, i dati da indicare nella comunicazione debbano essere gli stessi del documento, senza costringere gli operatori a distinguere ulteriormente le singole fatture.

A margine dell'analisi dell'art. 21 in discorso, va ricordato che al comma 3 viene prevista l'**esclusione dalla comunicazione per le fatture elettroniche e i documenti informatici** trasmessi attraverso il sistema di interscambio, in quanto questa modalità di trasmissione e la memorizzazione da parte dell'Agenzia delle entrate esplica proprio gli effetti della conoscenza delle

informazioni (9). Nello stesso comma è, infine, previsto che nell'ottica della semplificazione e attenuazione degli oneri sia per gli operatori che per l'Amministrazione, andranno disciplinate le modalità di conservazione degli scontrini delle giocate dei giochi pubblici autorizzati, per le quali è prevista l'adozione di un Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli.

3. Comunicazione dei dati delle liquidazioni periodiche IVA

Il comma 2 dell'art. 4 del D.L. n. 193/2016 inserisce nel D.L. n. 78/2010 l'art. 21-*bis* che dispone che i soggetti IVA siano tenuti a trasmettere trimestralmente ed entro gli stessi termini (10) e modalità di cui al novellato art. 21, i dati contabili riepilogativi delle liquidazioni periodiche IVA (11).

Con riguardo al requisito soggettivo, obbligati all'invio dei dati delle liquidazioni IVA sono sia i soggetti che liquidano tale tributo con cadenza mensile (12) che quelli che lo liquidano con cadenza trimestrale (13), tuttavia, l'invio dati di cui all'art. 21-*bis*, in esame, dovrà essere effettuato sempre con cadenza trimestrale.

Imponendo questo ulteriore obbligo a quasi (14) tutti i soggetti passivi IVA, il legislatore intende poter ottenere un imponente **flusso informativo** da parte dei contribuenti, al fine di un suo

(8) Il comma 1 dell'art. 25 del D.P.R. n. 633/1972 prevede che: "(i) contribuente deve numerare in ordine progressivo le fatture e le bollette doganali relative ai beni e ai servizi acquistati o importati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione, comprese quelle emesse a norma del comma 2 dell'art. 17 e deve annotarle in apposito registro anteriormente alla liquidazione periodica, ovvero alla dichiarazione annuale, nella quale è esercitato il diritto alla detrazione della relativa imposta".

(9) Anche per queste disposizioni la concreta attuazione è rinviata all'emanazione di apposito Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate.

(10) L'utilizzo delle stesse scadenze vuol dire che a regime l'invio dei dati delle liquidazioni periodiche coinciderà con quello delle comunicazioni dei dati delle fatture emesse e ricevute, mentre per il 2017 i due adempimenti avranno scadenze diverse, come si evince dalla formulazione dell'art. 4, comma 4, del D.L. n. 193/2016, che fa riferimento solo all'art. 21 del D.L. n. 78/2010 per le scadenze degli adempimenti relativi al primo anno di applicazione. Pertanto, il termine di presentazione della comunicazione dei dati delle liquidazioni periodiche per il 2017 sarà così articolato: i) 31 maggio 2017, per le liquidazioni relative al I trimestre; ii) 18 settembre 2017 [spostamento della scadenza al lunedì successivo, cfr. art. 7, comma 1, lett. h), del D.L. 13 maggio 2011, n. 70], per le liquidazioni relative al II trimestre; iii) 30 novembre 2017, per le liquidazioni relative al III trimestre; iv) 28 febbraio 2018, per le liquidazioni relative al IV trimestre. Per gli anni successivi il termine di presentazione della comunicazione dei dati delle liquidazio-

ni periodiche IVA sarà fissato alla fine del secondo mese successivo alla scadenza di ciascun trimestre, tranne che per il secondo trimestre il cui termine è fissato al 16 settembre (per il 2018, 17 settembre).

(11) I dati da riportare nella Comunicazione saranno definiti in sede di emanazione del relativo Provvedimento attuativo emanato dal Direttore dell'Agenzia delle entrate e dovrebbero essere i seguenti, secondo quanto anticipato dallo stesso Direttore, il 2 dicembre 2016: i) totale delle operazioni attive, al netto dell'IVA; ii) totale delle operazioni passive, al netto dell'IVA; iii) IVA esigibile; iv) IVA detratta; v) IVA dovuta o a credito; vi) debito risultante dal periodo precedente non superiore a euro 25,82; vii) credito del periodo o dell'anno precedente; viii) crediti d'imposta; ix) interessi dovuti per le liquidazioni trimestrali; x) IVA versata in acconto; xi) IVA da versare. Invero, la struttura della comunicazione in parola sembra avvicinarsi molto a quella della soppressa dichiarazione periodica IVA.

(12) Art. 1, commi 1 e 1-*bis*, del D.P.R. 23 marzo 1998, n. 100.

(13) Art. 7 del D.P.R. 14 ottobre 1999, n. 542.

(14) È prevista, infatti, l'esclusione da tale adempimento, ma non dall'invio dei dati delle fatture emesse e ricevute, per i soggetti esonerati dalla presentazione della dichiarazione annuale IVA, come, ad esempio, coloro che svolgono esclusivamente operazioni esenti, ai sensi dell'art. 10 del D.P.R. n. 633/1972 ovvero le associazioni sportive dilettantistiche, di cui alla Legge 16 dicembre 1991, n. 398, o gli agricoltori in regime di esonero (con volume di affari non superiore a 7.000 euro).

utilizzo in sede di controllo (15) come, peraltro, esplicitato in maniera estremamente chiara dal comma 5 del citato art. 21-*bis*.

A tal fine, l'Agenzia delle entrate metterà a disposizione del contribuente o del suo intermediario, gli esiti derivanti dall'esame della coerenza tra i dati delle fatture inviate con i dati delle liquidazioni, nonché la coerenza tra questi ed i versamenti effettuati. Qualora dai controlli eseguiti dovesse emergere un risultato diverso rispetto a quello indicato in comunicazione, il contribuente sarà informato dell'esito, con modalità che saranno indicate in un apposito Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate.

Un dubbio che sorge sul **controllo di coerenza** riguarda la circostanza se questo debba essere, per così dire, "**interno**", nel senso che il controllo verrà effettuato sui soli dati del singolo contribuente oppure se si tratterà di un controllo più ampio, che si baserà sull'incrocio dei dati di tutti i contribuenti che hanno compiuto transazioni tra di loro. Nel primo caso le uniche anomalie potranno essere generate da semplici errori materiali nella sommatoria dell'IVA a debito con l'IVA dichiarata a credito, oppure nella semplice indicazione di un debito d'imposta non seguito dal relativo versamento.

Non sembra che una tale tipologia di controllo (di fatto un mero controllo *ex art. 36-bis*, D.P.R. n. 600/1973) possa giustificare un impianto normativo siffatto e la conseguente ricaduta di una così ampia mole di adempimenti sui contribuenti. A diversa conclusione, sembra doversi giungere qualora il controllo dell'Ufficio sarà quello di "mettere a sistema" l'intera massa di dati ottenuti per consentire l'emersione di fatture emesse da un contribuente e non registrate dall'altro o registrate in maniera non simmetrica.

Da questo controllo potrebbero sì emergere difformità rilevanti e possibili fonti di innesco dell'attività accertativa se non fosse che le **incoerenze tra i dati** inviati da un contribuente con quelli inviati dall'altro potrebbero ben essere generate da una **diversa tempistica nella registrazione dei documenti**. Infatti, mentre le fatture attive vanno registrate con riferimento al

periodo (mese o trimestre) di effettuazione dell'operazione, le fatture passive possono essere detratte, previa registrazione, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui l'operazione è stata effettuata.

Altra asimmetria fisiologica del sistema IVA potrebbe essere quella delle fatture emesse da soggetti che operano con il **regime di IVA per cassa**, per i quali, l'esigibilità dell'operazione coincide con quello dell'incasso del corrispettivo, mentre per i cessionari o committenti, la detraibilità dell'IVA esposta in fattura è immediata. E questo potrebbe creare qualche differenza di tempistica che ha effetto sulle liquidazioni.

Sulla base di tali considerazioni, pertanto, potrebbero emergere **valutazioni di coerenza o non coerenza** (per utilizzare gli stessi termini usati dal legislatore) diametralmente opposti.

Gli impatti che questi nuovi adempimenti avranno, soprattutto sui piccoli contribuenti, sono estremamente invasivi; si pensi ad esempio a cosa potrebbe accadere qualora vengano emessi, nei confronti di un contribuente, per giunta di piccole dimensioni, una notevole quantità di avvisi bonari, dovuti unicamente ad asimmetrie di natura contabile. Sarebbe pertanto auspicabile un chiarimento ufficiale sul punto ed idonee indicazioni gestionali agli Uffici, onde consentire agli operatori di adempiere correttamente alle varie fasi rappresentate da questi nuovi obblighi di comunicazione.

4. Sanzioni e credito di imposta

In sede di emanazione del D.L. n. 193/2016, è emersa con evidenza la **rilevanza del carico sanzionatorio** collegato con gli adempimenti sopra analizzati. Innanzitutto la esplicita **esclusione** dell'applicabilità del **concorso di violazioni e continuazione** di cui all'art. 12 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 e conseguentemente con l'applicazione obbligatoria del cumulo materiale, si comprende come questo voglia essere di stimolo per gli operatori a porre la massima attenzione nella predisposizione delle comunicazioni dei dati.

Al riguardo, va ricordato che, nella versione originaria del Decreto, era indicato che nel caso di **omessa o errata trasmissione dei dati di ogni**

(15) Secondo quanto previsto nella relazione di accompagnamento al D.L. n. 193/2016 il sistema è teso a favorire un incremento dei controlli automatizzati. "L'introduzione della comunicazione trimestrale dei dati contabili riepilogativi delle liquidazioni periodiche dell'imposta, comporterà, nel breve periodo, un incremento di gettito del tributo ascrivibile all'inc-

mento delle somme riscosse tramite i controlli automatizzati, dovuti all'anticipazione delle procedure necessarie ad espletare i controlli stessi, tenuto conto che la disposizione prevede che l'Agenzia delle entrate possa provvedere a controllare la tempestiva effettuazione dei versamenti dell'imposta anche prima della presentazione della dichiarazione annuale ...".

fattura, prevista dall'art. 21 del D.L. n. 78/2010, le sanzioni comminate sarebbero state pari ad euro 25 con un massimo di euro 25.000. A seguito delle contestazioni espresse dai soggetti interessati, le sanzioni hanno subito una sensibile riduzione, attestandosi ora ad euro 2 con un massimo di euro 1.000 per i dati relativi ad ogni fattura errata od omessa, ed alla previsione di un'ulteriore riduzione in caso di lieve ritardo. Qualora, infatti, la trasmissione avvenga tardivamente o i dati vengano corretti entro il termine di 15 giorni successivi alla scadenza prevista, la sanzione è ridotta alla metà, entro il limite massimo di euro 500.

In caso, invece, di **incompleta o infedele comunicazione** di cui all'art. 21-*bis* del D.L. n. 78/2010, la versione iniziale del Decreto prevedeva una sanzione di euro 5.000 con un massimo di euro 50.000. Anche in questo caso, in sede di conversione del Decreto le sanzioni sono state rimodulate, fissandole adesso in euro 500 con un massimo di euro 2.000, e prevedendo altresì un'ulteriore riduzione in caso di lieve ritardo, con fissazione della sanzione alla metà, qualora la trasmissione venga effettuata entro i 15 giorni successivi alla scadenza prevista ovvero entro il medesimo termine di quindici giorni venga effettuata la trasmissione corretta dei dati.

Nell'art. 21-*ter* del D.L. n. 78/2010 sono stati introdotti dei **crediti di imposta** che non appaiono per niente soddisfacenti. Trattasi di un credito di imposta a favore dei soggetti in attività nel 2017 che, con riferimento agli adempimenti di cui agli artt. 21 e 21-*bis* citati sosterranno delle **spese per l'adeguamento tecnologico**. Il credito sarà attribuito nell'anno successivo a quello di sostenimento dei costi suddetti ed avrà carattere di *una tantum*, con la condizione, però, che il soggetto che ha sostenuto le spese per l'adeguamento tecnologico, non abbia realizzato, in tale anno, un volume d'affari superiore ad euro 50.000. Il credito di imposta non concorrerà alla formazione del reddito imponibile né ai fini delle imposte sui redditi né ai fini dell'IRAP e sarà utilizzabile **esclusivamente in compensazione** a decorrere dal 1° gennaio dell'anno successivo a quello in cui sono stati sostenuti i costi; per il primo anno di applicazione, esso potrà essere fruito dal 1° gennaio 2018.

Un ulteriore **credito di imposta** di euro 50, sempre previsto dall'art. 21-*ter* citato, è attribuito a coloro i quali opereranno, entro il 31 dicembre 2017, per la **trasmissione telematica dei corrispettivi** di cui all'art. 2, comma 1, del D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 127. In sede di conversione del Decreto, il legislatore ha scelto di limitare l'arco temporale in cui tale credito di imposta può essere attribuito, vincolando la scelta al limite massimo del 31 dicembre 2017. In altre parole, se nella versione del Decreto licenziata dal Governo, l'opzione per l'invio telematico dei corrispettivi avrebbe dato luogo al diritto al credito di imposta, indipendentemente da quando il contribuente avesse optato per tale scelta, nella versione definitiva del Decreto, tale credito matura solo se il contribuente opta entro il 31 dicembre 2017. Anche in questo caso il credito ha carattere di *una tantum* e non concorre alla formazione del reddito imponibile né ai fini delle imposte sui redditi né ai fini dell'IRAP ed è utilizzabile secondo le modalità previste per il credito per l'adeguamento tecnologico, ossia esclusivamente in compensazione.

Entrambi i crediti di imposta, in fase di conversione del Decreto, sono stati assoggettati alle condizioni ed ai limiti previsti dal Reg. UE 1407/2013 della Commissione, del 18 dicembre 2013, relativo all'applicazione degli artt. 107 e 108 del trattato sul funzionamento dell'Unione Europea agli aiuti *de minimis*.

5. Cessioni a viaggiatori stranieri

Una particolare innovazione riguarda le cessioni a favore dei viaggiatori residenti o domiciliati al di fuori del territorio dell'Unione Europea, previste dall'art. 38-*quater* del D.P.R. n. 633/1972, e che sono effettuate senza applicazione dell'imposta.

Come noto, il vigente sistema prevede due modalità operative a carico dei contribuenti: nel comma 1 dell'art. 38-*quater* del D.P.R. n. 633/1972 è data la possibilità ai commercianti al minuto di emettere, in presenza dei requisiti previsti (16), direttamente **fattura in regime di non imponibilità**. Il perfezionamento dell'operazione, che rende legittima la non applicazione dell'imposta, avviene solo a seguito della restituzione al cedente, entro il quarto mese successi-

(16) I requisiti richiesti dalla disposizione riguardano la qualità soggettiva dell'acquirente che deve essere un soggetto non stabilito nell'UE (residente o domiciliato al di fuori del territorio unionale) e la necessità che i beni acquistati siano: i) di im-

porto superiore a 154,94 euro (IVA compresa); ii) destinati all'uso personale o familiare dell'acquirente; iii) trasportati nei bagagli personali al di fuori del territorio dell'Unione entro il terzo mese successivo all'acquisto.

vo all'effettuazione della operazione, da parte del cliente, della fattura di acquisto integrata con l'indicazione degli estremi del passaporto o di altro documento equipollente da apporre prima di presentare i beni in dogana per ottenere la prova dell'uscita dei beni dal territorio dell'Unione Europea entro il terzo mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione, costituita dall'**apposizione del "visto doganale"** da parte dell'Ufficio di uscita. Qualora il documento integrato non sia restituito al cedente entro il quarto mese successivo all'effettuazione della operazione, questi deve provvedere alla regolarizzazione della operazione, entro un mese dalla scadenza del suddetto termine, mediante emissione di nota di variazione in aumento (*ex art. 26, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972*).

La seconda procedura (comma 2 dell'art. 38-*quater* del D.P.R. n. 633/1972), invece, si presenta per certi versi più semplice, dove l'agevolazione del non assoggettamento ad IVA si perfeziona *a posteriori*, una volta che si sono realizzate tutte le condizioni: il commerciante al minuto emette inizialmente fattura con addebito dell'IVA e solo successivamente (al ricevimento della fattura regolarmente vistata dalla dogana di uscita) procede ad una **variazione in diminuzione** dell'IVA, rimborsandola al cliente estero. Dalla prospettata sintetica descrizione delle operazioni emerge una certa criticità per l'attuazione delle procedure previste, dirette a consentire l'applicazione del regime di non imponibilità ad IVA, per cui con il D.L. n. 193/2016 (art. 4-*bis*) è stato ritenuto opportuno introdurre l'obbligo, con decorrenza 1° gennaio 2018, dell'emissione delle fatture in modalità elettronica relativamente alle cessioni a viaggiatori stranieri. In questo modo, sembra che si possa realizzare un più incisivo controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria, diretto ad evitare frodi nel settore.

L'emissione di fatture elettroniche vanno correlate anche con il **sistema "O.T.E.L.L.O."** (17), allo scopo di garantire l'interoperabilità tra il si-

stema di fatturazione elettronica e il detto sistema, in modo da consentire la sua piena operatività in tutto il territorio nazionale. Per rendere più semplici le modalità di fatturazione, sarà emanata apposita "determinazione del Direttore dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli, di concerto con il Direttore dell'Agenzia delle entrate", diretta a stabilire modalità e contenuti semplificati delle fatture emesse nei confronti di viaggiatori "in deroga a quanto previsto dall'art. 21, comma 2, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633" (18).

6. Altre disposizioni in materia di IVA

In primo luogo si ritiene opportuno riprendere gli adempimenti che vengono soppressi a fronte dei nuovi obblighi introdotti, per evitare che vi sia una sovrapposizione di fornitura di dati analoghi all'Amministrazione finanziaria, che senza portare alcun vantaggio servirebbe solo ad aumentare gli oneri a carico degli operatori, accrescendo i relativi costi.

Il comma 4 dell'art. 4 del D.L. n. 193/2016 prevede che dal 1° gennaio 2017 non debba più essere fatta la comunicazione dei dati relativi ai **contratti stipulati dalle società di leasing**, e dagli operatori commerciali che svolgono attività di locazione e di noleggio (di cui all'art. 7, comma 12, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 605), in quanto questi dati verranno già forniti all'Amministrazione finanziaria con la comunicazione dei dati delle fatture emesse e ricevute. La soppressione riguarderà anche gli elenchi riepilogativi degli acquisti intracomunitari di beni e delle prestazioni di servizi ricevute da soggetti stabiliti in un altro Stato membro dell'Unione Europea.

Naturalmente la soppressione riguarderà, di fatto, anche il c.d. **spesometro**, che non viene più previsto, nella sua formulazione, nel nuovo art. 21 del D.L. n. 78/2010; di conseguenza l'ultimo invio di dati relativi a tale adempimento si avrà nel mese di aprile 2017 e riguarderà l'intero anno 2016.

(17) In occasione della manifestazione EXPO 2015 (Esposizione Universale Milano 2015), svoltasi a Milano dal 1° maggio al 31 ottobre 2015, sono state realizzate una serie di iniziative dirette a semplificare i traffici relativamente alle merci destinate al sito espositivo e garantire facilitazioni fiscali ai Paesi partecipanti. Tra queste è stato adottato anche il piano O.T.E.L.L.O. (*Online Tax Refund at Exit: Light Lane Optimization*), contenente una serie di semplificazioni destinate ai visitatori esteri. Questo sistema consente la digitalizzazione del processo per ottenere il "visto doganale" da apporre sulla fattura per avere diritto allo sgravio diretto o al rimborso successivo dell'IVA

gravante sui beni acquistati sul territorio nazionale da soggetti domiciliati o residenti fuori dall'UE. Come precisa L'Agenzia delle dogane e dei monopoli, nel proprio sito istituzionale dedicato a questa innovazione "O.T.E.L.L.O. colloquiando attraverso messaggi XML scambiati via *Web Service*, con gli *stakeholder* del processo favorisce, oltre alla riduzione delle code per ottenere il visto doganale, l'efficacia e l'efficienza dei controlli basandoli sull'analisi del rischio che tiene conto delle caratteristiche oggettive e soggettive delle richieste di rimborso/sgravio".

(18) Norme di adeguamento sono previste nei commi 3 e 4 dell'art. 4-*bis* del D.L. n. 193/2016.

Anche la **comunicazione** all'Agenzia delle entrate delle operazioni effettuate nei confronti di operatori economici aventi sede, residenza o domicilio in **Paesi black list** verrà meno ma con applicazione alle comunicazioni relative al 2016.

Per contro, vanno ricordate altre disposizioni che sono riportate come norme di "semplificazione fiscale" nell'ambito dell'art. 7-*quater* del D.L. n. 193/2016, che esplicano effetti di rilievo nell'ambito dell'IVA. Si segnalano, pertanto, senza avere la pretesa di essere esaustivi, le seguenti:

- rapporti di **scambio tra l'Italia e San Marino**: ai commi 21 e 22 viene disposta l'abrogazione della lett. c) dell'art. 16 del D.M. 24 dicembre 1993. Trattasi della comunicazione da inviare al competente Ufficio delle entrate dell'avvenuta annotazione della fattura di acquisto di beni di provenienza sammarinese nei registri di acquisto e vendite. L'adempimento, con l'introduzione del modello polivalente (19), aveva trovato una migliore definizione, essendo stato previsto che la comunicazione avvenisse mediante la compilazione del quadro SE del modello (entro l'ultimo giorno del mese successivo a quello di annotazione nei registri IVA). Tuttavia, tenuto conto che l'efficacia dell'abrogazione dell'adempimento esplica i suoi effetti per comunicazioni relative alle annotazioni effettuate a partire dal 1° gennaio 2017 (cfr. comma 22), ancora per il mese di gennaio dovrà essere effettuata la comunicazione delle annotazioni effettuate a tutto il 31 dicembre 2016;

- **rimborsi IVA**: con il comma 32 viene elevato a euro 30.000 l'ammontare oltre il quale, nei ca-

si previsti dall'art. 38-*bis*, commi 3 e 4, del D.P.R. n. 633/1972, è richiesto l'obbligo di prestare garanzia per ottenere il rimborso;

- **chiusura della partita IVA**: il comma 44 sostituisce il comma 15-*quinquies* dell'art. 35 del D.P.R. n. 633/1972, prevedendo ora la chiusura d'ufficio della partita IVA dei soggetti che, sulla base dei dati e degli elementi in suo possesso, risultano non aver esercitato nei tre anni precedenti attività di impresa, arte o professione. Viene eliminata la fase istruttoria attualmente prevista, oltre che la sanzione relativa. Tuttavia, i criteri e le modalità di applicazione concreta della norma vengono rinviate ad un Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate, con il quale saranno dettate idonee forme di comunicazione preventiva al contribuente.

Ancora, con l'art. 7-*sexies* del D.L. n. 193/2016 sono introdotte delle semplificazioni a favore dei contribuenti che adottano il **regime dei "minimi"**, ai quali sarà parzialmente consentito di poter effettuare anche cessioni all'esportazioni ed operazioni assimilate (di cui agli artt. 8, 8-*bis*, 9, 71 e 72, del D.P.R. n. 633/1972), nei limiti che saranno fissati con apposito Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze.

Infine, si ritiene opportuno richiamare l'attenzione sulla circostanza che, per quanto riguarda la **dichiarazione annuale IVA**, l'art. 4, comma 4, del D.L. n. 193/2016 conferma che la presentazione della dichiarazione relativa al 2016 dovrà essere effettuata entro il mese di febbraio 2017, mentre a partire dalla dichiarazione relativa al 2017 la scadenza del termine di presentazione viene fissata tra il 1° febbraio ed il 30 aprile di ciascun anno successivo.

(19) Approvato con Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 2 agosto 2013, n. 94908.