



CORSO DI SPECIALIZZAZIONE: L'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO

**Lo split payment
Gli obblighi dei contribuenti**

Bologna, 22 novembre 2017

Lo split payment

- IVA, articolo 17-ter – dal 2015 – autorizzato dalla UE per un triennio alla condizione di non chiedere la proroga – ulteriormente prorogato, anche per le fatture soggette a ritenuta (emesse dall'1.7.2017) ed esteso sino al 30 giugno 2020 – si prevedono ulteriori ampliamenti dei destinatari dal 1° gennaio 2018 – motivazione: non riusciamo a fare i controlli con le fatture elettroniche verso la PA
- cessioni e prestazioni nei confronti dello Stato e degli enti pubblici, delle società controllate da enti pubblici e dalle loro controllate; tutti gli enti destinatari della fattura elettronica obbligatoria, compresi gli ordini professionali; società quotate FTSE MIB 30
- elenchi continuamente aggiornati e rettificati

http://www.finanze.it/opencms/it/fiscalita-nazionale/Manovra-di-Bilancio/Manovra-di-Bilancio-2017/Scissione-dei-pagamenti-d.l.-n.50_2017-3-Rettifica-elenchi-definitivi/

Lo split payment

- Circolare 27/E del 7.11.2017
- Si occupa prevalentemente dell'individuazione dei clienti nei cui confronti si applica la scissione dei pagamenti. La pubblicazione dei nominativi con gli elenchi rende inutile e comunque irrilevante la possibilità di chiedere una attestazione al cliente
- Conferma l'esclusione dallo *split* per i soggetti con detrazione IVA forfetizzata (agricoltura, legge 398/91, intrattenimento, spettacoli minori); idem per ricevute, scontrini, fatture semplificate, a meno che non sia rilasciata fattura a richiesta

Lo *split payment*

- Circolare 27/E del 7.11.2017
- esclusioni: permuta - fatture intestate ai dipendenti delle strutture destinatarie dello *split payment*
- resta ferma l'emissione della fattura con l'evidenza dell'IVA e l'indicazione «scissione dei pagamenti» o «*split payment*» - annotazione separata nel registro fatture, indicando anche l'imposta
- acconto IVA: i destinatari dello *split* devono tener conto anche dell'IVA dovuta sugli acquisti relativi a novembre 2017 o terzo trimestre 2017 – nulla si dice per il fornitore, che per evitare rischi è meglio che esegua la liquidazione al 20 dicembre
- il cliente può liquidare l'IVA a debito quando paga la fattura, oppure quando la riceve o la registra – scelta per singola fattura

Lo *split payment*

- prevalenza del *reverse charge* se applicabile ex articolo 17 nei confronti dell'ente che agisce nell'esercizio di una attività economica – problema della distinzione tra codice fiscale e partita IVA anche per gli elenchi
- D.M. 23 gennaio 2015, aggiornato dai D.M. 27 giugno e 13 luglio 2017 – versamento dell'imposta in tesoreria da parte degli enti entro il giorno 16 del mese successivo a quello di pagamento del fornitore (o ricezione o registrazione fattura) – controllo Tesoro tramite il flusso delle fatture elettroniche – verifica della regolare applicazione della norma a cura dei revisori degli enti – per gli acquisti nell'ambito dell'attività commerciale scelta tra versamento dell'IVA o liquidazione a debito

Le note di variazione nello *split payment*

- nota di variazione da emettere nello stesso regime, richiamando la fattura che è stata variata. Le circolari 15/E-2015 e 27/E-2017 consentono di applicare il nuovo regime anche alle variazioni su fatture precedenti
- il destinatario della nota di variazione, se l'acquisto è avvenuto in ambito commerciale, dovrà provvedere alla registrazione della stessa in negativo nel registro IVA vendite con la contestuale annotazione nel registro acquisti allo scopo di stornare la parte d'imposta precedentemente rilevata a debito.
- se l'acquisto è stato effettuato nell'ambito istituzionale la pubblica amministrazione potrà computare a credito l'eccedenza di versamento dell'imposta a scomputo dei successivi pagamenti da effettuare nell'ambito del meccanismo della "scissione dei pagamenti".

Centralità della fattura nel sistema IVA

- Gli obblighi e i diritti relativi all'applicazione del tributo ruotano intorno alla fattura
- Per chi la riceve è come un titolo di credito verso l'erario, quasi fosse una banconota
- Ma le banconote sono emesse dalla BCE, le fatture da milioni di soggetti di imposta. Se anche in minima parte ci sono dei truffatori, il sistema ne risente (fatture «fasulle» o FOI – operazioni inesistenti)
- Chi effettua un'operazione è debitore di imposta anche se non avesse fatturato; chi la riceve può detrarre solo se è in possesso della fattura e se l'ha registrata (cfr. D.P.R. 23 marzo 1998, n. 100)

La fattura elettronica

- File formato XML standard - *anche il PDF è una fattura elettronica in base alla direttiva, ma diventa fattura solo se viene stampata dal cliente e quindi non rileva per l'attuale nozione*
- La fattura elettronica deve essere:
 - emessa con firma elettronica (data certa e inalterabilità da parte del destinatario) – cd. «sigillo» nella procedura dello spesometro
 - trasmessa su un sistema di interscambio
 - ricevuta in formato elettronico
 - archiviata in modalità elettronica
- La fattura elettronica richiede il consenso del cliente, che deve essere organizzato per riceverla e archivarla
- In prospettiva si arriverà all'obbligo della fatturazione elettronica B2B (ma in Italia si aprono 500.000 partite IVA all'anno...)

La fattura elettronica

- Obbligatoria in Italia per forniture di beni e servizi alla pubblica amministrazione
- Obiettivo primario: evitare che l'ente occulti le passività in attesa dei nuovi stanziamenti
- La direttiva 2014/55/UE prevede l'obbligo nei confronti della Pubblica Amministrazione dal 27 novembre 2018
- Dall'1.1.2018 fattura elettronica obbligatoria sistema OTELLO per il tax free shopping (IVA, art. 38-quater)
- Sistema di Interscambio (SdI) gestito dall'Agenzia delle Entrate
- www.fatturapa.gov.it
- Dall'1.1.2017 la funzionalità è a disposizione per i rapporti B2B
- Ogni cliente deve essere identificato con un codice univoco
- I dati delle fatture elettroniche canalizzate nello SdI non devono essere ulteriormente trasmessi per lo spesometro (provvedimento AdE 28.10.2016, § 2.2). SdI provvede alla conservazione elettronica (art. 21, comma 3, D.L. 78/2010)

Contenuto obbligatorio della fattura "normale"

Art. 21, comma 2, lettera	Elemento	Condizioni o caratteristiche
a)	Data di emissione	
b)	Numero progressivo	Il numero deve identificare la fattura in modo univoco
c)	Individuazione del fornitore	Ditta, denominazione o ragione sociale (o nome e cognome), residenza o domicilio Per i non residenti devono essere indicati gli estremi del rappresentante fiscale nonché l'ubicazione della stabile organizzazione, se esistenti
d)	Partita IVA del fornitore	
e)	Individuazione del cliente	Ditta, denominazione o ragione sociale (o nome e cognome), residenza o domicilio Per i non residenti devono essere indicati gli estremi del rappresentante fiscale nonché l'ubicazione della stabile organizzazione, se esistenti
f)	Partita IVA o codice fiscale del cliente	Cliente residente o domiciliato in Italia: - partita IVA se acquista nell'esercizio di impresa, arte o professione - codice fiscale se acquista per la sfera privata o istituzionale Cliente soggetto IVA UE – numero di identificazione attribuito dallo Stato membro di stabilimento (controllo nel VIES per le operazioni relativamente alle quali non sia dovuta l'IVA in Italia)
g)	Oggetto dell'operazione	Natura, qualità e quantità dei beni e dei servizi
h)	Imponibile	Corrispettivi ed altri dati necessari per la determinazione della base imponibile, compreso il valore normale dei beni ceduti a titolo di sconto, premio o abbuono (art. 15, n. 2 – sconto merce)
i)	Beni gratuiti	Valore normale degli altri beni ceduti a titolo di sconto, premio o abbuono
l)	Calcolo dell'imposta	Aliquota e ammontare dell'imposta e dell'imponibile con arrotondamento al centesimo di euro
m)	Mezzi di trasporto nuovi intra CE	Data della prima immatricolazione o iscrizione in pubblici registri e numero dei chilometri percorsi, delle ore navigate o delle ore volate (art. 38, comma 4, del D.L. 331/93)
n)	<i>Self billing</i>	Annotazione che la fattura è compilata dal cliente ovvero, per conto del cedente o prestatore, da un terzo

Le diciture in fattura

- In base al disposto dell'articolo 226 della direttiva 2006/112/CE l'obbligo riguarda le diciture e non l'indicazione della norma, che è facoltativa (ora anche nella nostra legge IVA)
- Fatture ad esigibilità differita per opzione triennale – «operazione con "IVA per cassa" ai sensi dell'articolo 32-bis del D.L. 22 giugno 2012, n. 83»
- Fatture degli aderenti al regime forfetario: IVA non applicata per regime art. 1, commi 54 a 89 legge 23 dicembre 2014, n. 190

La descrizione dell'operazione

- natura, qualità e quantità dei beni e dei servizi formanti oggetto dell'operazione
- Corte di Giustizia:
 - sentenza 8 maggio 2013, nella causa C-271/12 – *gruppo Martens* – la normativa nazionale può negare la detrazione per fatture completate solo dopo la verifica (il caso riguardava palesemente fatture di comodo infra-gruppo);
 - sentenza 15 settembre 2016, nella causa C-516/14 – *Barlis 06* – «servizi giuridici forniti sino ad oggi» - descrizione inadeguata – può essere integrata esibendo documenti che contengano una presentazione più dettagliata, e che consentano di eseguire i controlli (anche sulla data iniziale)
 - Norma di comportamento AIDC n. 199 – settembre 2017

DICITURE OBBLIGATORIE NEL CASO DI NON APPLICAZIONE DELL'IMPOSTA

Dicitura	Norma che la prevede	Norma di riferimento (indicazione non obbligatoria)
Autofatturazione	Art. 21.6-ter	Fatture emesse dal cessionario di un bene o dal committente di un servizio in virtù di un obbligo proprio. Ad esempio: - art. 17, secondo comma, cessioni e prestazioni che si considerano effettuate in Italia eseguite da un soggetto di imposta extra-UE. Per i fornitori domiciliati nella UE deve essere integrata la loro fattura in regime di "inversione contabile" - art. 46, comma 5, D.L. 331/93 – mancato ricevimento della fattura del fornitore comunitario entro il secondo mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione
Inversione contabile	Art. 17.5	Art. 17.5 – cessioni imponibili su opzione di oro da investimento
	Art. 21.6-bis.a)	Cessioni di beni (esistenti all'estero) e prestazioni di servizi, diverse da quelle di cui all'articolo 10, nn. da 1) a 4) e 9), effettuate nei confronti di un soggetto passivo debitore dell'imposta in un altro Stato membro dell'Unione europea Ad esempio: articolo 7-ter, comma 1, lettera a)
	Art. 74.7	Cessioni di rottami e materiali di recupero
Operazione esente	Art. 21.6.c)	Art. 10 (escl. n. 6) – operazioni esenti
Operazione non imponibile	Art. 21.6.b)	Art. 8, 8-bis, 9, 38-quater – esportazioni, operazioni assimilate, servizi internazionali, cessioni a turisti extraUE
	Art. 46.2 – DL 331/93	Cessioni intracomunitarie
Operazione non soggetta	Art. 21.6.a)	Art. 7-bis.1 – cessioni di beni in transito o depositati in luoghi soggetti a vigilanza doganale
	Art. 21.6-bis.b)	cessioni di beni e prestazioni di servizi che si considerano effettuate fuori dell'Unione europea
Regime del margine – Agenzie di viaggio	Art. 21.6.e)	Art. 74-ter – Regime delle agenzie di viaggio
Regime del margine - Oggetti d'arte	Art. 21.6.d)	D.L. 41/95 – Regime del margine
Regime del margine – Oggetti di antiquariato e da collezione		
Regime del margine -Beni usati		

Le fatture differite

- il vigente articolo 21 legge IVA è stato introdotto nel 2013. L'Agenzia delle entrate ha diramato le istruzioni con la circolare 12/E del 3.5.2013, capitolo IV, § 6
- la fattura può non essere emessa (consegnata, spedita, trasmessa o messa a disposizione del cliente) al momento (cioè entro il giorno) di effettuazione, nel caso delle fatture differite (comma 4):
- a) *ordinaria*, riepilogativa di operazioni dello stesso mese solare – beni risultanti da documento di trasporto; servizi individuabili attraverso idonea documentazione (*articolo 223 direttiva: fatture periodiche che riportino i dettagli di diverse cessioni di beni o prestazioni di servizi separate*). Può essere emessa entro il giorno 15 del mese successivo, ma deve essere liquidata con riferimento al mese di effettuazione
- b) *triangolare*, quando i beni sono consegnati al cliente da un terzo. Può essere emessa entro il mese successivo alla consegna o spedizione dei beni (l'articolo 6, quinto comma, ultimo periodo rinvia l'esigibilità al mese successivo a quello di effettuazione, ferma restando la possibile anticipazione in base alla data della fattura)
- c) *servizi resi a soggetti passivi UE* (articolo 7-ter) giorno 15 del mese successivo (inserimento nell'INTRASTAT del mese di effettuazione)
- d) *servizi resi o ricevuti (*) da soggetto passivo extra UE*: giorno 15 del mese successivo

(*) il documento da prestatore extra UE non è una fattura, e quindi il cliente italiano emette la vera e propria autofattura. Il documento del prestatore UE è invece una fattura e deve essere integrato ma non emesso nuovamente dal cliente italiano

Criticità per esercizio detrazione con le norme in vigore dal 2017

La distrazione di onorari

- la fattura per una prestazione di servizi può interessare tre diversi soggetti, di regola ma non sempre coincidenti:
 - 1) il committente, cioè colui che dà l'incarico
 - 2) il beneficiario del servizio
 - 3) il soggetto obbligato al pagamento
- articolo 21, comma 2, lettera e): la fattura deve indicare il committente, cioè va emessa nei suoi confronti
- il beneficiario va indicato nel testo della fattura per chiarire l'oggetto della prestazione (ad esempio prestazioni odontoiatriche a favore del figlio minore)
- il soggetto obbligato al pagamento (situazione ricorrente nelle controversie legali) non è committente, e quindi non può essere intestatario della fattura, né esercitare il diritto di detrazione
- la fattura deve essere emessa al committente, con la rivalsa del tributo, che dà titolo alla detrazione per questo soggetto
- chi è obbligato al pagamento corrisponde solo l'imponibile se la controparte può detrarre
- il titolo per la rilevazione dell'onere in contabilità non è la fattura, di cui comunque occorre disporre della copia, ma la sentenza o l'atto che determina la chiusura della lite (es. verbale di conciliazione o mediazione)
- circolare 6 dicembre 1994, n. 203/E, che richiama la sentenza di Cassazione a Sezioni Unite n. 3544/82 del 12.6.1982, anche nel caso della distrazione di onorari (articolo 93 c.p.c.: il difensore della parte vincitrice chiede al giudice di essere soddisfatto dal soccombente per gli onorari non riscossi e le spese che dichiara di avere anticipate)
- chi paga il legale della controparte deve comunque eseguire la ritenuta (articolo 25, primo comma: prestazioni di lavoro autonomo rese a terzi o nell'interesse di terzi)

Contenuto obbligatorio della fattura semplificata

Art. 21-bis, comma 1	Elemento	Condizioni o caratteristiche
a)	Data di emissione	
b)	Numero progressivo	Il numero deve identificare la fattura in modo univoco
c)	Individuazione del fornitore	Ditta, denominazione o ragione sociale (o nome e cognome), residenza o domicilio Per i non residenti devono essere indicati gli estremi del rappresentante fiscale nonché l'ubicazione della stabile organizzazione, se esistente
d)	Partita IVA del fornitore	
e)	Individuazione del cliente	Ditta, denominazione o ragione sociale (o nome e cognome), residenza o domicilio Per i non residenti devono essere indicati gli estremi del rappresentante fiscale nonché l'ubicazione della stabile organizzazione, se esistente In alternativa: - clienti italiani – solo codice fiscale o partita IVA - clienti comunitari soggetti passivi – numero di identificazione
f)	Oggetto dell'operazione	Descrizione dei beni ceduti e dei servizi resi
g)	Corrispettivo lordo	"di cui IVA", o dati che permettono di calcolarla (aliquota)
h)	Note di variazione art. 26	Riferimento alla fattura rettificata e indicazioni specifiche che vengono modificate.

Base imponibile = corrispettivo

- Articolo 13, comma 1
- il corrispettivo è la *controprestazione* (nozione civilistica) a carico del cessionario del bene o del committente del servizio
- compresi gli oneri e le spese inerenti all'esecuzione e i debiti o altri oneri verso terzi accollati al cessionario o al committente
- aumentato delle integrazioni direttamente connesse con i corrispettivi dovuti da altri soggetti (*tema del ripiano perdite delle imprese di Trasporto Pubblico rispetto all'integrazione nei contratti di servizio*)

Basi imponibili particolari

- Articolo 13, comma 2
 - a) indennizzo nel caso di cessioni o prestazioni per atto della pubblica autorità
 - b) fattura al commissionario di vendita (*beni o servizi*) = netto ricavo *meno* la provvigione
 - c) fattura al committente (*beni o servizi*): prezzo di acquisto aumentato della provvigione
 - d) permuta (*beni o servizi*): valore normale di ciascuna operazione
 - e) beni in temporanea importazione: corrispettivo della cessione diminuito del valore doganale all'atto dell'introduzione

Il valore normale

- Nuova definizione dal 27 settembre 2009 (legge 88/2009, anche per l'imponibile delle operazioni gratuite – art. 13, co. 3)
- Art. 14, co. 1
- Per valore normale si intende l'intero importo che il cessionario o il committente, al medesimo stadio di commercializzazione di quello in cui avviene la cessione di beni o la prestazione di servizi, dovrebbe pagare, in condizioni di libera concorrenza, ad un cedente o prestatore indipendente per ottenere i beni o servizi in questione nel tempo e nel luogo di tale cessione o prestazione

Il valore normale

- Art. 14, co. 2
- Qualora non siano accertabili cessioni di beni o prestazioni di servizi analoghe, per valore normale si intende:
 - a) per le cessioni di beni, il prezzo di acquisto dei beni o di beni simili o, in mancanza, il prezzo di costo, determinati nel momento in cui si effettuano tali operazioni;
 - b) per le prestazioni di servizi, le spese sostenute dal soggetto passivo per l'esecuzione dei servizi medesimi.

Le operazioni prive di corrispettivo

- Art. 13, co. 3
- Operazioni prive di corrispettivo:
 - cessioni gratuite, autoconsumo, assegnazioni ai soci (art. 2, secondo comma, nn. 4, 5, 6): prezzo di acquisto o, in mancanza, prezzo di costo dei beni o di beni simili, determinati nel momento in cui si effettuano tali operazioni
- servizi: spese sostenute dal soggetto passivo per l'esecuzione dei servizi medesimi

Il costo di acquisto nel momento di uscita del bene

Esempio: fabbricato strumentale (negoziato)
acquistato nel 1974 per l'equivalente di € 10.000

Valore del 2017 (anno dell'autoconsumo): €
80.000 = valore normale

a) Imponibile della cessione senza corrispettivo:
€ 10.000 se non sono state fatte migliorie

b) Migliorie del 2015: € 20.000 – imponibile
della cessione senza corrispettivo: € 30.000

Il costo di acquisto nel momento di uscita del bene

Esempio: fabbricato strumentale (negoziato)
acquistato nel 1974 per l'equivalente di € 10.000

Valore del 2017 (anno dell'autoconsumo): €
80.000

a) Imponibile della cessione senza corrispettivo:
€ 10.000 se non sono state fatte migliorie

b) Migliorie del 2015: € 20.000 – imponibile
della cessione senza corrispettivo: € 30.000

Il costo di acquisto nelle condizioni di uscita

Esempio: macchina utensile acquistata dall'artigiano nel 1981: € 10.000

Cessa l'attività nel 2017.

Corrispettivo dell'autoconsumo: € 10.000 *meno* il deperimento del bene. Come si calcola?

Se i beni usati hanno mercato, si può fare riferimento a queste quotazioni, non perché si cambia criterio (valore normale) ma perché si può considerare espressivo del costo storico diminuito del deperimento: Corte di Giustizia, causa C-142/12 - *Hristomir Marinov* (richiamata anche dalla circolare 37/E-2016 sulle assegnazioni)

Valore normale e corrispettivo

- L'imposta si applica sul corrispettivo, cioè sulla controprestazione a carico del cessionario o committente, secondo le condizioni contrattuali (articolo 13, comma 1)
- Per effetto della direttiva 2006/69/CE, l'articolo 13, comma 3, legge IVA, individua le situazioni in cui il valore normale prevale sul corrispettivo, ma solo nel caso di operazioni tra parti correlate che potrebbero trarre dalla sovra- o sottofatturazione un vantaggio ai fini della detrazione
- Ne consegue che i verificatori non possono modificare la base imponibile delle operazioni quando cliente e fornitore hanno diritto alla detrazione piena
- In tal senso la Corte di Giustizia nella sentenza del 26.4.2012 nelle cause C-621/10 *Balkan* e 129/11 *Provadinvest*, in cui dichiara che questa disposizione è direttamente applicabile, anche se la legislazione nazionale non l'avesse recepita

I casi di prevalenza del valore normale

- IVA, articolo 13, comma 3 – queste limitazioni operano nel caso di parti correlate, definite come società che direttamente o indirettamente controllano il soggetto che ha emesso la fattura, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa controllante
 - a) sottofatturazione di operazioni imponibili verso soggetti a detrazione limitata dal *pro-rata* o nulla (*meno IVA indetraibile*)
 - b) sottofatturazione di operazioni esenti da parte di un soggetto con detrazione limitata dal *pro-rata* (*maggior pro-rata di detrazione*)
 - c) sovralfatturazione di operazioni imponibili da parte di un soggetto con detrazione limitata dal *pro-rata* (*idem*)

Prestazioni a favore dei dipendenti

- articolo 13, comma 3, lettera d) – messa a disposizione del personale dipendente di:

- veicoli stradali a motore
- telefoni cellulari

la fatturazione deve essere eseguita a valore normale, se il corrispettivo dovuto dal dipendente fosse inferiore

- nel caso in cui venga emessa fattura imponibile al dipendente per i 4.500 km. convenzionali di uso privato del veicolo, tutta l'IVA a monte è detraibile (risoluzione 6/DPF del 20.2.2008)
- non ci sono riferimenti per i telefoni cellulari – la disposizione era nata quando il loro costo era di grande rilevanza – il tema non è nemmeno trattato dall'articolo 51, comma 4 del TUIR (valori convenzionali dei *fringe benefits*)

-Corte di Giustizia: no valore normale ma corrispettivo pagato dal dipendente per la consumazione del pasto (causa C-412/03 - Hotel Scandic Gåsabäck AB)

Lo sconto merce e le operazioni a premio

- Manifestazioni a premio: operazioni quando il «regalo» spetta a chiunque pone in essere le attività del piano tecnico (in genere acquisti); concorsi quando occorre sia acquistare che partecipare ad una estrazione
- art. 6, D.P.R. 26.10.2001, n. 430: non si considerano concorsi e operazioni a premi
 - c) le operazioni a premio con offerta di premi o regali costituiti da sconti sul prezzo dei prodotti e dei servizi dello stesso genere di quelli acquistati o da sconti su un prodotto o servizio di genere diverso rispetto a quello acquistato, a condizione che gli sconti non siano offerti al fine di promuovere quest'ultimo, o da quantità aggiuntive di prodotti dello stesso genere
 - c-bis) le manifestazioni nelle quali, a fronte di una determinata spesa, con o senza soglia d'ingresso, i premi sono costituiti da buoni da utilizzare su una spesa successiva nel medesimo punto vendita che ha emesso detti buoni o in un altro punto vendita facente parte della stessa insegna o ditta

Lo sconto merce e le operazioni a premio

- regime IVA
- sconto merce (quantità aggiuntive dello stesso prodotto – es. 3x2) – art. 15, primo comma n. 3) = esclusione dall'imponibile, in conformità alle originarie condizioni contrattuali, tranne il caso in cui la quantità aggiuntiva abbia ad oggetto un bene ad aliquota più elevata – indicazione in fattura dei dati relativi allo sconto merce escluso ed a quello tassabile: lettere h) e i) articolo 21
- consegna di regali: fuori campo articolo 2, terzo comma, lett. m) – IVA sul loro acquisto indetraibile ex articolo 19, secondo comma, secondo periodo

Gli sconti ai clienti e i servizi promozionali

- il primo caso aveva interessato i concessionari Volkswagen (risoluzione 120/E del 17.9.2004), seguito da verbali per alcune decine di milioni di euro nei rapporti tra industria e grande distribuzione: la riduzione del prezzo di listino avviene con una serie di sconti o premi, alcuni di fine anno, unita all'impegno di contribuire alle operazioni promozionali del cliente, che fattura questi servizi al fornitore
- la distinzione è *border line*: la risoluzione 120/E afferma che il concessionario, quando procede, ad esempio, alla «normalizzazione della facciata delle *sue* sedi» sta rendendo un servizio alla Volkswagen. Ma lo fa anche per farsi riconoscere ed aumentare il proprio fatturato ...
- i verificatori avevano riqualificato buona parte dei servizi promozionali come ulteriori sconti, ritenendo quindi l'IVA su queste fatture non dovuta, e conseguentemente non detraibile per l'industria
- l'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione 36/E del 7.2.2008 (è una vera e propria circolare di 21 pagine), interviene «a seguito di verifiche tributarie svolte negli ultimi anni dalla Guardia di Finanza» e predispone due distinti elenchi (con i relativi commenti) rispettivamente degli sconti (anche condizionati) – nota di variazione – e delle prestazioni promozionali – fattura dalla grande distribuzione all'industria

Sconti del fornitore al cliente

a)	Sconti/premi di fine periodo incondizionati
b)	Sconti/premi al raggiungimento di target di fatturato/volumi di vendita
c)	Sconti/premi su specifici target (per es. riduzione dei resi, numero dei punti vendita, media di fatturato per punto vendita)
d)	Sconti/premi di fine anno condizionati (ad esempio all'inventario di campagna, alle operazioni «sottocosto»)
e)	Sconti logistici o per consegna ai magazzini centralizzati della grande distribuzione
f)	Sconti/premi per acquisto di una combinazione di prodotti
g)	Sconti/premi per rispetto delle condizioni di pagamento
h)	Sconti/premi per carico completo/acquisto a bancale
i)	Sconti/premi per riordino giacenze prodotti, relativi a quantità suggerite dal produttore per ottimizzare i processi di produzione e di spedizione
l)	Sconto riduzione prezzo, per agevolare l'uscita dei prodotti in stock, compreso lo sconto per mancato reso

Prestazioni del cliente al fornitore

a)	Esposizione preferenziale
b)	Mantenimento dell'assortimento nei punti di vendita
c)	Iniziative di co-marketing in occasione di nuove aperture o di riqualificazione di specifici punti di vendita
d)	Inserimento di prodotti in lancio nei punti di vendita (<i>listing o fast listing</i>)
e)	Inserimento dei prodotti nei volantini della grande distribuzione
f)	Esclusiva di inserimento dei prodotti nei banchi conservatori forniti dal produttore
g)	Insegne, locandine e simili nel punto di vendita
h)	Altre iniziative di co-marketing (formati speciali, abbinamenti a gadgets, con utilizzo del marchio del produttore e di quello del distributore)
i)	Vendita dei dati di profilazione dei clienti (abitudini di consumo - dati statistici anonimi per ovvi motivi di privacy).

Articolo 26 - variazioni in aumento

Comma	Oggetto
1	Sono obbligatorie per qualsiasi motivo (compreso l'errore di fatturazione o registrazione), successivamente alla fatturazione o all'annotazione nei corrispettivi

Diminuzione per vicende contrattuali o rettifica di errori

Comma	Oggetto
2	<p>Costituiscono una facoltà del cedente o prestatore, se un'operazione già registrata viene meno in tutto o in parte o se ne riduce l'ammontare imponibile.</p> <p>I motivi sono circoscritti dalla norma ai seguenti:</p> <ul style="list-style-type: none">- nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili- applicazione di abbuoni o sconti previsti contrattualmente. <p>Comportano la detrazione (ex articolo 19) dell'imposta corrispondente alla variazione (non si tratta di una detrazione, ma di una rettifica dell'imposta dovuta, come risulta anche dai modelli di dichiarazione – indicazione in negativo nel quadro VE).</p> <p>L'errato richiamo all'articolo 19 ha fatto dire all'amministrazione finanziaria che la variazione non è ammessa dopo il termine della dichiarazione del secondo periodo di imposta successivo alla chiusura del fallimento (ris. 89/E del 18.3.2002)</p> <p>Non è una nuova operazione – aliquota della fattura oggetto di variazione</p>

Modalità di registrazione

2-7-8

Modalità di registrazione delle variazioni, anche per la correzione degli errori materiali o di calcolo nelle registrazioni e nelle liquidazioni. Per il registro corrispettivi deve trattarsi di errori materiali inerenti alla trascrizione di dati indicati nelle fatture o nei registri tenuti a norma di legge:

- in aumento nel registro fatture o corrispettivi
- in diminuzione nel registro acquisti (valgono le considerazioni del punto precedente, la variazione non è un acquisto e non comporta il diritto di detrazione, ma lo storno dell'IVA dovuta) – ma è ammessa l'annotazione in negativo nel registro vendite o corrispettivi (che viene riportata direttamente in dichiarazione)

Correzione di errori - Reverse charge

3	<p>La variazione in diminuzione non può essere eseguita dopo il decorso di un anno dall'effettuazione dell'operazione imponibile qualora gli eventi del comma 2 si verificano in dipendenza di sopravvenuto accordo fra le parti.</p> <p>Il termine di un anno si applica anche in caso di rettifica di inesattezze della fatturazione che abbiano determinato il debito dell'emittente della fattura (ex art. 21, comma 7)</p>
10	<p>Variazione in diminuzione anche per i cessionari o committenti che hanno "assolto" il tributo in reverse charge (articoli 17 e 74 legge IVA; 44 DL 331 per gli acquisti intracomunitari). La variazione riguarda sia l'imposta dovuta che quella detraibile</p>

Variazioni per insolvenza

in rosso introdotte da LS 2016 sopprresse da LB 2017

Comma	Oggetto
2	- (confermato dal 2017) – mancato pagamento in tutto o in parte a causa di procedure concorsuali o di procedure esecutive individuali <u>rimaste infruttuose</u> o a seguito di accordo di ristrutturazione dei debiti (omologato ex art. 182-bis LF) o piano attestato (art. 67.3.d LF)
4-11	a) <i>a partire dalla data di assoggettamento del debitore ad una procedura concorsuale (sentenza dichiarativa del fallimento - provvedimento che ordina la liquidazione coatta amministrativa - decreto di ammissione alla procedura di concordato preventivo - decreto che dispone la procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi) o dalla data del decreto di omologazione di un accordo di ristrutturazione dei debiti (LF 182-bis) o dalla data di pubblicazione nel registro imprese di un piano attestato (L 67, terzo comma) – procedure aperte dall'1.1.2017</i>
6	<i>Variazione in aumento per eventuali incassi successivi alla variazione in diminuzione per insolvenza</i>

IVA: lo storno per procedure collettive

- la legge di stabilità 2016 aveva anticipato all'apertura del procedimento la possibilità di stornare le fatture verso clienti falliti o in procedura
- la nuova disposizione sarebbe entrata in vigore con le procedure aperte dall'1.1.2017, ma la legge di bilancio per quest'anno ha soppresso questa disposizione, tornando così alla necessità di attendere la conclusione dei procedimenti
- l'avvocato generale della Corte di Giustizia ha presentato l'8 giugno 2017 le sue conclusioni nella causa C-246/16 – Enzo Di Maura: *l'onere della conclusione di una procedura concorsuale concernente il destinatario della prestazione costituisce una limitazione sproporzionata*. Attendiamo la sentenza
- le norme IVA su questo tema sono prive di «coerenza» (elemento spesso richiamato dalla Corte di Giustizia) rispetto al TUIR, anche per quanto riguarda il giro a perdite delle fatture di «piccolo importo»

IVA: dobbiamo tornare alla circ. 77/E-2000

Fallimento	scadenza del termine per le osservazioni al piano di riparto, oppure, ove non vi sia stato, alla scadenza del termine per il reclamo al decreto di chiusura del fallimento stesso (riferimento articoli 110, comma 3, 118 e 119 legge fallimentare - LF)
Liquidazione coatta amministrativa	decorso dei termini previsti dall'articolo 213 LF, in relazione all'autorizzazione da parte dell'autorità preposta al deposito del piano di riparto
Concordato fallimentare	passaggio in giudicato della sentenza di omologazione del concordato (artt.130 e 131) - anche per quello che chiude la liquidazione coatta amministrativa
Concordato preventivo	passaggio in giudicato della sentenza di omologazione (art. 181), nonché momento in cui il debitore concordatario adempie agli obblighi assunti in sede di concordato - L'infruttuosità della procedura riguarda solamente i creditori chirografari per la parte percentuale del loro credito che non trova accoglimento con la chiusura del concordato - Se il concordato si trasforma in fallimento, occorre seguire le regole di questa procedura
Amministrazione controllata	Irilevante, in quanto non accerta una insolvenza definitiva
Amministrazione straordinaria delle grandi imprese	Irilevante, date le finalità della procedura

Procedure individuali

12

Le procedure esecutive individuali rimaste infruttuose, devono intendersi come segue:

- 1) nell'ipotesi di pignoramento presso terzi, quando dal verbale di pignoramento redatto dall'ufficiale giudiziario risulti che presso il terzo pignorato non vi sono beni o crediti da pignorare;
- 2) nell'ipotesi di pignoramento di beni mobili, quando dal verbale di pignoramento redatto dall'ufficiale giudiziario risulti la mancanza di beni da pignorare ovvero l'impossibilità di accesso al domicilio del debitore ovvero la sua irreperibilità;
- 3) nell'ipotesi in cui, dopo che per tre volte l'asta per la vendita del bene pignorato sia andata deserta, si decida di interrompere la procedura esecutiva per eccessiva onerosità.

Contratti ad esecuzione periodica o continuativa

9

Variatione in diminuzione immediata nel caso della risoluzione contrattuale per i contratti ad esecuzione periodica o continuativa.

La norma è scritta al contrario, con l'inutile formulazione che per questi contratti non è ammessa la variazione se entrambe le parti hanno "correttamente" adempiuto alle proprie obbligazioni

Contratti ad esecuzione periodica o continuativa

- Locazione
- Somministrazione – art. 1559 codice civile:

La somministrazione è il contratto con il quale una parte si obbliga, verso corrispettivo di un prezzo, a eseguire, a favore dell'altra, *prestazioni periodiche o continuative di cose* (l'energia elettrica è un bene – art. 814 CC – delitto di furto art. 624 CP)

Il premio Oscar della norma oscura

- Articolo 26 legge IVA, comma 9: «Nel caso di risoluzione contrattuale, relativa a contratti a esecuzione continuata o periodica, conseguente a inadempimento, la facoltà di cui al comma 2 (*variazione in diminuzione*) non si estende a quelle cessioni e a quelle prestazioni per cui sia il cedente o prestatore che il cessionario o committente abbiano correttamente (!) adempiuto alle proprie obbligazioni»
- Così come è scritta non significa niente: è ovvio che non si possono stornare fatture pagate con la prestazione eseguita
- L'articolo 26 non ha ragione di esistere, perché confonde la posizione di chi aveva emesso la fattura e quello di chi ne ha detratto l'imposta: occorre un articolo 13-bis per il fornitore e un'integrazione al 19-bis2 per il cliente

Codice civile

- **Articolo 1176**
- **Diligenza nell'adempimento.**
- Nell'adempiere l'obbligazione il debitore deve usare la diligenza del buon padre di famiglia.
- **Articolo 1456**
- **Clausola risolutiva espressa.**
- I contraenti possono convenire espressamente che il contratto si risolva nel caso che una determinata obbligazione non sia adempiuta secondo le modalità stabilite. In questo caso, la risoluzione si verifica di diritto quando la parte interessata dichiara all'altra che intende valersi della clausola risolutiva
- **Articolo 1458**
- **Effetti della risoluzione.**
- La risoluzione del contratto per inadempimento ha effetto retroattivo tra le parti, salvo il caso di contratti ad esecuzione continuata o periodica, riguardo ai quali l'effetto della risoluzione non si estende alle prestazioni già eseguite.

La risoluzione dei contratti periodici o continuativi

- La relazione alla LS 2016 e la circolare Assonime n. 5-2016 dicono che la disposizione vuole affermare che in questi casi la risoluzione per inadempimento del cliente (cioè per insolvenza) retroagisce alla fattura successiva all'ultima pagata, con la sola formalità della notifica al cliente dell'intento di far valere la risoluzione prevista dal contratto
- Considerando che dal 2017 scompare il comma 6 sul ripristino dell'imponibilità in caso di pagamento successivo allo storno della fatture (le causali che sopravvivono sono irreversibili) vuol dire che le *utilities* dovranno anche rinunciare a perseguire il debitore, una volta manifestata la risoluzione? In questo senso viene considerata la risoluzione dalla Corte di Giustizia nella sentenza del 12 ottobre 2017 – causa C-404/16 - *Lombard Ingatlan Lízing*

La risoluzione dei contratti periodici o continuativi

- Il contratto di somministrazione non è solo quello delle *utilities*. E' anche quello, ad esempio, del fornaio o del macellaio che riforniscono giornalmente un ristorante. La norma vale anche per questi casi.
- Nel caso di contratti di vendita diversi dalla somministrazione, la risoluzione con restituzione del bene (impossibile per un servizio) è una situazione diversa dall'insolvenza

Rettifica della detrazione (per il cliente insolvente)

Comma	Oggetto
5 1° periodo	<p>Storno della detrazione nella misura in cui l'imposta è stata detratta sulla base della fattura del fornitore, precedente la variazione in diminuzione (si ripete la confusione dei registri, parlando di annotazione nel libro delle proprie fatture emesse, quando invece - così in dichiarazione - è una diminuzione dell'imposta detraibile sugli acquisti. Così come si dice che il cliente è debitore nei limiti della detrazione esercitata, regola implicita se la disposizione fosse stata correttamente inserita nell'articolo 19-bis2)</p> <p>Il cessionario o committente ha diritto alla restituzione dell'importo pagato al cedente o prestatore a titolo di rivalsa</p>

Rettifica della detrazione (per il cliente insolvente)

in rosso introdotte da LS 2016 sopprese da LB 2017

5, 2° periodo	<p>La rettifica della detrazione non va eseguita nelle vere e proprie procedure concorsuali</p> <p>Deve essere eseguita negli accordi di ristrutturazione del debito, nei piani attestati e nelle procedure esecutive individuali</p>
6	<p>Ripristino del diritto di detrazione nel caso di pagamento successivo, totale o parziale (che comporta l'emissione di una nota di variazione in aumento da parte del cedente o prestatore)</p>

IVA: la rettifica della detrazione

- l'articolo 185 della direttiva 2006/112/CE parla correttamente di rettifica della detrazione per le fatture insolute
- l'attuale formulazione dell'articolo 26, comma 5 parla di un debito del cliente, ma nei limiti della detrazione a suo tempo operata
- solo per le procedure concorsuali (*) il cliente non sarebbe stato tenuto a stornare la detrazione (**articolo 26, comma 5, secondo periodo - *soppresso***), né a registrare la nota di variazione del fornitore.
- in tal senso si era già espressa l'amministrazione finanziaria: l'obbligo di annotare le note di variazione ricevute dai creditori non comporta nessun obbligo di natura sostanziale (ammissione dell'ufficio al passivo) o formale (dichiarazione all'ufficio). In tal senso la risoluzione 12 ottobre 2001, n. 155/E per le procedure fallimentari e la risoluzione 17 ottobre 2001, n. 161/E per il concordato preventivo.
- (*) in occasione di Telefisco (conferma al § 13.2 della circolare 12/E-2016) l'Agenzia aveva escluso la facoltà di non stornare la detrazione quando il debitore beneficia di un accordo di ristrutturazione o di un piano attestato

IVA: storno fatture in *reverse charge*

- legge IVA - articolo 26, comma 10. La facoltà di cui al comma 2 (*variazione in diminuzione*) può essere esercitata, ricorrendo i presupposti di cui a tale disposizione, anche dai cessionari e committenti debitori dell'imposta ai sensi dell'articolo 17 o dell'articolo 74 (*rottami e materiali di recupero*) legge IVA ovvero dell'articolo 44 del D.L. 331/93 (*acquisti intracomunitari*). In tal caso, si applica ai cessionari o committenti la disposizione di cui al comma 5 (*storno della detrazione*).
- anche questa è una disposizione interpretativa, peraltro non controversa come quella relativa alla risoluzione contrattuale

Chi emette un documento?

- L'articolo 26 non l'ha mai detto.
- La nota di addebito del cliente (**no fattura!**) darebbe la certezza che ha rettificato la detrazione – Corte di Giustizia sentenza del 26.1.2012 – C-588/10 – *Kraft Food Polska* – la norma nazionale può condizionare la variazione in diminuzione alla conferma di ricezione della nota credito da parte del cliente, consentendo anche altri mezzi di prova con l'ordinaria diligenza
- Ma l'unico documento valido è quello emesso dal fornitore, in quanto il comma 2 parla di una sua facoltà, anche considerando che la rettifica riguarda una fattura che lui ha emesso
- Se per motivi informatici entrambi emettono il documento, l'operazione è una sola, ed è sufficiente spillare i due documenti (da verificare con le regole della fatturazione elettronica)

I resi su vendite senza fattura

- IVA, articolo 26, comma 2 consente la variazione in diminuzione solo è stata emessa e registrata una fattura
- risoluzione 5.12.2003, n. 219/E: ha autorizzato l'emissione di uno scontrino fiscale negativo nel caso di reso con rimborso integrale del prezzo di acquisto, indicando sullo scontrino il numero della "pratica di reso" (che individua il cliente e la merce) e rilevando la rettifica sullo scontrino di chiusura giornaliero
- risoluzione 5.11.2009 n. 274/E: reso su vendite on-line, per le quali opera l'esonero sia da fattura che dal documento fiscale (articolo 2, lettera oo, D.P.R. 696/96), ammesso in base ad una adeguata documentazione del reso ed alla ripresa in carico del bene nelle scritture di magazzino del venditore

Il riaddebito dei costi

- IVA, articolo 15, n. 3) – non concorrono all'imponibile le somme dovute a titolo di rimborso delle anticipazioni fatte in nome e per conto della controparte, purché regolarmente documentate – nel caso in cui la spesa sia documentata con fattura, deve essere intestata al cliente
- articolo 3, terzo comma, ultimo periodo – mandatari senza rappresentanza (se c'è una fattura è a nome del prestatore e non del cliente) – pongono in essere una propria prestazione al cliente, con lo stesso regime
- articolo 12, secondo comma: le prestazioni accessorie imponibili concorrono alla base imponibile dell'operazione principale. Se questa è esente, l'accessorio diventa esente (es. spese addebitate agli inquilini – articolo 9 legge 392/78, commi aggiunti dal DL 331/93, art. 67, comma 11). L'accessorio esente rimane tale, non concorre al corrispettivo imponibile dell'operazione principale (es. addebito di interessi per dilazione di pagamento concessa al cliente) e non fa pro-rata (art. 19-bis, secondo comma)

Le liquidazioni periodiche e la dichiarazione

- in base alla direttiva ogni liquidazione comporta una distinta dichiarazione. C'è l'ipotesi di una normalizzazione dei modelli, da utilizzare solo per i dati rilevanti ai fini IVA (*il nostro modello contiene anche opzioni per le imposte dirette*)
- Regola delle liquidazioni mensili – trimestrali ordinarie per opzione (vincolante per un anno): tre liquidazioni con interesse 1% indetraibile, più acconto e saldo, sino al volume d'affari di € 700.000 (max 400.000 per servizi) – trimestrali speciali senza maggiorazione – quattro liquidazioni: benzinai, trasportatori, subfornitori, odontotecnici e dentisti per il versamento dell'IVA sull'oro e sull'argento acquistato in *reverse charge*

Prescrizioni e decadenze

- Ultratardività (oltre 90 giorni dal termine) = omissione – articolo 2, comma 7, D.P.R. 322/98 (anche IVA, rinvio ex articolo 8, comma 6)
- Dichiarazione (annuale) omessa e riporto del credito: circolare 34/E del 6.8.2012: il contribuente deve pagare l'importo del credito e poi farà la domanda di rimborso cd. «anomalo» entro due anni dal pagamento, previa verifica da parte dell'ufficio della spettanza del credito. In sede di mediazione o conciliazione, l'ufficio compensa l'imposta dovuta con quella rimborsabile, ma esige le sanzioni (nella misura ridotta per effetto di questi istituti deflattivi)
- Dichiarazione a credito con indicazione dell'importo da rimborsare e omessa presentazione del modello VR: prescrizione decennale e non termine biennale art. 21 Dlgs. 546/92 (Cassazione 7.5.2013, n. 10633; 1.7.2014, n. 14981 e molte altre – *attenzione alla costituzione in giudizio dei soci se la società è cessata*)
- Dichiarazione a credito con indicazione dell'importo da rimborsare non rettificata nei termini di decadenza:
 - prescrizione decennale del credito e non decadenza biennale (Cassazione 15.7.2015, n. 14805; 2.3.2016, n. 4145; 16.3.2016, n. 5172)
 - eccezione proponibile da parte dell'ufficio anche dopo la decadenza dall'accertamento (Cassazione SS.UU. 16.3.2016, n. 5078 – rif. CC 1442)