

**Presidenza e Segreteria Generale**

Piazza G.G. Belli n° 2

00153 Roma

Tel. 06/58.300.213

Fax.: 06/58.16.389

Sede operativa nazionale

Viale Bacchiglione n° 16

20139 - Milano

Tel. 02/53.93.539 r.a.

Fax 02/53.97.381

Codice Fiscale 97207870581**Roma, 8 Maggio 2013****FIS13129****SM****Oggetto: Novità fiscali in materia di redditi d'impresa e di Iva. Primi chiarimenti. Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 12-E del 3 maggio 2013.**

Com'è noto, il "Decreto Legge sulla crescita" (D.L. n. 179 del 2012) e la "legge di stabilità 2013" (L. n. 228 del 2012), hanno introdotto, tra le altre cose, importanti novità in materia di redditi d'impresa e di Iva, che l'Agenzia delle Entrate ha riepilogato nella circolare n. 12/E del 3 maggio 2013. Analizziamo i chiarimenti più importanti forniti dall'Agenzia.

NOVITÀ IN MATERIA DI REDDITI D'IMPRESA**1. Deducibilità delle spese e degli altri componenti negativi relativi ai mezzi di trasporto a motore**

La legge di stabilità 2013 ha ridotto, a decorrere dal 1° gennaio 2013, dal 27,5% al 20%, la percentuale di deducibilità delle spese e degli altri componenti negativi relativi ai mezzi trasporto a motore.

E' stata ridotta al 20%, anche, la percentuale di deducibilità delle spese e degli altri componenti negativi relativi ai veicoli utilizzati nell'esercizio di arti e professioni in forma individuale. Al riguardo, si ricorda che la deducibilità parziale è concessa limitatamente ad un solo veicolo, mentre se l'attività è svolta da società semplici e da associazioni di cui all'art. 5 del Tuir, è concessa soltanto per un veicolo per ogni socio o associato.

La circolare precisa, che restano fermi tutti gli ulteriori limiti alla deducibilità delle spese in esame. Si tratta, in particolare:

- del limite pari al 70% per le spese relative ai veicoli dati in uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte del periodo d'imposta;
- delle limitazioni previste in tema di irrilevanza del costo di acquisto del veicolo. Pertanto, non si tiene conto:
 - della parte del costo di acquisizione che eccede 18.075,99 euro (25.822,84 euro, per gli agenti ed i rappresentanti di commercio), per le autovetture e gli autocaravan; 4.131,66 euro, per i motocicli, 2.065,83 euro, per i ciclomotori;
 - dell'ammontare dei canoni proporzionalmente corrispondente al costo dei predetti veicoli che eccede i limiti indicati, se i beni medesimi sono utilizzati in locazione finanziaria;
 - dell'ammontare dei costi di locazione e di noleggio che eccede 3.615,20 euro, per le autovetture e gli autocaravan; 774,69 euro, per i motocicli; 413,17 euro, per i ciclomotori.

Circa la determinazione degli acconti dovuti per il 2013 con il metodo storico, l'Agenzia delle Entrate precisa che deve effettuarsi assumendo quale imposta del periodo precedente, quella che si sarebbe determinata con le nuove percentuali di deducibilità, ossia:

- 20%, relativamente alle autovetture ed autocaravan, ai ciclomotori e motocicli non destinati ad essere utilizzati esclusivamente come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa;
- 20%, per i veicoli utilizzati nell'esercizio di arti e professioni in forma individuale.

2. Aumento delle deduzioni dalla base imponibile Irap

La legge di stabilità 2013 ha modificato gli importi dei componenti ammessi in deduzione ai fini della determinazione della base imponibile IRAP, consentendo alle imprese di aumentare la quota di deducibilità massima dei costi direttamente legati al fattore lavorativo. In particolare, è stato previsto che:

- l'importo deducibile (su base annua) per ogni lavoratore dipendente a tempo indeterminato impiegato nel periodo d'imposta sia incrementato da 4.600 euro a 7.500 euro;
- l'importo deducibile (su base annua) per i lavoratori di sesso femminile nonché per quelli di età inferiore ai 35 anni sia incrementato da 10.600 euro a 13.500 euro.

E' stato, inoltre, disposto:

- l'incremento da 9.200 euro a 15.000 euro, dell'importo deducibile (su base annua) per ogni lavoratore dipendente a tempo indeterminato impiegato nel periodo d'imposta nelle regioni Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia;
- l'incremento da 15.200 euro a 21.000 euro, dell'importo deducibile (su base annua) per i lavoratori di sesso femminile nonché per quelli di età inferiore a 35 anni impiegati nelle medesime regioni.

Infine, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2013, è stata aumentata la deduzione dalla base imponibile Irap per tutti i soggetti passivi Irap, diversi dalle Pubbliche Amministrazioni. Lo "sconto fiscale" ritorna, in pratica, ai livelli previsti prima del 1° gennaio 2008. La nuova deduzione sarà pari a:

1. euro 8.000 (in luogo di euro 7.350), se la base imponibile non supera euro 180.759,91;
2. euro 6.000 (in luogo di euro 5.500), se la base imponibile supera euro 180.759,91 ma non euro 180.839,91;
3. euro 4.000 (in luogo di euro 3.700), se la base imponibile supera euro 180.839,91 ma non euro 180.919,91;
4. euro 2.000 (in luogo di euro 1.850), se la base imponibile supera euro 180.919,91 ma non euro 180.999,91;

E' stato disposto anche l'aumento dell'ulteriore deduzione prevista per le ditte individuali, le s.n.c., le s.a.s. ed i professionisti. Tale deduzione passa:

- da 2.150 euro a 2.500 euro;
- da 1.625 euro a 1.875 euro;
- da 1.050 euro a 1.250 euro;
- da 525 euro a 625 euro.

NOVITÀ IN MATERIA DI IVA

1. Modifiche alla base imponibile

La legge di stabilità 2013 ha modificato i criteri con i quali computare nella base imponibile Iva i corrispettivi, le spese e gli oneri sostenuti in valuta estera.

La nuova norma conferma che gli importi in valuta estera devono essere computati secondo il cambio del giorno di effettuazione dell'operazione, determinato ai sensi dell'art. 6 del D.P.R. n. 633 del 1972. Diversamente dalla precedente formulazione, viene previsto che, laddove non sia noto il giorno di effettuazione dell'operazione (informazione che andrebbe indicata in fattura), il tasso di cambio debba essere individuato con riferimento al giorno di emissione della fattura, nel presupposto che coincida con il giorno di effettuazione dell'operazione medesima.

In assenza del cambio di riferimento, deve essere utilizzato il cambio del giorno antecedente più prossimo al momento di effettuazione dell'operazione od alla data di emissione della fattura.

2. Modifiche ai criteri di applicazione dell'inversione contabile

La legge di stabilità 2013 ha introdotto modifiche anche in materia di inversione contabile.

Al riguardo, si ricorda che la norma previgente imponeva l'assolvimento dell'imposta da parte del committente, mediante la procedura di integrazione e di registrazione prevista dagli artt. 46 e 47 del D.L. n. 331 del 1993, esclusivamente per le cosiddette "PRESTAZIONI GENERICHE", effettuate da un operatore comunitario nei confronti di un soggetto passivo sito nel territorio dello Stato. Per effetto delle modifiche apportate dalla legge di stabilità, a decorrere dal 1° gennaio 2013, la medesima procedura di assolvimento dell'imposta si applica sia alle cessioni di beni sia a tutte le prestazioni di servizi (anche "non generiche") rese da un soggetto passivo comunitario nel territorio dello Stato.

Dal 1° gennaio 2013, quindi, il committente/cessionario nazionale deve numerare la fattura del fornitore comunitario ed integrarla con l'indicazione del controvalore in euro del corrispettivo e degli altri elementi che concorrono a formare la base imponibile dell'operazione espressi in valuta estera, nonché dell'ammontare dell'Iva, calcolata secondo l'aliquota applicabile.

3. Modifiche al volume d'affari

La Legge di stabilità 2013 ha modificato anche la disposizione sulla determinazione del volume d'affari Iva, escludendo dal novero delle operazioni che non concorrono alla sua formazione, le prestazioni di servizi rese a soggetti stabiliti in un altro Stato membro dell'UE, non soggette ad imposta per carenza del requisito della territorialità. Pertanto, a decorrere dal 1° gennaio 2013, le prestazioni di servizi generiche rese da un soggetto passivo stabilito nel territorio nazionale ad un soggetto passivo non stabilito, pur essendo operazioni fuori campo di applicazione dell'imposta, devono essere considerate rilevanti ai fini della determinazione del volume d'affari.

Ai fini della individuazione delle operazioni che rilevano per la determinazione del volume d'affari occorre, inoltre, tenere conto delle modifiche introdotte all'art. 21 del D.P.R. n. 633 del 1972. In particolare, è stato previsto l'obbligo di emettere fattura senza indicazione dell'ammontare dell'imposta, ma con l'indicazione della causa per la quale la stessa viene emessa, per le operazioni non soggette ad imposta per carenza del requisito di territorialità. Si tratta, nello specifico:

1. delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi, diverse da quelle esenti di cui all'art. 10, nn. da 1) a 4) e 9), del citato D.P.R. n. 633 del 1972, effettuate nei confronti di un soggetto passivo che è debitore d'imposta in un altro Stato membro dell'UE. Per queste operazioni in fattura deve essere riportata l'annotazione "inversione contabile" ed, eventualmente, la relativa norma comunitaria o nazionale;
2. delle cessioni di beni e prestazioni di servizi che si considerano effettuate fuori dell'UE, con l'annotazione "operazione non soggetta". In tal caso, lo status del cessionario/committente non assume rilievo ai fini dell'obbligo di fatturazione.

Le predette operazioni, pertanto, partecipano – seppur non soggette ad imposizione nel territorio dello Stato – alla formazione del volume d'affari.

MODIFICHE ALLA DISCIPLINA SULLA FATTURAZIONE

1. La fattura elettronica

Il nuovo art. 21 del D.P.R. n. 633 del 1972 - come modificato dalla legge di stabilità 2013 - definisce la fattura elettronica (la cui adozione è espressamente subordinata all'accettazione da parte del destinatario), stabilendo che: *"Per fattura elettronica si intende la fattura che è stata emessa e ricevuta in un qualunque formato elettronico"*.

Secondo la nuova formulazione, la fattura elettronica deve garantire i requisiti di autenticità dell'origine, di integrità del contenuto e di leggibilità e – rispetto alla previgente formulazione – tali requisiti possono, ora, essere soddisfatti con modalità alternative lasciate alla libera scelta del contribuente, conformemente a quanto prescritto in materia dalla Direttiva UE n. 2006/112, che prevede che gli Stati membri "(...)

accettano come fattura ogni documento o messaggio cartaceo o elettronico che soddisfa le condizioni stabilite dal presente capo".

Si tratta di modalità che, sebbene non predeterminate dalla norma, debbono comunque garantire l'integrità e la leggibilità del documento, nonché l'autenticità della sua origine dal momento della sua emissione fino al termine del suo periodo di conservazione.

Il citato art. 21, al comma 3, dispone che l'autenticità dell'origine e l'integrità del contenuto possono essere garantite mediante *"sistemi di controllo di gestione che assicurino un collegamento affidabile tra la fattura e la cessione di beni o la prestazione di servizi ad essa riferibile, ovvero mediante l'apposizione della firma elettronica qualificata o digitale dell'emittente o mediante sistemi EDI di trasmissione elettronica dei dati o altre tecnologie in grado di garantire l'autenticità dell'origine e l'integrità dei dati"*.

La fattura elettronica si ha per emessa, tra l'altro, quando viene *"messa a disposizione del cessionario o committente"*, ad esempio sul sito o sul portale elettronico dell'emittente ovvero del terzo incaricato dell'emissione per suo conto. Al riguardo, l'Agenzia delle Entrate richiama i chiarimenti forniti con la Circolare n. 45/E del 2005, laddove è stato precisato che la fattura elettronica si considera messa a disposizione quando al destinatario venga inviato un messaggio (e-mail) contenente un protocollo di comunicazione ed un link di collegamento al server, ove lo stesso può effettuare, in qualsiasi momento, il download della fattura.

2. Il nuovo contenuto della fattura

Viene modificato anche il contenuto della fattura, elettronica o cartacea, in accordo con quanto previsto dalla citata Direttiva UE n. 2006/112, in relazione alle indicazioni obbligatorie del documento fiscale.

Circa l'eliminazione dell'obbligo di numerare la fattura in ordine progressivo per anno solare, superato dall'attuale formulazione che richiede, esclusivamente, una numerazione progressiva idonea ad identificare la fattura in modo univoco, si rinvia alla nostra circolare FIS13015 del 15 Gennaio scorso, a commento della Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 1/E del 10 gennaio 2013.

Ulteriori novità sono state introdotte con riferimento ai dati identificativi del cessionario/committente, nonché alla valuta in cui devono essere indicati gli importi. Circa i dati identificativi del cessionario/committente, oltre alla 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, in fattura deve essere sempre indicato:

- il numero di partita Iva del soggetto cessionario o committente quando si tratti di soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato;
- il numero di identificazione Iva attribuito dallo Stato membro di stabilimento in caso di soggetto passivo stabilito in un altro Stato membro dell'UE;
- il codice fiscale nel caso in cui il cessionario o committente, residente o domiciliato nel territorio dello Stato non agisca nell'esercizio d'impresa, arte o professione.

La nuova formulazione, pertanto, introduce l'obbligo generalizzato in capo al cessionario o committente di comunicare al cedente o prestatore la partita Iva o il numero di identificazione Iva attribuito dallo Stato membro di stabilimento, se soggetto passivo, ovvero il codice fiscale in caso contrario..

Circa la valuta in cui devono essere indicati gli importi di corrispettivi, spese e altri oneri l'Agenzia delle Entrate ricorda che, nella precedente formulazione del citato art. 21, nelle fatture in lingua straniera detti importi potevano essere espressi in qualsiasi valuta, purché l'imposta fosse indicata in euro. Per effetto delle modifiche apportate dalla legge di stabilità 2013, tale possibilità non è più prevista e, pertanto, anche per le predette fatture vale la regola generale che dispone l'indicazione dell'imposta e dell'imponibile con arrotondamento al centesimo di euro.

3. Termini e modalità di emissione della fattura

Il nuovo art. 21, comma 4, del D.P.R. n. 633 del 1972, come modificato dalla legge di stabilità 2013, disciplina i termini e le modalità di emissione della fattura.

Resta ferma la regola generale, secondo cui la fattura deve essere emessa al momento di effettuazione dell'operazione, determinata a norma dell'art. 6 del medesimo D.P.R. n. 633 del 1972.

Tuttavia, sono state ampliate le fattispecie in relazione alle quali è possibile derogare a tale regola, in particolare per le prestazioni di servizi rese a soggetti passivi stabiliti in altro Stato membro dell'UE non soggette ad Iva per carenza del requisito territoriale, per le quali la fattura è emessa entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione.

4. Le annotazioni in fattura

Il nuovo art. 21, comma 6, del D.P.R. n. 633 del 1972, con riferimento a determinate operazioni, richiede l'annotazione in fattura del peculiare regime applicabile all'operazione stessa, rendendo facoltativa l'indicazione della specifica norma comunitaria o nazionale che, invece, era richiesta obbligatoriamente dalla previgente normativa. In particolare, si tratta:

1. delle cessioni relative a beni in transito o depositati in luoghi soggetti a vigilanza doganale, non soggette all'imposta, per le quali è prescritta l'annotazione "OPERAZIONE NON SOGGETTA";
2. delle operazioni non imponibili di cui agli artt. 8, 8-BIS, 9 e 38-QUATER del citato D.P.R. n. 633 del 1972, per le quali è prescritta l'annotazione "OPERAZIONE NON IMPONIBILE";
3. delle operazioni esenti di cui all'art. 10 [eccetto quelle indicate al n. 6)] del medesimo D.P.R. n. 633 del 1972, per le quali è prescritta l'annotazione "OPERAZIONE ESENTI";
4. delle operazioni soggette al regime del margine previsto dal D.L. n. 41 del 1995, per le quali è prescritta, a seconda dei casi, l'annotazione: "REGIME DEL MARGINE - BENI USATI", "REGIME DEL MARGINE - OGGETTI D'ARTE", "REGIME DEL MARGINE".

Il nuovo comma 6-TER del citato art. 21, inoltre, dispone che le fatture emesse dal cessionario di un bene o dal committente di un servizio in virtù di un obbligo proprio, devono recare l'annotazione "autofatturazione".

5. La nuova fattura semplificata

La legge di stabilità 2013 ha introdotto la disciplina della fattura semplificata, che è, ora, disciplinata dal nuovo art. 21-BIS del D.P.R. n. 633 del 1972.

La nuova norma prevede che, fermo restando quanto stabilito dall'art. 21 del medesimo decreto, la fattura di ammontare complessivo non superiore a 100 euro nonché – a prescindere dall'ammontare – la fattura rettificativa di cui all'art. 26 del citato D.P.R. n. 633 del 1972 (cosiddetta "nota di variazione dell'imponibile o dell'imposta"), può essere emessa in modalità semplificata, recando almeno le seguenti indicazioni:

1. data di emissione;
2. numero progressivo che la identifichi in modo univoco;
3. 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;
4. numero di partita Iva del soggetto cedente o prestatore;
5. 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; in alternativa, in caso di soggetto stabilito nel territorio dello Stato può essere indicato il codice fiscale o il numero di partita Iva, ovvero, in caso di soggetto passivo stabilito in un altro Stato membro dell'UE, numero di identificazione Iva attribuito dallo Stato membro di stabilimento;
6. descrizione dei beni ceduti e dei servizi resi;
7. ammontare del corrispettivo complessivo e dell'imposta incorporata, ovvero dei dati che permettono di calcolarla;
8. per le fatture emesse ai sensi dell'art. 26 del D.P.R. n. 633 del 1972, il riferimento alla fattura

rettificata e le indicazioni specifiche che vengono modificate.

Il cessionario/committente stabilito nel territorio dello Stato può essere, dunque, identificato con il solo numero di partita Iva o con il codice fiscale, oppure con il numero identificativo Iva del Paese di stabilimento, se si tratta di un soggetto passivo stabilito in un altro Stato membro. La circolare precisa che nel caso in cui il cessionario/committente sia identificato con il solo numero di partita Iva o con il codice fiscale, l'obbligo di registrazione della fattura semplificata da parte dell'emittente è correttamente assolto con l'indicazione dei predetti dati, in luogo della ditta, denominazione o ragione sociale, come prescritto dall'art. 23, comma 2, del medesimo D.P.R. n. 633 del 1972.

Inoltre, l'operazione può essere indicata in modo sintetico e non è richiesta la distinta esposizione dell'imponibile e dell'imposta, essendo sufficiente indicare l'importo totale comprensivo dell'operazione e l'ammontare dell'imposta ivi incorporata ovvero, in alternativa, i dati che permettono di calcolarla.

Tale modalità di fatturazione non è ammessa per le seguenti operazioni:

1. le cessioni intracomunitarie di cui all'art. 41 del D.L. n. 331 del 1993;
2. le operazioni non soggette ad Iva per difetto del requisito della territorialità, effettuate da soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato nei confronti di soggetti passivi debitori dell'imposta in un altro Stato membro con il meccanismo dell'inversione contabile, per le quali in fattura deve essere apposta l'annotazione "INVERSIONE CONTABILE".

Infine, si precisa che, con Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze, il limite di 100 euro può essere elevato fino a 400 euro e può essere consentita l'emissione di fatture semplificate anche senza limiti di importo per le operazioni effettuate nell'ambito di specifici settori di attività o da specifiche tipologie di soggetti, per i quali le pratiche commerciali od amministrative, ovvero le condizioni tecniche di emissione delle fatture, rendono particolarmente difficoltoso il rispetto degli adempimenti previsti per l'emissione delle stesse.

Il testo della circolare dell'Agenzia delle entrate, è disponibile al link sotto indicato.

Cordiali saluti.