

Ai gentili clienti
Loro sedi

D.L. 193/2016, novità fiscali con efficacia differenziata

Gentile cliente, con la presente desideriamo informarLa che i **principali interventi** del Decreto 193/2016 **riguardano la soppressione di Equitalia, che verrebbe sostituita dall'Agencia delle Entrate – Riscossione, l'introduzione di alcuni adempimenti Iva (spesometro trimestrale e comunicazione dei dati riepilogativi delle liquidazioni periodiche)**, l'abrogazione della comunicazione black list e degli Intrastat relativi agli acquisti di beni e servizi. È, inoltre, prevista la modifica della disciplina dei depositi Iva e delle dichiarazioni integrative (e della gestione del credito derivante dalla rettifica a favore), nonché la rottamazione delle cartelle di pagamento e degli accertamenti esecutivi, e la riapertura dei termini della voluntary disclosure. Il Decreto è già in vigore, ma l'applicabilità delle specifiche disposizioni segue termini diversificati.

Premessa

In data 24.10.2016 è stato pubblicato, in Gazzetta Ufficiale, il Decreto Legge 22.10.2016, n. 193, rubricato "*Disposizioni urgenti in materia fiscale per il finanziamento di esigenze indifferibili*", che contiene rilevanti novità in materia fiscale e, in particolare:

- la **soppressione di Equitalia** e la sua sostituzione con un nuovo ente, denominato "*Agencia delle Entrate – Riscossione*" (art. 1), nonché l'introduzione di **nuove modalità di riscossione** delle entrate locali (art. 2) e la previsione di utilizzo delle banche dati, anche dell'Inps, ai fini della riscossione dei tributi (art. 3);
- l'introduzione dello **spesometro trimestrale** (art. 4, co. 1), delle **comunicazioni trimestrali dei dati contabili riepilogativi delle liquidazioni periodiche** (art. 4, co. 2) e del relativo regime sanzionatorio (art. 4, co. 3);
- l'istituzione di un **credito d'imposta per adeguamento tecnologico** legato ai nuovi obblighi di comunicazione Iva e la previsione di nuove **attività di controllo dell'Agencia delle Entrate** avente ad oggetto i dati trasmessi tramite le nuove comunicazioni trimestrali (art. 4, co. 2);

- **l'abolizione** dell'obbligo di trasmissione delle **comunicazioni "black list"** (art. 4, co. 4, lett. d), dei **modelli Intrastat relativi agli acquisti di beni e alle prestazioni di servizi ricevute** (art. 4, co. 4, lett. b) e della **comunicazione dei dati relativi ai contratti stipulati dalle società di leasing** (art. 4, co. 4, lett. a);
- la previsione di nuovi **termini di presentazione della dichiarazione Iva**, a decorrere dal periodo d'imposta 2017 (art. 4, co. 4, lett. c) e alcune modifiche alla disciplina relativa **all'obbligo di trasmissione telematica dei corrispettivi** per i gestori di distributori automatici e imprese della grande distribuzione (art. 4, co. 6);
- la modifica relativa alla **disciplina dei depositi Iva** (art. 4, co. 7);
- la modifica alla **disciplina delle dichiarazioni integrative** relative alle dichiarazioni dei redditi, Irap, dei sostituti d'imposta e alla dichiarazione annuale Iva, disciplinando, in maniera più dettagliata, **l'utilizzo del credito risultante dalla dichiarazione integrativa "a favore"** (art. 5);
- il riconoscimento della possibilità di accedere ad una **rottamazione delle cartelle di pagamento e degli accertamenti esecutivi**, con stralcio degli interessi di mora e di tutte le sanzioni amministrative (art. 6);
- la **riapertura dei termini per la voluntary disclosure** (art. 7).

Il D.L. n. 193/2016 è **entrato in vigore** il giorno della sua pubblicazione in Gazzetta Ufficiale, ovvero il **24.10.2016**, ma dovrà essere **convertito** in Legge **entro il prossimo 23.12.2016**: è, pertanto, **possibile che alcune disposizioni di tale provvedimento vengano modificate durante l'iter di conversione**, fermo restando quanto prescritto dall'art. 77 della Costituzione, in virtù del quale *"i decreti perdono efficacia sin dall'inizio, se non sono convertiti in legge entro sessanta giorni dalla loro pubblicazione"*.

Soppressione di equitalia

L'art. 1 del D.L. 193/2016 prevede, con decorrenza 1.1.2017, la soppressione di Equitalia e conseguentemente la sua sostituzione con un diverso ente pubblico economico (denominato "*Agenzia delle Entrate - Riscossione*"), che **subentrerà in tutti i rapporti giuridici** (attivi e passivi) facenti capo ad Equitalia, compresi quelli di natura processuale, ed **assumerà la funzione di Agente della Riscossione**.

Sotto il profilo della riscossione **non dovrebbero**, tuttavia, **esserci effetti sostanziali per i contribuenti**, in quanto resta confermata, tra le altre disposizioni, la debenza del compenso di riscossione (art. 17 del D.Lgs. 112/99) nella misura del 3%, ovvero del 6% se il debito non viene onorato nei termini. Analogamente, anche dal punto di vista del contenzioso non dovrebbero esserci particolari novità, poiché alla nuova "*Agenzia delle Entrate - Riscossione*" competono tutti i poteri e le

attribuzioni del D.P.R. 602/73, ed è riconosciuta la facoltà, dal punto di vista processuale, di essere difesa da propri dipendenti (art. 12 del D.Lgs. 546/92), avvalendosi, se del caso, anche del patrocinio dell'Avvocatura dello Stato.

OSSERVA

Ad ulteriore conferma che nulla cambia per quanto concerne le attuali regole in materia di riscossione e contenzioso, si fa presente che, per espressa previsione normativa, i riferimenti in norme vigenti ai vecchi concessionari del servizio di riscossione e agli Agenti della Riscossione (Equitalia) "*si intendono riferiti, in quanto compatibili*", al nuovo Ente "*Agenzia delle Entrate – Riscossione*".

Conformemente a quanto avvenuto sino alla data odierna, l'art. 2 del D.L. 193/2016 ribadisce **la facoltà per gli enti locali di avvalersi del nuovo ente "Agenzia delle Entrate – Riscossione"** per riscuotere le proprie entrate, previa adozione di **apposita deliberazione** recante **l'affidamento della riscossione al soggetto "nazionale**, da assumere **entro il prossimo 1.6.2017**, ovvero entro il 30.9 per le annualità successive.

L'art. 3 del D.L. 193/2016 prevede, inoltre, che, a decorrere dall'1.1.2017, **l'Agenzia delle Entrate**, così come anche il nuovo ente "*Agenzia delle Entrate – Riscossione*", possa utilizzare **le banche dati e le informazioni in suo possesso**, ai fini della riscossione dei tributi, ed **accedere alle banche dati dell'Inps**, per il pignoramento di salari e stipendi a norma dell'art. 72-ter del D.P.R. 602/73.

Spesometro trimestrale

L'art. 4, co. 1, del D.L. 193/2016 riformula l'art. 21 del D.L. 78/2010, nel senso di prevedere, a decorrere dal **prossimo 1.1.2017**, l'introduzione di un nuovo adempimento, ossia la **nuova comunicazione trimestrale delle operazioni rilevanti ai fini Iva**, in sostituzione del vigente spesometro annuale. In altri termini, a partire da tale data, **indipendentemente dalla periodicità con la quale vengono effettuate le liquidazioni e i versamenti Iva** (mensile o trimestrale), **i soggetti passivi**, in luogo della presentazione dello "*spesometro annuale*", dovranno trasmettere, sempre in modalità telematica, ma **su base trimestrale**:

- **i dati di tutte le fatture emesse**, di quelle **ricevute e registrate** ai sensi dell'art. 25 del D.P.R. 633/72 (comprese le bollette doganali) e delle **variazioni**;
- **entro l'ultimo giorno del secondo mese successivo ad ogni trimestre solare.**

Spetterà, comunque, ad un **provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate** individuare le **modalità di invio** della comunicazione in esame, nonché la tipologia dei dati che dovranno essere trasmessi, fermo restando il seguente **contenuto minimo**:

- ✓ dati identificativi dei soggetti coinvolti nelle operazioni;
- ✓ data ed il numero della fattura;
- ✓ base imponibile;
- ✓ aliquota applicata;
- ✓ imposta;
- ✓ tipologia dell'operazione.

OSSERVA

L'art. 4, co. 3, del D.L. 193/2016 introduce, sempre con decorrenza 1.1.2017, una **sanzione amministrativa fissa, da un minimo di euro 25 ad un massimo di euro 25.000**, l'omessa o errata trasmissione dei dati di ogni fattura indicati nella comunicazione trimestrale in analisi: non è applicabile il cumulo giuridico di cui all'art. 12 del D. Lgs. 472/97 (art. 11, co. 2 -bis, del D.Lgs.471/97).

Posto che l'obbligo di trasmissione trimestrale dei dati delle fatture decorre dall'1.1.2017, anche la **comunicazione annuale delle operazioni rilevanti ai fini Iva** (c.d. "Spesometro") dovrebbe venir meno a partire dal periodo d'imposta 2017. Conseguentemente, **le operazioni Iva rese e ricevute nel periodo d'imposta 2016** dovranno essere comunicate dal contribuente:

- utilizzando l'apposito "**modello polivalente**", approvato con il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 2.8.2013, n. 94908;
- **entro il 10.4.2017** per i **soggetti** con liquidazione dell'Iva mensile, ovvero non oltre il **20.4.2017** per tutti gli altri soggetti.

Comunicazione delle liquidazioni periodiche Iva

L'art. 4, co. 2, del D.L. 193/2016 introduce, sempre **a decorrere dall' 1.1.2017**, l'obbligo di comunicare telematicamente, su base trimestrale, i **dati contabili riepilogativi delle liquidazioni periodiche Iva**, entro l'ultimo giorno del secondo mese successivo ad ogni trimestre solare (art. 21-bis, del D.L. 78/2010), **senza apportare alcuna modifica ai termini** ordinariamente previsti per la liquidazione e il versamento dell'Iva (mensili o trimestrali). Conseguentemente, sono tenuti all'adempimento in esame (le cui modalità di trasmissione dovranno essere definite da apposito provvedimento direttoriale) **tutti i soggetti passivi Iva** che effettuano le liquidazioni periodiche del tributo con cadenza mensile o trimestrale, in presenza dei presupposti per esercitare la relativa opzione. Diversamente, l'adempimento in parola **non interessa i contribuenti** che sono **esonerati**

dalla presentazione della **dichiarazione annuale Iva** oppure dall'effettuazione delle **liquidazioni periodiche** (ad esempio, i soggetti che hanno aderito al regime forfettario, i produttori agricoli che applicano il regime speciale di cui all'art. 34, co. 6, del DPR 633/72, ecc.), fintanto che permangano le prescritte condizioni di esonero.

OSSERVA

Per espressa indicazione normativa, la comunicazione trimestrale dei dati contabili riepilogativi delle liquidazioni periodiche **è unica**, anche per coloro che **esercitano più attività** gestite con contabilità separate, ed è **dovuta** pure nel caso di liquidazioni con **eccedenza a credito**.

L'omessa, incompleta oppure infedele comunicazione dei dati delle liquidazioni periodiche è punita con una **sanzioni amministrativa**, in misura fissa, **da un minimo di euro 5.000 ad un massimo di euro 50.000** (art. 11, co. 2-ter, del D.Lgs. n. 471/97).

Credito d'imposta per adeguamento tecnologico

Per l'adeguamento tecnologico legato ai predetti nuovi adempimenti, l'art. 4, co. 2, del D.L. 193/2016 riconosce ai soggetti in attività nel 2017, per una sola volta, un **credito d'imposta dell'importo di euro 100** (art. 21-ter del D.L. n. 78/2010) che:

- spetta ai soggetti che hanno realizzato un **volume d'affari non superiore ad euro 50.000** nell'anno precedente a quello in cui il costo per l'adeguamento tecnologico è stato sostenuto;
- **non concorre alla formazione del reddito imponibile** e del valore della produzione ai fini Irap;
- **è utilizzabile** esclusivamente **in compensazione**, ai sensi dell'art. 17 del DLgs. 241/97, **a decorrere dall'1.1.2018**;
- deve essere **indicato nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in cui è stato sostenuto il costo** per l'adeguamento tecnologico e nelle dichiarazioni dei redditi relative ai periodi d'imposta successivi fino a quello nel quale se ne conclude l'utilizzo.

Un ulteriore **credito d'imposta di euro 50** è riconosciuto ai soggetti che hanno esercitato l'opzione per la **trasmissione telematica dei corrispettivi** di cui all'art. 2, co. 1, del D.Lgs. 127/2015. Tale agevolazione **deve essere indicata in dichiarazione** ed utilizzata secondo le suddette modalità, **non concorre alla formazione del reddito imponibile** e del valore della produzione ai fini Irap.

Controlli dell'Agenzia delle Entrate

Con l'obiettivo di favorire la regolarizzazione spontanea delle violazioni, l'art. 21-bis, co. 5, del D.L. 78/2010 – introdotto dall'art. 4, co. 2, del del D.L. n. 193/2016 – stabilisce che **l'Agenzia delle**

Entrate mette a disposizione dei contribuenti, anche per il tramite dell'intermediario incaricato, **gli esiti del raffronto fra:**

- **i dati delle fatture e i dati delle liquidazioni comunicati trimestralmente;**
- **i versamenti effettuati dal contribuente e i dati riepilogati nella comunicazione trimestrale delle liquidazioni.**

Nell'ipotesi in cui dall'attività di verifica dell'Amministrazione Finanziaria emerga un risultato difforme da quello indicato dal contribuente nelle comunicazioni trasmesse, l'Agenzia delle Entrate **informerà il contribuente di tale discrepanza**, con modalità che dovranno essere definite da un apposito provvedimento direttoriale. Ricevuta la comunicazione, il contribuente potrà **fornire i chiarimenti necessari**, segnalando eventuali dati ed elementi non considerati o valutati erroneamente, oppure **versare quanto dovuto** avvalendosi dell'istituto del **ravvedimento operoso** di cui all'art. 13 del D.Lgs. 472/97.

Abrogazione di alcuni adempimenti

L'art. 4, co. 4, lett. a) e lett b), del D.L. 193/2016 **abroga, a decorrere dall'1.1.2017:**

- la **comunicazione dei dati relativi ai contratti stipulati dalle società di leasing** e dagli operatori commerciali che svolgono attività di locazione e di noleggio, ai sensi dell'art. 7, co. 12, del D.P.R. 605/73, disciplinata dal **provvedimento direttoriale Agenzia Entrate 5.8.2011, n. 119563;**
- i modelli Intrastat relativi agli acquisti intracomunitari di beni effettuati, nonché quelli riguardanti le prestazioni di servizi ricevute da soggetti stabiliti in un altro stato UE (Modello Intra-2).

Con la successiva lett. d) del citato art. 4, del D.L. 193/2016 **è stato eliminato**, invece, a **decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31.12.2017, l'obbligo di comunicare i dati delle operazioni** di importo complessivo annuale superiore a euro 10.000 **con controparti aventi sede, residenza o domicilio in Stati a fiscalità privilegiata** (art. 1, co. 1-3, del D.L. 40/2010).

OSSERVA

L'abrogazione di quest'ultimo adempimento è efficace dal periodo d'imposta in corso al 31.12.2017, con la conseguenza che **rimane dovuta la comunicazione delle operazioni "black list" effettuate nel periodo d'imposta 2016**, che dovrà essere trasmessa utilizzando il **modello di comunicazione polivalente**, previsto dal Provvedimento direttoriale del 2.8.2013, n. 94908, **entro le scadenze del 10.4.2017 o del 20.4.2017**, a seconda della periodicità delle liquidazioni Iva del soggetto tenuto all'adempimento (mensile o trimestrale).

Scadenza della dichiarazione annuale Iva

In conseguenza dei nuovi obblighi di comunicazione trimestrale dei dati delle fatture emesse e ricevute e delle liquidazioni periodiche, il D.L. 193/2016 apporta significative novità anche con riferimento ai **termini di presentazione della dichiarazione annuale Iva**. Sul punto, si ricorda che, già nel recente passato:

- l'art. 1, co. 641, della L. 23.12.2014 n. 190 aveva introdotto, a decorrere dalla dichiarazione Iva dell'anno d'imposta 2015, **l'obbligo di presentazione della stessa nel mese di febbraio dell'anno successivo**;
- l'art. 10, co. 8-bis, del D.L. 192/2014 **ha posticipato, poi, al periodo d'imposta 2016**, con effetto sugli adempimenti dichiarativi da effettuare nel 2017, **l'entrata in vigore del nuovo termine di presentazione della dichiarazione annuale**.

Ed è proprio con riferimento a tale adempimento che interviene l'art. 4, co. 4, lett. c), del D.L. 193/2016, prevedendo che:

- **la dichiarazione annuale Iva** relativa al **periodo d'imposta 2016** (Modello Iva 2017), deve essere presentata nel mese di febbraio e comunque **entro il prossimo 28.2.2017**;
- **la dichiarazione annuale Iva** relativa al **periodo d'imposta 2017 e successivi**, potrà essere presentata **tra il 1° febbraio al 30 aprile dell'anno successivo**.

Distributori automatici e imprese GDO

L'art. 4, co. 6, del D.L. 193/2016 interviene in maniera significativa sull'art. 2, co. 2, del D.Lgs. 127/2015:

- posticipando all'1.4.2017 la decorrenza **dell'obbligo di trasmissione telematica e memorizzazione elettronica dei corrispettivi** da parte dei gestori di distributori automatici, inizialmente fissata all'1.1.2017;
- estendendo l'ambito applicativo dell'obbligo sopracitato **anche ai soggetti che effettuano prestazioni di servizi** (e non soltanto cessioni di beni) mediante i medesimi apparecchi.

Al fine dell'assolvimento di questo obbligo, **il direttore dell'Agenzia delle Entrate potrà ulteriormente differire detto termine**, in ragione di specifiche variabili tecniche di peculiari distributori automatici.

Per le **imprese della grande distribuzione** – che hanno optato per la trasmissione telematica dei corrispettivi giornalieri, ai sensi dell'art. 1, co. da 429 a 432, della L. 311/2004 – è, invece, previsto, che **la relativa opzione**, qualora esercitata entro il 31.12.2016, **resti valida fino al 31.12.2017**,

ancorché l'art. 7 del D.Lgs. 127/2015 abbia stabilito l'abrogazione delle suddette disposizioni a partire dall'1.1.2017.

Depositi Iva

L'art. 4, co. 7, del D.L. 193/2016 opera alcune **modifiche alla disciplina dei depositi Iva** a decorrere dal prossimo 1.4.2017, prevedendo **l'esclusione generalizzata dal pagamento dell'imposta** per le cessioni di beni eseguite mediante introduzione nel deposito, e la **limitazione della procedura di "reverse charge" in sede di estrazione** ai soli beni precedentemente **introdotti nel deposito in esecuzione di un acquisto intracomunitario**.

Sotto il primo profilo, è stabilito che **tutte le cessioni di beni potranno essere effettuate senza pagamento dell'imposta introducendo i beni in un deposito Iva**, a prescindere dal **luogo di stabilimento o di identificazione del cessionario** (Italia, altro Paese UE o Paese extra-UE) e dalla **tipologia di beni oggetto dell'operazione** (art. 50-bis, co. 4, del D.L. 331/93).

OSSERVA

Attualmente, questa possibilità è limitata alle **cessioni effettuate verso soggetti passivi di altri Paesi UE**, e a quelle dei **beni elencati nella tabella A-bis allegata dal D.L. 331/93** (normalmente trattati nelle borse merci) nei confronti di **soggetti italiani o extracomunitari**.

Per quanto concerne, invece, l'applicazione dell'inversione contabile, si ricorda che – ai sensi del previgente art. 50-bis, co. 6, del D.L. 331/93 – **l'estrazione dei beni dal deposito Iva** per l'utilizzazione o commercializzazione in Italia **comporta l'assoggettamento degli stessi** all'imposta sul valore aggiunto tramite **l'emissione di un'autofattura** ai sensi dell'art. 17, co. 2, del D.P.R. 633/72, che deve essere annotata sia nel **registro delle fatture emesse** che in quello degli **acquisti**, con conseguente neutralizzazione dell'imposta in sede di liquidazione periodica. In tale contesto interviene, con decorrenza 1.4.2017, l'art. 4, co. 7, del D.L. 193/2016, con particolare riferimento al trattamento Iva dei **beni di provenienza extra-UE estratti da un deposito Iva** da parte di un soggetto passivo nazionale, ed oggetto di successivo **utilizzo o commercializzazione in Italia**.

OSSERVA

In altri termini, in virtù delle modifiche apportate dal D.L. 193/2016 a decorrere dal 1.4.2017, a seguito dell'estrazione dal deposito Iva di beni di provenienza Extra UE, l'imposta sul valore aggiunto non deve essere più assolta dal soggetto che estrae con il meccanismo del "reverse charge", ma **dovrà essere versata con modello F24:**

➤ **dal gestore del deposito**, in nome e per conto del debitore (ossia del soggetto passivo che

effettua l'estrazione dei beni), ferma restando **la responsabilità solidale di entrambi**, ai fini del versamento dell'imposta;

- **entro il giorno 16 del mese successivo a quello della data di estrazione, senza possibilità di avvalersi della compensazione "orizzontale"** di cui all'art. 17 del D.Lgs. 241/97.

Conseguentemente, in virtù della nuova disciplina, a decorrere dal prossimo 1.4.2017, il **debitore sarà tenuto ad annotare** nel registro degli acquisti **un'autofattura con i dati del versamento**, al fine di esercitare l'eventuale diritto alla detrazione: il gestore del deposito **sarà vincolato a specifici obblighi comunicativi**, con riferimento ai beni estratti, le cui **modalità dovranno essere definite con un provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate**.

Peraltro, a fronte della nuova procedura, per i soggetti che estraggono i beni dal deposito Iva **non sarà più necessario**:

- essere in possesso di **iscrizione alla camera di commercio** da almeno un anno;
- **dimostrare una "effettiva operatività"**;
- **attestare la regolarità dei versamenti Iva**.

OSSERVA

È, inoltre, prevista, sempre a decorrere dal prossimo 1.4.2017, una **particolare procedura** nel caso in cui **l'estrazione sia compiuta da un esportatore abituale**, il quale potrà effettuare l'acquisto avvalendosi del regime di non imponibilità Iva di cui all'art. 8, co. 1, lett. c), del D.P.R. 633/72, trasmettendo telematicamente **la dichiarazione d'intento all'Agenzia delle Entrate**, che rilascia apposita ricevuta, secondo le consuete modalità previste per l'acquisto da fornitori nazionali.

Nulla cambia, invece, **per l'estrazione dei beni introdotti nel deposito Iva in forza di un acquisto intracomunitario**: per tale fattispecie, come anticipato, **continuerà ad applicarsi il meccanismo dell'inversione contabile**.

Dichiarazioni integrative

L'art. 5 del D.L. 193/2016 riforma la **disciplina delle dichiarazioni integrative** relative alle imposte sui redditi, all'Irap ed ai sostituti d'imposta (art. 2, co. 8 e 8-bis, del D.P.R. 322/1998), nonché all'Iva, mediante l'inserimento dei nuovi co. 6-bis e 6 ter nell'art. 8 del DPR 322/1998.

Imposte sui redditi, Irap e sostituti d'imposta

Con la sostituzione del co. 8 dell'art. 2 del D.P.R. 322/1998, viene introdotta la possibilità di integrare la dichiarazione dei redditi, Irap e dei sostituti d'imposta **per correggere errori o omissioni sia "a favore" che "a sfavore" del contribuente**, ossia errori o omissioni che abbiano comportato l'indicazione di un maggior o minor reddito o, comunque, un maggior o minor debito d'imposta o un maggior o minor credito:

- entro il **termine previsto per l'accertamento** di cui all'art. 43 del D.P.R. 600/73;
- utilizzando **modelli conformi a quelli approvati per il periodo d'imposta** cui si riferisce la dichiarazione;
- salva l'applicazione **delle sanzioni e ferma restando la possibilità di avvalersi dell'istituto del ravvedimento operoso** (art. 13 del D.Lgs. 472/97).

OSSERVA

In altre parole, viene eliminato **il disallineamento esistente tra il termine di presentazione della dichiarazione integrativa "a favore"** – previsto per la dichiarazione del periodo d'imposta successivo, a norma del successivo co. 8-bis dell'art. 2 del D.P.R. 322/98 – e quello della **dichiarazione integrativa "a sfavore"** (coincidente con il termine di decadenza dell'azione accertatrice dell'Amministrazione Finanziaria).

Con il nuovo co. 8-bis dell'art. 2 del D.P.R. 322/1998 viene, invece, disciplinato l'utilizzo in compensazione del credito risultante dalla dichiarazione integrativa "a favore", prevedendo che **se la dichiarazione integrativa è presentata:**

- **entro il termine per la trasmissione di quella dell'anno successivo**, il credito risultante dalla dichiarazione integrativa può essere utilizzato in **compensazione nel modello F24, secondo le regole ordinarie;**
- **oltre il termine per la trasmissione di quella dell'anno successivo**, il credito che ne emerge **può essere utilizzato in compensazione dei debiti maturati** a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello di presentazione della stessa, previa indicazione dello stesso (e del relativo utilizzo) nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta in cui è presentata la dichiarazione integrativa.

Conseguentemente, rispetto alla precedente disciplina, viene sostanzialmente previsto un limite all'utilizzo di questo credito nel caso in cui la dichiarazione integrativa "a favore" sia presentata oltre il termine previsto per la dichiarazione successiva.

Iva

L'art. 5 del D.L. 193/2016 interviene anche sull'art. 8 del DPR n. 322/98 aggiungendo i nuovi commi 6-bis e 6-ter. In particolare, analogamente a quanto stabilito ai fini delle imposte dirette ed Irap (e ferma restando l'applicazione delle sanzioni e la facoltà di avvalersi dell'istituto del ravvedimento operoso ai sensi dell'art. 13 del D.Lgs. 472/97), viene prevista la **possibilità di integrare la dichiarazione Iva** per correggere errori o omissioni sia "a favore" che "a sfavore" del contribuente, ossia errori o omissioni che abbiano comportato l'indicazione di un maggior o minor reddito o, comunque, un maggior o minor debito d'imposta o un maggior o minor credito:

- **entro i termini di decadenza dal potere di accertamento** di cui all'art. 57 del D.P.R. 633/72;
- utilizzando **modelli conformi a quelli approvati per il periodo d'imposta** cui si riferisce la dichiarazione.

Anche in relazione all'Iva **viene sostanzialmente prevista una disciplina uniforme**, sia per le dichiarazioni integrative a favore del fisco che per quelle a favore del contribuente.

Il nuovo co. 6-ter dell'art. 8 del D.P.R. 322/98 disciplina, invece, l'utilizzo dell'eventuale credito risultante dalla dichiarazione integrativa Iva "a favore del contribuente", prevedendo che se l'integrativa è presentata:

- **entro il termine per la trasmissione della dichiarazione Iva dell'anno successivo**, il credito che ne emerge può essere, alternativamente, **portato in detrazione** in sede di liquidazione periodica o dichiarazione annuale, **utilizzato in compensazione**, oppure **chiesto a rimborso** al sussistere, per l'anno per il quale è presentata la dichiarazione integrativa, dei requisiti previsti dall'art. 30 del D.P.R. 633/72;
- **oltre il termine per la trasmissione della dichiarazione Iva dell'anno successivo**, il credito che ne emerge **può essere utilizzato in compensazione**, per "*eseguire il versamento di debiti maturati a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione integrativa*".

Termini di accertamento

Per effetto della modifica apportata all'art. 1, co. 640, della L. 23.12.2014, n. 190, **è estesa anche alla dichiarazione Iva integrativa** la previsione, già operante ai fini delle imposte dirette e Irap, **in base alla quale il termine per l'accertamento di cui agli artt. 43 del D.P.R. 600/73 e 57 del D.P.R. 633/72 decorre dalla presentazione della dichiarazione integrativa**, "*limitatamente ai soli elementi oggetto dell'integrazione*", impedendo, quindi, di riaprire la posizione fiscale del contribuente anche con riferimento ad elementi, in un modo o nell'altro, solamente collegati a quelli oggetto di integrazione.

Rottamazione delle cartelle di pagamento

L'art. 6 del D.L. 193/2016 ha introdotto una **sanatoria delle cartelle di pagamento** e degli accertamenti esecutivi, che comporta significative riduzioni per chi ne fruisce. In particolare, è riconosciuta la possibilità di **estinguere il debito, senza sanzioni e interessi, effettuando il pagamento integrale**, anche dilazionato (in un massimo di 4 rate, su cui sono dovuti gli interessi), delle somme:

- **affidate all'Agente della Riscossione** a titolo di capitale e interessi;
- maturate a favore di quest'ultimo, a titolo di **aggio** e di **rimborso delle spese per procedure esecutive** o notifica della cartella di pagamento.

Rientrano nella definizione agevolata **i carichi affidati agli Agenti della Riscossione nel periodo compreso tra l'1.1.2000 e il 31.12.2015**: occorre, pertanto, fare riferimento alla **data in cui è stato consegnato il ruolo ad Equitalia** (o affidato il debito da accertamento esecutivo) e non, invece, alla data di notifica della cartella di pagamento. Il beneficio consiste, pertanto, nell'esonero dal pagamento di qualsiasi sanzione amministrativa e degli interessi di mora (art. 30 del D.P.R. 602/73): rimangono dovute le **somme a titolo di capitale** e quelle per **interessi diversi da quelli di mora** – come quelli da **ritardata iscrizione a ruolo** di cui all'art. 20 del D.P.R. 602/73 – e gli **aggi di riscossione** previsti dall'art. 17 del DLgs. 112/99.

OSSERVA

L'agevolazione spetta anche ai soggetti che hanno **già pagato parzialmente**, anche a seguito di provvedimenti di dilazione emessi dall'Agente della Riscossione, **le somme dovute relativamente ai predetti ruoli**, a condizione che, rispetto ai piani rateali in essere, **siano effettuati i versamenti in scadenza nel periodo 1.10.2016 – 31.12.2016**.

Potranno formare oggetto di definizione agevolata **tutti i ruoli relativi riguardanti imposte**, tributi locali, contributi previdenziali e assistenziali, purché affidati all'Agente della Riscossione nel corso del predetto orizzonte temporale (1.1.2000 e il 31.12.2015), nonché di tutte le entrate riscosse a mezzo ruolo ex D.Lgs. 46/99 quali, ad esempio:

- **i contributi previdenziali dovuti alle Casse professionali** o di altra natura;
- i ruoli formati dalle **Autorità amministrative indipendenti** (Antitrust) dalla CONSOB;
- **i canoni demaniali**;
- **le spese di giustizia**.

Sono, invece, esclusi **dalla definizione agevolata**, a norma dell'art. 6, co. 10, del D.L. 193/2016:

- **le risorse proprie tradizionali dell'Unione Europea** (ad esempio, i dazi all'importazione);
- **l'Iva riscossa all'importazione**;

- i crediti **derivanti da pronunce della Corte dei Conti**;
- le **somme dovute a seguito di recupero di aiuti di Stato** dichiarati incompatibili con l'Unione Europea;
- le **multe, ammende e sanzioni pecuniarie dovute a seguito di provvedimenti** e sentenze penali di condanna;
- le **sanzioni amministrative per violazioni del Codice della Strada**. Qualora la riscossione sia stata affidata ad Equitalia, è, tuttavia, possibile beneficiare della sanatoria limitatamente agli interessi, **mentre rimangono dovute le sanzioni**.

Il versamento degli importi può essere effettuato in un'**unica soluzione, ovvero in massimo 4 rate**, tramite domiciliazione bancaria, bollettini postali o presso gli uffici dell'Agente della Riscossione.

OSSERVA

Le prime due rate sono pari ad un terzo delle somme dovute, le restanti ad un sesto. Sebbene nella norma non si rinvengano indicazioni sulla scadenza delle prime due rate, è comunque stabilito che **la scadenza della terza rata** non potrà superare il **15.12.2017**, mentre il termine ultimo della **quarta rata** sarà il **15.3.2018**.

Il soggetto interessato deve manifestare la **volontà di avvalersi della definizione agevolata** mediante un'apposita dichiarazione da effettuare:

- **entro il 22.1.2017** (90 giorni dalla data di entrata in vigore del D.L. 193/2016);
- utilizzando **la modulistica all'uopo predisposta** (che sarà disponibile sul sito Internet dell'Agente della Riscossione).

Nella dichiarazione dovrà essere indicato, tra l'altro, **il numero di rate scelto e la pendenza di giudizi aventi ad oggetto i carichi cui si riferisce la dichiarazione**, con l'impegno a rinunciare a tali giudizi. Conseguentemente, a seguito della presentazione della domanda di definizione – che sospende **i termini di prescrizione o decadenza** per il recupero dei carichi oggetto della stessa – all'Agente della Riscossione sarà preclusa la possibilità di:

- **avviare nuove azioni esecutive**;
- iscrivere **nuovi fermi amministrativi o ipoteche**;
- proseguire le **azioni di recupero coattivo precedentemente avviate**, sempre che non abbia avuto luogo il primo incanto con esito positivo, ovvero non sia stata presentata istanza di assegnazione o emesso provvedimento di assegnazione dei crediti pignorati.

OSSERVA

Al fine di beneficiare degli effetti della definizione, **la dichiarazione va presentata anche dai soggetti che**, per effetto dei pagamenti parziali, hanno già **corrisposto integralmente le somme dovute relativamente ai carichi in esame.**

Successivamente alla presentazione della domanda, l'Agente della Riscossione, entro 180 giorni dall'entrata in vigore D.L. 193/2016, **comunica al contribuente:**

- l'entità complessiva delle somme da versare;
- l'entità delle singole rate;
- il mese di scadenza di ciascuna di esse.

Resta, naturalmente, inteso che, **ove la definizione non si perfezioni**, vale a dire nel caso in cui contribuente non provveda al tempestivo e integrale versamento della somma dovuta (in un'unica soluzione o di tutte le rate, in caso di pagamento rateizzato):

- **verranno meno i relativi benefici;**
- **saranno dovuti per intero sanzioni e interessi;**
- **il carico residuo** (detratto quanto già pagato) **non potrà formare oggetto di dilazione** ai sensi dell'art. 19 del D.P.R. 602/73.

Riapertura della voluntary disclosure

L'art. 7 del D.L. 193/2016 proroga la **procedura di collaborazione volontaria** introdotta dalla L. 186/2014, riconoscendo al contribuente la **possibilità di regolarizzare le violazioni commesse fino al 30.9.2016:**

- previa **presentazione di apposita istanza di adesione** alla nuova collaborazione volontaria **entro il 31.7.2017;**
- con **possibilità di integrare le dichiarazioni** presentate **entro il 30.9.2017.**

L'Agenzia delle Entrate, con il comunicato stampa del 25.10.2016, n. 204, ha precisato che, nell'ipotesi in cui il **contribuente intenda aderire fin da subito** alla nuova procedura di collaborazione volontaria, potrà farlo senza attendere il prescritto provvedimento direttoriale (che dovrà essere emanato entro 30 giorni dall'entrata in vigore della legge di conversione del D.L. 193/2016):

- **utilizzando il "vecchio" modello di istanza** (approvato con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 30.1.2015, n. 13193), che dovrà essere trasmesso esclusivamente per via telematica;
- **inviando mediante posta elettronica certificata**, con le modalità indicate ai sensi del punto 7 del predetto provvedimento direttoriale, una **prima relazione di accompagnamento con**

l'indicazione dei dati e delle informazioni non previste nell'attuale modello (ad esempio, i dati relativi alle annualità 2014 e 2015).

Possano accedere alla nuova procedura di collaborazione volontaria, per la regolarizzazione degli investimenti illecitamente detenuti all'estero, **i soggetti residenti** tenuti alla compilazione del quadro RW, ossia persone fisiche, società semplici (e i soggetti ad esse equiparati), gli enti non commerciali (compresi i trust residenti) che:

- **non abbiano già presentato in precedenza l'istanza** (anche per interposta persona);
- **non siano destinatari di ispezioni, verifiche**, accertamento o procedimenti penali **relativi all'ambito di applicazione della procedura in esame**.

OSSERVA

Restano, in ogni caso, **esclusi** dalla riapertura dei termini della voluntary disclosure-bis **i contribuenti non destinatari degli obblighi dichiarativi di monitoraggio fiscale** o che, essendone obbligati, vi abbiano adempiuto correttamente: questi soggetti potranno, infatti, definire le violazioni connesse agli obblighi di dichiarazione (imposte sui redditi, Irap, Iva e adempimenti del sostituto di imposta), **aderendo alla voluntary disclosure c.d. "nazionale"**.

La voluntary disclosure-bis consentirà **di regolarizzare gli investimenti illecitamente detenuti in Paesi esteri**, beneficiando di una **riduzione del 50% sulle sanzioni relative alle violazioni in materia di monitoraggio fiscale**. Per gli investimenti detenuti in uno Stato a fiscalità privilegiata (D.M. 21.11.2001 e D.M. 4.5.1999), l'abbattimento delle sanzioni da RW al 50% del minimo **opera se prima della nuova sanatoria è entrato in vigore**:

- un accordo che consente un effettivo **scambio di informazioni** ai sensi dell'art. 26 del modello OCSE, ovvero;
- un accordo per lo **scambio di informazioni elaborato nel 2002 dall'OCSE** e denominato Tax Information Exchange Agreement (TIEA).

Rispetto alla versione della voluntary disclosure in vigore nel 2015, i contribuenti **potranno effettuare il versamento del dovuto in autoliquidazione, provvedendo al versamento di quanto dovuto** a titolo di imposte, ritenute, contributi, interessi e sanzioni in base all'istanza, alternativamente:

- in un'**unica soluzione, entro il 30.9.2017**;
- in **tre rate mensili di pari importo** (la prima da corrispondersi entro il 30.9.2017), qualora il contribuente decida di optare per il versamento rateale;
- **senza avvalersi della compensazione prevista dall'art. 17 del DLgs. 241/97**.

OSSERVA

È altresì disposto che, nel caso in cui gli autori delle violazioni **non provvedano spontaneamente al versamento delle somme dovute entro il termine del 30.9.2017** o qualora **il versamento delle somme dovute risulti insufficiente**, l'Agenzia delle Entrate **possa liquidare le imposte**, le ritenute, i contributi, gli interessi e le sanzioni **per tutte le annualità oggetto di regolarizzazione** attraverso **l'emissione di un invito al contraddittorio** in applicazione del disposto dell'art. 5, co. da 1-bis a 1-quinquies, del D.Lgs. 218/97 vigente alla data del 30.12.2014.

Alla "nuova" voluntary disclosure **sono applicabili**, in generale, le disposizioni di cui agli artt. da 5-quater a 5-septies del citato Decreto tenendo però conto che **i termini di accertamento** ex artt. 43 del D.P.R. 600/73, 57 del D.P.R. 633/72 e 20 del D.Lgs. 472/97 scadenti a decorrere dall'1.1.2015 sono fissati al:

- **31.12.2018** per le sole **attività oggetto di collaborazione volontaria** limitatamente agli imponibili, imposte, ritenute, contributi, sanzioni ed interessi relativi alla procedura in commento e per tutte le annualità e le violazioni oggetto della procedura stessa;
- **30.6.2017** per le **istanze presentate per la prima volta**.

Con riferimento alle **"sole attività" oggetto della "nuova" collaborazione volontaria** il contribuente è esonerato dalla presentazione del quadro RW del modello Unico 2017 e per la frazione d'anno antecedente la presentazione dell'istanza: è altresì esonerato dall'indicazione, ai fini reddituali, delle attività *"suscettibili di generare redditi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta o ad imposta sostitutiva delle imposte sui redditi, e per i redditi derivanti dall'investimento in azioni o quote di fondi comuni di investimento non conformi alla direttiva 2009/65/CE per i quali è versata l'IRPEF con l'aliquota massima oltre alla addizionale regionale e comunale"* se le relative informazioni sono analiticamente riportate nella relazione di accompagnamento. In tal caso, il **versamento di quanto dovuto** va effettuato in un'**unica soluzione, entro il 30.9.2017**.

Lo Studio rimane a disposizione per ogni ulteriore chiarimento e approfondimento di Vostro interesse.

Cordiali saluti

DOTTORESSA ANNA FAVERO