

La Circolare per i clienti

31 gennaio 2016

Anteprima

Sondaggi, Commercialisti chiamati a rispondere su etica e digitalizzazione	pag. 2
Dati Precompilata al 28 febbraio, in G.U. il Decreto	pag. 2
Comunicazione dei dati in materia di antiriciclaggio, memo delle Dogane	pag. 3
Processo esecutivo, le linee guida del CNDCEC	pag. 3
Al vaglio dei CdL le nuove norme per i dipendenti disabili	pag. 4
Expo, le cessioni di beni e padiglioni fuori dal campo IVA	pag. 4
Riqualificazione alberghi, pronto il codice tributo	pag. 5
Imprese a tasso zero, consigli utili dalla FNC	pag. 6
Le novità del Decreto bilanci per piccole società e micro-imprese	pag. 6
Al via la campagna dichiarativa 2016: ecco i nuovi Modelli	pag. 7

Adempimenti

Sistema TS: proroga al 9 febbraio per l'invio delle spese sanitarie	pag. 8
---	--------

Guide operative

Le nuove regole per le note di variazione IVA	pag. 11
---	---------

Sondaggi, Commercialisti chiamati a rispondere su etica e digitalizzazione

Etica e digitalizzazione, questi i due grandi temi su cui si vogliono avere le risposte dei Commercialisti. I due sondaggi promossi dal CNDCEC si rivolgono, rispettivamente, ai Giovani Commercialisti, quello sull'etica professionale, e a tutti i Professionisti, quello sull'innovazione digitale. A quest'ultimo è anche collegato l'assegnazione del premio "Professionista Digitale 2015". Ecco in sintesi le modalità e i termini per partecipare alle due iniziative.

Giovani e etica. Al sondaggio "Ethics for Young Accountancy Professionals", promosso dalla FEE, è possibile partecipare sino al 31 gennaio accedendo al software surveymonkey. Come indicato dal CNDCEC nell'Informativa n. 5/2016, si tratta di *"un'indagine conoscitiva finalizzata ad approfondire temi legati all'etica dal punto di vista dei giovani professionisti che operano oggi in un contesto comunitario e fortemente competitivo"*.

Professionisti e innovazione digitale. Il questionario, promosso dal Consiglio Nazionale in collaborazione con l'Osservatorio Professionisti & Innovazione Digitale della School of Management del Politecnico di Milano, è rivolto a Commercialisti, Avvocati e Consulenti del lavoro che operano in Studi Professionali ed è finalizzato a *"comprendere come stia cambiando il mondo delle Professioni anche grazie alle tecnologie digitali che ogni giorno di più diventano importanti e strategiche anche per i Professionisti"*. Reperibile all'indirizzo <http://survey.opinio.net/s?s=13242>, le risposte andranno fornite entro i primi giorni di febbraio. L'iniziativa prevede altresì l'assegnazione del menzionato premio "Professionista Digitale 2015", volto a sostenere e diffondere la cultura dell'innovazione all'interno degli studi professionali.

[CNDCEC, informativa 14 gennaio 2016, n. 5](#)

[CNDCEC, informativa 12 gennaio 2016, n. 3](#)

Dichiarazione precompilata

Detrazioni per risparmio energetico

Oneri deducibili e detraibili

Dati Precompilata al 28 febbraio, in G.U. il Decreto

È approvato nella Gazzetta Ufficiale n. 17 del 22 gennaio 2016, il Decreto 13 gennaio del MEF. Il provvedimento fissa al 28 febbraio (che slitta al 29, trattandosi di una domenica) il termine entro cui procedere, ai fini della Precompilata 2016, alla trasmissione dei dati relativi alle seguenti **spese sostenute nel 2015**:

- spese universitarie;
- spese funebri;
- spese per interventi del recupero del patrimonio edilizio;
- spese per interventi volti alla riqualificazione energetica.

In particolare, il Decreto stabilisce anche il **contenuto delle comunicazioni da trasmettere**; ad esempio, nel caso delle spese universitarie, le Università dovranno comunicarle, per ciascuno studente, al netto dei relativi rimborsi e contributi, con indicazione separata dei rimborsi erogati nell'anno ma riferiti a spese sostenute in anni precedenti.

Per procedere all'invio, però, manca ancora all'appello un Provvedimento delle Entrate che definisca le modalità tecniche della trasmissione: è lo stesso Decreto 13 gennaio a prevederlo. Sulla questione, l'Associazione Nazionale dei Commercialisti, ha scritto una

lettera aperta al Ministro Padoan in difesa di tutti gli operatori del settore: il termine di scadenza è stato fissato prima ancora che i soggetti tenuti alla comunicazione fossero stati messi nelle condizioni di poter procedere alla trasmissione, in violazione dello Statuto del Contribuente.

[MEF, Decreto 13 gennaio 2016 - G.U. 22 gennaio 2016, n. 17](#)

Antiriciclaggio

Comunicazione dei dati in materia di antiriciclaggio, memo delle Dogane

In relazione alla trasmissione dei dati materia di antiriciclaggio, i professionisti dovranno provvedere alla comunicazione **non oltre il 31 gennaio 2015**, utilizzando le apposite schermate del servizio telematico “Antiriciclaggio” messe a disposizione dei Concessionari nell’area riservata sul sito web dell’Agenzia delle Dogane.

Con il comunicato pubblicato sul portale istituzionale, l’Agenzia ha anche la recente modifica normativa introdotta dalla Legge di Stabilità per il 2016: in ragione dell’art. 1, comma 898, è stato modificato il comma 1 dell’[art. 49](#) D.Lgs. 21 novembre 2007, n. 231 prevedendo **l’innalzamento da 1.000 a 3.000 euro** del limite con riguardo alla sola soglia per l’utilizzo del denaro contante e non anche per l’adeguata verifica dei soggetti.

Rimangono quindi a carico dei soggetti obbligati, e quindi dei concessionari, gli obblighi di identificazione e di adeguata verifica di ogni cliente per importo superiore a 1.000 euro, secondo le previsioni dell’[art. 24](#), comma 4, del D.Lgs. n. 231/2007.

[Agenzia delle Dogane, Comunicazione 22 gennaio 2016](#)

[Art. 49, comma 1, D.Lgs. 21 novembre 2007, n. 231](#)

[Art. 24, D.Lgs. 21 novembre 2007, n. 231](#)

CNDCEC

Processo esecutivo, le linee guida del CNDCEC

Uno strumento per i professionisti coinvolti nelle vendite derivanti da esecuzioni immobiliari: è questo ciò che vuol essere il recente e dettagliatissimo approfondimento del Consiglio Nazionale dei Commercialisti e degli Esperti Contabili, dal titolo “**Linee guida sul nuovo processo esecutivo**”. Il lavoro si struttura in due sezioni: la prima, in merito alle modifiche intervenute nell’ambito della disciplina; la seconda, invece, è più operativa e contiene alcuni provvedimenti ed istruzioni diffusi dai tribunali a seguito dell’entrata in vigore della riforma.

Le variazioni apportate recentemente al processo esecutivo sono state adottate dal [D.L. n. 83/2015](#), recante misure urgenti in materia fallimentare, civile e processuale civile e di organizzazione e funzionamento dell’Amministrazione giudiziaria; inoltre, con la Legge di Stabilità 2013 si è messo mano alla disciplina **dell’espropriazione presso terzi**; infine, ulteriori modifiche sono state introdotte con il [D.L. n. 132/2014](#), convertito dalla [Legge n. 162/2014](#).

Al centro del documento, però, vi sono le modifiche introdotte dal più recente [D.L. n. 83/2015](#); in punti essenziali, esse riguardano:

- l’obbligo da parte del giudice di delegare le operazioni di vendita dei beni immobili pignorati ai professionisti individuati dalla Legge;
- la nuova determinazione dei criteri per stabilire il valore di un immobile;

- le modalità tematiche per lo svolgimento della vendita;
- e ancora la modifica della disciplina delle offerte di acquisto e dell'assegnazione.

[CNDCEC, Linee Guida 22 gennaio 2016](#)

[D.L. 27 giugno 2015, n. 83](#)

[D.L. 12 settembre 2014, n. 132](#)

[Legge 10 novembre 2014, n. 162](#)

Assunzioni obbligatorie

Al vaglio dei CdL le nuove norme per i dipendenti disabili

Il [D.Lgs. n. 151/2015](#), nell'ambito della sua opera di razionalizzazione e semplificazione delle procedure, ha innovato la disciplina del collocamento mirato ai lavoratori disabili contenuta nella [L. n. 68/1999](#). La Fondazione Studi dei Consulenti del Lavoro, con [Circolare n. 3/2016](#), analizza le modifiche apportate in materia di:

- **quote di riserva - decorrenza degli obblighi di assunzione;**
- **criteri di computo;**
- **esclusioni ed oneri parziali.**

La novella normativa, difatti, ha inciso in modo significativo sulla decorrenza degli obblighi di assunzione, ma continua a prevedere delle specifiche esclusioni dalla base occupazionale del personale di cantiere e del personale viaggiante nel settore dell'autotrasporto, introducendo nel contempo un contributo esonerativo per i datori di lavoro che occupano personale addetto in particolari lavorazioni.

Si allegano, pertanto, la tabella recante la base di computo, per ogni tipologia di lavoratore, di assunzioni e quote di riserva ex [art. 3](#), L. n. 68/1999, nonché gli esempi di esclusione dalla base di computo in diversi settori.

Infine, ricordano i Consulenti, avendo le nuove regole reso necessario un adeguamento dei sistemi informatici che supportano l'invio del prospetto informativo, la relativa scadenza per l'inoltro è eccezionalmente fissata per il 29 febbraio 2016.

[Fondazione Studi CdL, Circolare n. 3/2016](#)

[D.Lgs. 14 settembre 2015, n. 151](#)

[Art. 3, Legge 12 marzo 1999, n. 68](#)

IVA

Expo, le cessioni di beni e padiglioni fuori dal campo IVA

E' partita la fase di smantellamento degli stand e dei padiglioni del polo fieristico di Expo 2015; l'intera fase di smontaggio dovrà avvenire entro maggio, ma quale trattamento fiscale dovranno osservare le cessioni dei beni e degli stessi padiglioni utilizzati per il grande evento dell'anno passato? A chiarirlo è l'Agenzia delle Entrate, che dedica ad Expo la [Circolare n. 1/E del 20 gennaio 2016](#).

Le cessioni dei padiglioni e dei beni, afferma l'Agenzia, sono in gran parte dei casi **fuori dal campo IVA**: "Questo – precisa in una nota di accompagnamento alla Circolare – vale per le cessioni di beni acquistati e/o importati dai Partecipanti Ufficiali all'Expo Milano 2015, in quanto relativi allo svolgimento dell'attività istituzionale espositiva. Per quelli non ufficiali,

invece, va verificato caso per caso, se la cessione è riferibile alla sfera istituzionale o a quella commerciale". L'esclusione dal campo IVA è dovuta al fatto che la cessione del padiglione e dei beni è riconducibile alla sfera istituzionale del partecipante ufficiale: l'adempimento IVA è escluso anche per i Commissariati Generali di Sezione titolari di Partita IVA che hanno svolto attività di vendita di gadget o di ristorazione.

Al contrario, l'IVA si applicherà sulle cessioni dei padiglioni dei partecipanti non ufficiali che esercitavano prevalentemente attività commerciale o che avevano forma societaria. In merito alle imposte sul reddito, l'Agenzia precisa ancora che ogni cessione è esclusa da tassazione. Inoltre, poiché essa è fuori dal campo IVA, sull'atto di compravendita sarà dovuta l'imposta di registro, scontata al 3%. Se invece vi saranno cessioni a titolo gratuito, la rilevanza a fini IVA vi sarà se la cessione sarà effettuata da un soggetto passivo d'imposta, cioè la cui attività è in prevalenza commerciale.

Sempre a fini IVA, **non assumono rilevanza** né la fuoriuscita dal territorio comunitario dei beni utilizzati nel corso di Expo né la fuoriuscita di beni che riguardano la sfera commerciale, purché però, in quest'ultimo caso, si rispettino gli adempimenti di fatturazione e quelli doganali.

[Agenzia delle Entrate, Circolare 20 gennaio 2016, n. 1 E](#)

F24

Riqualficazione alberghi, pronto il codice tributo

Con la [Risoluzione 20 gennaio 2016, n. 5/E](#) l'Agenzia delle entrate ha istituito il codice tributo che dovrà essere utilizzato in sede di compilazione del modello F24 per procedere alla compensazione del credito d'imposta spettante per la **riqualificazione delle imprese alberghiere** esistenti alla data del 1° gennaio 2012 (bonus previsto dall'[art. 10](#), D.L. n. 83/2014).

Si tratta del codice "6850" denominato "Credito d'imposta per la riqualificazione delle imprese alberghiere – D.M. 7 maggio 2015".

L'istituzione, segue il Provvedimento emanato pochi giorni fa dall'Agenzia delle Entrate per disciplinare **termini e modalità di fruizione del credito di imposta** in commento, pari al 30% delle spese sostenute per ristrutturazioni edilizie - interventi di manutenzione straordinaria, interventi di restauro e di risanamento conservativo, interventi di ristrutturazione edilizia - fino ad un massimo di 200.000 euro.

La fruizione potrà avvenire in compensazione, presentando il modello F24 esclusivamente attraverso i servizi telematici Entratel e Fisconline messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate, pena il rifiuto dell'operazione di versamento. Il nuovo codice tributo, in sede di compilazione del modello di pagamento F24, è esposto nella sezione "Erario" in corrispondenza delle somme indicate nella colonna "importi a credito compensati" ovvero, nei casi in cui il contribuente debba procedere al riversamento dell'agevolazione, nella colonna "importi a debito versati". Il campo "anno di riferimento" è valorizzato con l'anno di sostenimento della spesa, nel formato "AAAA".

[Agenzia delle Entrate, Risoluzione 20 gennaio 2016, n. 5 E](#)

[D.M. 7 maggio 2015](#)

[D.L. 31 maggio 2014, n. 83](#)

Imprese a tasso zero, consigli utili dalla FNC

Arriva dalla FNC un Documento rivolto a tutti coloro che sono interessati all'agevolazione soprannominata "**Imprese a tasso zero**", ovvero la nuova versione della misura Autoimprenditorialità (vecchio [D.Lgs. n. 185/2000](#)), modificata e aggiornata dal Ministero dello Sviluppo Economico con la [Circolare 9 ottobre 2015](#). I destinatari sono i giovani compresi tra i 18 e i 35 anni e le donne di qualsiasi età che abbiano avviato una micro o piccola impresa o che stiano per farlo (impresе costituende), in qualsiasi parte del territorio nazionale. L'agevolazione consiste in finanziamenti a tasso zero della misura massima complessiva di euro 1.124.000 per ogni impresa (la dotazione finanziaria iniziale è pari a 50.000.000 di euro).

Recentemente sono stati aperti i termini per la presentazione delle domande, che saranno analizzate in ordine cronologico da **Invitalia**, soggetto gestore dell'agevolazione. Proprio per facilitare la presentazione delle istanze, il Documento "*Incentivi per giovani e donne: riapre la misura autoimprenditorialità ex [D.Lgs. n. 185/2000](#), Titolo I*", redatto da Roberto De Luca per la FNC, analizza gli aspetti principali dell'agevolazione, approfondendo elementi di criticità e offrendo spunti operativi per la redazione del piano d'impresa, che rappresenta il fattore chiave nella valutazione dei progetti. In particolare, secondo quanto indicato nel Documento, il **business plan** deve contenere, oltre alla descrizione dei prodotti/servizi che si intendono proporre al mercato grazie all'investimento da realizzare, la definizione delle strategie commerciali e promozionali da attuare, nonché della modalità di quantificazione dei prezzi da praticare ai vari segmenti di clientela target e degli obiettivi di vendita e, pertanto, del fatturato che si prevede di generare in futuro.

Si segnala, infine, che il Documento in commento riporta in chiusura una tabella di sintesi di tutta la documentazione da produrre nell'ambito delle diverse fasi della procedura della misura.

[FNC, Documento 15 gennaio 2016](#)

[Ministero dello Sviluppo Economico, Circolare 9 ottobre 2015](#)

[D.Lgs. 21 aprile 2000, n. 185](#)

Bilancio d'esercizio

Bilancio, approvazione e deposito

Le novità del Decreto bilanci per piccole società e micro-impresе

Come cambiano i bilanci delle piccole società e delle micro-impresе dal 2016? Affronta l'argomento il contributo a firma di Matteo Pozzoli pubblicato il 15 gennaio 2016 dalla Fondazione Nazionale, dal titolo "*I Bilanci semplificati di piccole società e micro-impresе alla luce delle modifiche del [D.Lgs. 139/2015](#)*".

Il contributo tratta le modifiche apportate dal [D.Lgs. 139/2015](#), il **cosiddetto Decreto bilanci**, le cui disposizioni sono entrate in vigore a partire dal 1° gennaio 2016. Le norme introdotte dal decreto, a meno che compatibili con quanto dichiarato dal codice civile, non possono essere applicate ai bilanci 2015.

Il [D.Lgs. 139/2015](#) ha introdotto la **nuova categoria delle micro-impresе**, mantenendo quella delle piccole società: il codice civile, dunque, riconosce ai fini della redazione del bilancio le micro-impresе, le piccole società e le non-piccole società. Il decreto implementa a livello nazionale la [direttiva 2013/34/UE](#), la direttiva contabile che ha sostituito la [direttiva 78/660/CEE](#) e la [direttiva 83/349/CEE](#). Il cambiamento viene considerato da Pozzoli come "epocale": il nuovo impianto, infatti, sostituisce totalmente le vecchie direttive.

Uno degli scopi dichiarati della riforma era quello di “pensare prima alle piccole imprese”, riducendo i carichi amministrativi in capo alle società di minor dimensione. Anche se non è ancora possibile verificare se si sia raggiunto l’obiettivo che la Commissione si era posta, è certo che essa è di ampissimo respiro, riguardando gran parte delle società di capitali che operano a livello nazionale; infatti, le previsioni normative riguardano quelle società che non applicano i principi contabili internazionali IFRS.

[FNC, Documento 15 gennaio 2016](#)

[D.Lgs. 18 agosto 2015, n. 139](#)

[Direttiva 2013/34/UE](#)

[direttiva 83/349/CEE](#)

[Direttiva 78/660/CEE](#)

[Modello 730](#)

[Modello 770 Ordinario](#)

[Modello 770 semplificato](#)

[Modello IVA](#)

Al via la campagna dichiarativa 2016: ecco i nuovi Modelli

Sono state pubblicate le versioni definitive delle dichiarazioni 730, CU, 770 e IVA. Lo scorso 15 gennaio l’Agenzia delle Entrate ha adottato e reso disponibili sul proprio sito i nuovi Modelli 2016 e le relative istruzioni, consentendo di iniziare a prenderne confidenza. Ecco in sintesi le novità che caratterizzeranno le dichiarazioni 2016:

- **Modello 730/2016:** si conferma la novità già introdotta nella bozza del Modello diffusa qualche mese fa, ovvero la comunicazione dell’amministratore di condominio (nuovo quadro K), che sostituirà la presentazione del quadro AC del modello Unico Persone Fisiche. Grazie poi alla nuova previsione della Stabilità 2016, entra a far parte del 730 anche la scelta di destinazione del 2 per mille dell’IRPEF a favore delle associazioni culturali iscritte nell’elenco istituito presso la Presidenza del Consiglio dei Ministri;
- **Certificazione Unica:** le nuove dichiarazioni aumentano le informazioni contenute al fine di agevolare la strada al 770 semplificato e alla Precompilata: i nuovi dati, da un lato consentiranno al sostituto d’imposta di non inviare il successivo 770, dall’altro, forniranno alle Entrate più informazioni da inserire nella Precompilata (codice fiscale del coniuge comunicato dai propri dipendenti anche se non fiscalmente a carico);
- **IVA:** verranno ospitate dai nuovi modelli tutte le ultime novità legislative, prima fra tutte lo Split Payment, ma non solo. Anche le operazioni relative al comparto edile e ai settori connessi e le operazioni del settore energetico per le quali dal 1° gennaio 2015 è previsto l’obbligo di assolvimento dell’IVA da parte dell’acquirente. Altra novità il nuovo quadro VI, che dovrà essere compilato dai contribuenti che effettuano operazioni non imponibili nei confronti di esportatori abituali per esporre i dati contenuti nelle dichiarazioni di intento ricevute;
- **770 ordinario e semplificato:** entrambe le nuove dichiarazioni, come specificato dalle Entrate, godono di un giorno in più ai fini della trasmissione: andranno inviate entro il 1° agosto 2016 e non entro il 31 luglio, trattandosi di una domenica.

[Agenzia delle Entrate, Provvedimento 15 gennaio n. 7847](#)

[Dichiarazione precompilata](#)
[Spese mediche](#)
[Oneri deducibili e detraibili](#)
[Scontrino parlante](#)

Sistema TS: proroga al 9 febbraio per l'invio delle spese sanitarie

L'Agenzia delle Entrate con un comunicato stampa del 21 gennaio 2016 ha comunicato che c'è tempo fino al **9 febbraio 2016** per l'invio al Sistema Tessera Sanitaria dei dati relativi alle spese sanitarie e ai rimborsi effettuati nel 2015 per prestazioni non erogate, o parzialmente erogate prevista originariamente per il 31 gennaio 2016.

L'estensione del termine va incontro alle esigenze rappresentate dagli Ordini professionali e dalle associazioni di categoria, anche in considerazione della novità dell'adempimento che permetterà ai contribuenti di poter disporre, nel proprio 730 precompilato, delle spese mediche sostenute l'anno precedente

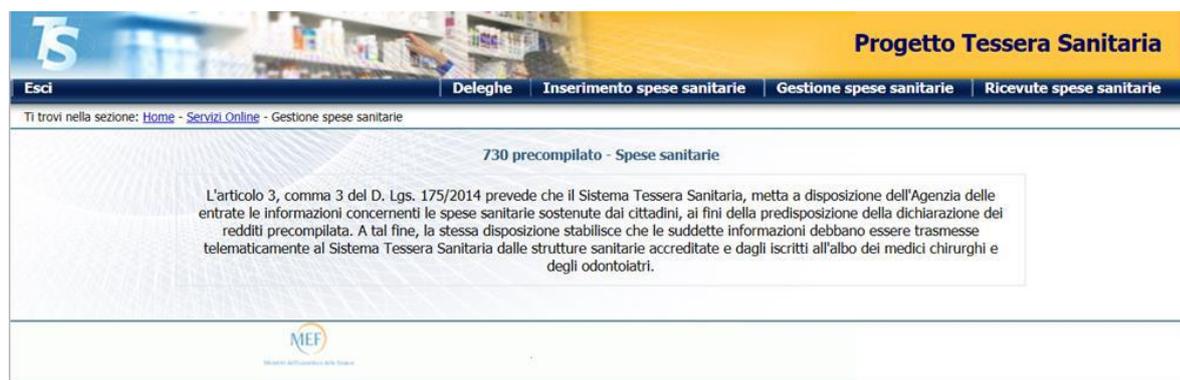
La proroga spetta non solo ai soggetti tenuti, quali medici, farmacie, strutture sanitarie, etc., che avranno più tempo per inviare i dati relativi alle spese sanitarie del 2015, ma slittano altresì i tempi per il diniego al trattamento dei dati cioè la data entro cui i contribuenti potranno comunicare direttamente all'Agenzia delle Entrate il proprio rifiuto all'utilizzo delle spese mediche sostenute nell'anno 2015 per l'elaborazione del 730 precompilato.

Dal **10 febbraio al 9 marzo 2016** tale comunicazione potrà essere effettuata accedendo direttamente all'area autenticata del [sito](#) web del Sistema Tessera Sanitaria.

L'agenzia delle Entrate ritiene che questa mini proroga, di cui si attende la formalizzazione, non impatterà minimamente con il calendario della campagna dichiarativa 2016.

Si forniscono in breve le istruzioni per l'inserimento delle spese mediche da parte dei medici.

Dopo essere entrati nel [sito](#) del sistema Tessera sanitario con le proprie credenziali rappresentate dal proprio codice fiscale e dalla password scelta, avremo la seguente schermata:



Tramite le finestre poste in altro a destra, il medico potrà decidere se:

1. inserire la delega al proprio professionista dotato di PEC;
2. inserire le spese sanitarie;
3. gestire le spese sanitarie già inserite modificandone eventualmente i dati inseriti;
4. vedere le ricevute delle spese sanitarie già inserite.

Osserviamo la schermata relativa all'inserimento delle spese sanitarie:

Documento di spesa

Partita IVA erogatore

Data emissione

Dispositivo (vale 1 per ricevute/fatture)

Numero documento

Pagamento Anticipato

Data pagamento

Codice fiscale assistito

Tipo spesa

Importo

Aggiungi

Legenda

Si inseriscono dunque le seguenti informazioni:

- **nel campo partita IVA erogatore:** la partita IVA del medico;
- **data di emissione:** data della parcella emessa a seguito della prestazione
- **dispositivo:** inserire n. 1
- **numero documento:** la data della parcella
- **data di pagamento:** coincide solitamente con quella di emissione
- **Codice fiscale assistito**
- **Tipo di spesa:** la scelta è tra i seguenti tipi:

Legenda

Tipologia	Descrizione
SR	Spese prestazioni assistenza specialistica ambulatoriale esclusi interventi di chirurgia estetica. Visita medica generica e specialistica o prestazioni diagnostiche e strumentali. Prestazione chirurgica ad esclusione della chirurgia estetica. Ricoveri ospedalieri al netto del comfort. Certificazione
IC	Intervento di chirurgia estetica ambulatoriale o ospedaliero
AA	Altre spese

- **Importo percepito.**

Dopo aver cliccato sul tasto **“aggiungi”** bisognerà **confermare** ed il sistema **genererà** automaticamente un **numero di protocollo**.

Le parcelle possono essere spedite non solo singolarmente come nell'esempio prospettato, ma in forma **“asincrona”** di trasmissione di un file contenente un insieme di documenti fiscali con le relative voci di spesa.

[IVA](#)[Modello IVA](#)[Comunicazione dati IVA](#)**Le nuove regole per le note di variazione IVA***di Saverio Cinieri e Ada Ciaccia*

Con la [Legge di Stabilità, n. 208/2015](#), sono state apportate importanti modifiche alla disciplina sulle note di variazione IVA contenute nell'[art. 26](#) del D.P.R. n. 633/72.

L'intento è quello di superare alcuni problemi derivanti dalla norma: in particolare, l'attenzione è stata focalizzata sul fatto che la norma, così come strutturata, in caso di mancato pagamento dei crediti rendeva l'IVA addebitata dal cedente o prestatore sostanzialmente non recuperabile.

Ciò, come è evidente, contrasta con uno dei principi cardine dell'IVA, quello della neutralità.

In sintesi, si è intervenuto, riscrivendo l'[art. 26](#) e prevedendo l'anticipo al momento di apertura di una procedura concorsuale della possibilità di emettere una nota di credito e dunque portare in detrazione l'IVA corrispondente alle variazioni in diminuzione, in caso di mancato pagamento connesso a procedure concorsuali.

Per capire meglio cosa cambia, vale la pena di riepilogare brevemente la disciplina, alla luce delle novità di cui si discute.

Le regole generali

Secondo le regole generali, la nota di variazione deve essere emessa nei seguenti casi:

1. quando, dopo l'emissione della fattura o la registrazione dei corrispettivi, **l'imponibile o l'imposta aumenta** per qualsivoglia ragione;
2. per **portare in detrazione l'IVA**, ex [art. 19](#), D.P.R. n. 633/1972, se un'operazione per la quale sia stata emessa fattura, successivamente alla registrazione, viene meno in tutto o in parte o se ne riduce l'ammontare imponibile, in conseguenza di dichiarazione di nullità, annullamento, revoca, risoluzione rescissione e simili.

L'emissione della nota di variazione in diminuzione non può essere emessa dopo che sia decorso un anno dall'effettuazione dell'operazione qualora gli eventi indicati si verificano a seguito di sopravvenuti accordi tra le parti.

Le novità della Legge di Stabilità

L'[art. 26](#), comma 4, D.P.R. n. 633/1972, così come riscritto dall'[art. 1](#), comma 126, della Legge di Stabilità, prevede che la nota di variazione possa essere emessa in diminuzione anche in caso di mancato pagamento, in tutto o in parte, dal cessionario o dal committente:

A) quando il medesimo è assoggettato a una procedura concorsuale o se nell'ambito della procedura:

1. ha concluso un accordo di ristrutturazione dei debiti a mente dell'[art. 182-bis](#), L.F.;
2. ha pubblicato nel registro delle imprese un piano di risanamento ex [art. 67](#), terzo comma, lett. d), L.F.

B) in caso di procedure esecutive individuali rimaste infruttuose.

L'incertezza preesistente nella vecchia normativa è stata quindi superata in quanto la nuova versione dell'[art. 26](#), al comma 4, individua esattamente il momento in cui scatta il **diritto all'emissione** della nota di variazione.

Per individuare il momento a partire dal quale il creditore insoddisfatto è legittimato a emettere il predetto documento, necessario e indispensabile, per esercitare il diritto a detrarre l'imposta di rivalsa addebitata, quindi entrata nella liquidazione di periodo, ma non incassata, al comma 11, si puntualizza che il debitore s'intende **assoggettato a procedura concorsuale**:

1. dalla sentenza che dichiara il fallimento;
2. dal provvedimento che ordina la liquidazione coatta amministrativa;
3. dal decreto di ammissione alla procedura di concordato preventivo;
4. dal decreto che dispone la procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi.

Per quanto riguarda le **procedure esecutive individuali**, la nota di variazione IVA può essere emessa soltanto quando la procedura è rimasta **infruttuosa**, e, ai sensi del comma 12, si considerano in ogni caso infruttuose, nei seguenti casi:

1. nell'ipotesi di pignoramento presso terzi: quando dal verbale di pignoramento presso terzi, redatto dall'ufficiale giudiziario, risulta che non vi sono beni o crediti da pignorare;
2. nell'ipotesi di pignoramento di beni mobili: quando dal verbale redatto dall'ufficiale giudiziario risulti la mancanza di beni da sottoporre a pignoramento, ovvero l'impossibilità di accesso al domicilio del debitore ovvero la sua irreperibilità;
3. quando l'asta per la vendita dei beni pignorati sia andata deserta per tre volte e si decide d'interrompere la procedura esecutiva per eccessiva onerosità.

Al comma 5 dell'[art. 26](#), si stabilisce che nel caso in cui il cedente o prestatore si avvalga della facoltà di emettere la nota di variazione per mancato pagamento a carico del soggetto di cui al quarto comma, lettera a), il curatore non deve procedere alla registrazione del documento ricevuto.

Un'altra novità introdotta dalla Legge di Stabilità, riguarda la possibilità di emettere note di variazioni Iva anche a favore del cessionario o del committente che abbia già assolto, con il meccanismo del **reverse charge**, l'imposta relativa all'operazione da rettificare.

Si tratta delle tipologie previste negli artt. [17](#) e [74](#) del D.P.R. 633/1972 e nell'[art. 44](#) del D.L. 331/1993, e, dunque, il reverse per operazioni rese da soggetti non residenti, quello cosiddetto interno, nonché quello relativo a rottami:

Un soggetto che abbia acquistato da un prestatore comunitario un servizio in regime di reverse charge, per cui, in conseguenza dell'applicazione di un abbuono per sopravvenuto accordo tra le parti, il valore imponibile si riduce, potrà dunque provvedere all'emissione di una nota di variazione che andrà a diminuire l'importo dell'Iva a debito/credito rilevata in sede di applicazione del reverse.

Importante inoltre, la previsione introdotta nell'[art. 26](#) utile per i soggetti che operano con **contratti a esecuzione continuativa o periodica** (ad esempio, gli operatori energetici), in base alla quale, in caso di risoluzione contrattuale conseguente a inadempimento, la variazione in diminuzione dell'Iva non può essere operata per quelle prestazioni per le quali sia il fornitore che il cliente abbiano correttamente adempiuto alle proprie obbligazioni. La decorrenza delle novità

L'[art. 26](#) ai comma 7 e 8, pone un'attenzione particolare alla **correzione di errori materiali o di calcolo** nelle registrazioni contabili e nelle liquidazioni periodiche ai fini IVA confermando anche nella sua nuova versione, che:

- la correzione di errori materiali o di calcolo nelle registrazioni o nelle liquidazioni periodiche ai fini IVA può essere effettuata mediante annotazione sul registro delle fatture emesse, qualora si tratti di variazioni dell'imposta in aumento e sul registro degli acquisti per le variazioni dell'imposta in diminuzione,
- la correzione di errori materiali nelle registrazioni dei corrispettivi, attesa la particolare natura di tali registrazioni, è consentita attraverso l'adozione del sistema di rettifica in esame, a condizione che si tratti esclusivamente di errori di trascrizione di dati indicati nelle fatture o nei registri tenuti a norma di legge.

Entrata in vigore delle nuove disposizioni

Per quanto riguarda l'**entrata in vigore dell'[art. 26](#)**, la normativa prevede espressamente che:

- le disposizioni dell'[art. 26](#), comma 4 , lett. a) (che, si ricorda, anticipano la detrazione conseguente a variazione alla data della procedura concorsuale o degli accordi di ristrutturazione o dei piani di risanamento) e comma 5 (relativo alla disapplicazione dell'obbligo di registrare la variazione per la controparte contrattuale, nel caso di procedure concorsuali), D.P.R. n. 633/1972 si applicano nel caso in cui il committente o cessionario sia assoggettato a una procedura concorsuale **successivamente al 31 dicembre 2016**;
- le altre disposizioni in quanto volte a chiarire l'applicazione e quindi di carattere interpretativo, si applicano **anche** alle operazioni effettuate **anteriormente al 31 dicembre 2016**.