

LA LEGGE DI STABILITÀ 2013

di Mauro CERNESI

“ Sono diverse le disposizioni contenute nella legge di stabilità 2013 che hanno ricadute sui programmi di Economia aziendale e di Scienza delle finanze: le nuove detrazioni fiscali per figli a carico, gli aggiornamenti in materia di fatturazione e Iva, l'introduzione dell'imposta sulle transazioni finanziarie, le novità sull'Irap, le modifiche a Tares e Imu. ”



Nella seduta del 21 dicembre 2012 – con 309 favorevoli, 55 contrari e 5 astenuti – la Camera dei deputati ha varato definitivamente la *legge di stabilità 2013* (legge 24 dicembre 2012, n. 228). Il provvedimento, sul quale il Governo *Monti* ha posto e ottenuto la fiducia a Montecitorio, è molto diverso dal disegno di legge, intitolato “Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge di stabilità 2013)”, presentato alle Camere dal Governo *Monti* il 16 ottobre 2012. Quest’ultimo era composto di soli 14 articoli concentrati su poche questioni chiave. Dopo 66 giorni di lavori parlamentari la legge di stabilità risulta composta da 560 commi contenuti in un solo articolo lungo 192 pagine. Dopo il passaggio in Parlamento l’impatto finanziario della legge di stabilità è raddoppiato, passando da circa 15,028 a 32,420 miliardi di euro.

ripassiamo i concetti

La legge di stabilità

La legge di stabilità per il 2013-2015 – si legge nel comunicato stampa n. 49 del 09/10/2012 del Consiglio dei Ministri – rappresenta lo strumento con cui sono disposte le misure necessarie a realizzare gli obiettivi programmatici indicati dal Governo nei documenti di programmazione di bilancio e finanza pubblica. I tempi e i contenuti della procedura sono coerenti con quanto previsto nell’ambito del cosiddetto Semestre europeo, recentemente introdotto nell’ambito dell’Unione europea al fine di rafforzare le regole che presiedono ai meccanismi di *governance* e di coordinamento delle politiche macroeconomiche e fiscali. Quest’anno la legge di stabilità per il 2013-2015 consente, come previsto dagli impegni assunti in Europa, di conseguire il pareggio di bilancio in termini strutturali nel 2013. Con la legge di stabilità sono previste inoltre le norme che assicurano il coordinamento della finanza pubblica dei vari livelli di Governo, al fine di rispettare i requisiti economici e finanziari così come disposto dal Trattato di Maastricht, che anche l’Italia ha sottoscritto nel 1992 (<http://www.governo.it/Governo/ConsiglioMinistri>).

LA “FINE” DEL GOVERNO MONTI

È trascorso poco più di un anno dal primo provvedimento del Governo Monti. L'avventura del Professore e del suo Governo dei tecnici è, infatti, iniziata a dicembre 2011 con la manovra salva-Italia (decreto legge n. 201 del 6 dicembre 2011, convertito in legge n. 214 del 22 dicembre 2011) e si è conclusa – dopo aver varato numerosi provvedimenti (cresci Italia, semplifica Italia, decreto sviluppo, decreto sviluppo *bis*, solo per citarne alcuni approvati in questi mesi) – con la legge di stabilità 2013, che ha sancito la “fine” del Governo. Le prime avvisaglie della crisi si sono avute all'inizio di dicembre 2012 quando la larga coalizione che sosteneva Monti ha cominciato a vacillare. In particolare, il mancato sostegno del Popolo della libertà (Pdl) sul decreto sviluppo *bis* ha aperto una crisi di governo, con le annunciate dimissioni del Premier, prima della fine naturale della legislatura. Per evitare effetti “disastrosi” sull'economia italiana, già provata da questo periodo difficilissimo, Monti – dopo aver sentito il Presidente della Repubblica – ha dichiarato di voler rassegnare le proprie dimissioni all'indomani del voto definitivo della *legge di stabilità 2013*, così come era accaduto nel passato per l'esecutivo *Berlusconi*.

Per queste ragioni la legge di stabilità è diventata l'ultimo treno utile, da “prendere” prima delle elezioni. Eppure, secondo l'art. 11 della legge n. 196/2009 (*legge di contabilità e finanza pubblica*), la “nuova” legge di stabilità, che ha preso il posto della tanto discussa *legge finanziaria*, avrebbe dovuto limitarsi a dettare esclusivamente “norme tese a realizzare effetti finanziari con decorrenza nel triennio considerato dal bilancio pluriennale”, ma non avrebbe potuto contenere “norme di delega o di carattere ordinamentale o organizzatorio, né interventi di natura localistica o micro settoriale”. Nei fatti, invece, la legge di stabilità 2013 è tornata a essere simile alle vecchie finanziarie, tanto criticate nel passato. Si è assistito al famoso “assalto” alla diligenza da parte dei parlamentari alla spasmodica ricerca di “micro finanziamenti”, che poco hanno a che vedere con la legge di stabilità (solo al Senato gli emendamenti sono stati circa 1.700). Nella legge di stabilità sono confluiti, inoltre, importanti provvedimenti (come il decreto legge n. 216 dell'11 dicembre 2012, cosiddetto “salva infrazioni”, quello relativo alle “cartelle pazze” e il “mille proroghe”) che, a causa dell'anticipata fine della legislatura, rischiavano di non essere approvati. Tutto questo ha creato un *mix* esplosivo che ha provocato un vero e proprio testo *monstre* “illeggibile”, per usare una terminologia “coniata” a suo tempo dal Presidente della Repubblica, *Giorgio Napolitano*.

I PROVVEDIMENTI FISCALI

Sono diverse le disposizioni contenute nella legge di stabilità 2013 che hanno ricadute sui programmi di Economia aziendale e Scienza delle finanze. La nostra

analisi inizierà con le novità introdotte in *materia di Imposte sui redditi (Irpef/Ires)*. In particolare, soffermeremo la nostra attenzione: *sull'aumento delle detrazioni fiscali per i figli a carico e per quelli portatori di handicap; sulle regole di deduzione dei costi delle auto aziendali; sull'ulteriore rivalutazione dei terreni (dominicali e agrari) per i periodi d'imposta 2013, 2014 e 2015; sull'abrogazione della facoltà, riservata alle “società agricole”, di optare, a partire dal 2015, per la determinazione del proprio reddito su base catastale. Proseguiremo trattando le numerose novità introdotte in materia di Iva, per adeguare la nostra legislazione alle nuove regole di fatturazione e registrazione previste dalla direttiva Ue*



2010/45 e già recepite nel *decreto legge n. 216 dell'11 dicembre 2012* (cosiddetto decreto "salva infrazioni"). Vedremo, tra l'altro, come diventerà più semplice la *fatturazione elettronica* e "faremo conoscenza" con la *fattura semplificata*, che rappresenta una versione "leggera" della *fattura ordinaria*, per le transazioni di importo modesto. Particolare attenzione sarà posta alla nuova *imposta sulle transazioni finanziarie*, che colpisce i trasferimenti di azioni, strumenti finanziari partecipativi e derivati; si tratta della versione italiana della famosa *Tobin Tax*, dal nome del premio Nobel per l'economia *James Tobin*, che per primo la propose negli anni Settanta del secolo scorso per colpire tutte le transazioni sui mercati finanziari allo scopo di fermare gli speculatori, che riescono a ottenere profitti da logiche di breve termine. L'analisi proseguirà con le novità che riguardano l'*Imposta regionale sulle attività produttive (Irap)*; in particolare, ci occuperemo del rialzo, a partire dal 2014, dell'*importo forfetario deducibile ai fini Irap delle retribuzioni dei dipendenti a tempo indeterminato e della rimodulazione della deduzione forfetaria per i piccoli contribuenti*. Sempre in tema di *Irap*, vedremo i nuovi scenari che interesseranno i lavoratori autonomi e i piccoli imprenditori privi di significativa organizzazione, che *potranno non essere assoggettati all'imposta* sulla base dei parametri da individuare da un apposito decreto del ministro dell'Economia e delle Finanze. Chiuderemo la nostra panoramica illustrando le modifiche al nuovo tributo comunale sui rifiuti e sui servizi (cosiddetta *Tares*) e i ritocchi alla normativa relativa al gettito dell'*Imposta municipale unica (Imu)*, alla tassazione degli *immobili all'estero (Ivie)* e all'*imposta sulle attività finanziarie detenute all'estero (Ivafe)*.

LE IMPOSTE SUI REDDITI

Detrazioni fiscali Irpef per i figli a carico

Il disegno di legge di stabilità 2013 *nella sua prima stesura* prevedeva la riduzione di un punto percentuale delle prime due aliquote Irpef del 23% e del 27%. Per compensare tale taglio era stata prevista dal 2012 l'introduzione di una *franchigia di 250 euro* per gli *oneri deducibili dal reddito complessivo Irpef* e per quelli *deducibili dall'imposta*. Inoltre, era stato introdotto un *limite massimo* di 3.000 euro a contribuente per *gli oneri detraibili*. Tale inasprimento dei bonus fiscali riguardava i soggetti con redditi superiori a 15.000 euro. Se da una parte il taglio di un punto percentuale delle aliquote, relative ai primi due scaglioni, avrebbe alleggerito il carico fiscale, dall'altra la "stretta" su detrazioni e deduzioni avrebbe non solo vanificato l'agevolazione introdotta sulla rimodulazione delle due prime aliquote Irpef, ma avrebbe provocato una tassazione maggiore. Per queste ragioni durante la discussione parlamentare, per "alleviare" i pesanti effetti sulla famiglie, *si è deciso di lasciare invariate aliquote, deduzioni e detrazioni Irpef*.



ripassiamo i concetti

Oneri deducibili e detraibili ai fini Irpef

Oneri deducibili Per determinare il reddito imponibile ai fini Irpef la legge permette alcune deduzioni denominate *oneri deducibili*. Questi *ultimi vanno a diminuire l'imponibile prima di assoggettarlo a imposta*. Tra i più importanti oneri deducibili (art. 10 del Tuir) ricordiamo: i contributi previdenziali e assistenziali versati in ottemperanza a disposizioni di legge, i contributi versati ai fondi di previdenza complementare, la rendita dell'immobile adibito ad abitazione principale, le spese mediche per l'assistenza ai portatori di handicap. Con la concessione della possibilità di detrarre queste spese, lo Stato rinuncia a una cospicua parte del gettito e quindi finanzia con proprie risorse l'onere sopportato dal contribuente. Questo sconto non è uguale per tutti i contribuenti, perché la sua entità dipende dall'aliquota marginale cui il contribuente è sottoposto.

Oneri detraibili La normativa Irpef (art. 15 del Tuir) consente la detrazione del 19% di talune tipologie di spese sostenute dal contribuente allo scopo di introdurre agevolazioni e incentivi a favore di determinati impieghi del reddito (detrazioni per oneri). A differenza degli oneri deducibili, *gli oneri detraibili vanno a diminuire l'imposta lorda già calcolata*. Tra i più importanti oneri detraibili ricordiamo: interessi passivi, spese sanitarie, spese per l'istruzione, spese funebri.

Per agevolare le famiglie numerose sono state, invece, introdotte nella legge di stabilità 2013 (art. 1, comma 483) delle modifiche *riguardanti le detrazioni per i figli a carico e per quelli portatori di handicap*. In particolare, viene modificata, a decorrere dal 1° gennaio 2013, una parte dell'art. 12, comma 1, lett. c).

Art. 12, comma 1, lett. c) del Tuir

Fino al 31.12.2012	Dal 01.01.2013
800 euro per ciascun figlio, compresi i figli naturali riconosciuti, i figli adottivi e gli affidati o affiliati. La detrazione è aumentata a 900 euro per ciascun figlio di età inferiore a tre anni. Le predette detrazioni sono aumentate di un importo pari a 220 euro per ogni figlio portatore di handicap.	950 euro per ciascun figlio, compresi i figli naturali riconosciuti, i figli adottivi o affidati. La detrazione è aumentata a 1.220 euro per ciascun figlio di età inferiore a tre anni. Le predette detrazioni sono aumentate di un importo pari a 400 euro per ogni figlio portatore di handicap.

Pertanto dal 2013, le detrazioni dall'imposta lorda sono elevate nella seguente misura:

Le nuove detrazioni per i figli a carico

	Fino al 31.12.2012	Dal 01.01.2013
Figli superiori a tre anni	800 euro	950 euro
Figli inferiori a tre anni	900 euro	1.220 euro
Figli portatori di handicap (sconto aggiuntivo)	220 euro	400 euro

Non vengono modificate le altre condizioni per usufruire della detrazione. Le detrazioni sopra indicate – come si ricorderà – sono solo teoriche. Infatti, la detrazione spettante varia in funzione del reddito. Precisamente, la detrazione effettiva spetta per la parte corrispondente al rapporto tra l'importo di 95.000 euro, diminuito del reddito complessivo (al netto della rendita catastale dell'immobile adibito ad abitazione), e 95.000 euro.

$$\frac{95.000 - \text{reddito complessivo}}{95.000}$$

In sostanza, per determinare l'importo spettante occorre moltiplicare la detrazione base per il coefficiente ottenuto dal rapporto (assunto nelle prime quattro cifre decimali). Se il risultato del rapporto è inferiore o pari a zero, oppure uguale a 1, le detrazioni non spettano. In presenza di *più figli, l'importo di 95.000 euro*, sia al numeratore sia al denominatore, indicato nella formula, è *aumentato per tutti di 15.000 euro per ogni figlio successivo al primo*. Quindi l'importo aumenta a 110.000 euro nel caso di due figli a carico, a 125.000 euro per tre figli, a 140.000 euro per quattro e così via. In presenza di almeno quattro figli a carico, ai genitori è riconosciuta un'ulteriore detrazione di importo pari a 1.200 euro. Non vengono modificate altresì le condizioni per usufruire della detrazione. Sono considerati, infatti, a carico del contribuente i soggetti che possiedono un reddito complessivo Irpef non superiore a 2.840,51 euro (al lordo degli oneri deducibili).

Ricordiamo che la detrazione è *ripartita nella misura del 50% tra i genitori non legalmente ed effettivamente separati ovvero, previo accordo tra gli stessi, spetta al genitore che possiede un reddito complessivo di ammontare più elevato*. In caso di separazione legale ed effettiva o di annullamento, scioglimento o cessazione degli effetti civili del matrimonio, la detrazione spetta, in mancanza di accordo, al genitore affidatario. Nel caso di affidamento congiunto o condiviso la detrazione è ripartita, in mancanza di accordo, nella misura del 50% tra i genitori. *In caso di coniuge fiscalmente a carico dell'altro, la detrazione compete a quest'ultimo per l'intero importo*. Se l'altro genitore manca o non ha riconosciuto i figli naturali e il contribuente non è coniugato o, se coniugato, si è successivamente legalmente ed effettivamente separato, o se vi sono figli adottivi, affidati o affiliati del solo contribuente e questi non è coniugato o, se coniugato, si è successivamente legalmente ed effettivamente separato, per il primo figlio si applicano, se più convenienti, le detrazioni previste per il coniuge a carico.

e s e m p i

- 1) Ipotizziamo un contribuente che nel 2013 ha un reddito complessivo di 30.000 euro, moglie a carico, con *un figlio di età inferiore a tre anni*.

Quoziente: $(95.000 - RC)/95.000 = (95.000 - 30.000)/95.000 = 0,6842$

Detrazione spettante:

$\text{detrazione teorica} \times \text{quoziente} = 1.220 \text{ euro} \times 0,6842 = 834,72 \text{ euro}$

Lo stesso contribuente nel 2012 avrebbe usufruito di una detrazione per figlio a carico di 615,78 euro, con *una minore detrazione rispetto al 2013 di 218,94 euro*.

- 2) Ipotizziamo un contribuente che nel 2013 ha un reddito complessivo di 45.000 euro, moglie a carico, e tre figli di età superiore a tre anni.

Quoziente: $(125.000 - RC)/125.000 = (125.000 - 45.000)/125.000 = 0,64$

Detrazione spettante:

$\text{detrazione teorica} \times \text{quoziente} = (950 \times 3) \text{ euro} \times 0,64 = 1.824 \text{ euro}$

Lo stesso contribuente nel 2012 avrebbe usufruito di una detrazione per figli a carico di 1.536 euro, con *una minore detrazione rispetto al 2013 di 288 euro*.

Deducibilità delle auto aziendali

L'art. 1, comma 501, della legge di stabilità 2013 ha *modificato ulteriormente l'art. 164 del Tuir*, concernente la deducibilità delle spese e degli altri componenti negativi relativi alle autovetture, agli autocaravan, ai ciclomotori e ai motocicli *che non sono utilizzati esclusivamente come beni strumentali dalle imprese (esclusi gli agenti e i rappresentanti di commercio) e dai lavoratori autonomi*, portando tale



deduzione *dall'attuale 40%* (misura che si applicherà ancora per i costi sostenuti nel 2012) *al 20%* dall'esercizio 2013. In pratica, carburanti, manutenzione, assicurazione, bollo auto potranno essere dedotti solo per il 20%, mentre il restante 80% andrà recuperato a tassazione, concorrendo alla formazione del reddito imponibile.

e s e m p i o

Nel 2012, un professionista o un'azienda sostiene spese di carburanti e altre spese per l'auto utilizzata a uso promiscuo per 6.000 euro. Il contribuente potrà dedurre dal suo reddito (professionale o d'impresa) costi auto per 2.400 euro (6.000 euro × 40%). Nel 2013, a parità di spesa, il contribuente potrà dedurre solo 1.200 euro, ovvero il 20% di 6.000 euro.

Occorre rilevare che l'art. 164 del Tuir era già stato modificato *recentemente* dalla legge n. 92 del 28 giugno 2012, art. 4, commi 72 e 73, cosiddetta riforma *Fornero*, che aveva "ridotto" la deducibilità dei costi relativi ai mezzi di trasporto per le imprese e i professionisti a partire dal periodo successivo a quello in corso al 18 luglio 2012. In particolare, la legge prevedeva le seguenti misure:

- quota deducibile delle spese e degli altri componenti negativi relativi alle autovetture, agli autocaravan, ai ciclomotori e ai motocicli che non sono utilizzati esclusivamente come beni strumentali dal *40% al 27,50%*;
- quota deducibile dei costi relativi ai veicoli dati in uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte del periodo d'imposta *dal 90% al 70%*.

La legge di stabilità 2013 interviene solo sulla quota deducibile delle autovetture che non sono utilizzate come beni strumentali, riducendola dal 27,50% al 20%, mentre non interviene sui veicoli concessi in uso promiscuo ai dipendenti (cosiddetti *fringe benefit* o benefici accessori) che potranno essere detratti per il 70%.

I limiti del costo massimo di acquisto del veicolo fiscalmente deducibile non sono stati, invece, modificati né dalla riforma *Fornero* né tantomeno dalla legge di stabilità. Pertanto, risultano irrilevanti i costi di acquisto dei veicoli che superano le seguenti soglie:

- autovetture e autocaravan 18.075,99 euro
- autovetture agenti 25.822,84 euro
- motocicli 4.131,66 euro
- ciclomotori 2.065,83 euro

In sintesi, per gli anni 2012 e 2013 la situazione è la seguente:

Percentuali di deducibilità costi di gestione per autovetture, autocaravan, motocicli e ciclomotori

	% di deducibilità (anno 2012)	% di deducibilità (anno 2013)
Auto date in uso promiscuo al dipendente	90%	70%
Auto a uso aziendale	40%	20%
Auto del professionista	40%	20%
Auto dell'agente di commercio	40%	20%
Auto esclusivamente strumentale*	100%	100%

*La deducibilità integrale dei costi auto e di ogni altro componente negativo relativo all'utilizzo delle stesse è riservata ai soli mezzi di trasporto individuati dall'art. 164, comma 1, lett. a), n. 1, del Tuir poiché destinati a essere utilizzati esclusivamente come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa, ossia, quelli "senza i quali l'attività stessa non può essere esercitata", come, per esempio, le autovetture possedute dalle imprese di noleggio.

Ulteriore rivalutazione per i redditi dei terreni

La legge di stabilità 2013 (art. 1, comma 512) prevede, ai soli fini delle imposte sui redditi (Irpef/Ires), l'ulteriore rivalutazione del 15% dei redditi dominicali e agrari per periodi d'imposta 2013, 2014 e 2015. La legge consente, tuttavia, una rivalutazione inferiore, pari al 5%, per i redditi dominicali e agrari dei terreni agricoli e dei terreni non coltivati, se posseduti e condotti da coltivatori diretti o imprenditori agricoli professionali iscritti alla previdenza agricola. L'incremento va applicato all'importo risultante dalla rivalutazione dell'80% per i redditi dominicali e del 70% per quelli agrari, già ordinariamente applicata (art. 3, comma 50, legge n. 662/1996). Il risultato lo si rivaluta del 15% o del 5% a seconda dei casi.

esempio

Ipotizziamo un contribuente non coltivatore diretto con reddito dominicale e reddito agrario, così come risulta al catasto, di 800 euro. Per prima cosa occorre rivalutare il terreno rispettivamente dell'80% e del 70%, così come stabilito dalla legge n. 662/1996.

a) Reddito dominicale	800 euro
rivalutazione dell'80%	$800 \times (1 + 0,80) = 1.440$ euro
ulteriore rivalutazione del 15%	$1.440 \times (1 + 0,15) = 1.656$ euro

In pratica la rivalutazione del reddito dominicale passa dall'attuale 80% al 107% del reddito dominicale.

b) Reddito agrario	800 euro
rivalutazione del 70%	$800 \times (1 + 0,70) = 1.360$ euro
ulteriore rivalutazione del 15%	$1.360 \times (1 + 0,15) = 1.564$ euro

In pratica la rivalutazione del reddito agrario passa dall'attuale 70% al 95,5% del reddito agrario.

per saperne di più

La determinazione del reddito agrario e dominicale

Il reddito dei terreni si distingue in *reddito dominicale* e *reddito agrario*. Il reddito dominicale deriva dal *semplice possesso del terreno* (rendita fondiaria) e deve essere dichiarato a prescindere dalla coltivazione o meno del fondo. Il reddito agrario, invece, rappresenta il reddito (profitto) che deriva dall'esercizio dell'attività agricola sul fondo. Il reddito dei terreni è determinato sulla base di tariffe d'estimo catastali. Si tratta pertanto di un reddito normale (un reddito cioè che tiene conto della potenzialità media del terreno) e non di un reddito effettivo. Le rendite catastali attualmente applicate sono entrate in vigore il 1° gennaio 1988 e pertanto risultano non aggiornate. In attesa della definizione dei nuovi estimi, ai soli fini dell'applicazione dell'imposta, le rendite catastali, che risultano dai certificati catastali, devono essere pertanto rivalutate. Attualmente – come abbiamo visto – dopo la legge di stabilità 2013 la rivalutazione è del 107% per il reddito dominicale e del 95,5% per il reddito agrario. Il reddito agrario, nonostante la rivalutazione, essendo determinato sulla base di criteri convenzionali che tendono a sottovalutarlo, è assoggettato a una *tassazione più lieve del reddito d'impresa*. Per evitare facili forme elusive il legislatore ha previsto che i redditi prodotti nell'ambito di società di capitali, di società in nome collettivo e in accomandita semplice siano determinati secondo i criteri del reddito d'impresa. La tassazione in base alle tariffe catastali è ammessa, per opzione, per le società di persone, le società a responsabilità limitata e le società cooperative che si qualificano come "società agricole" (art. 1, comma 1093 della legge n. 296/2006). Quest'ultima norma cesserà di avere efficacia – come vedremo – a partire dal 2015.

Società agricole e tassazione catastale

La legge di stabilità 2013 (art. 1, commi 513 e 514) *elimina, per le società agricole, la possibilità di tassazione su base catastale*, con revoca delle opzioni già esercitate, con effetto *dall'esercizio 2015*. In pratica, le società in nome collettivo, le società in accomandita semplice, le società a responsabilità limitata e le cooperative, che svolgono esclusivamente attività agricole (e che si qualificano come "società agricole") ritorneranno dall'esercizio 2015 alla determinazione del reddito in base alla differenza tra ricavi e costi e non avranno più la possibilità di optare per il regime catastale (maggiormente conveniente). Gli acconti d'imposta dovranno essere rideterminati sulla base del bilancio e non con riferimento ai dati catastali. *Ditte individuali e società agricole semplici continueranno, invece, a determinare il reddito agrario sulla base dei criteri catastali.*

IVA: NORME IN MATERIA DI FATTURAZIONE

Al fine di recepire la direttiva 2010/45/UE del Consiglio, del 13 luglio 2010, che obbliga gli Stati membri a recepire entro il 31 dicembre 2012 una serie di nuove regole in materia di fatturazione, con effetti *a decorrere dal 1° gennaio 2013*, il legislatore ha approvato il *decreto legge n. 216 dell'11 dicembre 2012* (cosiddetto decreto "salva infrazioni"), contenente tra l'altro all'art. 1 le modifiche di adeguamento al DPR n. 633/1972 (normativa Iva italiana) e al decreto legge n. 331/1993 (convertito, con modificazioni, dalla legge n. 427/1993), in materia di operazioni Iva intracomunitarie. Considerato che il decreto legge n. 216/2012 rischiava di non essere convertito in legge, a causa dell'annunciata fine anticipata della legislatura, le disposizioni contenute in esso sono state recepite nell'art. 1, *commi da 324 a 355, della legge di stabilità 2013* (legge n. 228/2012). In particolare, le modifiche normative introdotte riguardano la disciplina relativa:

- alla base imponibile, ai soggetti passivi e al volume d'affari;
- alla fattura elettronica;
- al contenuto e all'emissione della fattura;
- alle annotazioni in fattura per particolari tipologie;
- alla fattura semplificata;
- all'Iva comunitaria.



Base imponibile

L'art. 13 (Determinazione della base imponibile), *comma 4, del DPR n. 633/1972*, relativo al *computo dei corrispettivi e delle spese in valuta* e alla *conversione in euro*, è completamente sostituito. La nuova versione introduce un *nuovo criterio sussidiario* in assenza del cambio relativo al giorno di effettuazione dell'operazione, rappresentato *dal giorno di emissione della fattura*. Tale criterio facilita quindi la determinazione del cambio da utilizzare ai fini del calcolo della base imponibile Iva. Viene poi confermato l'ulteriore criterio residuale rappresentato dal cambio del giorno antecedente più prossimo, in mancanza degli altri riferimenti sopra descritti.

Un quadro di sintesi: base imponibile e operazioni in valuta

Ai fini della determinazione della base imponibile, i corrispettivi dovuti e le spese e gli oneri sostenuti in valuta estera sono computati come segue:

- il cambio del giorno di effettuazione dell'operazione;
- o, nel caso di omessa indicazione nella fattura, nel giorno di emissione della fattura;
- in mancanza, il calcolo è eseguito sulla base della quotazione del giorno antecedente più prossimo.

La conversione in euro di tutte le operazioni effettuate nell'anno solare potrà essere fatta sulla base del tasso di cambio pubblicato dalla Banca centrale europea; non è necessaria, pertanto, una specifica comunicazione all'Amministrazione finanziaria.

Art. 13 (Base imponibile), comma 4, DPR n. 633/1972

Fino al 31.12.2012	Dal 01.01.2013
<p>4. Ai fini della determinazione della base imponibile i corrispettivi dovuti e le spese e gli oneri sostenuti in valuta estera sono computati secondo il cambio del giorno in cui è stata effettuata l'operazione e, in mancanza, secondo il cambio antecedente più prossimo.</p>	<p>4. Ai fini della determinazione della base imponibile i corrispettivi dovuti e le spese e gli oneri sostenuti in valuta estera sono computati secondo il cambio del giorno dell'effettuazione dell'operazione o, in mancanza di tale indicazione nella fattura, del giorno di emissione della fattura. In mancanza, il computo è effettuato sulla base della quotazione del giorno antecedente più prossimo. La conversione in euro, per tutte le operazioni effettuate nell'anno solare, può essere fatta sulla base del tasso di cambio pubblicato dalla Banca centrale europea.</p>

Soggetti passivi

Viene modificato l'art. 17 (Soggetti passivi), comma 2, del DPR n. 633/1972, relativo a *operazioni Iva con soggetti non residenti*. Nel caso di *cessione di beni e prestazioni di servizi* effettuate in Italia da un soggetto passivo residente in altro Stato membro dell'Ue (cedente o prestatore comunitario), *sia il cessionario sia il committente* possono adempiere agli obblighi di fatturazione e registrazione secondo le regole dell'integrazione della fattura estera. Ricordiamo che la formulazione in vigore fino al 31 dicembre 2012 prevedeva che nel caso di prestazioni di servizi, rese da un soggetto passivo stabilito in un altro Stato membro dell'Unione europea, il *committente* assolveva agli obblighi di fatturazione e registrazione.

Volume d'affari

La legge di stabilità rivede il sistema delle esclusioni del computo del *volume d'affari* di cui all'art. 20 (Volume d'affari), comma 1, secondo periodo, del DPR n. 633/1972. Tra le operazioni irrilevanti nella determinazione del volume d'affari vengono *comprese anche* le cessioni di *beni ammortizzabili relativi a diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione di opere dell'ingegno* (art. 2424 c.c. voce B.I. 3) e *a concessioni, licenze, marchi e diritti simili* (art. 2424 c.c. voce B.I. 4). Ricordiamo che nella precedente formulazione non concorrevano a formare il volume d'affari le cessioni di beni ammortizzabili, *compresi* quelli indicati nell'art. 2425, n. 3 del Codice civile ovvero i *lavori in corso su ordinazione*. Inoltre, è soppressa l'esclusione dalla base imponibile delle prestazioni di servizi rese a soggetti stabiliti in un altro Stato membro della Comunità, non soggette all'imposta ai sensi dell'art. 7-ter del DPR n. 633/1972.

Art. 20 (Volume d'affari), comma 1, DPR n. 633/1972

Fino al 31.12.2012

1. Per volume d'affari del contribuente si intende l'ammontare complessivo delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi dallo stesso effettuate, registrate o soggette a registrazione con riferimento a un anno solare a norma degli articoli 23 e 24, tenendo conto delle variazioni di cui all'articolo 26. Non concorrono a formare il volume d'affari le cessioni di beni ammortizzabili, compresi quelli indicati nell'articolo 2425, n. 3, del Codice civile, nonché i passaggi di cui all'ultimo comma dell'articolo 36 e le prestazioni di servizi rese a soggetti stabiliti in un altro Stato membro della Comunità, non soggette all'imposta ai sensi dell'articolo 7-ter del presente decreto.

Dal 01.01.2013

1. Per volume d'affari del contribuente si intende l'ammontare complessivo delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi dallo stesso effettuate, registrate o soggette a registrazione con riferimento a un anno solare a norma degli articoli 23 e 24, tenendo conto delle variazioni di cui all'articolo 26. Non concorrono a formare il volume d'affari le cessioni di beni ammortizzabili, compresi quelli indicati nell'articolo 2424 del Codice civile, voci B.I. 3) e B.I. 4) dell'attivo dello stato patrimoniale, nonché i passaggi di cui all'ultimo comma dell'articolo 36.

Fattura elettronica

Con la legge di stabilità viene integrato il comma 1, dell'art. 21 del DPR n. 633/1972 stabilendo, tra l'altro, la piena equiparazione tra la *fattura elettronica* e quella *cartacea*. Viene altresì introdotta una definizione di fattura elettronica.

Per **fattura elettronica** si intende la fattura che è stata emessa o ricevuta in un qualunque formato elettronico.



Per l'utilizzo della fattura elettronica è, però, necessaria l'accettazione da parte del destinatario. L'accettazione non deve essere necessariamente manifestata tra le parti tramite accordi scritti o verbali. È sufficiente, infatti, che il destinatario ponga in essere comportamenti concludenti, come la registrazione in contabilità o il pagamento della fattura ricevuta. La fattura, cartacea o elettronica, si ha per emessa all'atto della sua consegna, spedizione, trasmissione o messa a disposizione del cessionario/committente.

Nel caso di più fatture elettroniche trasmesse in un unico lotto allo stesso destinatario da parte dello stesso prestatore è possibile inserire una sola volta le indicazioni comuni alle diverse fatture a condizione che per ogni fattura sia accessibile la totalità delle informazioni. Il soggetto emittente deve assicurare l'autenticità dell'origine, l'integrità del contenuto dal momento della sua emissione fino al termine del suo periodo di conservazione.

In merito all'autenticità dell'origine e integrità del contenuto della fattura il soggetto emittente può avvalersi non solo dell'apposizione della firma elettronica qualificata o digitale ovvero di sistemi di trasmissione elettronica dei dati (cosiddetti sistemi *Edi - Electronic data interchange*), ma anche di sistemi di controllo di gestione che assicurano un collegamento affidabile tra la fattura e la cessione di beni o la prestazione di servizi a essa riferibile.

La legge di stabilità conferma la prassi secondo cui le fatture elettroniche devono essere conservate in modo elettronico, mentre le fatture create in formato elettronico, ma per le quali manca l'accettazione da parte del destinatario, e quelle cartacee possono essere conservate elettronicamente oppure con i sistemi tradizionali.

Un quadro di sintesi: la fattura elettronica

Caratteristiche che deve possedere la fattura in formato elettronico e condizioni per la sua emissione:

- la fattura elettronica è equiparata a quella cartacea;
- la fattura elettronica si considera emessa al momento della trasmissione o della messa a disposizione del cessionario o committente;
- il ricorso alla fattura elettronica è subordinato all'accettazione da parte del destinatario;
- l'autenticità dell'origine e dell'integrità del contenuto, oltre che dall'apposizione della firma elettronica qualificata o digitale dell'emittente o dai sistemi Edi di trasmissione elettronica dei dati, può essere garantita da sistemi di controllo di gestione in grado di assicurare un collegamento affidabile tra la fattura elettronica e l'operazione a essa riferibile.

Contenuto della fattura

Dal confronto fra il contenuto della fattura previsto dal *vecchio art. 21* (Fatturazione delle operazioni), comma 2, del DPR. n. 633/1972 e l'attuale articolo, modificato dalla legge di stabilità (comma 325), emergono due rilevanti novità: *la numerazione progressiva e l'indicazione del numero di partita Iva del cessionario o del committente*. Secondo la nuova formulazione:

la fattura deve presentare un “*numero progressivo che la identifichi in modo univoco*” (art. 21, comma 2, lett. b).

Nella versione precedente – come si ricorderà – la fattura *era datata e numerata in ordine progressivo per anno solare*, mentre dal 2013 la numerazione progressiva non dovrà più essere collegata all'anno solare, ma dovrà contenere un “*numero progressivo che la identifichi in modo univoco*”. In pratica, il soggetto passivo (come indicato nella Risoluzione n. 1/E dell'Agenzia delle Entrate) potrà adottare, a decorrere dal 1° gennaio 2013, una delle seguenti soluzioni:

- a) numerazione progressiva che, partendo dal numero 1, prosegue ininterrottamente per tutti gli anni solari di attività del contribuente, fino alla cessazione dell'attività stessa;
- b) numerazione progressiva per anno solare. Per esempio, fermo restando l'obbligo di indicare in fattura la data, sono consentite le seguenti modalità di numerazione progressiva all'interno di ciascun anno solare:
 - Fatt. n. 1, Fatt. n. 2, Fatt. n. 3 ecc.;
 - Fatt. n. 1/2013, Fatt. n. 2/2013, Fatt. n. 3/2013 ecc.;
 - Fatt. n. 2013/1, Fatt. n. 2013/2, Fatt. n. 2013/3 ecc.

Altra novità è il numero di partita Iva del cessionario o del committente. Secondo la nuova formulazione dell'art. 21, comma 2, la fattura deve contenere:

il “*numero di partita Iva del soggetto cessionario o committente ovvero, in caso di soggetto passivo stabilito in un altro Stato membro dell'Unione europea, numero di identificazione Iva attribuito allo Stato membro di stabilimento; nel caso in cui il cessionario o il committente residente o domiciliato nel territorio dello Stato non agisce nell'esercizio d'impresa, arte o professione, codice fiscale*” (art. 21, comma 2, lett. f).

L'indicazione della partita Iva del cessionario o del committente non era richiesta nella previgente normativa. Molti comunque – sebbene non richiesto espressamente – già la indicavano in fattura; infatti, ulteriori adempimenti richiedevano ai soggetti passivi l'indicazione di tali dati (si pensi, per esempio, agli elenchi clienti/fornitori). Si propone nella seguente tabella il vecchio e il nuovo testo dell'art. 21, comma 2, del DPR n. 633/1972.

Art. 21, comma 2, DPR. n. 633/1972

Fino al 31.12.2012	Dal 01.01.2013
<p>2. La fattura è datata e numerata in ordine progressivo per anno solare e contiene le seguenti indicazioni:</p> <p><i>a)</i> ditta, denominazione o ragione sociale, residenza o domicilio dei soggetti fra cui è effettuata l'operazione, del rappresentante fiscale nonché ubicazione della stabile organizzazione per i soggetti non residenti e, relativamente al cedente o prestatore, numero di partita IVA. Se non si tratta di imprese, società o enti devono essere indicati, in luogo della ditta, denominazione o ragione sociale, il nome e il cognome;</p> <p><i>b)</i> natura, qualità e quantità dei beni e dei servizi formanti oggetto dell'operazione;</p> <p><i>c)</i> corrispettivi ed altri dati necessari per la determinazione della base imponibile, compreso il valore normale dei beni ceduti a titolo di sconto, premio o abbuono di cui all'art. 15, n. 2;</p> <p><i>d)</i> valore normale degli altri beni ceduti a titolo di sconto, premio o abbuono;</p> <p><i>e)</i> aliquota, ammontare dell'imposta e dell'imponibile con arrotondamento al centesimo di euro;</p> <p><i>f)</i> numero di partita IVA del cessionario del bene o del committente del servizio qualora sia debitore dell'imposta in luogo del cedente o del prestatore, con l'indicazione della relativa norma;</p> <p><i>f-bis)</i> il numero di identificazione IVA attribuito dallo Stato membro di stabilimento del cessionario o committente, per le operazioni effettuate nei confronti di soggetti stabiliti nel territorio di un altro Stato membro della Comunità;</p> <p><i>g)</i> data della prima immatricolazione o iscrizione in pubblici registri e numero dei chilometri percorsi, delle ore navigate o delle ore volate, se trattasi di cessione intracomunitaria di mezzi di trasporto nuovi, di cui all'art. 38, comma 4, del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427;</p> <p><i>h)</i> annotazione che la stessa è compilata dal cliente ovvero, per conto del cedente o prestatore, da un terzo.</p>	<p>2. La fattura contiene le seguenti indicazioni:</p> <p><i>a)</i> data di emissione;</p> <p><i>b)</i> numero progressivo che la identifichi in modo univoco;</p> <p><i>c)</i> ditta, denominazione o ragione sociale, nome e cognome, residenza o domicilio del soggetto cedente o prestatore, del rappresentante fiscale nonché ubicazione della stabile organizzazione per i soggetti non residenti;</p> <p><i>d)</i> numero di partita IVA del soggetto cedente o prestatore;</p> <p><i>e)</i> ditta, denominazione o ragione sociale, nome e cognome, residenza o domicilio del soggetto cessionario o committente, del rappresentante fiscale nonché ubicazione della stabile organizzazione per i soggetti non residenti;</p> <p><i>f)</i> numero di partita IVA del soggetto cessionario o committente ovvero, in caso di soggetto passivo stabilito in un altro Stato membro dell'Unione europea, numero di identificazione IVA attribuito dallo Stato membro di stabilimento; nel caso in cui il cessionario o committente residente o domiciliato nel territorio dello Stato non agisce nell'esercizio d'impresa, arte o professione, codice fiscale;</p> <p><i>g)</i> natura, qualità e quantità dei beni e dei servizi formanti oggetto dell'operazione;</p> <p><i>h)</i> corrispettivi ed altri dati necessari per la determinazione della base imponibile, compresi quelli relativi ai beni ceduti a titolo di sconto, premio o abbuono di cui all'articolo 15, primo comma, n. 2;</p> <p><i>i)</i> corrispettivi relativi agli altri beni ceduti a titolo di sconto, premio o abbuono;</p> <p><i>l)</i> aliquota, ammontare dell'imposta e dell'imponibile con arrotondamento al centesimo di euro;</p> <p><i>m)</i> data della prima immatricolazione o iscrizione in pubblici registri e numero dei chilometri percorsi, delle ore navigate o delle ore volate, se trattasi di cessione intracomunitaria di mezzi di trasporto nuovi, di cui all'articolo 38, comma 4, del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427;</p> <p><i>n)</i> annotazione che la stessa è emessa, per conto del cedente o prestatore, dal cessionario o committente ovvero da un terzo.</p>

Emissione della fattura

Come sappiamo, la fattura va emessa al momento di effettuazione dell'operazione così come determinato dall'art. 6 del DPR n. 633/1972, secondo cui, salve le eccezioni previste dall'articolo stesso, le cessioni di beni si considerano effettuate nel momento della stipula, se riguardano beni immobili e nel momento della consegna o spedizione se riguardano beni mobili; le prestazioni di servizi, invece, si considerano effettuate all'atto del pagamento del corrispettivo. A norma dell'art. 21, comma 1, del DPR n. 633/1972 la fattura, cartacea o elettronica, si considera emessa all'atto della sua consegna, spedizione, trasmissione o messa a disposizione del cessionario o committente. In alcuni casi, tuttavia l'emissione può essere differita (cosiddetta *fattura differita*), in base a quanto previsto nel comma 4 dell'art. 21 del DPR n. 633/1972, secondo cui per le cessioni di beni, effettuate nello stesso mese solare nei confronti del medesimo soggetto, la cui consegna o spedizione risulti da documento di trasporto o altro documento idoneo, la fattura può essere emessa entro il giorno 15 del mese successivo a quello di consegna o spedizione. Su questa deroga è intervenuto il legislatore estendendo la possibilità di emettere "fattura differita" anche per le "prestazioni di servizi". Più precisamente, è ora previsto che, oltre alle cessioni di beni, anche per le prestazioni di servizi individuabili attraverso idonea documentazione, effettuate nello stesso mese solare nei confronti del medesimo soggetto può essere emessa una sola fattura, recante il dettaglio delle operazioni, entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione delle medesime. Sono stati, poi, estesi, i termini per la fatturazione delle operazioni intracomunitarie per le prestazioni di servizi "generiche"; la nuova scadenza è fissata nel giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione. Quest'ultima disposizione riguarderà anche la fatturazione o autofatturazione delle prestazioni di servizi generiche resi o ricevuti da soggetti extra Unione europea.

Le annotazioni in fattura per particolari tipologie

Nella legge di stabilità è previsto, con l'introduzione del nuovo comma 6 dell'art. 21 del DPR n. 633/1972, l'obbligo di apporre in fattura una "annotazione specifica" nei casi in cui l'operazione non reca l'addebito dell'imposta (nuovo art. 21, comma 6, DPR n. 633/1972), eventualmente indicando la relativa norma comunitaria o nazionale di riferimento. Occorre infatti precisare se l'operazione è non imponibile, non soggetta, esente o sottoposta a regime speciale (agenzie viaggi o margine, specificando se si tratta di margine per i beni usati, gli oggetti d'arte o

quelli d'antiquariato o collezione). È prevista, inoltre, nel nuovo comma 6-bis, art. 21, del DPR n. 633/1972, l'annotazione "inversione contabile" per le operazioni extraterritoriali effettuate nei confronti di soggetti passivi debitori dell'imposta (si tratta delle operazioni sottoposte al meccanismo del "reverse charge": si pensi alle prestazioni dei subappaltatori edili, cessioni di oro, cessione di rottami ecc.) e l'annotazione "operazione non soggetta" per le operazioni extraterritoriali effettuate fuori dall'Unione europea. Infine, le fatture emesse dal cessionario/committente in virtù di un obbligo proprio devono essere qualificate come "autofatturazione" (nuovo comma 6-ter dell'art. 21 del DPR n. 633/1972).



Annotazioni per particolari tipologie di operazioni

Art. 21, comma 6, DPR n. 633/1972

- cessioni di beni in transito o depositati in luoghi soggetti a vigilanza doganale, non soggette ad Iva ex art. 7-bis, comma 1, va riportata l'annotazione "*operazione non soggetta*"
- operazioni non imponibili ex artt. 8, 8-bis, 9 e 38-quater, va riportata l'annotazione "*operazione non imponibile*"
- operazioni esenti ex art. 10, ad eccezione di quelle indicate al n. 6 (ossia, operazioni relative all'esercizio del lotto, lotterie nazionali, giochi di abilità e concorsi pronostici riservati allo Stato ecc.), va riportata l'annotazione "*operazione esente*"
- operazioni soggette al regime del margine di cui al D.l. 41/95, va riportata l'annotazione "*regime del margine – beni usati*", "*regime del margine – oggetti d'arte*" o "*regime del margine – oggetti di antiquariato o da collezione*"
- operazioni effettuate dalle agenzie di viaggio e turismo soggette al regime del margine ex art. 74-ter, va riportata l'annotazione "*regime del margine – agenzie di viaggio*"

Anche per le operazioni rese da soggetti passivi italiani, per le quali l'Iva non è dovuta in Italia ai sensi degli artt. da 7 a 7-septies, è necessario emettere la fattura riportando, in luogo dell'imposta, una specifica annotazione, eventualmente indicando la relativa norma comunitaria o nazionale.

Art. 21, comma 6-bis, DPR n. 633/1972

- cessioni di beni/prestazioni di servizi, diverse da quelle di cui all'art. 10, comma 1, nn. da 1) a 4), effettuate nei confronti di soggetti passivi Ue, va riportata l'annotazione "*inversione contabile*"
- cessioni di beni/prestazioni di servizi effettuate nei confronti di soggetti extra Ue, va riportata l'annotazione "*operazione non soggetta*"

Art. 21, comma 6-ter, DPR n. 633/1972

- nel caso in cui l'obbligo di emissione del documento Iva ricada in capo al cessionario di un bene o al committente (art. 17, comma 2, DPR 633/72), sulla fattura emessa andrà indicata l'annotazione "*autofatturazione*"

La fattura semplificata

Con la legge di stabilità viene inserito nel DPR n. 633/1972 il nuovo art. 21-bis, che disciplina la *fattura semplificata*. Tale documento nasce con l'intento di agevolare le imprese che effettuano un gran numero di transazioni di importo limitato (importo complessivo non superiore a 100 euro), ovvero, a prescindere dall'importo, in caso in cui è necessario modificare una fattura (cosiddette fatture *rettificative o note di variazione*, di cui all'art. 26 del DPR 633/1972). Il comma 3 dell'art. 21-bis del DPR n. 633/1972 prevede, inoltre, la possibilità per il ministero dell'Economia e delle Finanze, attraverso un apposito decreto, di ampliare l'ambito di operatività della facoltà di emissione della fattura semplificata, secondo due modalità:

- aumento del limite massimo del corrispettivo complessivo, da 100 euro a 400 euro;
- esclusione della soglia stabilita (quindi senza alcun limite di importo), per le operazioni effettuate nell'ambito di specifici settori di attività o da peculiari tipologie di soggetti, per i quali le pratiche commerciali o amministrative o le condizioni tecniche di emissioni delle fatture rendono difficoltoso il rispetto degli obblighi previsti dalla legge per l'emissione delle fatture ordinarie (si pensi, per esempio, alle fatture per download digitali o e-book).

Le semplificazioni *maggiormente rilevanti* introdotte con la fattura semplificata riguardano la possibilità:

- di indicare *solamente il numero di partita Iva o il codice fiscale* (per i privati cittadini italiani) e non anche i dati identificativi (nome, cognome, denominazione, indirizzo ecc.) del destinatario;
- di indicare in modo più generico *l'oggetto dell'operazione*, non essendo specificamente richiesto di riportare la natura, qualità e quantità dei beni e dei servizi, ma la descrizione;
- di indicare *l'importo complessivo lordo*, specificando *l'importo dell'Iva incorporata oppure soltanto l'aliquota*, in luogo di imponibile e di imposta.

La fattura semplificata *non può essere emessa* per:

- le cessioni intracomunitarie;
- le cessioni di beni e le prestazioni di servizi di cui all'art. 21, comma 6-bis, lett. a), DPR n. 633/1972, ossia operazioni non soggette a Iva per carenza del requisito territoriale effettuate nei confronti di soggetti passivi debitori d'imposta in un altro Stato membro dell'Unione europea.

Sarà consentito, infine, *emettere la fattura*, sia *ordinaria* sia *semplificata*, attraverso gli apparecchi *misuratori fiscali* di cui alla legge n. 18/1983 (registratori di cassa).

Fac-simile fattura semplificata

Pizzeria Ristorante "I Cesaroni" Srl 00148 – Roma P.Iva 01801250589	
	1 Cliente Partita Iva 01482620594
2	Fattura n. 112/A del 10 febbraio 2013
3	n. 1 Menu a prezzo fisso
Aliquota	4 Totale corrispettivo
10%	euro 35,00

Caratteristiche della fattura semplificata

- 1 In luogo dei dati identificativi (nome, cognome ecc.) del cessionario o committente stabilito in Italia, può riportare solo il codice fiscale o la partita Iva.
- 2 Occorre riportare, come per le fatture ordinarie, il numero progressivo della fattura che la identifichi in modo univoco e la data di emissione.
- 3 Invece della natura, qualità e quantità dei beni e servizi oggetto dell'operazione è sufficiente descrivere i beni ceduti e/o i servizi resi.
- 4 Attualmente può essere emessa per operazioni non superiori a 100 euro; non è necessario indicare la base imponibile Iva, essendo sufficiente l'esposizione del corrispettivo complessivo e dell'imposta incorporata, ovvero dei dati che permettono di calcolarla (totale corrispettivo e aliquota d'imposta applicata).

Le modifiche alla disciplina Iva comunitaria

Sono diverse le modifiche introdotte dalla legge di stabilità che hanno interessato il decreto legge n. 331/1993 (normativa Iva comunitaria). Innanzitutto, cambiano le regole sul *momento di effettuazione delle operazioni*. Infatti, viene completamente riscritto l'art. 39 del decreto legge 331/1993 (Effettuazione delle cessioni e degli acquisti intracomunitari). Fino a oggi, gli *acquisti intracomunitari* s'intendevano effettuati: alla consegna dei beni al cessionario nel territorio dello Stato, se il trasporto avveniva con i mezzi del cedente comunitario, ovvero, al momento dell'arrivo nel territorio dello Stato, se il trasporto avveniva con i mezzi dell'acquirente. Per le *cessioni intracomunitarie*, invece, venivano applicati i criteri di cui all'art. 6 del DPR n. 633/1972.

Questo modo di operare non rispettava, però, le disposizioni europee *secondo cui l'acquisto intracomunitario di beni si considera effettuato nel momento in cui*



si ritiene eseguita un'analoga cessione di beni interna. Conseguentemente, la legge di stabilità dispone nel nuovo comma 1 dell'art. 39 del decreto legge n. 331/1993 che le *cessioni intracomunitarie* (per cui la regola era già applicabile) e gli *acquisti intracomunitari* si considerano effettuati *nel momento dell'inizio del trasporto o della spedizione al cessionario o ai terzi per suo conto, a partire rispettivamente dal territorio dello Stato (cessione) o dal territorio dello Stato membro di provenienza dei beni (acquisti)*.

Altra novità riguarda gli acconti pagati anticipatamente prima dell'invio dell'effettuazione dell'operazione. Non è più necessario, infatti, emettere la fattura in relazione all'importo pagato relativa a una cessione intracomunitaria (tale adempimento era, invece, previsto nel comma 2 dell'art. 39 del decreto legge n. 331/1993, abrogato dalla legge di stabilità).

Relativamente agli scambi intracomunitari, è modificato il comma 2, secondo periodo, dell'art. 46, del decreto legge n. 331/1993 relativo all'*emissione della fattura per la cessione di beni e prestazioni di servizi intracomunitari*; in pratica la fattura va emessa *entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione*, analogamente a quanto stabilito dalla disciplina italiana per la prestazione di servizi intracomunitari (art. 21, comma 4, DPR n. 633/1972). La legge di stabilità modifica, inoltre, i termini per la regolarizzazione degli acquisti intracomunitari. Precisamente, il nuovo comma 5 dell'art. 46 stabilisce che *in caso di mancato ricevimento della fattura, entro il secondo mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione, il cessionario debba emettere autofattura, non oltre il 15 del terzo mese successivo a quello del momento di effettuazione dell'operazione; se la fattura, invece, è stata ricevuta, ma l'importo risultante dal documento è inferiore a quello reale, il cessionario deve emettere fattura integrativa entro il 15 del mese successivo alla registrazione della fattura originaria*. Una volta ricevuta la fattura dal cedente/prestatore – nei termini sopra evidenziati – il committente soggetto passivo d'imposta dovrà, previa integrazione, annotare il documento entro il 15 del mese successivo a quello di ricezione e con riferimento al mese precedente, secondo le modalità dell'art. 47 del decreto legge n. 331/1993. Le fatture relative alle cessioni intracomunitarie (ai sensi del nuovo comma 4 dell'art. 47) dovranno essere annotate distintamente nel registro delle fatture emesse, secondo l'ordine della numerazione ed entro il termine di emissione, con riferimento al mese di effettuazione dell'operazione.

Il “balletto” delle aliquote Iva

La “Manovra correttiva 2011” (decreto legge n. 98/2011, convertito, con modificazioni, nella legge n. 111/2011) aveva stabilito, per il periodo compreso tra il 1° ottobre e il 31 dicembre 2012, un aumento di due punti percentuali sia per l’aliquota Iva ridotta del 10% sia per quella ordinaria del 21% (passando rispettivamente al 12% e al 23%). Successivamente con il decreto legge n. 95/2012 (convertito, con modificazioni, nella legge n. 135/2012) è stato posticipato l’aumento delle aliquote Iva dal 10% al 12% e dal 21% al 23% a partire dal 1° luglio 2013 e fino al 31 dicembre 2013 ed è stato previsto che le aliquote Iva sarebbero state riportate in misura pari all’11% e al 22% a partire dal 1° gennaio 2014. La legge di stabilità 2013 (art. 1, comma 480) ha cancellato tali norme e le ha sostituite con il solo aumento di un punto percentuale – dal 1° luglio 2013 – dell’aliquota ordinaria, che passa dal 21% al 22%. Sono rimaste, invece, invariate l’aliquota ridotta del 10% e quella super ridotta del 4%.

L’IMPOSTA SULLE TRANSAZIONI FINANZIARIE

La legge di stabilità (art. 1, comma 491) introduce, per la prima volta nel nostro ordinamento tributario, l’imposta sulle transazioni finanziarie. Si tratta della versione italiana della cosiddetta *Tobin Tax*, proposta negli anni Settanta del secolo scorso dall’economista statunitense *James Tobin*, professore alla *Yale University* e vincitore del premio Nobel per l’economia nel 1981. Secondo l’idea originaria del suo ideatore, la *Tobin Tax* avrebbe dovuto colpire tutte le transazioni sui mercati finanziari con lo scopo di stabilizzare il mercato valutario (penalizzando le speculazioni a breve termine) e nel contempo avrebbe dovuto procurare entrate da destinare alla comunità internazionale. Si tratta di una tassa – come ribadito più volte da *Tobin* – che per essere pienamente efficace dovrebbe essere attuata su scala globale. Infatti, se introdotta da singoli Paesi o da pochi Paesi e con aliquote diverse avrebbe l’effetto opposto di aumentare la speculazione e, di conseguenza, l’instabilità dei mercati. Attualmente è in corso di approvazione, per creare una “cooperazione rafforzata” tra i Paesi dell’Ecofin, una *Tobin Tax europea*. La norma in discussione dovrà essere approvata dal Consiglio europeo. Ricordiamo che con il meccanismo della “cooperazione rafforzata” è possibile approvare la norma anche senza l’unanimità dei Paesi dell’eurozona. Il progetto vede l’adesione di undici Paesi dell’Ue, tra cui *Italia, Germania, Francia e Spagna*. Ben sette Paesi partner della moneta unica, però, hanno votato contro e precisamente: *Lussemburgo, Finlandia, Irlanda, Olanda, Malta, Cipro ed Estonia*. Fuori dalla moneta unica, fra i contrari la *Gran Bretagna e la Svezia* (che aveva introdotto la *Tobin Tax* dal 1984 al 1992). Restano

comunque diverse perplessità. Infatti, sebbene l’accordo interessi diversi Stati, restando fuori dall’accordo le due borse valori più importanti al mondo per dimensioni dei capitali quotati: *Wall Street* (New York) e *Hong Kong*, che, insieme alla *City* (Londra), rappresentano da sole il 90% delle transazioni finanziarie mondiali. Tale circostanza potrebbe provocare spostamenti di capitali finanziari fuori dall’area euro e precisamente nei Paesi in cui la tassazione non è applicata, creando instabilità sui mercati. La *Tobin Tax* all’italiana si discosta comunque dal progetto dell’imposta in discussione nell’area Ecofin e dall’imposta introdotta in Francia la scorsa estate. Vediamo in particolare le caratteristiche.



Azioni e strumenti partecipativi

L'imposta colpisce innanzitutto, dal 1° marzo 2013, il *trasferimento di proprietà di azioni e strumenti finanziari partecipativi*, di cui al comma 6 dell'art. 2346 del Codice civile, emessi da società residenti nel territorio dello Stato, con *l'esclusione dei trasferimenti per successione e donazione*. Inoltre l'imposta non si applica ai trasferimenti, in mercati regolamentati o sistemi multilaterali di negoziazione, di azioni emesse da società con capitalizzazione media nel novembre dell'anno precedente quello di trasferimento inferiore a 500 milioni di euro (le cosiddette società a bassa capitalizzazione).

L'imposta è dovuta indipendentemente dal luogo di conclusione delle transazioni e dallo Stato di residenza delle parti contraenti. L'aliquota da applicare al valore delle transazioni (ossia il valore del saldo delle operazioni relative a uno stesso strumento regolate nella stessa giornata da identico soggetto, ovvero il corrispettivo versato) è fissata allo:

- 0,2% (solo per il 2013, allo 0,22%);
- 0,1% per i titoli che verranno negoziati in mercati regolamentati (solo per il 2013 allo 0,12%).

L'imposta è dovuta dal soggetto a favore del quale avviene il trasferimento (acquirente).

Strumenti derivati

Le operazioni su strumenti derivati aventi a riferimento azioni e strumenti finanziari partecipativi, *dal 1° luglio 2013*, sono soggette a imposta fissa, quantificata in apposita tabella.

La nuova imposta colpirà, per ciascuna operazione, i contratti a termine, i derivati (*opzioni, futures, swap ecc.*) e i titoli che li rappresentano (come *certificates, warrants, covered warrants*), che hanno per sottostante azioni o strumenti finanziari partecipativi in società residenti in Italia.

L'imposta è modulata in relazione alla tipologia di strumento e al valore del contratto. Così, per i contratti di scambio (*swaps*) su azioni e relativi rendimenti, contratti a termine collegati alle azioni o ai rendimenti delle azioni, contratti finanziari differenziali collegati alle azioni, l'imposta può variare da un minimo di *0,25 centesimi di euro*, per contratti con un valore sottostante fino a 2.500 euro, a un massimo di *200 euro*, per i contratti con valore superiore a un milione di euro. Per *futures, warrants, certificates, covered warrants e contratti di opzione su azioni*, invece, per gli stessi valori, si parte da *12,50 centesimi di euro* per arrivare in modo modulato a *100 euro*. Per le operazioni che avvengono in mercati regolamentati o sistemi multilaterali di negoziazione l'imposta è ridotta a un quinto.

L'imposta è dovuta da ciascuna delle controparti.

Negoziazioni ad alta frequenza

Per gli *scambi ad alta frequenza (High frequency trading – Hft)* è prevista un'ulteriore aliquota dello 0,02%, *a partire dal 1° marzo 2013 se l'operazione riguarda azioni e strumenti partecipativi, dal 1° luglio 2013 per i derivati*.

L'imposta è dovuta dal soggetto per conto del quale gli ordini di negoziazione sono eseguiti.

Gli scambi ad alta frequenza

Negli ultimi anni il progresso tecnologico e l'innovazione finanziaria hanno favorito la diffusione di attività di scambio ad alta frequenza (*High frequency trading* – Hft). Questi sistemi consentono l'esecuzione automatizzata e in microsecondi di milioni di ordini di compravendita in contemporanea sui diversi mercati finanziari (azioni, obbligazioni, strumenti derivati, materie prime). Si tratta di una modalità operativa che si serve di sofisticati strumenti software basati sull'impiego di un algoritmo informatico che determina in modo automatico le decisioni relative all'invio, alla modifica o alla cancellazione degli ordini su strumenti finanziari. Affinché si possa definire attività di negoziazione ad alta frequenza occorre – così come stabilito dalla legge di stabilità 2013 – che la modifica o la cancellazione degli ordini su strumenti finanziari sia effettuata con un intervallo non superiore al mezzo secondo.

Il versamento dell'imposta deve essere effettuato entro il giorno 16 del mese successivo a quello del trasferimento della proprietà delle azioni o degli strumenti finanziari partecipativi o della conclusione delle operazioni sugli strumenti derivati. L'imposta sui trasferimenti non è deducibile ai fini delle imposte sui redditi (Irpef/Ires) e dell'Irap.

L'IMPOSTA REGIONALE SULLE ATTIVITÀ PRODUTTIVE

La legge di stabilità (art. 1, commi 484 e 485) introduce, a partire dal 2014, un incremento delle deduzioni forfetarie Irap relative sia ai dipendenti assunti a tempo indeterminato sia a quelle previste per le piccole imprese. Viene, inoltre, istituito (art. 1, comma 515) un fondo destinato a escludere dal pagamento dell'Irap, a partire dal 2014, i piccoli imprenditori e lavoratori autonomi privi di una significativa organizzazione.

Deduzioni Irap dipendenti

Dal 1° gennaio 2014 la deduzione forfetaria dalla base imponibile Irap, per ogni dipendente a tempo indeterminato, impiegato nel periodo d'imposta di riferimento, passa dagli attuali 4.600 euro per ogni dipendente a 7.500 euro e da 10.600 euro a 13.500 euro se l'assunzione riguarda le donne o i giovani al di sotto dei trentacinque anni. Diventa più significativo anche il vantaggio previsto per i contratti di lavoro a tempo indeterminato stipulati nelle cosiddette aree svantaggiate (Abruzzo, Basilicata, Calabria e Campania, Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia). Tale importo è portato a 15.000 euro, contro i precedenti 9.200 euro, mentre l'agevolazione per i lavoratori di sesso femminile nonché per quelli di età inferiore ai trentacinque anni diventa 21.000 euro (in precedenza era 15.200 euro).

Deduzione Irap per le piccole imprese

Sempre a partire dal 2014 sono incrementate anche le deduzioni forfetarie per le piccole imprese, cioè con base imponibile spettante non superiore a 180.999,91 euro. Dette deduzioni passano:

- da 7.350 a 8.000 euro, se la base imponibile non supera 180.759,91 euro;
- da 5.550 a 6.000 euro, se la base imponibile supera 180.759,91 ma non 180.839,91 euro;

- da 3.700 a 4.000 euro, se la base imponibile supera 180.839,91 ma non 180.919,91 euro;
- da 1.850 a 2.000 euro, se la base imponibile supera 180.919,91 ma non 180.999,91 euro.

Aumenta anche l'ulteriore sconto per le società di persone, le ditte individuali e i professionisti. Per queste categorie le deduzioni sopra indicate sono incrementate rispettivamente di:

- 2.500 euro (in precedenza era 2.150 euro);
- 1.875 euro (in precedenza era 1.625 euro);
- 1.250 euro (in precedenza era 1.050 euro);
- 625 euro (in precedenza era 525 euro).

Esclusione dall'Irap

La legge di stabilità prevede un fondo finalizzato a *escludere dall'ambito di applicazione dell'imposta regionale sulle attività produttive* le persone fisiche che svolgono *attività commerciali, arti e professioni*, che non si avvalgono di lavoratori dipen-

denti o assimilati e che impiegano, anche mediante locazione, beni strumentali non superiori a una soglia che sarà individuata da un decreto del ministro dell'Economia e delle Finanze adottato previo parere delle Commissioni parlamentari. La dotazione annua del predetto fondo è di 188 milioni di euro per l'anno 2014, di 252 milioni di euro per l'anno 2015 e di 242 milioni di euro a decorrere dal 2016. Questo provvedimento si è reso necessario dopo che più volte la Corte di Cassazione si è pronunciata, in questi ultimi anni, per *l'esonero dal tributo* per diverse categorie di imprenditori e professionisti (i titolari di licenze di taxi, artigiani, artisti, agenti di commercio, i medici convenzionati con il Ssn) privi di una *significativa organizzazione*.



ALTRE NOVITÀ

La legge di stabilità 2013 ritocca, inoltre, le normative relative alla nuova *Tares*, *all'Imu*, *all'Ivie* e *all'Ivafe*. Vediamole brevemente.

Tares (art. 1, commi 387 e 388)

La normativa relativa al nuovo tributo comunale sui rifiuti e sui servizi (cosiddetta Tares), in vigore dal 1° gennaio 2013 (art. 14, decreto legge n. 201/2011) subisce le seguenti modifiche:

- *la superficie soggetta a tributo* – fino all'attuazione delle disposizioni relative all'aggiornamento e all'allineamento tra i dati catastali – si determina in *misura pari alla superficie calpestabile dei locali e delle aree suscettibili di produrre rifiuti urbani e assimilati*. A tal fine si considerano le superfici dichiarate o accertate ai fini della Tarsu o della Tia;

- ai fini delle *attività di accertamento*, i Comuni possono utilizzare come superficie assoggettabile al tributo *quella pari all'80% della superficie catastale*.

Sono attivate le procedure per l'allineamento tra i dati catastali relativi alle unità immobiliari a destinazione ordinaria e i dati relativi alla toponomastica e alla numerazione civica. Al fine di acquisire le informazioni necessarie, nelle denunce Tares devono essere indicati i dati catastali, il numero civico e il numero dell'interno, se esistente. I Comuni possono affidare fino al 31 dicembre 2013 la gestione del tributo ai soggetti che, alla data del 31 dicembre 2012, svolgono il servizio di gestione dei rifiuti e di accertamento e riscossione della Tarsu e della Tia. Il pagamento deve essere effettuato direttamente al Comune in quattro rate trimestrali: gennaio, aprile, luglio e ottobre; per l'anno 2013 il termine di versamento della prima rata è posticipato ad aprile, ferma restando la facoltà per il Comune di posticipare ulteriormente tale termine. Sempre per l'anno 2013, fino alla determinazione delle tariffe, l'importo delle corrispondenti rate è determinato in acconto commisurandolo all'importo pagato nell'anno precedente a titolo Tarsu o Tia. Per le nuove occupazioni effettuate a partire dal 2013, la tassa va calcolata tenendo conto delle tariffe Tarsu e Tia deliberate l'anno precedente. Anche la maggiorazione dovuta per il 2013 per i servizi forniti dai Comuni (quota ambientale per lo smaltimento dei rifiuti, servizi di sicurezza, illuminazione e gestione strade) è effettuata nella misura standard di 0,30 euro per metro quadro. Tributo e maggiorazione potranno essere pagati con l'F24 o con bollettino di conto corrente postale.

Modifiche alla disciplina della tassa sui rifiuti e i servizi (Tares)

Superficie soggetta al tributo	Superficie calpestabile dei locali e delle aree suscettibili di produrre rifiuti urbani e assimilati.
Accertamento	I Comuni possono utilizzare come superficie assoggettabile al tributo <i>quella pari all'80% della superficie catastale</i> .
Indicazioni nella dichiarazione	Obbligo nelle denunce Tares di indicare: dati catastali, numero civico e numero dell'interno.
Versamento	Comune competente.
Modalità di versamento	Modello F24 o bollettino di conto corrente postale.
Scadenza rate	Gennaio, aprile, luglio e ottobre.
Scadenza prima rata 2013	Aprile 2013, ferma restando la facoltà per il Comune di posticipare ulteriormente tale termine.

Imu (art. 1, comma 380)

L'Imu diventa a tutti gli effetti un'imposta comunale. Infatti, per gli anni 2013 e 2014 è soppressa la quota del 50% dell'imposta che lo Stato incassava sugli immobili residenziali diversi dalla prima abitazione. Per godere di questo beneficio i Comuni dovranno rinunciare a una parte dei trasferimenti erariali, in quanto la manovra sarà a saldi invariati. Inoltre, è istituito dal 1° gennaio 2013 un nuovo Fondo di solidarietà comunale, con la finalità di attuare la perequazione orizzontale tra Comuni. Detto fondo sarà alimentato da una quota dell'Imposta municipale propria di spettanza dei Comuni e andrà a sostituire le funzioni precedentemente svolte dal Fondo sperimentale di riequilibrio, che viene soppresso. Più nello specifico, il suo compito sarà quello di conferire il giusto equilibrio economico tra le varie città italiane, minimizzando gli effetti economici del differente gettito immobiliare. Tanto l'entità del fondo quanto le modalità di ripartizione saranno stabilite mediante emanazione di apposito Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri; tale

emanazione dovrà avvenire entro il 30 aprile 2013 per l'anno 2013 ed entro il 31 dicembre 2013 per l'anno 2014. Lo Stato però non rimarrà a "bocca asciutta"; infatti, si riserva l'intero gettito derivante dagli immobili classificati nel gruppo catastale D (capannoni, edifici industriali in genere, alberghi, cinema, fabbricati produttivi in agricoltura), calcolato con aliquota ordinaria dello 0,76%. I Comuni potranno, però, aumentare sino a 0,3% l'aliquota ordinaria degli immobili classificati nel gruppo catastale D, introitando il gettito corrispondente.

Ivie e Ivafe (art. 1, commi 518 e 519)

Diverse sono le modifiche relative alla normativa *sull'Imposta sul valore degli immobili situati all'estero* (cosiddetta Ivie) e *sull'Imposta sul valore delle attività finanziarie detenute all'estero* (cosiddetta Ivafe), introdotte dall'art. 19 del decreto legge n. 201/2011 (cosiddetto decreto "*salva Italia*"). La novità principale riguarda il *rinvio dell'istituzione di tali imposte dal 2011 al 2012*. Pertanto, le somme versate per l'anno 2011, con il saldo del Modello Unico 2012, dovranno essere considerate quale acconto per l'anno d'imposta 2012; l'eventuale saldo si dovrà pagare nel giugno 2013. Per i due tributi, che interessano esclusivamente le persone fisiche, cambiano anche *le modalità di versamento*, che non dovrà più essere effettuato in un'unica soluzione in coincidenza con il saldo delle imposte sui redditi riferito all'anno di riferimento, ma seguirà le regole Irpef relative *all'acconto e al saldo*.

Inoltre, con riferimento *all'aliquota Ivie*, si prevede che la misura *ridotta dello 0,4%* per le abitazioni principali e per le pertinenze, fino a oggi prevista per i soli soggetti che prestano lavoro all'estero per conto dello Stato o della Pubblica amministrazione o presso organismi internazionali, sia *estesa alla generalità dei contribuenti* (in precedenza l'aliquota era dello 0,76%). Con riferimento all'Ivafe, infine, si prevede che l'imposta fissa di 34,20 euro da applicarsi sui conti correnti e sui libretti di risparmio detenuti nei Paesi dell'Ue o aderenti allo spazio economico europeo (Norvegia e Islanda), sia estesa a tutti i conti e libretti detenuti in Paesi esteri, eliminando eventuali differenziazioni e limitazioni alla circolazione di capitali.