

Nota Informativa del 16 dicembre 2016
A tutti gli interessati

LE PRINCIPALI NOVITA' DEL D.L. 22.10.2016 N. 193 CONVERTITO IN LEGGE

Indice

1. Premessa
2. Soppressione di Equitalia
3. Potenziamento della riscossione
4. Misure per il recupero dell'evasione
 - 4.1 Comunicazione infrannuale delle operazioni rilevanti ai fini Iva
 - 4.2 Comunicazione trimestrale dei dati contabili riepilogativi delle liquidazioni periodiche
 - 4.3 Credito d'imposta per adeguamento tecnologico relativo ai nuovi obblighi Iva
 - 4.4 Attività di controllo dell'Agenzia delle Entrate
 - 4.5 Eliminazione di alcuni adempimenti
 - 4.6 Modifica dei termini di presentazione della dichiarazione Iva
 - 4.7 Trasmissione telematica per i gestori di distributori automatici e GDO
 - 4.8 Incentivi per la trasmissione telematica delle fatture e dei corrispettivi
 - 4.9 Novità in materia di depositi Iva
5. Emissione elettronica fatture per il "tax free shopping"
6. Dichiarazioni integrative
 - 6.1 Integrazione delle dichiarazioni dei redditi, Irap e dei sostituti d'imposta
 - 6.2 Integrazione delle dichiarazioni Iva
 - 6.3 Emendabilità della dichiarazione in sede di accertamento o contenziosa
 - 6.4 Termini di accertamento in relazione alle dichiarazioni integrative
7. Applicabilità del ravvedimento operoso alle accise e ai tributi doganali
8. Scomputo delle ritenute per competenza o per cassa
9. Rottamazione delle cartelle di pagamento e degli accertamenti esecutivi
10. Definizione delle entrate riscosse mediante ingiunzione fiscale



11. Rappresentanza tributaria
12. Riapertura dei termini della voluntary disclosure
13. Abolizione degli studi di settore
14. Semplificazioni fiscali
 - 14.1 Presunzione relativa a prelevamenti e accrediti
 - 14.2 Conversione in euro dei saldi delle stabili organizzazioni
 - 14.3 Spese sostenute dal committente a favore del professionista
 - 14.4 Notifica avvisi di accertamento mediante PEC
 - 14.5 Nuovo termine di consegna delle certificazioni del sostituto d'imposta
 - 14.6 Sospensione dei termini di trasmissione documenti e dei versamenti da controllo
 - 14.7 Nuovi termini di versamento delle imposte
 - 14.8 Abolizione comunicazione delle autofatture ricevute da San Marino
 - 14.9 Nuovo esonero dalla compilazione del quadro RW
 - 14.10 Proroga del contratto di locazione con opzione per la cedolare secca
 - 14.11 Rinnovo automatico dei regimi fiscali opzionali e remissione in bonis
 - 14.12 Versamenti F24 soggetti privati
 - 14.13 Novità in temi di rimborsi Iva
 - 14.14 Cessazione partite Iva inattive e omessa comunicazione cessazione attività
 - 14.15 Differimento dei termini della trasmissione telematica dei modelli 730
 - 14.16 Regolarizzazione del visto di conformità infedele sui modelli 730
15. Determinazione del reddito di lavoro dipendente dei "trasfertisti"
16. Regime forfetario e limitazione delle cessioni all'esportazione



1. Premessa

In data 2.12.2016 è stata pubblicata in Gazzetta Ufficiale la Legge 1.12.2016 n. 225 di conversione del D.L. 22.10.2016 n. 193, rubricato “Disposizioni urgenti in materia fiscale per il finanziamento di esigenze indifferibili”. In sede di approvazione alla Camera dei Deputati e al Senato, il testo originario del Decreto – illustrato nella nostra precedente Circolare n. 19 del 9 novembre 2016 – ha formato oggetto di sostanziali modifiche e integrazioni, comprese quelle collegate al c.d. “pacchetto semplificazioni”.

2. Soppressione di Equitalia

Tra le conferme, si segnala, in primo luogo, lo scioglimento, con decorrenza 1.7.2017, delle società di riscossione facenti parte del gruppo Equitalia e conseguentemente la loro cancellazione d’ufficio dal Registro delle imprese senza che sia esperita, a tal fine, alcuna procedura di liquidazione.

Al fine di garantire la continuità e la funzionalità delle attività di riscossione, a decorrere dall’1.7.2017, l’esercizio delle funzioni relative alla riscossione nazionale (oggi di competenza di Equitalia) saranno affidate a un diverso ente pubblico economico – denominato “Agenzia delle Entrate - Riscossione” – che subentrerà in tutti i rapporti giuridici (attivi e passivi) facenti capo a Equitalia, compresi quelli di natura processuale e assumerà la qualifica di Agente della Riscossione. Non vi dovrebbero, pertanto, essere effetti sostanziali per i contribuenti, in quanto resta confermata, tra le altre disposizioni, la debenza del compenso di riscossione (ex art. 17 del D.Lgs. n. 112/1999) nella misura del 3%, ovvero del 6% se la passività non viene onorata nei termini. Analogamente, anche sul versante del contenzioso non dovrebbero esserci particolari ripercussioni, poiché alla nuova “Agenzia delle Entrate - Riscossione” competono tutti i poteri e le attribuzioni del D.P.R. n. 602/1973 ed è riconosciuta alla stessa la facoltà, dal punto di vista processuale, di essere difesa da propri dipendenti (art. 12 del D.Lgs. n. 546/1992), avvalendosi, se del caso, anche del patrocinio dell’Avvocatura dello Stato.

Nel rapporto con i contribuenti, il nuovo ente “Agenzia delle Entrate - Riscossione” sarà, inoltre, tenuto a conformarsi ai principi dello Statuto dei diritti del contribuente, con particolare riferimento a quelli di trasparenza, leale collaborazione e tutela dell’affidamento e della buona fede, nonché agli obiettivi di cooperazione rafforzata fisco-contribuente, riduzione degli adempimenti, assistenza e tutoraggio del contribuente.

L’art. 2 del D.L. n. 193/2016 ha altresì stabilito la proroga dal 3.12.2016 al 30.6.2017 del termine di operatività delle vigenti disposizioni in materia di riscossione delle entrate locali.

Conseguentemente, fino a tale data, gli enti locali potranno avvalersi delle società del gruppo Equitalia per la riscossione delle proprie entrate. Diversamente, invece, a decorrere dall’1.7.2017, per effetto della soppressione di Equitalia, è prevista la facoltà per gli enti locali di avvalersi del nuovo ente “Agenzia delle Entrate - Riscossione” per riscuotere le proprie entrate (e delle società dagli stessi partecipate), previa adozione di apposita delibera, recante l’affidamento della riscossione al soggetto nazionale, da assumere entro il prossimo 1.7.2017.

3. Potenziamento della riscossione

L’art. 3 del D.L. n. 193/2016 stabilisce che, a decorrere dall’1.1.2017, l’Agenzia delle Entrate (così come anche il nuovo ente “Agenzia delle Entrate - Riscossione”) può utilizzare le banche dati e le informazioni in suo possesso, ai fini della riscossione dei tributi ed accedere alle banche dati INPS, per il pignoramento di salari e stipendi a norma dell’art. 72-ter del D.P.R. n. 602/1973.



4. Misure per il recupero dell'evasione (art. 4 del D.L. 22.10.2016 n. 193)

L'art. 4 del D.L. n. 193/2016 dispone, a decorrere dall'1.1.2017, l'abolizione del c.d. "spesometro" annuale di cui all'art. 21 del D.L. 31.5.2010 n. 78 e, conseguentemente, l'introduzione di due nuovi adempimenti:

la comunicazione infrannuale delle operazioni rilevanti ai fini Iva;

la comunicazione trimestrale dei dati contabili riepilogativi delle liquidazioni periodiche.

4.1 Comunicazione infrannuale delle operazioni rilevanti ai fini Iva

In luogo della presentazione dello "spesometro" su base annuale, i soggetti passivi Iva – indipendentemente dalla periodicità con la quale vengono effettuate le liquidazioni e i versamenti Iva (mensile o trimestrale) – dovranno trasmettere, sempre in modalità telematica, ma su base trimestrale:

i dati di tutte le fatture emesse, di tutte le fatture ricevute e registrate ai sensi dell'art. 25 del D.P.R. n. 633/1972 (comprese le bollette doganali) e delle variazioni;

entro l'ultimo giorno del secondo mese successivo ad ogni trimestre solare.

In sede di conversione in Legge, è stato, tuttavia, previsto che la comunicazione relativa al secondo trimestre deve essere effettuata entro il 16 settembre, mentre quella relativa all'ultimo trimestre entro il mese di febbraio.

TRIMESTRE	SCADENZA COMUNICAZIONE
I trimestre (1.1 - 31.3)	Successivo 31.5
II trimestre (1.4 - 30.6)	Successivo 16.9
III trimestre (1.7 - 30.9)	Successivo 30.11
IV trimestre (1.10 - 31.12)	Successivo 28.2

Per il primo anno di esecuzione dell'adempimento, ovvero il periodo d'imposta 2017, è espressamente previsto che questa comunicazione deve essere trasmessa all'Agenzia delle Entrate nel rispetto delle seguenti scadenze:

entro il 25.7.2017, per i dati relativi ai primi due trimestri 2017;

entro il 30.11.2017, per i dati relativi al terzo trimestre 2017;

entro il 28.2.2018, per i dati relativi al quarto trimestre 2017.

L'adempimento interessa i soggetti passivi Iva, ossia tutti i soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione, ad eccezione degli agricoltori in regime di esonero di cui all'art. 34 co. 6 D.P.R. n. 633/72 "situati nelle zone montane" ex art. 9 del D.P.R. n. 601/1973. Con l'effetto che non saranno tenuti alla trasmissione della nuova comunicazione trimestrale delle operazioni rilevanti ai fini Iva, soltanto gli agricoltori in regime di esonero che operano nei territori:

situati ad un'altitudine non inferiore a 700 metri sul livello del mare;

compresi nell'elenco dei territori montani compilato dalla commissione censuaria centrale;

facenti parte di comprensori di bonifica montana.

Un successivo provvedimento dell'Agenzia delle Entrate definirà le modalità di invio della comunicazione, nonché la tipologia dei dati che dovranno essere trasmessi, fermo restando il seguente contenuto minimo:

dati identificativi dei soggetti coinvolti nelle operazioni;

data e numero della fattura;

base imponibile;

aliquota applicata;



imposta;

tipologia dell'operazione.

In sede di conversione in Legge del D.L. n. 193/2016, è stato altresì ridimensionato il regime sanzionatorio originariamente prescritto dal Decreto, stabilendo che l'omessa o errata trasmissione dei dati di ogni fattura indicati nella comunicazione trimestrale in analisi è punita con una sanzione amministrativa di euro 2 per ciascuna fattura e comunque entro il limite massimo di euro 1.000 per trimestre. Questa sanzione è ridotta della metà (euro 1 per ciascuna fattura ed entro il limite massimo di euro 500), se la trasmissione della comunicazione è effettuata entro i 15 giorni successivi dalla scadenza del termine prescritto. Non si applica il cumulo giuridico di cui all'art. 12 del D.Lgs. n. 472/1997.

Posto che l'obbligo di trasmissione dei dati delle fatture decorre dall'1.1.2017, sarà comunque dovuta la comunicazione annuale delle operazioni rilevanti ai fini Iva rese e ricevute nel periodo d'imposta 2016 (c.d. "Spesometro") da trasmettere entro il prossimo 10 aprile 2017 per i soggetti con liquidazione dell'Iva mensile, ovvero 20 aprile 2017 per tutti gli altri soggetti, utilizzando l'apposito "modello polivalente", approvato con il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 2.8.2013 n. 94908.

4.2 Comunicazione trimestrale dei dati contabili riepilogativi delle liquidazioni periodiche

L'art. 4 del D.L. n. 193/2016 stabilisce, inoltre, l'obbligo, a decorrere dall'1.1.2017, di comunicare telematicamente, su base trimestrale, i dati contabili riepilogativi delle liquidazioni periodiche Iva, negli stessi termini e con le medesime modalità prescritte per la nuova "Comunicazione trimestrale dei dati delle fatture emesse e ricevute" (nuovo art. 21-bis del D.L. 31.5.2010 n. 78), senza che ciò comporti alcuna modifica ai termini ordinariamente previsti per la liquidazione e il versamento dell'Iva (mensili o trimestrali). Pertanto, la comunicazione dei dati contabili delle liquidazioni periodiche dovrà essere trasmessa entro l'ultimo giorno del secondo mese successivo ad ogni trimestre solare, fatta eccezione per quella relativa al secondo trimestre, da effettuarsi entro il 16 settembre.

TRIMESTRE	SCADENZA COMUNICAZIONE
I trimestre (1.1 - 31.3)	Successivo 31.5
II trimestre (1.4 - 30.6)	Successivo 16.9
III trimestre (1.7 - 30.9)	Successivo 30.11
IV trimestre (1.10 - 31.12)	Successivo 28.2

L'adempimento, le cui modalità di trasmissione dovranno essere definite da un apposito provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, dovrà essere assolto da tutti i soggetti passivi Iva che effettuano le liquidazioni periodiche Iva con cadenza mensile o trimestrale, in presenza dei presupposti per esercitare la relativa opzione. Diversamente, invece, non interessa i contribuenti che sono esonerati dalla presentazione della dichiarazione annuale Iva o dall'effettuazione delle liquidazioni periodiche (ad esempio, i soggetti che hanno aderito al regime forfettario, produttori agricoli che applicano il regime di esonero di cui all'art. 34 co. 6 del D.P.R. n. 633/1972), fintanto che permangano le prescritte condizioni di esonero.

Per espressa indicazione normativa, la comunicazione trimestrale dei dati contabili riepilogativi delle liquidazioni periodiche è unica, anche per coloro che esercitano più attività gestite con contabilità separate, ed è dovuta anche nel caso di liquidazioni con eccedenza a credito.



In sede di conversione in Legge, è stato attenuato il carico sanzionatorio originariamente previsto dal D.L. n. 193/2016, stabilendo l'applicazione di una sanzione amministrativa che punisce con un'ammenda, compresa da un minimo di euro 500 ad un massimo di euro 2.000, l'omessa, incompleta o infedele comunicazione dei dati delle liquidazioni periodiche. Questa sanzione è ridotta della metà (minimo euro 250 e massimo euro 1.000), se la trasmissione della comunicazione è effettuata entro i 15 giorni successivi alla scadenza.

4.3 Credito d'imposta per adeguamento tecnologico relativo ai nuovi obblighi Iva

L'art. 4 del D.L. n. 193/2013 ha, inoltre, introdotto l'art. 21-ter del D.L. 31.5.2010 n. 78 che prevede, a favore dei contribuenti interessati, l'attribuzione di un credito d'imposta per l'adeguamento tecnologico legato ai predetti nuovi adempimenti. In particolare, è riconosciuto ai soggetti in attività nel 2017, per una sola volta, un credito d'imposta dell'importo di euro 100, avente le seguenti caratteristiche:

spetta ai soggetti che hanno realizzato un volume d'affari non superiore ad euro 50.000 nell'anno precedente a quello in cui il costo per l'adeguamento tecnologico è stato sostenuto;
non concorre alla formazione del reddito ai fini delle imposte sui redditi e della base imponibile Irap;

è utilizzabile esclusivamente in compensazione, ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. n. 241/1997, a decorrere dall'1.1.2018;

deve essere indicato nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in cui è stato sostenuto il costo per l'adeguamento tecnologico e in quella degli esercizi successivi, sino a quello nel quale se ne conclude l'utilizzo.

In sede di conversione in Legge del D.L. n. 193/2016, è stata estesa la possibilità di usufruire di tale credito d'imposta anche a coloro che esercitano l'opzione per la fatturazione elettronica tra privati.

Un ulteriore credito d'imposta pari ad euro 50, che si aggiunge al suddetto importo, è riconosciuto anche ai soggetti che hanno esercitato l'opzione per la trasmissione telematica dei corrispettivi di cui all'art. 2 co. 1 del D.Lgs. n. 127/2015. Analogamente al precedente, tale ulteriore credito deve essere indicato in dichiarazione e utilizzato secondo le modalità citate e non concorre alla formazione del reddito ai fini delle imposte sui redditi e della base imponibile Irap.

Entrambe le agevolazioni sono concesse nei limiti degli aiuti UE "de minimis" di cui al regolamento UE n. 1407/2013.

4.4 Attività di controllo dell'Agenzia delle Entrate

L'Amministrazione Finanziaria, con l'obiettivo di favorire la regolarizzazione spontanea delle violazioni, mette a disposizione dei contribuenti, anche per il tramite dell'intermediario incaricato, gli esiti del raffronto fra:

i dati delle fatture e i dati delle liquidazioni comunicati trimestralmente;

i versamenti effettuati dal contribuente e i dati riepilogati nella comunicazione trimestrale delle liquidazioni.

Qualora da tale attività di verifica emerga un risultato difforme da quello indicato dal contribuente nelle comunicazioni trasmesse, l'Agenzia delle Entrate informerà il contribuente di tale discrepanza con modalità che dovranno essere definite da un apposito provvedimento direttoriale. Ricevuta la comunicazione, il contribuente potrà scegliere di fornire i chiarimenti necessari, segnalando eventuali dati ed elementi non considerati o valutati erroneamente, oppure versare quanto dovuto avvalendosi dell'istituto del ravvedimento operoso di cui all'art. 13 del D.L. 18.12.1997 n. 472.



4.5 Eliminazione di alcuni adempimenti

A decorrere dal 1.1.2017, è disposta l'abrogazione dei seguenti adempimenti:

comunicazione dei dati relativi ai contratti stipulati dalle società di leasing e dagli operatori commerciali che svolgono attività di locazione e noleggio, ai sensi dell'art. 7 co. 12 del D.P.R. n. 605/1973, disciplinata dal provvedimento del Direttore dell'Agenzia Entrate 5.8.2011 n. 119563; modelli Intrastat relativi agli acquisti intracomunitari di beni effettuati e quelli delle prestazioni di servizi ricevute da soggetti stabiliti in un altro stato UE (Modello Intra-2).

La legge di conversione del D.L. n. 193/2016 ha, inoltre, anticipato, a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31.12.2016, la soppressione della comunicazione "black list", riguardante i dati delle operazioni di importo complessivo annuale superiore a euro 10.000 con controparti aventi sede, residenza o domicilio in Stati o territori a fiscalità privilegiata (art. 1 co. 1-3 del D.L. 25.3.2010 n. 40). Conseguentemente, per il 2017 non dovrà essere inviata la comunicazione delle operazioni "black list" effettuate nel periodo d'imposta 2016.

4.6 Modifica dei termini di presentazione della dichiarazione Iva

In virtù dei nuovi obblighi di comunicazione trimestrale dei dati delle fatture emesse e ricevute e delle liquidazioni periodiche, sono state apportate significative modifiche anche con riferimento ai termini di presentazione della dichiarazione annuale Iva. È, infatti, disposto, che la dichiarazione annuale Iva relativa al periodo d'imposta 2016 (Modello Iva 2017) deve essere presentata nel mese di febbraio e comunque entro il prossimo 28 febbraio 2017, mentre la dichiarazione annuale Iva relativa al periodo d'imposta 2017 e successivi, potrà essere presentata tra il 1° febbraio e il 30 aprile dell'anno successivo.

4.7 Trasmissione telematica dei corrispettivi per i gestori di distributori automatici e GDO

È stabilito il differimento all'1.4.2017 dell'obbligo di trasmissione telematica e memorizzazione elettronica dei corrispettivi da parte dei gestori di distributori automatici e dei soggetti che effettuano prestazioni di servizi (e non soltanto cessioni di beni) mediante i medesimi apparecchi. Al fine dell'assolvimento di questo obbligo, il Direttore dell'Agenzia delle Entrate potrà ulteriormente differire tale termine, in ragione di specifiche variabili tecniche di peculiari distributori automatici.

È stato altresì stabilito che l'opzione per la trasmissione telematica dei corrispettivi giornalieri ai sensi dell'art. 1 co. da 429 a 432 della L. 311/2004 (esercitata dalle imprese della GDO entro il 31.12.2016) resta valida fino al 31.12.2017, ancorché l'art. 7 del D.Lgs. n. 127/2015 abbia previsto l'abrogazione delle suddette disposizioni a partire dall'1.1.2017.

4.8 Incentivi per la trasmissione telematica delle fatture e dei corrispettivi

La Legge di conversione del D.L. n. 193/2016 ha apportato significative modifiche in materia di incentivi a favore dei soggetti che aderiranno dall'1.1.2017 al regime opzionale di trasmissione telematica dei dati di tutte le fatture (art. 1 co. 3 del D.Lgs. n. 127/2015) e a quello riguardante i dati dei corrispettivi di cui all'art. 2 co. 1 del D.Lgs. n. 127/2015: in particolare, oltre all'esonero dalla comunicazione trimestrale dei dati Iva e alla priorità nell'esecuzione dei rimborsi, è prevista la riduzione di due anni del termine di decadenza ordinario per l'accertamento, qualora tali soggetti passivi effettuino e ricevano tutti i pagamenti mediante mezzi tracciabili (ad esempio, bonifici e carte bancarie) di ammontare superiore ad euro 30 euro.



Il beneficio riguarderà l'Iva e, per le imposte dirette, i soli redditi d'impresa e di lavoro autonomo. In fase di prima applicazione, i soggetti passivi Iva avranno tempo fino al 31.3.2017 per esercitare l'opzione relativa ai regimi facoltativi di cui al D.Lgs. n. 127/2015: limitatamente al 2017 viene, pertanto, posticipato di tre mesi il termine ordinariamente previsto (31 dicembre dell'anno precedente alla trasmissione dei dati) per esercitare l'opzione in parola (prov. 1.12.2016 n. 212804).

4.9 Novità in materia di depositi Iva

L'art. 4 co. 7 del D.L. n. 193/2016 ha modificato l'art. 50-bis del D.L. 30.8.1993 n. 331, nel senso di stabilire che, a decorrere dall'1.4.2017, l'utilizzo del deposito Iva può avvenire senza limitazioni di tipo oggettivo – con riguardo alla tipologia di beni introdotti in deposito – o soggettivo, in relazione ai soggetti destinatari dei beni estratti dal deposito. Conseguentemente, con decorrenza 1.4.2017, tutte le cessioni di beni potranno essere effettuate senza pagamento dell'imposta introducendo i beni in un deposito Iva, a prescindere dal luogo di stabilimento o di identificazione del cessionario (Italia, altro Paese UE o Paese extra-UE) e dalla tipologia di beni oggetto dell'operazione. Attualmente questa possibilità è limitata alle cessioni effettuate verso soggetti passivi di altri Paesi UE, nonché alle cessioni di beni elencati nella tabella A-bis (si tratta dei beni normalmente trattati nelle borse merci) nei confronti di soggetti italiani o extracomunitari.

Un'altra novità attiene ai soggetti che possono provvedere all'estrazione dei beni dal deposito Iva: il novellato art. 50-bis co. 6 del D.L. n. 331/1993, in vigore dall'1.4.2017, dispone che l'estrazione dei beni dal deposito può essere effettuata soltanto da soggetti passivi Iva, identificati in Italia direttamente o per mezzo di un rappresentante fiscale, ovvero ivi stabiliti per il tramite di una stabile organizzazione, non essendo più richiesta, come attualmente previsto, l'iscrizione alla Camera di Commercio da almeno un anno, nonché la dimostrazione di un'effettiva operatività e la regolarità dei versamenti Iva.

L'ultima modifica apportata alla disciplina dei depositi Iva concerne le modalità di applicazione dell'imposta dovuta per il prelievo dei beni dai depositi prevedendo, a decorrere dall'1.4.2017, delle limitazioni per l'estrazione dei beni che non siano di provenienza intra Ue. In particolare, è stabilito che, se ad essere estratto dal deposito Iva è un bene precedentemente introdotto:

in esecuzione di un acquisto intracomunitario, l'imposta continuerà ad essere assolta dal soggetto proprietario dei beni che procede in proprio o tramite terzi all'estrazione secondo la procedura di "reverse charge" di cui all'art. 17 co. 2 del D.P.R. n. 633/1972;

in esecuzione di un acquisto interno, l'imposta sarà dovuta dal soggetto che procede all'estrazione e dovrà essere versata, in nome e per conto di tale soggetto, dal gestore del deposito Iva (che è solidalmente responsabile dell'imposta stessa), entro il giorno 16 del mese successivo a quello della data di estrazione, senza possibilità di avvalersi della compensazione "orizzontale" di cui all'art. 17 del D.Lgs. n. 241/1997;

in esecuzione di un acquisto Extra-Ue (ed immesso in libera pratica nel territorio comunitario), l'imposta dovrà essere assolta con il meccanismo del "reverse charge", previa prestazione di idonea garanzia in favore dell'Amministrazione Finanziaria, i cui contenuti saranno definiti da un apposito Decreto del Ministro dell'Economia. Sino all'adozione di tale provvedimento, l'imposta dovuta in sede di estrazione sarà versata dal gestore del deposito Iva, analogamente a quanto previsto per l'estrazione di beni di provenienza nazionale.

È altresì prevista, sempre a decorrere dal prossimo 1.4.2017, una particolare procedura nel caso in cui l'estrazione sia compiuta da un esportatore abituale, il quale potrà effettuare l'acquisto



avvalendosi del regime di non imponibilità Iva di cui all'art. 8 co. 1 lett. c) del D.P.R. n. 633/1972. Conseguentemente, gli esportatori abituali potranno evitare il versamento dell'imposta ricorrendo all'agevolazione del "plafond", trasmettendo telematicamente la dichiarazione d'intento all'Agenzia delle Entrate, che rilascia apposita ricevuta, secondo le consuete modalità previste per l'acquisto da fornitori nazionali.

Sono pure disciplinati, sempre nell'ambito del novellato art. 50-bis co. 6 del D.L. n. 331/1993, i profili sanzionatori connessi all'obbligo di versamento dell'imposta in capo al gestore del deposito, prevedendo che, in caso di violazione, al pagamento della sanzione del 30% sia tenuto solidalmente anche il gestore del deposito. La responsabilità solidale viene meno se l'estrazione è effettuata, senza pagamento dell'Iva, dall'esportatore abituale che ha presentato la dichiarazione d'intento in mancanza dei presupposti. In questa ipotesi, è prospettata l'applicazione della sanzione dal 100 al 200% dell'imposta nei confronti soltanto del soggetto che procede all'estrazione, il quale deve corrispondere anche l'imposta.

5. Emissione elettronica delle fatture per il "tax free shopping"

L'art. 4-bis del D.L. n. 193/2016 stabilisce, a decorrere dall'1.1.2018, l'obbligo di impiego della fatturazione elettronica per le cessioni di beni di importo superiore ad euro 154,94 (Iva compresa) nei confronti di viaggiatori residenti al di fuori della Ue, per le quali è previsto lo sgravio dell'imposta sul valore aggiunto ai sensi dell'art. 38-quater del D.P.R. n. 633/1972.

Il coordinamento tra i sistemi di fatturazione elettronica e il sistema informativo "OTELLO" dell'Agenzia delle Dogane consentirà il rimborso dell'Iva al viaggiatore Extra-Ue direttamente presso gli sportelli "tax refund" ubicati in aeroporto, senza necessità dell'espletamento delle formalità da parte degli Uffici doganali. Affinché le nuove modalità di fatturazione elettronica interagiscano con il sistema di rimborso in tutto il territorio nazionale, è prevista l'emanazione di uno specifico provvedimento attuativo. Per effetto dell'introduzione di questa nuova modalità di rimborso, è stata soppressa la disposizione di cui all'art. 1 co. 368 della Legge 208/2015, che comunque consentirà, sino al 31.12.2017, il rimborso dell'Iva al viaggiatore Extra-Ue da parte degli intermediari iscritti all'albo ex art. 114-septies del D.Lgs. n. 385/1993.

6. Dichiarazioni integrative

L'art. 5 del D.L. n. 193/2016 dispone la riforma della disciplina delle dichiarazioni integrative relative:

alle dichiarazioni dei redditi, Irap e dei sostituti d'imposta (mod. 770), mediante la sostituzione dei co. 8 e 8-bis dell'art. 2 del D.P.R. n. 322/1998;

alla dichiarazione annuale Iva, tramite l'inserimento dei nuovi co. 6-bis e 6-ter nell'art. 8 del D.P.R. n. 322/1998.

6.1 Integrazione delle dichiarazioni dei redditi, Irap e dei sostituti d'imposta

È stato sostituito il co. 8 dell'art. 2 del D.P.R. n. 322/1998, introducendo la possibilità di integrare la dichiarazione dei redditi, Irap e dei sostituti d'imposta (modelli 770) per correggere errori o omissioni sia "a favore" che "a sfavore" del contribuente, ossia errori o omissioni che abbiano comportato l'indicazione di un maggior o minor imponibile o, comunque, un maggior o minor debito d'imposta o un maggior o minor credito:

entro il termine previsto per l'accertamento (art. 43 del D.P.R. n. 600/1973);



utilizzando modelli conformi a quelli approvati per il periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione;

salva l'applicazione delle sanzioni e ferma restando la possibilità di avvalersi dell'istituto del ravvedimento operoso di cui all'art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997.

È stato, pertanto, eliminato il disallineamento esistente tra il termine di presentazione della dichiarazione integrativa "a favore" (termine previsto per la dichiarazione del periodo d'imposta successivo) e quello della dichiarazione integrativa "a sfavore" (termine previsto per l'accertamento).

In sede di conversione, il nuovo co. 8 dell'art. 2 del D.P.R. n. 322/1998 è stato modificato sostituendo il riferimento al maggiore o minore "reddito" con quello al maggiore o minore "imponibile": conseguentemente, si potrà presentare una dichiarazione integrativa per correggere errori od omissioni che determinano una minore o maggiore perdita fiscale, oppure che riguardano il riporto delle perdite.

Con il nuovo co. 8-bis dell'art. 2 del D.P.R. n. 322/1998, è disciplinato, invece, l'utilizzo in compensazione del credito (derivante dal minor debito o maggior credito) risultante dalla dichiarazione integrativa "a favore", stabilendo che se la dichiarazione integrativa è presentata entro il termine per la trasmissione di quella dell'anno successivo, il credito risultante dalla dichiarazione integrativa può essere utilizzato in compensazione nel modello F24, secondo le regole ordinarie.

Diversamente, invece, se la dichiarazione integrativa è presentata oltre il termine per la trasmissione di quella dell'anno successivo, il credito che ne emerge può essere utilizzato in compensazione dei debiti maturati a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello di presentazione della stessa, previa indicazione dello stesso nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta in cui è presentato il modello integrativo.

È stato altresì stabilito che la disciplina in esame si applica comunque per i casi di correzione di errori contabili relativi alla competenza temporale: peraltro, non si applicano le limitazioni alla compensazione previste in caso di dichiarazione integrativa presentata oltre il termine di presentazione della dichiarazione successiva.

6.2 Integrazione delle dichiarazioni Iva

L'art. 5 del D.L. n. 193/2016 ha, inoltre, modificato l'art. 8 del D.P.R. n. 322/1998 aggiungendo i nuovi co. 6-bis e 6-ter. In particolare, analogamente alle imposte dirette o Irap (e ferma restando l'applicazione delle sanzioni e la possibilità di avvalersi dell'istituto del ravvedimento operoso ai sensi dell'art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997), è prevista dal co. 6-bis la possibilità di integrare la dichiarazione Iva per correggere errori o omissioni sia "a favore" che "a sfavore" del contribuente, ossia errori o omissioni che abbiano comportato l'indicazione di un maggior o minor imponibile o, comunque, un maggior o minor debito d'imposta o un maggior o minor credito:

entro i termini di decadenza dal potere di accertamento di cui all'art. 57 del D.P.R. n. 633/1972; utilizzando modelli conformi a quelli approvati per il periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione.

Anche in relazione all'Iva è sostanzialmente prevista una disciplina uniforme sia per le dichiarazioni integrative a favore del fisco che per quelle a favore del contribuente.

Il nuovo co. 6-ter dell'art. 8 del D.P.R. n. 322/1998 regola, invece, l'utilizzo dell'eventuale credito risultante dalla dichiarazione integrativa Iva "a favore del contribuente" (derivante dal minor debito o dalla maggiore eccedenza detraibile), stabilendo che se l'integrativa a favore del contribuente è presentata entro il termine per la trasmissione della dichiarazione Iva dell'anno



successivo, il credito che ne emerge può essere, alternativamente, portato in detrazione in sede di liquidazione periodica o dichiarazione annuale, utilizzato in compensazione, oppure chiesto a rimborso al sussistere, per l'anno per il quale è presentata la dichiarazione integrativa, dei requisiti previsti dagli artt. 30 e 34 co. 9 del D.P.R. n. 633/1972.

Diversamente, se l'integrativa a favore del contribuente è presentata oltre il termine per la trasmissione della dichiarazione Iva dell'anno successivo, il credito che ne emerge può essere utilizzato in compensazione, per "eseguire il versamento di debiti maturati a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione integrativa", ovvero chiesto a rimborso, al sussistere, per l'anno per il quale è presentata la dichiarazione integrativa, dei requisiti previsti dai citati artt. 30 e 34 co. 9 del D.P.R. n. 633/1972 (art. 8 co. 6-quinquies del D.P.R. n. 322/1998).

6.3 Emendabilità della dichiarazione in sede di accertamento o contenziosa

L'art. 5 co. 1 lett. a) e b) del D.L. n. 193/2016 ha, inoltre, precisato che, in relazione a tutte le tipologie di dichiarazioni (redditi, Irap, Iva e sostituti d'imposta), il contribuente può far valere, anche in sede di accertamento o di giudizio, eventuali errori, di fatto o di diritto, che abbiano inciso sull'obbligazione tributaria, determinando l'indicazione di un maggiore imponibile, di un maggiore debito d'imposta o, comunque, di un minor credito o di una minore eccedenza detraibile. Pertanto, coerentemente con l'orientamento prevalente della dottrina, è possibile emendare la dichiarazione in sede di accertamento o contenzioso a prescindere dalla presentazione della dichiarazione integrativa (artt. 2 co. 8-bis, ultimo periodo, e 8 co. 6-quinquies del D.P.R. n. 322/1998).

6.4 Termini di accertamento in relazione alle dichiarazioni integrative

Il D.L. n. 193/2016 ha altresì modificato l'art. 1 co. 640 della L. 23.12.2014 n. 190, estendendo anche alla dichiarazione Iva integrativa la previsione, già operante ai fini delle imposte dirette e Irap, in base alla quale il termine per l'accertamento di cui agli artt. 43 del D.P.R. n. 600/1973 e 57 del D.P.R. n. 633/1972 decorre dalla presentazione della dichiarazione integrativa, "limitatamente ai soli elementi oggetto dell'integrazione", impedendo, quindi, di riaprire la posizione fiscale del contribuente anche con riferimento ad elementi, in un modo o nell'altro, solamente collegati a quelli oggetto di integrazione.

7. Applicabilità del ravvedimento operoso alle accise e ai tributi doganali

L'art. 5 co. 1-bis del D.L. n. 193/2016 ha disposto l'estensione, alle accise e ai tributi doganali, delle modifiche apportate dalla L. n. 190/2014 in tema di ravvedimento operoso. In particolare, sono state integrate le seguenti norme dell'art. 13 del D.Lgs n. 472/1997:

il comma 1-bis, prevedendo che le disposizioni di cui al co. 1, lett. b-bis) e b-ter), ovvero la riduzione delle sanzioni rispettivamente ad un settimo e un sesto del minimo sono applicabili, oltre che per i tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate, anche per i tributi doganali e alle accise amministrati dall'Agenzia delle Dogane e dei monopoli;

il comma 1-ter, stabilendo che, anche per i tributi doganali e le accise, il ravvedimento operoso non è precluso in presenza di accessi, ispezioni e verifiche ovvero nel caso in cui la violazione sia già stata constatata, salva la notifica di avvisi di pagamento e atti di accertamento.

Conseguentemente, anche per le accise e i tributi doganali il ravvedimento, da un lato, non sarà più inibito dal controllo fiscale ma solo dalla notifica dell'atto impositivo (avviso di accertamento o di



pagamento), dall'altro, sarà ammesso oltre il limite dell'anno dalla violazione, con riduzione della sanzione dipendente dal momento in cui la sanatoria avviene.

8. Scomputo delle ritenute per competenza o per cassa

L'art. 5 co. 2-bis del D.L. n. 193/2016 ha modificato il criterio di scomputo delle ritenute a titolo d'acconto in relazione ai redditi tassati per competenza, previsto dall'art. 22 co. 1 lett. c) del Tuir e dall'art. 25-bis del D.P.R. n. 600/1973. In particolare, è disposto che per le ritenute operate nell'anno successivo a "quello di competenza" dei redditi, ma anteriormente alla presentazione della dichiarazione dei redditi, il percipiente può scegliere tra le seguenti alternative:

scomputo dall'imposta relativa al periodo d'imposta di competenza dei redditi;

scomputo dall'imposta relativa al periodo d'imposta nel quale le ritenute sono operate.

Prima di questo intervento normativo, le ritenute operate anteriormente alla presentazione della dichiarazione dei redditi erano scomputabili dall'imposta relativa al periodo d'imposta di competenza dei redditi. La modifica introduce ora, in alternativa allo scomputo nella dichiarazione dei redditi relativa all'anno di competenza dei redditi (principio di competenza), la possibilità di scomputo nella dichiarazione dell'anno successivo, in cui è operata la ritenuta (principio di cassa).

Il medesimo principio è stato esteso, mediante la modifica dell'art. 25-bis co. 3 del D.P.R. n. 600/1973, alle ritenute su provvigioni inerenti i rapporti di commissione, agenzia, mediazione, rappresentanza di commercio e di procacciamento d'affari. A questo proposito, si ricorda che l'impostazione ora sancita in via normativa era stata ammessa, in via interpretativa, dalla stessa Amministrazione Finanziaria, secondo cui "le ritenute relative alle provvigioni predette, ove per qualsiasi ragione non vengano scomputate dall'imposta dell'anno cui sono imputabili le provvigioni medesime, potranno essere comunque detratte dall'imposta dell'anno in cui le provvigioni stesse sono state pagate" (C.M. 10.6.1983 n. 24/8/845).

Le nuove regole operano, quindi, anche con riferimento alle ritenute sui compensi corrisposti dal condominio all'appaltatore (art. 25-ter del D.P.R. n. 600/1973) e nel caso delle ritenute operate dalla banca e dalle Poste sui bonifici di pagamento degli interventi di recupero del patrimonio edilizio e di riqualificazione energetica (art. 25 del D.L. n. 78/2010).

Resta, naturalmente, inteso che le ritenute operate successivamente alla presentazione della dichiarazione dei redditi sono scomputate dall'imposta relativa al periodo di imposta in cui sono state effettuate (art. 22 co. 1 lett. c) del Tuir e art. 25-bis co. 3 del D.P.R. n. 600/1973).

9. Rottamazione delle cartelle di pagamento e degli accertamenti esecutivi

L'art. 6 del D.L. n. 193/2016 ha previsto un potenziamento dell'istituto della definizione agevolata dei ruoli e degli accertamenti esecutivi, stabilendo significative riduzioni per chi se ne avvale.

Rientrano nella definizione agevolata i carichi affidati agli agenti della riscossione nel periodo compreso tra l'1.1.2000 e il 31.12.2016: occorre, pertanto, fare riferimento alla data in cui è stato consegnato il ruolo ad Equitalia (o affidato il debito da accertamento esecutivo) e non, invece, alla data di notifica della cartella di pagamento. L'Agente della Riscossione è tenuto a fornire al debitore:

i dati necessari per l'individuazione dei carichi definibili presso i propri sportelli, esponendo gli stessi nell'area riservata del proprio sito Internet;

tramite posta ordinaria, entro il 28.2.2017, l'indicazione dei carichi affidati nell'anno 2016 per i quali al 31.12.2016 non gli risultano ancora notificati la cartella di pagamento, un atto di accertamento esecutivo, ovvero un avviso di addebito.



Il beneficio della definizione agevolata dei ruoli e degli accertamenti esecutivi consiste nell'espunzione di qualsiasi sanzione amministrativa e degli interessi di mora (art. 30 del D.P.R. n. 602/1973) e, pertanto, rimangono dovute:

le somme a titolo di capitale;

le somme a titolo di interesse diverso da quello di mora (si pensi agli interessi da ritardata iscrizione a ruolo di cui all'art. 20 del D.P.R. n. 602/1973, ma anche ad ogni altro interesse, tributario e non, disciplinato in specifici testi normativi);

gli aggi di riscossione previsti dall'art. 17 del D.Lgs. n. 112/1999.

Per espressa previsione normativa, possono accedere alla definizione agevolata dei ruoli anche i soggetti ammessi ad una procedura concorsuale, a condizione che la somma definita venga assistita dal massimo beneficio della prededuzione: in sede di conversione del D.L. n. 193/2016, è stata esplicitamente prevista la facoltà di accedere alla procedura anche con riferimento ai carichi che rientrano nella crisi da sovraindebitamento (L. 27.1.2012 n. 3).

La possibilità di aderire alla definizione agevolata spetta anche ai soggetti che hanno già pagato parzialmente, anche a seguito di provvedimenti di dilazione emessi dall'Agente della Riscossione, le somme dovute relativamente ai predetti ruoli, a condizione che, rispetto ai piani rateali in essere, siano effettuati i versamenti in scadenza nel periodo 1.10.2016 - 31.12.2016. La definizione non deve essere integrale, potendo riguardare uno o più cartelle di pagamento, accertamenti esecutivi, avvisi di addebito, singoli ruoli riscossi mediante una cartella di pagamento o singoli debiti compresi nella stessa partita di ruolo.

Anche i debitori che hanno già pagato parzialmente il debito sono ammessi alla procedura.

Potranno formare oggetto di definizione agevolata tutti i ruoli relativi riguardanti imposte, contributi previdenziali e assistenziali, tributi locali e violazioni del Codice della strada, purché affidati all'Agente della Riscossione dal 2000 al 2016, nonché tutte le entrate rimosse a mezzo ruolo ai sensi del D.Lgs. n. 46/1999 quali, ad esempio:

i contributi previdenziali dovuti alle Casse professionali o di altra natura;

i ruoli formati dalle Autorità amministrative indipendenti (Antitrust) dalla Consob;

i canoni demaniali;

le spese di giustizia.

Per le entrate rimosse dagli enti locali e dai concessionari iscritti all'albo ex art. 53 del D.Lgs. n. 446/1997, la rottamazione è subordinata invece ad apposita delibera dell'ente creditore. Rientrano però nella definizione tutte le entrate locali (Imu, Tarsu, ecc.) nella misura in cui l'ente impositore, per propria scelta, abbia affidato la riscossione ad Equitalia. Sono, invece, escluse dalla definizione agevolata:

le risorse proprie tradizionali dell'UE (ad esempio, i dazi all'importazione);

l'Iva all'importazione;

i crediti derivanti da pronunce della Corte dei Conti;

le somme dovute a seguito di recupero di aiuti di Stato dichiarati incompatibili con l'Unione Europea;

le multe, ammende e sanzioni pecuniarie dovute a seguito di provvedimenti e sentenze penali di condanna;

le sanzioni amministrative per violazioni del Codice della strada.

Per quanto concerne le sanzioni amministrative per violazioni del codice della strada, se la riscossione è stata affidata ad Equitalia, è possibile beneficiare della sanatoria limitatamente agli interessi, mentre rimangono dovute le sanzioni.



Il versamento degli importi può avvenire in un'unica soluzione, ovvero in massimo 5 rate: in caso di versamento rateale sono dovuti, a decorrere dall'1.8.2017, gli interessi nella misura del 4,5% annuo. Il soggetto interessato deve manifestare la volontà di avvalersi della definizione agevolata mediante un'apposita dichiarazione da effettuare:

entro il 31.3.2017;

utilizzando l'apposito nuovo modello "DA1 - Dichiarazione di adesione alla definizione agevolata", disponibile sul sito Internet www.gruppoequitalia.it.

Nella dichiarazione deve essere indicato, tra l'altro, il numero di rate scelto e la pendenza di giudizi aventi ad oggetto i carichi cui si riferisce la dichiarazione, con l'impegno a rinunciare a tali giudizi. Conseguentemente, a seguito della presentazione della domanda di definizione – che sospende i termini di prescrizione o decadenza per il recupero dei carichi oggetto della stessa – all'Agente della Riscossione sarà preclusa la possibilità di:

avviare nuove azioni esecutive;

iscrivere nuovi fermi amministrativi o ipoteche;

proseguire le azioni di recupero coattivo precedentemente avviate, sempreché non abbia avuto luogo il primo incanto con esito positivo, ovvero non sia stata presentata istanza di assegnazione o emesso provvedimento di assegnazione dei crediti pignorati.

Il contribuente può integrare la dichiarazione presentata anteriormente a tale data.

Successivamente alla presentazione della domanda, l'Agente della Riscossione, entro il 31.5.2017, comunica al contribuente l'entità complessiva delle somme da versare, nonché l'importo delle singole rate. In tale sede, sarà altresì resa nota al contribuente l'esatta data in cui deve avvenire il pagamento, nel rispetto dei seguenti parametri di legge:

se il versamento è in unica soluzione, il termine scade a luglio 2017 (ciò lo si evince dal modello "DA1");

se si opta per il pagamento rateale, ferme restando le scadenze di legge (per il 70%, a luglio, settembre e novembre 2017, per il 30% ad aprile e settembre 2018), il contribuente può scegliere tra diverse opzioni.

Ad esempio, come da tabella allegata al modello, si può scegliere di versare il 70% a luglio 2017 e il 30% ad aprile 2018, oppure il 35% a luglio 2017, il 35% a settembre 2017, il 15% ad aprile 2018 e il restante 15% a settembre 2018. L'esatta data del versamento sarà resa nota da Equitalia nella comunicazione di liquidazione degli importi, da notificare, come detto, entro il predetto termine del 31.5.2017.

Resta, naturalmente, inteso che, ove la definizione non si perfezioni, ovvero nel caso in cui il contribuente non provveda al tempestivo e integrale versamento della somma dovuta (in un'unica soluzione o di tutte le rate, in caso di pagamento dilazionato):

verranno meno i relativi benefici;

saranno dovuti per intero sanzioni e interessi;

il carico residuo (detratto quanto già pagato) non potrà essere oggetto di dilazione ex art. 19 del D.P.R. n. 602/1973.

10. Definizione delle entrate riscosse mediante ingiunzione fiscale

L'art. 6-ter del D.L. n. 193/2016 prevede la possibilità, per gli enti locali che esigono gli importi in proprio o mediante i concessionari ex art. 53 del D.Lgs. n. 446/1997, di introdurre la definizione agevolata dei ruoli e degli accertamenti esecutivi. Tale norma stabilisce che gli enti locali possono deliberare "l'esclusione delle sanzioni" relative alle entrate oggetto della definizione, senza



riferimento agli interessi i quali, mediante regolamento, possono essere previsti nella fase di riscossione ex art. 1 co. 165 della L. 296/2006.

Rientrano nella definizione i carichi relativi a ingiunzioni fiscali notificate dall'1.1.2000 al 31.12.2016: occorre, quindi, riferirsi alla data di notifica dell'ingiunzione, e non a quella dei precedenti solleciti di pagamento, talvolta previsti dai regolamenti. A causa del rinvio all'art. 6 co. 10 del D.L. n. 193/2016, ad opera del successivo art. 6-ter co. 5, la sanatoria dovrebbe essere esclusa per "le altre sanzioni diverse da quelle irrogate per violazioni tributarie o per violazione degli obblighi relativi ai contributi e ai premi dovuti dagli enti previdenziali". Analogamente, il beneficio in esame non può essere richiesto per le medesime somme per le quali è esclusa la definizione agevolata dei ruoli (recupero di aiuti di Stato, crediti derivanti da pronunce di condanna della Corte dei Conti, ecc.).

Per consentire ai debitori di fruire della sanatoria, l'ente locale deve deliberare entro l'1.2.2017: il numero di rate e la relativa scadenza (non oltre il 30.9.2018); le modalità di manifestazione di volontà del debitore di avvalersi della definizione agevolata; i termini di presentazione dell'istanza, nella quale dovranno essere indicati il numero di rate nonché la pendenza dei giudizi aventi ad oggetto i debiti cui si riferisce l'istanza, con l'assunzione dell'impegno alla relativa rinuncia; il termine di trasmissione al debitore, da parte dell'Ente o dal Concessionario incaricato della Riscossione, della comunicazione riportante le somme dovute, le rate e la relativa scadenza. L'istanza sospende i termini di prescrizione e decadenza per il recupero degli importi oggetto della domanda di definizione. Infine, il mancato, insufficiente o tardivo versamento della totalità delle somme o di una delle rate inibisce l'accesso alla definizione, dunque quanto pagato viene scomputato dal residuo e le sanzioni saranno dovute per intero. Per Trento e Bolzano, l'attuazione della norma avviene compatibilmente con le forme e le condizioni di autonomia previste dagli statuti.

11. Rappresentanza tributaria

L'art 6-bis del D.L. n. 193/2016 ha modificato l'art. 63 co. 2 del D.P.R. n. 600/1973, offrendo la possibilità anche ai "professionisti di cui alla norma UNI 11511 certificati e qualificati ai sensi della legge 14 gennaio 2013, n. 4", ovvero ai tributaristi, di autenticarsi autonomamente la procura speciale conferita dai contribuenti per la rappresentanza dinanzi agli uffici finanziari (si pensi alla fase di accertamento con adesione). Qualora tale estensione non sia presente, la procura alla rappresentanza presso gli uffici deve risultare da scrittura privata autenticata, vista la regola generale. Rimane comunque escluso il patrocinio in Commissione tributaria.

12. Riapertura dei termini della voluntary disclosure

L'art. 7 del D.L. n. 193/2016 ha prorogato la procedura di voluntary disclosure, riconoscendo al contribuente la possibilità di regolarizzare le violazioni commesse fino al 30.9.2016: previa presentazione di apposita istanza di adesione alla nuova collaborazione volontaria entro il prossimo 31.7.2017; con possibilità di integrare le dichiarazioni presentate entro il successivo 30.9.2017. Sul punto, l'Agenzia delle Entrate, con il comunicato stampa del 25.10.2016 n. 204, ha precisato che, nel caso in cui il contribuente intenda aderire fin da subito alla nuova procedura di collaborazione volontaria, quest'ultimo potrà farlo senza attendere il prescritto provvedimento direttoriale (che dovrà essere emanato entro il 2.1.2017):



utilizzando il “vecchio” modello di istanza (approvato con provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate n. 13193 del 30 gennaio 2015), che dovrà essere trasmesso esclusivamente per via telematica;

inviando via PEC (con le modalità indicate ai sensi del punto 7 del provvedimento del 30 gennaio 2015) una prima relazione di accompagnamento, con l’indicazione delle informazioni e dei dati non previsti nell’attuale modello, come quelli relativi alle annualità 2014 e 2015.

Possono accedere alla nuova procedura di collaborazione volontaria, per la regolarizzazione degli investimenti illecitamente detenuti all’estero, i soggetti residenti tenuti alla compilazione del quadro RW, ovvero persone fisiche, società semplici (e i soggetti ad esse equiparati) ed enti non commerciali (compresi i trust residenti) che:

non abbiano già presentato in precedenza l’istanza (anche per interposta persona);

non siano destinatari di ispezioni, verifiche, accertamento o procedimenti penali relativi all’ambito di applicazione della procedura in esame.

In sede di conversione del D.L. n. 193/2016, è stato previsto che i contribuenti che hanno aderito alla prima sanatoria possono far emergere gli investimenti e i redditi di fonte nazionale non dichiarati. Specularmente, coloro che nella precedente voluntary disclosure hanno regolarizzato gli investimenti esteri potranno far emergere le disponibilità illecite detenute in Italia aderendo alla voluntary disclosure-bis.

Restano, in ogni caso, esclusi dalla riapertura dei termini della voluntary disclosure-bis i contribuenti non destinatari degli obblighi dichiarativi di monitoraggio fiscale o che, essendone obbligati, vi abbiano adempiuto correttamente: questi soggetti, infatti, potranno definire le violazioni connesse agli obblighi di dichiarazione (imposte sui redditi, Irap, Iva, adempimenti del sostituto di imposta), aderendo alla voluntary disclosure c.d. "nazionale".

La voluntary disclosure-bis consentirà di regolarizzare gli investimenti illecitamente detenuti in Paesi esteri, beneficiando di uno sconto del 50% sulle sanzioni relative alle violazioni in materia di monitoraggio fiscale. Per gli investimenti detenuti in uno Stato a fiscalità privilegiata (D.M. 21.11.2001 e D.M. 4.5.1999), la riduzione delle sanzioni da RW al 50% del minimo opera se prima della nuova sanatoria è entrato in vigore:

un accordo che consente un effettivo scambio di informazioni ai sensi dell’art. 26 del modello OCSE;

un accordo per lo scambio di informazioni elaborato nel 2002 dall’OCSE e denominato Tax Information Exchange Agreement (TIEA).

Rispetto alla versione della voluntary disclosure in vigore nel 2015, i contribuenti potranno effettuare il versamento del dovuto in autoliquidazione, provvedendo al pagamento di quanto dovuto a titolo di imposte, ritenute, contributi, interessi e sanzioni in base all’istanza in unica soluzione entro il 30.9.2017 – oppure in tre rate mensili di pari importo, la prima delle quali da effettuarsi entro il 30.9.2017, qualora il contribuente decida di optare per il versamento rateale – senza avvalersi della compensazione prevista dall’art. 17 del D.Lgs. n. 241/1997.

L’autoliquidazione è una facoltà, in mancanza la procedura potrà perfezionarsi ugualmente, tuttavia: se non si provvede al pagamento entro il 30.9.2017, le sanzioni per imposte evase sono determinate in misura pari al 60% o all’85% del minimo edittale;

se si provvede autonomamente al versamento delle somme dovute in misura insufficiente per una frazione superiore al 10% o al 30% delle somme da versare, l’Agenzia delle Entrate provvede al recupero delle somme ancora dovute con una maggiorazione del 10%;



se non si provvede autonomamente al versamento delle somme dovute in misura insufficiente per una frazione inferiore o uguale al 10% o al 30% delle somme da versare a seconda dei casi, l'Amministrazione Finanziaria provvedere al recupero delle somme ancora dovute con una maggiorazione del 3%;

se, invece, si provvede al versamento delle somme dovute in misura superiore alle somme da versare, l'eccedenza può essere richiesta a rimborso.

È altresì disposto che, nel caso in cui gli autori delle violazioni non provvedano spontaneamente al versamento delle somme dovute entro il termine del 30.9.2017 o qualora il versamento delle somme dovute risulti insufficiente, l'Agenzia delle Entrate può liquidare le imposte, le ritenute, i contributi, gli interessi e le sanzioni per tutte le annualità oggetto di regolarizzazione attraverso l'emissione di un invito al contraddittorio in applicazione del disposto dell'art. 5 co. da 1-bis a 1-quinquies del D.Lgs. n. 218/1997 vigente alla data del 30.12.2014.

Il D.L. n. 193/2016 ha, inoltre, stabilito una procedura "rafforzata" nel caso in cui la voluntary disclosure abbia ad oggetto contanti o valori al portatore. Per questa tipologia di regolarizzazione, oltre a dover dichiarare che i valori oggetto di collaborazione volontaria non derivano da reati diversi da quelli previsti dalla voluntary disclosure, il contribuente è tenuto a provvedere, entro la data di presentazione della relazione e dei documenti allegati:

all'apertura e all'inventario, in presenza di un notaio, delle cassette di sicurezza presso le quali i valori oggetto di collaborazione volontaria sono custoditi;

al versamento dei contanti e al deposito dei valori al portatore "in un rapporto vincolato fino alla conclusione della procedura" presso intermediari finanziari abilitati.

In sede di conversione in legge del D.L. n. 193/2016, è stata introdotta la presunzione per la quale i contanti e i valori al portatore s'intendono derivanti da redditi conseguiti, in quote costanti, da condotte di evasione fiscale commesse (e, quindi, da tassare) nel corso dell'anno 2015 e nei quattro precedenti periodi di imposta.

Il professionista che assiste il contribuente nella gestione della "nuova" collaborazione volontaria è assoggettato, analogamente a quanto previsto per la precedente, al rispetto degli obblighi antiriciclaggio.

I termini di accertamento che scadono ordinariamente dall'1.1.2015 sono prorogati al 31.12.2018 in relazione alle sole attività oggetto della voluntary disclosure-bis, limitatamente agli imponibili, alle imposte, alle ritenute, ai contributi, alle sanzioni e agli interessi, e per tutte le annualità e le violazioni oggetto della procedura stessa. È stato, poi, esteso al 30.6.2017 il periodo di accertamento per le istanze presentate per la prima volta secondo l'impianto della precedente voluntary disclosure che scadeva il 30.11.2015.

Con riferimento alle "sole attività" oggetto della "nuova" collaborazione volontaria, il contribuente è esonerato dalla presentazione del quadro RW del modello Unico per il 2016 e per la frazione d'anno antecedente la presentazione dell'istanza: è altresì esonerato dall'indicazione, ai fini reddituali, delle attività "suscettibili di generare redditi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta o ad imposta sostitutiva delle imposte sui redditi, e per i redditi derivanti dall'investimento in azioni o quote di fondi comuni di investimento non conformi alla direttiva 2009/65/CE per i quali è versata l'IRPEF con l'aliquota massima oltre alla addizionale regionale e comunale" se le relative informazioni sono analiticamente riportate nella relazione di accompagnamento. In tal caso, il versamento di quanto dovuto va effettuato in un'unica soluzione entro il 30.9.2017.



13. Abolizione degli studi di settore

L'art. 7-bis del D.L. n. 193/2016 interviene significativamente sulla disciplina degli studi di settore prevedendo, a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31.12.2017, l'introduzione di appositi indici sintetici di affidabilità fiscale:

cui sono collegati livelli di premialità per i contribuenti più affidabili, consistenti anche nell'esclusione o nella riduzione dei termini per gli accertamenti;

la cui individuazione è demandata ad un apposito Decreto del Ministro dell'Economia.

Per effetto della statuizione dei predetti indici sintetici di affidabilità fiscale, viene disposta l'eliminazione delle disposizioni che prevedono l'utilizzo degli studi di settore ai fini dell'accertamento: "contestualmente all'adozione degli indici di cui al comma 1 cessano di avere effetto, al fine dell'accertamento dei tributi, le disposizioni relative agli studi di settore previsti dall'articolo 62-bis del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427, e ai parametri previsti dall'articolo 3, commi da 181 a 189, della legge 28 dicembre 1995, n. 549". La perdita di efficacia delle disposizioni opera "contestualmente all'adozione degli indici" di affidabilità fiscale sicché, fino all'emanazione del D.M. di approvazione degli indici, le norme sull'accertamento in base a studi di settore e parametri contabili devono ritenersi ancora operative.

14. Semplificazioni fiscali

Il c.d. "pacchetto semplificazioni", inserito in sede di conversione in Legge del D.L. n. 193/2016, introduce importanti novità in ambito tributario, con particolare riguardo, tra l'altro, ai lavoratori autonomi, agli adempimenti dichiarativi e di versamento, nonché ai regimi opzionali.

14.1 Presunzione relativa a prelevamenti e accrediti

L'art. 7-quater co. 1 del D.L. n. 193/2016 ha modificato l'art. 32 del D.P.R. n. 600/1973, limitando l'operatività delle presunzioni legali derivanti dai prelevamenti non giustificati. In primo luogo, è stato eliminato il riferimento ai compensi, recependo in tal modo il disposto della Corte Cost. 6.10.2014 n. 228, che aveva dichiarato incostituzionale l'art. 32 del D.P.R. n. 600/1973 nella parte in cui, per i possessori di reddito di lavoro autonomo, prevedeva che dai prelevamenti non giustificati potesse desumersi la presenza di ricavi non dichiarati (la ratio di ciò deriva dalla doppia presunzione secondo per effetto del prelievo viene acquistata merce destinata alla successiva rivendita in evasione d'imposta). Pertanto, nulla muta, siccome anche prima del D.L. n. 193/2016, per i possessori di reddito di lavoro autonomo i prelevamenti non avevano alcun valore presuntivo legale.

È stato, inoltre, introdotto un limite di 1.000 euro giornalieri, e comunque di 5.000 euro mensili, al di sotto del quale la presunzione non può esplicare i propri effetti: in sostanza, ciò opera per i possessori di reddito d'impresa.

Stante la formulazione normativa, poco cambia per i versamenti che, a prescindere dall'importo, continuano a tramutarsi in ricavi o compensi non dichiarati, a prescindere dalla tipologia di reddito posseduta, nella misura in cui non siano giustificati.

14.2 Conversione in euro dei saldi delle stabili organizzazioni

L'art. 7-quater co. 2 del D.L. n. 193/2016 ha modificato l'art. 110 co. 2 del Tuir, disponendo – con effetto a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2016 (dall'1.1.2017 per i contribuenti aventi l'esercizio coincidente con l'anno solare) – che la conversione in euro dei saldi



delle stabili organizzazioni deve essere effettuata secondo il tasso di cambio utilizzato in bilancio in base a corretti principi contabili, e non più in virtù del cambio alla data di chiusura dell'esercizio. La norma sembra riferirsi a quelle società che, per la conversione in euro dei saldi dei conti delle proprie stabili organizzazioni, adottano il c.d. "metodo del cambio corrente", traducendo le attività e le passività al cambio di chiusura e le voci di Conto economico al cambio della data di ogni operazione (o, in alternativa, al cambio medio del periodo) e iscrivendo l'effetto netto in un'apposita riserva di patrimonio netto (c.d. "riserva da traduzione"), in analogia a quanto avviene in sede di redazione del bilancio consolidato.

Per i soggetti che redigono il bilancio consolidato è, inoltre, previsto che la riserva di traduzione, risultante dal bilancio relativo al periodo d'imposta in corso al 31.12.2016, che ha concorso alla formazione del reddito imponibile, è riassorbita in 5 quote costanti a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2016.

14.3 Spese sostenute dal committente a favore del professionista

L'art. 7-quater co. 5 del D.L. n. 193/2016 ha modificato l'art. 51 del Tuir, nel senso di stabilire che – a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31.12.2017 – non sono tassate come reddito di lavoro autonomo le spese relative alle prestazioni di viaggio e di trasporto se sostenute direttamente dal committente, così come già avviene per le prestazioni alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande. Conseguentemente, il costo del servizio alberghiero o di ristorazione (anticipato al professionista) sarà deducibile per il committente in base alle ordinarie regole applicabili alla propria categoria di reddito (lavoro autonomo o impresa), a condizione che il documento fiscale, emesso da chi presta il servizio alberghiero o di ristorazione, sia intestato al committente con l'esplicito riferimento al professionista che ha fruito del servizio: non vi è alcun obbligo per il committente di comunicare al professionista l'ammontare della spesa effettivamente sostenuta e di inviare allo stesso una copia della relativa documentazione fiscale. Diversamente, il professionista dovrà soltanto limitarsi ad emettere la parcella non comprendendo le spese sostenute dal committente per viaggio e trasporto.

14.4 Notifica avvisi di accertamento mediante PEC

L'art. 7-quater co. 6-13 del D.L. n. 193/2016 ha integrato l'art. 60 del D.P.R. n. 600/1973, stabilendo – come già previsto per le cartelle di pagamento – la possibilità di notificare, a imprese individuali, società e lavoratori autonomi iscritti in Albi ed elenchi gli accertamenti e gli altri atti che per legge devono essere notificati al contribuente (ad esempio, gli inviti a comparire di cui all'art. 32 del D.P.R. n. 600/1973), con l'invio degli stessi all'indirizzo PEC risultante dall'Indice INI-PEC. La novità, che rappresenta una facoltà e non un obbligo, si applica alle notifiche effettuate a decorrere dall'1.7.2017. A tale fine, la notifica si intende correttamente perfezionata: per il notificante, nel momento in cui il gestore della casella PEC trasmette la ricevuta di accettazione con relativa attestazione temporale dell'avvenuta spedizione del messaggio; per il destinatario, alla data di avvenuta consegna contenuta nella ricevuta che il gestore della casella PEC del destinatario trasmette all'Ufficio.

Qualora la casella di posta elettronica certificata risulti satura, deve essere effettuato un secondo tentativo di consegna a distanza di 7 giorni dal primo invio. Se nemmeno il secondo tentativo va a buon fine, o se l'indirizzo risulta cessato o non valido, la notifica si esegue mediante deposito telematico nell'area riservata del sito di Infocamere e pubblicazione, sempre sul sito, di apposito avviso per una durata di 15 giorni. L'ufficio fornisce, inoltre, notizia della notificazione a mezzo di



raccomandata con ricevuta di ritorno. In questo caso, per il contribuente la notifica si perfeziona il 15° successivo alla pubblicazione dell'avviso nel sito Internet di Infocamere.

Per i soggetti diversi da quelli obbligati ad avere un indirizzo PEC da inserire nell'Indice INI- PEC, la notifica può essere effettuata a coloro che ne facciano richiesta all'indirizzo PEC di cui sono intestatari oppure all'indirizzo PEC di uno dei soggetti dell'art. 12 co. 3 del D.Lgs. n. 546/1992 (difensori tributari) o all'indirizzo PEC di un familiare, secondo le modalità che saranno stabilite da un provvedimento dell'Agenzia delle Entrate, da emanarsi entro il 3.3.2017. Qualora l'indirizzo non risulti valido, si applicano le ordinarie norme sulla notifica degli avvisi di accertamento.

A partire dall'1.7.2017, anche la notificazione degli atti catastali, che per legge deve essere effettuata ai soggetti obbligati alle dichiarazioni di aggiornamento, può essere eseguita mediante PEC all'indirizzo risultante dagli elenchi previsti dalla legge. Questa modalità di notifica non è obbligatoria, in quanto permangono le ordinarie forme.

14.5 Nuovo termine di consegna delle certificazioni del sostituto d'imposta

L'art. 7-quater co. 14 del D.L. n. 193/2016 ha modificato il co. 6-quater dell'art. 4 del D.P.R. n. 322/1998, differendo dal 28 febbraio al 31 marzo dell'anno successivo a quello in cui le somme e i valori sono stati corrisposti, il termine entro cui i sostituti d'imposta devono consegnare ai contribuenti sostituiti la certificazione attestante l'ammontare:

delle somme e dei valori complessivamente corrisposti;

delle ritenute operate;

degli eventuali contributi previdenziali e assistenziali trattenuti.

Il suddetto differimento del termine si applica a tutte le certificazioni che devono essere rilasciate dai sostituti d'imposta:

la Certificazione Unica dei redditi di lavoro dipendente e assimilati, dei redditi di lavoro autonomo, delle provvigioni, dei corrispettivi erogati dal condominio per prestazioni relative a contratti di appalto e di alcuni redditi diversi ai sensi dell'art. 67 del Tuir (compensi per attività occasionali di lavoro autonomo e per attività sportiva dilettantistica, ecc.);

la certificazione dei dividendi e dei proventi equiparati, mediante l'apposito modello CUPE;

la certificazione in forma "libera" dei capital gains, ai sensi dell'art. 10 del D.Lgs. n. 461/1997;

la certificazione in forma "libera", ex art. 8 del D.M. 9.1.1998, degli altri redditi per i quali non è previsto un apposito modello (ad esempio, gli interessi e gli altri redditi di capitale).

La nuova disciplina si applica a partire dalle certificazioni riguardanti il periodo d'imposta 2016 che dovranno, quindi, essere consegnate entro il prossimo 31.3.2017. Resta, invece, confermata la scadenza del 7 marzo per la trasmissione telematica all'Agenzia delle Entrate delle Certificazioni Uniche, al fine di poter acquisire i relativi dati da mettere a disposizione le dichiarazioni precompilate entro il 15 aprile. Conseguentemente, le Certificazioni Uniche 2017, relative al 2016, dovranno essere trasmesse in via telematica all'Agenzia delle Entrate entro il 7.3.2017.

14.6 Sospensione dei termini di trasmissione documenti e dei versamenti da controllo

L'art. 7-quater co. 16 del D.L. n. 193/2016 ha integrato il co. 11-bis dell'art. 37 del D.L. n. 223/2006, stabilendo la sospensione dal 1° agosto al 4 settembre delle scadenze relative alla richiesta di documenti e informazioni provenienti dagli enti impositori, ad eccezione dei termini "relativi alle richieste effettuate nel corso delle attività di accesso, ispezione e verifica, nonché delle procedure di rimborso ai fini dell'imposta sul valore aggiunto".



La medesima sospensione è applicabile – a norma dell’art. 7-quater co. 17 del D.L. n. 193/2016 – al termine di 30 giorni per il versamento delle somme da avviso bonario, entro cui bisogna perfezionarne la definizione, inclusi gli importi derivanti da assoggettamento a tassazione separata (artt. 2 e 3 del D.Lgs. n. 462/1997).

È stata, inoltre, disposta – a cura dell’art. 7-quater co. 18 del D.L. n. 193/2016 – la cumulabilità della sospensione del termine per il ricorso derivante dalla domanda di adesione (90 giorni ex artt. 6 e 12 del D.Lgs. n. 218/1997) con la sospensione feriale (dal 1° agosto al 31 agosto ex art. 1 della L. 742/1969).

14.7 Nuovi termini di versamento delle imposte

L’art. 7-quater co. 19 del D.L. n. 193/2016 ha modificato l’art. 17 co. 1 del D.P.R. n. 435/2001, riguardante il pagamento dei tributi: nel prospetto che segue, si riportano i termini previgenti e quelli applicabili dall’1.1.2017.

CASISTICA	Termini di versamento in vigore sino al 31.12.2016	Termini di versamento applicabili dall’1.1.2017
Versamento del saldo Irpef e Irap da parte di persone fisiche, società di persone e società semplici	Entro il 16.6 dell’anno di presentazione della dichiarazione. Possibilità di differire il versamento di 30 giorni con la maggiorazione dello 0,40%.	Entro il 30.6 dell’anno di presentazione della dichiarazione. Possibilità di differire il versamento di 30 giorni con la maggiorazione dello 0,40%.
Versamento del saldo (I acconto) Irpef e Irap da parte di società di persone e società semplici in caso di liquidazione, trasformazione, scissione e fusione	Entro il giorno 16 del mese successivo a quello di scadenza del termine di presentazione della dichiarazione. Possibilità di differire il versamento di 30 giorni con la maggiorazione dello 0,40%.	Entro l’ultimo giorno del mese successivo a quello di scadenza del termine di presentazione della dichiarazione. Possibilità di differire il versamento di 30 giorni con la maggiorazione dello 0,40%.
Versamento del saldo (I acconto) Ires e Irap da parte delle società di capitali	Entro il giorno 16 del sesto mese successivo a quello di chiusura del periodo d’imposta. Possibilità di differire il versamento di 30 giorni con la maggiorazione dello 0,40%.	Entro l’ultimo giorno del sesto mese successivo a quello di chiusura del periodo d’imposta. Possibilità di differire il versamento di 30 giorni con la maggiorazione dello 0,40%.
Versamento del saldo (I acconto) Ires e Irap da parte delle società di capitali che approvano il bilancio oltre il termine di 4 mesi dalla chiusura dell’esercizio	Entro l’ultimo giorno il giorno 16 successivo a quello di approvazione del bilancio. Se quest’ultimo non è approvato nel termine stabilito, il versamento è comunque effettuato entro il giorno 16 del mese successivo a quello di scadenza del termine stesso. Possibilità di differire il	Entro l’ultimo giorno successivo a quello di approvazione del bilancio. Se quest’ultimo non è approvato nel termine stabilito, il versamento è comunque effettuato entro l’ultimo giorno del mese successivo a quello di scadenza del termine stesso. Possibilità di differire il



	versamento di 30 giorni con la maggiorazione dello 0,40%.	versamento di 30 giorni con la maggiorazione dello 0,40%.
--	---	---

In relazione a tutti i contribuenti, restano fermi i termini per il versamento della seconda o unica rata di acconto delle imposte derivanti dai modelli UNICO e Irap, stabiliti al 30 novembre, per le persone fisiche, le società di persone e i soggetti equiparati (ad esempio, gli studi professionali associati), nonché i soggetti Ires “solari”, ovvero entro l’ultimo giorno dell’undicesimo mese del periodo d’imposta, per i soggetti Ires “non solari”.

Le suddette modifiche dei termini di versamento del saldo e del primo acconto delle imposte sui redditi si “riverberano” anche in relazione ai versamenti le cui scadenze sono ad essi collegati (addizionali Irpef, addizionali e maggiorazioni Ires, imposte sostitutive per i lavoratori autonomi e gli imprenditori individuali che adottano il regime dei c.d. “contribuenti minimi” o il regime fiscale forfettario ex L. n. 190/2014, ecc.). Nulla cambia, invece, in relazione ai versamenti che “non seguono” i termini delle imposte sui redditi (Imu e Tasi, imposta sostitutiva per l’affrancamento delle partecipazioni non quotate e dei terreni, posseduti al di fuori dell’ambito d’impresa ecc.)

L’art. 7-quater co. 20 del D.L. n. 193/2016 ha, inoltre, stabilito – mediante la modifica degli artt. 6, co. 1 e 7 co. 1 lett. b) del D.P.R. n. 542/1999 – che la novità normativa si applica anche ai termini di versamento del saldo Iva, anche per effetto dell’abolizione della dichiarazione unificata dei redditi e Iva. In particolare, il saldo Iva deve essere versato entro il 16.3 di ciascun anno, con la possibilità di differire il versamento del saldo Iva entro il termine previsto dal nuovo art. 17 del D.P.R. n. 435/2001 (30.6 dell’anno di presentazione della dichiarazione) per il versamento delle imposte dirette, maggiorando le somme da versare degli interessi nella misura dello 0,4% per ogni mese o frazione di mese successivo al 16 marzo.

14.8 Abolizione comunicazione delle autofatture ricevute da San Marino

L’art. 7-quater co. 21 del D.L. n. 193/2016 ha abrogato la lett. c) dell’art. 16 del D.M. 24.12.1993, abolendo, quindi, la comunicazione degli acquisti di beni ricevuti da operatori di San Marino, documentati con autofattura.

Tale comunicazione è attualmente effettuata, avvalendosi del modello polivalente, entro l’ultimo giorno del mese successivo a quello di annotazione dell’autofattura: considerato che la soppressione riguarderà “le annotazioni effettuate a partire dal 1° gennaio 2017”, si ritiene che l’ultimo adempimento, prima della sua abolizione, sarà l’eventuale presentazione del quadro SE del modello polivalente nel mese di gennaio 2017, con riferimento alle autofatture annotate nel registro acquisti nel mese di dicembre 2016.

14.9 Nuovo esonero dalla compilazione del quadro RW

L’art. 7-quater co. 23 del D.L. n. 193/2016 ha integrato l’art. 4 co. 3 del D.L. n. 167/1990, stabilendo che non sussiste l’obbligo di compilazione del quadro RW per gli immobili situati all’estero per i quali “non siano intervenute variazioni nel corso del periodo d’imposta, fatti salvi i versamenti relativi all’imposta sul valore degli immobili situati all’estero”. In altri termini, il nuovo caso di esonero – in vigore dal 3.12.2016, e dunque già a partire dal modello Unico 2017 – riguarda esclusivamente l’adempimento dichiarativo: non si estende, pertanto, all’obbligo di liquidazione e versamento dell’Ivie, che rimane, pertanto, confermato.

14.10 Proroga del contratto di locazione con opzione per la cedolare secca



L'art. 7-quater co. 24 del D.L. n. 193/2016 ha sostituito il co. 3 dell'art. 3 del D.Lgs. n. 23/2011, disciplinando le conseguenze della mancata comunicazione della proroga del contratto di locazione con cedolare secca. In particolare, è stato stabilito che:
all'omessa registrazione del contratto di locazione è applicabile l'art. 69 del D.P.R. n. 131/1986 che prevede la sanzione dal 120% al 240% dell'imposta dovuta, con riduzione della stessa dal 60% al 120%, con un minimo di euro 200, qualora la registrazione sia effettuata entro 30 giorni;
la mancata presentazione della comunicazione relativa alla proroga del contratto, non determina la revoca dell'opzione, qualora il contribuente "abbia mantenuto un comportamento coerente con la volontà di optare per il regime della cedolare secca, effettuando i relativi versamenti e dichiarando i redditi da cedolare secca nel relativo quadro della dichiarazione dei redditi";
l'omessa trasmissione della comunicazione relativa alla proroga, anche tacita, o alla risoluzione del contratto di locazione per il quale è stata esercitata l'opzione per la cedolare secca, entro 30 giorni dal verificarsi della proroga stessa, è punita con una sanzione pari ad euro 100, ridotta a euro 50 se la comunicazione in parola è presentata con ritardo non superiore a 30 giorni.

14.11 Rinnovo automatico dei regimi fiscali opzionali e remissione in bonis

L'art. 7-quater co. 27-30 del D.L. n. 193/2016 ha previsto il rinnovo tacito dei regimi opzionali del DPR 917/86, al termine del periodo di validità, salvo la revoca espressa da parte del contribuente. La novità riguarda, pertanto, gli istituti della trasparenza fiscale (art. 115 del Tuir), del consolidato fiscale nazionale e mondiale (artt. 117-130 del Tuir) e della tonnage tax (art. 155 del Tuir), con effetto a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2016, ovvero dall'1.1.2017 per i contribuenti aventi l'esercizio coincidente con l'anno solare.

Prima di tale modifica normativa, questi regimi – in costanza dei requisiti di accesso – cessavano automaticamente dopo il decorso del periodo di validità, salvo il rinnovo dell'opzione da parte del contribuente. Ora, invece, per effetto di tale novità, al termine del periodo di validità del regime non occorrerà alcuna nuova comunicazione, in quanto lo stesso si rinnoverà automaticamente per il periodo previsto dalla legge, salvo che l'opzione venga espressamente revocata con le stesse modalità e termini previsti per la scelta originaria.

L'art. 7-quater co. 29 del D.L. n. 193/2016 ha, inoltre, stabilito che l'istituto della remissione in bonis (art. 2 co. 1 del D.L. n. 16/2012) trova applicazione anche per le suddette opzioni da esercitare in dichiarazione. Conseguentemente, se per il triennio 2017-2019 si intende fruire del regime della trasparenza fiscale e l'opzione non viene esercitata nel modello UNICO 2017, è possibile sanare la situazione sino al termine per l'invio del modello UNICO 2018, presentando un modello UNICO 2017 integrativo con opzione e pagando euro 250.

14.12 Versamenti F24 soggetti privati

L'art. 7-quater co. 31 del D.L. n. 193/2016 ha stabilito che in presenza di deleghe F24 a debito senza compensazioni – e a prescindere dall'ammontare dell'importo dovuto (maggiore o inferiore a euro 1.000) – i soggetti "privati" possono provvedere al pagamento della delega utilizzando sia i canali telematici (messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate e dagli intermediari della riscossione convenzionati con la stessa), ma anche il modello cartaceo.

Nulla cambia per i titolari di partita Iva, i quali continueranno ad essere assoggettati al generale obbligo di versamento della delega esclusivamente tramite i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate (Entratel/Fisco on line) e dagli intermediari della riscossione convenzionati con la stessa (home banking/remote banking).



Alla luce di tale modifica, si riepilogano le altre possibili modalità di pagamento tramite il modello F24:

per i modelli F24 il cui saldo finale, per effetto delle compensazioni effettuate, sia di importo pari a zero, questi devono essere presentati esclusivamente mediante i servizi telematici messi a disposizione dall' Agenzia delle Entrate, indifferentemente dal fatto che le deleghe di pagamento siano presentate da soggetti titolari di partita Iva, ovvero da soggetti che ne sono privi (soggetti privati).

per i modelli F24 con un saldo finale positivo, ma nei quali siano state effettuate compensazioni (si tratta, quindi, dei modelli F24 in cui vengono indicati importi a debito superiori agli importi a credito), la presentazione degli stessi deve avvenire, come già del resto accade, per tutti i contribuenti (titolari di partita Iva e non), unicamente tramite i servizi telematici messi a disposizione dall' Agenzia delle Entrate, oppure dagli intermediari della riscossione convenzionati con la stessa, cioè banche, Poste e agenti della riscossione.

14.13 Novità in temi di rimborsi Iva

L' art. 7-quater co. 32 del D.L. n. 193/2016 ha modificato l' art. 38-bis co. 3 e 4 del D.P.R. n. 633/1972, aumentando ad euro 30.000 (rispetto alla previgente soglia di euro 15.000) il limite al di sotto del quale le istanze di rimborso Iva annuale e trimestrale possono essere presentate senza particolari formalità (oltre all' esposizione in dichiarazione o nel modello TR) da parte del soggetto richiedente. Al di sopra di tale soglia, per ottenere il rimborso Iva è necessario, per la generalità dei soggetti passivi (diversi dai c.d. contribuenti rischiosi), richiedere l' apposizione del visto di conformità (o della sottoscrizione alternativa da parte del soggetto incaricato della revisione legale dei conti) sulla dichiarazione annuale o sul modello TR, e presentare la dichiarazione sostitutiva di atto notorio mediante la quale l' istante attesti la sua qualifica di "contribuente virtuoso", ovvero che:

il patrimonio netto non è diminuito, rispetto alle risultanze dell' ultimo periodo di imposta, di oltre il 40%;

la consistenza degli immobili non si è ridotta, rispetto alle risultanze dell' ultimo periodo di imposta, di oltre il 40% per cessioni non effettuate nella normale gestione dell' attività esercitata;

l' attività stessa non è cessata né si è ridotta per effetto di cessioni di aziende o rami di aziende compresi nelle suddette risultanze contabili;

non risultano cedute, se la richiesta di rimborso è presentata da società di capitali non quotate nei mercati regolamentati, nell' anno precedente la richiesta, azioni o quote della società stessa per un ammontare superiore al 50 per cento del capitale sociale;

sono stati eseguiti i versamenti dei contributi previdenziali e assicurativi.

Il limite di 30.000 euro non deve considerarsi per singolo rimborso, ma alla somma delle richieste di rimborso effettuate per l' intero periodo d' imposta (C.M. n. 32/E/2014). Pertanto, se viene presentata un' istanza di rimborso infrannuale per un importo di 20.000 euro senza apposizione del visto e, successivamente, per il medesimo periodo d' imposta, viene presentata una nuova istanza o dichiarazione con importo chiesto a rimborso pari a ulteriori 12.000 euro, l' obbligo del visto di conformità o della sottoscrizione alternativa (nonché della dichiarazione sostitutiva di atto notorio) sorge in relazione a tale ultima richiesta.

Si ritiene, inoltre, che il nuovo limite di 30.000 euro sia applicabile già a partire dalle istanze di rimborso presentate a decorrere dal 3.12.2016 e, quindi, dalla prossima dichiarazione Iva 2017, che dovrà essere presentata entro il 28.2.2017.



La suddetta procedura ordinaria per l'esecuzione dei rimborsi Iva per importi eccedenti a 30.000 euro – che prevede, come anticipato, l'apposizione del visto di conformità (o la firma del soggetto incaricato della revisione legale dei conti) e l'invio della dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà – non è applicabile, con conseguente obbligo di prestazione della garanzia, nel caso dei c.d. contribuenti virtuosi:

soggetti che esercitano un'attività di impresa da meno di due anni, salvo che si tratti di imprese start-up innovative (art. 25 del D.L. n. 179/2012);

soggetti passivi ai quali, nei due anni precedenti la richiesta di rimborso, sono stati notificati avvisi di accertamento o di rettifica da cui risulti, per ciascun anno, una differenza tra gli importi accertati e quelli dichiarati superiore:

al 10% degli importi dichiarati se questi non superano 150.000 euro;

al 5% degli importi dichiarati se questi eccedono 150.000 euro ma non superano 1.500.000 euro;

all'1% degli importi dichiarati, o comunque a 150.000 euro se gli importi dichiarati superano 1.500.000 euro;

soggetti passivi che presentano la dichiarazione o l'istanza priva del visto di conformità o della sottoscrizione alternativa o non presentano la dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà;
da soggetti passivi che richiedono il rimborso dell'eccedenza detraibile risultante all'atto della cessazione dell'attività.

14.14 Cessazione partite Iva inattive e omessa comunicazione cessazione attività

L'art. 7-quater co. 44 del D.L. n. 193/2016 ha sostituito il co. 15-quinquies dell'art. 35 del D.P.R. n. 633/1972, con l'intento di consentire all'Agenzia delle Entrate di chiudere le partite Iva dei soggetti che, sulla base dei dati e degli elementi in suo possesso, risultino non aver esercitato nelle tre annualità precedenti attività d'impresa ovvero attività artistiche o professionali. A tal fine, sono fatti salvi i poteri di controllo e accertamento in capo all'Amministrazione Finanziaria. Per l'attuazione della suddetta disposizione, è necessario attendere l'adozione di un apposito provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, che dovrà definire i criteri e le modalità attuative della chiusura delle partite Iva risultanti "inattive", nonché le forme di comunicazione preventiva al contribuente. L'art. 7-quater co. 45 del D.L. n. 193/2016 ha, inoltre, soppresso la sanzione, prevista dall'art. 5 co. 6 del D.Lgs. n. 471/1997 (da euro 500 ad euro 2.000), per la mancata presentazione della dichiarazione di cessazione dell'attività ai fini Iva.

14.15 Differimento dei termini della trasmissione telematica dei modelli 730

L'art. 7-quater co. 46 e 47 del D.L. n. 193/2016 ha riconosciuto, ai contribuenti che si avvalgono della dichiarazione precompilata, la possibilità di provvedere direttamente all'invio telematico del modello 730 all'Agenzia delle Entrate entro il nuovo termine del 23 luglio, in luogo della previgente scadenza del 7 luglio. Diversamente, in relazione ai modelli 730 che sono trasmessi in via telematica all'Agenzia delle Entrate da parte dei CAF-dipendenti e dei professionisti abilitati a prestare assistenza fiscale, viene stabilito che entro il 7 luglio deve essere effettuata la trasmissione di almeno l'80% delle dichiarazioni, mentre le restanti devono essere trasmesse entro il 23 luglio. Rimane ferma la scadenza del 10 novembre per la trasmissione telematica all'Agenzia delle Entrate dei modelli 730 integrativi.

14.16 Regolarizzazione del visto di conformità infedele sul modello 730



L'art. 7-quater co. 48 del D.L. n. 193/2016 ha modificato l'art. 39 co. 1 lett. a) del D.Lgs. n. 241/1997, secondo cui, in caso di rilascio del visto di conformità infedele sui modelli 730, il responsabile dell'assistenza fiscale del CAF-dipendenti o il professionista abilitato che presta assistenza fiscale sono tenuti al pagamento a favore dello Stato (o del diverso ente impositore) di una somma pari all'importo dell'imposta, della sanzione del 30% e degli interessi che sarebbero stati richiesti al contribuente, ai sensi dell'art. 36-ter del D.P.R. n. 600/1973 (controllo formale delle dichiarazioni), salvo che l'infedeltà sia stata indotta dalla condotta dolosa o gravemente colposa del contribuente. Al di fuori di quest'ultima ipotesi, il CAF o il professionista potrà evitare la responsabilità relativa soltanto all'imposta (e agli interessi) trasmettendo una dichiarazione rettificativa del contribuente, ovvero – se il contribuente non intende presentare la nuova dichiarazione – una comunicazione dei dati relativi alla rettifica il cui contenuto è definito con provvedimento dell'Agenzia delle Entrate, sempreché l'infedeltà del visto non sia già stata contestata con la comunicazione di cui all'art. 26 co. 3-ter del D.M. 31.5.1999 n. 16422. Per regolarizzare il visto infedele rilasciato sui modelli 730, il DL 193/2016 ha previsto una tempistica più ampia, analogamente alla disciplina generale del ravvedimento operoso (art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997), finché non intervenga la “causa ostativa” della formale contestazione della violazione. In precedenza, invece, la regolarizzazione doveva avvenire entro il 10 novembre dell'anno in cui la violazione era stata commessa. In caso di regolarizzazione, la somma dovuta dal CAF o professionista è pari all'importo della sola sanzione (30% dell'imposta), ridotta, per effetto dell'istituto del ravvedimento operoso, a un nono, un ottavo, un settimo o un sesto del minimo, a seconda del momento in cui interviene la regolarizzazione. In precedenza, invece, in considerazione della suddetta scadenza del 10 novembre, era prevista la riduzione “fissa” ad un nono del minimo.

15. Determinazione del reddito di lavoro dipendente dei “trasfertisti”

L'art. 7-quinquies del D.L. n. 193/2016 ha introdotto una norma di interpretazione autentica in materia di determinazione del reddito di lavoro dipendente dei lavoratori c.d. “trasfertisti” di cui all'art. 51 co. 6 del Tuir, secondo cui le indennità e le maggiorazioni di retribuzione spettanti ai lavoratori tenuti per contratto all'espletamento dell'attività lavorativa in luoghi sempre variabili e diversi, anche se corrisposti con continuità, le indennità di navigazione o volo, i premi agli ufficiali piloti dell'Esercito Italiano, della Marina militare, dell'Aeronautica militare, i premi agli ufficiali piloti della Guardia di Finanza, e le indennità di trasferta, concorrono a formare il reddito nella misura del 50% del loro ammontare. In particolare, è stato stabilito che la suddetta disposizione deve essere interpretata nel senso che i lavoratori rientranti nella disciplina ivi stabilita sono quelli per i quali sussistono contestualmente le seguenti condizioni:

la mancata indicazione, nel contratto o nella lettera di assunzione, della sede di lavoro;
lo svolgimento di un'attività lavorativa che richiede la continua mobilità del dipendente;
la corresponsione al dipendente, in relazione allo svolgimento dell'attività lavorativa in luoghi sempre variabili e diversi, di un'indennità o maggiorazione di retribuzione in misura fissa, attribuite senza distinguere se il dipendente si è effettivamente recato in trasferta e dove la stessa si è svolta. Ai lavoratori per i quali non ricorrono contestualmente le suddette condizioni, e di conseguenza per i quali non è applicabile la disciplina in esame, vanno applicate le disposizioni previste per le indennità di trasferta di cui all'art. 51 co. 5 del Tuir. Trattandosi di una norma di interpretazione autentica, la stessa ha efficacia retroattiva.

16. Regime forfetario e limitazione delle cessioni all'esportazione



MASSIMO BIANCHI
DOTTORE COMMERCIALISTA
REVISORE CONTABILE
CORSO INDIPENDENZA, 5 – 20129 MILANO
TEL. 0273954116 FAX 0273954391
E-MAIL: dr.m.bianchi@mailitalia.com

L'art. 7-sexies del D.L. n. 193/2016 ha integrato l'art. 1 co. 58 della Legge 190/2014, che originariamente ha stabilito che il contribuente soggetto al regime forfetario è tenuto ad applicare per le importazioni, esportazioni ed operazioni assimilate, le disposizioni del D.P.R. n. 633/1972, fermo restando l'impossibilità di acquistare senza applicazione dell'Iva con dichiarazione d'intento ai sensi dell'art. 8 co. 1 lett. c) e 2 del D.P.R. n. 633/1972, ovvero con l'utilizzo del plafond.

La novità è rappresentata dall'introduzione di una limitazione all'effettuazione di cessioni all'esportazione da parte di contribuenti forfetari, mediante l'integrazione dell'art. 1 co. 58 lett. e) della Legge 190/2014, stabilendo che "Le cessioni all'esportazione di cui agli articoli 8, 8-bis, 9, 71 e 72, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, sono ammesse nei limiti, anche prevedendo l'esclusione per talune attività, e secondo le modalità stabiliti con apposito decreto del Ministero dell'economia e delle finanze". Questo Decreto attuativo dovrà essere emanato entro il 3.3.2017.

