

Iva e fisco

Enti Locali

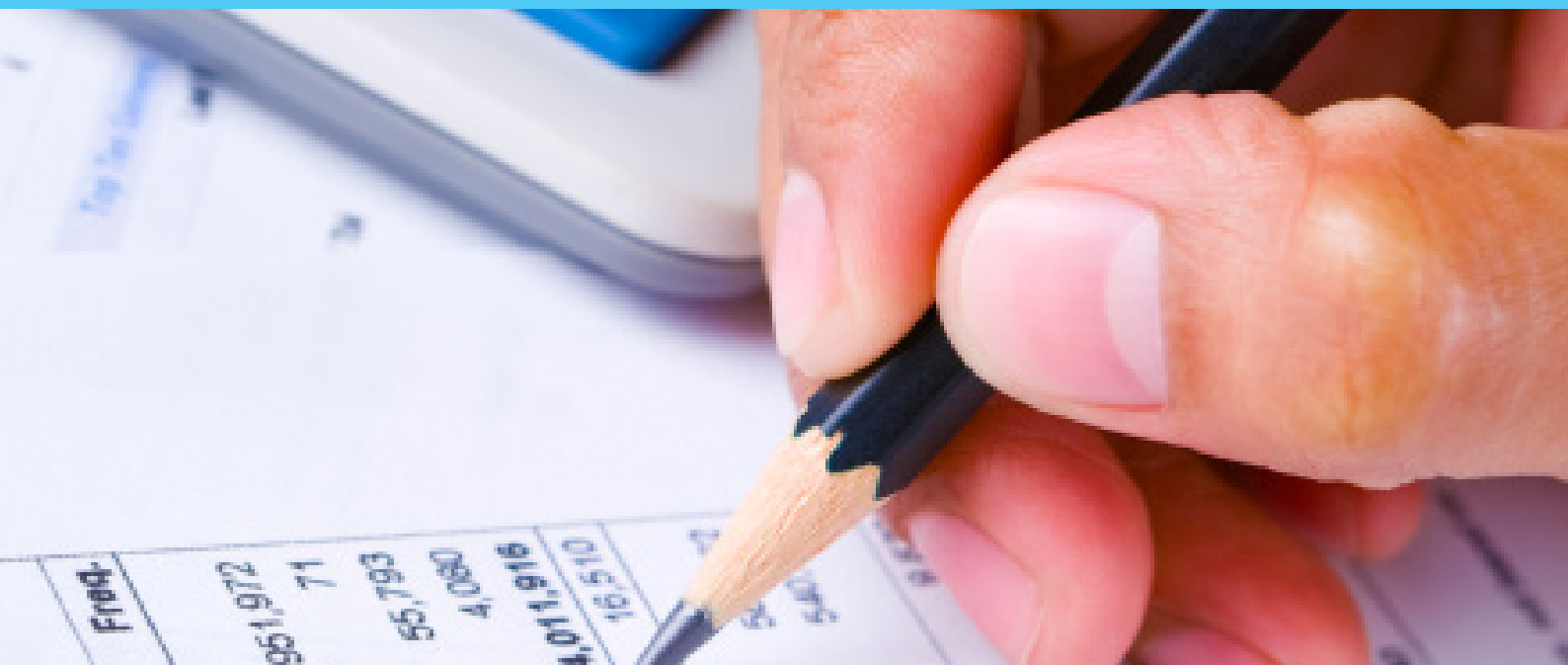
NUMERO

11

ANNO IV

Mensile di aggiornamento e approfondimento professionale
per gli operatori degli Enti Locali

Novembre 2016



CENTRO STUDI[®]
EDITORIA



3 **“Decreto fiscale”**
le novità su Iva e
dichiarazioni fiscali
del D.L. collegato alla
“Legge di bilancio 2017”

6 **Invio telematico
fatture elettroniche e
corrispettivi**
definite le specifiche
tecniche e i termini per
la trasmissione dei dati

16 **Fatture elettroniche**
dal 31 dicembre 2016
scattano le nuove
regole per la
conservazione



CENTRO STUDI[®]
ENTI LOCALI

IVA & FISCO *ENTI LOCALI*



ANNO IV - n. 11
Novembre 2016

In questo numero:

Il notiziario	pag. 3
“Decreto fiscale”: le novità su Iva e dichiarazioni fiscali del Dl. collegato alla “Legge di bilancio 2017”	pag. 3
Invio telematico fatture elettroniche e corrispettivi: definite le specifiche tecniche e i termini per la trasmissione dei dati	pag. 6
“Ravvedimento operoso”: l’Agenzia delle Entrate fornisce chiarimenti sulle diverse sanzioni per Dichiarazioni irregolari e tardive	pag. 8
“Edilizia residenziale pubblica”: regime fiscale agevolato per le cessioni in proprietà di aree ricomprese nel “Peep”	pag. 14
“Imposta di bollo” nel procedimento arbitrale: la assolve chi produce il documento mediante contrassegno o in modo virtuale	pag. 14
“Imposta di bollo”: sono esenti i certificati rilasciati per il riconoscimento degli indennizzi di guerra	pag. 15
Gli approfondimenti	pag. 16
Fatture elettroniche: dal 31 dicembre 2016 scattano le nuove regole per la conservazione di Cesare Ciabatti	pag. 16
Archivio fiscale: gli aspetti operativi per adeguarsi in vista della scadenza del 31 dicembre 2016 di Cesare Ciabatti	pag. 17
I quesiti	pag. 20
Cessione di area pip da parte di un Comune nell’ambito del piano di valorizzazione: l’esenzione da imposte indirette riguarda anche l’Iva? di Francesco Vegni	pag. 20
Iva: può essere applicata l’aliquota del 10% per la realizzazione di una scuola con contratto di disponibilità? di Alessio Malucchi e Francesco Vegni	pag. 21
Lo scadenziario	pag. 24

La rivista si compone di n. 26 pagine

*Nella predisposizione e preliminarmente all'invio della presente Rivista
sono stati effettuati tutti i possibili controlli tecnici
per verificare che i files siano indenni da virus.*

*Ricordato che l'installazione di un'aggiornata protezione antivirus
rientra comunque tra le regole fondamentali di corretta gestione di un qualsiasi
sistema informatico, si declina da ogni responsabilità in ordine alla trasmissione di eventuali virus*

IL NOTIZIARIO

“Decreto fiscale”: le novità su Iva e dichiarazioni fiscali del Dl. collegato alla “Legge di bilancio 2017”

Il Capo II del Dl. 22 ottobre 2016, n. 193, collegato alla Legge di bilancio 2017 e meglio noto come “Decreto fiscale” (G.U. n. 249 del 24 ottobre 2016), tratta delle misure urgenti in materia fiscale, esaminiamo in prima battuta gli artt. 4 e 5 riferiti, rispettivamente, alle novità introdotte in materia di nuovi adempimenti per i soggetti Iva decorrenti dal 1° gennaio 2017 (tra cui gli Enti Locali per le attività svolte in esercizio di impresa) e di tempistiche di rinvio delle dichiarazioni annuali Iva e Irap “integrative a favore”.

Art. 4 – Disposizioni recanti misure per il recupero dell’evasione

Nuove scadenze invio telematico Dichiarazione Iva

Tale norma conferma in primo luogo la scadenza del 28 febbraio 2017 per l’invio telematico della Dichiarazione Iva 2017 invia autonoma, mentre dall’anno 2018 l’invio potrà avvenire entro il 30 aprile. Ciò significa che gli Enti Locali, per evitare di incorrere sanzioni per invio tardivo della Dichiarazione Iva dovranno organizzarsi per poter predisporre ed inviare i Modelli riferiti all’anno 2016 entro il prossimo 28 febbraio 2017.

Diventa dunque importante verificare, fin da inizio anno 2017, il tempestivo aggiornamento delle contabilità Iva (specie per coloro i quali sono ancora a credito pur dopo due anni di vigenza *dello split payment*), nonché il corretto funzionamento delle procedure di gestione delle operazioni in *split payment* e del *reverse charge* e quindi una stampa dei riepilogativi che sia trasparente e consenta agevolmente la predisposizione del modello dichiarativo Iva.

I due nuovi adempimenti comunicativi trimestrali

Le altre due novità importanti, decorrenti dal 1° gennaio 2017, sono l’introduzione di due nuove comunicazioni trimestrali, riguardanti rispettivamente:

- i dati delle fatture (e note di credito/debito) emesse, ricevute e registrate nel trimestre;
- i dati delle liquidazioni periodiche Iva (mensili o trimestrali),

da inviare entrambe entro la fine del secondo mese successivo al trimestre di riferimento (ed entro il 28 febbraio riguardo al IV trimestre dell’anno), sulla base di modalità che verranno stabilite da apposito Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate.

Dunque, oltre che per la scadenza di invio telematico della Dichiarazione Iva annuale, anticipata a tantum al 28 febbraio nel 2017 ed a regime al 30 aprile dal 2018, anche gli Enti Locali (oltre che gli intermediari o le società di servizio che li seguono) dovranno preoccuparsi di far adattare tempestivamente i loro *software* per ottemperare a tali nuove scadenze.

Nello specifico, viene sostituito l’art. 21 del Dl. n. 78/10, convertito con modificazioni dalla Legge n. 122/10 e introdotto *ex novo* l’art. 21-bis.

I dati delle *comunicazioni delle fatture (e note di credito/debito) emesse, ricevute e registrate nel trimestro* dovranno comprendere almeno:

- a) i dati identificativi dei soggetti coinvolti nelle operazioni;
- b) la data ed il numero della fattura;
- c) la base imponibile;
- d) l’aliquota applicata;
- e) l’imposta;
- f) la tipologia dell’operazione.

Gli obblighi di conservazione dei documenti informatici ai fini della loro rilevanza fiscale, previsti dall'art. 3 del Decreto Mef 17 giugno 2014, si intendono soddisfatti per tutte le fatture elettroniche nonché per tutti i documenti informatici trasmessi attraverso il sistema di interscambio. Un Provvedimento del Diretto dell'Agenzia delle Entrate stabilirà i tempi di applicazione di tale ultima disposizione anche con riferimento all'obbligo di comunicazione e di esibizione delle scritture e dei documenti rilevanti ai fini tributari, di cui al successivo art. 5 del citato Dm. 17 giugno 2014.

La *comunicazione dei dati delle liquidazioni periodiche Iva (mensili o trimestrali)* viene prevista all'interno dell'art. 21-bis, introdotto *ex novo* all'interno del citato Dl. n. 78, mantenendo fermi gli ordinari termini di versamento dell'Iva dovuta in base alle liquidazioni periodiche effettuate, mensili o trimestrali.

La comunicazione in questione è presentata anche nell'ipotesi di liquidazione a credito dell'Iva, mentre per chi gestisce le contabilità separate è possibile presentare una sola comunicazione riepilogativa per ciascun trimestre.

Esito controlli comunicazioni

L'Agenzia delle Entrate mette a disposizione del contribuente o del suo intermediario gli esiti derivanti dall'esame dei dati di cui al nuovo art. 21 sopra citato, la coerenza tra i dati medesimi e le comunicazioni inviate, nonché la coerenza dei versamenti dell'Iva rispetto a quanto indicato nella comunicazione medesima. Quando dai controlli eseguiti emerge un risultato diverso rispetto a quello indicato nella comunicazione, il contribuente è informato dell'esito con modalità previste con Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, potendo fornire i chiarimenti necessari od operare segnalazioni, o ancora ravvedersi.

Sanzioni

L'art. 11 del Dlgs. n. 471/97 è integrato prevedendo, per l'omessa o errata trasmissione dei dati di ogni fattura, prevista dal nuovo art. 21 del Dl. n. 78/10, una sanzione di 25 Euro, con un massimo di 25.000 Euro.

L'omessa, incompleta o infedele comunicazione delle liquidazioni periodiche di cui al nuovo art. 21-bis dello stesso Dl. n. 78/10 è punita invece con una sanzione da 5.000 a 50.000 Euro.

Riepilogando, a partire dal 1° gennaio 2017, gli Enti Locali, con riferimento ai propri servizi Iva, dovranno tenere conto delle seguenti nuove scadenze:

- 28 febbraio 2017: scadenza invio telematico Dichiarazione Iva 2017 (anno 2016)
- 31 maggio 2017/31 agosto 2017/30 novembre 2017/28 febbraio 2018 (e anche per gli anni futuri): scadenza presentazione Comunicazioni relative:

a) a fatture e note di credito/debito emesse, ricevute e registrate nel trimestre precedente;

b) a dati delle liquidazioni periodiche (con modalità da definire da apposito Decreto, da comprendere eventuali esoneri per le fatture emesse e ricevute in formato elettronico),

pena l'applicazione delle sopra citate sanzioni;

- (dal 2018) 30 aprile: scadenza invio telematico Dichiarazione Iva anno precedente.

Art. 5 – Dichiarazione “integrativa a favore”

La norma in esame riveste particolare importanza perché sostanzialmente consente, anche agli Enti Locali, di poter reinviare una dichiarazione fiscale a titolo di “integrativa a favore” anche dopo il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello a cui la dichiarazione si riferisce, purché entro i termini previsti per l'accertamento.

In realtà, considerando che gli Enti Locali sono esclusi da Ires ai sensi dell'art. 74, comma 1, del Dpr. n. 917/86, l'interesse concreto per tale norma è soprattutto legato ai crediti da Modello 770 e soprattutto da Dichiarazione Irap, considerando che, riguardo alla Dichiarazione Iva, pur essendo consentito il reinvio della “integrativa a favore” nel termine “lungo” di cui sopra, non è poi possibile procedere alla compensazione, con Modello F24, dell'eventuale maggior credito generato dalla dichiarazione “integrativa a favore” se reinviata oltre il “vecchio” termine, vigente fino a oggi e sopra ricordato, della dichiarazione relativa all'anno successivo.

Dichiarazione Irap “iaf”

In merito invece alla Dichiarazione Irap (ed al Modello 770), la compensazione con Modello F24 è ammessa purché con debiti formati dall'anno successivo a quello di reinvio della dichiarazione.

Ad esempio, mentre entro lo scorso 30 settembre 2016 un Ente Locale avrebbe potuto reinviare la Dichiarazione Irap 2015 “integrativa a favore” potendo recuperare un credito Irap dell’anno 2014 da poter poi compensare da subito con i versamenti mensili successivi alla presentazione della Dichiarazione, dovendo invece presentare necessariamente istanza di rimborso per le annualità precedenti, a partire da oggi lo stesso Ente potrà, entro il 31 dicembre 2016, reinviare le Dichiarazioni Irap “integrative a favore” entro i termini di decadenza per l’accertamento di cui all’art. 43 del Dpr. n. 600/73 (quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione), ossia riferite anche agli anni 2011-2012-2013-2014).

E’ consigliabile pertanto approfittare dell’occasione per operare una nuova verifica dei modelli dichiarativi Irap pregressi entro la fine del 2016.

Nello specifico, riguardo alle Dichiarazioni dei redditi, Irap e Modello 770, viene modificato il Dpr. n. 322/98 sostituendo i commi 8 e 8-bis dell’art. 2.

L’eventuale credito derivante dal minor debito o dal maggiore credito risultante dalle dichiarazioni “integrative a favore” può essere utilizzato in compensazione tramite Modello “F24”.

Al riguardo, dovrà essere chiarito, con riferimento agli Enti Locali che applicano il metodo retributivo Irap, se lo stesso discorso vale anche per le compensazioni verticali Irap da Irap operate semplicemente versando di meno sugli acconti mensili successivi alla presentazione della Dichiarazione Irap, non essendo prevista in tal caso la compensazione tramite Modello “F24”.

Inoltre, se la Dichiarazione “integrativa a favore” è presentata oltre il termine di presentazione della dichiarazione relativa all’anno successivo, il credito di cui sopra può essere utilizzato in compensazione con Modello “F24”, ma solo rispetto al versamento di debiti maturati a partire dal periodo d’imposta successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione integrativa a favore.

Nella dichiarazione relativa al periodo d’imposta in cui è presentata la dichiarazione “integrativa a favore” è indicato il credito derivante dal minor debito o dal maggiore credito risultante da detta dichiarazione integrativa, nonché l’ammontare eventualmente già utilizzato in compensazione.

Dichiarazione Iva “iaf”

Riguardo alle Dichiarazione Iva, viene da una parte previsto che anche queste possano essere reinviolate come “integrative a favore” entro i termini di decadenza per l’accertamento di cui all’art. 57 del Dpr. n. 633/72 (quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione), ossia riferite anche agli anni 2011-2012-2013-2014), ma soltanto l’eventuale credito derivante dal minore debito o dalla maggiore eccedenza detraibile risultante dalle dichiarazioni presentate entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo può essere portato in detrazione in sede di liquidazione periodica o di dichiarazione annuale, ovvero utilizzato in compensazione tramite Modello “F24”, ovvero chiesto a rimborso.

Di fatto quindi la norma non estende la possibilità di recuperare l’Iva mediante il meccanismo dichiarativo anche su annualità rientranti nel periodo “lungo” previsto per l’accertamento e di cui all’art. 57 del Dpr. n. 633/72 e pertanto il rinvio delle Dichiarazioni Iva “integrative a favore” per detti periodi di fatto è utile soltanto a comunicare all’Agenzia delle Entrate l’ammontare del credito che si intende recuperare, dovendo poi però seguire percorsi diversi dalla compensazione tramite Modello “F24” o dalla richiesta di rimborso mediante dichiarazione.

C’è da chiedersi quindi quale sia la reale utilità di tale norma ...

Riepilogando, limitando il discorso alle Dichiarazioni Iva e Irap (ma anche Modello 770 per le ritenute), le uniche di interesse per l’Ente Locale:

- Dichiarazione Irap “iaf” (o Modello 770): reinviabile entro i termini di cui all’art. 43 del Dpr. n. 600/73, se reinviata entro il termine di presentazione della dichiarazione riferita all’anno successivo la compensazione può avvenire da subito, una volta operato il rinvio, se invece viene reinviata entro il termine “lungo” di cui sopra la compensazione può avvenire solo su debiti maturati dall’anno d’imposta successivo;
- Dichiarazione Iva “iaf”; reinviabile entro i termini di cui all’art. 57 del Dpr. n. 633/72, ma di fatto la compensazione è limitata alle dichiarazioni reinviolate entro il termine di presentazione della dichiarazione riferita all’anno successivo, se invece viene reinviata entro il termine “lungo” di cui sopra la compensazione non può avvenire.

Invio telematico di fatture e corrispettivi: definite le specifiche tecniche e i termini per la trasmissione dei dati

Con due Provvedimenti del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 28 ottobre 2016, facenti seguito alla pubblicazione sulla G.U. n. 249 del 24 ottobre 2016 del Dl. 22 ottobre 2016, n. 193 (*“Decreto fiscale”, vedi Entilocalinews n. 42 del 31 ottobre 2016*), sono state definite le informazioni da trasmettere, le specifiche tecniche e i termini per la trasmissione telematica dei dati delle fatture emesse e ricevute e dei corrispettivi ai sensi degli artt. 1 e 2, del Dlgs. n. 127/15 (*vedi Entilocalinews n. 33 del 31 agosto 2015*).

Esaminiamo nel dettaglio il contenuto dei due Provvedimenti, da coordinare con le previsioni dell'art. 4 del citato *“Decreto fiscale”*, specificando nelle conclusioni quali sono, ad oggi, i nuovi adempimenti per gli Enti Locali:

Dati sulle fatture emesse e ricevute

Il comma 3, dell'art. 1, del richiamato Dlgs. n. 127/15, stabilisce che i soggetti passivi possono optare per la trasmissione telematica all'Agenzia delle Entrate dei dati di tutte le fatture, emesse e ricevute, e delle relative variazioni riferite alle operazioni effettuate dal 1° gennaio 2017. La medesima disposizione, inoltre, prevede che gli stessi dati possono essere acquisiti dall'Agenzia delle Entrate anche qualora il soggetto passivo, che ha esercitato l'opzione, trasmetta o riceva fatture elettroniche mediante il Sistema di Interscambio di cui all'art. 1, commi 211 e 212, della Legge n. 244/07.

Per dare seguito all'opzione prevista dall'art. 1, comma 3, del Dlgs. n. 127/15, i contribuenti devono inviare **entro l'ultimo giorno del secondo mese successivo ad ogni trimestre**, distintamente, le informazioni di tutte le fatture emesse nel corso del periodo d'imposta, le fatture ricevute e registrate ai sensi dell'art. 25, del Dpr. n. 633/72, ivi comprese le bollette doganali, nonché le relative variazioni.

I dati da trasmettere sono riportati nell'Allegato *“Specifiche tecniche dati delle fatture”* del Provvedimento in commento.

Le modalità di trasmissione dei dati sono descritte nell'Allegato *“Modalità di trasmissione dati fatture”*, a differenza dei dati delle fatture elettroniche inviate e ricevute mediante il Sistema di Interscambio per i quali l'Agenzia delle Entrate acquisirà esclusivamente i dati contenuti nelle fatture elettroniche stesse.

L'opzione per la trasmissione telematica dei dati delle fatture all'Agenzia delle Entrate può essere esercitata dal contribuente **entro il 31 dicembre dell'anno precedente** a quello di inizio della trasmissione dei dati esclusivamente *on-line* sul sito dell'Agenzia delle Entrate previa autenticazione con le credenziali dei servizi telematici.

L'opzione ha effetto per l'anno solare in cui ha inizio la trasmissione dei dati e per i 4 anni solari successivi e si estende, se non revocata, ogni 5 anni. Per i soggetti che iniziano l'attività in corso d'anno e che intendono esercitare l'opzione sin dal primo giorno di attività, l'opzione ha effetto dall'anno solare in cui è esercitata.

Qualora il soggetto intenda revocare l'opzione può farlo in modalità telematica, mediante apposita funzionalità presente nel *sito web* dell'Agenzia delle Entrate entro il 31 dicembre dell'ultimo anno del quinquennio ed ha effetto a decorrere dal 1° gennaio dell'anno successivo all'ultimo anno del quinquennio.

I dati e le informazioni che pervengono all'Anagrafe Tributaria sono a disposizione dei soggetti che hanno esercitato l'opzione in una sezione apposita, raggiungibile mediante autenticazione, del sito dell'Agenzia delle Entrate la cui procedura è definita nell'Allegato *“Modalità di consultazione dei dati”*.

L'Agenzia delle Entrate utilizzerà i dati e le informazioni acquisiti al fine di controllarne la coerenza, supportare la predisposizione delle Dichiarazioni e ai fini della valutazione della capacità contributiva dei soggetti che li hanno trasmessi, nel rispetto dei diritti e delle libertà fondamentali dei contribuenti.

Eventuali modifiche delle specifiche tecniche allegate saranno pubblicate con preventiva comunicazione nell'apposita Sezione del sito dell'Agenzia delle Entrate.

Nel relativo Comunicato stampa, uscito lo stesso giorno, si legge che *“le stesse regole tecniche potranno essere seguite anche per adempiere all'obbligo di trasmissione telematica dei dati delle fatture previsto dall'art. 21 del Dl. n. 78/10, come di recente modificato dal Dl. n. 193/16 (decreto legge fiscale); chi sceglierà l'opzione sarà esonerato dall'adempimento previsto dal nuovo Dl.”*.

Anche nell'Audizione del Direttore dell'Agenzia delle Entrate Dott.ssa Orlandi, di commento alla manovra fiscale, viene specificato che *“subito dopo l'emanazione del Dl. n. 193/16, l'Agenzia delle Entrate ha effettuato un'operazione di immediato allineamento delle disposizioni che si stavano predisponendo per dare attuazione all'art. 1, comma 3, del Dlgs. n. 127/15 (attuativo dell'art. 9 della Legge delega fiscale del 2014)”*, fornendo da subito un messaggio chiaro agli operatori informatici: *“la sostanziale identità nelle modalità degli adempimenti consente, pertanto, sin da subito, agli operatori di avviare l'adeguamento dei sistemi informativi in funzione della scadenza del prossimo mese di maggio”*.

Relativamente agli Enti Locali, come noto dal 31 marzo 2015 vige l'obbligo di ricezione di sole fatture elettroniche, obbligo esteso ovviamente anche alle fatture emesse dagli stessi Enti Locali verso altri Enti pubblici rientranti tra i soggetti obbligati a ricevere fatture elettroniche, pertanto l'adempimento comunicativo trimestrale in questione, da assolvere:

- o mediante la comunicazione trimestrale di cui al Dl. n. 193/16;
- o mediante l'esercizio dell'opzione ed il successivo invio dei dati ai sensi dell'art. 3, comma 1, del Dlgs. n. 127/15 e del presente Provvedimento 28 ottobre 2016, ritenendosi in tal caso esonerato dalla comunicazione di cui sopra,

riguarda di fatto le sole fatture attive e note di credito/debito emesse in formato analogico a soggetti diversi dagli Enti pubblici (es. per incasso di canoni concessori o di fitti attivi).

Dati sui corrispettivi giornalieri

Dal 1° gennaio 2017, in conformità al Dlgs. n. 127/15, i commercianti al minuto o i contribuenti Iva che esercitano attività assimilate ai sensi dell'art. 22, Dpr. n. 633/72, potranno trasmettere all'Agenzia delle Entrate anche i dati sui corrispettivi giornalieri relativi alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuati.

Con il Provvedimento in oggetto vengono pertanto delineate le regole tecniche, gli strumenti tecnologici e i termini ai fini della memorizzazione elettronica e la trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi giornalieri.

Gli strumenti tecnologici di cui all'art. 2, comma 3, del Dlgs. n. 127/15, attraverso i quali i contribuenti possono inviare le informazioni sui corrispettivi giornalieri sono rappresentati dai *“Registratori Telematici”* in grado di registrare, memorizzare in memorie permanenti e trasmettere telematicamente i dati fiscali introdotti attraverso dispositivi di input.

Nel caso in cui il contribuente non eserciti l'opzione per la memorizzazione elettronica e la trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi di cui all'art. 2, comma 1, del Dlgs. n. 127/15, può comunque utilizzare i *“Registratori Telematici”* come *“Registratori di cassa”* di cui alla Legge n. 18/83 e all'art. 12, comma 1 della Legge n. 413/91 con l'osservanza della relativa disciplina.

I *“Registratori di cassa”* devono rispettare i requisiti indicati nell'Allegato alle specifiche tecniche denominato *“Prescrizioni tecniche per l'approvazione”*.

I *“Registratori Telematici”* sono attivati dal personale di laboratori abilitati dall'Agenzia delle Entrate, come previsto dal Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 28 luglio 2003.

Il Registratore Telematico risulta *“in servizio”* al momento della prima trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi giornalieri al Sistema dell'Agenzia delle entrate.

Le informazioni acquisite telematicamente dall'Agenzia delle Entrate sono messe a disposizione del contribuente titolare dell'apparecchio o di un suo delegato mediante apposita area dedicata e riservata presente sul sito *web* dell'Agenzia.

Attraverso la medesima area dedicata del sito *web* di cui al punto precedente, l'Agenzia delle Entrate rilascia al titolare del *“Registratore Telematico”* un *“Qrcode”* da applicare in apposito alloggiamento dell'apparecchio, visibile ai clienti, mettendo in condizione questi ultimi di verificare il corretto censimento e la regolare verifica periodica del Registratore.

I soggetti passivi che hanno esercitato l'opzione memorizzano i dati dei corrispettivi giornalieri esclusivamente mediante l'uso del *“Registratore Telematico”*, con l'osservanza delle regole e delle tempistiche riportate nelle specifiche tecniche allegate al presente Provvedimento.

Il *“Registratore Telematico”*, al momento della chiusura giornaliera, genera un file *xml*, lo sigilla elettronicamente e lo trasmette telematicamente al Sistema informativo dell'Agenzia delle Entrate.

La memorizzazione elettronica e la trasmissione telematica di cui ai punti precedenti sono effettuati a partire dal primo giorno di messa in servizio del “Registratore Telematico”.

La trasmissione telematica si considera effettuata nel momento in cui è completata, da parte dell’Agenzia delle Entrate, la ricezione del *file* contenente le informazioni medesime.

In caso di esito negativo gli esercenti effettuano la trasmissione del file corretto entro i cinque giorni lavorativi successivi alla comunicazione di scarto.

Le informazioni da memorizzare elettronicamente e trasmettere telematicamente ai sensi dell’articolo 2, comma 1, del Dlgs. n. 127/15 sono riportate nell’Allegato alle “*Tipi dati per i corrispettivi*”.

In caso di mancato o irregolare funzionamento del Registratore Telematico, l’esercente può provvedere all’annotazione dei dati dei corrispettivi delle singole operazioni giornaliere su apposito registro da tenere anche in modalità informatica. Nelle specifiche tecniche allegate al presente provvedimento sono disciplinate le casistiche di guasto, dismissione, furto e cessione a qualsiasi titolo del “Registratore Telematico”.

Per l’esercizio dell’opzione e per la relativa revoca valgono gli stessi termini e modalità previste per le fatture, precedentemente esaminati.

Relativamente agli **Enti Locali**, le attività per le quali è previsto l’esonero da fatturazione e, quindi, la registrazione dei corrispettivi riguardano attività come la refezione scolastica, il trasporto scolastico, l’attività museale, ecc..

Merita in primo luogo ricordare che, relativamente alle attività rilevanti Iva svolte in regime di esenzione *ex art. 10*, Dpr. n. 633/72, gestite in contabilità separata ai sensi dell’art. 36 del medesimo Decreto, il successivo art. 36-*bis* esonera dalla registrazione dei corrispettivi e quindi il problema della comunicazione degli stessi non sussiste.

Riguardo invece alle attività che obbligano l’Ente a registrare i corrispettivi, l’adempimento comunicativo in esame è soltanto facoltativo e pertanto la registrazione in contabilità Iva non obbliga necessariamente gli Enti a dotarsi del “Registratore Telematico”.

In sintesi, mettendo insieme le previsioni dell’art. 4 del recente Dl. n. 193/16 (*vedi Entilocalinews n. 42 del 31 ottobre 2016*) e dei due Provvedimenti 28 ottobre 2016, in definitiva i nuovi adempimenti per gli Enti Locali decorrenti dal 1° gennaio 2017 sono i seguenti:

- **28 febbraio 2017**: scadenza invio telematico Dichiarazione “*Iva 2017*” (dal 2018 la scadenza è posticipata al **30 aprile** di ogni anno). Non più quindi il 30 settembre dell’anno successivo a quello di riferimento;
- **31 maggio 2017/31 agosto 2017/30 novembre 2017/28 febbraio 2018** (fine del secondo mese al trimestre di riferimento, scadenze vevoli anche per gli anni futuri):
 - a) scadenza invio Comunicazione trimestrale relativa alle sole fatture e note di credito/debito analogiche emesse nel trimestre di riferimento ai sensi dell’art. 4 del Dl. n. 193/16 oppure, in alternativa, previo esercizio dell’opzione, invio dei dati riferiti ai medesimi documenti ai sensi dell’art. 3, comma 1, del Dlgs. n. 127/15 e del Provvedimento 28 ottobre 2016. Il tutto mediante sistemi informatici che da oggi possono essere già adeguati dalle *software house*;
 - b) scadenza invio Comunicazione dati delle liquidazioni periodiche riferite al trimestre di riferimento, ai sensi dell’art. 4 del Dl. n. 193/16, secondo direttive da definire con apposito provvedimento dell’Agenzia delle Entrate.

“Ravvedimento operoso”: l’Agenzia delle Entrate fornisce chiarimenti sulle diverse sanzioni per Dichiarazioni irregolari e tardive

Con la Circolare n. 42/E del 12 ottobre 2016, l’Agenzia delle Entrate ha fornito ulteriori chiarimenti volti a delineare il quadro delle sanzioni applicabili nel caso di irregolarità nel contenuto delle Dichiarazioni fiscali o di tardività dell’invio delle stesse, anche oltre il termine di 90 giorni dalla scadenza del termine di invio.

Eventuali errori e omissioni eventualmente commessi dai contribuenti possono essere regolarizzati

mediante l'istituto del "ravvedimento operoso", che permette così di beneficiare di una riduzione delle sanzioni in ragione del tempo trascorso dalla commissione delle violazioni stesse.

Il contribuente, per poter individuare la sanzione corretta da applicare, dovrà verificare se le correzioni di errori dichiarativi sono stati effettuati entro oppure oltre 90 giorni dalla scadenza di presentazione della Dichiarazione, quindi rientranti o meno nell'ambito applicativo dell'art. 13, comma 1, lett. a-bis), del Dlgs. n. 472/97.

L'art. 13, del Dlgs. n. 472/97, in materia di "ravvedimento operoso", è stato modificato dalla "Legge di Stabilità 2015", che introdusse la lett. a-bis) la quale prevedeva, nella originaria formulazione, una riduzione della sanzione a un 1/9 del minimo "se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il novantesimo giorno successivo al termine per la presentazione della Dichiarazione, ovvero, quando non è prevista Dichiarazione periodica, entro 90 giorni dall'omissione o dall'errore".

Con la Circolare n. 23/E del 9 giugno 2015, l'Agenzia delle Entrate è intervenuta specificando che la regolarizzazione entro i primi 90 giorni dalla scadenza del termine di presentazione della Dichiarazione riguarda le sole violazioni commesse "mediante" la presentazione della Dichiarazione, cioè le violazioni relative al contenuto e alla documentazione delle Dichiarazioni, disciplinate dall'art. 8, del Dlgs. n. 471/97. Con riferimento a tali violazioni, anche a seguito delle modifiche introdotte dal Dlgs. n. 158/15 rimangono pertanto validi i chiarimenti sull'istituto resi con la citata Circolare n. 23/E del 9 giugno 2015.

Le violazioni diverse da quelle commesse "mediante" la presentazione Dichiarazione possono invece essere regolarizzate, ai sensi della lett. a-bis), entro 90 giorni decorrenti dalla commissione della violazione.

Per la comprensione delle nuove istruzioni apportate dalla presente Circolare, vengono distinte le violazioni dichiarative configurabili nei primi 90 giorni dalla scadenza del termine di presentazione da quelle configurabili oltre i 90 giorni dalla scadenza del termine medesimo.

Correzione di errori ed omissioni della Dichiarazione annuale nei primi 90 giorni dalla scadenza del termine di presentazione

Per l'invio della Dichiarazione "integrativa" nei primi 90 giorni successivi al termine di scadenza ordinario vale - come già chiarito con la Circolare 23/E del 2015 - vale quanto stabilito della lett. a-bis). La nuova disciplina del "ravvedimento operoso" di cui alla lett. a-bis) ha voluto distinguere la Dichiarazione "integrativa", che ammette una modifica al contenuto di una Dichiarazione già presentata nei tempi, dalla Dichiarazione "tardiva".

Dichiarazione integrativa per correggere errori non rilevabili in sede di controllo automatizzato o formale

Se il contribuente presenta una Dichiarazione integrativa/sostitutiva nei primi 90 giorni dalla scadenza del termine ordinario, per correggere errori non rilevabili in sede di controllo automatizzato o formale, la sanzione da applicare, e dunque, quella da prendere a riferimento in caso di "ravvedimento" non è più quella prevista per la tardività ai fini delle Imposte dirette, di cui all'art. 1, comma 1 del Dlgs n. 471/97, bensì quella di cui al successivo art. 8, inerente le "violazioni relative al contenuto e alla documentazione delle Dichiarazioni". Si rammenta che tale disposizione disciplina le violazioni formali relative al contenuto e alla documentazione delle Dichiarazioni che non integrino un'ipotesi di infedele Dichiarazione.

Per il contribuente che presentasse una Dichiarazione integrativa/sostitutiva entro 90 giorni dalla scadenza ordinaria per correggere l'omessa indicazione di un reddito da locazione, la sanzione da applicare è quella prevista dall'art. 8, comma 1, del Dlgs. n. 471/97, secondo cui, "fuori dei casi previsti negli artt. 1, 2 e 5, (ossia fuori dai casi di infedeltà) se nella Dichiarazione (...) sono omissi o non sono indicati in maniera esatta e completa dati rilevanti per (...) la determinazione del Tributo, oppure non è indicato in maniera esatta e completa ogni altro elemento prescritto per il compimento dei controlli, si applica la sanzione amministrativa da Euro 250 a Euro 2.000", fermo restando la regolarizzazione dell'eventuale "omesso versamento".

Dichiarazione integrativa per correggere errori rilevabili in sede di controllo automatizzato o formale

In caso di Dichiarazione integrativa/sostitutiva presentata nei primi 90 giorni dalla scadenza del termine ordinario, per correggere errori rilevabili in sede di controllo automatizzato o formale, la sanzione

applicabile è solo quella per omesso versamento di cui all'art. 13, del Dlgs. n. 471/97, pari al 30% di ogni importo non versato, con possibilità di avvalersi del “*ravvedimento operoso*” applicando le riduzioni previste dall'art. 13, del Dlgs. n. 472/97.

Dichiarazione tardiva

Per la presentazione della Dichiarazione tardiva entro 90 giorni dalla scadenza del termine di presentazione, vale la sanzione in misura fissa di Euro 250, di cui all'art. 1, comma 1, del Dlgs. n. 471/97, prevista per l'omissione della Dichiarazione in assenza di debito d'imposta, accompagnata dalla sanzione per omesso versamento qualora dalla Dichiarazione stessa risulti anche un insufficiente o tardivo versamento del Tributo.

Nell'ipotesi in cui la Dichiarazione viene inviata entro il termine di presentazione della Dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo e, comunque, prima dell'inizio di qualunque attività amministrativa di accertamento di cui il contribuente abbia avuto formale conoscenza, la sanzione viene determinata nella misura compresa tra Euro 150 e Euro 500, introdotta dal Dlgs. n. 158/15, in assenza di debito d'imposta; tale fattispecie riguarda esclusivamente le Dichiarazioni “*omesse*”, ossia quelle presentate oltre 90 giorni dalla scadenza del termine.

Non vale altresì in tale contesto la disposizione contenuta nel comma 4-*bis* di cui all'art. 7, del Dlgs. n. 472/97, secondo cui, “*(...) in caso di presentazione di una Dichiarazione o di una denuncia entro 30 giorni dalla scadenza del relativo termine, la sanzione è ridotta della metà*”, in quanto rappresenta una norma generale di “*chiusura*” applicabile ai soli casi non espressamente disciplinati dalle singole disposizioni di settore.

Può comunque essere ridotta la sanzione fissa per la tardività con “*ravvedimento operoso*” a 1/10, ai sensi della lett. c), mentre il tardivo o carente versamento del Tributo può essere regolarizzato applicando le riduzioni previste dall'art. 13, del Dlgs. n. 472/97, a seconda del momento in cui viene effettuato il versamento.

Correzione di errori commessi nella Dichiarazione presentata decorsi 90 giorni dalla scadenza del termine di presentazione

Decorsi 90 giorni dalla scadenza del termine di presentazione della Dichiarazione, le violazioni consistenti in errori “*non rilevabili*” mediante controlli automatizzati e formali vanno ad integrare e quindi ad aumentare la violazione di infedele Dichiarazione per la quale, a decorrere dal 1° gennaio 2016, è prevista una sanzione compresa tra il 90% e il 180% della maggiore Imposta dovuta della differenza del credito utilizzato. In questo caso, il contribuente che intenda regolarizzare la propria posizione è tenuto a presentare una Dichiarazione integrativa e a versare, oltre al Tributo dovuto e agli interessi, la corrispondente sanzione proporzionale “*assorbente*” delle altre violazioni relative all'infedeltà dichiarativa disvelata, ovvero quella prevista per l'omesso versamento con possibilità di ravvedersi applicando le riduzioni previste dall'art. 13, del Dlgs. n. 472/97, a seconda del momento in cui interviene il versamento.

La sanzione in oggetto trova applicazione solo con riferimento alle violazioni costituenti infedeltà dichiarativa.

Nell'esempio sopra citato, se il contribuente presenta una Dichiarazione integrativa oltre 90 giorni per correggere l'omessa indicazione, nella Dichiarazione originaria, di un reddito da locazione di immobili ad uso non abitativo, la sanzione da prendere a riferimento per la regolarizzazione è quella dell'art. 1, comma 2, del Dlgs. n. 471/97, secondo cui, se “*nella Dichiarazione è indicato, ai fini delle singole Imposte, un reddito o un valore della produzione imponibile inferiore a quello accertato, o, comunque, un'Imposta inferiore a quella dovuta o un credito superiore a quello spettante, si applica la sanzione amministrativa dal 90% al 180 % della maggior Imposta dovuta o della differenza del credito utilizzato.*”

Qualora l'omissione o l'incompletezza avesse integrato sin dall'origine un'ipotesi di irregolarità dichiarativa e non di infedeltà, come ad esempio nel caso in cui il contribuente abbia omesso o indicato in maniera inesatta o incompleta dati rilevanti per la sua individuazione, la sanzione da prendere a base di commisurazione del “*ravvedimento operoso*” oltre i 90 giorni rimane quella prevista dall'art. 8, del Dlgs. n. 471/97.

Dichiarazioni integrative per correggere errori non rilevabili in sede di controllo automatizzato o formale presentate entro il termine di presentazione della Dichiarazione successiva

Nel caso in cui il contribuente presenti una Dichiarazione integrativa dopo il termine di versamento del

secondo acconto da cui emerga una maggiore Imposta dovuta, con conseguente determinazione di acconti dovuti per l'anno d'imposta successivo in misura superiore, non potrà essere irrogata la sanzione prevista per "carente" versamento dell'acconto (art. 13, del Dlgs. n. 471/97).

Come chiarito con la Circolare n. 23/E del 2015, la fattispecie dell'insufficiente o omesso versamento dell'acconto si perfeziona solo con l'inutile decorso del termine di scadenza del versamento stesso ed è autonoma rispetto alla Dichiarazione che semplicemente ne determina l'ammontare.

Pertanto, se l'importo versato per gli acconti è commisurato a quello determinato nella Dichiarazione vigente al momento del versamento, il contribuente non potrà essere assoggettato a sanzione per carente versamento.

Dichiarazione integrativa per correggere errori rilevabili in sede di controllo automatizzato o formale

In caso di Dichiarazione integrativa presentata oltre i 90 giorni dalla scadenza del termine ordinario per correggere errori rilevabili in sede di controllo automatizzato o formale, si applica la sanzione per omesso versamento di cui all'art. 13, del Dlgs. n. 471/97, pari al 30% di ogni importo non versato, con la possibilità in tal caso di avvalersi del "ravvedimento operoso", applicando le riduzioni previste dall'art. 13 del Dlgs. n. 471/97 a seconda del momento in cui interviene il versamento.

Omessa Dichiarazione

In caso di omessa presentazione della Dichiarazione entro 90 giorni dalla scadenza del termine ordinario di presentazione, la sanzione prevista è compresa tra il 120% e il 240% dell'ammontare delle Imposte dovute, con un minimo di Euro 250, mentre se non sono dovute Imposte si applica la sanzione da Euro 250 ad Euro 1.000.

Se il contribuente provvede alla presentazione della Dichiarazione entro il termine di presentazione della Dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, e comunque prima dell'inizio di qualunque attività amministrativa di accertamento di cui abbia avuto formale conoscenza, si applica la sanzione dal 60% al 120% dell'ammontare delle Imposte dovute, con un minimo di Euro 200, mentre se non sono dovute Imposte si applica la sanzione da Euro 150 a Euro 500.

L'Agenzia ricorda che, per le Dichiarazioni presentate oltre 90 giorni dalla scadenza del termine, le sanzioni non possono essere spontaneamente regolarizzate mediante l'istituto del "ravvedimento operoso" e, in caso di accertamento di maggiori imponibili rispetto a quelli indicati nella Dichiarazione presentata oltre i 90 giorni dalla scadenza ma entro il termine di presentazione della Dichiarazione del periodo d'imposta successivo, si rende applicabile la sanzione di omessa presentazione della Dichiarazione nella misura compresa tra il 120% e il 240% dell'ammontare dell'Imposta dovuta.

Di seguito si riportano i quesiti affrontati nella Circolare n. 42/E in esame, inerenti il "ravvedimento operoso" nel Modello "730", in seguito al versamento del Tributo e di un omesso versamento di un debito Iva periodico.

Ravvedimento del 'Modello 730'

I Caf chiedono precisazioni sui termini entro cui il contribuente può ravvedere il Modello di Dichiarazione "730", in caso di infedeltà. L'Agenzia precisa che, nelle Istruzioni al Modello "730", si evince che "se il contribuente si accorge di non aver fornito tutti gli elementi da indicare della Dichiarazione e l'integrazione o la rettifica comporta un minor credito o un maggior debito deve utilizzare il Modello 'UnicoPf/2016'".

Il Modello "UnicoPf/2016" può essere presentato:

- entro il 30 settembre 2016 (correttiva nei termini): in questo caso, se dall'integrazione emerge un importo a debito, il contribuente deve procedere al pagamento del Tributo dovuto, degli interessi calcolati al tasso legale con maturazione giornaliera e della sanzione in misura ridotta secondo quanto previsto dall'art. 13, del Dlgs. n. 472/97 ("ravvedimento operoso");
- entro il termine previsto per la presentazione del Modello "UnicoPf" relativo all'anno successivo (Dichiarazione integrativa): in questo caso, se dall'integrazione emerge un importo a debito, il contribuente dovrà pagare contemporaneamente il Tributo dovuto, gli interessi calcolati al tasso legale con maturazione giornaliera, e le sanzioni in misura ridotta previste in materia di "ravvedimento operoso";
- entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la Dichiarazione (Dichiarazione integrativa, art. 2, comma 8, del Dpr. n. 322/98): in questo caso, se dall'integrazione emerge un importo a debito, il contribuente dovrà pagare contemporaneamente il Tributo dovuto, gli

interessi calcolati al tasso legale con maturazione giornaliera, e le sanzioni in misura ridotta previste in materia di “ravvedimento operoso”.

Ravvedimento operoso’ in seguito al versamento del Tributo: determinazione della misura della sanzione ridotta

E’ stato chiesto di definire la sanzione in misura ridotta da versare nel caso in cui il ricorso all’istituto del “ravvedimento operoso” avvenga successivamente al versamento tardivo del Tributo.

In risposta al quesito, l’Agenzia delle Entrate rammenta che con Risoluzione n. 67/E del 23 giugno 2011 si prevede la possibilità di effettuare il ravvedimento in maniera “frazionata”, ossia la possibilità di perfezionare un ravvedimento parziale rispetto al totale dovuto con correlato pagamento degli interessi e sanzioni proporzionati alla frazione del debito d’imposta versato tardivamente.

Se tra un versamento e l’altro viene notificato un atto di liquidazione o di accertamento, l’omesso versamento della parte di debito che residua non può beneficiare delle riduzioni delle sanzioni previste dal citato art. 13.

Non vi è però possibilità di “rateazione delle somme da ravvedimento”, ossia che, in caso di controllo fiscale attivato tra un versamento e l’altro del Tributo, il contribuente possa invocare l’avvenuta definizione integrale della violazione per effetto del versamento della “prima rata”.

Nel caso di omesso o carente versamento non è altresì possibile beneficiare della percentuale di riduzione dell’intera sanzione nelle misure più vantaggiose previste dalla lett. a), del citato art. 13, per aver versato una prima rata di quanto complessivamente dovuto entro il termine di 30 giorni dalla data di commissione della violazione.

Ai fini della determinazione della riduzione disposta dall’art. 13, del Dlgs. n. 472/97, rileva il momento in cui la sanzione è effettivamente regolarizzata.

Si precisa che il momento rilevante per valutare la riduzione sanzionatoria da “ravvedimento” applicabile è quello della regolarizzazione stessa, ossia quando la stessa viene versata.

Ravvedimento di un omesso versamento di un debito Iva periodico mediante compensazione con un credito Iva emergente dalle liquidazioni periodiche successive

Si chiede se un omesso versamento Iva periodico possa essere regolarizzato, ai sensi dell’art. 13, del Dlgs. n. 472/97, mediante compensazione con il credito Iva emergente dalle successive liquidazioni periodiche.

L’Agenzia precisa che l’omesso versamento dell’Iva a debito risultante dalla liquidazione periodica rappresenta una violazione “ravvedibile” entro il termine di presentazione della Dichiarazione relativa all’anno di commissione della violazione, ai sensi della lett. b), dell’art. 13, del Dlgs. n. 472/97. In particolare, fermo restando il versamento dell’Imposta dovuta e degli interessi entro il termine per la presentazione della Dichiarazione Iva relativa all’anno nel corso del quale è stato omesso il versamento periodico, è ammesso il versamento della sanzione del 3,75% dell’importo non versato, pari ad 1/8 del 30% previsto dall’art. 13, comma 1, del Dlgs. n. 471/97.

La compensazione del debito Iva periodico, e il conseguente “ravvedimento” delle sanzioni, può essere anticipata utilizzando il credito Iva maturato in un trimestre successivo a quello violato. Tale credito è rimborsabile ai sensi degli artt. 30 e 38-bis, del Dpr. n. 633/72, e preventivamente destinato alla compensazione mediante presentazione del Modello Iva “Tr”, in applicazione dell’art. 8, del Dpr. n. 542/99, secondo cui “i contribuenti in possesso dei requisiti indicati dal comma 2 dell’art. 38-bis del Dpr. n. 633/72, per la richiesta di rimborsi di Imposta relativi a periodi inferiori all’anno, possono, in alternativa, effettuare la compensazione prevista dall’art. 17, del Dlgs. n. 241/97, per l’ammontare massimo corrispondente all’eccedenza detraibile del trimestre di riferimento, presentando all’Ufficio competente, in via telematica entro l’ultimo giorno del mese successivo al trimestre di riferimento, l’istanza di cui al comma 2. (...)”

La compensazione orizzontale, ai sensi dell’art. 17, del Dlgs. n. 241/97, sarà evidenziata nel Modello “F24” nel rispetto dei limiti di Euro 5.000 annui di cui al comma 1, del citato art. 17, e di Euro 700.000 annui di cui al già citato art. 34, comma 1, della Legge n. 388/00. Qualora il credito da destinare in compensazione Iva sia superiore al limite di Euro 15.000, tuttavia, non occorre il “visto di conformità” di cui all’art. 10 del Dl. n. 78/09, la cui preventiva apposizione sul Modello Iva “Tr” è indispensabile solo in caso di richiesta di rimborso.

In assenza dei requisiti per poter utilizzare le eccedenze di credito trimestrale, il “ravvedimento” dell’omesso versamento periodico può essere effettuato utilizzando in compensazione il credito Iva

emergente dalla Dichiarazione annuale. In tale evenienza, il credito può essere compensato con un debito Iva pregresso a partire dal 1° gennaio dell'anno successivo a quello della maturazione.

Dal punto di vista dichiarativo, l'avvenuta compensazione tra il debito Iva periodico e il credito Iva (trimestrale o annuale) maturato successivamente, viene rappresentata nel seguente modo:

- nel rigo "VL29" sarà inserito l'importo del debito periodico, assolto tramite compensazione prima della presentazione della Dichiarazione annuale;
- l'importo del credito utilizzato in compensazione invece deve essere indicato nel rigo "VL22" della medesima Dichiarazione, se trattasi di credito trimestrale, ovvero nel rigo "VL9" della Dichiarazione relativa all'anno successivo, se trattasi di credito annuale.

Sarà necessario presentare una Dichiarazione rettificativa (correttiva nei termini o integrativa) qualora, in caso di utilizzo del credito annuale, la compensazione venga effettuata dopo la presentazione della Dichiarazione Iva, per dare evidenza dell'ulteriore versamento periodico (non indicato nella Dichiarazione originaria) e del conseguente incremento del credito annuale compensato.

Trattandosi tuttavia in entrambe le ipotesi di utilizzo del credito Iva trimestrale e/o annuale di compensazione esterna ai sensi dell'art. 17 del Dlgs. n. 241/97, la stessa dovrà essere evidenziata nel Modello "F24" ed è in ogni caso subordinata al rispetto dei limiti di Euro 5.000 annui di cui al comma 1, del citato art. 17, e di Euro 700.000 annui di cui all'art. 34, comma 1, della Legge n. 388/00. Inoltre, qualora il credito da destinare in compensazione Iva sia superiore al limite di Euro 15.000, occorrerà la preventiva apposizione sulla Dichiarazione annuale del "visto di conformità" prescritto dall'art. 10 del Dl. n. 78/09.

Tabella di sintesi

Correzione entro 90 giorni della Dichiarazione annuale - Adempimenti dei contribuenti

Dichiarazione integrativa		Dichiarazione tardiva
Presentare la dichiarazione corretta entro 90 gg. dalla scadenza del termine (29 dicembre per i solari)		Presentare la Dichiarazione entro 90 gg. dalla scadenza del termine (29 dicembre per i solari)
Versare la maggiore imposta, se dovuta, e gli interessi con decorrenza dalla scadenza del versamento		Versare l'imposta, se dovuta, e gli interessi con decorrenza dalla scadenza del versamento
Versare le relative sanzioni		Versare le relative sanzioni
Errori non rilevabili mediante controlli automatizzati e formali Euro 250 (art. 8, comma 1*), ridotta ad 1/9, ai sensi della lett. a-bis) = Euro 27,78 + sanzione per omesso versamento, se dovuto, ridotta secondo le misure dell'art. 13 del Dlgs. n. 472 del 1997, a seconda di quando interviene il "ravvedimento". * Salvo che ricorra una diversa e più specifica irregolarità dichiarativa disciplinata dall'art. 8.	Errori rilevabili mediante controlli automatizzati e formali sanzione per omesso versamento, se dovuto, ridotta secondo le misure dell'art. 13 del Dlgs. n. 472/97, a seconda di quando interviene il "ravvedimento".	Euro 250* (art. 1, comma 1), ridotta a 1/10, ai sensi della lett. c) = Euro 25 + sanzione per omesso versamento, se dovuto, ridotta secondo le misure dell'art. 13 del Dlgs. n. 472 del 1997, a seconda di quando interviene il "ravvedimento".

Correzione oltre 90 giorni della Dichiarazione annuale - Adempimenti dei contribuenti

Dichiarazione integrativa		Dichiarazione omessa
Presentare la dichiarazione corretta		Il "ravvedimento" della Dichiarazione
Versare la maggiore imposta, se dovuta, e gli interessi con decorrenza dalla scadenza del versamento		
Versare le relative sanzioni		
Errori non rilevabili mediante controlli automatizzati e formali sanzione pari al 90% della maggiore	Errori rilevabili mediante controlli automatizzati e formali sanzione per omesso versamento,	

<p>Imposta dovuta o della differenza del credito utilizzato, ridotta secondo le misure dell'art. 13 del Dlgs. n. 472/97, a seconda di quando interviene il "ravvedimento"</p> <p style="text-align: center;">oppure</p> <p>Se non sono dovute Imposte o non ricorre infedeltà della dichiarazione ma irregolarità della stessa, applicazione della sanzione prevista dall'art. 8 del Dlgs. n. 471/97, ridotta secondo le misure dell'art. 13 del Dlgs. n. 472/97, a seconda di quando interviene il "ravvedimento".</p>	<p>se dovuto, ridotta secondo le misure dell'art. 13 del Dlgs. n. 472/97, a seconda di quando interviene il "ravvedimento"</p>	<p>omessa dopo 90 giorni non è possibile.</p>
--	--	---

“Edilizia residenziale pubblica”: regime fiscale agevolato per le cessioni in proprietà di aree ricomprese nel “Peep”

L'Agenzia delle Entrate, con la Risoluzione n. 87/E del 4 ottobre 2016, ha fornito chiarimenti circa l'applicabilità delle agevolazioni di cui all'art. 32 del Dpr. n. 601/73, nel caso in cui venga stipulata, tra Comune e Cooperativa, una Convenzione edilizia ai sensi dell'art. 35 della Legge n. 865/71, per la cessione in proprietà al Comune, a fronte del pagamento di un corrispettivo, di aree ricomprese nel “Piano per l'edilizia economica e popolare” (Peep), con successiva cessione delle suddette aree, sempre mediante corrispettivo, al soggetto attuatore del Piano, che realizzerà il complesso abitativo con alloggi in vendita o locazione a soggetti che possiedono determinati requisiti stabiliti dalla Legge.

Le agevolazioni previste dal Dpr. n. 601/73 consistono nell'applicazione dell'Imposta di registro in misura fissa e l'esenzione dall'Imposta ipotecaria e catastale “per gli atti di trasferimento della proprietà delle aree previste dal Titolo III della Legge n. 865/71 e gli atti di concessione del diritto di superficie sulle aree stesse.”

Nel caso di specie, l'Agenzia delle Entrate ha ritenuto che gli atti di trasferimento della proprietà delle aree che tramite la Convenzione edilizia stipulata ai sensi dell'art. 35 della Legge n. 865/71 saranno posti in essere possono beneficiare del suddetto regime agevolato, ed ha aggiunto che non costituisce motivo ostativo ai fini della fruibilità del beneficio la circostanza che il Comune non proceda all'esproprio delle aree comprese nel Piano approvato ma che le acquisiti tramite compravendita per poi trasferirle a favore del soggetto attuatore.

L'Agenzia delle Entrate ha richiamato in tal senso anche l'art. 1, comma 58, della “Legge di Stabilità 2016”, in base al quale “l'art. 32, comma 2, del Dpr. n. 601/73, si interpreta nel senso che l'Imposta di registro in misura fissa e l'esenzione dalle Imposte ipotecarie e catastali si applicano agli atti di trasferimento della proprietà delle aree previste al Titolo III, della Legge n. 865/71, indipendentemente dal Titolo di acquisizione della proprietà da parte degli Enti Locali.”

“Imposta di bollo” nel procedimento arbitrale: la assolve chi produce il documento mediante contrassegno o in modo virtuale

L'Agenzia delle Entrate con la Risoluzione n. 89/E del 6 ottobre 2016, ha fornito chiarimenti in merito all'assolvimento dell'Imposta di bollo sugli atti e documenti dei procedimenti arbitrali trasmessi alle Camere di commercio e sui soggetti che devono assolvere all'Imposta.

Gli atti e i documenti in oggetto sono soggetti ad Imposta di bollo fin dall'origine ai sensi dell'art. 20, della Tariffa, Parte I, Allegato “A”, Dpr. n. 642/72, il quale prevede l'applicazione dell'Imposta di bollo agli “Atti e provvedimenti dei procedimenti giurisdizionali civili e amministrativi (...), atti e provvedimenti dei procedimenti arbitrali”.

In risposta all'Istanza presentata da una Camera di commercio, l'Agenzia delle Entrate ha ricordato l'art. 3 del Dpr. n. 642/72, il quale stabilisce le modalità di assolvimento all'Imposta di bollo ovvero:

- mediante contrassegno telematico;
- in modo virtuale mediante pagamento dell'Imposta all'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate o ad altri Uffici autorizzati.

Per assolvere quindi all'Imposta di bollo il contribuente può procedere con apposito contrassegno riportando, sul documento inviato telematicamente, il codice numerico composto dalle 14 cifre rilevabili sul contrassegno stesso rilasciato dall'intermediario, oppure in modo virtuale ai sensi dell'art. 15, Dpr. n. 642/72, come chiarito anche dalla Circolare n. 16/E del 14 aprile 2015.

Per quanto riguarda infine i soggetti tenuti all'assolvimento dell'Imposta sugli atti e documenti in commento, viene precisato che sono le Imprese e i privati che provvedono alla "*formazione*" del documento stesso e non la Camera di commercio, la cui attività nell'ambito delle procedure arbitrali consiste nella mera ricezione documentale e a servizi di Segreteria.

Imposta di bollo: sono esenti i certificati rilasciati per il riconoscimento degli indennizzi di guerra

L'Agenzia delle Entrate, con la Risoluzione n. 88/E del 4 ottobre 2016, ha confermato che sono esenti da Imposta di bollo in modo assoluto i documenti giustificativi e gli atti delle procedure di liquidazione degli indennizzi e dei contributi per danni guerra ai sensi dell'art. 12, comma 1, della Legge n. 593/81.

In particolare, la Risoluzione fa riferimento all'esenzione da Imposta di bollo delle istanze corredate da documentazione come certificati attestanti la qualifica di profugo, certificati di residenza storici, certificati delle vicende domiciliari presentate alle Autorità slovene, ai fini del riconoscimento di un indennizzo, dai cittadini che hanno subito danni di guerra dal regime jugoslavo nel periodo compreso tra il mese di maggio 1945 ed il mese di luglio 1990.

L'Agenzia ha tenuto a precisare che le norme che dispongono di esenzioni d'Imposta, come quella in esame, essendo configurabili come "*norme eccezionali*", devono considerarsi di stretta interpretazione e quindi devono essere valutate seguendo un "*criterio sostanziale*" che tenga conto della *ratio* generale di tutte quelle disposizioni emanate in anni immediatamente successivi alla fine della Seconda Guerra mondiale che vogliono fornire un ristoro patrimoniale ai cittadini che hanno subito danni patrimoniali e morali.

GLI APPROFONDIMENTI

Fatture elettroniche: dal 31 dicembre 2016 scattano le nuove regole per la conservazione

di Cesare Ciabatti

Entro il 31 dicembre 2016 l'Ente ha l'obbligo di inviare in conservazione l'archivio fiscale contenente le fatture elettroniche attive e passive prodotte e ricevute nel 2015 ed eventuali altri documenti informatici con rilevanza fiscale, quali ad esempio i registri qualora l'Ente li abbia prodotti in originale digitale (art. 3, Dm. 17 giugno 2014). L'adempimento è disposto dal comma 3, art. 39, Dpr. n. 633/72, in base al quale *“le fatture elettroniche sono conservate in modalità elettronica, in conformità alle disposizioni del Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze adottato ai sensi dell'art. 21, comma 5, del D.lgs. n. 82/05”*.

Dal disposto si evince quindi che la conservazione della stampa su carta delle fatture native digitali quali la *“Fepa”* (*“Fattura elettronica verso la Pubblica Amministrazione”*), non ha rilevanza ai fini della corretta conservazione.

La questione non è tanto di mera forma, ma di sostanza, le cui ragioni sono intrinseche nella natura digitale del documento. Il punto della questione lo pone il comma 3, art. 21, Dpr. n. 633/72 che prevede che *“il soggetto passivo assicura l'autenticità dell'origine, l'integrità del contenuto e la leggibilità della fattura dal momento della sua emissione fino al termine del suo periodo di conservazione”*. Il soggetto passivo ha l'obbligo di garantire per 10 anni la fattura autentica, ovvero la riconducibilità al soggetto passivo che l'ha prodotta, integrata ovvero preservata da eventuali manomissioni e leggibile, quindi tecnicamente riproducibile a video o a stampa. Per la *“Fepa”*, l'autenticità e l'integrità sono garantite dalla validità della firma digitale apposta sulla singola fattura o sul lotto di fatture. Conservare la leggibilità e la relativa firma digitale di ciascuna fattura è compito del processo di conservazione.

Tale processo non ha niente a che vedere con la semplice attività di memorizzazione su cd o dvd prevista dalle vecchie regole tecniche contenute nella Delibera Cnipa n. 11/04 o delle attività di *backup*, ma deve seguire una serie di attività ben precise definite dal Legislatore tecnico (Dpcm. 3 dicembre 2013), al fine di garantirne l'affidabilità del documento fiscale conservato nel tempo. Tra gli adempimenti previsti, indispensabili a gestire la conservazione delle fatture elettroniche, ma anche di tutti gli altri documenti nativi digitali dell'Ente tra i cui messaggi Pec, contratti d'appalto, mandati di pagamento, occorre nominare internamente un Responsabile della conservazione e definire un Manuale di conservazione nel quale descrivere tutte le procedure adottate dall'Ente.

La modalità di conservazione disposte dal Decreto Iva sono meglio dettagliate nel Dm. 14 giugno 2014 emanato ai sensi dell'art. 21, comma 5, del *“Cad”*. Il Decreto ministeriale in questione, all'art. 3, dispone che, oltre a conservare, è opportuno archiviare correttamente la documentazione con rilevanza fiscale, ovvero garantire *“le funzioni di ricerca e di estrazione delle informazioni dagli archivi informatici in relazione almeno al cognome, al nome, alla denominazione, al Codice fiscale, alla Partita Iva, alla data o associazioni logiche di questi ultimi”*. Un'attenta riflessione ci permette di intuire che il Legislatore tecnico si è preoccupato anche di garantire la ricerca delle fatture nel Sistema di conservazione che è logicamente separato dal gestionale di contabilità con le chiavi di ricerca abitualmente utilizzate. Del resto, si conserva per poter all'occorrenza recuperare facilmente i propri documenti.

Le fatture registrate nel Registro fatture e quindi fiscalmente rilevanti, dovranno essere estratte e versate in un archivio fiscale tecnicamente chiamato *“Pacchetto di versamento completo di tutte le chiavi di ricerca”* (tecnicamente definite *“metadati”*) che ne permettano il recupero e l'esibizione in caso di controllo all'autorità competente. La scelta dei metadati da associare ai *“Pacchetti di versamento”* dovranno essere attentamente definiti nel Manuale di conservazione nel rispetto delle indicazioni dell'art. 3, Dm. 17

giugno 2014, delle regole tecniche in materia di conservazione (Dpcm. 3 dicembre 2013) e formazione dei documenti amministrativi digitali (Dpcm. 13 novembre 2014).

Il mancato rispetto della corretta procedura di conservazione delle fatture elettroniche nei termini e nei modi appena accennati inficia sull'attendibilità della documentazione fiscale con conseguenze sanzionatorie in caso di verifiche, controlli e ispezioni da parte dell'Autorità competenti. Oltre a ciò, sul Responsabile pendono, sia le responsabilità previste dal "Codice dell'Amministrazione digitale", che responsabilità in merito alla mancata tenuta delle scritture contabili, sanzionate dall'art. 9, del Dlgs. n. 471/97, che al comma 1 recita che *"chi non tiene o non conserva secondo le prescrizioni le scritture contabili, i documenti e i registri previsti dalle leggi in materia di Imposte dirette e di Imposta sul valore aggiunto ovvero i libri, i documenti e i registri, la tenuta e la conservazione dei quali è imposta da altre disposizioni della legge tributaria, è punito con la sanzione amministrativa da Euro 1.000 a Euro 8.000"*. Altre responsabilità affiancano quelle richiamate e sono previste dal Dlgs. n. 42/04 in materia di Beni culturali, in quanto ciascun documento (anche digitale) contenuto negli archivi degli enti pubblici è ricondotto dall'art. 10 alla fattispecie di bene culturale e pertanto soggetto a tutela. Pertanto, secondo l'art. 30 del "Codice dei Beni culturali", l'Ente è tenuto *"a conservare gli archivi nella propria organicità e ordinamento"*, prevedendo al comma 1, dell'art. 169, sanzioni pesanti: *"la distruzione non autorizzata di documenti d'archivio, anche informatici è punita con l'arresto da 6 mesi ad un anno e con l'ammenda da 775 a 38.374,50 Euro"*.

Affrontare la scadenza del 31 dicembre prevista per le fatture elettroniche è dunque anche l'occasione per gestire la conservazione di tutti i documenti nativi digitali che non può essere disattesa, ne tantomeno risolta con la stampa su carta che genera solo copie con scarso valore giuridico ed in certi casi, come per la "Fepd", non a norma.

Archivio fiscale: gli aspetti operativi per adeguarsi in vista della scadenza del 31 dicembre 2016

di Cesare Ciabatti

Il 31 dicembre 2016 scade il termine per inviare in conservazione l'Archivio fiscale contenente i documenti informatici fiscalmente rilevanti prodotti e ricevuti nel 2015 (art. 3, comma 3, Dm. 17 giugno 2014).

Dal punto di vista pratico, l'Ente deve organizzarsi per gestire l'adempimento che, fra l'altro, coinvolge anche la problematica relativa alla conservazione di tutti i documenti informatici ricevuti e spediti dall'Ente quali, a titolo esemplificativo, messaggi Pec, e-mail, contratti d'appalto elettronici, mandati e reversali. Infatti, la conservazione dei documenti informatici non si esaurisce più nella semplice memorizzazione del file in un supporto di memoria (*bit preservation*) come era indicato nelle vecchie regole tecniche contenute nella Delibera Cnipa n. 11/04, ma necessita di un processo più complesso previsto dal "Codice dell'Amministrazione digitale", le cui procedure sono dettagliate nel Dpcm. 3 dicembre 2013. A tal fine, deve essere nominato internamente un Responsabile della conservazione digitale ed adottato un Manuale di conservazione (diverso dal Manuale di gestione del Protocollo) nel quale descrivere le procedure e le scelte operative adottate dall'Ente.

L'individuazione del Responsabile della conservazione (figura che non può essere esternalizzata) dovrà tener conto di un profilo professionale con adeguate competenze tecniche e di informatica giuridica utili ad affrontare il compito affidato e la responsabilità assunta. Competenze che spesso sono di non facile individuazione in molti Enti Locali. Tuttavia, se la natura dell'adempimento presenta una certa complessità in fase di progettazione e implementazione, durante la quale definire il Manuale di conservazione dell'Ente e individuare le soluzioni applicative adeguate, risulta invece di estrema semplicità nella fase operativa, demandata alle procedure applicative, relegando il Responsabile al ruolo di monitoraggio sul buon andamento dell'intero processo. A tal fine, sarebbe auspicabile che nella fase di "start up" del processo il Responsabile della conservazione venga coadiuvato da una figura specialistica anche esterna, in grado di indicare la migliore soluzione applicativa per l'Ente.

La formazione dell'Archivio fiscale comporta anche un'attenta valutazione di quali documenti devono essere oggetto di conservazione. La norma tecnica contenuta nel Dm. 17 giugno 2014 dispone che siano oggetto dell'Archivio fiscale tutti i “*documenti informatici ai fini della rilevanza fiscale*”, concetto ampio all'interno del quale si riconducono sicuramente le fatture elettroniche attive e passive, i registri qualora l'Ente decida di non stamparli e di conservarli in originale digitale e comunque tutta la documentazione informatica con rilevanza fiscale. In merito alle fatture, deve essere fatta distinzione fra le fatture attive, passive e rifiutate.

Preso atto che le fatture rifiutate non hanno rilevanza fiscale, tali fatture e i relativi esiti committente dovranno essere conservati all'interno del fascicolo elettronico amministrativo competente come prova documentale per eventuali contestazioni della controparte.

Per le fatture attive deve essere rispettato l'ordine cronologico senza soluzione di continuità enunciato dalla Circolare Entrate n. 36/E del 6 dicembre 2006, paragrafo 5.3, prevedendo quindi una diversa sequenza numerica per ciascun Archivio (cartaceo e digitale). Nel caso in cui l'Ente non abbia provveduto, lo stesso può rimediare ricorrendo al disposto dell'art. 39 del Dpr. n. 633/72, secondo cui “*le fatture create in formato elettronico e quelle cartacee poss[ano] essere conservate elettronicamente*”. Potrà quindi digitalizzare quelle cartacee mediante scansione o recuperando i *file* in formato *.pdf* memorizzati nei propri archivi e inviarle in conservazione insieme a quelle in formato *.xml* ricevute dopo il 31 marzo 2015.

Anche le fatture emesse nei confronti del Gse che sono contenute nel fascicolo elettronico accessibile dal sito del Gestore, dovranno essere scaricate e unite alle altre emesse dall'Ente. Inoltre, per le fatture attive è necessario stabilire le modalità di conservazione delle ricevute di consegna generate dal “*Sistema di interscambio*”. Si rammenta che tali ricevute stabiliscono la data di emissione della fattura ai sensi dell'art. 2, comma 4, del Dm. n. 55/13, e pertanto da conservare unitamente alle fatture. Comunque, al fine di semplificare le procedure di conservazione delle fatture attive, si consiglia di adottare l'unica modalità elettronica che avrà, il formato “*.xml*” indicato dal Dm. n. 55/13 per quelle emesse nei confronti di altre P.A., ed il formato statico “*.pdf*” per tutte le altre.

Sempre la Circolare Entrate n. 36/E del 6 dicembre 2006, propone una ulteriore riflessione per le fatture passive. Infatti, se è chiaro che le fatture elettroniche ricevute dall'Ente dopo il 30 marzo 2016 dovranno essere conservate in digitale, in quanto la loro stampa non garantisce i requisiti di integrità, immodificabilità e autenticità previsti dall'art. 21 del Dpr. n. 633/72 e che comunque l'art. 39 del Dpr. Iva ne impone la conservazione in elettronico, non è altrettanto chiaro come conservare le fatture cartacee ricevute dal 1° gennaio fino al 30 marzo 2015. Secondo la Risoluzione Entrate n. 36/E del 6 dicembre 2006, paragrafo 5.3, “*per ogni singolo cliente o fornitore dovrà essere eseguita un'unica modalità di conservazione per l'intero periodo d'imposta, in modo che le fatture emesse o ricevute risultino annotate tutte nello stesso registro*”. L'applicazione *tout court* di questa interpretazione obbligherebbe l'Ente a conservare in formato elettronico tutte le fatture cartacee se ricevute da un fornitore che ha spedito all'Ente anche una sola fattura elettronica nel 2015. In merito, si auspica un chiarimento solerte dell'Agenzia delle Entrate, che precisi l'inapplicabilità di questa interpretazione del 2006, emanata in un quadro normativo diverso rispetto a quello attuale.

Oltre ai *files*, oggetto della conservazione sono anche i metadati, ovvero le informazioni che ne permettono la ricerca, la leggibilità e ne garantiscono l'autenticità dei relativi documenti informatici nel tempo. L'individuazione dei metadati da prevedere nell'Archivio fiscale deve avvenire ricordando che questi sono, in parte definiti dall'art. 3 del Dm. 17 giugno 2014, in parte indicati dalle regole tecniche in materia di formazione dei documenti informatici di cui al Dpcm. 13 novembre 2014, ed in parte scelti dal Responsabile della conservazione al fine di garantire l'affidabilità del processo di conservazione, e comunque tutti dovranno essere descritti nel Manuale di conservazione. Quindi, oltre al cognome, al nome, alla denominazione, al Codice fiscale, alla Partita Iva, alla data del documento, previsti dal Dm. 17 giugno 2014, sarà opportuno almeno prevedere la data ed il numero di registrazione a protocollo come previsto dal Dpcm. 13 novembre 2014. È da sottolineare infatti che la data di protocollo conferisce un riferimento temporale certo utile ad estendere la validità del certificato di firma digitale oltre la scadenza naturale (di norma 3 anni) indicata in ogni certificato (art. 21 del “*CadP*”). Atteso che i metadati appena richiamati sono tutti già presenti nel “*Registro unico fatture*” disposto dall'art. 42 del Dl.

n. 66/14, dal Registro potrebbero essere estratti i dati per la creazione dell'Archivio fiscale che sarà inviato al Sistema di conservazione mediante il Sistema di gestione documentale/Protocollo informatico dell'Ente.

In merito alla comunicazione del luogo di conservazione prevista dall'art. 35 del Dpr. n. 633/72, nel caso in cui sia diverso dal contribuente o dal “*depositario delle scritture*” (ad esempio, uno studio commerciale che detiene la contabilità), la Risoluzione n. 81/E del 25 settembre 2015 ha chiarito che non è necessaria in quanto gli estremi identificativi del “*conservatore elettronico*” sono indicati nel Manuale di conservazione e pertanto facilmente recuperabile in caso di verifiche o controlli.

I QUESITI

Cessione di area Pip da parte di un Comune nell'ambito del "*Piano di valorizzazione*": l'esenzione da Imposte indirette riguarda anche l'Iva ? di Francesco Vegni

Il testo del quesito:

"Il nostro Comune sta procedendo alla cessione di un lotto di area produttiva ad una Società nell'ambito di un piano di dismissione e valorizzazione del patrimonio immobiliare dell'Ente.

E' nostra intenzione gestire tale cessione in regime d'impresa ma siamo a chiedere se il prezzo di cessione è escluso da Iva ai sensi dell'art. 1, comma 275, della Legge n. 311/04 (esenzione dall'Imposta di registro, dall'Imposta di bollo, dalle Imposte ipotecarie e catastali e da ogni altra Imposta indiretta nonché da ogni altro tributo o diritto), come richiamato dall'art. 11-quinquies, comma 3, del Dl. n. 203/05, nonché dall'art. 33-bis del Dl. n. 98/11, trattamento tributario agevolato che risulta ripristinato dall'art. 20, comma 4-ter, del Dl. n. 133/14".

La risposta dei ns. esperti

Il comma 275 dell'art. 1 della Legge n. 311/04 ("*Finanziaria 2005*" - a cui, per rispondere al quesito posto, occorre far ricorso in via definitiva tenendo conto delle altre disposizioni normative richiamate nel quesito), fa espresso riferimento alle Imposte di registro, di bollo e ipocatastali, mentre la dicitura residuale "... *ogni altra Imposta indiretta*" non può essere a ns. avviso riferita all'Iva perché, sebbene anche tale Imposta faccia parte di quelle indirette, il concetto di "*esenzione*" in ambito Iva non significa "*esclusione da imposta*", bensì assoggettamento al regime specifico di cui all'art. 10, del Dpr. n. 633/72.

Dal momento che il concetto di esenzione che il Legislatore ha voluto esprimere nel citato comma 275 sta a significare evidentemente "*esonero da Imposte*", riteniamo che non possa ricomprendere implicitamente anche l'Iva, in quanto per tale ultima Imposta indiretta l'esonero doveva essere specificato espressamente come esclusione da Imposta e non come esenzione dalla stessa.

Più nel dettaglio, l'inciso residuale "...*ogni altra Imposta indiretta*" non può essere riferito all'Iva perché:

- a) non è corretto richiamare con riferimento all'Iva il concetto di esenzione, che assume per tale Imposta un significato particolare (art. 10 del Dpr. n. 633/72);
- b) l'importanza, tra le altre Imposte indirette, dell'Iva, è primaria, per cui non ha senso citare nella norma esentativa in esame prima le altre imposte indirette e poi collocare l'Iva tra quelle meramente residuali senza nemmeno rammentarla esplicitamente;
- c) la Circolare Agenzia Entrate n. 2/E del 2014, di chiarimento delle novità introdotte in materia di Imposte indirette, nel richiamare il citato comma 275 non fa assolutamente riferimento all'Iva;
- d) in altre situazioni similari, tra cui l'art. 4, comma 1, lett. a), del Dl. n. 95/12 (sebbene in questa fattispecie previsto letteralmente), l'Iva non può (in quanto Imposta indiretta di estrazione ed origine comunitaria) essere esonerata dalla sua applicazione al di fuori dei casi consentiti (o richiesti in via straordinaria) alla Commissione europea;
- e) la stessa Agenzia delle Entrate aveva a suo tempo espresso il suo pensiero sulla questione, prima, con la Risposta ad Interpello n. 954-321/2016, e poi, con la Risoluzione 13 aprile 2006, 53/E e con la Risoluzione 5 maggio 2008, n. 185/E ("*l'agevolazione in esame deve ritenersi riferibile a tutte le Imposte indirette, ad esclusione dell'Iva. Non è configurabile invero alcuna deroga all'applicazione dell'Iva che non trovi conferma in ambito comunitario*").

Atteso quanto sopra, a ns. avviso dal punto di vista oggettivo l'operazione è esonerata dalle Imposte indirette sopra citate ai sensi del richiamato comma 275, ma è soggetta ad Iva con aliquota 22% trattandosi di terreno edificabile.

Dal momento peraltro che il cedente è un Comune, ai fini Iva occorre come sempre verificare la sussistenza in capo allo stesso del requisito soggettivo ex art. 4, comma 5, del citato Dpr. n. 633/72, ad

esempio inserendo anche tale operazione all'interno di una "gestione immobiliare Iva complessiva", attività oggettivamente d'impresa.

Valendo tale ultimo presupposto, suggeriamo di assoggettare ad Iva con aliquota 22% l'operazione in esame (Imposta peraltro detraibile da parte della Società acquirente).

A riprova di quanto sopra sostenuto rammentiamo, tra le altre Prassi ministeriali e Sentenze, la Sentenza della Corte di Cassazione n. 7339/2014 che ha escluso da Iva la cessione di aree Pip acquisite dal Comune tramite procedure espropriative o comunque tramite procedimenti autoritativi, non in base al citato comma 275, ma in quanto operazione rientrante nell'ambito istituzionale del Comune e fuori dall'applicabilità del regime di impresa di cui all'art. 4 del Dpr. n. 633/72.

Tale Sentenza, da un lato conferma che se l'area in questione è stata acquisita tramite procedimenti autoritativi la successiva cessione è fuori campo Iva per mancanza del requisito soggettivo Iva - ma altrimenti deve essere assoggettata ad Iva nell'ambito di una gestione immobiliare Iva, come sopra sostenuto e come eventualmente applicabile al caso di specie - dall'altra esclude implicitamente tale cessione dall'ipotesi di esonero da Iva ai sensi del più volte citato comma 275.

In ogni caso, la non applicazione dell'esonero da Iva per quanto disposto dal citato comma 275 è sancita dalla stessa Agenzia delle Entrate, come sopra ricordato.

Iva: qual è il regime da applicare sulla realizzazione di un edificio scolastico con contratto di disponibilità ?

di Alessio Malucchi e Francesco Vegni

Il quesito:

"Il Comune chiede se il canone versato per la realizzazione di una Scuola mediante contratto di disponibilità sia rilevante ai fini Iva e quale sia l'aliquota da applicare su detto canone".

La risposta dei ns. esperti:

In risposta al presente quesito, si ricorda che, con l'art. 44, del Dl. n. 1/12, convertito nella Legge n. 27/12 [abrogato dal Dlgs. n. 50/16, contenente "Codice di Contratti pubblici"], è stato introdotto, quale nuovo strumento di Partenariato pubblico-privato, il "contratto di disponibilità", caratterizzato dall'attribuzione ad un soggetto privato affidatario della costruzione e messa a disposizione in favore dell'Amministrazione aggiudicatrice di un bene privato destinato ad un pubblico servizio con conseguente corresponsione, da parte dell'Amministrazione, di un canone di disponibilità all'affidatario. L'art. 3, del Dlgs. n. 50/16, definisce infatti il "contratto di disponibilità" come il "contratto mediante il quale sono affidate, a rischio e a spese dell'affidatario, la costruzione e la messa a disposizione a favore dell'Amministrazione aggiudicatrice di un'opera di proprietà privata destinata all'esercizio di un pubblico servizio a fronte di un corrispettivo. Si intende per messa a disposizione l'onere assunto a proprio rischio dall'affidatario di assicurare all'Amministrazione aggiudicatrice la costante fruibilità dell'opera, nel rispetto dei parametri di funzionalità delle opere previsti dal contratto, garantendo allo scopo la perfetta manutenzione e la risoluzione di tutti gli eventuali vizi anche sopravvenuti".

Ai sensi dell'art. 188, del Dlgs. n. 50/16, all'affidatario è riconosciuto, a fronte della "messa a disposizione" dell'opera, un "canone di disponibilità" o "canone di disponibilità residuale", da versare in corrispondenza alla effettiva disponibilità dell'opera.

Al fine di definire la rilevanza Iva del canone di disponibilità corrisposto all'affidatario, è opportuno richiamare la Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 395/E del 27 dicembre 2002 in tema di "project financing". Con tale Risoluzione, l'Agenzia delle Entrate – Direzione centrale Normativa e Contenzioso, in risposta ad un'istanza di Interpello presentata da una Società privata che partecipa ad un Consorzio costituito per la realizzazione e gestione in concessione di una linea metropolitana, ha chiarito che è soggetto ad Iva il "prezzo" che, nel contesto del "project financing", il Comune paga al Concessionario, ai sensi dell'art. 19, comma 2, della Legge n. 109/94 ("Legge Merloni-ter"), come modificato dall'art. 7, della Legge n. 166/02 (c.d. "Collegato alle Infrastrutture"), per il perseguimento dell'equilibrio economico-finanziario degli investimenti e della connessa gestione dei servizi.

Il prezzo in questione è previsto nel contesto normativo relativo alla concessione a privati della realizzazione di opere pubbliche e della relativa gestione di servizi, di cui alla richiamata Legge n. 109/94, ed è pagato “*qualora necessario*” per assicurare al Concessionario il perseguimento dell’equilibrio economico-finanziario degli investimenti e della gestione dei servizi.

Come noto, nel sistema del “*project financing*”, notevole importanza riveste la presentazione, da parte dei soggetti promotori, di un piano economico-finanziario, asseverato da un Istituto di credito, che comprenda tutti gli elementi atti a consentire all’Amministrazione concedente di compiere una propria valutazione sull’iniziativa.

Attraverso tale strumento, il Comune valuta la sussistenza dell’equilibrio dell’investimento, sia riguardo ai ricavi attesi che devono poter almeno coprire i costi di realizzazione dell’opera e di gestione del servizio (profilo economico), sia in relazione alle relative risorse finanziarie che saranno utilizzate per gli esborsi monetari relativi al rimborso dei finanziamenti ottenuti (profilo finanziario).

Dal confronto fra il valore delle opere realizzate posto a carico dell’Amministrazione ed il valore dei diritti relativi alla gestione dei servizi a carico del Concessionario, in sede di gara è stabilito il “*prezzo*” che l’Amministrazione aggiudicatrice può, all’occorrenza, assicurare al Concessionario per il perseguimento dell’equilibrio economico-finanziario degli investimenti e della connessa gestione dei servizi.

Ciò premesso, dal punto di vista del trattamento Iva di tale “*prezzo*”, l’Agenzia ha richiamato le problematiche relative all’imposizione dei contributi erogati dallo Stato, da Enti pubblici, e da altri soggetti. Come chiarito con la Risoluzione Entrate n. 183/02, in generale, un contributo assume rilevanza ai fini Iva se è erogato a fronte di un’obbligazione di dare, fare, non fare o permettere, ossia quando si è in presenza di un rapporto obbligatorio a prestazioni corrispettive. Il contributo assume dunque natura onerosa e configura un’operazione rilevante agli effetti dell’Iva quando tra le parti intercorre un rapporto giuridico di tipo *sinallagmatico*, nel quale il “*contributo*” ricevuto dal beneficiario costituisce il compenso per il servizio effettuato o per il bene ceduto. Al contrario, il contributo è escluso dal campo di applicazione dell’Iva quando il soggetto che lo riceve non diventa obbligato a dare, fare, non fare o permettere alcunché in controprestazione, come nel caso dei contributi a fondo perduto, versati non in contropartita di alcuna prestazione di servizi o cessione di beni.

In ragione di quanto sopra, l’Agenzia ha sostenuto che, “*poiché la controprestazione a favore del Concessionario consiste unicamente nel diritto di gestire e di sfruttare economicamente l’opera da realizzare, il prezzo di cui sopra assume il carattere di elemento sinallagmatico accidentale che l’Amministrazione corrisponde al Concessionario al solo fine del perseguimento dell’equilibrio economico-finanziario degli investimenti e della connessa gestione dei servizi, ferma restando la necessità della presenza del rischio di gestione*”, e di conseguenza, tale prezzo è da assoggettare ad Iva in base all’aliquota prevista per la realizzazione dell’opera.

Atteso quanto sopra, è parere di chi scrive ritenere il canone di disponibilità rilevante ai fini Iva, vista la natura *sinallagmatica* del rapporto tra l’Amministrazione aggiudicatrice e affidatario e considerando che, come già anticipato, il “*contratto di disponibilità*” rientra, come il “*project financing*”, tra le forme di “*Partenariato pubblico-privato di tipo contrattuale*” (“*Pppc*”) per la realizzazione di lavori pubblici o di pubblica utilità.

Per quanto concerne invece l’aliquota Iva da applicare sulla realizzazione di una Scuola con “*contratto di disponibilità*”, riteniamo che valga quanto sostenuto nella risposta all’Interrogazione parlamentare al Ministro dell’Economia e delle Finanze del 1° ottobre 2014, ossia che possono beneficiare dell’aliquota Iva agevolata del 10% ai sensi del n. 127-*quinquies*), della Tabella “*A*”, Parte III, allegata al Dpr. n. 633/72, le “*somme erogate a titolo di partecipazione al costo dell’opera, nel presupposto che l’opera stessa rientri tra quelle specificamente richiamate nella disposizione agevolativa in esame*”.

Viene inoltre specificato che non è rilevante, ai fini dell’aliquota ridotta, il momento di effettiva erogazione delle somme, come chiarito nella Risoluzione n. 395/E del 27 dicembre 2002 sopra richiamata.

In conclusione, in riferimento al caso di specie, la realizzazione dell’edificio scolastico, rientrando tra le opere di urbanizzazione secondaria di cui al n. 127-*quinquies*), della Tabella “*A*”, Parte III, allegata al Dpr. n. 633/72, può a ns. avviso prevedere l’aliquota Iva agevolata 10%.

Iva & Fisco Enti Locali

mensile di aggiornamento e approfondimento professionale per gli operatori degli Enti Locali

Collaborano alla Rivista:

Avv. Stefano Ciulli, *Avvocato, consulente di Enti Locali e docente in corsi di formazione*

Dott. Sergio Cucchi, *già Dirigente Superiore Responsabile Servizio Tributario del Comune di Roma, Dottore commercialista, Consulente e Revisore di Amministrazioni pubbliche*

Prof. Ciro D'Aries, *Dottore commercialista, Docente e Pubblicista*

Dott. Ignazio Del Castillo, *Magistrato della Corte dei Conti*

Dott. Claudio Galtieri, *Magistrato della Corte dei Conti*

Dott. ssa Anna Guiducci, *Dirigente Servizi Finanziari Comune di Arezzo*

Dott. Pantaleo Isceri, *Dirigente Servizi Finanziari Provincia di Lecce, Componente Commissione Finanza Locale dell'Anci, Consulente Ancirisponde*

Comitato di redazione:

Calogero Di Liberto, Federica Giglioli, Alessandro Maestrelli, Alessio Malucchi, Veronica Potenza, Alessia Rinaldi, Nicola Tonveronachi, Giuseppe Vanni, Francesco Vegni

Segreteria di redazione: Francesca Combatti

Responsabile: Fabrizio Mandorlini

Editore e proprietario: Centro Studi Enti Locali s.r.l.

Azienda con sistema di gestione della qualità UNI EN ISO 9001:2008 certificato da Certiquality

Via della Costituente, 15 – 56024 San Miniato (PI) – Tel. 0571/469222 – 0571/469230 – Fax 0571/469237

E-mail: segreteria@centrostudientilocali.it – *Siti internet:* www.entilocali-online.it / www.entilocaliweb.it

Stampa: Grafiche Leonardo S.a.s. di Bettini Fabrizio & C. – Via Volta 50 – 56028 San Miniato (PI)

Registrato in data 18 dicembre 2001 al n. 24/01 del Registro della stampa presso il Tribunale di Pisa

Iscritto al n. 8581 del Registro degli operatori di comunicazione di cui alla Legge n. 249/97

Iscritto all'Unione Stampa Periodici Italiani

Distribuzione: la Rivista viene inviata gratuitamente via mail, una volta al mese, agli abbonati del Sistema di informazione specialistica di Centro Studi Enti Locali

SCADENZARIO

Mercoledì 16 novembre

Versamento Iva su acquisti in ambito istituzionale

Scade in data odierna il termine per il versamento dell'Iva dovuta sugli acquisti operati nel mese precedente 2015 in ambito istituzionale, a seguito delle novità introdotte dal comma 629, dell'art. 1 della Legge 23 dicembre 2014, n. 190 (*"Legge di stabilità 2015"*) in materia di *"split payment"* e del Decreto attuativo Mef 23 gennaio 2015. Il versamento deve essere effettuato tramite Modello *"F24EP"*, codice tributo 620E, istituito con la Risoluzione n. 12/E del 15 febbraio 2015 e non è compensabile con altri crediti.

Versamento Iva mensile

Scade in data odierna il termine per il versamento dell'Iva dovuta per il mese precedente, da effettuarsi tramite Modello *"F24EP"*, tenendo conto, per gli acquisti inerenti servizi rilevanti Iva, delle novità introdotte dal comma 629, dell'art. 1 della Legge 23 dicembre 2014, n. 190 (*"Legge di stabilità 2015"*) in materia di *"split payment"* e dell'art. 5, Dm. Mef 23 gennaio 2015 che determinano fisiologicamente, una volta esaurito l'eventuale credito Iva dell'anno 2014, un versamento periodico di Iva.

Irap - Acconto mensile Amministrazioni dello Stato e Enti pubblici

Deve essere versato entro oggi, da parte degli Organi e le Amministrazioni dello Stato e degli Enti pubblici, di cui all'art. 3, comma 1, lett. e), del Dlgs. n. 446/97, l'acconto mensile Irap, calcolato in base alle retribuzioni e compensi corrisposti nel mese precedente (art. 30, comma 5, Dlgs. n. 446/97; Dm. 2 novembre 1998). Il versamento deve essere operato telematicamente con Modello *"F24EP"*.

Ritenute alla fonte (Irpef ed Addizionale Irpef)

Scade in data odierna il termine, per le Province, per i Comuni (tranne quelli con meno di 5.000 abitanti che non beneficiano di trasferimenti statali) e per i Consorzi, Associazioni, Unioni di Comuni e Comunità montane con più di 10.000 abitanti, che non si avvalgono della possibilità di compensazione di cui all'art. 17 del Dlgs. n. 241/97, per il versamento tramite Modello *"F24EP"* delle ritenute alla fonte sui redditi soggetti a tale disciplina corrisposti nel mese precedente.

Compensazione *"orizzontale"* credito Iva 2015

Entro tale data può essere compensato in modo *"orizzontale"* il credito Iva maturato nel 2015 per importi superiori a Euro 5.000 annui (importo modificato con Provvedimento Agenzia Entrate 16 marzo 2012), qualora sia stata inviata telematicamente la Dichiarazione *"Iva 2016"* ma inferiori a Euro 15.000 annui, qualora non sia stato apposto sulla Dichiarazione *"Iva 2016"* il *"visto di conformità"* o la firma dell'Organo di revisione (Circolare Entrate n. 1 del 15 gennaio 2009), con anno di riferimento 2015 o sul Modello *"F24 ordinario"*, codice 6099, oppure sul nuovo Modello *"F24EP"*, codice 619E. Si suggerisce di considerare anche gli effetti dello *"split payment"* commerciale nella valutazione del *quantum* da poter compensare.

Mercoledì 30 novembre

Versamento acconto Imposte da Dichiarazione dei redditi ed Irap

Entro la data odierna provvedere al versamento della seconda, o unica rata, di acconto per il 2016 delle Imposte risultanti dalla Dichiarazione dei redditi e dall'Irap.

Gli Enti Locali che hanno esercitato l'opzione prevista all'art. 10-*bis*, comma 2, del Dlgs. n. 446/97 e per i quali risulta, dalla Dichiarazione Irap 2015, un'Imposta a debito riferita alle attività per le quali è stata esercitata detta opzione, sono tenuti al versamento della seconda (pari al 60% del 100% dell'Imposta a debito) o unica rata di acconto Irap, mediante Modello "F24 EP", codice 302E (vedi Risoluzione Agenzia Entrate n. 98/E del 2008).

Presentazione Modelli "Intra 12"

Scade in data odierna il termine per presentare in via telematica all'Agenzia delle Entrate, da parte degli Enti Locali che hanno assunto il ruolo di soggetti passivi Iva in base alle nuove disposizioni in vigore dal 1° gennaio 2010 - recepenti i contenuti delle Direttive 2008/8/Ce 12 febbraio 2008 e 2008/117/Ce 16 dicembre 2008 - i nuovi Modelli "Intra 12" approvati dall'Agenzia con il Provvedimento 16 aprile 2010 - per dichiarare gli acquisti di beni e servizi da soggetti non residenti effettuati nel mese precedente.

Venerdì 16 dicembre

Versamento Iva su acquisti in ambito istituzionale

Scade in data odierna il termine per il versamento dell'Iva dovuta sugli acquisti operati nel mese precedente 2015 in ambito istituzionale, a seguito delle novità introdotte dal comma 629, dell'art. 1 della Legge 23 dicembre 2014, n. 190 ("Legge di stabilità 2015") in materia di "split payment" e del Decreto attuativo Mef 23 gennaio 2015. Il versamento deve essere effettuato tramite Modello "F24EP", codice tributo 620E, istituito con la Risoluzione n. 12/E del 15 febbraio 2015 e non è compensabile con altri crediti.

Versamento Iva mensile

Scade in data odierna il termine per il versamento dell'Iva dovuta per il mese precedente, da effettuarsi tramite Modello "F24EP", tenendo conto, per gli acquisti inerenti servizi rilevanti Iva, delle novità introdotte dal comma 629, dell'art. 1 della Legge 23 dicembre 2014, n. 190 ("Legge di stabilità 2015") in materia di "split payment" e dell'art. 5, Dm. Mef 23 gennaio 2015 che determinano fisiologicamente, una volta esaurito l'eventuale credito Iva dell'anno 2014, un versamento periodico di Iva.

Irap - Acconto mensile Amministrazioni dello Stato e Enti pubblici

Deve essere versato entro oggi, da parte degli Organi e le Amministrazioni dello Stato e degli Enti pubblici, di cui all'art. 3, comma 1, lett. e), del Dlgs. n. 446/97, l'acconto mensile Irap, calcolato in base alle retribuzioni e compensi corrisposti nel mese precedente (art. 30, comma 5, Dlgs. n. 446/97; Dm. 2 novembre 1998). Il versamento deve essere operato telematicamente con Modello "F24EP".

Ritenute alla fonte (Irpef ed Addizionale Irpef)

Scade in data odierna il termine, per le Province, per i Comuni (tranne quelli con meno di 5.000 abitanti che non beneficiano di trasferimenti statali) e per i Consorzi, Associazioni, Unioni di Comuni e Comunità montane con più di 10.000 abitanti, che non si avvalgono della possibilità di compensazione di cui all'art. 17 del Dlgs. n. 241/97, per il versamento tramite Modello "F24EP" delle ritenute alla fonte sui redditi soggetti a tale disciplina corrisposti nel mese precedente.

Compensazione "orizzontale" credito Iva 2015

Entro tale data può essere compensato in modo "orizzontale" il credito Iva maturato nel 2015 per importi superiori a Euro 5.000 annui (importo modificato con Provvedimento Agenzia Entrate 16 marzo 2012), qualora sia stata inviata telematicamente la Dichiarazione "Iva 2016" ma inferiori a Euro 15.000 annui, qualora non sia stato apposto sulla Dichiarazione "Iva 2016" il "visto di conformità" o la firma dell'Organo di revisione (Circolare Entrate n. 1 del 15 gennaio 2009), con anno di riferimento 2015 o sul Modello "F24 ordinario", codice 6099, oppure sul nuovo Modello "F24EP",

codice 619E. Si suggerisce di considerare anche gli effetti dello “split payment” commerciale nella valutazione del quantum da poter compensare.

() Il termine e i versamenti in scadenza in un giorno festivo sono automaticamente prorogati al primo giorno feriale successivo.*