

Edizione di martedì 13 gennaio 2015

IVA

[Chi applica il reverse charge dal 2015?](#)

di Francesco Zuech, Giovanni Valcarenghi

ADEMPIMENTI

[Check list crediti tributari: aspetti generali e verifiche preliminari](#)

di Leonardo Pietrobon

OPERAZIONI STRAORDINARIE

[Conferimento di azienda con creazione di riserva non tassabile](#)

di Ennio Vial, Vita Pozzi

IVA

[Lo split payment dal 1° gennaio complica le procedure contabili](#)

di Luca Mambrin

CONTROLLO

[Approccio al rischio di revisione e significatività](#)

di Luca Dal Prato

SOLUZIONI TECNOLOGICHE

[Gadget e tecnologia, 3 novità del CES 2015](#)

di Teamsystem.com

IVA

Chi applica il reverse charge dal 2015?

di **Francesco Zuech, Giovanni Valcarenghi**

A pochi giorni dall'avvio del nuovo anno 2015 gli studi professionali devono affrettarsi a comunicare alla propria clientela che vi sono rilevanti novità nel mondo dell'Iva, con particolare riguardo alle nuove casistiche di applicazione del reverse charge.

Ci riferiamo al mondo "dell'edilizia", con una definizione volutamente generica che andremo a specificare, all'interno della quale ci eravamo abituati ad applicare le (caotiche) regole del reverse charge nelle ipotesi di subappalto. Ora, la Legge di Stabilità, mette mano all'articolo 17 del D.P.R. n. 633/1972 e "sottrae" alcune casistiche di inversione contabile alla necessaria presenza del subappalto, rendendo il reverse applicabile a 360 gradi (subappalti e anche appalti o contratti d'opera).

Sono di interesse le disposizioni di cui alla lettere a) e a-ter) del comma 6 dell'articolo 17, che – dal 01.01.2015 – impongono l'inversione contabile alle seguenti ipotesi.

Le disposizioni di cui al quinto comma si applicano anche:

a) alle prestazioni di servizi, diversi da quelli di cui alla lettera a-ter), compresa la manodopera, rese nel settore edile da soggetti subappaltatori nei confronti delle imprese che svolgono l'attività di costruzione o ristrutturazione di immobili ovvero nei confronti dell'appaltatore principale o di un altro subappaltatore". La disposizione non si applica alle prestazioni di servizi rese nei confronti di un contraente generale a cui venga affidata dal committente la totalità dei lavori [questa ipotesi è quella già applicata sino al 31.12.2014; mediante la parte aggiunta (sottolineata nel testo) risultano sottratte dalla medesima alcune prestazioni di servizi specificamente elencate dalla successiva lettera a-ter];

a-ter) alle prestazioni di servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative ad edifici; ... omissis ...

Quest'ultime, dunque, sono le nuove casistiche di inversione contabile, che ora si tratta di individuare in modo oggettivo a prescindere, si noti, dalla qualifica soggettiva del prestatore e del committente.

Un sicuro aiuto viene dalla lettura della Relazione Tecnica, che spiega il motivo per cui in tali settori si è deciso di ampliare le casistiche di reverse (prima limitate al subappalto nel settore dell'edilizia, oggi allargate ad ogni prestazione di servizi): si è riscontrato che nei settori delle prestazioni di servizi di pulizia (codice ATECO2007: 81.2) e per le prestazioni di servizi di

demolizione, installazione di impianti e completamento di edifici (codice ATECO2007: 43), vi sia una maggiore propensione sia a non dichiarare l'Iva sulle operazioni imponibili sia a non effettuare il versamento dell'imposta dovuta.

Appare allora chiaro che i settori interessati dalle modifiche possono essere desunti avendo riguardo alla classificazione Ateco, con esclusivo riferimento alle attività che sono relative ad edifici, come segue:

Pulizia	43.39	Pulizia di nuovi edifici dopo la costruzione (<i>ndr</i> trattasi di altri lavori di completamento e rifinitura)
	43.99.01	Pulizia a vapore, sabbiatura e attività simili per pareti esterne di edifici
	81.21.00	Pulizia generale (non specializzata) di edifici
	81.22.02	Altre attività di pulizia specializzata di edifici e di impianti e macchinari industriali (<i>escludendo le attività di pulizia di impianti e macchinari</i>)
	81.29.10	Servizi di disinfestazione (<i>con esclusivo riferimento a edifici</i>)
	N.B.	<i>Sembrano escluse le attività 81.29.91 e 81.29.99</i>
Demolizione	43.11.00	Demolizione (<i>con esclusione della demolizione di altre strutture</i>)
Impianti	43.21.01	Installazione di impianti elettrici in edifici o in altre opere di costruzione (inclusa manutenzione e riparazione)
	43.21.02	Installazione di impianti elettronici (inclusa manutenzione e riparazione)
	43.22.01	Installazione di impianti idraulici, di riscaldamento e di condizionamento dell'aria (inclusa manutenzione e riparazione) in edifici o in altre

		opere di costruzione
	43.22.02	Installazione di impianti per la distribuzione del gas (inclusa manutenzione e riparazione)
	43.22.03	Installazione di impianti di spegnimento antincendio (inclusi quelli integrati e la manutenzione e riparazione)
	43.22.04	Installazione di impianti di depurazione per piscine (inclusa manutenzione e riparazione) – <i>NB: servono chiarimenti per stabilire se ai fini in questione la piscina può essere considerata edificio o parte di esso</i>
	43.22.05	Installazione di impianti di irrigazione per giardini (inclusa manutenzione e riparazione) – <i>NB: servono chiarimenti per stabilire se ai fini in questione il giardino può essere considerato edificio o parte di esso</i>
	43.29.01	Installazione, riparazione e manutenzione di ascensori e scale mobili
	43.29.02	Lavori di isolamento termico, acustico o antivibrazioni
	43.29.09	Altri lavori di costruzione e installazione n.c.a. (<i>solo se riferite ad edifici</i>)
Completamento	43.31.00	Intonacatura e stuccatura
	43.32.01	Posa in opera di casseforti, forzieri, porte blindate
	43.32.02	Posa in opera di infissi, arredi, controsoffitti, pareti mobili e simili
	43.33.00	Rivestimento di pavimenti e di muri
	43.34.00	Tinteggiatura e posa in opera di vetri
	43.39.01	Attività non specializzate di lavori edili – muratori (<i>ndr</i> dovrebbero però rimanere

		escluse le attività di costruzione degli edifici)
	43.39.09	Altri lavori di completamento e di finitura degli edifici n.c.a.

In particolar modo, dalla categoria 43 sembrano doversi escludere le seguenti attività:

- 43.12: preparazione del cantiere (in quanto più che altro riferibili alla fase propedeutica alla costruzione e non a quella di completamento);
- 43.13: trivellazione e perforazione (in quanto non strettamente riferite ad edifici);
- 43.91: realizzazione di coperture (in quanto non ricomprese nelle attività di completamento e forse più propriamente riconducibili all'attività di costruzione vera e propria);
- 43.99: noleggio a caldo di attrezzature e macchinari.

Per cercare di trovare una definizione di edificio, si potrebbero evocare:

- la Risoluzione n. 46/E/1998, ove fu affermato che il Ministero dei Lavori pubblici, con circolare n. 1820 del 23-7-1960, ha precisato che *“per edificio e fabbricato si intende qualsiasi costruzione coperta isolata da vie o da spazi vuoti, oppure separata da altre costruzioni mediante muri che si elevano, senza soluzione di continuità, dalle fondamenta al tetto, che disponga di uno o più liberi accessi sulla via, e possa avere una o più scale autonome”*;
- l'art. 2 del D.Lgs n. 192/2005 (attuazione della Direttiva 2002/91/CE relativa al rendimento energetico nell'edilizia) ove l'edificio *“è un sistema costituito dalle strutture edilizie esterne che delimitano uno spazio di volume definito, dalle strutture interne che ripartiscono detto volume e da tutti gli impianti e dispositivi tecnologici che si trovano stabilmente al suo interno; la superficie esterna che delimita un edificio può confinare con tutti o alcuni di questi elementi: l'ambiente esterno, il terreno, altri edifici; il termine può riferirsi a un intero edificio ovvero a parti di edificio progettate o ristrutturate per essere utilizzate come unità immobiliari a sé stanti”*.

Volendo operare un raffronto con la normativa comunitaria, soccorre l'articolo 199 della Direttiva 112, che consente l'applicazione del reverse charge alle *“prestazioni di servizi di costruzione, inclusi i servizi di riparazione, pulizia, manutenzione, modifica e demolizione relative a beni immobili”* e con quelle del paragrafo 2 che consente agli Stati di definire le operazioni e le categorie di soggetti cui le misure possono applicarsi. Va, infatti, osservato la novella di cui alla nuova lettera a-ter) non ha eliminato tout court le limitazione della lettera a) che circoscrive l'applicazione del reverse charge per le prestazioni edili rese da soggetti subappaltatori nei confronti delle imprese che svolgono l'attività di costruzione o ristrutturazione di immobili ovvero nei confronti dell'appaltatore principale o di un altro subappaltatore. Fuori dalle ipotesi della nova lettera a-ter il reverse continua quindi ad

applicarsi limitatamente ai rapporti di subappalto (o sub contratto d'opera) laddove la prestazione sia riconducibile al settore costruzioni da individuare secondo le attività descritte nel settore F dei codici Ateco (in particolare, costruzioni di edifici, ingegneria civile e altri lavori di costruzione specializzati non riconducibili ad edifici e comunque all'elencazione della lettera a-ter).

Provando ad esaminare alcune casistiche pratiche, potremmo riscontrare che:

- Soggetto che costruisce un edificio:
 - su contratto di appalto: applica l'Iva
 - su contratto di subappalto: applica reverse da lettera a)
- Soggetto che effettua lavori di pulizia ad uno studio professionale:
 - su contratto di appalto: applica reverse da lettera a-)
 - su contratto di subappalto: applica reverse da lettera a-ter)
- Soggetto che realizza un impianto di illuminazione di una strada:
 - su contratto di appalto: applica l'Iva
 - su contratto di subappalto: applica reverse da lettera a)
- Soggetto che realizza un impianto elettrico su un edificio:
 - su contratto di appalto: applica reverse da lettera a-)
 - su contratto di subappalto: applica reverse da lettera a-)
- Soggetto che effettua lavori di manutenzione su un impianto idraulico:
 - su contratto di appalto: applica reverse da lettera a-)
 - su contratto di subappalto: applica reverse da lettera a-)
- Soggetto che posa un pavimento ad un privato:
 - applica l'IVA, in quanto il reverse non può trovare applicazione
- Soggetto che posa pavimento ad una impresa:
 - contratto di appalto: applica reverse da lettera a-)
 - contratto di subappalto: applica reverse da lettera a-)
- Soggetto che vende una caldaia ad una impresa:

- applica l'IVA in quanto trattasi di cessione di beni.

In chiusura, dunque, non possiamo che riepilogare le seguenti conclusioni: ciò che pare indispensabile è avvertire la clientela di studio delle modifiche intercorse, al fine di evitare che casistiche senza dubbio possano ingenerare errori (ad esempio, le prestazioni di servizi fornite da una impresa di pulizia, piuttosto che la realizzazione di un impianto elettrico); ovviamente, si avverte la estrema necessità di chiarimenti per alcune situazioni di confine, che potranno essere risolte solo dopo l'emanazione di chiarimenti da parte dell'Agenzia delle entrate.

ADEMPIMENTI

Check list crediti tributari: aspetti generali e verifiche preliminari

di **Leonardo Pietrobon**

Con il chiaro obiettivo di contrastare l'indebito utilizzo in compensazione dei crediti nel modello F24 e di "trasferire" alcuni controlli preventivi sulla spettanza del credito a soggetti diversi dalla Pubblica Amministrazione, il Legislatore, con due distinti interventi normativi ormai già sperimentati, introdotti in due momenti differenti e aventi ad oggetto il primo l'Iva e il secondo le imposte dirette, ha stabilito che l'utilizzo in compensazione dei citati crediti tributari deve essere "asseverato" da un soggetto competente.

Le due norme a cui si fa riferimento sono rispettivamente:

- **per l'Iva, l'art. 10 del D.L. n. 78/2010**, secondo cui si ricorda che la compensazione nel modello F24 dei crediti Iva di importo **superiore ad € 5.000,00** annui può essere effettuata solo **dal giorno 16 del mese successivo** a quello di presentazione della dichiarazione annuale o dell'istanza trimestrale (modello TR) attraverso gli appositi servizi telematici. Mentre, l'utilizzo in compensazione di crediti Iva per **importi superiori ad € 15.000,00** annui comporta, oltre **all'invio preventivo del modello dichiarativo Iva**, l'apposizione nella dichiarazione stessa del **visto di conformità**, oppure la sottoscrizione del soggetto cui è demandata la revisione legale di cui all'art. 2409-bis Cod. Civ. (es. Collegio sindacale).
- **per le imposte dirette, il comma 574 dell'art. 1 della L. n. 147/2013**, secondo cui i contribuenti che, ai sensi dell'articolo 17 del D. Lgs. n. 241/1997, utilizzano in **compensazione i crediti** relativi alle **imposte** sui redditi e alle relative addizionali, alle ritenute alla fonte di cui all'articolo D.P.R. n. 602/1973 alle imposte sostitutive delle imposte sul reddito e all'imposta regionale sulle attività produttive, per **importi superiori ad € 15.000** annui, hanno l'obbligo di richiedere l'apposizione del visto di conformità di cui all'articolo 35, comma 1, lettera a), D. Lgs. n. 241/1997, relativamente alle singole dichiarazioni dalle quali emerge il credito".

Mentre per quanto concerne il visto di conformità attinente il **credito Iva**, l'Agenzia delle entrate ha fornito tempestivamente alcuni interessanti chiarimenti (sul punto si veda la **C.M. n. 13/E/2011**), le indicazioni relative al visto di conformità **per le imposte dirette** sono giunte dall'Agenzia solo in data 25.09.2014, con la pubblicazione della **C.M. n. 28/E/2014**.

Rinviando a due successivi interventi nei quali saranno trattati gli aspetti riguardanti le due "tipologie" di visto di conformità – quello per l'Iva e quello per le imposte dirette – lo scopo del presente articolo è quello di cercare di mettere in luce alcuni **aspetti generali e verifiche comuni** ad entrambe le discipline.

Oltre alle regole relative all'utilizzo in compensazione dei crediti è necessario, innanzitutto, ricordare anche le disposizioni introdotte dall'**art. 31 del D.L. n. 78/2010**, che vieta in modo assoluto la **compensazione** di crediti fiscali (quindi non solo Iva), nel caso in cui lo stesso contribuente abbia delle **somme iscritte a ruolo** per importi **eccedenti € 1.500**.

Il citato art. 31, come chiarito dalla relazione di accompagnamento, è finalizzato ad evitare che i contribuenti possano **compensare immediatamente** crediti fiscali nel modello F24 **quando** sono **debitori** di altri importi iscritti a ruolo.

Il divieto si applica in presenza, e fino a concorrenza, di debiti tributari di ammontare superiore a € 1.500, iscritti in ruoli, per i quali è **scaduto il termine di pagamento** e sempre che **non sia intervenuto un provvedimento di sospensione** della riscossione.

Per evidenti e necessari intenti dissuasivi, si ricorda che l'**inosservanza** del divieto è **punita** con la **sanzione pari al 50% dell'importo dei debiti iscritti a ruolo** per imposte erariali (con i relativi accessori) per i quali è scaduto il termine di pagamento, fino a concorrenza dell'ammontare indebitamente compensato.

Preventivamente, quindi, il contribuente, che vanta crediti fiscali verso l'Erario e che intende effettuare operazioni di autocompensazione nel mod. F24, deve provvedere ad una **verifica** per accertare che non sia gravato da **ruoli definitivi**, inerenti a debiti per tributi erariali, i cui termini per il pagamento siano già scaduti.

Su tale questione, come chiarito dall'Agenzia delle Entrate con la **C.M. n. 13/E/2011**, la limitazione in commento:

- si applica alle **sole compensazioni c.d. "orizzontali"** (o "esterne"), cioè quelle che riguardano crediti e debiti di diversa natura (es. credito Iva con ritenute Irpef, credito Ires con contributi INPS, ecc.) e che avvengono mediante la presentazione del modello F24;
- **non si applica, invece, alle compensazioni c.d. "verticali"** (o "interne"), cioè quelle che riguardano la stessa imposta (es. credito Iva con Iva, saldo Ires a credito con acconti Ires, ecc.), anche se effettuate mediante la presentazione del modello F24.

Come accennato, l'applicazione della disciplina in esame presuppone anche che l'**iscrizione a ruolo sia avvenuta "a titolo definitivo"**. Tale ultimo concetto – con riferimento al "ruolo definitivo" – trova una definizione nell'art. 14 del D.P.R. n. 602/1973, secondo cui **sono iscritte a titolo definitivo**:

1. le **imposte e le ritenute** alla fonte **liquidate in base alle dichiarazioni**, ai sensi degli artt. 36-bis e 36-ter del D.P.R. n. 600/1973 e dell'art. 54-bis del D.P.R. n. 633/1972;
2. le **imposte, le maggiori imposte** e le ritenute alla fonte **liquidate in base ad accertamenti definitivi**;
3. i **redditi dominicali** dei terreni e i redditi agrari **determinati dall'ufficio** in base alle

risultanze catastali;
4. i **relativi interessi e pene pecuniarie**.

Una volta verificata l'inesistenza di importi iscritti a ruolo eccedenti la somma di € 1.500 da un punto di vista operativo, si ricorda che, come chiarito dalla **C.M. n. 28/E/2014**, la **volontà di apporre il visto** di conformità ai fini delle imposte dirette, di cui all'articolo 1, comma 574 della L. n. 147/2013, **non presuppone la presentazione di una nuova comunicazione** all'Agenzia delle entrate contenente la richiesta di essere incluso nell'elenco di soggetti abilitati all'apposizione del visto di conformità, **a condizione che la polizza assicurativa** già presentata all'Agenzia delle entrate **non sia limitata a determinate dichiarazioni** (ad, esempio, visto di conformità ai fini Iva). In quest'ultimo caso la documentazione deve essere integrata con una polizza assicurativa che garantisca anche l'ulteriore attività di visto.

In conclusione, le fasi preliminari all'apposizione del visto di conformità che accomuna entrambe le discipline sono sostanzialmente:

- il controllo circa l'insussistenza di debiti erariali scaduti, iscritti a ruolo, di importo superiore ad € 1.500;
- la sussistenza di una polizza assicurativa la cui copertura non sia circoscritta solo a determinati modelli dichiarativi.

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Conferimento di azienda con creazione di riserva non tassabile

di **Ennio Vial, Vita Pozzi**

Quando si appropria il conferimento di azienda, alludendo ad una creazione di una **riserva non tassata**, si pensa generalmente alla riserva della conferitaria, sostenendo che la stessa ha natura di riserva di capitali. In questa sede vedremo, invece, che la riserva non tassabile è **quella della conferente**. La questione potrebbe apparire inverosimile, atteso che la conferente, a seguito dell'operazione, genera una plusvalenza che confluisce all'interno del patrimonio netto **come riserva di utili**.

Il risultato può essere conseguito alle seguenti condizioni:

1. che la società conferente sia una S.n.c., una S.a.s. oppure una S.r.l. trasparente;
2. che la società conferitaria sia necessariamente una società di capitali.

Affrontiamo inizialmente il caso in cui la **società conferente** sia una **società di persone** come, per esempio, una S.n.c. oppure una S.a.s.

Per ottenere la creazione della riserva citata è necessario attuare un conferimento ex art. 176 del Tuir evidenziando valori civilistici superiori a quelli fiscali (c.d. **doppio binario**).

Si ipotizzi che la S.n.c. abbia iscritto in bilancio l'azienda al valore di 100; il valore civilistico coincide con il valore fiscale. Il patrimonio netto ammonta ovviamente a 100. Si supponga di conferire l'azienda in una S.r.l. neocostituita al valore di 200; nella società conferente si crea un utile da conferimento pari a 100.

L'utile da conferimento realizzato dalla S.n.c. conferente può essere **distribuito senza tassazione** in quanto:

- i **redditi** sono **tassati per trasparenza** in capo ai soci;
- **non** è prevista alcuna **tassazione per la plusvalenza**, in quanto l'art. 176 del Tuir prevede la neutralità fiscale dell'operazione;
- **non vi sono** apparenti **profili di elusività**, in quanto l'art. 37-bis del D.P.R. n. 600/1973 annovera le distribuzioni di riserve diverse da quelle di utili e le riserve in esame sono riserve di utili o debiti nei confronti dei soci.

Nel caso del conferimento da parte di una **società di capitali** l'operazione è la medesima; tuttavia, la conferente deve **optare per la trasparenza fiscale** ex art. 116 del Tuir. Anche in questo caso, operando la trasparenza fiscale ed essendo l'operazione di conferimento neutra,

la distribuzione della riserva in capo ai soci non sconta tassazione alcuna.

Diversamente, se la società conferente fosse una società di capitali opaca, la successiva distribuzione della riserva è tassata come se come se fossero dividendi.

Al di là delle considerazioni fatte, si invita tuttavia a valutare attentamente anche il profilo di una possibile **elusione fiscale** di un'operazione priva di qualsiasi **ragione economica**.

Da ultimo è appena il caso di ricordare come sia erroneo ritenere che la riserva della conferitaria abbia sempre natura di capitale. Fino al 2003, l'art. 4, comma 3, del D.Lgs. n. 358/1997 stabiliva che se non si fosse esercitata l'opzione per la non neutralità del conferimento, **l'aumento di patrimonio netto** del soggetto **conferitario** a seguito del conferimento si considerava formato con **utili** per la parte che **eccedeva il valore fiscalmente riconosciuto dell'azienda conferita**. La norma era stata scritta proprio per derogare al criterio generale che avrebbe attribuito natura di riserva di capitale.

Il D.Lgs. n. 358/1997 è stato abrogato con la riforma fiscale e l'art. 4 è stato trasfuso nell'art. 176 del Tuir, eliminando tuttavia il riferimento alla qualificazione della riserva come utili. Il decreto correttivo della riforma, ossia il D.Lgs. n. 247/2005 ha tuttavia **resuscitato** l'art. 4. che deve considerarsi **tuttora in vigore**.

Per approfondire le problematiche del conferimento di azienda ti raccomandiamo questo seminario di specializzazione:

IVA

Lo split payment dal 1° gennaio complica le procedure contabili

di **Luca Mambrin**

Una delle principali misure di **contrasto all'evasione** in materia di Iva contenute nella Legge di Stabilità 2015 è il meccanismo del cosiddetto “**split payment**”: l'art. 1, comma 629, della Legge n. 190/2014 ha inserito nel d.P.R. n. 633/1972 il nuovo **articolo 17-ter** con il quale viene introdotto un particolare meccanismo di assolvimento dell'Iva per le operazioni effettuate nei confronti dello Stato o di enti pubblici.

In base alle nuove disposizioni **l'imposta, regolarmente addebitata** in fattura dal soggetto che effettua la cessione del bene o la prestazione del servizio **non dovrà essere pagata dal cessionario o committente** (ente pubblico) **il quale dovrà effettuare il pagamento solo dell'imponibile**, mentre l'Iva dovuta **verrà trattenuta e versata poi direttamente nelle casse dell'erario** (ovvero prelevata direttamente da un conto corrente vincolato).

Da un punto di vista **soggettivo** la nuova disciplina circoscrive l'ambito applicativo alle operazioni, **cessioni di beni e per le prestazioni di servizi**, effettuate nei confronti:

- dello Stato;
- degli organi dello Stato ancorché dotati di personalità giuridica;
- degli enti pubblici territoriali e dei consorzi tra essi costituiti ai sensi dell'art. 31 del T.U. di cui al D.Lgs n. 267/2000;
- delle camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura;
- degli istituti universitari;
- delle aziende sanitarie locali;
- degli enti ospedalieri;
- degli enti pubblici di ricovero e cura aventi prevalente carattere scientifico;
- degli enti pubblici di assistenza e beneficenza e di quelli di previdenza.

L'imposta, come detto, **non versata ai fornitori ma trattenuta da parte dell'ente pubblico** dovrà essere versata dagli stessi secondo **le modalità operative e i termini di versamento** che dovranno essere fissati con apposito decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, il cui contenuto è già stato anticipato con Comunicato stampa del MEF del 09.01.2015.

Secondo tali anticipazioni, l'imposta risulta esigibile al momento del pagamento della fattura ovvero, su opzione dell'Amministrazione acquirente, al momento della ricezione della fattura, mentre il versamento dell'imposta potrà essere effettuato, sempre a scelta della singola pubblica Amministrazione, alternativamente:

- utilizzando un distinto versamento dell'Iva dovuta per ciascuna fattura la cui imposta è divenuta esigibile;
- in ciascun giorno del mese, con un distinto versamento dell'Iva dovuta considerando tutte le fatture per le quali l'imposta è divenuta esigibile in tale giorno;
- entro il giorno 16 di ciascun mese, con un versamento cumulativo dell'Iva dovuta considerando tutte le fatture per le quali l'imposta è divenuta esigibile nel mese precedente.
- Importanti sono poi le deroghe previste in base alle quali il meccanismo dello split payment non trova applicazione, ovvero:
- nel caso in cui l'ente pubblico **sia debitore d'imposta** (in attesa di chiarimenti, si tratterebbe delle operazioni soggette a reverse charge ai sensi dell'art. 17, comma 6 del d.P.R. n. 633/1972);
- per le **prestazioni di servizi assoggettate a ritenute alla fonte a titolo di imposta sul reddito**, quali ad esempio le prestazioni rese da professionisti o da agenti.

Interessante, poi, l'aspetto legato **all'accesso privilegiato ai rimborsi** nel caso di credito Iva determinato in conseguenza alle operazioni di cui all'art. 17-ter: in virtù della nuova disciplina, infatti, i soggetti che operano prevalentemente nei confronti di enti pubblici potrebbero trovarsi in una **posizione di costante credito Iva**, in quanto non più soggetti al versamento dell'Iva sulle fatture emesse. Per limitare tali effetti negativi il legislatore ha previsto che tali soggetti possano chiedere **il rimborso dell'eccedenza detraibile con periodicità annuale o trimestrale** ai sensi dell'art. 30, comma 3 del d.P.R. n. 633/1972. Inoltre, ai sensi dell'art. 38-bis, comma 10 del d.P.R. n. 633/1972, **tale rimborso sarà eseguito in via prioritaria**; a tal fine si prevede che il Ministro dell'economia e delle finanze, con un decreto attuativo da emanare, dovrà individuare modalità e termini per ottenere il rimborso delle eccedenze detraibili, limitatamente al credito rimborsabile relativo alle operazioni di cui all'art. 17-ter.

Infine, ulteriore aspetto controverso e di non poca importanza, si ricorda che **l'efficacia della disposizione** esaminata **è subordinata** al rilascio, ai sensi dell'art. 395 della Direttiva n. 2006/112/CE, **della misura di deroga da parte del Consiglio dell'Unione europea**; tuttavia, come previsto dal comma 632 della Legge di Stabilità, nelle **more del rilascio** le norme sullo **split payment** trovano comunque **applicazione per le operazioni per le quali l'imposta sul valore aggiunto è esigibile a partire dal 1° gennaio 2015**. In caso di mancato rilascio delle misure di deroga si prevede che, in luogo dell'applicazione dello *split payment*, con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli, da adottare entro il 30.06.2015, sarà disposto l'aumento dell'aliquota dell'accisa sulla benzina e sulla benzina con piombo, nonché l'aliquota dell'accisa sul gasolio usato come carburante.

Come peraltro segnalato anche da Confindustria nella circolare in commento alla Legge di stabilità 2015 la scelta di rendere efficace la norma a decorrere dal 01.01.2015 anche nelle more del rilascio della misura di deroga da parte del consiglio europeo, oltre a *"suscitare qualche dubbio sul piano della sua compatibilità con il diritto comunitario"*, potrebbe creare problematiche anche sotto il **profilo operativo**. Secondo Confindustria infatti *"la decorrenza della disposizione infatti non si riferisce al momento di effettuazione dell'operazione ma a quello di"*

***esigibilità dell'imposta**, con la conseguenza che potrebbe riguardare operazioni effettuate anteriormente alla data del 1° gennaio 2015, ma la cui esigibilità si manifesta successivamente a tale data, per effetto del meccanismo di esigibilità differita dell'imposta, che caratterizza tipicamente le operazioni effettuate nei confronti della Pubblica Amministrazione, ai sensi dell'art. 6, co. 5, secondo periodo del DPR n. 633/72".*

Quindi anche per le **fatture emesse nel 2014 ed incassate nel 2015**, soggette al **regime Iva di esigibilità differita** di cui all'art. 6 comma 5 del d.P.R. n. 633/1972, troverebbe applicazione il nuovo meccanismo dello "*split payment*", con la conseguenza, anche da un punto di vista **contabile**, che il mancato incasso dell'Iva dovrà trovare riscontro anche da un punto di vista contabile con una scrittura di rettifica dell'Iva a debito, anche se sospesa, contabilizzata nel momento di registrazione della fattura. L'applicazione di tale metodologia comporterà non pochi disguidi a livello contabile, in quanto, dal momento che la fattura deve essere emessa con Iva, ma l'Iva non deve concorrere al debito della liquidazione, sarà necessario creare apposite causali nei software per la gestione di tali operazioni.

Nel [comunicato stampa del MEF del 9 gennaio 2015](#), anticipando il contenuto del decreto di attuazione in fase di perfezionamento, viene precisato che il meccanismo dello split payment si applica alle operazioni fatturate a partire dal 1 gennaio 2015 per le quali l'esigibilità dell'imposta si verifichi successivamente alla stessa data.

Inoltre si prevede che, in relazione a tali operazioni, l'IVA diventi esigibile al momento del pagamento della fattura ovvero, su opzione dell'Ente pubblico, al momento di ricezione della fattura.

CONTROLLO

Approccio al rischio di revisione e significatività

di Luca Dal Prato

Il **revisore** ha l'**obiettivo** generale di **accertare**, con ragionevole sicurezza, che “[...] il **bilancio** sia **redatto**, in tutti gli aspetti significativi, in **conformità al quadro normativo** sull’informazione finanziaria applicabile [...]” (**ISA 200, § 3**). L’obiettivo del revisore è quindi di **individuare** eventuali rischi di **scostamenti significativi** d’informativa di bilancio (dando, nel qual caso, un giudizio negativo) o, al contrario, convincersi della loro assenza. Nello sviluppare il **modello del rischio di revisione** (*audit risk model*) il revisore deve tenere in considerazione **tre componenti** di rischio: il **rischio intrinseco**, il **rischio di controllo** e il **rischio di individuazione**.

Il **rischio intrinseco** (*Inherent Risk*, in sigla **IR**) è l’eventualità che un **valore** esposto nel bilancio **diverga** oltre un certo livello ritenuto **significativo**. Dal punto di vista quantitativo, il rischio intrinseco è pari al 100% se si ritiene presente almeno uno scostamento significativo d’informativa di bilancio.

Il **rischio di controllo** (*Control Risk*, in sigla **CR**) è l’eventualità che gli **scostamenti** significativi d’informativa di bilancio **non siano evitati** e, se già presenti quando si svolge il processo formativo del bilancio, **non siano individuati** e corretti tempestivamente dal sistema di controllo interno della società revisionata (ad esempio, questo rischio è pari al 100% se si ritiene che il sistema di controllo interno sia incapace di prevenire scostamenti significativi).

Il **rischio di individuazione** (*Detection Risk*, in sigla **DR**) è la **probabilità** di **non scoprire** tutti gli **scostamenti significativi** di **bilancio**. Il suo complemento ($1 - DR$) indica la probabilità che l’attività di revisione individui tutti gli scostamenti significativi. Se ad esempio DR è pari al 20%, la probabilità che l’attività di revisione non scopra tutti gli scostamenti significativi d’informativa (il rischio, quindi di emettere un giudizio positivo su un bilancio scorretto) è pari al 20%, mentre la probabilità che l’attività di revisione porti a un giudizio corretto sul bilancio in esame è pari all’80%.

In **sintesi**, la determinazione quantitativa del **rischio di revisione dipende** sia da quanto avviene nella **società** revisionata (IR e CR) **sia dal proprio lavoro** (DR). Conseguentemente, il **rischio dell’incarico di revisione** del bilancio (*Audit risk*, in sigla **AR**) può essere così formalizzato:

$$AR = IR \times CR \times DR$$

Ad **esempio**, se si ipotizza che il rischio intrinseco **IR** sia pari all’**80%**, il rischio di controllo **CR** sia pari all’**80%** e il rischio di individuazione **DR** sia pari all’**8%**, **AR sarà pari a** $80\% \times 80\% \times 8\%$

= 5,12%.

Il complemento di AR (cioè $1 - AR$) esprime il livello di affidabilità dell'incarico stesso: ipotizzando che il livello di rischio sia valutato al 5%, il revisore ritiene affidabili al 95% i risultati del proprio lavoro e valuta nel 5% le probabilità che quei risultati siano errati (ogni volta che afferma, dopo il proprio lavoro, che un bilancio è corretto, ha una probabilità del 5% che ciò non sia vero). In altre parole, aggregando gli incarichi, in media ogni 20 giudizi corretti ve ne potrebbe essere uno errato.

E' quindi possibile affermare che il **rischio di revisione dipende** in larga parte dal **rischio intrinseco** (ossia dall'eventualità di scostamenti significativi) le cui **cause** sono da ricercare negli **errori contabili** o nelle **frodi contabili**.

Secondo gli ISA, gli **errori contabili** rappresentano **esposizioni non conformi** al vero, del sistema dei valori d'azienda, di origine non intenzionale. Questi errori possono rinvenirsi sia nelle operazioni da rilevare (i.e. omissioni, duplicazioni, indebiti inserimenti) sia nella composizione delle scritture (i.e. errori d'importo, conto, segno, compensazione, arrotondamento, interpretazione, data, trattamento Iva).

La **frode contabile**, secondo l'ISA 240, § 11, è: *“Un **atto intenzionalmente perpetrato con l'inganno da parte di uno o più componenti della direzione, dei responsabili delle attività di governance, dal personale dipendente o da terzi, allo scopo di conseguire vantaggi ingiusti o illeciti**”* ed è altrettanto rilevante, ai fini della revisione, in quanto può produrre scostamenti significativi d'informativa al bilancio.

L'ISA 240 (§ 3 e § 5) distingue le **frodi** in **due classi** fondamentali: politiche di **falsificazione del bilancio** ordite dall'organo di governo aziendale o appropriazione indebita di beni aziendali. La **falsificazione dei bilanci** può essere **finalizzata** all'**espansione** del reddito d'esercizio e del capitale di funzionamento (se si è mossi da scopi di rappresentazione di una situazione economica finanziaria e patrimoniale migliore di quella effettiva) o alla **compressione del reddito** d'esercizio e del collegato capitale di funzionamento (se, invece, si è mossi da scopi di occultamento di ricchezza effettivamente creata). L'**appropriazione indebita** di beni aziendali **non** trova invece **riflessi** nelle **scritture** continuative e/o di assestamento, ma incide comunque sull'attendibilità del bilancio (ad esempio, le rimanenze sono inventariate in misura superiore a quella effettiva, oppure non è registrato lo storno di beni).

La **significatività** è declinata nell'ISA 320, § 2, e può essere intesa come l'**ampiezza** degli effetti di **errori** e o **frodi** diffusi nel sistema delle informazioni di bilancio, tale per cui diventa **probabile** che il **giudizio** di una persona ragionevole, che si affidi a tali informazioni, **possa cambiare** se gli scostamenti significativi d'informativa non si fossero prodotti. La significatività è il **criterio** discriminante al quale il revisore deve attenersi **per formulare il giudizio sul bilancio** in quanto, al termine del proprio lavoro, è chiamato a esprimere tale giudizio con una formula di rito simile a quella riportata di seguito: *“In conformità ai predetti principi, la revisione è stata svolta al fine di acquisire ogni elemento necessario per accertare se il bilancio d'esercizio*

sia viziato da errori significativi e se risulti, nel complesso, attendibile". Pertanto, il revisore specifica che il suo **giudizio non è assoluto** ma relativo, escludendo l'esistenza di scostamenti significativi d'informativa di bilancio (non di scostamenti minimi).

Secondo l'ISA 320 (§ 10 e § 11), **non rinvenendosi una nozione quantitativa, ma solo qualitativa, spetta al revisore determinare la significatività** del bilancio nel suo complesso. Nella **prassi**, le società di revisione stimano tale significatività applicano alcuni **metodi** ripresi dalla dottrina statunitense, tra cui:

1. il metodo della **regola del pollice** (*rule of thumbs*);
2. il metodo della **dimensione** (*size rule*);
3. il metodo della **media** (*blend or average*);
4. il metodo della formula o dei **parametri di precisione** (*gauge method*).

Il **primo metodo** è il più semplice, in quanto la **soglia** corrisponde alla **frazione** di determinati **valori di bilancio**, come il 5%-10% del risultato netto ante imposte, lo 0,5%-1% del totale attivo, l'1%-5% del patrimonio netto e l'1%-5% dei ricavi di vendita. Anche con il metodo della dimensione si procede all'applicazione di frazioni o grandezze di bilancio considerate di particolare rilevanza, ma quelle frazioni dipendono dall'entità delle grandezze a cui devono essere applicate, secondo determinati intervalli che coprono la variabilità della dimensione aziendale. Il metodo della media prevede invece l'uso di più parametri empirici. Infine, il metodo della formula fa uso di parametri statistici calcolati su un ampio campione di aziende.

In **conclusione**, la **finalità** della **revisione** è di **accrescere** il livello di **fiducia** degli **utilizzatori** nel bilancio e il **revisore**, una volta accettato l'incarico, non può esimersi dall'impostare la propria **strategia di revisione senza escludere** che l'azienda sia soggetta a rischi di politiche di **falsificazione dei bilanci** o di **appropriazioni indebite** come sopra esposto.

SOLUZIONI TECNOLOGICHE

Gadget e tecnologia, 3 novità del CES 2015

di **Teamsystem.com**

Il CES di Las Vegas, ovvero il Consumer Electronics Show, è ormai considerato l'evento più importante per quanto riguarda la tecnologia e le anticipazioni dell'anno appena iniziato. Anche quest'anno la fiera è stata il palcoscenico per presentare dispositivi di ogni tipo. Alcuni molto interessanti, altri decisamente, no. In ogni caso, tutto quello che viene mostrato è utile per avere il polso della situazione e capire in che direzione stiamo andando. Noi abbiamo scelto tre prodotti che, a nostro avviso, spiccano per interesse e innovazione.

Computer in miniatura

Intel è il più grande produttore al mondo di processori per computer, e non solo. Realizza cervelli per **smartphone, tablet, ultrabook, convertibili** e ormai è sempre più presente nel mercato **dell'Internet delle cose** e dei dispositivi indossabili. La tendenza a collegare a Internet e a immense banche dati qualunque dispositivo è ormai sempre più chiara e reale. È per questo che l'azienda ha lavorato alla produzione di **Curie**, una tecnologia che permette di realizzare un piccolo computer autoalimentato da una piccola batteria e grande complessivamente quanto il bottone di una giacca. Si tratta di un prodotto che può essere integrato all'interno di **vestiti, borse, smartwatch, occhiali** e qualunque cosa venga in mente ai produttori. Insomma, quello che ci aspetta è davvero imprevedibile viste le migliaia di applicazioni di una tecnologia simile. Le dimostrazioni tenutesi durante la fiera hanno dato la possibilità di assistere a scorci di futuro con droni che volano e, grazie a un computer di bordo, possono evitare gli ostacoli e scansarsi a vicenda. E questo sembra essere solo l'inizio.

Ricariche in due minuti

Una giovane azienda che opera in Israele ha presentato il prototipo di una tecnologia che permette di ricaricare uno smartphone in meno di due minuti. **Storedot**, si chiama così questa realtà specializzata in nanotecnologie, ha realizzato delle batterie costituite da componenti chimici chiamati **Nanodot** in grado di auto assemblarsi e immagazzinare rapidamente grandi quantità di energia. Quello che hanno studiato rappresenta una vera rivoluzione perché se questa tecnologia prenderà piede, non ci sarà più bisogno di aspettare ore per caricare un telefono o qualunque altro dispositivi elettronico. Per funzionare i produttori di telefoni e apparecchiature elettroniche dovranno però scegliere di adottare o meno questa tecnologia nelle batterie dei propri dispositivi. I primi prodotti saranno disponibili a partire dal 2017, ma a questo punto deciderà il mercato se Storedot avrà un futuro brillante oppure no.

Auto intelligenti

Molte novità quest'anno sono state presentate sul tema delle auto smart, ovvero intelligenti. Si tratta di un settore in cui molte grandi aziende hanno deciso di gettarsi a capofitto. Dopotutto l'abitacolo della propria macchina, per molte persone che si muovono quotidianamente, rappresenta il luogo in cui passano più tempo, dopo l'ufficio e la casa. Lo studio di nuove tecnologie per auto senza pilota sembra essere il tema più gettonato. Ci sta lavorando [Google](#) e [Tesla](#) ma anche **Mercedes Benz** sta preparando la sua auto senza pilota grazie alla tecnologia **Advanced Driving Assistance System** di **LG**. Nel settore è entrato anche **BOSH**, il colosso tedesco famoso nella produzione di elettrodomestici. BOSH ha messo a punto un sistema che può essere integrato in qualunque auto per permetterle di muoversi nel traffico senza che il pilota intervenga. Durante la conferenza stampa, è stato spiegato che il guidatore può decidere di attivare il sistema di guida automatica quando vuole. Da quel momento le videocamere permetteranno all'auto di calcolare la distanza dagli altri veicoli in strada e da eventuali ostacoli per prendere il controllo dei freni e dell'acceleratore. Insomma, detta così sembra una cosa davvero facile. Ma sappiamo bene quanto invece poi la realtà sia diversa dalla teoria. In ogni caso, quest'anno la sezione automotive del CES di Las Vegas era decisamente vasta e siamo certi che fra tanti attori e tante idee, ci sarà sicuramente quella giusta per il futuro che sembra comunque andare in un'unica direzione: auto intelligenti che si guidano da sole.