

**CIRCOLARE N. 4 DEL 21 FEBBRAIO 2017**

**IMPOSIZIONE INDIRETTA**

## **IVA – Dichiarazione annuale per il periodo d'imposta 2016**

## ABSTRACT

Approssimandosi la scadenza del termine ultimo per presentazione della dichiarazione annuale IVA per il periodo d'imposta 2016 (che scade il prossimo 28 febbraio 2017), si ritiene utile evidenziare le principali novità del modello di dichiarazione rispetto a quello relativo alla dichiarazione per l'anno 2015.

In particolare, nell'attuale modello sono stati inseriti nuovi righi per recepire le norme emanate nel corso del 2016 che hanno interessato alcuni dati da indicare nella dichiarazione annuale, come, ad esempio, le norme che hanno disciplinato i nuovi termini per la presentazione delle dichiarazioni integrative di precedenti dichiarazioni, quelle che hanno esteso l'applicazione del *reverse charge* al settore informatico e quelle che hanno modificato alcune disposizioni in materia di liquidazione IVA di gruppo.

## PROVVEDIMENTI COMMENTATI

**Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 16 gennaio 2017, n. 10050/2017**

**Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 16 gennaio 2017, n. 10041/2017**

**Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 25 gennaio 2017, n. 17780/2017**

**Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 25 gennaio 2017, n. 17767/2017**

**Comunicato stampa dell'Agenzia delle Entrate del 10 febbraio 2017**

**INDICE**

Introduzione	p. 4
1. Nuovo termine di presentazione della dichiarazione	p. 6
2. Le novità dei singoli quadri del modello IVA/2016	p. 7
2.1 Frontespizio e Quadro VN	p. 8
2.2 Quadri VE e VJ	p.12
2.3 Quadro VG	p.13

## Introduzione

Con il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 16 gennaio 2017, n. 10050/2017<sup>1</sup> sono stati approvati i seguenti due modelli, con le relative istruzioni, da utilizzare per presentare la dichiarazione annuale IVA relativa al periodo d'imposta 2016:

- il **modello IVA/2017**, in cui devono essere indicati i dati della dichiarazione per l'anno d'imposta 2016; il modello deve essere utilizzato da tutti i soggetti IVA, ad eccezione di quelli che possono utilizzare il modello IVA BASE/2017, modello di dichiarazione semplificato riservato ai contribuenti che nel 2016 hanno applicato l'imposta secondo le regole generali previste dalla disciplina IVA;=

- il **modello IVA BASE/2017**, con le relative istruzioni, versione semplificata del modello di dichiarazione annuale, che, come detto, può essere utilizzato solo dai soggetti IVA che nel 2016 hanno applicato il tributo secondo le regole generali<sup>2</sup>. Non possono, in particolare, utilizzare tale modello né i soggetti che hanno applicato i cosiddetti regimi speciali IVA, né alcuni particolari soggetti espressamente individuati dalle istruzioni al modello<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> Il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 16 gennaio 2017, n. 10050/2017 è stato pubblicato sul sito INTERNET dell'Agenzia delle Entrate, ai sensi e per gli effetti del comma 361 dell'art. 1 della legge 24 dicembre 2007, n. 244.

<sup>2</sup> In particolare, possono utilizzare il modello IVA BASE/2017 i contribuenti che nel 2016:

- hanno determinato l'imposta dovuta o quella ammessa in detrazione secondo le regole generali e non hanno, quindi, applicato i cosiddetti regimi IVA speciali;
- hanno effettuato solo in via occasionale le cessioni di beni usati soggetti al regime del margine oppure le operazioni agricole connesse di cui all'art. 34-bis del d.p.r. n. 633 del 1972;
- non hanno effettuato operazioni con l'estero (cessioni o acquisti intracomunitari, esportazioni, importazioni, ecc.);
- non si sono avvalsi della facoltà di acquistare beni e servizi in sospensione d'imposta con l'istituto del *plafond*;
- non hanno partecipato ad operazioni straordinarie o a trasformazioni sostanziali soggettive.

<sup>3</sup> Come precisano le istruzioni al modello IVA BASE/2017, non possono, in ogni caso, utilizzare tale modello:

- i soggetti non residenti che hanno istituito in Italia una stabile organizzazione o hanno nominato un rappresentante fiscale o si sono identificati direttamente;
- le società di gestione del risparmio che gestiscono fondi immobiliari chiusi;
- i soggetti tenuti ad utilizzare il modello F24 Elementi identificativi (ex modello F24 auto UE);
- i curatori fallimentari e i commissari liquidatori per le operazioni effettuate nel corso delle procedure;
- le società e gli enti che hanno preso parte nel 2016 ad una liquidazione IVA di gruppo;
- le società e gli enti che intendono prendere parte nel 2017 ad una liquidazione IVA di gruppo;
- i soggetti che nel 2016 hanno presentato una dichiarazione integrativa a "favore" e sono tenuti ad indicare il minor debito o il maggior credito nella dichiarazione annuale.

Le specifiche tecniche per la trasmissione telematica dei dati contenuti nella dichiarazione annuale IVA relativa all'anno 2016 sono state approvate con il provvedimento direttoriale del 25 gennaio 2017, n. 17780/2017<sup>4</sup>.

Con il provvedimento direttoriale del 16 gennaio 2017, n. 10041/2017<sup>5</sup> è stato, poi, approvato il **modello IVA 74-bis**, con le relative istruzioni, nel quale devono essere indicati i dati contabili delle operazioni effettuate dai soggetti IVA dichiarati falliti o in liquidazione coatta amministrativa nella frazione d'anno anteriore alla data di dichiarazione di fallimento o di liquidazione coatta amministrativa. Il modello deve essere inviato all'Agenzia delle Entrate, esclusivamente in via telematica, dai curatori fallimentari e dai commissari liquidatori, entro quattro mesi dalla loro nomina al fine di informare la stessa sulla posizione debitoria o creditoria ai fini IVA del soggetto sottoposto alla procedura alla data di dichiarazione di fallimento o di liquidazione coatta amministrativa. Il modello deve essere utilizzato a partire dall'anno d'imposta 2017.

Le specifiche tecniche per la trasmissione telematica dei dati contenuti nel modello IVA 74-bis, da utilizzare a partire da quest'anno, sono state approvate con il provvedimento direttoriale del 25 gennaio 2017, n. 17767/2017<sup>6</sup>.

Al pari degli anni passati, in questa sede evidenziamo solo le principali novità, presenti nel modello di dichiarazione per l'anno 2016, che possono più da vicino interessare le Associate, rinviando, per quanto concerne l'illustrazione dei dati da inserire nella dichiarazione in base a disposizioni normative e amministrative già da tempo vigenti, alle nostre precedenti circolari in argomento (v., da ultimo, per il periodo d'imposta 2015, la circolare Assonime n. 22 del 2016).

<sup>4</sup> Il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 25 gennaio 2017, n. 17780/2017 è stato pubblicato sul sito INTERNET dell'Agenzia delle Entrate, ai sensi e per gli effetti del comma 361 dell'art. 1 della legge 24 dicembre 2007, n. 244.

<sup>5</sup> Il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 16 gennaio 2017, n. 10041/2017 è stato pubblicato sul sito INTERNET dell'Agenzia delle Entrate, ai sensi e per gli effetti del comma 361 dell'art. 1 della legge 24 dicembre 2007, n. 244.

<sup>6</sup> Il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 25 gennaio 2017, n. 17767/2017 è stato pubblicato sul sito INTERNET dell'Agenzia delle Entrate, ai sensi e per gli effetti del comma 361 dell'art. 1 della legge 24 dicembre 2007, n. 244.

## 1. Termine e modalità di presentazione della dichiarazione

In base al comma 1 dell'art. 8 del d.p.r. n. 322 del 1998, nella stesura attualmente vigente, la dichiarazione annuale IVA deve essere presentata all'Agenzia delle Entrate, esclusivamente in via telematica, fra il **1° febbraio** e il **30 aprile** dell'anno successivo al periodo d'imposta oggetto della dichiarazione<sup>7</sup>; in precedenza la dichiarazione poteva essere presentata entro il **30 settembre** dell'anno successivo<sup>8</sup>.

Una disciplina particolare è però prevista, anche in questo caso dal comma 1 dell'art. 8 del d.p.r. n. 322 del 1998, per la dichiarazione **relativa al 2016**, la quale deve essere presentata entro il prossimo **28 febbraio**.

Il motivo di tale deroga alla nuova disciplina generale del termine di presentazione della dichiarazione annuale è da individuare nella circostanza che, a differenza degli anni passati, nel febbraio di quest'anno non deve essere più presentata la **comunicazione annuale dei dati** relativi alle operazioni poste in essere nel corso del 2016. Poiché, infatti, dal 1° gennaio di quest'anno è venuto meno<sup>9</sup> l'obbligo di presentare tale comunicazione annuale, per rispettare la normativa comunitaria – che prevede la comunicazione dei dati IVA relativi al precedente periodo d'imposta entro due mesi dalla fine di tale periodo<sup>10</sup> – il legislatore nazionale ha anticipato al 28 febbraio di quest'anno il termine per la presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno 2016.

La previsione normativa secondo cui per il periodo d'imposta 2017 e seguenti la dichiarazione potrà, invece, essere presentata entro un termine più lungo – come detto il 30 aprile dell'anno successivo a ciascun periodo d'imposta – trova ragione nel fatto che, con effetto dal 1° gennaio 2017, i contribuenti sono obbligati, a regime, a trasmettere trimestralmente all'Agenzia delle Entrate le comunicazioni dei dati delle fatture emesse e ricevute e dei dati delle liquidazioni periodiche IVA<sup>11</sup>: a febbraio di

<sup>7</sup> V. l'art. 4, comma 4, lettera c), del decreto legge 22 ottobre 2016, n. 193 convertito dalla legge 1° dicembre 2016, n. 225: «all'articolo 8, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, le parole: «nel mese di febbraio», sono sostituite dalle seguenti: «per l'imposta sul valore aggiunto dovuta per il 2016, nel mese di febbraio, e per l'imposta sul valore aggiunto dovuta a decorrere dal 2017, tra il 1° febbraio e il 30 aprile».

<sup>8</sup> V. l'art. 8, comma 1, del d.p.r. n. 322 del 1998 nella versione in vigore fino al 31 dicembre 2016.

<sup>9</sup> V. l'art. 1, comma 641, della legge n. 190 del 23 dicembre 2014 (legge di Stabilità per il 2015), come modificato dall'art. 10, comma 8-bis, del decreto-legge n. 192 del 31 dicembre 2014, convertito dalla legge 27 febbraio 2015, n. 11.

<sup>10</sup> V. l'art. 251, par. 1, della direttiva 28 novembre 2006, n. 2006/112/CE.

<sup>11</sup> V. l'art. 4, commi 1 e 2, del decreto legge 22 ottobre 2016, n. 193 convertito dalla legge 1° dicembre 2016, n. 225.

ogni anno, quindi, l'Agenzia sarà in possesso dei dati IVA relativi alle operazioni del periodo d'imposta precedente, dati che la stessa potrà comunicare all'Unione Europea in adempimento dell'obbligo in tal senso previsto dalla normativa comunitaria.

Una rilevante modifica è stata apportata anche alla modalità di presentazione della dichiarazione annuale: a differenza che negli anni passati la dichiarazione per il periodo d'imposta 2016 deve essere presentata in modo autonomo rispetto alla dichiarazione annuale dei redditi.

Ed invero, a decorrere da quest'anno non è più possibile unificare la dichiarazione IVA con quella dei redditi<sup>12</sup>. Proprio per tale motivo, peraltro, il modello da utilizzare quest'anno per presentare la dichiarazione dei redditi non è denominato "UNICO/2017", ma "Redditi/2017", non trattandosi di una dichiarazione in forma unificata.

E' appena il caso di evidenziare che le modifiche anzidette non hanno alcun riflesso sul termine ultimo per il versamento dell'imposta dovuta in base alla dichiarazione annuale, che continua a dover essere versata entro il 16 marzo di ciascun anno, in un'unica soluzione, ovvero rateizzando da tale data le somme dovute, maggiorando dello 0,33 per cento mensile l'importo di ciascuna rata successiva alla prima<sup>13</sup>. Le istruzioni alla compilazione del modello di dichiarazione in esame precisano, inoltre, che il versamento può essere anche differito alla scadenza prevista per il versamento delle somme dovute in base alla dichiarazione dei redditi, con il pagamento della maggiorazione dello 0,40 per cento a titolo di interesse per ogni mese o frazione di mese successivo al 16 marzo.

## 2. Le novità dei singoli quadri del modello IVA/2017

Al pari dei modelli di dichiarazione degli scorsi anni, anche quello in esame ha struttura modulare ed è composto da un frontespizio, che contiene i dati anagrafici del contribuente, e da vari quadri<sup>14</sup>, nei quali devono essere indicati i dati contabili relativi all'attività svolta.

<sup>12</sup> V. l'art. 1, comma 641, della legge n. 190 del 23 dicembre 2014 (legge di Stabilità per il 2015), come modificato dall'art. 10, comma 8-bis, del decreto-legge n. 192 del 31 dicembre 2014, convertito dalla legge 27 febbraio 2015, n. 11.

<sup>13</sup> V. la circolare dell'Agenzia delle Entrate 25 gennaio 2011, n. 1.

<sup>14</sup> I quadri sono: VA,VB,VC,VD,VE,VF,VJ,VI,VH,VK,VN,VL,VT,VX,VO e VG.

Nel caso in cui sia stata adottata la liquidazione IVA di gruppo, disciplinata dall'ultimo comma dell'art. 73 del d.p.r. n. 633 del 1972, l'ente o la società controllante deve comprendere nella propria dichiarazione anche il prospetto riepilogativo IVA 26 PR/2016 (composto dai quadri VS, VV, VW, VY e VZ) in cui deve indicare i dati relativi a tale liquidazione.

Di seguito si segnalano le più interessanti novità, rispetto al modello dello scorso anno, presenti in alcuni quadri del modello in esame. E' subito da evidenziare, peraltro, che nel modello sono stati inseriti due nuovi quadri:

- il quadro VN, che deve essere compilato dai soggetti IVA che hanno presentato nel corso del 2016 dichiarazioni integrative "a favore" oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo a quello cui si riferiscono le dichiarazioni;
- il quadro VG, che deve essere compilato dalle società controllanti che intendono avvalersi, nel corso del 2017, della liquidazione IVA di gruppo disciplinata dall'art. 73, ultimo comma, del d.p.r. n. 633 del 1972 e dal decreto ministeriale 13 dicembre 1979.

## 2.1 Frontespizio e Quadro VN

Come accennato, nel modello in esame è presente un nuovo quadro – il Quadro VN – riservato ai soggetti IVA che nel corso del 2016 hanno usufruito della possibilità di presentare una dichiarazione integrativa di una precedente dichiarazione al fine di rettificare le omissioni e gli errori che hanno comportato l'indicazione di un maggior debito o di un minor credito IVA. Nel quadro in parola deve, in particolare, essere indicato l'anno cui si riferisce la dichiarazione integrativa (c.d. dichiarazione integrativa a favore) presentata nel 2016 e l'importo del credito derivante dal minor debito o dalla maggiore eccedenza detraibile indicata in tale dichiarazione.

Come abbiamo già avuto occasione di evidenziare con la circolare n. 3 del 2017, l'art. 5 del decreto legge n. 193 del 2016, come modificato dalla legge di conversione, ha apportato alcune modifiche all'art. 8 del d.p.r. n. 322 del 1998 – che disciplina le modalità, il contenuto ed i termini di presentazione della dichiarazione annuale IVA – allo scopo di disciplinare, in modo specifico ed innovativo, i termini di presentazione e gli effetti delle rettifiche alle dichiarazioni annuali IVA, uniformando peraltro tali termini ed effetti a quelli relativi alle dichiarazioni integrative (c.d. in favore) in tema di imposte sui redditi, anch'essi oggetto di modifica ad opera del medesimo art. 5.



Giova ricordare preliminarmente che presupposto per poter presentare una dichiarazione integrativa ai fini IVA è che sia stata validamente presentata la dichiarazione annuale IVA che si intende rettificare; peraltro, sono considerate valide anche le dichiarazioni annuali presentate entro novanta giorni dal termine di scadenza, fatta salva l'applicazione delle sanzioni.

Va anche ricordato che, in base alle disposizioni previgenti, in forza del richiamo operato dal comma 5 dell'art. 8 del d.p.r. n. 322 del 1998 al comma 8 dell'art. 2 dello stesso decreto, il contribuente poteva correggere gli errori e le omissioni commessi nella dichiarazione annuale IVA che avevano determinato l'indicazione di un minor debito o di un maggior credito IVA, presentando una dichiarazione integrativa (c.d. dichiarazione integrativa a debito) entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui era stata presentata la dichiarazione, fermi restando, comunque, l'applicabilità delle sanzioni ed il possibile ricorso al ravvedimento operoso disciplinato dall'art. 13 del decreto legislativo n. 472 del 1997.

La dichiarazione integrativa, invece, a favore e cioè per correggere errori ed omissioni commessi nella dichiarazione annuale che avevano determinato l'indicazione di un maggior debito o di un minor credito IVA, poteva essere presentata, in base alla previgente normativa, entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale relativa al periodo d'imposta successivo. In tal caso l'eventuale credito risultante dalla dichiarazione integrativa poteva essere utilizzato in compensazione ai sensi del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 24, ovvero poteva essere chiesto a rimborso.

L'art. 5 del decreto legge n. 193 del 2016, introducendo nell'art. 8 del d.p.r. n. 322 del 1998 il nuovo comma 6-*bis*, ha, in primo luogo, eliminato questa discrasia temporale.

In particolare il nuovo comma 6-*bis* dell'art. 8 ha previsto che tanto la dichiarazione integrativa a favore, tanto quella a debito possono essere presentate entro il termine di decadenza dell'azione di accertamento dell'Amministrazione finanziaria, previsto dall'articolo 57 del d.p.r. n. 633 del 1972 e, con effetto dal 1° gennaio 2016, fissato nel 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione annuale.

Questa modifica ha avuto riflesso anche sul modello di dichiarazione IVA in esame. Nel Frontespizio del modello IVA/2017, infatti, nel riquadro "Tipo di dichiarazione" è stata eliminata la casella "Dichiarazione integrativa a favore", presente nel precedente

modello IVA/2016: essendosi, come detto, unificato il termine ultimo di presentazione delle dichiarazioni integrative (ora unitariamente stabilito nel termine di decadenza dell'azione di accertamento dell'Amministrazione finanziaria, previsto dall'art. 57 del d.p.r. n. 633 del 1972), nel modello IVA non è più ora necessario segnalare se trattasi di integrativa a favore o a sfavore.

Le modifiche apportate alla normativa previgente dall'art. 5 del decreto legge n. 193 del 2016 hanno inciso anche sulle modalità con cui il contribuente può recuperare l'eventuale credito IVA derivante dal minor debito o dalla maggiore eccedenza detraibile risultante dalla c.d. dichiarazione integrativa a favore; modalità peraltro diverse – analogamente a quanto previsto in tema di imposte sui redditi – a seconda che le dichiarazioni integrative siano presentate entro il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo oppure entro il termine di decadenza dell'azione di accertamento dell'Amministrazione finanziaria.

In particolare, il nuovo comma 6-ter dell'articolo 8 del d.p.r. n. 322 del 1998 dispone che l'eventuale credito IVA derivante dal minor debito o dalla maggiore eccedenza detraibile risultante dalla dichiarazione integrativa può, qualora tale dichiarazione sia presentata entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale IVA relativa al periodo d'imposta successivo (c.d. termine breve), alternativamente:

- essere portato in detrazione in sede di liquidazione periodica o di dichiarazione annuale;
- essere utilizzato in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241;
- essere chiesto a rimborso, a condizione che ricorrano – per l'anno per cui è presentata la dichiarazione integrativa – i presupposti di cui agli articoli 30 e 34, comma 9, del d.p.r. n. 633 del 1972.

Qualora, invece, la dichiarazione integrativa a favore sia presentata entro il termine di decadenza dell'azione accertatrice, il nuovo comma 6-quater dell'articolo 8 del d.p.r. n. 322 del 1998 stabilisce che l'eventuale credito IVA derivante dal minor debito o dalla maggiore eccedenza detraibile risultante da tale dichiarazione può, alternativamente:

- essere chiesto a rimborso, a condizione che ricorrano – per l'anno per cui è presentata la dichiarazione integrativa – i presupposti di cui agli articoli 30 e 34, comma 9, del d.p.r. n. 633 del 1972;

- essere utilizzato in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, ma solo per eseguire il versamento di debiti maturati a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione integrativa.

In sostanza le modalità di recupero del credito IVA derivante dalla dichiarazione integrativa presentata oltre il c.d. termine breve si caratterizzano per il fatto che limitano la possibilità di compensazione ai soli debiti IVA futuri e non includono la possibilità di detrarre il credito in sede di liquidazione periodica o di dichiarazione annuale.

Il credito IVA derivante dalla dichiarazione integrativa presentata oltre il c.d. termine breve deve peraltro essere indicato nella dichiarazione annuale IVA. Il nuovo comma 6-*quater* dell'articolo 8 del d.p.r. n. 322 del 1998, infatti, prevede che nella dichiarazione annuale IVA relativa al periodo d'imposta nel corso del quale il contribuente presenta una dichiarazione integrativa deve essere indicato tale credito IVA derivante dal minor debito o dal maggiore credito risultante dalla dichiarazione integrativa.

Al fine di dare attuazione alla disposizione in parola, nel modello IVA/2017 è stato inserito il nuovo quadro VN riservato ai soggetti che nel corso del 2016 hanno presentato, oltre il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale IVA relativa al periodo d'imposta successivo (c.d. termine breve), dichiarazioni integrative di precedenti dichiarazioni annuali dalle quali sono derivati crediti IVA (è il caso, ad esempio, della dichiarazione integrativa della dichiarazione annuale per il 2013 presentata nel corso del 2016).

In tale quadro i contribuenti devono indicare il periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione integrativa e l'importo del credito IVA derivante dal minor debito o dalla maggiore eccedenza detraibile risultante da tale dichiarazione.

Le istruzioni ministeriali per la compilazione del modello IVA/2017 precisano che, nel caso in cui nel 2016 siano state presentate dichiarazioni integrative relative a diversi anni e/o diversi soggetti (nel caso di trasformazioni sostanziali soggettive), occorre compilare un rigo del quadro per ciascuna annualità e per ciascun soggetto.

## 2.2 Quadri VE e VJ

Nel **quadro VE** – nel quale devono essere indicate le operazioni “attive” che concorrono alla determinazione del volume d'affari e dell'imposta relativa alle operazioni imponibili – e nel **quadro VJ** – nel quale devono essere indicate particolari tipologie di operazioni per le quali l'IVA è dovuta dal cessionario – sono state apportate talune modifiche al fine di recepire le norme introdotte dal decreto legislativo 11 febbraio 2016, n. 24 nell'art. 17 nel d.p.r. n. 633 del 1972 che, al fine di contrastare l'evasione dell'IVA, ha esteso il sistema dell'inversione contabile (*reverse charge*) alle cessioni di prodotti elettronici<sup>15</sup>.

Come è noto, il meccanismo in parola, per evitare che il soggetto IVA cedente o prestatore, dopo aver incassato l'imposta dal cessionario o committente, ometta di versarla all'Erario, attribuisce a tale ultimo soggetto la veste di debitore dell'imposta. In concreto, il tributo viene computato dal cessionario o dal committente nella propria contabilità IVA, al pari dell'imposta relativa alle proprie operazioni attive, per essere successivamente oggetto di detrazione, al pari dell'imposta relativa alle proprie operazioni passive.

Con la modifica della lettera c) dell'art. 17 del d.p.r. n. 633 del 1972, il *reverse charge* è stato dunque esteso:

- alle “cessioni di console da gioco, tablet PC e laptop”;
- alle “cessioni di dispositivi a circuito integrato, quali microprocessori e unità centrali di elaborazione, effettuate prima della loro installazione in prodotti destinati al consumatore finale”.

La nuova ipotesi di *reverse charge* si applica alle operazioni effettuate dal 2 maggio 2016 fino al 31 dicembre 2018: tale tipologia di operazioni, infatti, rientra fra quelle previste dall'art. 199-bis della direttiva IVA che consente, appunto, per esse l'applicabilità del sistema dell'inversione contabile solo per un periodo limitato e comunque fino alla fine del 2018.

L'Agenzia delle Entrate ha fornito alcuni chiarimenti sulla nuova normativa con la circolare n. 21/E del 25 maggio 2016<sup>16</sup>, nella quale ha precisato che il *reverse charge* si applica alle cessioni di console da gioco, di tablet PC e di laptop che avvengono tra soggetti passivi in tutte le fasi di commercializzazione precedenti la vendita al dettaglio

<sup>15</sup> Vedi nostra news del 7 marzo 2016.

<sup>16</sup> V. nostra news del 26 maggio 2016.

La circolare ha anche specificato che per le cessioni dei prodotti informatici territorialmente rilevanti in Italia l'obbligo di assolvere l'IVA ricade sui cessionari che siano soggetti passivi d'imposta, anche se non stabiliti in Italia: in tal caso i soggetti passivi esteri, privi di stabile organizzazione in Italia, devono identificarsi in territorio nazionale ai fini dell'assolvimento dell'imposta.

Nella stessa circolare n. 21/E è stato precisato che per l'individuazione delle console da gioco, dei tablet PC e dei laptop non rileva la denominazione "commerciale", ma la circostanza che i beni siano della stessa qualità commerciale, abbiano le stesse caratteristiche tecniche e lo stesso codice di Nomenclatura Combinata delle console da gioco (NC 9504 50 00), dei tablet PC (NC 8471 30 00) e dei laptop (NC 8471 30 00).

In merito alle violazioni relative all'omessa o errata applicazione del criterio dell'inversione contabile alle operazioni in esame, la circolare ha chiarito che si rendono ad esse applicabili le sanzioni stabilite dall'art. 6, commi 9-bis 1 e 9-bis 2, del decreto legislativo n. 471 del 1997, rispettivamente previste per i casi di erronea applicazione del *reverse charge* da parte del cedente e del cessionario.

Relativamente, infine, alla decorrenza delle nuove disposizioni, la circolare ha opportunamente riconosciuto che, avendo la nuova disciplina esplicitato la propria efficacia già in relazione alle operazioni effettuate a decorrere dal 2 maggio 2016, in ossequio ai principi dello Statuto del contribuente non saranno applicate sanzioni per gli eventuali comportamenti difformi che siano stati adottati dai contribuenti anteriormente all'emanazione della circolare (25 maggio 2016).

Al fine, dunque, di far emergere in sede di dichiarazione annuale IVA anche i dati relativi alle suaccennate operazioni assoggettate al sistema del *reverse charge*, sia il quadro VE che il quadro VJ hanno subito alcune integrazioni.

In particolare, nella sezione 4 del quadro VE, nel campo 7 del rigo VE35, ridenominato "cessioni di prodotti elettronici", deve essere inserito l'ammontare delle operazioni sopra illustrate.

Specularmente, nel quadro VJ, è stato inserito il rigo VJ16, anch'esso ridenominato "cessioni di prodotti elettronici", nel quale devono essere indicati l'imponibile e imposta liquidata in relazione alle operazioni in questione.

### 2.3 Quadro VG

Come già accennato, nel modello IVA/2017 è stato inserito il nuovo quadro VG, che deve essere compilato dalle società controllanti che intendono avvalersi, nel corso del 2017, del particolare sistema di liquidazione dell'IVA riservato alle società che fanno parte di un gruppo.

Come è noto, l'art. 73, ultimo comma, del d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633, nell'intento di attenuare il problema dei rimborsi delle eccedenze di credito IVA, prevede una particolare disciplina di versamento del tributo per le società appartenenti ad uno stesso gruppo, in modo da consentire la compensazione delle imposte dovute e delle eccedenze a credito risultanti dalle liquidazioni periodiche e dalle dichiarazioni annuali. Tale disposizione ha trovato specifica regolamentazione nel decreto ministeriale 13 dicembre 1979<sup>17</sup>. Gli enti e le società controllanti che intendono avvalersi, per un determinato anno solare, della particolare procedura di compensazione dell'IVA prevista dal suddetto articolo 73 devono manifestare l'opzione in modo espresso.

A tal proposito l'art. 1, comma 27, lett. b), della legge 11 dicembre 2016, n. 232 (legge di bilancio 2017), nel sostituire il comma 3 dell'art. 73 del d.p.r. n. 633 del 1972, ha previsto, con effetto dal 1° gennaio 2017, che *“l'ente o società commerciale controllante comunica all'Agenzia delle Entrate l'esercizio dell'opzione per la predetta procedura di versamento con la dichiarazione ai fini dell'imposta sul valore aggiunto presentata nell'anno solare a decorrere dal quale intende esercitare l'opzione”*.

A seguito di tale modifica l'opzione per il regime della liquidazione dell'IVA di gruppo non deve essere più comunicata con il modello IVA/26<sup>18</sup>, modello che doveva essere trasmesso entro il termine per la liquidazione e il versamento dell'IVA relativa al mese di gennaio (16 febbraio) dell'anno per il quale aveva efficacia l'opzione.

Dovendo essere manifestata l'opzione in parola in sede di dichiarazione annuale, per consentire alle società interessate di adottare la predetta liquidazione compensatoria per il 2017, nel modello IVA/2017 è stato istituito il nuovo quadro VG, denominato “Adesione al regime previsto per le società controllanti e controllate”. Il quadro è costituito da due sezioni in cui vanno indicati, rispettivamente, i dati relativi alle società che partecipano alla liquidazione IVA ed i dati relativi alle società che partecipano alla catena di controllo ma non alla procedura compensatoria.

<sup>17</sup> Il decreto ministeriale 13 dicembre 1979 è stato ampiamente illustrato nella circolare Assonime n. 16 del 1980.

<sup>18</sup> Il modello IVA/26 è stato, da ultimo, approvato con il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 6 dicembre 2010.

E' da evidenziare, peraltro, che l'Agenzia delle Entrate, con il comunicato stampa del 10 febbraio 2017, tenendo conto del fatto che per il periodo d'imposta 2017 le società controllanti potrebbero aver presentato, prima dell'approvazione del modello IVA/2017 (avvenuta il 16 gennaio 2017), il modello IVA/26, ha reso noto che saranno considerate valide anche le comunicazioni dell'opzione per il 2017 effettuate con tale ultimo modello.

Per completezza d'argomento merita evidenziare che l'art. 1 della legge n. 232 del 2016 ha introdotto altre due rilevanti modifiche alla disciplina delle liquidazioni IVA di gruppo di cui all'art. 73 del d.p.r. n. 633 del 1972.

Il comma 27 dell'art. 1 di tale legge, nel modificare il comma 3 dell'art. 73 del d.p.r. n. 633 del 1972, ha stabilito che si considera controllata la società le cui azioni o quote sono possedute per oltre la metà dalla controllante almeno dal 1° luglio dell'anno solare precedente a quello di esercizio dell'opzione: il previgente comma 3 considerava controllata la società le cui azioni o quote erano possedute per oltre la metà dalla controllante fin dall'inizio dell'anno solare precedente.

Il successivo comma 28 dell'art. 1 dispone, poi, che il Ministro dell'economia e delle finanze adegui, con proprio decreto, le disposizioni del citato decreto del 13 dicembre 1979 alle modifiche introdotte dalla legge n. 232 del 2016, le quali, comunque, sono applicabili, in base al disposto del comma 30 dello stesso art. 1, fin dal 1° gennaio 2017.

Il Direttore Generale

**Micossi**