

Edizione di martedì 26 settembre 2017

ADEMPIMENTI

Spesometro: c'è tempo fino al 5 ottobre

di **Alessandro Bonuzzi**

IVA

Revoca della dichiarazione d'intento in caso di fatturazione differita

di **Marco Peirola**

ADEMPIMENTI

Semplificazioni elenchi INTRASTAT

di **Alessandro Bonuzzi**

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

La nuova procedura arbitrale per evitare la doppia imposizione

di **Marco Bargagli**

IVA

Riaddebito spese escluso da Iva

di **Dottryna**

ADEMPIMENTI

Spesometro: c'è tempo fino al 5 ottobre

di **Alessandro Bonuzzi**

Lo **spesometro** relativo al **primo semestre 2017** potrà essere inviato fino al **prossimo 5 ottobre** in luogo del termine del 28 settembre. La scadenza dell'adempimento è quindi **spostata** in avanti di una settimana.

Lo ha reso noto l'Agenzia delle Entrate con un apposito [comunicato stampa](#) pubblicato nella serata di ieri.

Contestualmente, il Fisco ha informato che il servizio *web* "**Fatture e Corrispettivi**", **temporaneamente sospeso** dalla serata del 22 settembre scorso, **sarà nuovamente disponibile agli utenti entro la giornata odierna** (martedì 26 ottobre 2017), grazie ad alcuni interventi correttivi effettuati da SOGEI, la società che gestisce il sistema informativo dell'Anagrafe Tributaria.

Il servizio *web* per l'invio dei dati delle fatture sarà quindi **ripristinato**, con l'eccezione di alcune funzionalità sulle quali sono in corso ancora interventi da parte di SOGEI volti a ripristinare al più presto il servizio completo.

In particolare, **non sono ancora attive** le seguenti **funzionalità**:

- la **modifica** dei dati fattura attraverso interfaccia *web*;
- la visualizzazione delle **notifiche** di esito delle sole fatture elettroniche, delle comunicazioni trimestrali Iva e quelle relative ai corrispettivi;
- la **precompilazione** dei dati all'interno della funzionalità di generazione dati fattura.

Nell'occasione l'Agenzia ricorda come sono comunque **sempre stati attivi** tutti gli **altri canali** di trasmissione dei dati attraverso **software gestionali**.

Ma proprio a causa dei disagi causati dal malfunzionamento del servizio *web* "**Fatture e Corrispettivi**", il comunicato di ieri afferma che sarà emanato un apposito provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate al fine di ufficializzare lo slittamento del termine dello spesometro, consentendo di ritenere tempestive le **comunicazioni dei dati delle fatture emesse e ricevute relative al primo semestre 2017** entro il **5 ottobre 2017**.

In aggiunta, laddove vengano riscontrate **obiettive difficoltà** per i contribuenti, a **discrezione** degli uffici dell'Agenzia potranno essere **disapplicate** le **sanzioni**:

- per **meri errori materiali** e/o
- nel caso in cui l'adempimento sia stato effettuato **dopo il 5 ottobre**, ma **entro i 15 giorni dall'originaria scadenza** (da intendersi il 28 settembre 2017).



IVA

Revoca della dichiarazione d'intento in caso di fatturazione differita

di **Marco Peirola**

In caso di revoca della dichiarazione d'intento, **intervenuta tra il momento di consegna del bene mobile e quello di emissione della fattura differita**, è indispensabile chiedersi se quest'ultima debba contenere l'addebito dell'IVA.

In via preliminare all'esame degli effetti della revoca della dichiarazione d'intento, è opportuno rammentare che, per le operazioni da effettuare a partire dal 1° gennaio 2015, gli esportatori abituali che intendono compiere acquisti o importazioni di beni e servizi senza applicazione dell'IVA, ai sensi dell'[articolo 8, comma 1, lett. c\), del D.P.R. 633/1972](#), trasmettono telematicamente all'Agenzia delle Entrate la dichiarazione d'intento ([articolo 1, comma 1, lett. c\), del D.L. 746/1983](#)). La dichiarazione, unitamente alla ricevuta di presentazione rilasciata dall'Agenzia delle Entrate, è **consegnata al cedente o prestatore, ovvero in dogana**.

Ai sensi dell'[articolo 7, comma 4-bis, del D.Lgs. 471/1997](#), come modificato dall'[articolo 15, comma 1, lett. g\), del D.Lgs. 158/2015](#), è punito con la **sanzione amministrativa da 250,00 a 2.000,00 euro** il fornitore dell'esportatore abituale che effettui operazioni senza applicazione dell'IVA prima di avere ricevuto la dichiarazione d'intento dalla controparte e di avere riscontrato l'avvenuta presentazione telematica della stessa all'Agenzia delle Entrate.

Come, peraltro, specificato dalla [risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 120/E/2016](#), particolare attenzione deve essere riservata alla verifica dell'**importo complessivamente fatturato senza IVA** dal soggetto che riceve la dichiarazione, che non deve mai eccedere quanto indicato nella dichiarazione d'intento. Qualora l'esportatore abituale, nel medesimo periodo di riferimento, voglia acquistare senza IVA per un importo superiore a quello inserito nella dichiarazione d'intento presentata deve produrne una nuova, indicando l'ulteriore ammontare fino a concorrenza del quale s'intende continuare ad utilizzare la facoltà di effettuare acquisti senza IVA.

Nella diversa situazione in cui la dichiarazione d'intento **non sia stata emessa tout court**, la sanzione non è più quella fissa (da 250,00 a 2.000,00 euro), ma quella proporzionale (**dal 100 al 100% dell'imposta**) prevista dall'[articolo 7, comma 3, del D.Lgs. 471/1997](#) e resta fermo anche l'obbligo del pagamento del tributo da parte del fornitore; sicché, in definitiva, la sanzione fissa si applica quando la dichiarazione d'intento sia stata consegnata al cedente o prestatore, ovvero in dogana, successivamente all'effettuazione dell'operazione in regime di

non imponibilità, mentre la sanzione proporzionale è irrogata in assenza di dichiarazione d'intento.

Specularmente, qualora siano effettuate operazioni senza addebito dell'imposta **in mancanza dei presupposti** richiesti dalla legge, ovvero **oltre il limite del *plafond* disponibile**, nei confronti dell'esportatore abituale si applica la sanzione prevista dall'[articolo 7, comma 4, del D.Lgs. 471/1997](#) (dal 100 al 200% dell'imposta), oltre al recupero dell'imposta non assolta e degli interessi. In tal caso, è tuttavia possibile **regolarizzare** la violazione commessa secondo le modalità alternative da ultimo indicate nella [risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 16/E/2017](#).

L'esportatore abituale può **revocare** la dichiarazione d'intento, senza che sia previsto a tal fine un modello specifico e un obbligo di comunicazione all'Agenzia delle Entrate.

Pare evidente che, a seguito della **revoca**, il cedente o prestatore debba emettere fattura con addebito dell'IVA, ma se per le operazioni soggette a fattura immediata, cioè entro le ore 24 del giorno di effettuazione della cessione o della prestazione, gli effetti dell'annullamento non presentano particolari criticità, non altrettanto può dirsi per le operazioni fatturate secondo le modalità previste dall'[articolo 21, comma 4, lett. a\), del D.P.R. 633/1972](#), vale a dire con **fattura emessa entro il giorno 15 del mese successivo a quello di consegna o spedizione**.

Almeno considerando l'esito della controversia risolta dalla [Corte di Cassazione con la sentenza n. 5174 del 28 febbraio 2017](#), ove è stato affermato che, *“qualora la dichiarazione venga revocata, l'effetto esonerativo **cessa immediatamente** – o quantomeno dal momento in cui essa è portata a conoscenza – e la fatturazione che venga emessa in un momento successivo deve necessariamente tenerne conto, restando l'intera operazione soggetta al regime ordinario.*

*Costituisce regola generale, del resto, che le operazioni economiche sono imponibili, sicché la mancanza di alcuna delle condizioni che legittimano il regime di **esenzione** comporta necessariamente la piena **riattivazione** della regola generale, non potendosi considerare logicamente estendibile – oltre che inammissibile, in quanto risultato di analogia – l'applicazione dei requisiti richiesti per la piena efficacia della dichiarazione d'intenti all'opposta situazione”.*

Tale **conclusione non appare del tutto convincente** se, in caso di fatturazione differita, la revoca della dichiarazione d'intento è intervenuta tra il momento della consegna dei beni e quello dell'emissione della fattura, sol rilevando che, se l'emissione della fattura senza addebito d'imposta, ex [articolo 8, comma 1, lett. c\), del D.P.R. 633/1972](#), si riferisce alle operazioni effettuate successivamente al ricevimento della dichiarazione d'intento, *a contrariis* può ritenersi che, in caso di revoca della dichiarazione, ad essere assoggettate ad imposta sono soltanto le **operazioni effettuate dopo l'annullamento**.

In pratica, se sono state poste in essere cessioni di beni mobili con emissione di fattura differita, dal disposto degli [articoli 6, comma 1, e 21, comma 4, lett. a\), del D.P.R. 633/1972](#) si evince che il momento di effettuazione, anche in caso di emissione della fattura entro il giorno 15 del mese successivo a quello di consegna, resta **“agganciato” alla consegna**.

Conseguentemente, l'operazione, anche se fatturata successivamente alla revoca della dichiarazione d'intento, beneficia ancora della non imponibilità, salvo ovviamente che la revoca sia dovuta al raggiungimento del limite del *plafond*, con ciò evitando la regolarizzazione postuma dello splafonamento.



ADEMPIMENTI

Semplificazioni elenchi INTRASTAT

di **Alessandro Bonuzzi**

Con il [provvedimento n. 194409](#) di ieri sono state definite **significative misure di semplificazione** degli obblighi **INTRASTAT** in attuazione del terzo periodo dell'[articolo 50, comma 6, del D.L. 331/1993](#) così come modificato ad opera dell'[articolo 13, comma 4-quater, del D.L. 244/2016](#).

Il documento è adottato dal **direttore** dell'**Agenzia delle Entrate** di concerto con il **direttore** dell'**Agenzia delle Dogane** e le disposizioni ivi contenute si applicheranno agli elenchi riepilogativi **con periodo di riferimento decorrente dal 1° gennaio 2018**.

Le semplificazioni sono **finalizzate** a garantire la qualità e completezza delle informazioni statistiche richieste dai regolamenti dell'Unione europea e ad **evitare duplicazioni** prevedendo, in particolare, che il numero dei soggetti obbligati all'invio degli elenchi riepilogativi sia ridotto al minimo, diminuendo la platea complessiva dei soggetti interessati e comunque con **obblighi informativi inferiori** rispetto a quanto previsto dalla normativa vigente.

In particolare, le misure previste dal provvedimento sono le seguenti:

- **abolizione dei modelli INTRA trimestrali relativi agli acquisti di beni e servizi;**
- attribuzione di una **valenza esclusivamente statistica** ai modelli **INTRA mensili** relativi agli **acquisti di beni e servizi;**
- **innalzamento della soglia** dell'ammontare delle operazioni – da 50.000 euro a 200.000 euro trimestrali per gli acquisti di beni e da 50.000 euro a 100.000 euro trimestrali per gli acquisti di servizi – per l'individuazione dei **soggetti obbligati a presentare gli elenchi relativi agli acquisti di beni e servizi con periodicità mensile;**
- **mantenimento** dei modelli INTRA esistenti per le **cessioni di beni e di servizi**. Per tali operazioni, in particolare, la presentazione con periodicità mensile o trimestrale **resta** ancorata alla **soglia di 50.000 euro;**
- **innalzamento della soglia "statistica"** per gli elenchi relativi alle **cessioni di beni**. Difatti, la compilazione dei dati statistici negli elenchi mensili relativi alle cessioni di beni è opzionale per i soggetti che non superano i 100.000 euro di operazioni trimestrali;
- **semplificazione** della compilazione del **campo "Codice Servizio"**, ove presente, attraverso il ridimensionamento del livello di dettaglio richiesto. In particolare, si passa dal CPA a 6 cifre al CPA a 5 cifre il che comporta una riduzione di circa il 50% dei codici CPA da selezionare.

Viene altresì previsto che le **informazioni statistiche** relative agli **acquisti intracomunitari di beni e servizi** da parte dei soggetti **trimestrali**, per i quali è stato eliminato l'obbligo di presentazione degli INTRASTAT, saranno ricavate dalla "**comunicazione dati fattura**" (cd. nuovo spesometro), di cui all'[articolo 21 del D.L. 78/2010](#), ovvero dalle **fatture elettroniche** trasmesse telematicamente ai sensi dell'[articolo 1 del D.Lgs. 127/2015](#).

Il provvedimento, poi, precisa che la **verifica** in ordine al **superamento** della **soglia** va effettuata distintamente per ogni categoria di operazioni. Difatti, le soglie operano in ogni caso in maniera **indipendente**: il superamento della soglia per una categoria non incide sulla periodicità relativa alle altre tre categorie di operazioni.

Pertanto, afferma il documento di prassi, se nel corso di un trimestre un soggetto passivo ha realizzato acquisti intracomunitari di beni pari a 300.000 euro e, nel medesimo periodo, ha ricevuto servizi intracomunitari per 10.000 euro, sarà tenuto a presentare **mensilmente** l'elenco riepilogativo dei **soli acquisti intracomunitari** di beni.



FISCALITÀ INTERNAZIONALE

La nuova procedura arbitrale per evitare la doppia imposizione

di **Marco Bargagli**

Prima della sottoscrizione della “**Convenzione multilaterale per l’attuazione di misure relative alle convenzioni fiscali finalizzate a prevenire l’erosione della base imponibile e lo spostamento dei profitti**”, redatta a Parigi in data **24 novembre 2016**, i metodi per **risolvere problemi di doppia imposizione** erano previsti dalle seguenti **fonti normative internazionali**:

- **convenzione Italia – Unione Europea 90/436/CE**, ratificata dall’Italia con la Legge 99/1993, che può essere utilizzata per risolvere “**l’eliminazione della doppia imposizione in caso di rettifica degli utili delle imprese associate**”, con specifico riferimento ai **recuperi a tassazione** operati in applicazione della **normativa** sul “**Transfert pricing**”;
- **articolo 25 del modello di Convenzione OCSE**, applicabile genericamente a **tutti i casi** in cui un residente di uno Stato contraente ritiene che le **misure adottate** da uno o ambedue gli Stati contraenti comportino **un’imposizione non conforme all’accordo bilaterale**.

Quindi, l’articolo 25 della **Convenzione internazionale** ha una **portata più ampia**: può infatti essere attivato in caso di **rettifiche da TP**, ma anche nell’ipotesi di **dual residence** riferita ai casi in cui venga riqualficata la residenza fiscale (profili di **esterovestizione societaria**).

Ciò posto, la citata “**Convenzione multilaterale BEPS**”, nella **parte VI – articoli da 18 a 26**, ha introdotto **specifiche disposizioni** che hanno lo scopo di **rendere più efficaci le procedure amichevoli** attivate tra i vari Stati per **risolvere problematiche di doppia imposizione** o comunque evitare **tassazioni non conformi** rispetto alle previsioni sancite negli **accordi internazionali** (c.d. “accordi fiscali coperti”).

Nello specifico sarà possibile utilizzare la c.d. “**procedura arbitrale**”, che prevede di affidare la **risoluzione della controversia** ad un **collegio arbitrale**, composto da **tre membri**, con **competenze o esperienza in materia di fiscalità internazionale**.

Sotto il profilo operativo, **ciascuna autorità competente** designa un **membro entro 60 giorni** dalla **data della richiesta d’arbitrato**.

Successivamente i due membri del collegio nominano, **entro 60 giorni dall’ultima designazione**, un **terzo membro** che assume le **funzioni di Presidente del collegio arbitrale**, il quale non deve avere la **nazionalità** né essere residente di **una delle due giurisdizioni contraenti**.

Ogni **membro nominato nel collegio arbitrale** deve essere **imparziale e indipendente** rispetto alle **autorità competenti**, alle **amministrazioni fiscali** e ai **ministeri delle finanze delle giurisdizioni contraenti**, nonché rispetto a tutte le **persone direttamente interessate dal caso**, ivi compresi i loro **consulenti fiscali o legali**.

Inoltre, ogni componente del collegio deve mantenere la **totale imparzialità e indipendenza durante tutto il processo** e deve **evitare successivamente**, per un **periodo di tempo ragionevole**, qualsiasi condotta che possa **pregiudicare l'aspetto di imparzialità e indipendenza** degli arbitri **rispetto al processo**.

L'articolo 19 della “**Convenzione multilaterale BEPS**” prevede che qualora una persona abbia sottoposto un caso all'autorità competente di una Giurisdizione Contraente (in quanto le misure adottate da una o da entrambe le Giurisdizioni Contraenti hanno comportato per tale persona un'imposizione non conforme alle disposizioni dell'Accordo fiscale coperto) e che le autorità competenti **non siano in grado di raggiungere un accordo per risolvere tale caso entro due anni**, le **questioni non risolte relative al caso** possono essere sottoposte, se la **persona ne fa richiesta per iscritto**, al **collegio arbitrale**.

Quindi, **tre sono i presupposti** per attivare la **procedura arbitrale**:

- **eliminazione di una tassazione non conforme rispetto alle norme previste dalla Convenzione internazionale** contro le **doppie imposizioni sui redditi**;
- **impossibilità**, da parte delle autorità competenti, di **raggiungere un accordo** che **elimini** la problematica a loro sottoposta;
- **iniziativa del contribuente**, che deve presentare **un'apposita istanza** ad una delle autorità competenti.

In buona sostanza, il collegio arbitrale avrà lo scopo di **implementare il raggio di azione** e l'efficacia della **Mutual Agreement Procedure** eliminando, in modo più **veloce e concreto**, i **fenomeni di doppia imposizione**.

L'accordo raggiunto da parte del collegio arbitrale **risulterà vincolante per entrambe le giurisdizioni**, ad eccezione delle **seguenti ipotesi**:

- se una **persona direttamente interessata dal caso non accetta l'accordo amichevole** che dà attuazione alla decisione arbitrale;
- se una persona direttamente interessata dal caso **promuove un contenzioso** in merito alle questioni che sono state risolte dall'accordo amichevole che dà attuazione alla decisione arbitrale, in **qualsiasi sede giudiziaria o tribunale amministrativo**;
- se una decisione definitiva di un tribunale di una delle giurisdizioni contraenti dichiara che la **decisione arbitrale è invalida**.

Con riferimento alla **validità della decisione arbitrale**, le autorità italiane hanno aderito alla **riserva** prevista dall'articolo 24, comma 2, della “**Convenzione multilaterale BEPS**”.

Infatti, in deroga alle disposizioni previste dall'articolo 19, paragrafo 4, della stessa Convenzione multilaterale (**Arbitrato obbligatorio e vincolante**), la **decisione arbitrale non è vincolante** per le giurisdizioni contraenti di un Accordo fiscale coperto, qualora le rispettive **autorità competenti** concordino una **diversa risoluzione di tutte le questioni** non risolte, **entro i tre mesi** di calendario **successivi alla comunicazione** alle stesse della **decisione arbitrale**.



Master di specializzazione

FISCALITÀ INTERNAZIONALE: CASI OPERATIVI E NOVITÀ

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

IVA

Riaddebito spese escluso da Iva

di **Dottryna**



Il regime Iva applicabile al riaddebito dei costi trova le sue fondamenta sul rapporto che si instaura tra le parti dell'operazione il quale è riconducibile al contratto di mandato. Al fine di approfondire i diversi aspetti della materia, è stata pubblicata in *Dottryna*, nella sezione "Iva", una apposita *Scheda di studio*.

Il presente contributo individua i presupposti affinché il riaddebito delle spese possa essere escluso dall'Iva.

Ai sensi dell'[articolo 1703 cod. civ.](#) il mandato è il **contratto** con il quale una parte (mandatario) si obbliga a compiere **uno o più atti giuridici** per conto dell'altra parte (mandante). Trattasi di un:

- contratto **consensuale**, poiché deriva da un accordo tra le parti;
- negozio **bilaterale** giacché intervengono due parti;
- contratto ad **effetti obbligatori** di **natura personale** in quanto rileva *l'intuitus personae*.

Nell'ambito del contratto di mandato, il trattamento ai fini dell'Iva cambia a seconda che il mandatario agisca **per conto e in nome del mandante** (mandato con rappresentanza) oppure **per conto del mandante ma in nome proprio** (mandato senza rappresentanza).

Le somme **riaddebitate** dal mandatario al mandante, nell'ambito di un **mandato con rappresentanza**, sono escluse da Iva ai sensi dell'[articolo 15, comma 1, numero 3, del D.P.R. 633/1972](#). In pratica, in tal caso, il riaddebito rappresenta un mero **rimborso** o **rifusione di spese**, non assumendo la natura di corrispettivo e, di conseguenza, sfuggendo all'assoggettamento all'imposta.

Affinché il riaddebito del mandatario sia riconducibile, ai fini Iva, a un mandato con rappresentanza è necessario che:

- le **spese anticipate** siano debitamente e analiticamente documentate;

- il documento sia **intestato** direttamente al **mandante**.

In tal senso la [risoluzione AdE 180/E/2001](#), la quale ha precisato che “**per spese sostenute in nome e per conto della controparte e regolarmente documentate devono considerarsi quelle risultanti da documenti intestati al committente del servizio** al quale vengono successivamente rimessi, al fine del conseguente rimborso, da parte del prestatore del medesimo servizio. Soltanto in tale eventualità le somme che vengono restituite al prestatore del servizio possono considerarsi alla stregua di un rimborso delle anticipazioni fatte in nome e per conto della controparte, ai sensi del citato articolo 15 del D.P.R. n. 633 del 1972; in caso contrario le medesime somme rimborsate costituiscono un vero e proprio **corrispettivo** versato a fronte della prestazione di servizi resa”.

Nell'ambito dello svolgimento dell'attività professionale costituiscono **tipiche spese sostenute in nome e per conto del cliente** quelle sostenute dal **professionista** al fine di pagare imposte e tasse quali:

- imposta di registro, ipotecarie, catastali;
- imposta di bollo;
- contributo unificato;
- diritti e bolli dovuti alla Camera di Commercio per pratiche varie.

Pertanto, tali spese dovrebbero costituire anticipazioni escluse da Iva **indipendentemente dall'esistenza di uno specifico documento o ricevuta a nome del cliente**, giacché trattasi di spese che sono poste **a carico del cliente in base ad una previsione di legge** e quindi, essendo una mera partita di giro, non dovrebbero comunque concorrere alla formazione della base imponibile Iva.

Ma più in generale, il requisito della **documentazione idonea**, cioè intestata al cliente in nome e per conto del quale sono state anticipate le spese, **non pare indispensabile** qualora sia possibile dimostrare che non si tratti di somme dovute a titolo di corrispettivo. E ciò accade per le spese aventi natura di **anticipazione anche per previsione contrattuale**, la cui prova può essere fornita in qualsiasi modo.

