



Circolare n. 4/2012

Treviso, 19 aprile 2012

## **SPESOMETRO 2011 (scadenza 30.04.2012)**

Come noto l'art. 21, DL n. 78/2010, ha introdotto l'obbligo di comunicare telematicamente all'Agenzia delle Entrate, entro il 30 aprile dell'anno successivo a quello di riferimento, le cessioni/acquisti di beni e le prestazioni di servizi rese/ricevute rilevanti ai fini IVA di importo pari o superiore a € 3.000 ovvero € 3.600 (al lordo IVA) per le operazioni per le quali non sussiste l'obbligo di emissione della fattura e quindi documentate da scontrino / ricevuta fiscale.

L'obbligo in esame riguarda sia le operazioni effettuate tra soggetti passivi che quelle effettuate con acquirenti / committenti privati e decorre, in generale, dal 2010.

Con riferimento al 2010 si rammenta che:

- il termine originario del 31.10.2011 è stato prorogato dall'Agenzia delle Entrate al 31.12.2011 e successivamente al 31.1.2012;
- l'adempimento riguardava le operazioni:
  - soggette all'obbligo di fatturazione (con esclusione delle operazioni documentate da scontrino / ricevuta fiscale);
  - di importo pari o superiori a € 25.000.

Va evidenziato che l'art. 2, comma 6, DL n. 16/2012, Decreto c.d. "Semplificazioni fiscali" ha previsto dal 2012, l'obbligo di comunicazione per le operazioni rilevanti ai fini IVA:

- a prescindere dal relativo ammontare (pari o superiore a € 3.000 ovvero inferiore) per le quali sussiste l'obbligo di emissione della fattura;
- di ammontare pari o superiore a € 3.600 (al lordo IVA) se per le stesse non è previsto l'obbligo di emissione della fattura.

Di fatto, dunque, con riguardo alle operazioni per le quali è obbligatoria l'emissione della fattura, analogamente ai "vecchi" elenchi clienti - fornitori, dovrà essere comunicato l'importo complessivo di tutte le operazioni intervenute con uno specifico cliente / fornitore, indipendentemente dall'ammontare unitario di ciascuna fattura.

Recentemente nell'ambito dell'Interrogazione parlamentare 28.3.2012, n. 5-06504, il Ministero dell'Economia e delle Finanze ha precisato che la suddetta novella normativa *"produce effetti con riferimento alle comunicazioni relative alle operazioni effettuate dal 1° gennaio 2012 da trasmettere entro il 30.4.2013"*.

Ciò comporta che le operazioni effettuate nel 2011, da comunicare entro il prossimo 30.4.2012, non sono interessate dalla citata nuova disposizione.

In merito al 2011 va evidenziato che per le operazioni rese / ricevute in tale anno, è disposta l'esclusione dalla comunicazione delle operazioni rilevanti ai fini IVA documentate da scontrino / ricevuta fiscale effettuate fino al 30.4.2011 (termine prorogato al 30.6.2011). Conseguentemente, l'obbligo di rilevazione delle operazioni documentate da scontrino /ricevuta fiscale, decorre dalle operazioni effettuate dall'1.7.2011.

### **SOGGETTI OBBLIGATI**

L'obbligo in esame riguarda tutti i soggetti passivi IVA (imprese / lavoratori autonomi). Come precisato nella Circolare 30.5.2011, n. 24/E , l'obbligo interessa anche:

- i soggetti (imprese / lavoratori autonomi) in contabilità semplificata;

- gli enti non commerciali, relativamente alle operazioni effettuate nell'esercizio di attività commerciali o agricole ai sensi dell'art. 4, DPR n. 633/72;
- i soggetti non residenti con stabile organizzazione in Italia, operanti tramite un rappresentante fiscale ovvero identificati direttamente;
- i curatori fallimentari ed i commissari liquidatori per conto della società fallita o in liquidazione coatta amministrativa;
- i soggetti che effettuano operazioni esenti ed hanno esercitato l'opzione ex art. 36-bis, DPR n. 633/72 usufruendo dell'esonero dagli adempimenti IVA;
- i soggetti che applicano il regime delle nuove iniziative ex art. 13, Legge n. 388/2000.

L'Agenzia ha precisato altresì che i contribuenti minimi di cui all'art. 1, commi da 96 a 116, Legge n. 244/2007 sono *“esonerati dall'obbligo di comunicazione”*.

## OPERAZIONI OGGETTO DI COMUNICAZIONE

La comunicazione va effettuata relativamente alle cessioni di beni e prestazioni di servizi rese e ricevute:

- rilevanti ai fini IVA;
- documentate da fattura ovvero scontrino / ricevuta fiscale;
- i cui corrispettivi in base a quanto previsto contrattualmente, sono di importo pari o superiore a € 3.000 / € 3.600 per le operazioni non soggette all'obbligo di fatturazione (dall'1.7.2011).

In particolare l'Agenzia nella citata Circolare n. 24/E ha evidenziato che:

- l'adempimento in esame riguarda le operazioni:
  - rese a soggetti nei cui confronti sono emesse fatture per operazioni rilevanti ai fini IVA (clienti);
  - ricevute da soggetti titolari di partita IVA, dai quali sono stati effettuati acquisti rilevanti ai fini IVA (fornitori);
  - rese a soggetti nei cui confronti non sono emesse fatture per operazioni rilevanti ai fini IVA, ossia a consumatori finali (compresi imprese / lavoratori autonomi che hanno acquistato beni non rientranti nell'attività d'impresa / lavoro autonomo);
- sono rilevanti ai fini IVA le operazioni:
  - imponibili;
  - non imponibili in caso di cessioni all'esportazione, operazioni assimilate o servizi internazionali di cui, rispettivamente, agli artt. 8 (escluso il comma 1, lett. a e b), 8-bis, 9, 38-quater, 71 e 72, DPR n. 633/72;
  - esenti ex art. 10, DPR n. 633/72.

Sono escluse dall'adempimento in esame, le operazioni fuori campo di applicazione dell'IVA per le quali non sussiste il requisito soggettivo, oggettivo o territoriale.

Da ciò deriva quindi anche che *“non devono essere comprese nella comunicazione le operazioni che, sotto il profilo territoriale non risultino rilevanti in Italia”*.

Così, ad esempio, l'operatore italiano che effettua un “servizio generico” a favore di un'impresa tedesca non deve comunicare l'operazione ai fini in esame in quanto la stessa si considera effettuata in Germania (Stato del committente soggetto passivo IVA) e non è assoggettata ad IVA in Italia.

L'Agenzia precisa inoltre che vanno comunicate anche le operazioni:

- soggette al regime del margine;
- per le quali si applica il “reverse charge”;
- consistenti nella cessione gratuita o destinazione a finalità estranee all'impresa di beni che formano oggetto dell'attività, la cui base imponibile è definita ex art. 13, DPR n. 633/72.

## LA “SOGLIA” DI € 3.000 / 3.600

In merito all'individuazione della “soglia” di € 3.000 / 3.600, nella citata Circolare n. 24/E l'Agenzia ha precisato che:

- per i soggetti tenuti a certificare le operazioni con la fattura senza l'obbligo di indicare separatamente l'IVA, quali le agenzie di viaggi ex art. 74-ter, DPR n. 633/72, va fatto riferimento al limite di € 3.600;
- in linea generale va fatto riferimento ai corrispettivi dovuti in base alle condizioni contrattuali *“salvo che specifiche disposizioni normative non prevedano l'applicazione del criterio del «valore normale» di cui all'articolo 13, comma 3 [DPR n. 633/72]”*;
- non devono essere considerate le spese anticipate in nome e per conto del cliente, *“in quanto escluse dalla base imponibile IVA”*;
- nei casi di applicazione del regime del margine per i beni usati ex art. 36, DL n. 41/95, va *“comunicata la sola base imponibile cui è riferibile l'imposta, restando non rilevante la quota dell'importo non soggetta ad IVA”*.

## CONTRATTI CON CORRISPETTIVI PERIODICI E CONTRATTI COLLEGATI

Al fine di determinare il superamento o meno della soglia, in presenza di:

- contratti dai quali derivano pagamenti periodici (appalto, fornitura, somministrazione, locazione, ecc.) va fatto riferimento ai corrispettivi relativi ad un intero anno solare;
- contratti tra loro collegati, va fatto riferimento al corrispettivo relativo all'intera operazione nel suo complesso.

In merito l'Agenzia ha precisato che:

- il collegamento negoziale tra più contratti può essere previsto sia da disposizioni normative che dalle condizioni contrattuali fissate autonomamente dalle parti e, ai fini in esame, *“rileva quando dalla pluralità dei contratti emerge nei confronti dello stesso contribuente un corrispettivo superiore rispetto alle soglie previste dal provvedimento”*;
- va comunicato soltanto *“l'importo complessivo delle operazioni rese e ricevute nell'anno di riferimento”* compilando un'unica riga del tracciato record;
- la *“data dell'operazione”* è quella di registrazione dell'ultima operazione resa/ricevuta nell'anno di riferimento e, se non è prevista la registrazione, la data in cui l'operazione si considera effettuata ai sensi dell'art. 6, DPR n. 633/72.

L'Agenzia evidenzia che i criteri indicati per le operazioni “collegate” valgono anche per le operazioni singole di importo unitario pari o superiore ai limiti *“indipendentemente dal fatto che il pagamento sia regolato in modo frazionato (ad esempio, acconto e saldo) e che sia effettuato in anni diversi”*.

Da ciò consegue che: *“nel caso di cessioni di beni per un importo di 10.000 euro, con fatturazione nell'anno di riferimento di un unico acconto di 2.500 euro, nel tracciato record dovrà essere indicata l'unica operazione resa e ricevuta nell'anno, pari a 2.500 euro, anche se inferiore alla soglia, indicando nel campo «data dell'operazione» la data di registrazione dell'operazione stessa”*.

## OPERAZIONI ESCLUSE

Sono escluse dalla comunicazione in esame:

- le importazioni;
- le esportazioni ex art. 8, comma 1, lett. a) e b), DPR n. 633/72, per le quali sussiste l'obbligo di emissione della bolletta doganale.

Sul punto la citata Circolare n. 24/E ha chiarito che la comunicazione va effettuata nel caso di:

- cessioni (anche tramite commissionari) ad esportatori abituali ex art. 8, comma 1, lett. c), DPR, n. 633/72, con utilizzo del plafond;
- c.d. “triangolazioni comunitarie” ex art. 58, DL n. 331/93, in quanto trattasi di operazioni di fatto interne assimilate alle esportazioni solo ai fini della non imponibilità IVA;
- le cessioni di beni / prestazioni di servizi, effettuate e ricevute, registrate o soggette a registrazione, nei confronti di operatori economici aventi sede, residenza o domicilio in Paesi c.d. “black list” individuati dai DDMM 4.5.99 e 23.11.2001, in quanto già oggetto di monitoraggio con gli specifici elenchi;
- le operazioni già oggetto di comunicazione all'Anagrafe tributaria ex art. 7, DPR n. 605/73 (ad esempio, fornitura di energia elettrica, servizi di telefonia, contratti di assicurazione, ecc.).

Sul punto si rammenta che l'Agenzia delle Entrate nella Circolare 21.6.2011, n. 28/E ha specificato che:

- sono esenti dall'obbligo le operazioni riguardanti le cessioni di immobili;
- vanno comunicate le cessioni di autoveicoli in considerazione del fatto che esse non costituiscono oggetto di monitoraggio da parte dell'Anagrafe tributaria;
- le operazioni effettuate nei confronti di privati (non soggetti passivi IVA) se il pagamento del corrispettivo è avvenuto mediante carte di credito, di debito o prepagate emesse da operatori finanziari soggetti all'obbligo di comunicazione ex art. 7, comma 6, DPR n. 605/73. Sul punto la citata Circolare n. 24/E ha precisato che in presenza di pagamento effettuato con carte di credito, di debito o prepagate, emesse da operatori finanziari non residenti e senza stabile organizzazione in Italia, sussiste l'obbligo di comunicazione dell'operazione;
- le operazioni effettuate/ricevute in ambito UE, in quanto risultano già "monitorate" dall'Agenzia delle Entrate tramite i noti modd. Intra;
- i passaggi interni di beni documentati da fattura.

#### DATI DA RIPORTARE NELLA COMUNICAZIONE

In merito ai dati da riportare nella comunicazione si rammenta che l'Agenzia delle Entrate nella citata Circolare n. 24/E ha precisato che l'ammontare deve tener conto delle note di variazione ex art. 26, DPR n. 633/72. In particolare:

*"... l'operazione non andrà comunicata se, per effetto della nota di variazione in diminuzione, l'importo dell'operazione, inizialmente superiore al limite di 3.000 euro scende al di sotto di detto limite; se invece l'importo dell'operazione è in origine superiore al limite dei 3.000 euro e con la nota di variazione in diminuzione l'importo rimane comunque superiore al limite stesso, l'operazione va comunicata al netto dell'importo stornato.*

*Analogamente l'operazione andrà comunicata nel momento in cui, per effetto della nota di variazione in aumento, l'importo, inizialmente inferiore al limite di 3.000 euro, supera detto limite.*

*Nell'ipotesi in cui la variazione avvenga dopo il termine previsto per la comunicazione, l'importo sarà indicato in quella relativa all'anno in cui la nota di variazione è stata emessa".*

#### LE NOVITA' DEL DECRETO LIBERALIZZAZIONI DOPO LA CONVERSIONE IN LEGGE

Con la pubblicazione sul S.O. n. 53/L alla G.U. 24.3.2012, n. 71 è entrata in vigore, a decorrere dal 25.3.2012, la Legge n. 27/2012 di conversione del DL n. 1/2012, c.d. "Decreto Liberalizzazioni".

Nell'iter di conversione, sono state apportate alcune modifiche alle disposizioni in vigore, come di seguito illustrato.

#### S.R.L. SEMPLIFICATA

Con l'introduzione del **nuovo art. 2463-bis**, C.c. è prevista la possibilità di costituire la c.d. "*Società a responsabilità limitata semplificata*" da parte di persone fisiche che alla data della costituzione **non hanno compiuto 35 anni di età**.

In merito va evidenziato che in sede di conversione in legge:

⇒ è stato disposto che:

- l'atto costitutivo va **redatto per atto pubblico** (anziché per scrittura privata come previsto in precedenza) "*in conformità al modello standard tipizzato*" con apposito Decreto.

**Non sono dovuti onorari notarili** e l'iscrizione al Registro delle Imprese è **esente da diritto di bollo e di segreteria**;

- la srl semplificata deve avere un **capitale sociale non inferiore a € 1 e inferiore a € 10.000**. Il conferimento dello stesso va **fatto in denaro all'organo amministrativo**;

- **solo i soci possono essere amministratori**;

- **è vietata la cessione di quote a soci di età non inferiore a 35 anni**;

⇒ è stata **soppressa** la disposizione in base alla quale al compimento del 35° anno di età:

- di uno dei soci, lo stesso veniva escluso di diritto dalla società se gli amministratori non provvedevano a convocare, senza indugio, l'assemblea per deliberare la trasformazione;
- di tutti i soci, gli amministratori dovevano convocare, senza indugio, l'assemblea per deliberare la trasformazione della società, a pena di scioglimento della stessa.

### SOPPRESSIONE TARIFFE PROFESSIONALI

In merito alle disposizioni sulle professioni regolamentate *“nel sistema ordinistico”*, in sede di conversione in legge:

→ è stata confermata l'**abrogazione delle tariffe professionali**;

→ è stato precisato che la pattuizione del compenso al momento del conferimento dell'incarico avviene **“nelle forme previste dall'ordinamento”**;

→ è stato confermato l'obbligo di **informare il cliente** in merito:

- al **grado di complessità dell'incarico**;
- alla **quantificazione preventiva delle spese** *“ipotizzabili dal momento del conferimento fino alla conclusione dell'incarico”*;
- ai dati della **polizza assicurativa** professionale.

A tale proposito si evidenzia che è stata **soppressa la disposizione che prevedeva la forma scritta del preventivo** (previa richiesta del cliente). Ora, la nuova formulazione prevede che **“la misura del compenso è previamente resa nota al cliente con un preventivo di massima”**.

In sede di conversione in legge è stata altresì **soppressa la disposizione** che prevedeva un illecito disciplinare del professionista nell'ipotesi di inosservanza di quanto sopra evidenziato;

→ è stato disposto che **al tirocinante va riconosciuto un rimborso spese** forfettariamente concordato dopo i primi 6 mesi di tirocinio.

### SOCIETA' TRA PROFESSIONISTI

In sede di conversione in legge il Legislatore è intervenuto in materia di società tra professionisti disciplinata dalla Legge n. 183/2011, c.d. *“Finanziaria 2012”*, disponendo che:

→ la **cooperativa tra professionisti** va costituita con un numero di soci **non inferiore a 3**;

→ il numero dei soci professionisti e la partecipazione degli stessi al capitale sociale deve essere tale da **rappresentare la maggioranza dei 2/3 nelle deliberazioni / decisioni dei soci**.

Il venir **meno di tale maggioranza**, non “ristabilita” nel termine di 6 mesi, comporta:

- una causa di **scioglimento**;
- la **cancellazione dal relativo Albo**;

→ va stipulata una **polizza assicurativa per la responsabilità civile** dei soci professionisti;

→ il socio professionista può opporre agli altri soci il **segreto professionale**.

### RIDUZIONE ALIQUOTA IMU FABBRICATI INVENDUTI

È confermata la possibilità, per il Comune, di **ridurre l'aliquota IMU fino allo 0,38% per i fabbricati costruiti e destinati alla vendita da parte dell'impresa costruttrice**:

⇒ finché **permane la destinazione alla vendita** del fabbricato;

⇒ a condizione che il **fabbricato non sia locato**;

⇒ per un periodo comunque **non superiore a 3 anni** dall'ultimazione dei lavori.

### REGIME IVA LOCAZIONE/CESSIONE FABBRICATI USO ABITATIVO



È confermata la **modifica al regime IVA applicabile alle locazioni / cessioni di fabbricati uso abitativo** disciplinato dal comma 1, nn. 8 e 8-bis dell'art. 10, DPR n. 633/72. In particolare:

→ con riguardo alle **locazioni**:

- è **confermato**, in generale, il **regime di esenzione IVA**;
- è prevista l'**imponibilità IVA, a scelta** del locatore, per i contratti:
  - di durata non inferiore a 4 anni, in **attuazione di piani di edilizia abitativa convenzionata**;
  - aventi ad oggetto fabbricati destinati ad **alloggi sociali** ex DM 22.4.2008;previa **apposita opzione** espressa nel relativo atto. Per tali tipologie di contratti, ai fini della scelta per l'imponibilità, **non sono previste limitazioni soggettive in capo al locatore** (in precedenza l'imponibilità era riservata alle imprese di costruzione ovvero a quelle che hanno eseguito interventi di recupero ex art. 31, lett. c, d, e, Legge n. 457/78).

Per le locazioni in esame è prevista, per effetto della modifica del n. 127-duodevices, Tab. A, parte III, l'applicazione dell'**aliquota IVA ridotta del 10%**;

→ con riguardo alle **cessioni**:

- è **confermato il regime di esenzione IVA ad eccezione** di quelle effettuate, **entro 5 anni** dalla data di ultimazione della costruzione / intervento:
  - dall'impresa costruttrice;
  - dall'impresa che ha eseguito, anche tramite appalto, interventi di recupero di cui al citato art. 31, lett. c), d) ed e), Legge n. 457/78;
- è prevista l'**imponibilità IVA, a scelta** del cedente, se aventi ad oggetto fabbricati:
  - locati per un periodo non inferiore a 4 anni in **attuazione di piani di edilizia residenziale convenzionata dalle imprese che li hanno costruiti o che hanno realizzato sugli stessi i sopra citati interventi di recupero**;
  - destinati ad **alloggi sociali** ex DM 22.4.2008;previa **apposita opzione** espressa nel relativo atto.

Relativamente al regime IVA applicabile alle **locazioni / cessioni di fabbricati strumentali** non è stata apportata alcuna **modifica**.

Infine, è ora prevista la **possibilità di separare l'attività**, oltre che **per la locazione**, anche **per la cessione** di fabbricati ad **uso abitativo / strumentale**.

La separazione delle attività consente, come noto, di "neutralizzare" il meccanismo del pro-rata qualora siano presenti sia locazioni / cessioni esenti che locazioni / cessioni imponibili.

### AGEVOLAZIONI AUTOTRASPORTATORI

È stato modificato il termine di presentazione dell'istanza per la richiesta di rimborso, da parte degli **autotrasportatori con veicoli di massa massima complessiva pari o superiore a 7,5 t**, del maggior onere derivante dall'incremento dell'aliquota dell'accisa sul gasolio utilizzato come carburante.

In particolare l'**istanza** va ora **presentata** all'Agenzia delle Dogane, **a pena di decadenza**, **entro il mese successivo alla scadenza di ciascun trimestre**.

Considerato che precedentemente il termine di presentazione era fissato al 30.6 dell'anno successivo alla scadenza di ciascuna annualità, si determina un'anticipazione della richiesta del riconoscimento del credito stesso.

Si rammenta che il rimborso avviene anche mediante riconoscimento della possibilità di utilizzo in compensazione ex art. 17, D.Lgs. n. 241/97, previa presentazione della citata istanza all'Agenzia delle Dogane.

Inoltre è disposto:

- un **allungamento** del termine di **utilizzo del credito**, che ora può avvenire entro il **31.12 dell'anno successivo a quello in cui lo stesso è sorto**, mentre in precedenza l'utilizzo era consentito entro l'anno stesso di insorgenza del credito;
- la **soppressione**, dal 2012, del limite **massimo annuale di € 250.000** di utilizzo del **credito d'imposta** in esame.

### INCENTIVI IMPIANTI FOTOVOLTAICI SU AREE AGRICOLE

In sede di conversione in legge le disposizioni contenute nell'originario Decreto sono state, per la maggior parte, riformulate. In particolare, è ora previsto che **agli impianti fotovoltaici con moduli collocati a terra in aree agricole non sono riconosciuti gli incentivi statali** previsti dal D.Lgs. n. 28/2011.

Tuttavia:

→la suddetta esclusione dagli incentivi **non riguarda gli impianti:**

- realizzati e da realizzare su terreni appartenenti al demanio militare;
- con moduli collocati a terra da installare in aree:
  - classificate agricole** al 25.3.2012;
  - che hanno **ottenuto il titolo abilitativo** entro la predetta data.

L'impianto deve rispettare le condizioni di cui ai commi 4 e 5 dell'art. 10, D.Lgs. n. 28/2011 (ora soppressi) e deve comunque **entrare in funzione entro 180 giorni dal 25.3.2012**.

È confermato quanto disposto dal comma 6 dell'art. 10, D.Lgs. n. 28/2011 sempreché l'impianto entri in esercizio entro 60 giorni dal 25.3.2012 (nella disposizione originaria era prevista la soppressione di tale comma);

→l'autorità per l'energia elettrica e il gas assicura la priorità di connessione alla rete elettrica **per 1 solo impianto** di produzione di energia da fonti rinnovabili **di potenza non superiore a 200 kW per ciascuna azienda agricola**.



È stata **soppressa** la specifica disposizione che prevedeva per gli impianti i cui moduli costituiscono elementi costruttivi di serre l'applicazione della tariffa relativa agli impianti fotovoltaici realizzati su edifici.

### ESENZIONE IMU PER GLI IMMOBILI DEGLI ENTI NON COMMERCIALI

In sede di conversione in legge è disposta l'**esenzione IMU** per gli immobili utilizzati dagli **enti non commerciali** destinati esclusivamente allo svolgimento **con modalità non commerciali** di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di cui all'art. 16, lett. a), Legge n. 222/85.

Se l'ente non commerciale utilizza l'immobile sia per la parte commerciale sia per la parte istituzionale, l'esenzione IMU **“va applicata solo alla frazione di unità destinata all'attività non commerciale”**.

Per la parte restante dell'immobile, adibita all'attività commerciale, **“in quanto dotata di autonomia funzionale e reddituale permanente”** vanno applicate le disposizioni di cui all'art. 2, commi 41, 42 e 44, D.Lgs. n. 262/2006.

Se non è possibile individuare la **“frazione di unità destinata all'attività non commerciale”** a decorrere dal 2013, l'esenzione va applicata in proporzione all'utilizzazione non commerciale come risultante da apposita dichiarazione.

Con uno specifico Decreto saranno fornite indicazioni in merito alla suddetta dichiarazione nonché **“gli elementi rilevanti ai fini dell'individuazione del rapporto proporzionale”**.

### RIVALSA DELL'IVA ACCERTATA

È confermata la modifica del comma 7 dell'art. 60, DPR n. 633/72 per effetto della quale in caso di accertamento o rettifica dell'IVA, il **contribuente ha diritto di rivalsa dell'imposta o maggiore imposta** derivante dai predetti atti **nei confronti del cessionario / committente**, in precedenza non ammessa.

Ciò tuttavia a condizione che il contribuente abbia versato l'IVA / maggior IVA accertata, le sanzioni e gli interessi. In tal caso l'**acquirente / committente** può esercitare il **diritto alla detrazione entro la dichiarazione del secondo anno successivo** a quello in cui ha corrisposto al cedente / prestatore l'imposta / maggiore imposta addebitata a titolo di rivalsa, alle condizioni esistenti al momento di effettuazione dell'operazione originaria.

## **NUOVE REGOLE PER L'UTILIZZO IN COMPENSAZIONE "ORIZZONTALE" DEI CREDITI IVA TRIMESTRALI**

### **NOVITA' (modifica limite):**

A decorrere dal 1° aprile 2012, la compensazione del credito Iva annuale o infrannuale, per importi superiori a 5.000 euro annui, può essere effettuata a partire dal giorno 16 del mese successivo a quello di presentazione della dichiarazione o dell'istanza da cui il credito emerge.

Il limite di importo di compensabilità è stato ridotto da 10.000 a 5.000 euro dall'art. 8, comma 18 del D.L. n. 16 del 02/03/2012 ed il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 16/03/2012 ha stabilito che il nuovo limite si applica alle compensazioni effettuate a partire dal 1° aprile 2012.

Al raggiungimento della soglia di 5.000 euro concorrono anche le compensazioni effettuate precedentemente al 1° aprile 2012.

Pertanto il nuovo limite si applicherà già alle compensazioni dei crediti Iva relativi al 1° trimestre 2012.

Per quanto attiene alle nuove regole per l'utilizzo in compensazione "orizzontale" dei crediti Iva trimestrali, introdotte dall'art. 10 del D.L. n. 78 del 01/07/2009 (convertito, con modificazioni, dalla Legge 03/08/2009, n. 102), si ricorda quanto già evidenziato nella nostra precedente Circolare Unicaf n. 32 del 30 luglio 2010, indicando di seguito differenti fattispecie che si possono presentare, con il nuovo limite modificato:

### **1) COMPENSAZIONE DEL CREDITO IVA TRIMESTRALE FINO A 5.000 EURO**

A differenza di quanto previsto nel caso della compensazione del credito IVA annuale fino a 5.000 euro - per l'effettuazione della quale non è obbligatorio presentare preventivamente la dichiarazione IVA annuale - nell'ipotesi della compensazione "orizzontale" di un credito IVA trimestrale inferiore a 5.000 euro, il contribuente, prima di eseguire la stessa (sempre con il modello F24), è invece tenuto a presentare in via telematica all'Agenzia delle Entrate l'apposita istanza di compensazione, utilizzando il modello IVA/TR.

Tale nuovo onere procedimentale deriva dal tenore letterale del testo legislativo, in quanto l'art. 10, comma 1, n. 5, lettera a), del D.L. 78/2009, modificando l'art. 8, comma 3, ultimo periodo, del D.P.R. n. 542/1999 - che disciplina la compensazione "orizzontale" dei crediti IVA trimestrali - ha stabilito che "tali compensazioni possono essere effettuate solo successivamente alla presentazione dell'istanza", senza però prevedere, a differenza delle compensazioni dei crediti IVA annuali, la "soglia" dei 5.000 euro quale limite di compensazione oltre il quale si incorre nell'obbligatorietà della preventiva presentazione dell'istanza.

Da parte dell'Agenzia delle Entrate, l'unica indicazione (peraltro non molto esplicita) in tal senso viene fornita nell'ambito delle stesse istruzioni al modello IVA/TR, rigo TE51, laddove si afferma che "l'utilizzo in compensazione del credito IVA infrannuale è consentito, in linea generale, solo dopo la presentazione dell'istanza da cui lo stesso emerge".

Pertanto, a seguito delle modifiche apportate dal D.L. 78/2009, **la compensazione "orizzontale" di un credito IVA trimestrale, per importi non superiori a 5.000 euro annui, può essere**



**operata solamente dopo avere presentato l'istanza di compensazione con il modello IVA/TR.**

Per contro, precedentemente all'entrata in vigore del D.L. n. 78/2009, la compensazione "orizzontale" di un credito IVA trimestrale poteva essere effettuata a partire dal primo giorno successivo a ciascun trimestre solare, e, quindi, anche prima della trasmissione all'Agenzia delle Entrate dell'istanza di compensazione (cfr. C.M. 26 aprile 1999, n. 92/E).

Tuttavia esistono interpretazioni diverse della stampa specializzata che ritengono ancora ammissibile la compensazione orizzontale di un credito trimestrale inferiore a 5.000 euro a partire dal primo giorno successivo a ciascun trimestre solare.

Alla luce di quanto sopra esposto, stante la non perfetta coincidenza tra il nuovo disposto normativo dell'art. 8, comma 3, ultimo periodo del D.P.R. n. 542/1999 e dell'art. 17, ultimo comma del D.Lgs. n. 241/1997 (così come modificati dall'art. 10 del D.L. n. 78/2009) e, data ad oggi la scarsità di chiare indicazioni ministeriali, si ritiene tanto corretto quanto prudente procedere all'effettuazione della compensazione "orizzontale" dei crediti Iva trimestrali, per importi non superiori a 5.000 euro, solo posteriormente alla presentazione dell'istanza di compensazione da cui il credito stesso emerge.

## **2) COMPENSAZIONE DEL CREDITO IVA TRIMESTRALE OLTRE 5.000 EURO**

Un vincolo più stringente rispetto all'ipotesi della compensazione di un credito IVA trimestrale non superiore a 5.000 euro, si ha nel caso di compensazione di un credito IVA trimestrale superiore a tale "soglia".

Invero, in base all'art. 10 del D.L. n. 78/2009, per poter procedere alla compensazione "orizzontale" del credito IVA trimestrale per importi annui superiori a 5.000 euro, non è sufficiente avere presentato l'istanza di compensazione con il modello IVA/TR, bensì occorre attendere il sedicesimo giorno del mese successivo a quello di presentazione della stessa.

In altri termini, **la compensazione "orizzontale" di un credito IVA trimestrale, per importi superiori a 5.000 euro annui, può essere operata solamente a partire dal giorno sedici del mese successivo a quello di presentazione dell'istanza di compensazione/rimborso (modello IVA/TR) da cui il credito emerge**, analogamente a quanto previsto con riguardo alla compensazione "orizzontale" del credito IVA annuale e sempre per finalità antievasive.

Ciò significa che la compensazione "orizzontale" di crediti IVA trimestrali indicati nei modelli IVA/TR presentati entro il 30 aprile, il 31 luglio e il 31 ottobre di ogni anno, se l'importo compensato supera il "tetto" di 5.000 euro annui, potrà essere effettuata solo a partire, rispettivamente, dal 16 maggio, dal 16 agosto e dal 16 novembre di ogni anno.

Inoltre, al pari della compensazione dei crediti annuali, anche per la trasmissione telematica all'Agenzia delle Entrate dei modelli F24 recanti la compensazione del credito IVA trimestrale per importi superiori a 5.000 euro sussiste l'obbligo di utilizzare i canali Entratel o Fisconline, così come sussiste l'obbligo di non effettuare tale trasmissione telematica prima che siano trascorsi dieci giorni dalla presentazione della istanza di compensazione in cui il credito è indicato.

Si precisa inoltre che, come evidenziato nella Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 1 del 15 gennaio 2010, il limite di 5.000 euro dei crediti trimestrali deve essere verificato con riferimento alla sommatoria degli importi maturati nei tre trimestri.

## **3) COMPENSAZIONE DEL CREDITO IVA TRIMESTRALE OLTRE 15.000 EURO**

A differenza della compensazione "orizzontale" del credito IVA annuale per importi superiori a 15.000 euro, nell'ipotesi di compensazione "orizzontale" del credito IVA trimestrale per importi superiori a 15.000 euro non ricorre l'obbligo di apposizione del visto di conformità sulla relativa istanza di compensazione (né dell'alternativa sottoscrizione dell'istanza da parte dei soggetti incaricati della revisione legale dei conti), dato che l'art. 10, comma 7, del D.L. n. 78/2009 prevede l'apposizione del suddetto visto solo "relativamente alle dichiarazioni dalle quali emerge il credito".

## **I NUOVI TERMINI DI INVIO DELLA COMUNICAZIONE DELLE DICHIARAZIONI DI INTENTO**

Come noto, la Legge n. 311/2004 ha introdotto l'obbligo, per i soggetti che cedono beni o prestano servizi ad esportatori abituali senza applicazione dell'IVA sulla base delle dichiarazioni d'intento, di comunicare all'Agenzia delle Entrate, esclusivamente in via telematica, i dati contenuti nelle dichiarazioni ricevute, utilizzando l'apposito modello approvato dall'Agenzia con il Provvedimento 14.3.2005.

In base all'art. 1, comma 1, lett. c), DL n. 746/83, l'invio della comunicazione in esame va effettuato entro il giorno 16 del mese successivo a quello di ricevimento.

La citata disposizione è stata recentemente modificata ad opera dell'art. 2, comma 4, DL n. 16/2012, c.d. Decreto "Semplificazioni fiscali", ai sensi del quale, a decorrere dal 2.3.2012, l'invio va eseguito: "entro il termine di effettuazione della prima liquidazione periodica IVA, mensile o trimestrale, nella quale confluiscono le operazioni realizzate senza applicazione dell'imposta".

Di conseguenza, la presentazione della comunicazione in esame va collegata non al momento di ricevimento della dichiarazione d'intento, bensì al fatto di aver emesso fattura senza applicazione dell'IVA in virtù della dichiarazione ricevuta.

Il termine di presentazione della comunicazione è connesso, non solo all'emissione della fattura nei confronti dell'esportatore abituale, ma anche alla periodicità di liquidazione adottata dal cedente/prestatore, con la conseguenza che la comunicazione

- per un contribuente mensile, va inviata entro il giorno 16 del mese successivo a quello nel quale è stata emessa e registrata la "prima fattura" senza applicazione dell'IVA;
- per un contribuente trimestrale, va inviata entro il giorno 16 del secondo mese successivo al trimestre nel quale è stata emessa e registrata la "prima fattura" senza applicazione dell'IVA.

Il soggetto che ha "soltanto" ricevuto la dichiarazione d'intento non dovrà inviare la comunicazione in esame fintantoché non effettua alcuna operazione nei confronti dell'esportatore abituale.

## **IVA E CONSORZIO TRA MEDICI**

Si comunica che in data 26 marzo 2012 è pervenuta la risposta dell'AGENZIA DELLE ENTRATE al quesito sollevato da Confcooperative in data 11 maggio 2011 e relativo all'applicabilità dell'esenzione IVA prevista dall'art. 10, comma 2, D.P.R. 633/1972, alle prestazioni rese da società cooperative costituite fra soggetti esercenti l'attività sanitaria.

In sintesi, con tale risposta, l'Agenzia ha condiviso la soluzione prospettata da Confcooperative ed ha stabilito che l'art. 10, comma 2, D.P.R. 633/1972, si applica anche a "strutture associative" fra non imprenditori, e quindi anche alle SOCIETÀ COOPERATIVE COSTITUITE FRA SOGGETTI ESERCENTI L'ATTIVITÀ SANITARIA.

L'art. 10, comma secondo, del decreto istitutivo dell'Iva (DPR 633/1972) stabilisce che "sono altresì esenti dall'imposta le prestazioni di servizi effettuate nei confronti dei consorziati o soci da consorzi, ivi comprese le società consortili e le società cooperative con funzioni consortili, costituiti tra soggetti per i quali, nel triennio solare precedente, la percentuale di detrazione di cui all'articolo 19-bis, anche per effetto dell'opzione di cui all'articolo 36-bis, sia stata non superiore al 10 per cento, a condizione che i corrispettivi dovuti dai consorziati o soci ai predetti consorzi e società non superino i costi imputabili alle prestazioni stesse".

Secondo Confcooperative, la norma deve interpretarsi in senso estensivo ed includere fra i soggetti che possono fruire del regime di esenzione le società cooperative costituite fra soggetti esercenti attività Iva esenti (quali, ad es. gli esercenti le professioni sanitarie) e che, pur non svolgendo attività consortile ai sensi dell'art. 2602, c.c., svolgano attività ausiliarie o strumentali a quelle svolte dai soci.

Tale interpretazione estensiva, oltre che rispondere a un principio di non discriminazione, è imposta dalla necessità di assicurare la compatibilità della norma nazionale con la direttiva

comunitaria della quale costituisce attuazione. Infatti, l'art. 132, par. 1, lett. f), Direttiva 2006/112/CE, dispone che lo Stato membro debba esentare, fra le altre, "le prestazioni di servizi effettuate da associazioni autonome di persone che esercitano un'attività esente o per la quale non hanno la qualità di soggetti passivi, al fine di rendere ai loro membri i servizi direttamente necessari all'esercizio di tale attività, quando tali associazioni si limitano ad esigere dai loro membri l'esatto rimborso della parte delle spese comuni loro spettante, a condizione che questa esenzione non possa provocare distorsioni della concorrenza".

Malgrado la chiarezza del legislatore comunitario, nel recepire il principio contenuto nella direttiva la lettera della norma nazionale ha circoscritto la fruibilità del regime di esenzione ai consorzi, alle società consortili ed alle società cooperative con funzioni consortili.

Sicché, per attuare la ratio legis e recuperare la compatibilità con l'ordinamento comunitario, Confcooperative ha proposto un'interpretazione estensiva secondo la quale l'art. 10, c.2, debba trovare applicazione anche nei confronti delle società cooperative costituite fra "persone che esercitano un'attività esente" (quali, ad es. i medici) e che, pur non svolgendo attività consortile ai sensi dell'art. 2602, c.c., svolgano attività ausiliarie o strumentali a quelle svolte dai soci.

L'Agenzia delle Entrate ha accolto la proposta interpretativa di Confcooperative ed ha chiarito che: "Ai fini dell'esenzione in argomento, si deve ritenere che non assuma rilievo la forma giuridica assunta dalla struttura associativa, bensì l'oggetto sociale della stessa, vale a dire la cooperazione all'attività esente o esclusa da IVA svolta dagli associati, che il legislatore nazionale ha individuato, a titolo esemplificativo, nello schema associativo tipico del consorzio. Un'analoga funzione può, peraltro, essere assolta anche da strutture associative aventi una forma giuridica diversa da quella consortile, alle quali gli associati demandino lo svolgimento di alcuni segmenti della propria attività economica. Possono quindi essere comprese nell'ambito applicativo dell'art. 10, secondo comma, del D.P.R. 633/1972, le società cooperative costituite tra soggetti esercenti l'attività sanitaria, oggetto dell'istanza in esame, al fine di fornire al socio professionista i servizi che consentono o facilitano l'attività sanitaria prestata dal professionista".

In altre parole, l'esenzione di cui all'art. 10, c. 2, trova applicazione anche nei confronti di SOCIETÀ COOPERATIVE COSTITUITE FRA ESERCENTI L'ATTIVITÀ SANITARIA, benché non siano configurabili quali "società cooperative con funzioni consortili" in senso stretto, in quanto i loro soci, non essendo imprenditori, non possono costituire un soggetto di tipo consortile.

Si segnala che l'interpretazione accolta dall'Agenzia e gli argomenti giuridici da essa recepiti, risolvono anche un'altra questione giuridica di interesse per le società cooperative concernente l'applicazione dell'art. 10, comma 2.

Ad una lettura superficiale, la disposizione mette in dubbio la sua applicazione alle prestazioni rese da società cooperative costituite da società di mutuo soccorso. E ciò perché, in primo luogo, tali cooperative non sono configurabili quali cooperative con funzioni consortili in senso stretto, non essendo le società di mutuo soccorso "imprese" (non potendo quindi dar luogo ad un consorzio tra imprese ai sensi dell'art. 2602, c.c.). In secondo luogo, perché l'art. 10, c. 2, facendo riferimento esclusivamente a soggetti che svolgono attività esenti (che applicano "la percentuale di detrazione di cui all'articolo 19-bis") non è direttamente riferibile a soggetti che svolgono attività escluse dal campo di applicazione dell'imposta, quale è il caso delle società di mutuo soccorso.

Ebbene, la CONSULENZA GIURIDICA in commento confuta entrambe le obiezioni all'applicazione dell'art. 10, c.2. L'Agenzia ha infatti chiarito che la norma in esame si applica:

- anche a "strutture associative" fra non imprenditori, fra le quali le società cooperative costituite fra soggetti esercenti l'attività sanitaria;
- anche ad "associazioni autonome di persone che esercitano un'attività (...)" per la quale non hanno la qualità di soggetti passivi" (è il caso delle società di mutuo soccorso).

Per tali ragioni, secondo l'interpretazione accolta dall'Agenzia, l'esenzione prevista dall'art. 10, comma 2, D.P.R. 633/1972, si applica anche a "strutture associative" fra persone che non sono "soggetti passivi IVA", e dunque anche alle SOCIETÀ COOPERATIVE COSTITUITE FRA SOCIETÀ DI MUTUO SOCCORSO.

È ovvio che l'applicazione estensiva dell'art. 10, c. 2, alle cooperative fra soggetti esercenti l'attività sanitaria e cooperative fra società di mutuo soccorso implica necessariamente il rispetto degli ulteriori presupposti applicativi indicati dalla norma e che attengono più propriamente al profilo oggettivo di applicazione.

Pertanto, l'esenzione di cui all'art. 10, c. 2, si applicherà purché:

- l'attività eventualmente svolta dalla cooperative nei confronti di terzi o di soci con pro rata superiore al 10% non ecceda il 50% del volume d'affari della cooperativa;
- i corrispettivi dovuti dai soci della cooperativa non eccedano l'ammontare dei costi imputabili alle prestazioni rese.

### **CODICE DELLE PARI OPPORTUNITA' TRA UOMO E DONNA**

L'articolo 46 del Dlgs. 11 aprile 2006, n. 198, a norma dell'articolo 6 della legge 28 novembre 2005, n. 246, ha introdotto l'obbligo per le imprese che occupano oltre 100 dipendenti, di redigere un rapporto biennale sulla situazione del personale.

Detto obbligo era già previsto dalla legge 125/1991, oggi assorbita nel Codice delle pari opportunità.

Il rapporto va presentato entro il 30 di aprile 2012 ai Consiglieri regionali di parità e trasmesso anche alle rappresentanze sindacali aziendali, ove presenti.

Il rapporto deve contenere informazioni sulla situazione del personale maschile e femminile in merito allo stato:

- delle assunzioni;
- della formazione;
- della promozione professionale;
- dei livelli d'inquadramento professionale in essere;
- dei passaggi di qualifica avvenuti;
- di altri fenomeni di mobilità;
- dell'eventuale intervento di CIGO;
- dei licenziamenti registrati;
- dei prepensionamenti e dei pensionamenti;
- della retribuzione effettivamente corrisposta (retribuzione di fatto)

Si ricorda che, in assenza del rapporto dovuto, può scattare l'esclusione dal concorso per la presentazione di progetti per le pari opportunità, finanziati dal Ministero del Lavoro. Inoltre, la DRL è autorizzata ad erogare sanzioni amministrative (DPR n. 520/1955) e, nei casi più gravi, può disporre la sospensione dei benefici contributivi eventualmente goduti dall'azienda.