I.V.A. – IMPOSTA sul VALORE AGGIUNTO

(D.P.R. 26.10.1972, n. 633 [CFF ❶ 201 – 557f])

IVA: l'Iva (imposta sul valore aggiunto) è disciplinata dal D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 201-557f], e la relativa normativa è strutturata in base a uno **schema omogeneo** adottato da tutti i Paesi membri dell'Ue, contenuto in dettagliate **direttive comunitarie** (VI Direttiva CEE, 17.5.1977, n. 77/388 e successive modifiche). Questo fa sì che l'**azione** del Legislatore nazionale debba **sempre e comunque** risultare **compatibile** con le direttive comunitarie.

FUNZIONAMENTO dell'IVA: l'Iva si applica **solo sul valore aggiunto** in ogni fase del processo produttivo e distributivo; lo schema di base prevede l'**obbligo** a carico del **fornitore** di **addebitare** l'Iva al **cliente** («rivalsa») in misura proporzionale al corrispettivo e **riversarla** all'Erario **al netto** dell'imposta pagata sugli acquisti («detrazione»), con diritto di **rimborso** per l'eventuale eccedenza (**metodo «imposta da imposta»**). L'Iva, pertanto, rimane a carico a **titolo definitivo** solo dei soggetti che **non hanno diritto** alla **detrazione** (ad es. consumatori finali). Si distinguono, infatti, **contribuenti di diritto**, cioè i soggetti passivi Iva che devono adempiere agli **obblighi** previsti dalle disposizioni Iva (fatturazione, registrazione, liquidazione, ecc.) e che pur con determinate limitazioni, **esercitano** il **diritto alla detrazione** e **contribuenti di fatto**, cioè i soggetti che vengono **incisi** in maniera **definitiva** dal tributo non potendo esercitare il diritto alla detrazione. Per alcune tipologie di scambi e/o settori di attività (ad es. commercio di **beni usati** – Direttiva 14.2.1994, n. 94/5/CEE, recepita con gli artt. 36-40, D.L. 41/1995 conv. con L. 85/1995 [CFF ❶ 1445-1449]) l'imposta viene applicata sulla differenza tra il corrispettivo di vendita e il costo di acquisto (**metodo** «**base da base**»).

PRESUPPOSTO IMPOSITIVO: **è subordinato** alla realizzazione di **una serie di condizioni**. La VI Direttiva CEE, 17.5.1977, n. 77/388, infatti, identifica il «**fatto generatore**» con il verificarsi di una serie di **condizioni**.

CONDIZIONI per l'ASSOGGETTAMENTO ad IVA: l'Iva è **dovuta se sono soddisfatti** contemporaneamente i **seguenti requisiti**:

a) **OGGETTO dell'OPERAZIONE** (artt. 2 e 3 [CFF ❶ 202 e 203]): **deve trattarsi** di una **cessione di beni** o di una **prestazione di servizi** qualificate come tali dalla normativa (vedi a pagg. 3-6 [CLASSIFICAZIONE delle OPERAZIONI ai FINI IVA, PROSPETTO B]);
b) **SOGGETTO che la EFFETTUA** (artt. 4 e 5 [CFF ❶ 204 e 205]): le operazioni di cui sopra devono essere poste in essere nell'**esercizio** di **imprese** o di **arti** e **professioni** (vedi a pag. 19 [SOGGETTI PASSIVI]) ;
c) **TERRITORIO nel quale è EFFETTUATA**(art. 7 [CFF ❶ 207]): le operazioni di cui alla **lett. a)** devono essere effettuate da parte dei soggetti di cui alla **lett. b)** all'**interno** del **territorio** dello Stato italiano.

IMPORTAZIONI e OPERAZIONI INTRACOMUNITARIE: la verifica dei requisiti di cui sopra non rileva per le **importazioni**, che comportano **sempre** il **pagamento dell'Iva**. Le **operazioni intracomunitarie** seguono, invece, **regole specifiche** stabilite in via **transitoria** dagli artt. 36-60, D.L. 331/1993, conv. con L. 427/1993 [CFF ❶ 1257-1281].

OPERAZIONI in REGIME IVA: sono le operazioni che soddisfano **contemporaneamente** i **requisiti** illustrati di seguito. Le **operazioni in regime Iva** si **suddividono** in:

› **OPERAZIONI IMPONIBILI** (col. 1, Prospetto B, vedi a pagg. 3-6 [CLASSIFICAZIONE delle OPERAZIONI ai FINI IVA]): sono le operazioni **soggette ad Iva** con l'**aliquota** vigente (4%, 5%, 10% e 22%) e che devono essere fatturate, registrate, ecc. Le operazioni **attive** imponibili consentono il **recupero** dell'imposta pagata sugli acquisti (salvo limitazioni).
› **OPERAZIONI NON IMPONIBILI** (col. 2, Prospetto B): sono le operazioni che, pur **mancando** del requisito della territorialità, **devono essere** comunque **formalizzate** (fatturate, registrate, ecc.). Tali operazioni **consentono** la **detrazione** (= recupero) dell'Iva sugli acquisti, anche se su di esse **non** si applica l'**imposta**.
› **OPERAZIONI ESENTI** (col. 3, Prospetto B): sono le operazioni in regime Iva (che vanno fatturate, registrate, ecc.) su cui, però, per espressa disposizione di legge, **non si applica l'imposta**. Tali operazioni sono **elencate** dall'art. 10, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 210]. L'effettuazione di operazioni esenti limita la **detraibilità** dell'Iva sugli acquisti.

OPERAZIONI ESCLUSE dal REGIME IVA (col. 4, Prospetto B, vedi a pagg. 3-6 [CLASSIFICAZIONE delle OPERAZIONI ai FINI IVA]): sono le operazioni per le quali **manca almeno** uno dei requisiti richiesti (oggetto, soggetto, territorio), o che sono considerate tali per **espressa disposizione di legge**. Le operazioni **escluse** dal campo Iva non devono sottostare agli adempimenti richiesti dalla legge (fatturazione, registrazione ecc.) per le operazioni **in regime Iva** e comportano (dall'1.1.1998) l'**indetraibilità** dell'Iva sugli acquisti relativi a tali operazioni (salvo eccezioni e limiti). Per effetto delle novità introdotte dalla Legge di stabilità 2013, a decorrere dall'1.1.2013, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, effettuate nei confronti di soggetti passivi d'imposta nella Ue (se debitori d'imposta), ovvero in un Paese extra-Ue, escluse da Iva in Italia per carenza del presupposto territoriale, sono soggette all'obbligo di fatturazione (nuovo co. 6-bis dell'art. 21 del D.P.R. 633/1972).

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

CLASSIFICAZIONE delle OPERAZIONI – SCHEMA di RIFERIMENTO (vedi anche Prospetto A sotto)				
OPERAZIONI		**ASSOGGETTAMEN. ad IVA**	**DETRAZIONE CONSENTITA**	**ADEMPIMENTI IVA** (1)
IN REGIME IVA	**IMPONIBILI**	sì	sì	sì
	NON IMPON.	no	sì	sì
	ESENTI	no	no	sì
ESTRANEE al REGIME IVA (2)		no	no	no

(1) **Adempimenti Iva** (salvo eccezioni): fatturazione, registrazione, liquidazione, dichiarazione, ecc.
(2) Operazioni estranee per **assenza** dei **requisiti** o per **disposizione** di **legge**.

ASSOGGETTABILITÀ al REGIME I.V.A.

ROSPETTI A e B – GUIDA alla CONSULTAZIONE: il **prospetto A consente di determinare** agevolmente se l'operazione effettuata da un soggetto è in **regime Iva o è estranea** (in quest'ultimo caso nella casella compare il segno –). Le operazioni assoggettabili ad Iva, come illustrato nel prospetto A, sono classificate nel **prospetto B** alle pagg. 3-6.

USO dei PROSPETTI: il **Prospetto B permette di determinare immediatamente** se un'operazione, già definita in regime Iva in base alla **preventiva consultazione del Prospetto A,** è soggetta a fatturazione e registrazione ai fini Iva; è imponibile, esente, non imponibile o esclusa; prevede il recupero dell'Iva sugli acquisti.

ASSOGGETTABILITA al REGIME I.V.A (Prospetto A)						
	CESSIONI BENI o PRESTAZIONI SERVIZI effettuate da verso chiunque				**IMPOSTAZIONI** effettuate da	
	relative all'azienda o professione		**estranee** all'azienda o professione			
	beni o presta. elencati nelle tabelle **Prosp. B**				beni o prestazioni **Prosp. B**	
OPERAZIONE EFFETTUADA da	tab. **1** - **2** - **3**	tab. **4**	tab. **1** - **2** - **3**	tab. **4**	tab. **1** - **2** - **3**	tab. **4**
SOCIETÀ di ogni tipo ENTI Commerciali – Agricoli (vedi sotto **N.B.**)	**regime Iva**	-	**regime Iva** (1)	-	**regime Iva**	-
Imprese INDIVIDUALI Industriali, Commerc., Agricoltori, Artigiani, Rappresent., ecc.	**regime Iva**	-	-	-	**regime Iva**	-
ARTISTI e PROFESSIONISTI e loro Soc. Semplici o Assoc.	**regime Iva**	-	-	-	**regime Iva**	-
ENTI non Commerciali (2) operaz. commerc., agricole	**regime Iva**	-	-	-	**regime Iva**	-
ENTI non Commerciali (2) altre operazioni	-	-	-	-	**regime Iva**	-
PRIVATI anche se svolgono lavoro autonomo occasionale	-	-	-	-	**regime Iva**	-

(1) Le **cessioni** e le **prestazioni** (delle colonne 1 – 2 – 3), anche se **estranee** all'impresa o professione, effettuate dalle **società** e dagli **enti commerciali-agricoli**, sono di norma sempre in «**regime Iva**».
N.B.: dall'**1.1.1998** non sono considerati **attività d'impresa** (e quindi sono esclusi da Iva) il possesso e la gestione di **particolari beni** da parte delle **società**.
(2) Vedi norme particolari per gli **enti non commerciali** nelle pagg. 21 e segg. [ENTI NON COMMERCIALI].

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

CLASSIFICAZIONE delle OPERAZIONI ai fini I.V.A.

PROSPETTO B

colonna 1	colonna 2	colonna 3	colonna 4
IN REGIME IVA			**ESTRANEE al REG. IVA**
Concorrono a formare il **VOLUME AFFARI IVA** (salvo eccezioni)			**NON** in regime Iva **non soggette** a fatturazione né agli adempimenti Iva
Soggette a **FATTURAZIONE e REGISTRAZIONE** su Libri IVA (salvo eccezioni)			
Si applica l'Iva	**Non si applica l'Iva**		
1. **IMPONIBILI**	2. **NON IMPONIBILI**	3. **ESENTI**	4. **ESCLUSE**
Recupero Iva pagata		**Non recupero Iva pagata**	
NON soggette a Bollo	**NON sempre soggette a Bollo**	**Soggette a Bollo**	**Soggette a Bollo**

Operazioni imponibili

Art. 1 [CFF ❶ 201] ●

BENI: sono imponibili le **cessioni** di beni (o dei diritti reali di godimento sugli stessi), **escluse** quelle indicate in col. 2-3-4

SERVIZI: **sono imponibili** tutte le prestazioni, **escluse** quelle indicate in col. 2-3-4

IMPORTAZIONI: sono **imponibili** in Italia (salvo col. 2, 3 e 4)

Cessioni di beni
Art. 2 [CFF ❶ 202] ●

VENDITE con **riserva di proprietà**

LOCAZIONI con **clausola di trasferimento** della proprietà **vincolante** per entrambe le parti

PASSAGGI di beni dal **committente** al **commissionario** e viceversa

CESSIONI GRATUITE di beni **oggetto** dell'attività propria dell'impresa, nonché di beni la cui produzione o il cui commercio **non rientra** nell'attività stessa di costo unitario superiore a € **50** purché sia stata **detratta** l'Iva sull'acquisto. Non è detraibile l'Iva sulle **spese di rappresentanza**, così considerate ai fini delle imposte sui redditi **salvo** gli **omaggi**

AUTOCONSUMO personale o familiare dell'imprenditore o di coloro che esercitano un'arte o una professione, **destinazione a fini estranei** all'impresa o all'esercizio dell'arte o della professione, anche se determinati dalla cessazione dell'attività, **esclusi** i **beni** per i quali **non** è stata operata la **detrazione** in base all'art. 19 **[CFF ❶ 219]**.

Art. 8 [CFF ❶ 208] ●

ESPORTAZIONI di beni; sono tali anche le spedizioni di **tutti i beni** destinati alla realizzazione e al funzionamento di piattaforme di perforazione nel mare territoriale

TRASFORMAZIONI, LAVORAZIONI, MONTAGGI, ASSIEMAGGI o ADATTAMENTI ad ALTRI BENI effettuati **anche da terzi** su beni dell'esportatore destinati ad esportazione (compresa l'energia)

Art. 8-bis [CFF ❶ 208a] ●

NAVI (cessioni di) destinate all'esercizio di attività **commerciale**, **pesca**, **salvataggio, assistenza in mare,** o destinate alla demolizione (escluse unità da diporto), **progettazione compresa** (R.M. 30.7.2003, n. 161/E)

NAVI, AEREI, SATELLITI (cessioni di) ad organi dello **Stato** – Aerei per **imprese di navigazione aerea** che effettuano **prevalentemente trasporti internazionali**

DOTAZIONI di bordo, motori e ricambi di navi per attività commerciale, di pesca, salvataggio, assistenza in mare, nonché di aerei per imprese di navigazione internazionale

PRESTAZIONI relative alla costruzione, manutenzione, riparazione, modificazione, trasformazione, assiemaggio, allestimento, arredamento, locazione e noleggio di navi (compreso l'uso di bacini di carenaggio) ed aerei, dei loro apparati motore, componenti, ricambi e dotazioni di bordo, e relative alla **demolizione di navi**

Art. 10 [CFF ❶ 210] ●

CONCESSIONE e **NEGOZIAZIONE** di crediti, **gestione** dei medesimi da parte dei concedenti e operazioni di finanziamento; in genere, prestazioni di **servizi** relativi ad **operazioni creditizie** (RR.MM. 4.7.2002, n. 216/E, 28.5.2003, n. 120/E e 13.6.2003, n. 133/E), esclusi i servizi di elaboraz. di **portafogli ottimali** di investimento da parte di società **estere** (R.M. 15.7.2002, n. 230/E); **ASSUNZIONE** di **impegni** di **natura finanziaria**, di **fideiussioni** o altre garanzie e gestione di garanzie di crediti da parte dei concedenti; **dilazioni**; operaz. relative ai **depositi**, **conti correnti**, **pagamenti**, giroconti**, crediti** e **assegni** o altri effetti commerciali ad **eccezione** del recupero di crediti; gestione di fondi comuni e (dall'1.1.2001) di **fondi pensione**, dilaz. di pagam., gestioni similari ed il servizio di bancoposta. Factoring (R.M. 17.11.2004, n. 139/E)

ASSICURAZIONI, riassicurazioni, **vitalizi**

PRESTAZIONI su VALUTE ESTERE e relativi crediti, **tranne monete da collezione**, comprese le operaz. di copertura rischi di cambio

OPERAZIONI su AZIONI, OBBLIGAZIONI, quote sociali, ecc. (escluse custodia e amministrazione titoli); **valori mobiliari** e strumenti **finanziari** diversi dai titoli, **incluse** negoziazioni ed opzioni; contratti a termine; contratti di scambio di forme di denaro; opzioni su valuta, su tassi di interesse e su indici finanziari

TRIBUTI: riscossione ecc. da parte di **aziende** o **istituti di credito** a norma di specifiche **disposizioni di legge**

Art. 2 [CFF ❶ 202] ●

CESSIONI di DENARO o crediti in denaro (compreso il trasferimento del credito residuo tra operatori di telefonia mobile; agevolazioni erogate dal Ministero dell'Università)

CESSIONI e CONFERIMENTI in SOCIETÀ di AZIENDE o rami aziendali

CESSIONI di TERRENI non edificabili o utilizzati per la costruzione di edifici per la **conduzione del fondo**. **Non rilevano** le assegnazioni di **aree edificabili** acquisite dai Comuni in via **espropriativa** (art. 36, co. 19-bis, D.L. 331/1993 **[CFF ❶ 1257]**) e le **cessioni** ai Comuni a **scomputo** degli **oneri** di **urbanizzazione**

CAMPIONI gratuiti di modico valore contrassegnati (anche **importati**)

CESSIONI GRATUITE di beni non di propria produzione o commercio, di costo fino a € **50**

FUSIONI – SCISSIONI – TRASFORMAZIONI: i relativi passaggi di beni

ASSEGNAZIONI di BENI a SOCI persone fisiche o **enti** non commerciali nello scioglim. agevolato **società** di **comodo** (art. 30, L. 724/1994 **[CFF ❷ 5555]**) e soc. non operative (art. 3, co. 43, L. 662/1996 **[CFF ❶ 1557]**)

VALORI bollati, marche, ecc.

CESSIONI SOGGETTE alla disciplina dei **CONCORSI a premio**

CESSIONI PUBBLICAZIONI estere a bibliot. universit. (art. 3, co. 7, L. 165/1990)

● Articoli del D.P.R. 26.10.1972, n. 633. * Articoli del D.L. 30.8.1993, n. 331, conv. con L. 29.10.1993, n. 427.

nunziospano63 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

CLASSIFICAZIONE delle OPERAZIONI ai fini I.V.A.

PROSPETTO B

colonna 1	colonna 2	colonna 3	colonna 4
IN REGIME IVA			**ESTRANEE al REG. IVA**
Concorrono a formare il **VOLUME AFFARI IVA** (salvo eccezioni)			**NON** in regime Iva **non soggette** a fatturazione né agli adempimenti Iva
Soggette a **FATTURAZIONE e REGISTRAZIONE** su Libri IVA (salvo eccezioni)			
Si applica l'Iva	**Non si applica l'Iva**		
1. **IMPONIBILI**	2. **NON IMPONIBILI**	3. **ESENTI**	4. **ESCLUSE**
Recupero Iva pagata		**Non recupero Iva pagata**	
NON soggette a Bollo	**NON sempre soggette a Bollo**	**Soggette a Bollo**	**Soggette a Bollo**
– *segue Art. 2* **[CFF ❶ 202]** –	– *segue Art. 8* **[CFF ❶ 208]** –	– *segue Art. 10* **[CFF ❶ 210]** –	– *segue Art. 2* **[CFF ❶ 202]** –
ASSEGNAZIONE di beni ai SOCI, a qualsiasi titolo effettuate, da parte di società o enti comprese le **cooperative edilizie** **Prestazioni di servizi Art. 3 [CFF ❶ 203] ●** **CONTRATTI d'OPERA,** appalto, trasporto, mandato, spedizione, agenzia, mediazione, deposito, in genere obbligazioni di **fare**, **non fare** e **permettere** **LOCAZIONE**, affitto, noleggio e **simili** **CESSIONI, CONCESSIONI, LICENZE** e **simili** relative a diritti d'autore, brevetti, marchi, modelli, invenzioni industriali, disegni, processi, forniture, insegne e **simili** (vedi col. 4) **PRESTITI** di denaro e titoli **non rappresentativi** di merci; negoziazione, anche a titolo di cessione pro-soluto, di crediti, cambiali e assegni, esclusi depositi o assegni presso Banche e Amministrazioni Statali **SOMMINISTRAZIONE** di alimenti e bevande **CESSIONI** di contratti di ogni tipo e oggetto (anche di leasing) **MANDATARI**: prestazioni rese o ricevute dai mandatari senza rappresentanza	**AGENZIA SPAZIALE ITALIANA**: cessioni dal 23.6.1988 (art. 34-bis, D.L. 2.3.1989, n. 63) **Servizi internazionali Art. 9 [CFF ❶ 209] ●** **TRASPORTI di PERSONE** eseguiti in parte all'estero, in parte in Italia in dipendenza di un **unico contratto** **TRASPORTI di BENI in esportazione,** importazione **temporanea** o in **transito** **NOLEGGI e LOCAZIONI** di aerei, navi, aeromobili, autoveicoli, vagoni ferroviari, cabine letto, containers e carrelli per trasporto **persone e cose** **SPEDIZIONI** relative al trasporto internazionale di beni **SERVIZI di CARICO, scarico, trasbordo, manutenzione**, ecc. relativi ai trasporti internazionali **SERVIZI prestati nei porti, autoporti, aeroporti** e scali, di confine, ecc. **INTERMEDIAZIONI** internazionali, cessioni **licenze** di esportazione **SERVIZI di INTERMEDIAZIONE** resi per agenzie di viaggio in relazione a prestazioni fuori dalla Ue **MANIPOLAZIONI** usuali in depositi doganali **MONTAGGIO, assiemaggio, adattamento**, ecc. eseguiti su beni da esportazione a cura di non residenti (esteri) *Telecomunicazioni internazionali: abrogato dall'1.1.1997* *Transiti nei trafori internazionali: abrogato dall'1.1.2003 (art. 21, co. 15, L. 289/2002)*	**LOTTO** – dall'**1.1.1997 anche** le opera. per l'esercizio di totalizzatori e scommesse a libro per le **corse di cavalli**; dall'**1.1.2001** anche **giochi** di **abilità** e **concorsi** pronostici riservati allo **Stato**, **Coni** e **Unire** (le cui funzioni, già trasferite all'ASSI, sono ora sotto il controllo del Ministero delle Politiche agricole ambientali e forestali); **scommesse corse cani**; **raccolta giocate** **SCOMMESSE** di gare, corse, giuochi, concorsi diversi da quelli al punto prec. **LOCAZIONI – AFFITTI** di terreni e aziende agricole, di aree diverse da quelle destinate a parcheggi e non edificabili, e di fabbricati e pertinenze (salvo, per i fabbricati abitativi, opzione per l'imposizione da parte delle imprese di costruzione o ripristino) **CESSIONI di FABBRICATI** (o porzioni di), escluse quelle effettuate, entro 5 anni dall'ultimazione della costruzione o dell'intervento, dalle imprese costruttrici o dalle imprese che hanno effettuato (anche tramite imprese appaltatrici) gli interventi di restauro e risanam. conservativo, e di ristrutturaz. edilizia e urbanistica (per i requisiti vedi n. 8-bis e 8-ter dell'art. 10) **MANDATI – MEDIAZIONI** e intermediazioni su operaz. dei nn. da 1) a 7), nonché quelle relative ad **oro** e **valute estere** poste in essere da Banca d'Italia e U.I.C. **ORO da INVESTIMENTO compreso** quello **rappresentato** da **certificati** in oro **CESSIONI GRATUITE** a **enti pubblici**, associazioni con **fini assistenziali**, educativi, nonché **Onlus** (R.M. 18.2.2002, n. 46/E)	**CONCESSIONI CIMITERIALI** (art. 1, co. 14, D.L. 417/1991, conv. con L. 66/1992 **[CFF ❶ 1128]**) **LIBRI** e **COMPUTER** non commercializzabili ceduti ad enti locali e religiosi, carceri e scuole **Art. 3 [CFF ❶ 203] ●** **INTERESSI** ecc., per deposito denaro (anche in c/c) presso Istituti di Credito, ecc. **DIRITTI AUTORE – INVENZIONI INDUSTRIALI ecc.:** cessioni, concessioni, licenze (mandati, mediazioni) effettuate da autori o eredi (escl. opere per pubblicità), compresi anche gli stessi contratti relativi a diritti o beni similari **PRESTITI OBBLIGAZIONARI**: prestazioni di mandato e mediazione. **Accettazioni bancarie**: emissione **COMMISSIONARI – MANDATARI**: determinate prestazioni **SPETTACOLI con BIGLIETTI GRATUITI**: rilasciati nei limiti e modi stabiliti ogni 4 anni con apposito D.M. **CUSTODIA e PASCOLO di ANIMALI** su terreni montani (art. 66, co. 12, D.L. 331/1993) **PRESTAZIONI GRATUITE:** quelle **non** comprese in col. 1 e quelle nei confronti dei **dipendenti** per mense aziendali, trasporto, didattiche, educative, ricreative, assistenziali e sanitarie **PUBBLICITÀ GRATUITA**: se richiesta da **Stato** o **enti pubblici** per parti colari finalità, e da associazioni senza scopo di lucro e **Onlus**

● Articoli del D.P.R. 26.10.1972, n. 633. * Articoli del D.L. 30.8.1993, n. 331, conv. con L. 29.10.1993, n. 427.

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

CLASSIFICAZIONE delle OPERAZIONI ai fini I.V.A.

PROSPETTO B

colonna 1	colonna 2	colonna 3	colonna 4
IN REGIME IVA			**ESTRANEE al REG. IVA**
Concorrono a formare il **VOLUME AFFARI IVA** (salvo eccezioni)			**NON** in regime Iva **non soggette** a fatturazione né agli adempimenti Iva
Soggette a **FATTURAZIONE e REGISTRAZIONE** su Libri IVA (salvo eccezioni)			
Si applica l'Iva	**Non si applica l'Iva**		
1. **IMPONIBILI**	2. **NON IMPONIBILI**	3. **ESENTI**	4. **ESCLUSE**
Recupero Iva pagata		**Non recupero Iva pagata**	
NON soggette a Bollo	**NON sempre soggette a Bollo**	**Soggette a Bollo**	**Soggette a Bollo**
– *segue Art. 3* **[CFF ❶ 203]** –	– *segue Art. 9* **[CFF ❶ 209]** –	– *segue Art. 10* **[CFF ❶ 210]** –	– *segue Art. 3* **[CFF ❶ 203]** –
PRESTAZIONI GRATUITE: le prestazioni di servizi di cui a pag. prec. effettuate per **autoconsumo** personale, se di valore unitario superiore a € **50** o per finalità **estranee** all'esercizio di **impresa**, se a titolo **gratuito** e se l'Iva sugli acquisti relativi è detraibile. Sono **escluse** le prestazioni nei confronti dei dipendenti e particolari **pubblicità gratuite** (vedi col. 4)	**UE**: operazioni indicate in col. 3 ai nn. 1-2-3-4, nei confronti di **soggetti residenti fuori dalla Ue** o relative a beni da esportare fuori dalla Ue	**CESSIONI GRATUITE** in occasione di **calamità naturali o catastrofi** dichiarate tali in base alla L. 996/1970 ed alla L. 225/1992	**PRESTAZIONI** di lavoro subordinato
ASSEGNAZIONI di **beni in locazione**, di **contratti, diritti d'autore**, ecc. a soci di società o enti (es. quelli in uso ai soci delle **COOPERATIVE EDILIZIE** a proprietà indivisa)	**VATICANO – S. MARINO – CONSOLATI, SCUOLA EUROPEA di VARESE**, ecc.: cessioni e prestazioni (artt. 71-72 **[CFF ❶ 271 - 272]**)	**TRASPORTI** pubblici urbani (= Comuni distanti **fino a** 50 km) compreso trasporto alunni mediante **veicoli da piazza** o altri mezzi abilitati ad eseguire trasporto marittimo, lacuale, fluviale e lagunale (esclusi trasporti su motonavi per gite turistiche e per pesca sportiva – R.M. 28.5.2003, n. 117/E)	**Art. 4 [CFF ❶ 204] ●** **ASSOCIAZIONI sindacali, politiche, di categoria** (prestazioni)
CESSIONE ad **altro professionista** di parte dell'**attività** o della **clientela** (R.M. 29.3.2002, n. 108/E)	**Operazioni a organismi internazionali** **Art. 72 [CFF ❶ 272] ●** Dal 20.6.1996 non imponibili se di importo **superiore a** € **258,23** effettuate **direttamente** nei confronti di detti organismi (R.M. 21.7.2000, n. 115/E e R.M. 15.5.2002, n. 145/E)	**TRASPORTI** di **malati** e **feriti** con veicoli equipaggiati effettuati da **imprese autorizzate** o da **Onlus** **POSTE**: servizi relativi, **escluso** il **servizio telegrafico**	**MENSE** (spacci) per militari **ORO – VALUTE ESTERE**: operazioni effettuate da Banca Italia, UIC
PRESTITO di PERSONALE ASSOCIATO ad AFFITTO di MACCHINARI e SOFTWARE (R.M. 6.11.2002, n. 81/E)	**Operazioni intracomunitarie** **Art. 40, co. 9 [CFF ❶ 1261] *** (comma abrogato) **Art. 41 [CFF ❶ 1262] *** **Art. 52 [CFF ❶ 1273] ***: fino al 30.6.1999	**PRESTAZIONI SANITARIE** di diagnosi, cura e riabilitaz. rese alla persona nell'**esercizio delle professioni e arti sanitarie**. Sono comprese le prestaz. **fisiokinesoterapiche**, **massoterapiche** e **fisioterapiche** (C.M. 14.5.2002, n. 43/E)	**CONSORZI – COOPERATI-VE**: prestazioni per garanzie mutualistiche a soci, ecc. **PUBBLICAZIONI** di associazioni politiche, di categoria **PARTITI POLITICI**: cessioni e prestazioni nelle manifestazioni
EROGAZIONI di MEDICINALI (R.M. 24.9.2003, n. 184/E)		**RICOVERO e CURE** resi da ospedali e case di cura convenzionate, nonché da **Onlus**; **CURE** rese da stabilimenti termali; **somministrazione di alimenti e bevande** ai soggetti **ospiti** da parte di Ipab (R.M. 9.9.2002, n. 290/E e R.M. 30.6.2014, n. 67/E))	**PRESIDENTE REPUBBLICA, Parlam., Corte Costit.**: cessioni e prestazioni **AFFITTO UNICA AZIENDA** dell'**imprenditore individuale**
BONUS QUALITATIVI ai CONCESSIONARI (R.M. 17.9.2004, n. 120/E)		**PRESTAZIONI EDUCATIVE** dell'infanzia, gioventù e didattiche rese da istituti o scuole riconosciuti e da **Onlus** (compresi vitto, alloggio, ecc. anche se forniti da istituti e collegi collegati); **lezioni scolastiche** e **universitarie** impartite da insegnanti a titolo personale; **corsi di lingua straniera** (R.M. 17.3.2003, n. 65/E).	**PRESTAZIONI A.S.L.**: **AUTORITÀ PORTUALI**
COMPENSI per SERVIZI BIGLIETTERIA NAZIONALE ad AGENZIE VIAGGIO (R.M. 29.9.2004, n. 125/E)			**POSSESSO e GESTIONE** di immobili ad uso abitativo, unità da diporto, aeromobili da turismo, altri mezzi di trasporto privato ecc., con diritto all'utilizzo **gratuito** od a corrispettivo **inferiore** al valore normale
Acquisti intracomunitari e prestazioni accessorie **Artt. 38 e 40 [CFF ❶ 1259, 1261] *** Sono imponibili, tranne quelli in col. 2, 3, 4 se effettuati da soggetti **diversi dai privati, quelli per corrispondenza** e ad eccez. dei mezzi di **trasporto nuovi**			**POSSESSO non STRUMENTALE né ACCESSORIO** di partecipazioni, titoli o quote sociali costituenti immobilizzazioni al fine di **percepire** dividendi, interessi o altri frutti

● Articoli del D.P.R. 26.10.1972, n. 633.

* Articoli del D.L. 30.8.1993, n. 331, conv. con L. 29.10.1993, n. 427.

nunziospano63 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

CLASSIFICAZIONE delle OPERAZIONI ai fini I.V.A.

PROSPETTO B

colonna 1	colonna 2	colonna 3	colonna 4
IN REGIME IVA			**ESTRANEE al REG. IVA**
Concorrono a formare il **VOLUME AFFARI IVA** (salvo eccezioni)			**NON** in regime Iva **non soggette** a fatturazione né agli adempimenti Iva
Soggette a **FATTURAZIONE e REGISTRAZIONE** su Libri IVA (salvo eccezioni)			
Si applica l'Iva	**Non si applica l'Iva**		
1. **IMPONIBILI**	2. **NON IMPONIBILI**	3. **ESENTI**	4. **ESCLUSE**
Recupero Iva pagata		**Non recupero Iva pagata**	
NON soggette a Bollo	**NON sempre soggette a Bollo**	**Soggette a Bollo**	**Soggette a Bollo**

Regimi speciali
Artt. 74, 74-ter e 74-quater
[CFF ❶ 274, 274b, 274c] ●

GENERI di MONOPOLIO, FIAMMIFERI: applicazione dell'Iva solo all'origine sulla base del prezzo di vendita al pubblico (art. 74 **[CFF ❶ 274]**)

QUOTIDIANI, PERIODICI e LIBRI: l'imposta è dovuta sul prezzo di vendita al pubblico in relazione al numero di copie vendute o spedite (art. 74 **[CFF ❶ 274]**)

TELEFONI PUBBLICI e DISTRIBUZIONE SCHEDE TELEFONICHE e GETTONI 1024**:** l'Iva è dovuta sulla base dei corrispettivi dovuti dagli utenti (art. 74 **[CFF ❶ 274]**)

VENDITA da parte di soggetti autorizzati di BIGLIETTI di VIAGGIO di TRASPORTI URBANI: l'Iva è dovuta dall'esercente il trasporto (art. 74 **[CFF ❶ 274]**)

INTRATTENIMENTI: l'Iva è dovuta sull'imponibile dell'imposta sugli intrattenimenti con detrazione forfetizzata pari al 50% (art. 74 **[CFF ❶ 274]**).

SPETTACOLI: quelli viaggianti e quelli con volume d'affari fino a € 25.822,84 determinano la base imponibile nel 50% dei corrispettivi riscossi (art. 74-quater, co. 5 **[CFF ❶ 274c]**).

ROTTAMI, CASCAMI: sono soggetti ad **aliquota zero**; dall'1.1.1997 per **carta da macero** (vedi R.M. 15.7.2002, n. 231/E), **stracci** sono previste limitazioni (art. 74 **[CFF ❶ 274]**) (vedi R.M. 17.7.2002, n. 233/E)

BENI USATI: dall'1.4.1995, art. 36, D.L. 41/1995, conv. con modif. con L. 85/1995 **[CFF ❶ 1445]**

AGRITURISMO: dal 1992 regime speciale (art. 5, L. 413/1991 **[CFF ❷ 6598a]**)

AGENZIE d'ASTA: dall'1.1.2001 l'Iva si applica sulla **differenza** fra **prezzo** dovuto dall'**acquirente** e quello pagato dall'**agenzia** al proprietario (artt. 45, L. 342/2000 e 31, co. 4, L. 388/2000)

AGENZIE di VIAGGIO: l'Iva è dovuta sulla differenza tra il corrispettivo dovuto e il costo sostenuto dall'agenzia (art. 74-ter **[CFF ❶ 274b]**) (vedi R.M. 17.7.2002, n. 233/E)

AGRICOLTURA e PESCA

– segue Art. 10 **[CFF ❶ 210]** –

AGGIORNAMENTO e FORMAZIONE del PERSONALE: corsi per **aggiornamento**, formazione e riconversione del **personale**, ad enti pubblici (L. 537/1993 **[CFF ❶ 1287]** – R.M. 23.4.1997, n. 81/E) anche se resi da agenzie non riconosciute o costituite come Onlus (R.M. 22.12.1998, n. 182/E), tranne quelli gestiti ed organizzati direttamente dagli enti pubblici stessi (R.M. 4.4.2003, n. 84/E).

ASILI, ORFANOTROFI, RICOVERI, ecc.: vitto, alloggio, fornitura di libri scolastici (R.M. 8.1.2002, n. 1/E e R.M. 12.6.2002, n. 188/E)

BIBLIOTECHE, MUSEI, prestazioni inerenti a visita

PRESTAZIONI di PREVIDENZA e ASSISTENZA a favore di dipendenti

SANGUE, ORGANI, LATTE UMANI e **PLASMA SANGUIGNO**: cessioni

POMPE FUNEBRI

PRESTAZIONI SOCIO-SANITARIE: ad anziani, disabili, tossicodipendenti rese da **enti pubblici, istituzioni riconosciute**, altri **enti assistenziali** e da **Onlus,** anche per mezzo di soggetti terzi

PRESTAZIONI delle compagnie **barracellari** (dal 17.8.1996)

CESSIONI di BENI acquisiti con **Iva totalmente indetraibile**

PRODOTTI della PESCA: l'importazione nei porti di tali prodotti allo stato naturale prima di qualsiasi consegna

PREMIO di ADDESTRAMENTO e formaz. tecnica: viene **equiparato** alle **operazioni esenti** (art. 15, co. 4, L. 91/1981 **[CFF ❶ 903]**)

ATTIVITÀ AUSILIARIE a quelle **bancarie**, **assicurative** o di gruppo, dal 18.5.1999 (artt. 6, L. 133/1999 e 53, L. 342/2000)

– segue Art. 4 **[CFF ❶ 204]** –

Art. 5 [CFF ❶ 205] ●

COLLABORAZIONI COORDINATE e CONTINUATIVE:

SEGRETARI COMUNALI: levata dei **protesti**

GUARDIE GIURATE: per le prestazioni di vigilanza e custodia rese **individualmente** (dall'1.1.1994)

PRESTAZIONI di LAVORO EFFETTUATE da ASSOCIATI in PARTECIPAZIONE: rese da soggetti che non esercitano per professione abituale altre attività di lavoro autonomo

Altre esclusioni
Art. 15 [CFF ❶ 215] ●

INTERESSI di mora, per ritardi o irregolarità nell'**esecuzione di contratti** (penali comprese – R.M. 23.4.2004, n. 64/E)

SCONTI (premi)

RIMBORSI documentati per **anticipi** dalla controparte

IMBALLAGGI a rendere

RIVALSA dell'Iva

PRESTITI di PERSONALE: rimborsi del **costo** (art. 8, co. 35, L. 67/1988 **[CFF ❶ 1029]**)

LAVORO INTERINALE: rimborso degli oneri retributivi e previdenziali (art. 7, L. 133/1999)

● Articoli del D.P.R. 26.10.1972, n. 633.

* Articoli del D.L. 30.8.1993, n. 331, conv. con L. 29.10.1993, n. 427.

nunziospano63 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

CESSIONI di BENI e PRESTAZIONI di SERVIZI

(artt. 2 e 3, D.P.R. 26.10.1972, n. 633 [CFF ❶ 202 e 203])

CESSIONI di BENI

DISPOSIZIONI: le cessioni di beni **sono disciplinate** dall'art. 2, D.P.R. 633/1972 **[CFF ❶ 202]**.

STRUTTURA dell'art. 2, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 202]	
Art. 2, co. 1 – *Cessioni di beni*	atti a titolo **oneroso** con **trasferimento** della proprietà ovvero con **costituzione** o **trasferimento** di altro diritto reale
Art. 2, co. 2 – *Cessioni assimilate*	atti a titolo **oneroso** e **gratuito** non sempre con trasferimento della proprietà ovvero con **costituzione** o **trasferimento** di altro diritto reale
Art. 2, co. 3 – *Cessioni «non cessioni»*	atti a titolo **oneroso** o **gratuito non** considerati **cessioni**, perchéaventi per oggetto **particolari beni**

CESSIONI di BENI: sono gli atti a titolo **oneroso** che comportano il **trasferimento** della **proprietà** oppure la **costituzione** o il **trasferimento** dei **diritti reali** di godimento (superficie, enfiteusi, usufrutto, uso, ecc. – artt. 952-1032 c.c.) su **beni di ogni genere** (art. 2, co. 1, D.P.R. 633/1972).

VENDITE GIUDIZIARIE: comportano l'**assoggettamento ad Iva** del relativo corrispettivo se hanno per oggetto **beni d'impresa** (R.M. 10.2.1973, n. 526739).

VENDITE FORZATE: qualora riguardino **beni inerenti** all'**attività esercitata** dal **debitore** esecutato, che sia **soggetto passivo** Iva, sono **assoggettate** ad **Iva** all'atto del pagamento (R.M. 26.11.2001, n. 193/E, Cass. 12.8.1997, n. 7528).

CESSIONI COATTIVE – ESPROPRI – ASSEGNAZIONI: l'indennità di esproprio costituisce corrispettivo di un'operazione imponibile rilevante ai fini Iva (R.M. 10.10.1990, n. 430797). È altresì imponibile ai fini Iva l'eventuale integrazione dell'indennità di esproprio, mentre risultano escluse ex art. 15, D.P.R. 633/1972 le somme percepite a titolo di interessi legali e risarcimento del danno (R.M. 31.10.1990, n. 430409). Le assegnazioni di terreni edificabili acquisiti dai Comuni mediante **procedura di esproprio non** rilevano ai fini Iva (art. 36, co. 19-bis, D.L. 331/1993, conv. con L. 427/1993 **[CFF ❶ 1257]**). Secondo la R.M. 1.7.1998, n. 67/E, ribadita dalla R.M. 30.7.2003, n. 160/E, l'esclusione **trova applicazione** a **prescindere** dall'**atto conclusivo** (decreto di esproprio o compravendita consensuale). L'esclusione **non** si applica invece alle assegnazioni di aree edificabili effettuate dall'Agenzia Territoriale per l'edilizia residenziale, regolarmente soggette ad Iva (R.M. 30.7.2003, n. 160/E). L'art. 31, co. 48, L. 448/1998 precisa che il corrispettivo degli atti di assegnazione in proprietà di aree già concesse in diritto di superficie viene determinato in misura pari al 60% dell'indennità di espropriazione determinata in base all'art. 5-bis, co. 1, D.L. 333/1992, ma è **esclusa** da **Iva** (art. 3, co. 81, L. 549/1995**[CFF ❶ 3904b]** e R.M. 26.7.2001, n. 121/E).

CESSIONI di IMMOBILI da PARTE dei COMUNI: qualora riguardino **immobili strumentali** per l'esercizio dell'attività istituzionale (es. teatri, biblioteche, asili, scuole, ecc.) **non** rientrano nel **campo Iva**, in quanto finalizzate al conseguimento del valore degli stessi e **non** manifestazione di **attività commerciale** (C.M. 14.6.1993, n. 8).

CESSIONI di IMMOBILI ai COMUNI: la cessione di **aree** o di **opere urbanistiche**, a scomputo (totale o parziale) di contributi di urbanizzazione o in esecuzione di convenzioni di lottizzazione, da parte di imprese private a favore di un Comune anche in base a quanto disposto dalla convenzione per l'attuazione di un «Piano di Recupero» deliberato dallo stesso Comune, **non** ha **rilievo** ai fini **Iva** (art. 51, L. 342/2000 **[CFF ❶ 1725N]**, C.M. 16.11.2000, n. 207, R.M. 14.1.2003, n. 6/E, R.M. 21.2.2003, n. 37/E).

CONVENZIONE di LOTTIZZAZIONE – CESSIONI di AREE: sono **escluse** dal campo di applicazione **Iva** (art. 51, L. 342/2000) le **cessioni** al **Comune** di **opere** di **urbanizzazione** primaria e secondaria realizzate da una **società**, nell'ambito di una **convenzione** di **lottizzazione**, a scomputo dei contributi dovuti per il rilascio della concessione edificatoria. Invece, qualora la convenzione di lottizzazione preveda che il Comune sia tenuto a cedere a titolo **oneroso** alcune aree alla società, questa cessione è **soggetta** all'**Iva** non essendo applicabile l'art. 51: infatti, la norma esclude da Iva solo le cessioni di aree e opere di urbanizzazione a favore dei Comuni e non quelle effettuate da questi ultimi (R.M. 22.4.2005, n. 50/E).

VENDITA di TERRENO da PARTE di una SOCIETÀ in LIQUIDAZIONE: una società che, dopo aver avviato la procedura di **liquidazione** e la **cancellazione** per errore dal Registro imprese, risulti ancora **intestataria** di beni (nella risoluzione, un terreno) che intende vendere successivamente alla chiusura, deve chiedere l'attribuzione di una **nuova partita Iva** per assolvere gli obblighi di fatturazione della cessione e di versamento dell'Iva, in quanto è considerata come ancora esistente, e l'atto di **cessione** del **terreno** rileva ai fini **Iva** (R.M. 1.6.2007, n. 120/E).

INDENNITÀ per REQUISIZIONI: l'**indennità** percepita da un **soggetto Iva** cui sia stato requisito un **immobile inerente** l'**attività esercitata** è **corrispettivo** da **assoggettare** ad **Iva** (R.M. 31.10.2000, n. 160).

COSTITUZIONE o TRASFERIMENTO di DIRITTI REALI: costituisce operazione **imponibile Iva**, se si sono verificati gli altri

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

CESSIONE e PRESTAZIONI GRATUITE: ASSOGGETTAMENTO a IVA

Tipo di operazione			Imprese	Profess.
			ASSOGGETTAM. ad IVA	
a) **Cessioni di beni (2)**	con Iva su acquisto **non detratta** a norma degli artt. 19 e 36-bis		**NO**	**NO**
	che **rientrano** nell'**oggetto** dell'**attività propria** dell'impresa		**SÌ (4)**	**NO**
	che **non rientrano** nell'**oggetto** dell'**attività propria** dell'impresa **(1)**	di valore unitario **inferiore o uguale a € 50 (5)**	**NO**	**NO**
		di valore unitario **sup. a € 50**	**NO**	**NO**
b) **Prestazioni di servizi (3)**	con Iva su relativi acquisti **non detraibile**		**NO**	**NO**
	Iva **detraibile**	di valore unitario **fino a € 50**	**NO**	**NO**
		di valore unitario **sup. a € 50**	**SÌ**	**NO**
c) **Autoconsumo di servizi**	Come b)			
d) **Autoconsumo di beni**	con Iva su acquisto **non detratta** (vedi R.M. 17.4.1998, n. 28		**NO**	**NO**
	con Iva **detratta**..		**SÌ**	**SÌ**

Note:
(1) Dall'**1.1.1998** è oggettivamente **indetraibile** (salvo l'eccezione di cui alla nota (5)) l'Iva relativa alle **spese di rappresentanza**, così come definite ai fini delle imposte sui redditi (art. 19-bis1, lett. h), D.P.R. 633/1972). La C.M. 16.7.1998, n. 188 ha precisato che l'**acquisto** di beni **destinati** ad **essere ceduti gratuitamente non rientranti** nell'oggetto dell'attività **è sempre considerato spesa di rappresentanza**.
(2) **Cessioni gratuite all'estero**: seguono le regole delle **cessioni onerose** all'esportazione. **Cessioni gratuite intra-Ue**: se effettuate ad un soggetto passivo d'imposta in **altro Stato** membro sono equiparate alle **cessioni intra-Ue** (Circ. Assonime 1.8.1996, n. 89).
(3) **Prestazioni gratuite funzionali o connesse all'attività**: sono **irrilevanti** ai fini Iva – es. servizio domiciliazione gratuita delle utenze presso le banche ai correntisti (Circ. Assonime 1.8.1996, n. 89).
(4) Nell'ipotesi in cui **sia stata detratta** l'Iva relativa all'acquisto/produzione.
(5) Dall'**1.1.2015** l'**Iva** relativa all'**acquisto** di **omaggi** di **costo non superiore** a € **50** (dall'1.1.2001 al 31.12.2014 il limite era di € 25,82) è **detraibile** (art. 19-bis1, co. 1, lett. h), D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 219A]); la loro **cessione**, comunque, è fuori campo Iva (art. 2, co. 2, n. 4, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 202]); il **Ministero** ha infatti precisato che in questo caso **non opera** il **principio** di cui all'**art. 19, co. 2**, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 219] (divieto di detrazione per le operazioni effettuate senza addebito d'imposta): C.M. 3.1.2001, n. 1/E, p.to 2.3.6.

requisiti dell'operazione.

CONTRATTI di SOMMINISTRAZIONE: quelli relativi a cessioni di carattere periodico o continuativo (ad es. acqua, gas, ecc.) sono **equiparati** alla vendita di beni, dalla quale sono **distinti** per il **momento impositivo**, che coincide con il momento di pagamento.

CESSIONI di BENI «ASSIMILATE»: sono quelle cessioni per le quali **non sempre** si verifica il trasferimento **immediato** e a **titolo oneroso** dei beni.

VENDITA con RISERVA di PROPRIETÀ: sono tali le **operazioni** con le quali la **proprietà si trasferisce** con il pagamento dell'**ultima rata** del corrispettivo pattuito (art. 1523 c.c.). Ai fini Iva il trasferimento posticipato della proprietà **non rileva** e l'operazione si considera **perfezionata** da subito. L'**assoggettamento ad Iva** si ha per **intero** al momento in cui il contratto è posto in essere.

LOCAZIONI con CLAUSOLA di TRASFERIMENTO: sono **equiparate** alle cessioni purché nelle locazioni la clausola di trasferimento sia **vincolante per entrambi** i contraenti. Il corrispettivo viene **assoggettato** ad Iva per l'**intero valore** del bene al momento della formazione del contratto. I canoni successivi sono pertanto **esclusi** da Iva.

«RENT to BUY»: nei contratti di godimento in funzione della successiva alienazione di immobili di cui all'art. 23, D.L. 12.9.2014 (cd. «Rent to buy»), i canoni versati per il godimento dell'immobile non sono riconducibili alla cessione di beni ex art. 2, D.P.R. 633/1972, non sussistendo una clausola di trasferimento della proprietà vincolante per le parti (C.M. 19.2.2015, n. 4/E). Peraltro la parte del canone che viene pagata a titolo di acconto prezzo assume rilevanza ai fini Iva; ad essa viene applicato il medesimo trattamento riservato ai corrispettivi per le cessioni di immobili abitativi e strumentali (C.M. 4/E/2015).

FORNITURA di STRUTTURE e ATTREZZATURE alle ASL: in base alla R.M. 1.8.2003, n. 167/E, la fornitura alle ASL di **strutture**, **macchinari** e **attrezzature**, da parte di società dedite a tale attività, costituisce **attività imponibile Iva**, non potendo

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

essere qualificata come prestazione oggettivamente sanitaria, né come prestazione accessoria a quella sanitaria.

PASSAGGI dal COMMISSIONARIO al COMMITTENTE o VICEVERSA: sono **assimilati** alle cessioni. Nel **mandato di acquisto** il commissionario è considerato **acquirente**; nel **mandato di vendita** il commissionario è considerato **venditore**. A tal fine non è necessario il passaggio materiale dei beni (R.M. 10.8.1996, n. 176). La **base imponibile** nella commissione per l'acquisto è pari al **prezzo d'acquisto** aumentato della **provvigione**, nella commissione per la vendita al **prezzo** di **vendita** diminuito della **provvigione** (a sua volta il commissionario addebita al cliente finale l'Iva sull'intero prezzo di vendita).

CESSIONE GRATUITA di PERIODICI: alla **cessione gratuita** di **periodici** (in stazioni ferroviarie e metropolitane, presso esercizi commerciali o luoghi di lavoro) si applica l'aliquota Iva ordinaria (attualmente pari al **22%**), ai sensi dell'art. 2, D.P.R. 633/1972 che assoggetta all'imposta le cessioni gratuite di beni la cui produzione o il cui commercio rientra nell'**attività propria** dell'**impresa** e per i quali sia stata operata, al momento dell'acquisto o dell'importazione, la **detrazione** dell'imposta (R.M. 4.2.2005, n. 13/E).

CESSIONI GRATUITE – SPESE di RAPPRESENTANZA: se hanno per oggetto beni la cui produzione o commercio **rientra nell'attività** propria dell'impresa **non sono** considerate **spese di rappresentanza** e sono **sempre** imponibili (salvo il caso dei campioni di modico valore). La C.M. 16.7.1998, n. 188 ha precisato che gli acquisti di beni destinati ad essere **ceduti gratuitamente non rientranti nell'attività** propria dell'impresa **sono sempre** considerati **spese di rappresentanza**: pertanto dall'1.1.1998 (salvo l'eccezione degli omaggi), l'Iva relativa è **indetraibile** (art. 19-bis1, co. 1, lett. h), D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 219A]) e la successiva cessione gratuita è considerata **operazione esclusa dal campo Iva** (art. 2, co. 2, n. 4), D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 202]). **Spese di rappresentanza** sono quelle sostenute per **beni distribuiti gratuitamente**, anche se sono **distinguibili** (con emblemi, denominazioni, ecc.) come beni prodotti dall'impresa. Sono considerati **spese di rappresentanza** anche i **contributi** erogati per l'**organizzazione** di **convegni** e simili, nonché l'**acquisto** da parte degli **esercenti** arti e **professioni** di **oggetti** d'**arte** e **antiquariato**.

OMAGGI: dall'1.1.2015 è ammessa la **detraibilità** dell'**Iva** relativa all'**acquisto** di beni di **costo non superiore** a € **50** (dall'1.1.2001 al 31.12.2014 il limite era di € 25,82), considerati spese di rappresentanza; la loro **cessione gratuita** secondo il Ministero rimane comunque **esclusa** dal **campo Iva** (C.M. 3.1.2001, n. 1/E, p.to 2.3.6), anche se il dettato normativo al riguardo non esclude esplicitamente l'applicazione del principio generale contenuto nell'art. 19, co. 2, D.P.R. 633/1972 (art. 19-bis1, co. 1, lett. h), D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 219A]): vedi nota (5) [CESSIONI di BENI].

BUONI ACQUISTO o REGALO: la R.M. 22.2.2011, n. 21/E ha fornito delle precisazioni in merito al trattamento **Iva** applicabile ai **buoni acquisto** o **regalo** emessi da una **società** che organizza tale servizio ed utilizzabili solo presso alcuni **esercizi commerciali convenzionati** per l'acquisto di determinati beni o servizi. La cessione dei buoni effettuata dalla società emittente all'azienda cliente è **fuori campo Iva**, mentre sono soggetti ad Iva del 22% gli importi eventualmente pagati dall'azienda acquirente dei buoni alla società emittente per servizi specifici offerti da quest'ultima (personalizzazione del buono, consegna a domicilio, ecc.).

OMAGGI – ADEMPIMENTI FORMALI: qualora il contribuente eserciti la **rivalsa Iva** sugli **omaggi**, deve emettere normale **fattura**; in caso contrario può alternativamente emettere **autofattura** singola per ogni cessione o globale per tutte le cessioni del mese indicando il **valore normale** dei beni, la relativa imposta con la dicitura «autofattura per omaggi» o tenere l'apposito **registro omaggi** (C.M. 27.4.1973, n. 32).

AUTOCONSUMO: è considerato **autoconsumo**:

- la **destinazione** di beni e servizi all'utilizzo **privato** personale o familiare, anche in dipendenza di **cessazione** dell'attività;
- la **destinazione** di beni e servizi ad altre utilizzazioni e finalità **estranee** all'attività svolta.

Deve trattarsi di una destinazione **definitiva** non temporanea (Comm. Trib. Centr. 22.11.1989, n. 6886).

L'autoconsumo è considerato **fuori campo Iva** se ha per oggetto beni per i quali non è stata detratta l'Iva sull'acquisto per disposizione di legge (artt. 19, 19-bis1 e 19-bis2 [CFF ❶ 219, 219A e 219B]). L'autoconsumo di beni acquistati **senza l'applicazione** dell'imposta **va assoggettato** ad Iva, **salva** l'ipotesi di autoconsumo di beni immobili acquistati da **privati** o prima dell'**1.1.1973**.

AUTOCONSUMO DERIVANTE dalla CESSAZIONE dell'ATTIVITÀ: costituisce **operazione imponibile**, **salvo** che derivi dal **decesso** del titolare (R.M. 24.10.1978, n. 361708). Tuttavia, qualora gli eredi non continuino l'attività del deceduto e procedano alla **liquidazione** dell'azienda, tale liquidazione **è soggetta** ad Iva.

CESSAZIONE dell'ATTIVITÀ ECONOMICA IMPONIBILE – CANCELLAZIONE dal REGISTRO IVA – POSSESSO di BENI – DETERMINAZIONE del VALORE: la Corte di Giustizia Ue, Sez. VIII, Sentenza 8.5.2013, in causa C-142/12 fornisce dei chiarimenti su alcune norme della Direttiva del Consiglio 28.11.2006, n. 2006/112/CE relativa al sistema comune dell'Iva. L'art. 18, lett. c), della direttiva 2006/112/CE stabilisce che gli Stati membri possono assimilare ad una cessione di beni effettuata a titolo oneroso il possesso di beni da parte di un soggetto passivo o dei suoi aventi causa in caso di cessazione della sua attività economica imponibile, quando tali beni abbiano dato diritto ad una detrazione totale o parziale dell'Iva al momento dell'acquisto o della loro destinazione conformemente alla lett. a) dello stesso art. 18 (ad eccezione dei casi di cui all'art. 19 della Direttiva 2006/112/CE). Poiché tale norma disciplina i casi di cessazione dell'attività economica imponibile in generale, secondo i giudici comunitari, essa va interpretata nel senso che disciplina anche la cessazione dell'attività economica imponibile risultante dalla cancellazione del soggetto passivo dal Registro Iva. La Corte Ue esamina poi la portata dell'art. 74 della Direttiva 2006/112/CE, ai sensi del quale per le operazioni di prelievo o di destinazione da parte di un soggetto passivo di un bene della propria impresa o di detenzione di beni da parte di un soggetto passivo o da parte dei suoi

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

aventi diritto in caso di cessazione della sua attività economica imponibile, contemplate agli artt. 16 e 18, la base imponibile è costituita dal prezzo di acquisto dei beni o dei beni simili o, in mancanza del prezzo di acquisto, dal prezzo di costo, determinati nel momento in cui si effettuano tali operazioni. In caso di cessazione dell'attività economica, l'imponibile è rappresentato dal valore dei beni al momento della cessazione stessa.

ASSEGNAZIONE di BENI ai SOCI (sia in sede di **liquidazione** sia in **costanza** del rapporto societario): in generale sono assimilate alle cessioni di beni; su di esse **non si applica l'Iva** solo **se** si tratta di beni sui quali **non è** stato possibile **detrarre** l'imposta all'atto dell'acquisto ai sensi degli artt. 19, 19-bis1, 19-bis2, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 219, 219A, 219B]. L'**assegnazione** ai soci di **immobili**, per i quali non è stata operata la detrazione Iva all'atto dell'acquisto, è **operazione irrilevante** ai fini Iva **anche se** sull'immobile sono stati eseguiti lavori di **manutenzione** o **ristrutturazione** per i quali è stata **detratta** la relativa imposta, a condizione che dai lavori non derivi una **nuova unità immobiliare** (lavori di **ampliamento**). In quest'ultimo caso, infatti, la **parte** di immobile realizzata in seguito ai lavori di ampliamento va autonomamente **assoggettata ad Iva** in occasione dell'assegnazione (C.M. 13.5.2002, n. 40/E e R.M. 17.6.2002, n. 194/E). La C.M. 13.5.2002, n. 40/E afferma inoltre che, relativamente ai beni oggetto di assegnazione acquistati o prodotti **dopo il 31.12.1997**, è necessario procedere alla **rettifica** della **detrazione** Iva operata sulle spese di **manutenzione** e **ampliamento**, ai sensi dell'art. 19-bis2, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 219B], qualora tali spese non abbiano esaurito la loro utilità e non abbiano incrementato il valore del bene. Le assegnazioni in **denaro** o in **crediti di denaro** non sono assoggettate a Iva, non costituendo cessioni di beni (art. 2, co. 3, lett. a), D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 202]). In generale, tutte le assegnazioni (anche in sede di distribuzione di utili) **non aventi** per oggetto denaro **sono imponibili**. Sono tuttavia **esenti** le assegnazioni aventi per oggetto **azioni** o **obbligazioni**. La R.M. 16.2.2006, n. 29/E in ordine al trattamento ai fini di Iva dell'**assegnazione** di **azioni** in misura non proporzionale rispetto al conferimento, afferma che non si debba emettere fattura soggetta ad Iva poiché i conferimenti non sono considerati prestazioni di servizi.

ASSEGNAZIONE e CESSIONE AGEVOLATA di BENI ai SOCI: l'art. 1, co. da 115 a 120, L. 28.12.2015, n. 208 (Legge di Stabilità 2016) ha reintrodotto la possibilità per S.n.c., S.a.s, S.r.l., S.p.a., e S.a.p.a., di assegnare o cedere ai soci, entro il 30.9.2016, beni immobili o mobili iscritti in pubblici registri non strumentali, beneficiando di particolari agevolazioni ai fini delle imposte dirette, dell'Irap e delle imposte di registro, ipotecaria e catastale. Nella C.M. 1.6.2016, n.26/E, l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti in ordine alla disciplina ai fini dell'Iva e degli altri tributi indiretti. Premesso che la disciplina **non prevede alcuna agevolazione in ambito Iva**, tuttavia alcune precisazioni rilevanti sono state fornite in tema di **determinazione della base imponibile**. In particolare nella circolare si chiarisce che ai fini di tale determinazione occorre far riferimento al criterio del «prezzo di acquisto» o, in mancanza dello stesso, al «prezzo di costo dei beni o di altri beni simili, determinati nel momento in cui si effettuano tali operazioni». Si fa, dunque riferimento, al criterio del costo, in luogo del criterio del «valore normale». Ciò comporta che, in caso di **cessione gratuita,** la base imponibile non comprende il «ricarico» applicato normalmente sul mercato per il bene, ma è costituita dal prezzo di acquisto del bene «attualizzato al momento della cessione» (cfr. C.M. 1.6.2016, n. 26/E, par. 7.1).

Per quanto attiene alla disciplina Iva delle **assegnazioni di immobili** la C.M. 1.6.2016, n. 26/E precisa che le regole applicabili dipendono dalla natura dell'immobile stesso, dovendo quindi distinguersi fra fabbricati abitativi, per cui valgono le disposizioni di cui all'art. 10, co. 1, n. 8-bis, D.P.R. 633/1972, fabbricati strumentali, per cui valgono le disposizioni di cui all'art. 10, co. 1, n. 8-ter, D.P.R. 633/1972, e terreni. Con riferimento a questi ultimi sarà necessario distinguere il caso in cui il terreno sia o meno suscettibile di utilizzazione edificatoria. Nel caso in cui non si sia in presenza di un'area edificabile, l'assegnazione non è soggetta ad Iva, ex art. 2, co. 3, lett. c, D.P.R. 633/1972.

Con riferimento, infine, alle **rettifiche della detrazione**, la C.M. 1.6.2016, n. 26/E chiarisce che ai sensi dell'art. 19-bis.2, co. 8, D.P.R. 633/1972, i fabbricati o le porzioni di fabbricati «sono comunque considerati beni ammortizzabili» e sono, conseguentemente, soggetti alle disposizioni per la rettifica della detrazione di cui alla citata disposizione. Nel documento di prassi si chiarisce altresì che, nel caso di immobili acquisiti mediante contratto di leasing, ai fini del computo del periodo decennale di rettifica della detrazione è necessario far riferimento alla data di esercizio del diritto d'acquisto del bene da parte della società utilizzatrice.

ASSEGNAZIONI agli ASSOCIATI in PARTECIPAZIONE: le assegnazioni di **utili** agli associati, se considerate **corrispettivo** per le cessioni di beni o prestazioni di servizi che costituiscono l'apporto dell'associato, **sono assoggettate** ad Iva quando questi sia un soggetto Iva (Circ. Isp. Compart. Lombardia 12.4.1984, n. 27/28955 e Comm. Trib. Centr. 22.6.1985, n. 324). In base alla R.M. 30.7.2002, n. 252/E, se l'apporto dell'associato consiste in una prestazione di servizi, «la partecipazione rientra nell'ambito applicativo dell'Iva», mentre se l'apporto consiste nel **conferimento** di **denaro**, le assegnazioni di utili **non sono assoggettate** all'imposta. Secondo la Cassazione, invece (Sent. 6466/98, del 2.7.1998), l'apporto dell'associato avrebbe natura di conferimento e non di corrispettivo: la quota di utili spettante sarebbe, quindi, remunerazione del conferimento. Dall'1.1.1998 sono **esclusi** da **Iva** solo i **conferimenti** riguardanti **aziende** o **rami** di aziende.

ASSOCIAZIONE in PARTECIPAZIONE con APPORTO di CAPITALE in NATURA: in caso di associazione in partecipazione con **apporto** di **capitale** in **natura**, la base imponibile, ai fini **Iva**, dell'apporto di beni-merce va individuata nel **valore normale** degli stessi, che va assoggetta ad imposta ai sensi dell'art. 2, D.P.R. 633/1972 (R.M 16.5.2005, n. 62/E).

CESSIONI «NON CESSIONI»: sono elencate dall'art. 2, co. 3, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 202] e riguardano le cessioni che vengono considerate escluse da Iva. La **detrazione** dell'Iva relativa ai beni ceduti in regime di non cessione **non** è **ammessa**.

CESSIONI di DENARO o CREDITI di DENARO: per essere **escluse** da Iva devono avere per oggetto monete **aventi corso legale**. La cessione di denaro **a prestito** è considerata una **prestazione di servizi** (art. 3, co. 2, n. 3 [CFF ❶ 203]). La R.M. 29.7.1999, n. 130 precisa che le **sottoscrizioni** di quote di partecipazioni a fondi comuni di investimento da parte di imprese commerciali ed il loro successivo **riscatto**, danno luogo a «cessioni di denaro» e come tali vanno **escluse dal campo Iva**. La R.M. 21.10.2002, n. 329/E **esclude** dal campo di applicazione dell'Iva il **credito residuo trasferito** dal donor (opera-

nunziospano63 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

tore di telefonia mobile originario) al recipient (operatore di destinazione) nel caso in cui il titolare di carta telefonica prepagata si trasferisca da un operatore all'altro conservando il proprio numero telefonico di partenza. Anche i **conferimenti** di **denaro non** sono assoggettati ad **Iva** (C.M. 24.12.1997, n. 328, p.to 1.1.1). Inoltre, la R.M. 25.9.2002, n. 309/E stabilisce che sono **esclusi** dal campo Iva i **contributi** in **conto canoni** erogati dalla Cassa per il Mezzogiorno a favore delle società di leasing nell'ambito degli **interventi agevolativi** nelle zone svantaggiate del Mezzogiorno ai sensi dell'art. 83, D.P.R. 6.3.1978, n. 218, sia nel caso in cui siano erogati direttamente alla società di leasing che nel caso in cui siano erogati all'impresa utilizzatrice e, da quest'ultima, **riversati** alla società di leasing. **Non** sono **soggette** ad Iva le **agevolazioni** erogate dal Ministero dell'Università sotto forma di **contributo** nella **spesa** e di **credito agevolato** per la realizzazione di un progetto di ricerca e sviluppo corredato da un progetto di formazione per ricercatori e tecnici (R.M. 16.3.2004, n. 42/E).

CONTRIBUTI COMUNITARI – ESCLUSIONE da IVA: i **contributi comunitari** ricevuti a **fondo perduto** sono qualificabili come **movimentazioni** di denaro e sono **esclusi** dal campo di applicazione dell'Iva (art. 2, co. 3, lett. a), D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 202]). L'esclusione non comporta la perdita del **diritto** alla **detrazione** dell'imposta assolta sugli acquisti inerenti qualora i beni siano utilizzati per operazioni imponibili (R.M. 11.3.2009, n. 61/E).

CONTRIBUTI PUBBLICI RELATIVI a POLITICHE ATTIVE del LAVORO e alla FORMAZIONE PROFESSIONALE: la C.M. 11.05.2015, n. 20/E ha ricordato che, ai fini della soggezione ad Iva di una determinata operazione occorre avere riguardo all'esistenza di un «nesso di reciprocità fra le prestazioni», la cui esistenza qualifica la prestazione di denaro come corrispettivo e, conseguentemente, comporta l'applicazione dell'imposta. Per quanto concerne le somme che la pubblica amministrazione può erogare nel settore scolastico e della formazione professionale, è necessario distinguere fra: concessione di sovvenzioni o contributi ex art, 12, L. 7.8.1990, n. 241 («Provvedimenti amministrativi attributivi di vantaggi economici») e stipula di contratti pubblici ex D.Lgs. 163/2006. Nel primo caso, la P.A. agisce secondo le disposizioni dell'art. 12, L. 241/1990, e, ciò è sufficiente a qualificare le somme come contributi pubblici, come tali non rilevanti ai fini Iva ex art. 2, co. 2, lett. a), D.P.R. 633/1972. Se, invece, l'erogazione del denaro avviene nell'ambito di un contratto pubblico (D.Lgs. 163/2006), sussiste fra l'Amministrazione concedente e l'organismo di formazione un rapporto sinallagmatico che conduce a ritenere che le somme erogate abbiano la natura di corrispettivo, e, quindi, la rilevanza ai fini Iva. In assenza di riferimenti normativi la natura giuridico-economica delle erogazioni andrà valutata caso per caso secondo i criteri stabiliti dalla C.M. 21.11.2013, n. 34/E. La C.M. 11.5.2015, n. 20/E precisa che per il soggetto passivo beneficiario dei contributi non rileva la natura delle somme ricevute per effettuare i propri acquisti; non viene negato, quindi, il diritto alla detrazione dell'Iva sugli stessi, che viene fatto dipendere esclusivamente dal regime delle operazioni attive poste in essere.

CESSIONI e CONFERIMENTI di AZIENDA e RAMI di AZIENDA: dall'1.1.1998 l'esclusione da Iva, nel caso **dei conferimenti**, è limitata alle **aziende** o **rami di aziende** (non più estesa ai singoli beni). La cessione dei beni facenti parte dell'azienda a soggetti **diversi**, comporta il **loro assoggettamento** ad Iva (R.M. 4.12.1990, n. 660026). Non è consentita la detrazione dell'Iva esposta nelle fatture relative alla cessione di scorte e beni strumentali da parte di una società di fatto a una S.n.c. appena costituita; in tale ipotesi si configura, infatti, una cessione d'azienda posta in essere attraverso atti separati (R.M. 28.1.1986, n. 406888). A tale proposito, inoltre, la Cassaz., Sez. I, 10.6.1998, n. 5733 ha anche precisato che l'**emissione per errore** della fattura da parte del venditore **non legittima** la **detrazione** da parte dell'acquirente se l'operazione è **fuori** dal **campo Iva**. La Sentenza CTC, Sez. V, 11.6.1999, n. 3847 ha stabilito che la **donazione** di **azienda** sia soggetta all'imposta di registro e **non** all'**Iva**, in quanto **assimilabile alla cessione d'azienda**. La Cassaz., con sentenza 26.3.2003, n. 4452 precisa che il **trasferimento del marchio con l'azienda**, essendo qualificabile come **prestazione di servizio** e non come cessione di bene, è soggetto ad Iva, se effettuato dietro corrispettivo.

La Corte di Giustizia Ue, Sez. V, con sentenza 27.11.2003, in causa C-497/01, ha inoltre stabilito le condizioni necessarie affinché gli Stati membri possano considerare come **non avvenuta** (regola della non avvenuta cessione) l'operazione di trasferimento a titolo oneroso o gratuito o sotto forma di conferimento a una società di una **universalità** totale o parziale di beni.

CESSIONE di IMPIANTI RADIOTELEVISIVI: premesso che l'art. 27, co. 7-bis, D.Lgs. 177/2005 dispone che la **cessione** anche di un **solo impianto radiotelevisivo**, se non ha per oggetto solo le attrezzature, si considera **cessione di ramo d'azienda** (vedi sopra), la R.M. 10.4.2012, n. 33/E precisa che è **necessario valutare caso per caso**, nell'ambito delle cessioni di impianti radiotelevisivi, se si sia di fronte ad una cessione di beni o ad una cessione di ramo d'azienda. Si ritiene che la cessione delle **attrezzature** insieme ad **altre risorse** (ad es. frequenze, marchi e brevetti) rappresenti una **cessione** di **ramo d'azienda** (o d'azienda), **esclusa** dal **campo di applicazione** dell'**Iva** (e soggetta all'imposta proporzionale di registro), mentre la cessione delle **sole attrezzature** rappresenti una **cessione di beni**, **assoggettata** ad **Iva**.

APPORTO di IMMOBILI in LEASING in un FONDO IMMOBILIARE: la R.M. 20.10.2008, n. 389/E ha fornito precisazioni in merito al trattamento **Iva** da applicare all'apporto effettuato da una società a favore di un **fondo immobiliare chiuso** di **immobili** detenuti dalla stessa in base a contratti di **leasing** e dalla stessa concessi in locazione ordinaria. Premesso che sussiste un'assimilazione tra il contratto di leasing e quello di compravendita dell'immobile, rientra tra le operazioni escluse da Iva (art. 2, co. 3, lett. b, D.P.R. 633/1972) anche l'apporto di immobili, detenuti in leasing e dati poi in locazione, a favore di un fondo immobiliare chiuso, a fronte del ricevimento di quote di quest'ultimo ai sensi dell'art. 8, co. 1-bis, D.L. 351/2001, conv. con modif. dalla L. 410/2001.

TERRENI non EDIFICABILI: sono **esclusi** da Iva anche se su di essi è stato realizzato un fabbricato per la **conduzione** del fondo da parte del proprietario **imprenditore agricolo professionale** (art. 9, L. 29.1.1977, n. 10). La **cessione** ad un **prezzo unico** ed **indistinto** di un **terreno** in **parte edificabile** ed in **parte** destinato a **coltivazione** agricola o **verde pubblico** attrezzato **non** è **soggetta** ad **Iva** ma ad imposta di registro (R.M. 10.9.1991, n. 430065). La **cessione** di un **terreno edificabile** da parte dell'**impresa agricola** proprietaria è **soggetta** ad **Iva** salvo che l'acquirente sia un altro produttore agricolo (C.M. 3.8.1979, n. 25/364695 e Cassazione, sent. 2.10.1999, n. 10943 e sent. 3.4.2000, n. 3987).

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

CAMPIONI GRATUITI di MODICO VALORE: **non** sono considerate **cessioni** di beni, e quindi sono **irrilevanti ai fini Iva**, le cessioni di **campioni gratuiti** (di beni rientranti nell'oggetto dell'attività propria d'impresa) di **modico valore** appositamente **contrassegnati**. Per definire il «**modico valore**» si deve far riferimento agli **usi commerciali**, restando comunque esclusi i beni di valore significativo (R.M. 7.2.1991, n. 430047). Al riguardo, la R.M. 3.4.2003, n. 83/E considera **escluse** dal campo di applicazione dell'Iva anche le cessioni di campioni **gratuiti** (di modico valore ed espressamente contrassegnati) di prodotti medicali.

CONTRASSEGNO di CAMPIONE GRATUITO: deve essere **stampigliato** in modo **indelebile** sull'**involucro** dei prodotti e non su semplice etichetta adesiva (R.M. 18.2.1975, n. 500307). Se non è materialmente possibile l'apposizione del contrassegno sul bene, quest'ultimo va posto in un **involucro sigillato** con la dicitura «campione gratuito» (C.M. 29.6.1982, n. 55/352480).

PASSAGGI di BENI a seguito di TRASFORMAZIONI, SCISSIONI, FUSIONI: sono **esclusi** da Iva in quanto **non sono assimilati** alle cessioni, ma alle **successioni a titolo universale** (art. 2, co. 3, lett. f, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 202]).

VALORI BOLLATI e POSTALI: sono **esclusi** da Iva ex art. 2, co. 3, lett. i, D.P.R.633/1972, purché ancora utilizzabili e venduti al valore facciale (C.M. 30.1.1993, n. 13).

CONCORSI e OPERAZIONI a PREMIO: **non** sono soggette ad **Iva** le **cessioni** di **beni** sottoposte alla disciplina dei **concorsi a premio** (i premi spettano **solo** ad **alcuni partecipanti**) e delle **operazioni** a **premio** (il premio spetta a **tutti** coloro che acquistano un certo quantitativo di merci da una stessa ditta raccogliendo buoni, etichette, ecc. o il regalo spetta a tutti coloro che acquistano una determinata merce) previste dall'art. 44, L. 937/1939. Dall'1.1.1998 è prevista l'**indetraibilità** dell'**Iva** sull'**acquisto** dei beni o servizi dati in premio; nel caso di **premi non imponibili Iva** la ditta promotrice deve corrispondere un'**imposta sostitutiva** del **20%** del prezzo di acquisto (esclusi i biglietti delle lotterie nazionali e delle giocate al lotto – art. 19, co. 8, L. 449/1997 [CFF ❶ 1637]). Chiarimenti sull'applicazione dell'imposta sostitutiva alle operazioni a premio e agli obblighi di conservazione della documentazione fiscale sono stati forniti dalla R.M. 22.10.2009, n. 261/E. **Non** rientrano nelle **operazioni** a **premio** gli **sconti**, **premi** o **abbuoni contrattualmente previsti** (art. 15, co. 1, n. 2, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 215]).

CESSIONI a INIZIATIVE di SOLIDARIETÀ: la R.M. 22.7.1998, n. 82 ha precisato che la **parte di corrispettivo** (pari allo sconto concesso all'acquirente) incassata a fronte di una **cessione di beni** destinata ad **iniziative di solidarietà non è imponibile** ai fini Iva e **non è considerata** ricavo. A tal fine **è necessario** che all'operatore economico che effettua la cessione **venga conferito** un **mandato irrevocabile** contenente l'**obbligo di versare** il corrispettivo, in nome e per conto del cliente, **in beneficenza**. L'effettivo versamento deve risultare da **idonea documentazione**. La R.M. 29.7.1999, n. 127, invece, prevede che l'**esistenza del mandato** di cui sopra si può desumere anche da una **apposita dicitura** nello scontrino emesso dal registratore opportunamente modificato. La R.M. 8.9.1998, n. 138 ha precisato inoltre che gli acquisti di **apparecchiature mediche** da parte di associazioni di volontariato destinate ad essere donate, non godono di alcuna agevolazione ai fini Iva.

ALTRE CESSIONI non SOGGETTE ad IVA: l'art. 4, co. 23, D.L. 510/1996, conv. con L. 608/1996 [CFF ❷ 8262] prevede il **non assoggettamento** ad Iva delle **cessioni gratuite** di beni relativi ad attività produttive dismesse effettuate nei confronti di enti pubblici, aree di sviluppo industriale (Asi), società di promozione a prevalente partecipazione pubblica. La **cessione** di **pubblicazioni estere** a favore di **biblioteche** universitarie o l'**importazione** di detti beni da queste effettuate **non** è **soggetta ad Iva** (art. 3, co. 7, D.L. 90/1990 conv. con modif. con L. 165/1990 [CFF ❶ 1086]).

CESSIONI GRATUITE a ONLUS: l'art. 1, co. 396, L. 28.12.2015, n. 208 ha previsto l'innalzamento a € 15.000, del limite oltre il quale diviene obbligatorio inviare la **comunicazione** di cui all'art. 2, co. 2, lett. a, D.P.R. 10.11.1997, n. 441, per vincere la presunzione di cessione nel caso di operazioni di cui all'art. 10, n. 12, D.P.R. 633/1972 (cessioni gratuite fatte ad enti pubblici, associazioni riconosciute o fondazioni aventi esclusivamente finalità di assistenza, beneficienza, educazione, istruzione, studio o ricerca scientifica e alle Onlus). Nella C.M. 18.5.2016, n. 20/E, l'Agenzia delle Entrate ha ricordato che la comunicazione di cui sopra può non essere inviata, oltre che nell'ipotesi in cui il limite di € 15.000 non sia superato, anche nel caso in cui i beni siano facilmente deperibili.

OMAGGI di ALIMENTI: dal 18.5.1999 la **cessione gratuita** di **prodotti alimentari non commercializzabili** o non più **commercializzati** a **favore** di **enti pubblici**, **associazioni** e **fondazioni**, nonché **Onlus non** è soggetta ad **Iva**, in quanto tali **beni** si considerano **distrutti** (art. 6, co. 15, L. 133/1999 [CFF ❶ 1696]).

OPERE LIBRARIE e DOTAZIONI INFORMATICHE: qualora **non** siano più **commercializzate** o **commercializzabili** (es. obsolete, difettate, ecc.), sono considerate **distrutte** ai **fini Iva** se **cedute gratuitamente**, secondo le modalità previste dal D.M. 25.5.2001, n. 264 [CFF ❷ 5885] (art. 54, co. 1 e 2, L. 342/2000 [CFF ❶ 17259] e [CFF ❷ 5851]) ad **enti locali**, **istituti** di **pena** e **prevenzione**, **istituzioni scolastiche**, **orfanotrofi** ed enti **religiosi** dal 10.12.2000.

CESSIONE di BENI CULTURALI: è ammessa l'**estinzione** di un **debito Iva** tramite la cessione di un **immobile** dichiarato di **interesse culturale** ai sensi del D.Lgs. 42/2004, già L. 1089/1939 (R.M. 15.2.2002, n. 43/E).

RITIRO di BENI DIFETTOSI in SEDE di MANUTENZIONE SPECIFICA (NON PROGRAMMATA): qualora, nell'ambito di interventi di manutenzione **non programmata**, la società di manutenzione proceda alla sostituzione/ritiro di beni difettosi, il **cliente**, **se soggetto Iva**, è obbligato all'applicazione dell'imposta sul residuo valore economico di beni ritirati (R.M. 25.3.2003, n. 73/E).

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

PRESTAZIONI di SERVIZI

PRESTAZIONI di SERVIZI: costituiscono **prestazioni di servizi** le operazioni effettuate verso **corrispettivo** in dipendenza di **contratti d'opera, appalto, trasporto, mandato** (le prestazioni rese dal mandatario senza rappresentanza al mandante hanno la stessa natura – cioè aliquota, eventuale esenzione, ecc. – di quelle ricevute dal mandatario per conto del mandante – RR.MM. 11.2.1998, n. 6 e 27.9.1999, n. 146 nella quale viene precisato che «la natura delle prestazioni rese dal mandatario senza rappresentanza al mandante, che non possono essere ricondotte, ai fini Iva, ad una semplice attività di sostituzione soggettiva nello svolgimento di attività giuridicamente rilevante, rivestono lo stesso carattere di quelle rese o ricevute dal mandatario per conto del mandante»), **spedizione, agenzia, mediazione, deposito** e in genere da **obbligazioni** di fare, non fare e di permettere. L'art. 3, D.P.R. 633/1972 **[CFF ❶ 203]** elenca inoltre alcuni particolari tipi di operazioni che sono considerate prestazioni di servizi per **assimilazione** e prestazioni che **non sono considerate** tali ai fini Iva.

OPERAZIONI ASSIMILATE alle PRESTAZIONI: costituiscono prestazioni di servizi se effettuate **verso corrispettivo**: **locazione**, **affitto**, noleggio, ecc. di beni, **prestiti** di **denaro**, **titoli** non rappresentativi di merci (esclusi i depositi presso banche); **somministrazioni** di **alimenti** e **bevande** (permettono la consumazione in loco a differenza della vendita da asporto); **cessioni** di **contratti**; **concessioni**, **cessioni**, licenze, ecc. relative ad **invenzioni**, **marchi**, ecc. Tali operazioni, se effettuate **dagli autori** o loro eredi, sono prestazioni **solo se** le opere vengono utilizzate da **imprese a fini commerciali**, **tranne** il caso dei disegni e opere dell'architettura e opere cinematografiche. La **presenza** dei **corrispettivi**, **seppure** assai **modesti** per le **prestazioni** in parola effettuate **non occasionalmente** da **enti** che svolgono abitualmente anche attività **commerciali** qualifica queste ultime come **imponibili** (R.M. 17.4.2001, n. 49/E).

LOCAZIONE con FORNITURA di ULTERIORI SERVIZI: la Corte di Giustizia europea, nella causa C-42/14 del 16.4.2015 ha chiarito che, nell'ambito della locazione di beni immobili, i servizi di elettricità, acqua, riscaldamento e raccolta rifiuti cui provvedono soggetti terzi, devono essere considerati prestati dal locatore, se questi ha stipulato direttamente i contratti e ne trasferisce i costi al conduttore. La Corte, nella medesima sentenza, ha precisato che in linea di principio, nell'ambito della locazione di immobili i servizi di cui sopra (elettricità, acqua, riscaldamento, ecc.) devono considerarsi prestazioni distinte e indipendenti, salvo che non vi siano elementi che comportino un collegamento così stretto fra le operazioni da far sì che le stesse possano essere considerate un'unica inscindibile prestazione economica.

TRASPORTO PUBBLICO LOCALE: le **somme erogate** dall'**ente pubblico** alle **aziende** di **trasporto** sono **imponibili** se previste dal **contratto** di **servizio**, sono **fuori campo** Iva se l'azienda di trasporto opera in **regime** di **concessione** (R.M. 16.3.2000, n. 34).

TRASPORTO SCOLASTICO: nella causa C-520/14 del 12 maggio 2016, la Corte di Giustizia europea ha affermato che nel caso in cui il controvalore pagato dai genitori a fronte dei servizi di trasporto scolastico forniti da un Comune rappresenti solo una minima parte dei costi sostenuti per la fornitura del servizio, non si ritiene possa sussistere quel nesso di carattere diretto «che è necessario perché tale controvalore possa essere considerato la retribuzione di detti servizi e perché questi ultimi costituiscano attività economiche ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva Iva» *(direttiva 2006/112/CE, ndA)*. Per tale motivo un ente territoriale che fornisce un servizio scolastico nelle condizioni sopra descritte non esercita attività economica e, pertanto, non può considerarsi soggetto passivo d'imposta.

SERVIZIO di GESTIONE RIFIUTI AFFIDATO da un COMUNE ad una SOCIETÀ: il servizio è **soggetto** ad Iva e il Comune **non** può detrarre l'Iva assolta in quanto è da considerarsi come consumatore finale (R.M. 12.8.2002, n. 278/E).

SERVIZI COMUNALI: **non** ha rilevanza ai fini Iva il servizio delle **pubbliche affissioni**. **Non** sono **assoggettabili** ad Iva il canone per l'installazione dei **mezzi pubblicitari** e quello per l'**occupazione** del **suolo** e di **aree pubbliche**. È, invece, soggetta ad Iva la tariffa di **igiene ambientale giornaliera**, se relativa alla gestione di rifiuti urbani e/o speciali assimilati (R.M. 5.2.2003, n. 25/E).

BONUS a FAVORE di CONCESSIONARI AUTOMOBILISTICI: i bonus di tipo **«qualitativo»** riconosciuti ai concessionari di società automobilistiche al verificarsi di particolari condizioni previste in sede contrattuale, costituiscono corrispettivi di specifiche obbligazioni di fare ai sensi dell'art. 3, D.P.R. 633/1972 e, in quanto tali, sono da assoggettare ad Iva (R.M. 17.9.2004, n. 120/E). I bonus di tipo «**quantitativo**» sono, invece, considerati «abbuoni o sconti previsti contrattualmente» di cui all'art. 26, co. 2, D.P.R. 633/1972 **[CFF ❶ 226]**.

COMPENSI di PRENOTAZIONE ed EMISSIONE di BIGLIETTI AEREI: i compensi che le agenzie di viaggi ricevono direttamente dai clienti, relativamente all'attività di **prenotazione** e di **emissione** di biglietti aerei:

- sono **soggetti ad Iva** (aliquota 22%) per i servizi relativi alla biglietteria **nazionale**;
- **non** sono **imponibili** relativamente ai servizi di biglietteria **internazionale** (R.M. 29.9.2004, n. 125/E).

INDENNITÀ per PERDITA di AVVIAMENTO: l'**indennità** per perdita di **avviamento** commerciale (art. 34, co. 1, L. 27.7.1978, n. 392) corrisposta dal proprietario di un **immobile** ad **uso non abitativo** ad una società a seguito della **risoluzione** del contratto di locazione per decorrenza del termine è **soggetta** ad **Iva**. Come confermato dalla Corte Ue, sentenza 15.12.1993, in causa C-63/92, questa indennità rappresenta il corrispettivo di un'obbligazione (e non ha pertanto natura risarcitoria) e come tale rappresenta una **prestazione** di **servizi imponibile** ai sensi dell'art. 3, co. 1, D.P.R. 633/1972 **[CFF ❶ 203]** (R.M. 3.6.2005, n. 73).

EXPO 2015 – CESSIONE dei PADIGLIONI ESPOSITIVI e di ALTRI BENI: la C.M. 20.1.2016, n. 1/E ha fornito chiarimenti in merito al trattamento ai fini IVA delle cessioni di padiglioni espositivi smontati/smantellati o rimossi dal sito espositivo di EXPO 2015. A tal proposito è effettuata una distinzione fra cessioni poste in essere da «**Partecipanti Ufficiali**» e da

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

«**Partecipanti Non Ufficiali**». Nel primo caso le cessioni, sia a titolo oneroso che gratuito, possono rientrare nell'ambito IVA solo se riconducibili alla sfera commerciale del cedente; diversamente devono considerarsi non rilevanti ai fini dell'applicazione dell'imposta. Per quanto concerne, invece, le cessioni effettuate da «**Partecipanti Non Ufficiali**» è necessario analizzare i singoli casi di cessione per verificare se siano riferibili alla sfera istituzionale o a quella commerciale. Nel caso in cui il «**Partecipante Non Ufficiale**» sia un soggetto passivo d'imposta che svolge in via esclusiva o prevalente attività di carattere commerciale, le cessioni effettuate devono essere assoggettate ad IVA, dal momento che per tali soggetti opera l'attrazione alla sfera commerciale per tutte le attività svolte. In questo caso («Partecipante Non Ufficiale» che svolge in via esclusiva o prevalente attività commerciale) anche le cessioni a titolo gratuito saranno rilevanti ai fini IVA, salvo che non siano poste in essere nei confronti di enti pubblici, ONLUS, associazioni riconosciute o fondazioni aventi esclusivamente finalità di assistenza, beneficenza, ecc., nel qual caso, infatti, sono da considerarsi esenti ex art. 10, co.1, n.12, D.P.R. 633/1972, purché vengano rispettati alcuni specifici adempimenti.

UTILIZZO di un MARCHIO da PARTE di un PROFESSIONISTA: la R.M. 16.2.2006, n. 30/E contiene precisazioni sul trattamento fiscale, ai fini di imposte dirette e Iva, delle somme corrisposte da un professionista per l'utilizzo di un «**marchio**» che identifica un noto **studio professionale** al fine di apparire nei confronti dei clienti come uno studio associato o collegato allo studio titolare del «marchio» con l'obiettivo di incrementare la propria immagine e quindi la propria clientela. In particolare, la somma versata per l'utilizzo del «marchio» è soggetta ad **Iva** in quanto rappresenta il corrispettivo di una **prestazione** di **servizio** ai sensi dell'art. 3, D.P.R. 633/1972 connessa all'attività professionale esercitata.

CESSIONE del MARCHIO UNITAMENTE all'AZIENDA: secondo la R.M. 3.4.2006, n. 48/E il **trasferimento** di un **marchio** di fabbrica o commerciale, che avviene nell'ambito di un **trasferimento** di **azienda**, **non** è soggetto ad **Iva** ma alla sola imposta di registro in misura proporzionale (art. 2, co. 1, Tariffa, Parte Prima, D.P.R. 131/1986), da calcolare sul valore venale dell'azienda nel suo complesso.

OPERAZIONI ESENTI CONSIDERATE PRESTAZIONI: secondo quanto disposto dall'art. 3, co. 2, L. 17.1.2000, n. 7, le **operazioni** relative a **valute estere** con **corso legale** ed a **crediti** in **valute estere** (eccetto biglietti e monete da collezione) comprese le **operazioni** di **copertura** dei **rischi** di **cambio**, sono **sempre** considerate **prestazioni** di servizi.

AUTOCONSUMO di SERVIZI: è **imponibile** Iva l'autoconsumo dei **servizi** indicati nell'art. 3, co. 1 e 2, D.P.R. 633/1972 effettuato da **imprenditori**, purché siano di **valore unitario superiore a € 50** e l'Iva sull'acquisto dei beni e servizi relativi a tali prestazioni sia**detraibile**. Rimane **fuori campo** Iva l'autoconsumo di servizi da parte di **professionisti**.

PRESTAZIONI GRATUITE di SERVIZI: sono imponibili le prestazioni indicate nell'art. 3, co. 1 e 2, D.P.R. 633/1972 effettuate **a titolo gratuito** nell'esercizio d'impresa purché l'importo, per ogni operazione, sia **superiore a** € **50** e l'Iva sui relativi acquisti sia **detraibile**. Sono **irrilevanti** ai fini Iva le medesime prestazioni eseguite da **professionisti** o **artisti**.

PRESTAZIONI GRATUITE – ESCLUSIONI: **non** sono soggette ad Iva le somministrazioni di pasti in **mense aziendali**; le prestazioni di **trasporto**, **didattiche**, **educative**, **ricreative**, di **assistenza sociale** e **sanitaria** a favore dei **dipendenti**; la **pubblicità gratuita** a favore dell'attività **istituzionale** di **enti** o **associazioni**, **senza** scopo di lucro, aventi finalità educative, sportive, culturali, religiose, di assistenza e solidarietà sociale.

ASSEGNAZIONI ai SOCI: se hanno per oggetto **concessioni** di beni in **locazione**, **affitto**, **noleggio** e simili; **cessioni**, **concessioni** e **licenze** relative a **diritti d'autore**, **invenzioni**, **modelli**, ecc.; **cessioni di contratti** di ogni tipo, sono assimilate alle **prestazioni di servizi** (art. 3, co. 3, D.P.R. 633/1972).

SOCIETÀ COMUNALI «IN HOUSE»: le prestazioni di servizi rese, dietro pagamento di un corrispettivo, da una **S.r.l.** che gestisce **servizi informatici** e **telematici** per un **Comune** e opera nella veste di **società comunale** «**in house**» vanno **sempre** assoggettate a **Iva**. Infatti la qualificazione giuridica di società «in house providing» non riguarda le norme tributarie, ma la materia degli appalti pubblici (art. 113, co. 5, n. 3, D.Lgs. 267/2000) ed è solo in base a questa che tale società potrebbe essere assimilata a un ente pubblico, per cui non rileva ai fini dei presupposti impositivi Iva (R.M. 8.3.2007, n. 37/E). In tal caso, secondo l'Agenzia delle Entrate, non è applicabile la disposizione di cui all'art. 4, co. 4, D.P.R. 633/1972 secondo cui per gli enti non commerciali, compresi quelli pubblici, si considerano effettuate nell'esercizio di imprese solo le cessioni di beni e le prestazioni di servizi rese nell'esercizio di attività commerciali.

CELEBRAZIONE di MATRIMONI – SOMME PERCEPITE dal COMUNE: la celebrazione di **matrimoni civili** al di **fuori** dell'**orario** di **ufficio** o presso un'**altra sede comunale**, **staccata** dal municipio, realizza una **prestazione** connessa alla funzione istituzionale del servizio di stato civile di celebrazione dei matrimoni civili e, come tale, essa **non** assume **autonoma rilevanza** rispetto alla prestazione principale e, perciò, **non** sono soggette ad **Iva** le somme (determinate forfetariamente sulla base dei maggiori costi sostenuti dal Comune e da esso percepite a titolo di rimborso spese) poste a carico di coloro che intendono celebrare il matrimonio fuori dall'orario di ufficio o in una sede staccata del Comune (R.M. 23.8.2007, n. 236/E).

AFFIDAMENTO di OPERE del SERVIZIO IDRICO INTEGRATO al GESTORE: secondo la R.M. 10.12.2007, n. 359/E le **somme** versate all'**Autorità d'ambito** dalla società che **gestisce** il **servizio idrico integrato** quale riversamento degli aumenti tariffari stabiliti per finanziare le opere realizzate in base al piano di stralcio sono **soggette** ad **Iva**. In particolare, l'affidamento da parte dell'Autorità d'ambito delle opere da essa realizzate in base al piano di stralcio – necessarie per l'adempimento degli obblighi comunitari in materia di fognatura, collettamento e depurazione – al gestore del servizio idrico integrato, dietro un corrispettivo pari all'aumento tariffario applicato all'utenza, configura una **prestazione** di **servizi** imponibile Iva ex art. 3, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 203].

CANONI di CONCESSIONE in USO della RETE FOGNARIA – ASSOGGETTAMENTO ad IVA: sono rilevanti ai fini Iva i **ca-**

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

noni periodici corrisposti per la **concessione in uso** della **rete fognaria** comunale da parte di un Comune a una **società affidataria** del **servizio idrico integrato**, essendo presenti i requisiti soggettivi e oggettivi richiesti dalla normativa Iva (R.M. 6.5.2009, n. 122/E).

ASSOCIAZIONI di COMUNI – GESTIONE ASSOCIATA di FUNZIONI e SERVIZI: secondo la R.M. 5.11.2007, n. 314/E nel caso di un'**associazione** di **Comuni** per la gestione in forma associata di una serie di **funzioni** e **servizi**, individuati di volta in volta tramite specifiche convenzioni attuative, occorre distinguere, in merito ai rapporti finanziari tra gli enti associati ai fini dell'Iva, quelli relativi all'**attività istituzionale** dell'**associazione** e quelli derivanti dalla **gestione in forma associata** dei **servizi** e delle **funzioni**. Per quanto concerne i primi, le somme messe a disposizione da ciascun ente locale associato al Comune capofila per le attività istituzionali configurano una **ripartizione** delle **spese generali** di **funzionamento** e, come tali, **non** sono rilevanti **Iva**. Per le somme spettanti all'ufficio comune incardinato presso il Comune capofila per la gestione associata dei servizi e delle funzioni, se l'ufficio comune svolge nei confronti degli enti associati delle prestazioni di servizi a fronte delle quali questi versano **specifici corrispettivi** (es. l'ufficio comune realizza la gestione associata del contenzioso tributario), tale attività assume **rilevanza Iva**.

ASSOCIAZIONE in PARTECIPAZIONE – APPORTO da PARTE di una SOCIETÀ: secondo la R.M. 12.5.2008, n. 192/E, nel caso di un contratto di **associazione in partecipazione** con apporto di opere e servizi stipulato tra una società operante nel settore del turismo (società associante) ed una società di persone che fornisce **servizi amministrativi** e **commerciali** a favore di operatori che svolgono attività di agenzia di viaggi e turismo (società associata), l'importo che costituisce il **corrispettivo** dei servizi resi dall'associante deve essere assoggettato ad **Iva** con l'aliquota del **22%**.

PROGETTI per LAVORI di UTILITÀ SOCIALE – PRESTAZIONI di SERVIZI da COOPERATIVE SOCIALI: la R.M. 19.12.2007, n. 384/E fornisce chiarimento sul **trattamento Iva** delle **prestazioni** di **servizi** poste in essere da **cooperative sociali** nell'ambito di progetti per la realizzazione di **lavori di utilità sociale** per recuperare soggetti svantaggiati al mercato del lavoro ordinario, promossi da un Comune in collaborazione con le cooperative stesse, le quali si configurano come i soggetti attuatori, assumendo per il periodo previsto lavoratori in difficoltà, mentre l'ente locale resta titolare dell'iniziativa e destinatario del relativo contributo pubblico.

IMBARCAZIONI da DIPORTO – CANONI di LOCAZIONE: la R.M. 11.10.2007, n. 284/E fornisce chiarimenti, integrando quanto è già stato stabilito dalle CC.MM. 2.8.2001, n. 76/E e 7.6.2002, n. 49/E, in merito al corretto trattamento ai fini Iva delle prestazioni di **locazione** (compresa la locazione finanziaria), noleggio e simili di **unità da diporto** utilizzate fuori delle acque territoriali, alla luce delle disposizioni introdotte in materia dall'art. 46, L. 21.11.2000, n. 342. Per i chiarimenti relativi alla territorialità delle prestazioni nel settore della nautica da diporto e all'applicabilità delle deroghe di cui all'art. 7-quater e 7-sexies, D.P.R. 633/1972 si veda la C.M. 29.9.2011, n. 43.

«BITCOIN» – CAMBIO di VALUTA TRADIZIONALE contro UNITÀ di VALUTA VIRTUALE: la Corte di Giustizia europea, con sentenza del 22.10.2015, riferita alla causa C-264/14, ha affermato che devono considerarsi **prestazioni di servizi** quelle consistenti nel cambio di valuta tradizionale contro valuta virtuale («bitcoin»), che siano effettuate a fronte del pagamento di una somma corrispondente alla differenza fra il prezzo al quale l'operatore acquista le valute e quello al quale le stesse vengono vendute ai clienti. Tali operazioni sono da considerarsi **esenti** da Iva.

OPERAZIONI NON CONSIDERATE PRESTAZIONI: **non** si considerano prestazioni:

- cessioni, concessioni, licenze e simili relative ai diritti d'autore se effettuate dagli autori (vd. anche par. «Operazioni assimilate alle prestazioni»;
- **prestiti obbligazionari**;
- **conferimenti** di servizi e **passaggi** a seguito di **operazioni societarie** (fusione, ecc.);
- **prestazioni** di **mandato** e **mediazione** relative a **prestiti obbligazionari** e **diritti d'autore** le cui cessioni ecc. non sono considerate prestazioni. Rientra in questa fattispecie anche l'attività di **apposizione** di **contrassegni**, sui **supporti** magnetici contenenti programmi per elaboratore o multimediali, suoni, voci o immagini in movimento, da parte della S.I.A.E. (R.M. 5.12.2002, n. 381/E) ;
- **cessioni** di **contratti** relativi ad operazioni escluse da Iva (ad es. **denaro** o crediti, aziende o rami di aziende, terreni non edificabili);
- **prestazioni** dei **commissionari** relative ai **passaggi** da **committente** a **commissionario** e viceversa e quelle rese o ricevute dal mandatario nei rapporti col mandante che si considerano cessioni di beni;
- dall'1.1.2000: **prestazioni** relative agli **spettacoli** ed alle attività di cui all'Allegato B al D.Lgs. 60/1999**[CFF ❶ 557a – 557f]** (Tab. C allegata al D.P.R. 633/1972), **rese** ai possessori di titoli di accesso rilasciati per l'ingresso gratuito di persone nel **limite** del contingente **stabilito quadriennalmente** con **D.M. da parte di**: **organizzatori** di spettacoli (nel limite del 5% dei posti a sedere); **Coni** e **federazioni** che ne fanno parte; Unione nazionale incremento razze equine; **Aci** ed enti **associati** di carattere nazionale. Sono riconducibili nell'ambito applicativo dell'art. 3, co. 5, lett. a), D.P.R. 633/1972 anche le prestazioni rese a coloro che beneficiano dell'**ingresso gratuito** in occasione di uno **spettacolo sportivo** in uno **stadio**, nel quale l'ingresso in alcuni settori (tribune) è a pagamento mentre quello in altri (curve) è gratuito (R.M. 28.2.2007, n. 28/E). Queste prestazioni, quindi, sono escluse dal campo di applicazione dell'Iva nel limite massimo del 5% dei posti del settore, secondo la capienza del complesso sportivo ufficialmente riconosciuta e devono essere certificate con titoli di accesso gratuiti, rilasciati con i misuratori fiscali.

INDENNITÀ DOVUTE dall'AGENTE ASSICURATIVO: dal 10.12.2000 qualora siano dovute dall'**agente** che **subentra** in un **preesistente rapporto** di **agenzia**, le indennità dovute all'impresa preponente **non** sono rilevanti ai fini **Iva** (art. 53, co. 2, L. 342/2000 **[CFF ❶ 1725p]**).

PRESTITI e DISTACCHI di PERSONALE: il **rimborso** del costo da parte del soggetto presso il quale il personale è distacca-

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

to è **escluso da Iva** (art. 8, co. 35, L. 67/1988 [CFF ❶ 1029]). L'esclusione **compete** se il rimborso è di ammontare **pari** al costo sostenuto dal soggetto concedente e se riguarda personale legato da **rapporto di lavoro dipendente** con l'impresa distaccante (R.M. 5.6.1995, n. 152). Secondo la Corte di Cassazione, Sez. Unite civ., Sentenza 7.11.2011, n. 23021, in caso di distacco di personale **non può** dunque **ammettersi** né la **non assoggettabilità** ad Iva dei rimborsi **inferiori** ai **costi** (poiché si finirebbe per assegnare all'art. 8, co. 35, L. 67/1988 una finalità diversa da quella voluta dal Legislatore) né la conclusione raggiunta da talune pronunce giurisprudenziali di merito, secondo cui, per i **rimborsi superiori** ai costi, l'**imposta** dovrebbe essere **applicata solo** sulla quota **eccedente**. Quest'ultimo orientamento, in particolare, oltre a porsi anch'esso in contrasto con le intenzioni del Legislatore, **scompone** addirittura **artificiosamente** la controprestazione del distaccatario, «attribuendole due diverse funzioni e nature malgrado l'indubbia unitarietà economica e funzionale del servizio».

PRESTITO di PERSONALE e AFFITTO di MACCHINARI e SOFTWARE: in base alla R.M. 5.11.2002, n. 346/E, se l'operazione di **prestito** di **personale** associata all'**affitto** di **macchinari** e di **software** costituisce una prestazione **complessa**, **unica** e **inscindibile**, è necessario emettere fattura per l'**intero corrispettivo** pagato per tale prestazione ed **assoggettarlo** ad **Iva** per intero.

LAVORO INTERINALE: l'art. 7, L. 133/1999 [CFF ❶ 1697] prevede che il **rimborso** degli oneri retributivi e previdenziali che l'impresa fornitrice è tenuta a corrispondere ai lavoratori sia **escluso da Iva**.

TRASMISSIONE di INFORMAZIONI VIA INTERNET: tale attività **non** rientra nei **prodotti editoriali**, in quanto **carente** del requisito del **supporto cartaceo**; la fornitura di **dati** già **elaborati** ed **utilizzabili solo** dall'**acquirente**, quindi, è una **prestazione** di **servizi** assoggettata ad **aliquota ordinaria** (R.M. 14.2.2000, n. 14).

ATTIVITÀ ISTITUZIONALE PUBBLICA: anche se svolta nell'adempimento di un **pubblico ufficio** per **fini istituzionali**, è **soggetta** ad **Iva se** resa **abitualmente**, **dietro corrispettivo** e sulla base di **apposite convenzioni** (R.M. 10.3.2000, n. 28).

CONSULENZE e PERIZIE MEDICHE al di FUORI dall'ATTIVITÀ OSPEDALIERA: le prestazioni dei medici dipendenti dell'Azienda Sanitaria Ospedaliera ed autorizzati dalla stessa ad espletare la **consulenza medico-legale** a titolo **personale** soltanto in via **occasionale** sono **escluse** dal campo di applicazione dell'Iva e tali medici non sono obbligati all'apertura di partita Iva in quanto tali operazioni non sono esercitate in modo abituale (R.M. 12.3.2007, n. 42/E). Invece se l'attività di consulenza è prestata per **finalità assicurative** o **amministrative** ed è svolta **abitualmente** dal professionista, il relativo compenso deve essere assoggettato a Iva.
L'Agenzia delle Entrate, nella R.M. 19.10.2015, n. 88/E, è tornata sul tema della fatturazione e del regime fiscale applicabile ai medici dipendenti, in rapporto esclusivo, di ASL, che effettuano prestazioni di consulenza tecnica d'ufficio (CTU). In particolare è stato chiarito che, in tali circostanze, solo qualora la prestazione sia effettuata in via occasionale non sussiste obbligo di apertura della partita Iva e di emissione di fattura. Nella Risoluzione è stato altresì precisato che, atteso che la valutazione dell'occasionalità deve essere effettuata «caso per caso», l'iscrizione in un albo professionale (come quello dei CTU), può costituire un «indizio di abitualità».

PRESTAZIONI PROFESSIONALI di MEDICINA LEGALE: ai sensi dell'art. 1, co. 80, L. 244/2007, a decorrere dal periodo d'imposta **2005**, le **prestazioni professionali** specifiche di **medicina legale** sono assoggettate al **regime Iva ordinario**. Con la C.M. 13.3.2008, n. 20/E, l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti sulle modifiche al trattamento Iva delle **prestazioni** di **medicina legale** introdotte dall'art. 1, co. 80, L. 244/2007, che assoggetta al **regime ordinario** Iva le prestazioni professionali di medicina legale solo dal **2005**. In particolare, si devono ritenere superate le indicazioni fornite con la R.M. 174/E/2005, nella parte in cui non fa distinzione fra i periodi d'imposta (disciplina fino al 2004 e disciplina dal 2005), mentre rimangono valide le indicazioni contenute nella C.M. 4/E/2005.

ATTIVITÀ di MEDIAZIONE degli ORGANISMI dei CONSIGLI degli ORDINI degli AVVOCATI – TRATTAMENTO FISCALE: secondo la R.M. 29.11.2011, n. 113/E l'**attività di mediazione** svolta da **appositi organismi** istituiti dai **Consigli** degli **Ordini degli avvocati rileva** ai fini **Ires** e **Iva**. Tale attività si qualifica come attività economica organizzata diretta alla **prestazione di servizi**, verso **corrispettivo**, avente ad oggetto l'assistenza di due o più parti nella ricerca di una **conciliazione extragiudiziale** di controversie: essa deve dunque deve qualificarsi, ai fini delle imposte dirette e dell'Iva, come **attività organizzata** in **forma d'impresa** diretta alla **prestazione di servizi** ex art. 55, D.P.R. 917/1986 [CFF ❷ 5155] e art. 4, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 204]. In particolare, i **contributi** erogati a tali organismi dai **Consigli degli Ordini** o da **altri enti pubblici** rappresentano **componenti positivi** nella determinazione del **reddito d'impresa**, **salvo** il caso in cui l'organismo di mediazione sia istituito quale **dipartimento** dello stesso Consiglio dell'Ordine erogante (in questa ipotesi tali somme rappresentano mere movimentazioni di denaro nell'ambito dello stesso soggetto). I proventi conseguiti da tali organismi per la propria attività e versati dai clienti, sia nel caso in cui l'organismo sia un ente autonomo rispetto al Consiglio dell'Ordine sia nel caso in cui lo stesso sia un dipartimento di quest'ultimo, **concorrono** alla **formazione** del **reddito complessivo** secondo le **regole ordinarie** in materia di reddito d'impresa. Ai fini **Iva** i proventi suddetti costituiscono **corrispettivi** di **prestazioni di servizi imponibili**.

RITIRO IMBALLAGGI di VETRO: il ritiro dei rifiuti da imballaggio in vetro, provenienti dalla **raccolta differenziata**, va considerato come **prestazione di servizio** (R.M. 10.8.2004, n. 115/E).

CESSIONE ad ALTRO PROFESSIONISTA di PARTE dell'ATTIVITÀ o della CLIENTELA: il **corrispettivo** dell'operazione di cessione in esame è **soggetto** ad **Iva**, in quanto rappresenta il compenso per una prestazione di servizi **connessi** all'**attività professionale** esercitata abitualmente (R.M. 29.3.2002, n. 108/E).

CONTRATTO di APPALTO – PREZZO CHIUSO: la R.M. 23.6.2003, n. 136/E chiarisce che sono soggette ad Iva le somme corrisposte dal Comune all'impresa appaltatrice di lavori pubblici a fronte degli **incrementi annui** del corrispettivo netto dovuto per i lavori (cd. istituto del **prezzo chiuso**).

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

CONTRATTI d'OPERA o di APPALTO – IMPRESE PRODUTTRICI nel SETTORE dell'OREFICERIA e dell'ARGENTERIA: la R.M. 26.9.2005, n. 132/E chiarisce che le prestazioni di servizi **dipendenti** da contratto d'opera o di appalto nel settore dell'oreficeria e dell'argenteria sono **soggette** ad **Iva** ai sensi dell'art. 3, D.P.R. 633/1972, **senza considerare** il **valore** della **merce**. Infatti, i contratti stipulati dalle **imprese** di **trasformazione** di oro/argento nei confronti dei committenti mantengono il **carattere** del **contratto d'opera/d'appalto** anche se c'è **contestualità** tra la **consegna** della **materia prima** e il **ritiro** del **prodotto finale**. Pertanto, non si tratta di permuta, ma l'operazione è caratterizzata da **una sola prestazione** di servizi **erogata** in seguito a un contratto d'opera/d'appalto e **remunerata** da un corrispettivo **solo** per la **trasformazione** dei **metalli**.

EROGAZIONE FARMACI: l'erogazione di **farmaci**, **ausili ortopedici** e **dispositivi diagnostici** da parte di una farmacia, in convenzione con una **Asl**, la quale acquista tali prodotti a **prezzo ridotto** come «confezioni ospedaliere», costituisce **prestazione di servizi** ed è soggetta ad Iva nella misura ordinaria del 22% (R.M. 24.9.2003, n. 184/E).

SOCIETÀ di RIMBORSO (TAX REFUND): i **compensi** corrisposti ai **negozianti** dalle cd. **società di rimborso** (R.M. 6.10.2003, n. 193/E):

- sono **soggetti** ad **Iva** se il negoziante presta un'attività di **pubblicità** e **propaganda** del nome e dei servizi della società di rimborso;
- in presenza di un **contratto** di **associazione in partecipazione**, sono soggetti ad Iva se l'apporto del negoziante consiste in una prestazione di **servizi**; se l'apporto consiste in un **conferimento** di capitale, il compenso è **fuori campo Iva**;
- se viene fornita un'**attività di intermediazione**, sono **esenti** da Iva (art. 10, co. 1, nn. 1 e 9, D.P.R. 633/1972 **[CFF ❶ 210]**).

VERIFICA PERIODICA di ASCENSORI e MONTACARICHI: i corrispettivi versati dagli utenti del servizio di verifica periodica su **ascensori** e **montacarichi** installati in **condomini** o **aziende**, offerto da **Asl**, **Arpa**, **organismi** di **certificazione** o **Direzioni provinciali** del **lavoro** (art. 13, D.P.R. 30.4.1999, n. 162), sono **soggetti** agli **ordinari obblighi Iva** (R.M. 19.12.2006, n. 143/E). Infatti, a prescindere dalla natura giuridica del soggetto gestore, l'esercizio di tale servizio, pur tutelando la salute pubblica, **non** costituisce esercizio del potere proprio di una **pubblica autorità**, per cui i relativi corrispettivi non sono da considerarsi fuori campo Iva.

EDILIZIA RESIDENZIALE PUBBLICA – SOCIETÀ CONSORTILE – LAVORI SOGGETTI a IVA: secondo la R.M. 23.5.2007, n. 112/E, le somme erogate a una **società consortile** per realizzare gli interventi di **manutenzione** straordinaria, **recupero** e **ristrutturazione** del patrimonio destinato all'**edilizia residenziale pubblica** dei Comuni devono essere sempre assoggettate a **Iva** in quanto si configurano come veri e propri **corrispettivi** pagati per servizi resi ex art. 3, D.P.R. 633/1972 **[CFF ❶ 203]**.

CESSIONE di AREE e RELATIVE ACCESSIONI REALIZZATE da TERZI: la R.M. 25.5.2007, n. 117/E quale sia il corretto trattamento ai fini Iva dei **trasferimenti** di **aree** sulle quali insistono **opere** realizzate da **terzi** con **propri materiali**. L'istituto dell'**accessione**, di cui agli artt. 934 e segg. c.c., prevede che il proprietario di un suolo possa acquistare a titolo originario la proprietà di ciò che viene costruito da terzi sopra di esso corrispondendo al realizzatore dell'opera un importo pari al valore dei materiali e della manodopera oppure all'aumento di valore recato al fondo dalla costruzione. Nel caso in cui il terzo costruttore (ente pubblico) voglia acquistare l'area comprensiva delle opere da esso realizzate vanno distinte **due diverse obbligazioni** rilevanti ai fini dell'Iva:

- **acquisto** da parte del **proprietario** dell'area delle costruzioni effettuate da terzi: deve essere corrisposta una somma di denaro pari al valore dell'incremento patrimoniale conseguito che, ai fini Iva, va considerata come **corrispettivo** di una **prestazione** di **servizi** ai sensi dell'art. 3, co. 1, D.P.R. 633/1972 (anche nel caso in cui le opere sul terreno siano state effettuate da un ente pubblico);
- **vendita** delle aree e delle costruzioni acquisite per **accessione**: concorre a formare la **base imponibile Iva** dell'atto negoziale l'importo complessivamente dovuto, ai sensi dell'art. 13, co. 1, D.P.R. 633/1972, comprensivo del valore delle costruzioni.

INTERVENTI OPERATIVI su ARCHIVI AFFIDATI a TERZI: in base alla R.M. 6.6.2007, n. 131/E i corrispettivi dovuti per **interventi** operativi affidati a terzi su **archivi** di **Stato**, degli **enti pubblici** e **privati** sottoposti a vincoli, consistenti nel **restauro**, **disinfezione** e **disinfestazione**, **condizionamento** e **manutenzione** degli stessi, costituiscono ordinarie **prestazioni** di **servizi** e, pertanto, sono soggette a Iva. Tali prestazioni beneficerebbero dell'**esenzione** di cui all'art. 10, co. 1, n. 22, D.P.R. 633/1972 se avessero come oggetto la gestione **complessiva** dell'archivio, luogo assimilabile alle biblioteche, espressamente previste dalla norma citata, se assicurano la consultazione da parte degli utenti di documenti e materiale per finalità di studio e di ricerca.

CONCESSIONE di SERVIZIO di STAZIONE MARITTIMA: secondo la R.M. 26.4.2010, n. 32/E è soggetta ad **Iva** con l'aliquota del **22%** il **compenso** corrisposto dalla **società concessionaria** all'**Autorità portuale** che affida **in concessione** il **servizio** di una **stazione marittima**; infatti, nel caso oggetto della risoluzione, l'Autorità portuale non agisce in veste di pubblica autorità ma quale **operatore economico privato** (requisito soggettivo) e l'operazione si caratterizza per una serie di prestazioni dipendenti da **obbligazioni** di **fare**, **non fare** e **permettere** (requisito oggettivo); possono beneficiare della non imponibilità Iva (art. 9, co. 1, n. 6), D.P.R. 633/1972 **[CFF ❶ 209]**) solo le prestazioni che la società concessionaria esegue in forza della concessione in favore dei soggetti terzi (utenti del servizio e linee di navigazione).

COOPERATIVA AGRICOLA – ATTIVITÀ CONNESSA a FAVORE dei SOCI: secondo la R.M. 12.6.2012, n. 65/E lo svolgimento di un'**attività agricola connessa** (nel caso di specie la trasformazione e lavorazione dei prodotti) da parte di una **cooperativa** (o di un **consorzio** di **cooperative**) che **commercializza** i **prodotti conferiti** dai soci (o dalle cooperative socie) **non origina ulteriori operazioni imponibili** ai fini Iva rispetto alle cessioni di beni dai soci all'ente e da quest'ultimo

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

ai clienti terzi. In altri termini, l'**attività connessa non** assume la **rilevanza** di autonoma prestazione di servizi resa ai soci, bensì rappresenta una **fase** dell'attività di **commercializzazione** dei prodotti svolta per conto dei soci (o delle cooperative socie).

nunziospano63 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

SOGGETTI PASSIVI

(artt. 4 e 5, D.P.R. 26.10.1972, n. 633 [CFF ❶ 204 - 205])

SOGGETTI PASSIVI: sono disciplinati dagli artt. 4 e 5, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 204 e 205], riferiti **rispettivamente** all'**esercizio di imprese** e di **arti e professioni**.

ESERCIZIO di IMPRESE: consiste nell'esercizio in **forma abituale**, anche se **non esclusiva**, delle attività **commerciali** o **agricole** previste, rispettivamente, dagli artt. 2195 e 2135 c.c. (anche se **non organizzate** in forma d'impresa):

- **industriali** ed **artigiane**; **commerciali**: scambio di beni e servizi;
- **trasporto persone** e **beni**;
- **bancarie** o **assicurative**;
- **ausiliarie alle precedenti**: intermediari di commercio;
- **coltivazione** del **fondo**, **silvicoltura**, **allevamento** di **animali**, (dall'1.7.2001) **manipolazione**, **conservazione**, **trasformazione** ecc. di prodotti ottenuti prevalentemente dalle attività precedentemente elencate, **fornitura** di **beni** o **servizi mediante** le **attrezzature** dell'**azienda** agricola, attività di **valorizzazione** del **territorio** e quella di **ricezione** e **ospitalità** (art. 1, D.Lgs. 228/2001).

Dall'**1.1.1998** è considerata attività d'impresa anche l'esercizio di attività di prestazioni di servizi, **non comprese** nell'elencazione dell'art. 2195 c.c. (art. 4, co. 1, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 204]), purché **organizzate in forma d'impresa**. Dall'**1.1.1999**, anche i servizi di **fognatura** e **depurazione** comportano il realizzo di attività commerciale soggetta ad Iva (art. 4, co. 5, D.P.R. 633/1972). È altresì considerata attività commerciale soggetta ad Iva (art. 4, co. 5, D.P.R. 633/1972) l'attività di **gestione** di **immagini televisive** (ad es. di immagini di corse ippiche fornite dall'U.N.I.R.E., le cui funzioni, già trasferite all'ASSI, sono ora sotto il controllo del Ministero delle Politiche Agricole, Alimentari e Forestali, ad Agenzie ippiche a pagamento – R.M. 19.4.2002, n. 122/E). È esercizio di impresa anche la realizzazione di un **singolo affare**, qualora implichi l'esecuzione di una **serie coordinata** di **atti economici** (R.M. 7.8.2002, n. 273/E) caratterizzati però da **rilevanza economica** e da **complessità** delle operazioni in cui si articola (Cass. 29.9.2003, n. 476).

IMPIANTI FOTOVOLTAICI di ENTI PUBBLICI – SCAMBIO sul POSTO e SCAMBIO a DISTANZA: riguardo al **trattamento fiscale** da applicare alla **gestione** di **impianti fotovoltaici** per la **produzione** di **energia elettrica** destinata all'**autoconsumo** da parte di enti pubblici la R.M. 4.4.2012, n. 32/E precisa che la **gestione** di **più impianti fotovoltaici** da parte dei citati soggetti **non** costituisce **attività commerciale**, anche se gli impianti complessivamente considerati superano la potenza di 20 Kw; a tal fine l'aspetto rilevante è che ciascuno di essi sia di potenza inferiore ai 20 Kw e soddisfi le necessità energetiche di una specifica sede dell'ente. Specificamente, per quanto riguarda lo **scambio sul posto**, l'utilizzo in proprio dell'energia autoprodotta da parte dell'ente non assume rilevanza fiscale ai fini Iva, se l'ente stesso gestisce impianti singolarmente di potenza **non superiore** a **20 Kw**. In merito poi allo **scambio a distanza**, il **medesimo trattamento fiscale** evidenziato vale quando il punto di immissione in rete dell'energia **non coincide** con quello di consumo della stessa; in questo caso, **non c'è attività commerciale** se l'energia prodotta dagli impianti fotovoltaici gestiti dall'ente, indipendentemente dalla loro collocazione, soddisfa i **bisogni** delle **sedi istituzionali** dell'ente nel limite di **20 Kw** per **ciascuna di esse**.

ATTIVITÀ AMMINISTRATIVA: il rilascio, da parte Asl ed **enti pubblici,** di copia di documenti amministrativi dietro pagamento di corrispettivo è operazione **esclusa** dal campo **Iva in quanto resa nell'ambito di attività amministrative dovute** (C.M. 2.8.2001, n. 75/E). Le **ASL** sono **enti non commerciali** e, pertanto, **soggetti passivi Iva solo** per **operazioni commerciali** secondarie ed accessorie rispetto ai fini istituzionali (es. servizio di mensa per dipendenti, di analisi di alimenti, cessione di beni materiali fuori uso, cessione di terreni a seguito di operazioni speculative, ecc. – R.M. 25.9.2001, n. 135/E).

ENTI di DIRITTO PUBBLICO – REQUISITO dell'INDIPENDENZA ai fini della VERIFICA della SOGGETTIVITÀ PASSIVA: con sentenza del 29.9.2015, relativa alla causa C-276/2014, la Corte di Giustizia europea ha precisato che al fine di valutare la soggettività passiva di **unità** attraverso le quali il Comune svolge le proprie missioni (scuole, istituti culturali, ispettorati distrettuali e polizia), laddove tali unità svolgano attività economiche, è necessario far riferimento alla corretta interpretazione dell'articolo 9, paragrafo 1, della Direttiva 2006/112/CE, secondo cui «Si considera "soggetto passivo" chiunque esercita, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività». Nell'ipotesi in cui enti di diritto pubblico, quali le unità iscritte al bilancio comunale sopra indicate, svolgano le attività economiche loro assegnate **in nome e per conto** del Comune, che **mantiene la responsabilità** degli eventuali danni cagionati da tale attività, **non può sussistere** il **requisito dell'indipendenza** necessario al fine della sussistenza della soggettività passiva.

ESERCIZIO di ARTI e PROFESSIONI: è l'esercizio in forma **abituale**, anche se **non esclusiva**, di qualsiasi attività di lavoro autonomo da parte di **persone fisiche**, **società semplici**, associazioni **senza** personalità giuridica. Le prestazioni di collaborazione **coordinata e continuativa** che **non** rientrano nella specifica **attività professionale** esercitata, **non** sono soggette ad Iva (art. 5, co. 2, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 2015] e C.M. 16.11.2000, n. 207/E, p.to 1.5.5); l'attività di amministratore, sindaco e revisore di società rientra nell'esercizio di professione abituale se svolto da ragionieri e dottori commercialisti (C.M. 12.12.2001, n. 105/E). La R.M. 26.5.1998, n. 44/E ha precisato che qualora un **soggetto dipendente** della Pubblica amministrazione svolga attività **professionale** in via **abituale**, tale soggetto è **obbligato** all'apertura della partita Iva.

nunziospano63 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

ARTISTI e PROFESSIONISTI: ai fini Iva **non è richiesta** alcuna qualificazione intellettuale, né l'eventuale iscrizione in albi o elenchi: è determinante l'**esercizio abituale** dell'arte o professione.

STUDIO MEDICO ASSOCIATO: secondo la R.M. 13.12.2007, n. 369/E, lo **studio medico associato** che **non** riceva alcun **compenso autonomo** o riconducibile **direttamente** all'attività prestata dai **singoli medici**, ma che agisca con l'unico fine di predisporre i mezzi per lo svolgimento delle **attività individuali** (es. acquisendo e gestendo beni mobili e immobili, effettuando operazioni immobiliari, finanziarie, prestando e ricevendo servizi, contraendo mutui; aprendo conti correnti) assume la veste di una **società di servizi** o di **mezzi**. Pertanto le operazioni fornite sono **imponibili Iva** e l'associazione deve richiedere l'attribuzione della **partita Iva**. Inoltre, al fine di ripartire le **spese comuni** per il mantenimento e l'organizzazione dello studio medico, l'associazione deve emettere **fatture imponibili** nei confronti degli associati.

ASSOCIAZIONE in PARTECIPAZIONE: le prestazioni di lavoro degli associati, nell'ambito dei contratti di cui all'art. 53, co. 2, lett. c), D.P.R. 917/1986 [CFF ❷ 5153], **non** sono considerate effettuate nell'ambito dell'esercizio di arti e professioni di cui all'art. 5, D.P.R. 633/1972 [CFF ❷ 205] (L. 21.2.2003, n. 27).

IMPRENDITORI e PROFESSIONISTI – DISTINZIONE: la **distinzione** soggettiva rileva per il **trattamento** ai fini Iva delle somme percepite dagli eredi per operazioni **non fatturate** e **non riscosse** alla data di apertura della successione (art. 35-bis, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 235a]). Il pagamento delle prestazioni effettuato **successivamente** alla **morte** del professionista **manca** del **presupposto soggettivo** ed è quindi **fuori campo Iva** (si veda al proposito anche la R.M. 16.12.1991, n. 475455 secondo cui non sussiste in capo al professionista il requisito della soggettività nel caso di avvenuta cessione dell'attività). Gli **eredi dell'imprenditore** invece anche se liquidano semplicemente l'azienda ereditata, devono **assoggettare ad Iva** le operazioni effettuate. Esistono, inoltre, due **ulteriori casi** in cui rileva la **distinzione imprenditore – professionista**:

- **prestazioni di servizi** (di valore superiore a € 50) erogate gratuitamente dall'impresa **sono imponibili** per il loro valore normale (art. 3, co. 3, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 203]); questa disposizione **non si applica** ai professionisti;
- alcuni casi di limitazione della **detraibilità** (art. 19-bis1, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 219A]) si applicano **solo ai professionisti** (ad es. aeromobili, veicoli).

COMPENSI CONSEGUITI DOPO la CESSAZIONE dell'ATTIVITÀ: con la sentenza n. 8059 del 21.4.2016 la Cassazione, a Sezioni Unite, ha affermato il principio secondo cui *«il compenso di prestazione professionale è imponibile ai fini iva, anche se percepito successivamente alla cessazione dell'attività, nel cui ambito la prestazione è stata effettuata, ed alla relativa formalizzazione»*. I giudici di legittimità hanno infatti sottolineato la sostanziale differenza fra le nozioni di «fatto generatore del tributo» e di «esigibilità». Il «fatto generatore del tributo» e, quindi, l'insorgenza dell'imponibilità, devono essere fatti coincidere con il momento di esecuzione della prestazione, mentre l'«esigibilità» dell'Iva coincide con il momento del pagamento ai sensi del disposto di cui all'art. 6, co. 3, D.P.R. 633/1972.

GIUDICI TRIBUTARI: i relativi compensi sono **assimilati** a quelli di lavoro dipendente e sono quindi **esclusi da Iva** (C.M. 25.7.1997, n. 212). Stesso trattamento è riservato ai **giudici di pace** e ai **consulenti tecnici del tribunale**, nonché ai **ricercatori universitari** (R.M. 20.4.1999, n. 67).

IMPRESE in LIQUIDAZIONE: la cessazione dell'attività dell'impresa **non preclude** l'assoggettabilità ad Iva della successiva cessione dei beni strumentali, salvo che sia già **esaurita** la fase di liquidazione. Infatti la liquidazione dell'attivo **rientra** nell'attività imprenditoriale (Cass. 7.5.1996, n. 4232).

SOCIETÀ ed ENTI: in generale si considerano svolte nell'esercizio di impresa **tutte le operazioni** effettuate salvo il caso, dall'**1.1.1998**, delle attività considerate di «**pura intestazione**», fatte da **società commerciali** (S.n.c., S.a.s., S.r.l., S.p.a., S.a.p.a., società cooperative, di mutua assicurazione ecc.), **enti** pubblici e privati aventi per oggetto esclusivo o principale attività **commerciali** o **agricole**. I **consorzi** per le aree di **sviluppo industriali** ex art. 36, co. 4, L. 317/1991 sono **enti pubblici economici** e come tali sono **soggetti** passivi **Iva**, le cui **operazioni** sono considerate sempre **commerciali** (R.M. 24.9.2001, n. 133/E). Le **società di fatto** sono equiparate alle società commerciali.

SOCIETÀ SEMPLICI: se hanno per oggetto esclusivo o principale attività **agricole** o (contravvenendo al divieto del Codice civile) **commerciali** sono disciplinate come le altre società ed enti commerciali. In caso contrario si applica il criterio degli **enti non commerciali**.

AFFITTO di un'AZIENDA AGRICOLA da PARTE di una SOCIETÀ SEMPLICE: la R.M. 23.11.2007, n. 340/E fornisce precisazioni in merito al trattamento ai fini delle imposte dirette e dell'**Iva** applicabile al caso in cui una **società semplice** affitti, rispettivamente, l'**azienda agricola**, composta da terreni e immobili pertinenziali, ad un soggetto e una porzione di immobile pertinenziale strumentale ad un altro soggetto. In particolare, una società che **cessa** l'attività di impresa agricola a seguito dell'**affitto** dell'azienda stessa, perde lo status di soggetto passivo Iva (e, pertanto, **non** è tenuta a **fatturare** i **canoni** percepiti essendo esclusi dal campo Iva e soggetti all'imposta di registro).

FONDI COMUNI di INVESTIMENTO IMMOBILIARE: la società di gestione è **soggetto Iva** relativamente alle **operazioni** poste in essere dai **fondi** da essa istituiti. L'**Iva** deve essere **determinata** e **liquidata separatamente** da quella dovuta per l'attività delle **società** e quella applicata **distintamente** per **ogni fondo**; il versamento avviene, invece, cumulativamente. Sull'acquisto e **manutenzione** degli **immobili** acquisiti dalla società ed imputati ai singoli fondi compete il **diritto** alla **detrazione** della relativa Iva (art. 8, D.L. 351/2001, conv. con L. 410/2001 [CFF ❶ 1735]).

AFFITTO dell'UNICA AZIENDA dell'IMPRENDITORE INDIVIDUALE: per l'**imprenditore individuale** lo **status** di soggetto passivo Iva è **sospeso** (cioè l'affitto non è soggetto ad Iva ma ad imposta di registro). Per le **società** la soggettività passiva rimane (cioè l'affitto è soggetto ad Iva), salvo il caso delle società di **pura intestazione** (R.M. 17.8.1996, n. 194; C.M. 19.3.1985, n. 26/321285).

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

AMMINISTRATORI di CONDOMINIO: con riferimento alla valutazione dell'obbligo di apertura della partita Iva da parte del soggetto che esercita l'attività di **amministratore** di **condominio**, la Cassazione, con la Sent. 1.6.2007, n. 12916, conferma un proprio consolidato orientamento, riaffermando che – ai sensi dell'art. 5, co. 2, D.P.R. 26.10.1972, n. 633 – il compenso dell'amministratore di condominio **non** va assoggettato ad **Iva** solo se l'attività è effettuata **senza** l'impiego di **mezzi organizzati**. In caso contrario, essa rientrerà tra le prestazioni di servizi espletati nell'esercizio di **arti** e **professioni** e, quindi, sarà soggetta a Iva.

ENTI NON COMMERCIALI: la **qualificazione** di «ente non commerciale» deriva dall'**oggetto esclusivo** o **principale** dell'ente. Per oggetto principale si intende l'**attività essenziale** per realizzare direttamente gli **scopi primari** indicati dalla **legge**, dall'**atto costitutivo** o dallo **statuto** (art. 1, D.Lgs. 460/1997, in vigore dall'1.1.1998). L'**oggetto** principale è determinato in base alla **legge**, all'**atto costitutivo** o allo **statuto** se esistenti in forma di **atto pubblico** o di **scrittura privata** autenticata o registrata e in **mancanza** in base all'**attività effettivamente esercitata**. In caso di enti non commerciali **non residenti** si fa comunque riferimento all'attività **effettivamente esercitata**.

PRESTAZIONI di SERVIZI INTRACOMUNITARI – SOGGETTIVITÀ PASSIVA degli ENTI NON COMMERCIALI: con il D.Lgs. 11.2.2010, n. 18, in vigore dal 20.2.2010, è stata data **attuazione** a tre direttive comunitarie in materia di Iva, tra le quali quella relativa alla **territorialità** ai fini **Iva** delle **prestazioni** di **servizi, recepita con effetto dall'1.1.2010. Tra le novità** è stata **ampliata** la definizione di **soggetto passivo** ai fini della individuazione della **territorialità** delle **prestazioni** di **servizi**, sono considerati tali infatti anche gli **enti di cui all'**art. 4, co. 4, D.P.R. 633/1972 (enti pubblici e privati, compresi i consorzi, le associazioni o altre organizzazioni senza personalità giuridica e le società semplici) **anche quando** agiscono al di fuori delle attività commerciali o agricole (cfr. art. 7-ter, co. 2, lett. b, D.P.R. 633/1972), e gli **enti** che non svolgono attività commerciale ma risultano **già identificati** ai fini **Iva** perché effettuano acquisti intracomunitari di beni per **oltre** € **10.000 annui** (cfr. art. 7-ter, co. 2, lett. c, D.P.R. 633/1972). **Non** sono invece considerati **soggetti passivi Iva** gli enti non commerciali che svolgono **solo** attività **istituzionale** e **non** sono **identificati** ai fini Iva.

CESSIONI o PRESTAZIONI ad ASSOCIATI: **non si considerano** effettuate nell'esercizio di attività commerciali (quindi sono escluse dal campo Iva) le cessioni e le prestazioni ai **soci**, **associati** o partecipanti (anche di organizzazioni nazionali) effettuate in conformità alle **finalità istituzionali** da parte di associazioni politiche, sindacali, di categoria, religiose, assistenziali, culturali, sportive dilettantistiche e da associazioni di promozione sociale e di formazione extrascolastica delle persone. Le cessioni e prestazioni effettuate nei confronti di soci, associati o partecipanti si considerano nell'esercizio di impresa se a fronte di **corrispettivi specifici** o **contributi supplementari**.
Dall'**1.1.1998** l'esclusione da Iva di tali attività si applica a **condizione** che le associazioni inseriscano nello **statuto** le **clausole** prescritte. Dall'1.1.2001 le **cessioni** e **prestazioni** rese dalle **associazioni** di **promozione sociale** ai **familiari conviventi** degli associati sono **equiparate** a quelle rese agli **associati** (art. 20, co. 1, L. 383/2000 [CFF ❷ 5856]). Le attività esercitate dagli **istituti** di **patronato** e **assistenza sociale** in base a convenzioni stipulate con la Pubblica Amministrazione **non** sono considerate attività **commerciali** (L. 30.3.2001, n. 152).

RACCOLTE di FONDI: dall'**1.1.1998** sono **escluse** da **Iva** le seguenti attività: **raccolte pubbliche occasionali di fondi** effettuate da qualsiasi ente non commerciale in concomitanza con **celebrazioni**, **ricorrenze** o campagne di sensibilizzazione (art. 2, co. 3, D.Lgs. 460/1997 [CFF ❷ 5656]). Entro 4 mesi dalla chiusura dell'esercizio va redatto un **apposito** e **separato rendiconto** relativo alla **raccolta** di **fondi**, da cui risultino entrate e spese per ciascuna celebrazione, ricorrenza, ecc. (art. 20, co. 2, D.P.R. 600/1973 [CFF ❷ 6320]).

COMITATO ORGANIZZATORE di MANIFESTAZIONI FIERISTICHE: l'attività di **organizzazione** di una **manifestazione fieristica**, benché diretta alla promozione economica, turistica e ambientale, è da considerare come prestazione di servizi organizzata in forma di impresa, e dunque come **attività commerciale**. Il **Comitato organizzatore**, istituito con apposita delibera comunale, è **assoggettabile ad Iva** (R.M. 20.5.2002, n. 148/E).

ASSOCIAZIONI di PROMOZIONE SOCIALE – ASSOCIAZIONI RICREATIVE – BAR INTERNI: dall'1.1.1998 è escluso da Iva l'**esercizio** di **bar** e simili che somministrano alimenti e bevande agli **associati**, **soci** o **partecipanti**, presso la **sede** delle **associazioni** di **promozione sociale riconosciute** dal Ministero dell'Interno, purché tale attività sia **complementare** a quella **istituzionale** e lo statuto contenga le clausole prescritte (art. 4, co. 6, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 204]). **Non** è **soggetta** ad Iva, inoltre, l'attività di gestione di bar da parte di un **circolo ricreativo** nei confronti dei propri **soci** e **tesserati** (Cass. 13.1.2004, n. 280).
La Cassazione ha peraltro affermato, nella sentenza n. 5164 del 16.3.2016, che devono ritenersi escluse dall'imponibilità soltanto le prestazioni delle associazioni di promozione sociale che realizzano finalità istituzionali *«senza alcuna specifica organizzazione e verso pagamento di corrispettivi che non eccedano i costi di diretta imputazione»*; ogni altra attività, a giudizio degli Ermellini, deve ritenersi rientrante nel regime impositivo. Inoltre a fronte di un eventuale accesso diretto dei locali di un'associazione, spetta a quest'ultima provare come l'accesso sia precluso ai terzi non soci.

DECORRENZA delle AGEVOLAZIONI FISCALI: la C.M. 22.1.1999, n. 22/E conferma che la decorrenza delle **agevolazioni fiscali** per gli enti associativi si ha alla data di **adeguamento** dello statuto. Per le **Onlus** tale data coincide, invece, con la predisposizione della **comunicazione** prescritta dall'art. 11, D.Lgs. 460/1997 [CFF ❷ 5659].

ATTIVITÀ COMUNQUE IMPONIBILI di ENTI non COMMERCIALI: sono in ogni caso considerate imponibili, anche se effettuate da enti pubblici, le seguenti attività (art. 4, co. 5 [CFF ❶ 204]):

› **cessioni** di **prodotti nuovi** destinati alla **vendita**, ad **esclusione** delle pubblicazioni di associazioni politiche, religiose, sindacali, assistenziali, culturali, sportive dilettantistiche (fino al 31.12.1997 tutte le associazioni sportive) cedute prevalentemente ai propri associati e (dall'1.1.1998) di associazioni di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona. Per le pubblicazioni di associazioni sportive, l'esclusione vale anche se tali pubblicazioni sono in

nunziospano63 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

parte commercializzate (R.M. 24.5.1996, n. 75);
- **erogazione** di **acqua**, **gas**, **energia elettrica**, vapore, nonché, per le prestazioni rese dall'**1.1.1999** (art. 6, co. 13, L. 133/1999 [CFF ❶ 1696]), sui servizi di **fognatura** e **depurazione**;
- **gestione** di **fiere** ed **esposizioni** di **carattere commerciale**;
- **gestione di spacci aziendali**, gestione di **mense** e **somministrazione** di pasti. La **gestione di bar**, all'interno di associazioni e circoli ricreativo-culturali, è comunque considerata attività commerciale, salvo, dall'**1.1.1998**, per le associazioni di promozione sociale (R.M. 22.10.1997, n. 210/E) e per le associazioni ricreative se rivolta a propri soci o tesserati (Cass. 13.1.2004, n. 280);
- **trasporto persone**, **merci** e **deposito** di queste ultime;
- **organizzazione** di **viaggi** e **soggiorni turistici** e prestazioni **alberghiere** o di **alloggio**;
- **servizi portuali** ed **aeroportuali**;
- **pubblicità** commerciale;
- **telecomunicazioni** e **radiodiffusioni** circolari.

OBBLIGHI CONTABILI: dall'1.1.1998 è previsto ai fini delle **imposte dirette** (art. 144, D.P.R. 917/1986) l'obbligo di **contabilità separata** per l'attività commerciale per tutti gli enti non commerciali (tranne che per gli enti pubblici) nonchè un **regime forfetario opzionale riservato** agli enti non commerciali ammessi alla contabilità semplificata.

PERDITA della QUALIFICA di ENTE non COMMERCIALE: dall'**1.1.1998** è prevista la perdita della qualifica di «ente non commerciale» nel caso di **esercizio prevalente** di attività **commerciale** per **un intero periodo** d'imposta; la **perdita** della qualifica ha **effetto** dall'inizio dello **stesso periodo** d'imposta. Per l'**accertamento** della **perdita** della qualifica gli organi di controllo possono tener conto **anche** della prevalenza delle immobilizzazioni relative all'attività commerciale, dei ricavi, dei redditi e dei costi inerenti l'attività commerciale.

EFFETTI della PERDITA di QUALIFICA: tutti i **beni** dell'**ente** devono essere iscritti entro **60 giorni** dall'**inizio** del **periodo** d'imposta nel **libro** degli **inventari** (art. 15, D.P.R. 600/1973 [CFF ❷ 6315]). L'intera **attività** dell'ente viene considerata d'**impresa** (quindi soggetta ad Iva).

ENTI PUBBLICI: **non sono** considerati **soggetti passivi** quando svolgono un'attività economica nell'esercizio di una **pubblica autorità** (art. 4, co.5, D.P.R. 600/1973), ovvero di natura pubblicistica (vedi, tra le altre, R.M. 13.12.2001, n. 206/E); mentre **sono considerati tali** se, pur nella loro veste pubblicistica, operano rapporti di **natura privatistica** (C.T. I grado Piacenza, sez. III, 28.4.1988, n. 2). I **fondi pubblici** di agevolazioni, **istituiti da leggi** statali o regionali, **non** hanno **autonoma soggettività tributaria** rispetto all'ente che li ha istituiti (R.M. 28.9.2001, n. 139/E).

VENDITE OPERATE da un ENTE PUBBLICO: secondo la R.M. 5.12.2007, n. 352/E, per individuare il trattamento Iva applicabile alle **vendite** effettuate da un **ente pubblico**, **non** rileva lo status **giuridico** dell'ente, ma la **natura** dell'**attività esercitata** dallo stesso (commerciale o meno), resa o meno avvalendosi di poteri pubblicistici.

SERVIZI CIMITERIALI: in base alla R.M. 29.11.2002, n. 376/E, i servizi cimiteriali relativi ad inumazioni, tumulazioni, esumazioni, traslazioni di salme, cremazioni, ecc., **esulano** dal campo di applicazione dell'Iva **solo** se resi dai Comuni (o da altri enti pubblici) nella veste di **pubblica autorità**. Sono invece soggetti ad Iva, anche se resi da enti pubblici, i servizi cimiteriali disciplinati da disposizioni di natura **privatistica** (quali, ad esempio, i servizi di manutenzione delle tombe, illuminazione elettrica con lampade votive, ecc.).

GESTIONE di PARCHEGGI da PARTE del COMUNE: gli incassi per la gestione di parcheggi a pagamento da parte del Comune **non** sono **assoggettabili ad Iva** per **mancanza** del **presupposto oggettivo** dell'imposta. L'attività, infatti, essendo diretta alla salvaguardia di pubblici interessi, è svolta nell'esercizio di una **pubblica autorità** ed è, dunque, di natura pubblicistica (R.M. 6.6.2002, n. 174/E). Inoltre, in base alla R.M. 6.6.2002, n. 173/E:
- al contratto di **appalto** per la costruzione del **fabbricato** da adibire ad autoparcheggio è applicabile l'Iva con aliquota al 10%, ai sensi del n. 127-septies), Tabella A, Parte III, allegata al D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 534];
- il Comune è **soggetto passivo** Iva per la **parte** della struttura **alienata** a **privati** attraverso contratti di diritto privato;
- il Comune è **soggetto passivo** Iva, solo qualora l'attività sia resa in regime di diritto privato, per la **parte** della struttura data in **concessione** per la gestione dell'attività di parcheggio (vedi al riguardo la R.M. 12.3.2004, n. 36/E). La R.M. 15.4.2004, n. 134/E prevede però che, qualora la concessione del servizio venga effettuata con criteri **meramente pubblicistico-istituzionali** che implicano l'uso di poteri propri dell'autorità pubblica, i canoni annui di gestione (dei servizi di gestione di aree di parcheggio, ma anche relativi all'organizzazione e all'affidamento dei servizi di trasporto pubblico locale) erogati dal concessionario al Comune sono **non soggetti ad Iva** per carenza del presupposto soggettivo di cui all'art. 4, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 204].

La **detrazione** per l'imposta assolta in via di **rivalsa** sugli acquisti di beni e servizi è **ammessa** nella misura in cui tali beni e servizi vengano utilizzati in operazioni **soggette ad Iva** e a condizione che il Comune adotti una **contabilità separata** per le diverse attività esercitate.

TRIBUTI LOCALI RISCOSSI dai CONCESSIONARI – VERSAMENTO dell'IVA da PARTE del COMUNE: i **Comuni** sono tenuti a versare all'Erario l'**Iva** dovuta (con l'aliquota ridotta al 10%) dagli utenti sulla **tariffa rifiuti solidi urbani** e i **canoni idrici**, anche se tali entrate sono riscosse dai **concessionari per conto** del **Comune**. Infatti, la **titolarità effettiva** del servizio di fornitura dell'acqua potabile, di depurazione delle acque reflue e di smaltimento dei rifiuti, resta in capo all'**ente locale** e, secondo l'art. 17, co. 1, D.P.R. 633/1972, la soggettività passiva ai fini Iva ricade in capo al Comune, che è tenuto ad adempiere ai conseguenti **obblighi Iva**. Le fatture dei servizi emesse dai concessionari devono indicare che esse sono compilate per conto del Comune (R.M. 3.5.2007, n. 82/E).

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

ATTIVITÀ di PREVENZIONE delle AZIENDE SANITARIE LOCALI: le attività in oggetto, se rese dalle **Asl**, **non** rientrano nel campo di applicazione Iva a **condizione** che **non** possano essere rese anche da **soggetti privati** e che il loro **non** assoggettamento ad Iva provochi una **distorsione** della **concorrenza** (R.M. 8.7.2002, n. 220/E).

CONTRATTO di SPONSORIZZAZIONE STIPULATO da un ENTE PUBBLICO – IMPONIBILITÀ IVA: sono soggetti ad **Iva** con l'aliquota del **22%** gli importi versati da una **società** ad un **ente pubblico** dotato di personalità giuridica che provvede **istituzionalmente** alla **conservazione**, al **restauro**, alla tutela e alla valorizzazione degli **edifici di culto** di proprietà, in cambio dell'esposizione dei propri loghi in occasione di una mostra organizzata dall'ente. Tale accordo configura, infatti, un **contratto** di **sponsorizzazione**, che può essere stipulato anche dalle Pubbliche amministrazioni con soggetti privati, ai sensi dell'art. 43, L. 27.12.1997, n. 449. La sponsorizzazione, pur essendo **diversa** dall'ordinario contratto di **pubblicità**, costituisce comunque una forma atipica di pubblicità commerciale, la quale è considerata «in ogni caso commerciale», anche se esercitata da enti pubblici, ai sensi dell'art. 4, co. 5, lett. i), D.P.R. 633/1972 **[CFF ❶ 204]** (R.M. 11.7.2005, n. 88/E).

ONLUS: le **Organizzazioni non lucrative di utilità sociale** (Onlus) sono associazioni, comitati, fondazioni, cooperative, ecc. operanti in **uno** o **più** dei **seguenti settori**: **assistenza** sociale e socio-sanitaria; assistenza sanitaria; **beneficenza**; **istruzione**; **formazione**; **sport dilettantistico**; **tutela** e promozione dei **beni storici** e artistici; **tutela** dell'**ambiente**; **promozione culturale** ed artistica; **tutela** dei **diritti civili**; **ricerca scientifica**.

ONLUS di DIRITTO: sono in ogni caso considerate **Onlus** gli **organismi di volontariato** di cui alla L. 266/1991 **[CFF ❶ 1095a]**, le **organizzazioni non governative** riconosciute ai fini della L. 49/1987 e le **cooperative sociali** iscritte nell'Albo Nazionale degli Enti Cooperativi. Per tali enti sono comunque fatte **salve** precedenti **norme più favorevoli**.

REGIME IVA: le Onlus beneficiano di **alcune agevolazioni** (C.M. 26.6.1998, n. 168):

- **sono fuori campo Iva** le prestazioni **pubblicitarie** a **favore** di **Onlus solo** se **gratuite** (R.M. 18.4.2000, n. 50);
- **sono esenti** da **Iva** le **cessioni gratuite** effettuate a **favore** di **Onlus** (art. 10, n. 12, D.P.R. 633/1972);
- **sono esenti** da **Iva** le **prestazioni educative** e didattiche (art. 10, n. 20, D.P.R. 633/1972); le prestazioni di **ricovero** e **cura** (art. 10, n. 19, D.P.R. 633/1972); **trasporto** di **malati** o **feriti** con veicoli appositamente equipaggiati (art. 10, n. 15, D.P.R. 633/1972); le prestazioni **socio-sanitarie**, di **assistenza** domiciliare o ambulatoriale, in comunità e simili a favore di **anziani**, **inabili**, minori, tossicodipendenti ecc. rese **da Onlus** (art. 10, n. 27-ter, D.P.R. 633/1972);
- **non sono obbligate** ad emettere **scontrino** o **ricevute** per le operazioni relative all'attività istituzionale.

CESSIONE GRATUITA di DERRATE ALIMENTARI alle ONLUS: le cessioni in oggetto sono considerate **esenti** da **Iva**. Qualora la cessione abbia per oggetto merce di **rapida deperibilità**, ai fini Iva la società cedente **non** è tenuta ad inviare la **comunicazione** di cui all'art. 2, co. 2, D.P.R. 441/1997 **[CFF ❶ 1597]**, a condizione che il **costo** complessivo dei beni ceduti **non superi** € **5.164,57** (R.M. 18.2.2002, n. 46/E). Si vedano anche la C.M. 26.3.2008, n. 26/E e la R.M. 20.6.2008, n. 254/E.

ONLUS e SERVIZI COMPLESSI - RILEVANZA ai FINI di IMPOSTE DIRETTE e IVA: sono rilevanti, sia ai fini delle **imposte dirette** sia dell'**Iva**, le **quote** che le **Onlus**, nell'ambito del perseguimento del proprio scopo sociale, ricevono dagli **associati** per l'acquisto di **appartamenti** messi **a disposizione** dei **soci**, con la predisposizione anche di un **complesso** di **servizi** (ad esempio, reception, area fitness, connessione Internet, Tv satellitare ecc.). In questo caso, **non** operano le **norme agevolative** delle Onlus (art. 148, co. 1, D.P.R. 917/1986 **[CFF ❷ 5248]** e art. 4, co. 5, lett. a), D.P.R. 633/1972 **[CFF ❶ 204]**), in quanto l'attività dell'associazione assume il carattere di un'attività complessa svolta con i caratteri della **commercialità**.

ASSOCIAZIONI di VOLONTARIATO: le **operazioni attive** effettuate dalle associazioni di cui all'art. 3, L. 266/1991 **[CFF ❶ 2187a]** sono **escluse** dal **campo Iva** (art. 8, co. 2, L. 266/1991 **[CFF ❶ 1095a]**). Fino al **30.11.2000** il Ministero sosteneva che anche le **cessioni** di beni **mobili registrati** (ad es. elicotteri, ambulanze, ecc.) **effettuate** da terzi **verso tali enti** fossero **escluse** da **Iva** (C.M. 25.2.1992, n. 3/E), ma **successivamente** esso ha fornito un'**interpretazione opposta** (C.M. 30.11.2000, n. 217).

ASSOCIAZIONI SPORTIVE DILETTANTISTICHE – CESSIONE di BENI : secondo la Cass., Ordinanza 9.9.2008, n. 22739/08 è **infondato** il principio secondo il quale sono sempre da considerare **non commerciali** tutte le attività di cessione di beni e servizi svolte da un'**associazione sportiva dilettantistica** per il solo fatto che siano conformi ai **fini istituzionali** e, dunque, anche se rivolte a terzi estranei. Infatti, ai sensi dell'art. 4, co. 3, D.P.R. 633/1972, le prestazioni rese a favore di terzi sono sempre da ritenersi svolte nell'esercizio di attività commerciali. Inoltre, la sola circostanza che l'associazione abbia ottenuto il riconoscimento dalla Federazione italiana di riferimento comporta solo la conformità dello statuto associativo ai principi della Federazione, ma non autorizza a presumere che l'attività in concreto esercitata corrisponda a tali principi.

LOCAZIONI di IMMOBILI da PARTE di ENTI non COMMERCIALI: la locazione di immobili, comunque acquisiti, da parte di enti non commerciali **non comporta** di per sé esercizio di **attività commerciale** (C.M. 21.6.1991, n. 32) in assenza di una specifica organizzazione d'impresa.

USO di IMMOBILI da parte di ENTI NON COMMERCIALI: l'utilizzo di una **cava** da parte di un **Comune** mediante contratto di **concessione** per lo **sfruttamento** della stessa **non** è **attività commerciale** (R.M. 17.4.1997, n. 67/E); analogamente l'utilizzo da parte di una **Regione** di **suolo tratturale** mediante **autorizzazione** al **taglio** e **raccolta** di materiale legnoso a terzi **non** è soggetto ad **Iva**, purché non rientri in una più ampia attività (commerciale) della Regione preordinata allo sfruttamento del suolo (R.M. 4.12.2000, n. 185).

ALLOGGIO ed ACCOGLIENZA PELLEGRINI: qualora tali attività siano svolte da **IACP** sono da considerarsi sempre **attività commerciali** (soggette ad Iva). Se svolte da **IPAB** occorre considerare la **sussistenza** di un predeterminato **servizio** e relativo **corrispettivo** per l'**assoggettamento** ad Iva (R.M. 5.5.2000, n. 54). Nel caso di **associazioni** di **volontariato** tali at-

nunziospano63 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

tività sono **sempre escluse** da **Iva** (art. 8, L. 266/1991 [CFF ❶ 1095a]).

ALLOGGIO e PRIMA COLAZIONE: l'attività di «bed and breakfast» regolamentata dalle diverse leggi regionali è considerata **estranea** al **regime Iva**, purché **esercitata** (occasionalmente) negli immobili dove **risiedono** i **prestatori** del **servizio** (R.M. 13.10.2000, n. 155).

ESCLUSIONI OGGETTIVE: sono previste dall'art. 4, co. 5, D.P.R. 633/1972[CFF ❶ 204] alcune specifiche **esclusioni** quali: le operazioni relative all'**oro** o alle **valute estere** effettuate **esclusivamente** dalla **Banca** d'**Italia** e dall'**Ufficio italiano** dei **cambi** (fino al 4.2.2000 anche banche agenti), la gestione di **mense** e **spacci militari** da parte delle amministrazioni militari o dei corpi di polizia, le prestazioni di controllo di **qualità** o di garanzie **mutualistiche** da parte di consorzi o cooperative ai soci o consorziati, le cessioni e prestazioni effettuate in occasione di **manifestazioni propagandistiche dei partiti politici**, le **prestazioni sanitarie** soggette al pagamento di quote di partecipazione erogate dalle Unità sanitarie locali e dalle aziende ospedaliere del S.S.N. Sono altresì escluse le operazioni poste in essere da Enti pubblici (Stato, Regioni, Comuni, ecc...) nell'ambito di attività di pubblica autorità (vd. sopra par. «Enti pubblici»), e le cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate dalla Presidenza della Repubblica, dal Senato, dalla Camera e dalla Corte Costituzionale, nel perseguimento delle finalità istituzionali.
La R.M. 22.10.1997, n. 210 ha precisato che il regime di esclusione previsto per mense e spacci aziendali **non si estende** ai familiari di soci, dipendenti, ecc. La R.M. 5.8.2004, n. 112/E prevede, inoltre, che l'esclusione **non** sia applicabile all'**attività editoriale** posta in essere da una **Federazione** (ente pubblico non economico) che vigila, coordina e promuove l'attività dei Collegi Provinciali degli infermieri professionali, assistenti sanitari e vigilatrici d'infanzia. **Dal 5.2.2000** le operazioni relative all'oro o valute estere svolte da **banche agenti** sono **soggette** agli **obblighi contabili Iva** di fatturazione, registrazione, liquidazione e dichiarazione salvo opzione per dispensa dagli adempimenti contabili di cui all'art. 36-bis[CFF ❶ 236a] (C.M. 17.5.2000, n. 98, punto 3.1.3).

ASSISTENZA FISCALE: dall'**1.1.1998** le prestazioni **corrispondenti** a quelle rese da **centri di assistenza fiscale**, anche se rese da associazioni sindacali e di categoria e rientranti nelle finalità istituzionali delle stesse, si considerano **rilevanti** ai fini delle **imposte sui redditi e dell'Iva** (art. 12, L. 146/1998 [CFF ❷ 7031]). **Identica disposizione** era prevista dall'art. 78, co. 8, L. 413/1991 [CFF ❷ 6626], che contiene anche regole specifiche per il regime fiscale forfetario di tali compensi.

ESCLUSIONI SOGGETTIVE: altre **esclusioni** sono previste da **speciali disposizioni**. Per es.: attività delle **scuole universitarie internazionali**, attività di ricerca del **programma spaziale**, ecc. riconosciute dal D.L. 69/1989 conv. con L. 154/1989; **collegi universitari** riconosciuti dal D.L. 90/1990 conv. con L. 165/1990; attività di **associazioni di volontariato** per la raccolta di sangue, ai sensi della L. 107/1990; attività **commerciali** e **produttive marginali** svolte dagli organismi di **volontariato** di cui alla L. 266/1991 [CFF ❶ 1095a]. Per il riconoscimento della **marginalità** delle attività commerciali e produttive esercitate dagli **organismi di volontariato** si veda il D.M. 25.5.1995 [CFF ❷ 8217].

CONSORZI o SOCIETÀ CONSORTILI: si possono avere tre casi (artt. 2602, 2612, 2615-ter c.c.):

a) **consorzio**che agisce in **nome proprio** e che **esegue** i **lavori direttamente**: in questo caso è soggetto passivo Iva e fattura direttamente solo i lavori eseguiti all'ente appaltante, mentre l'accredito di ricavi e l'addebito di costi ai consorziati sono **esclusi** da Iva (R.M. 4.8.1987, n. 460437);
b) **consorzio**che agisce in **nome proprio** e che **esegue** i **lavori direttamente**: in questo caso è soggetto passivo Iva e fattura direttamente solo i lavori eseguiti all'ente appaltante, mentre l'accredito di ricavi e l'addebito di costi ai consorziati sono **esclusi** da Iva (R.M. 4.8.1987, n. 460437);
c) **consorzio**che agisce in **nome** e **per conto** delle consorziate e non esegue i lavori direttamente: fattura ai consorziati i **corrispettivi** spettanti per l'attività di **intermediazione**. I lavori vanno fatturati **direttamente** dai consorziati all'ente appaltante (R.M. 5.1.1985, n. 399932).

CONSORZI all'ESPORTAZIONE: i servizi resi dai consorzi all'esportazione (L. 21.2.1989, n. 83) alle **imprese consorziate** operanti in **ambito comunitario non** sono **imponibili** Iva, in quanto costituiscono servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali (art. 9, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 209]) non imponibili ai sensi dell'art. 3, co. 2, L. 83/1989 (R.M. 7.5.2002, n. 138/E).

CONSORZIO OBBLIGATORIO per la MANUTENZIONE di STRADE: le **cessioni** di **beni** e le **prestazioni** di **servizi** da parte di un consorzio obbligatorio costituito ai sensi del D.Lgs.Lgt. 1.9.1918, n. 1446, per la manutenzione straordinaria di strade, sono soggette ad Iva (art. 4, co. 2, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 204]). I **contributi** versati al consorzio sono parimenti soggetti ad Iva, in quanto **corrispettivi** di prestazioni specifiche (R.M. 23.9.2002, n. 307/E).

CONSORZI di BONIFICA, IRRIGAZIONE e MIGLIORAMENTO FONDIARIO: **non costituisce** esercizio di **attività commerciale** lo svolgimento di attività istituzionalmente proprie svolte ai sensi di legge (art. 1, co. 1-bis, D.L. 125/1989 conv. con L. 214/1989 [CFF ❶ 1060]). I **contributi versati** da parte dei consorziati ad un consorzio di tipo **volontario** per la distribuzione di acqua ad **uso irriguo**, sono invece **assoggettati** all'Iva del 10% (R.M. 5.7.1989, n. 550341). Resterebbero **esclusi**, pertanto, per i consorzi volontari, solo i contributi erogati non a fronte di specifiche prestazioni (ad es. per spese di amministrazione). Le **erogazioni in denaro** effettuate dall'Ue alle **organizzazioni di produttori agricoli** sono invece **escluse** dal campo di applicazione dell'Iva (R.M. 20.7.1998, n. 78).

CONTRIBUTI SPETTANTI a CONSORZI di BONIFICA: i contributi **imposti** ai proprietari per le spese di esecuzione, manutenzione ed esercizio delle opere di bonifica e di miglioramento fondiario rientrano nella categoria generale dei **tributi**. Le relative controversie sono pertanto di competenza del tribunale ordinario (Cass. 6.4.2004, n. 6784).

CONTRIBUTI VERSATI ad un CONSORZIO da COMUNI in QUALITÀ di SOCI: i **contributi aggiuntivi** versati dai Comuni in qualità di soci a fronte di servizi supplementari, resi nei confronti degli **stessi** Comuni ed in conformità alle proprie

nunziospano63 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

finalità, sono **soggetti ad Iva** (R.M. 4.3.2002, n. 69/E).

RAGGRUPPAMENTI TEMPORANEI di IMPRESE: l'attività svolta da questi soggetti costituiti in base agli artt. 22, 23 e 26, D.Lgs. 19.12.1991, n. 46 può configurarsi come segue:

- **esecuzione** dell'opera da parte di **imprese riunite** per lavori **divisibili**: ciascuna impresa fattura all'appaltante quanto realizzato (R.M. 4.10.1978, n. 364306 e 11.11.1991, n. 445923);
- **esecuzione** dell'opera da parte di **imprese riunite** per lavori **indivisibili** (consorzio «orizzontale»): viene a costituirsi una società di fatto che deve fatturare in proprio i lavori eseguiti (vedi caso b) sopra [CONSORZI o SOCIETÀ CONSORTILI]) (R.M. 31.12.1986, n. 363406);
- **esecuzione** dell'opera da parte di **società** o **consorzi appositamente costituiti** (art. 26, D.Lgs. 19.12.1991, n. 406 che ha sostituito l'art. 23-bis, L. 8.8.1977, n. 584): questi enti costituiscono **società di esecuzione** che fatturano ai consorziati le quote dei costi sostenuti. Le imprese consorziate fatturano all'ente appaltante (R.M. 4.8.1987, n. 460437 e R.M. 20.8.1998, n. 106).

RIADDEBITO di COSTI da PARTE di una SOCIETÀ CONSORTILE: in base alla R.M. 14.11.2002, n. 355/E, il **consorzio**, costituito da imprese appaltatrici per la **realizzazione** di opere di consolidamento e di adeguamento delle banchine di un porto, nel **riaddebitare** ad ognuna delle imprese appaltatrici consorziate la quota dei costi sostenuti per realizzare le opere stesse, **non** può applicare il regime di non imponibilità al quale sono assoggettate le operazioni fatturate dalle singole imprese appaltatrici nei confronti dell'ente appaltante in base all'art. 9, co. 1, n. 6, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 209]. Pertanto il consorzio, nelle **fatture** di **riaddebito**, deve esporre a titolo di rivalsa l'Iva pagata ai fornitori per i servizi acquistati nell'interesse dei consorziati.

CORRISPETTIVI CORRISPOSTI da BANCHE a SGR: L'Agenzia delle Entrate (R.M. 17.12.2013 n. 97) fornisce precisazioni in merito al regime Iva applicabile alle **commissioni corrisposte alle banche dalle società di gestione del risparmio** per conto degli organismi di investimento collettivo del risparmio da esse istituiti per i **servizi riconducibili all'attività di banca depositaria** ex art. 38, D.Lgs. 58/1998. Premesso che la sentenza della Corte Giustizia Ue 4.5.2006, in causa C-169/04 ha stabilito che tali servizi non rientrano nel regime di esenzione Iva, gli stessi sono imponibili Iva. Per quanto riguarda le annualità ante 2013, l'Iva relativa all'accertamento definito con adesione versata all'Erario (assumendo come imponibile una quota pari al 28,3% del corrispettivo) può essere addebitata in via di rivalsa ex art. 60, co. 7, D.P.R. 633/1972 . Relativamente alle **annualità 2013 e successive**, in sede di stipula delle nuove convenzioni e di rinnovo di quelle in essere tra banca depositaria e società di gestione del risparmio, va posta l'attenzione sul **corrispettivo** imputabile all'attività di banca depositaria: convenzionalmente, quale **quota imponibile Iva** rappresentativa dell'incidenza dell'**attività di controllo e sorveglianza** va assunto il **28,3% dei corrispettivi totali** dovuti alla banca depositaria (tale percentuale risulta dall'analisi di un campione rappresentativo di ipotesi in cui la banca depositaria, nell'ambito di un'unica previsione contrattuale, svolge anche attività esenti).

REGIME FISCALE per le NUOVE INIZIATIVE IMPRENDITORIALI e PROFESSIONALI: è stato abrogato con decorrenza 1.1.2015 dal co.85, lett. a), art. 1, L. 23.12.2014, n.190 (Legge di Stabilità 2015). Per approfondimenti si veda GPF 1/2015, pag. 24 e pag. 114.

REGIME FISCALE delle ATTIVITÀ MARGINALI: regime abrogato dall'**1.1.2008** (L. 244/2007).

REGIME FISCALE dei CONTRIBUENTI MINIMI e FORFETARI: vedi a pag. 119 e segg [REGIME dei CONTRIBUENTI MINIMI].

nunziospano63 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

TERRITORIALITÀ

(artt. 7 – 7-septies, D.P.R. 26.10.1972, n. 633 [CFF ❶ 207 - 207f])

TERRITORIALITÀ IVA: il requisito della territorialità Iva è stato oggetto di profonde modifiche, in particolare ad opera del D.Lgs. 18/2010, che ha rivisto radicalmente le regole per la tassazione delle operazioni effettuate con controparti non residenti, soprattutto relativamente alle prestazioni di servizi. Sono state riscritte le disposizioni dell'art. 7, co. 3 e 4, D.P.R. 633/1972 e introdotti i nuovi artt. 7-ter (precedente co. 3), contenente la nuova regola di territorialità dei servizi generici, 7-quater, 7-quinquies, 7-sexies e 7-septies (precedente co. 4), riferiti a particolari tipologie di servizi. Successivamente, l'art. 8, Legge comunitaria 15.12.2011, n. 217 ha apportato una serie di modifiche agli artt. 7, 7-bis e 7- septies, D.P.R. 633/1972.

La C.M. 29.7.2011, n. 37/E dell'Agenzia delle Entrate fornisce importanti chiarimenti in merito alla corretta interpretazione in base alle indicazioni contenute nel Regolamento di esecuzione (Ue) n. 282/2011, recante disposizioni di applicazione della Direttiva 2006/112/Ce, relativa al sistema comune dell'Iva. La circolare precisa la tematica della territorialità e della soggettività passiva e gli adempimenti connessi all'estensione del regime del reverse charge (status del soggetto passivo del committente, prestazioni di servizi relativi ad immobili, reverse charge e autofatturazione, stabile organizzazione all'estero di un soggetto italiano, lavorazioni connesse al perfezionamento passivo).

Il Regolamento Ue n. 282/2011, in vigore dal 12.4.2011 e applicabile dall'1.7.2011, mira a garantire un'applicazione del sistema dell'Iva più conforme all'obiettivo del mercato interno qualora si verifichino divergenze nell'applicazione incompatibili con il corretto funzionamento del mercato interno, attraverso disposizioni di esecuzione della Direttiva 2006/112/Ce in particolare in materia di soggetti passivi, cessioni di beni e prestazioni di servizi, e luogo delle operazioni imponibili. Il D.Lgs. 11.2.2010, n. 18 dà attuazione: alla Direttiva 12.2.2008, n. 8/Ce (Direttiva servizi), riscrivendo tutte le norme concernenti la territorialità delle prestazioni di servizi attraverso una **diversa norma generale** di **tassazione** in **vigore** dall'**1.1.2010**; alla Direttiva 12.2.2008, n. 9/Ce che stabilisce la nuova procedura per i rimborsi dell'imposta ai soggetti passivi stabiliti in uno Stato membro diverso da quello del rimborso e alla Direttiva 16.12.2008, n. 117/Ce relativamente alla lotta alle frodi fiscali connesse alle operazioni intracomunitarie.

Relativamente al reverse charge per le prestazioni di servizi e alla territorialità Iva per le prestazioni di deposito merci, si veda anche la C.M. 28/E/2011.

Con la riscrittura della territorialità, il decreto attuativo varato dal Governo prevede alcune deroghe per particolari tipologie di prestazioni che sono tassate nel luogo dove queste sono state eseguite.

Le principali novità, come chiarito anche dapprima dalla C.M. 31.12.2009, n. 58/E, e successivamente dalla C.M. 29.7.2011, n. 37/E, sono:

- modifica della regola generale del luogo di tassazione dei servizi resi a soggetti passivi per i quali si passa dal criterio della tassazione nello Stato del prestatore al criterio di tassazione nello Stato del committente. É confermata, quale regola generale, quella della tassazione nello Stato del prestatore per le prestazioni rese a soggetti privati;
- conferma di alcune deroghe già esistenti (che comportano l'applicazione degli stessi criteri di tassazione per le prestazioni rese sia a soggetti passivi che a soggetti privati) riguardanti:
  - le prestazioni di servizi relativi ad immobili;
  - le prestazioni di servizi culturali, artistici, sportivi, scientifici, educativi, ricreativi e simili;
  - le prestazioni di trasporto passeggeri;
- introduzione di nuove deroghe per le prestazioni rese sia a soggetti passivi che a soggetti privati, con riferimento alle prestazioni di ristorazione e catering, nonché alla locazione a breve termine di mezzi di trasporto;
- conservazione di alcune deroghe vigenti, limitatamente ai servizi resi a soggetti privati, riguardanti le prestazioni di servizi:
  - di intermediazione;
  - di trasporto di beni;
  - relative a beni mobili materiali;
  - di telecomunicazione, tele-radiodiffusione e servizi resi tramite mezzi elettronici (vd. anche novità apportate in proposito dal D.Lgs. 42/2015);
- introduzione di una regola particolare per le locazioni a lungo termine di mezzi di trasporto, rese a soggetti privati;
- ampliamento della definizione di soggetto passivo ai fini della individuazione della territorialità delle prestazioni di servizi, in base alla quale sono considerati tali anche:
  - gli enti non commerciali (art. 4, co. 4, D.P.R. 633/1972) anche quando agiscono nell'ambito dell'attività istituzionale;
  - gli enti che non svolgono alcuna attività commerciale, ma che risultano già identificati ai fini Iva;
- generalizzazione del principio in base al quale il committente nazionale soggetto passivo provvede agli obblighi contabili e di assolvimento dell'imposta per le prestazioni di servizi a lui rese da un soggetto passivo non residente e territorialmente rilevanti in Italia.

TERRITORIO dello STATO: l'art. 7, lett. a), D.P.R. 633/1972 definisce il «territorio dello Stato» come «territorio della Repubblica italiana, con esclusione dei Comuni di Livigno e di Campione d'Italia e delle acque italiane del lago di Lugano».

Nel concetto di territorio rientrano lo spazio terrestre compreso negli attuali confini, il soprassuolo ed il sottosuolo in corrispondenza del confine terrestre e delle cosiddette «acque territoriali» (si veda anche C.M. 22.7.2009, n. 38/E).

Il territorio dello Stato corrisponde a quello soggetto alla sua sovranità con le sole esclusioni appena richiamate. Restano fuori dal concetto di Stato il territorio della Repubblica di San Marino e lo Stato della Città del Vaticano, in quanto

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

territori esteri.
I punti franchi (zone portuali che comprendono moli, banchine, capannoni, edifici e specchi d'acqua, rimangono esclusi) esistenti presso i porti, nonostante siano territori extradoganali, ai fini Iva sono considerati a tutti gli effetti territorio dello Stato (R.M. 4.1.1996, n. 3/E).
Le ambasciate fanno parte del territorio dello Stato accreditante, il quale trova soltanto un limite all'esercizio della propria potestà coercitiva, per cui ai fini Iva, le ambasciate italiane site all'estero non sono considerate territorio dello Stato italiano (R.M. 26.7.1985, n. 355378), mentre le ambasciate straniere in Italia sono considerate territorio dello Stato italiano.

TERRITORIO della COMUNITÀ: s'intende il territorio corrispondente al campo di applicazione del Trattato sul funzionamento della Comunità europea con alcune esclusioni come da art. 7, lett. b), D.P.R. 633/1972.

CESSIONI di BENI (art. 7-bis, D.P.R. 633/1972): il criterio nella determinazione della territorialità relativamente alle cessioni di beni è il luogo di esistenza fisica dei beni stessi, vale a dire il luogo dove questi si trovano al momento della cessione. Se i beni sono ubicati o si trovano nel territorio dello Stato la cessione è territorialmente rilevante, diversamente l'operazione è fuori campo Iva. Questo vale sia per gli immobili che per i beni mobili. Questi ultimi devono essere nazionali, comunitari o vincolati al regime della temporanea importazione. I beni e le merci che esistono in territorio italiano, introdotti da altri Stati o territori non comunitari devono avere una propria destinazione doganale attribuita dagli Uffici: la presentazione del bene all'Ufficio doganale e il deposito della dichiarazione tramite il Dau (documento amministrativo unico).
Sussiste la territorialità per la cessione di beni, spediti da un altro Stato membro, installati o assemblati nel territorio dello Stato da parte del fornitore o per suo conto.

CESSIONI di BENI EFFETTUATE a BORDO di NAVI, AEREI e TRENI: sono soggette ad Iva in Italia le cessioni di beni nei confronti di passeggeri nazionali ed esteri nel corso di un trasporto intracomunitario a mezzo di navi, aeromobili o treni, se il trasporto ha inizio in Italia (art. 7-quater, co. 1, lett. d), D.P.R. 633/1972).

CESSIONE di GAS MEDIANTE SISTEMI di DISTRIBUZIONE di GAS NATURALE e CESSIONE di ENERGIA ELETTRICA (art. 7-bis, co.3, D.P.R. 633/1972): le cessioni di gas mediante sistemi di distribuzione di gas naturale e le cessioni di energia elettrica si considerano effettuate nel territorio dello Stato:

a) quando il cessionario è un soggetto passivo-rivenditore stabilito nel territorio dello Stato. Con la locuzione «soggetto passivo-rivenditore» si intende un soggetto passivo la cui principale attività, in relazione all'acquisto di gas e di elettricità, è costituita dalla rivendita di detti beni e il cui consumo personale di detti prodotti è trascurabile (art. 7-bis, co.3, lett. a), D.P.R. 633/1972);
b) quando il cessionario è un soggetto diverso dal rivenditore, nel caso in cui i beni siano utilizzati o consumati nel territorio dello Stato. Se la totalità o parte dei beni non è di fatto usata dal cessionario, limitatamente alla parte non utilizzata o non consumata, le suddette cessioni si considerano comunque effettuate nel territorio dello Stato se sono poste in essere nei confronti di soggetti stabiliti nel territorio dello Stato (compresi quelli che non agiscono nell'esercizio d'impresa, arte o professioni); non si considerano effettuate nel territorio dello Stato le cessioni poste in essere nei confronti di stabili organizzazioni all'estero, per le quali sono effettuati gli acquisti da parte di soggetti domiciliati o residenti in Italia (art. 7-bis, co.3, lett. b), D.P.R. 633/1972).

PRESTAZIONI di SERVIZI (art. 7-ter, D.P.R. 633/1972): sono state modificate, a decorrere dall'1.1.2010, le regole Iva per la tassazione dei servizi internazionali (si vedano la Direttiva 2008/8/Ce, 12.2.2008 e la C.M. 58/E/2009). La Direttiva 2008/8/Ce modifica i criteri di territorialità delle prestazioni di servizi previsti dalla Direttiva 2006/112/Ce. Dall'1.1.2010 le prestazioni di servizi generiche rese a soggetti passivi si considerano territorialmente rilevanti nel territorio dello Stato se rese a soggetti passivi stabiliti in Italia (criterio del luogo del committente); diversamente, le prestazioni di servizi generiche rese a soggetti privati o a soggetti passivi per uso personale o per quello dei propri dipendenti sono imponibili nel territorio dello Stato se forniti da soggetti passivi stabiliti in Italia (criterio del luogo del prestatore). Al contrario, non soddisfano il requisito territoriale in Italia, con conseguente esclusione da Iva, le prestazioni di servizi generiche rese nei confronti di un soggetto passivo stabilito in altro Stato Ue o extraUe (criterio del luogo del committente).
Si fa presente che le modifiche apportate dalla Direttiva 2008/8/Ce riguardano le prestazioni di servizio cosiddette business to business (B2B), ovvero i servizi resi tra soggetti passivi identificati ai fini Iva. Restano di fatto invariati i criteri di tassazione delle prestazioni business to consumer (B2C).
Con riferimento alle operazioni effettuate dal 17.3.2012, Legge comunitaria 15.12.2011, n. 217, le **prestazioni** di servizi ex art. 7-ter, D.P.R. 633/1972, rese da un **soggetto passivo non residente** ad un **soggetto passivo residente**, e le **prestazioni** di servizi diverse da quelle ex artt. 7-quater e 7-quinquies, D.P.R. 633/1972, rese da un **soggetto passivo residente** ad un **soggetto passivo non residente**, si considerano effettuate nel momento della loro **ultimazione** o, se aventi **carattere periodico** o **continuativo**, alla data di **maturazione** dei **corrispettivi**. Se le prestazioni sono **effettuate** in modo continuativo in un **periodo superiore all'anno** e **non** comportano **pagamenti** nello stesso periodo, si considerano effettuate al **termine** di **ogni anno solare** fino alla loro ultimazione (nuovo art. 6, co. 6, D.P.R. 633/1972).
Come chiarito dalla C.M. 20.9.2012, n. 35/E, per le predette prestazioni risulta derogata anche la regola di anticipazione del momento di effettuazione dell'operazione in presenza di fattura anticipata, mentre resta rilevante l'eventuale pagamento anticipato rispetto alla data di ultimazione della prestazione. In tale ultima ipotesi, quindi, l'operazione si considera effettuata limitatamene all'importo pagato, alla data del pagamento stesso.

IVA – PRESTAZIONI di SERVIZI GENERICHE – MOMENTO DI EFFETTUAZIONE: la C.M. 21.5.2013, n. 16/E fornisce chiarimenti in merito alle disposizioni riguardanti il momento di effettuazione delle prestazioni di servizi generiche, ex art. 6, co. 6, D.P.R. 633/1972.

› **Momento di effettuazione delle prestazioni**: in deroga alla regola generale, prevista dai co. 3 e 4, dell'art. 6, D.P.R.

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

633/1972, secondo cui le prestazioni di servizi si considerano effettuate al momento del pagamento del corrispettivo ovvero, se anticipato, al momento di emissione della fattura, il co. 6 del citato articolo prevede che le prestazioni di servizi generiche, di cui all'art. 7-ter, D.P.R. 633/1972 (ad esclusione delle prestazioni ex art. 7-quater e 7-quinquies, D.P.R. 633/1972), rese a, o ricevute da, un soggetto passivo estero (comunitario o extracomunitario), si considerano effettuate nel momento dell'ultimazione del servizio o, se di carattere periodico o continuativo, alla data di maturazione dei corrispettivi, fatto salvo l'eventuale pagamento anticipato del corrispettivo medesimo al cui verificarsi decorre l'obbligo di assolvere l'Iva mediante il meccanismo dell'inversione contabile (prestazione Ue) oppure dell'autofattura (prestazione extra-Ue).

- **Prestazioni continuative superiori ad un anno e di lunga durata**: un'ulteriore deroga alla regola generale sul momento di effettuazione delle prestazioni di servizi è prevista dall'ultimo periodo dell'evidenziato co. 6 dell'art. 6, D.P.R. 633/1972 per le prestazioni di servizi generiche rese/ricevute da/a soggetti passivi non stabiliti nel territorio dello Stato in modo continuativo per un periodo superiore ad un anno, senza che siano maturati pagamenti – anche parziali – nel medesimo periodo. In tale caso, le prestazioni si considerano effettuate al termine di ciascun anno solare fino alla loro ultimazione. In tale evenienza, il committente nazionale è tenuto ad assolvere l'Iva al termine di ciascun anno (e, comunque, dopo che siano trascorsi 12 mesi dall'inizio del servizio), fino a quando la prestazione non è conclusa. Per alcuni tipi di contratti a prestazione unica (ad. es. contratti di appalto o di progettazione software) i quali prevedono che, prima dell'ultimazione della prestazione, possano essere anticipati dei corrispettivi connessi all'avanzamento dell'esecuzione contrattuale si applica il criterio della data del pagamento come indice dell'esigibilità dell'imposta, limitatamente all'importo pagato. In particolare, in tale ipotesi, il pagamento del corrispettivo parziale prima che la prestazione sia completamente conclusa rappresenta il momento in cui l'imposta diviene esigibile, con i conseguenti obblighi di fatturazione, di registrazione e di versamento della relativa imposta.
- **Regime sanzionatorio**: il committente nazionale non è sanzionato né per l'anticipata integrazione della fattura ricevuta dal prestatore comunitario, né per l'anticipata emissione dell'autofattura, sia nel caso di ricezione anticipata della fattura emessa dal prestatore comunitario sia nel caso di obiettive condizioni di incertezza nell'individuazione del momento di conclusione dell'operazione.

IVA – VOLUME d'AFFARI – PRESTAZIONI di SERVIZI: dall'1.1.2013 le prestazioni di servizi generiche rese da un soggetto passivo stabilito in Italia ad un soggetto passivo non stabilito in Italia sono rilevanti nella determinazione del volume d'affari, anche se rappresentano operazioni fuori campo Iva (C.M. 3.5.2013, n. 12/E). La C.M. 12/E/2013 chiarisce altresì che nel computo del volume d'affari vanno tenute in considerazione anche le operazioni per cui vige l'obbligo di emissione della fattura, benché non soggette ad imposta per carenza del requisito di territorialità ex artt. da 7 a 7-septies, D.P.R. 633/1972.

STATUS di SOGGETTO PASSIVO del COMMITTENTE: per definire il luogo di tassazione delle prestazioni di servizi generiche ex art. 7-ter D.P.R. 633/72, assume rilevanza la soggettività passiva del committente, il cui concetto è stato chiarito ed ampliato dall'art. 7-ter, co. 2, D.P.R. 633/72, secondo cui si considerano committenti soggetti passivi, ai fini dell'applicazione delle disposizioni relative al luogo di effettuazione delle prestazioni di servizi ad essi rese:

- i soggetti esercenti attività d'impresa, arti o professioni (le persone fisiche si considerano soggetti passivi limitatamente alle prestazioni ricevute quando agiscono nell'esercizio di tali attività);
- gli enti, le associazioni e le altre organizzazioni di cui all'art. 4, co. 4, D.P.R. 633/72, anche quando agiscono al di fuori delle attività commerciali o agricole. Per tali soggetti, come precisato dalla C.M. 29.7.2011, n. 37/E, rispetto alle disposizioni vigenti fino al 31.12.2009, dall'1.1.2010 si realizza sempre la soggettività passiva, indipendentemente dalla riferibilità degli acquisti all'attività istituzionale o all'attività commerciale;
- gli enti, le associazioni e le altre organizzazioni, non soggetti passivi, identificati ai fini Iva. La circostanza dell'identificazione Iva per tali soggetti, come precisato dalla C.M. 29.7.2011, n. 37/E, si verifica quando tali soggetti effettuano acquisti intracomunitari e per corrispondenza (di beni e non anche di servizi) per un ammontare superiore a € 10.000 (art. 38, co. 5, lett. c), D.L. 331/93), ovvero quando, pur non avendo superato la predetta soglia di acquisti di € 10.000, si siano volontariamente identificati per assolvere l'Iva sui predetti acquisti (art. 38, co. 6, D.L. 331/93).

Come precisato dalla C.M. 29.7.2011, n. 37/E (che si riferisce all'art. 18 del Regolamento Ue n. 282/2011), per provare lo status di soggetto passivo del committente comunitario, assume un ruolo centrale il numero identificativo Iva comunicato dal committente comunitario al prestatore nazionale, la cui validità deve essere confermata mediante il sistema VIES. Inoltre, si precisa nella C.M. 37/E/2011, il prestatore nazionale può ritenere verificato lo status di soggetto passivo di un committente che, pur avendone fatto richiesta, non ha ancora ricevuto il numero di partita Iva, nel caso in cui ottenga qualsiasi altra prova della soggettività passiva del committente, e si adoperi per effettuare una verifica di ragionevole ampiezza sull'esattezza delle informazioni ottenute, applicando le procedure si sicurezza commerciali normalmente in uso. Per la verifica dello status di soggetto passivo del committente non comunitario, la C.M. 29.7.2011, n. 37/E, dispone che rileva anzitutto la certificazione rilasciata dall'autorità dello Stato estero in cui si attesta la soggettività d'imposta, ovvero l'eventuale attribuzione di un numero identificativo attribuito dalle autorità fiscali dello Stato ai fini della corrispondente imposizione sulla cifra d'affari o qualsiasi altra prova che attesti lo status di soggetto passivo, la cui esattezza deve essere verificata applicando le normali procedure di sicurezza commerciali.

QUALITÀ di SOGGETTO PASSIVO del COMMITTENTE: una volta verificato che il committente abbia lo status di soggetto passivo, è necessario che lo stesso agisca in qualità di soggetto passivo (art. 19 Regolamento Ue n. 282/2011).Tale qualità dipende dall'utilizzo del servizio da parte del soggetto passivo, il quale se lo utilizza solo per scopi privati, ivi compreso l'uso da parte dei suoi dipendenti, si deve considerare come non soggetto passivo. In caso di utilizzo «promiscuo» del servizio (sia per scopi d'impresa, sia per utilizzo privato), si rendono applicabili i criteri previsti per l'ipotesi di committente soggetto passivo (rilevanza territoriale in Italia se committente ivi residente, ovvero esclusione da Iva in presenza

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

di committente soggetto passivo d'imposta in altro Stato). Nel caso di committente persona fisica, invece, non è sufficiente che lo stesso eserciti un'attività d'impresa o professionale, ma è necessario valutare la sfera di utilizzo del servizio, al fine di valutare che il servizio medesimo sia acquisito nell'esercizio dell'attività d'impresa o professionale. Come precisatodall'art. 19, co. 2, del Regolamento Ue n. 282/2011 (e dalla C.M. 29.7.2011, n. 37/E), nel caso in cui il committente abbia comunicato il suo numero di partita Iva al prestatore, si può ritenere che lo stesso utilizzi il servizio nella sfera d'impresa, a meno che non si disponga di informazioni contrarie.

LUOGO di STABILIMENTO del COMMITTENTE: ai fini dell'applicazione delle disposizioni relative al luogo di effettuazione delle prestazioni di servizi, si considerano **soggetti passivi** (artt. 10 e 11 del Regolamento Ue n. 282/2011) per le prestazioni di servizi ad essi rese: il soggetto passivo domiciliato nel territorio dello Stato o ivi residente che non abbia stabilito il domicilio all'estero, ovvero una stabile organizzazione nel territorio dello Stato di soggetto domiciliato e residente all'estero limitatamente alle operazioni da esse rese o ricevute. Per i soggetti diversi dalle persone fisiche si considera **domicilio** il luogo in cui si trova la sede legale e, **residenza**, quello in cui si trova la sede effettiva.

SERVIZI – INTEGRAZIONE della FATTURA o AUTOFATTURA: con riferimento alle operazioni effettuate dal 17.3.2012, in caso di **prestazioni** di servizi ex art. 7-ter, D.P.R. 633/1972 rese da un **soggetto passivo Ue**, il **committente** deve adempiere agli obblighi di **fatturazione** e **registrazione** ai sensi degli artt. 46 e 47, D.L. 331/1993, conv. con modif. dalla L. 427/1993 (nuovo art. 17, co. 2, ultimo periodo, D.P.R. 633/1972). In altri termini, è prevista l'**integrazione** della fattura del fornitore di servizi comunitari in luogo dell'emissione dell'autofattura. In merito all'individuazione del momento di ultimazione della prestazione, quale parametro temporale per l'integrazione della fattura del fornitore Ue, la C.M. 20.9.2012, n. 35/E, ha chiarito che per motivi di certezza e di semplificazione, si deve ritenere che la fattura emessa dal prestatore comunitario non residente possa essere assunta come indice di effettuazione dell'operazione. In tale momento, quindi, il committente nazionale applica l'imposta con il meccanismo dell'inversione contabile, rispettando i termini e le modalità previste dagli artt. 46 e 47 del D.L. 331/93. Con riferimento alle operazioni effettuate dall'1.1.2013, a seguito delle modifiche introdotte dall'art. 1, co. 2, lett. b), n. 1), del D.L. 11.12.2012, n. 216, successivamente trasfuso nella Legge di stabilità 2013 (art. 1, co. 325, L. 24.12.2012, n. 228), all'art. 17, co. 2, D.P.R. 633/1972, l'obbligo di integrazione, in precedenza previsto solo per i servizi generici ex art. 7-ter resi da un soggetto passivo Ue, è riferito a tutte le prestazioni di servizi e cessioni di beni territorialmente rilevanti in Italia, resi da un soggetto passivo in altro Stato Ue; devono ricomprendersi, quindi, anche i servizi di cui agli artt. 7-quater e 7-quinquies D.P.R. 633/1972 resi a committenti soggetti passivi. Relativamente alle cessioni di beni ed alle prestazioni di servizi effettuate da un soggetto passivo residente in uno Stato extraUe, e rilevanti territorialmente in Italia, resta fermo l'obbligo di emissione dell'autofattura da parte del cessionario o committente nazionale (art. 17, co. 2, primo periodo, D.P.R. 633/1972). L'Agenzia delle Entrate, nella R.M. 20.2.2015, n. 21/E, ha chiarito che, nel caso di acquisto di beni esistenti in Italia da parte di fornitore estero, l'eventuale fattura emessa, con partita Iva italiana dal rappresentante fiscale del fornitore, sia esso soggetto passivo residente nella Ue o fuori della Ue, è da considerarsi come non emessa; dovrà essere richiesta al suo posto una fattura direttamente emessa dal fornitore estero.

PRESTAZIONI GENERICHE non SOGGETTE ad IVA: secondo quanto previsto dall'art. 21, co. 6, D.P.R. 633/1972 (nella versione in vigore **fino al 31.12.2012**), e confermato dalla R.M. 1.6.2010, n. 48/E gli operatori stabiliti in Italia, che rendono prestazioni di servizi non soggetti ad imposta in Italia, ex art. 7-ter, D.P.R. 633/1972, nei confronti di committenti soggetti passivi stabiliti nel territorio di un altro Stato membro Ue, devono emettere fattura con l'indicazione che si tratta di operazione non soggetta ad Iva con il richiamo della relativa norma. Tale fattura, la cui emissione è prevista esclusivamente con fini di controllo, va inserita nell'elenco riepilogativo delle prestazioni rese (Modello Intrastat) in ambito comunitario. L'obbligo di emissione della fattura è stato ampliato, a decorrere **dall'1.1.2013**, a seguito delle modifiche apportate all'art. 21 D.P.R. 633/1972 (co. 6 e 6-bis), dall'art. 1, D.L. 216/2012, successivamente trasfuso nella Legge di stabilità 2013 (art. 1, co. 325, L. 228/2012), a tutte le cessioni di beni e prestazioni di servizi (sia quelle generiche ex art. 7-ter, sia quelle previste negli artt. 7-quater e 7-quinquies D.P.R. 633/1972), non rilevanti territorialmente in Italia per carenza del presupposto territoriale, effettuate nei confronti di soggetti passivi residenti in altro Stato Ue, se debitori dell'imposta, ovvero in altro Paese extraUe, nel qual caso nel documento emesso dal soggetto nazionale devono essere riportate rispettivamente le diciture «inversione contabile» e «operazione non soggetta».

BENI IMMOBILI: in deroga a quanto stabilito dall'art. 7-ter, co. 1, si considerano effettuate in Italia le prestazioni di servizi relativi a beni immobili, perizie, prestazioni d'agenzia, fornitura di alloggio nei settori alberghieri o analoghi, la concessione di diritti di utilizzazione di beni immobili e le prestazioni dei lavori immobiliari quando l'immobile è situato nel territorio dello Stato (art. 7-quater, co. 1, lett. a), D.P.R. 633/1972).

TRASPORTO di PASSEGGERI: in deroga a quanto stabilito dall'art. 7-ter, co. 1, si considerano effettuate in Italia le prestazioni di trasporto passeggeri in proporzione alla distanza percorsa nel territorio dello Stato (art. 7-quater, co. 1, lett. b), D.P.R. 633/1972).

La parte non italiana di tale tipologia di trasporti va considerata fuori campo per carenza del requisito territoriale, mentre la distanza percorsa nel territorio dello Stato, sarà soggetta ad Iva, ma non imponibile.

TRASPORTO di BENI: si considerano effettuate in Italia se rese a committenti non soggetti passivi le prestazioni di trasporto di beni diverse dal trasporto intracomunitario in proporzione alla distanza percorsa (art. 7-sexies, co. 1, lett. b), D.P.R. 633/1972).

RISTORAZIONE e «CATERING»: in deroga a quanto stabilito dall'art. 7-ter, co. 1, si considerano effettuate in Italia le prestazioni di ristorazione e catering quando sono **materialmente eseguite** nel **territorio** mentre se **eseguite** su **navi** o a **bordo** di **aerei** o di **treni passeggeri** all'interno della Comunità solo se il **luogo** di **partenza** del **trasporto è situato** nel **territorio** dello **Stato** (art. 7-quater, co. 1, lett. c) e d), D.P.R. 633/1972).

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

SERVIZI di LOCAZIONE anche FINANZIARIA, NOLEGGIO e SIMILI: in deroga a quanto stabilito dall'art. 7-ter, co. 1, si considerano effettuate in Italia, le prestazioni di servizi di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili, a breve termine, di mezzi di trasporto quando **sono messi a disposizione** del **destinatario** nel **territorio dello Stato** e **utilizzati** all**'interno** della **Comunità**. Analoga questione se i mezzi di trasporti sono messi a disposizione del destinatario al di fuori del territorio della Comunità e sono utilizzati nel territorio dello Stato (art. 7-quater, co. 1, lett. e), D.P.R. 633/1972).
Le prestazioni di locazione anche finanziaria, noleggio o simili, non a breve termine, di mezzi di trasporto (diversi dalle imbarcazioni da diporto), si considerano effettuate in Italia se rese a committenti non soggetti passivi quando sono rese da prestatori stabiliti in Italia e utilizzate nella Comunità. Se rese da soggetti passivi stabiliti al di fuori della Comunità, si considerano effettuate in Italia se ivi utilizzate (art. 7-sexies, co. 1, lett. e), D.P.R. 633/1972).
Non si considerano effettuate nel territorio dello Stato tali prestazioni di servizi quando sono rese a committenti non soggetti passivi domiciliati e residenti fuori dalla Comunità (art. 7-septies, D.P.R. 633/1972).
La C.M. 29.9.2011, n. 43/E fornisce risposte ad una serie di quesiti formulati dall'Associazione di categoria del settore della nautica da diporto sull'applicazione dell'Iva per le attività di noleggio e locazione di unità da diporto.

SERVIZI CULTURALI, ARTISTICI, RICREATIVI, SPORTIVI e SIMILI: in deroga a quanto stabilito dall'art. 7-ter, co. 1, le prestazioni di servizi relative a tali attività, nonché prestazioni di servizi degli organizzatori, rese a committenti non soggetti passivi, **si considerano effettuate in Italia** quando le medesime attività sono ivi **materialmente eseguite** (art. 7-quinquies, D.P.R. 633/1972). Tali disposizioni si applicano alle operazioni effettuate dall'**1.1.2011**. Rientrano in queste prestazione di servizi anche i servizi di **servizi** di **formazione** e **aggiornamento professionale.** La R.M. 7.5.2012, n. 44/E precisa che il criterio di individuazione del presupposto territoriale ai fini Iva è quello previsto dall'art. 7-quinquies, D.P.R. 633/1972. Al fine di individuare il luogo di tassazione dei servizi in esame si deve distinguere tra servizi resi nei confronti di committenti privati e servizi resi nei confronti di committenti soggetti passivi Iva (sono territorialmente rilevanti in Italia in applicazione del criterio generale ex art. 7-ter, co. 1, lett. a), D.P.R. 633/1972).

SERVIZI per ACCESSO a MANIFESTAZIONI CULTURALI, ARTISTICHE, SPORTIVE, SCIENTIFICHE, RICREATIVE e SIMILI: se rese a committenti non soggetti passivi sono rilevanti nel territorio dello Stato se ivi materialmente svolte (art. 7-quinquies, lett. a), D.P.R. 633/1972); se rese a committenti soggetti passivi si considerano effettuate in Italia se le manifestazioni si svolgono nello Stato (art. 7-quinquies, lett.b) D.P.R. 633/1972).

PRESTAZIONI di INTERMEDIAZIONE: si considerano territorialmente rilevanti in Italia, se rese a committenti non soggetti passivi, le prestazioni di intermediazione in nome e per conto del cliente quando le operazioni in oggetto si considerano effettuate in Italia (art. 7-sexies, co. 1, lett. a), D.P.R. 633/1972).

PRESTAZIONI di LAVORAZIONE: si considerano territorialmente rilevanti in Italia, se rese a committenti non soggetti passivi, le prestazioni di lavorazione e le perizie relative a beni mobili materiali, attività accessorie ai trasporti (carico e scarico) quando sono eseguite in Italia (art. 7-sexies, co. 1, lett. d), D.P.R. 633/1972).

PRESTAZIONI di SERVIZI RESE TRAMITE MEZZI ELETTRONICI e PRESTAZIONI di TELECOMUNICAZIONE e RADIODIFFUSIONE: il D.Lgs. 31.3.2015, n. 42, in vigore dal 3.5.2015, recepisce la Direttiva 12.2.2008, n. 2008/8/CE del Consiglio, contenente le regole comunitarie sul luogo delle prestazioni di servizi, in particolare per quanto riguarda i servizi elettronici, di telecomunicazione e di teleradiodiffusione. Dall'1.1.2015, data a decorrere dalla quale si applicano le disposizioni del decreto alle operazioni effettuate, si considerano effettuate nel territorio dello Stato se rese a committenti non soggetti passivi le prestazioni di servizi rese tramite mezzi elettronici e le prestazioni di telecomunicazione e teleradiodiffusione (in questo caso a condizione che siano utilizzate nel territorio Ue), quando il committente è domiciliato nel territorio dello Stato o vi risiede senza domicilio all'estero (nuove lett. f) e g) del co. 1 dell'art. 7-sexies, D.P.R. 26.10.1972, n. 633; vengono inoltre abrogate le lett. h) e i) del co. 1 dell'art. 7-septies, D.P.R. 633/1972).
Sono inoltre introdotti i nuovi artt. 74-quinquies, 74-sexies e 74-septies, D.P.R. 633/1972, al fine di istituire regimi speciali per i servizi di telecomunicazione, di teleradiodiffusione ed elettronici. Nella specie, per applicare l'imposta, coloro i quali prestano i servizi in questione nei confronti di soggetti privati dovranno identificarsi ai fini dell'Iva nello Stato Ue del consumatore, così come gli stessi prestatori dei servizi in questione domiciliati o residenti fuori dalla Ue potranno identificarsi in Italia per l'assolvimento degli obblighi Iva, sempre relativamente a committenti non soggetti passivi Iva domiciliati o residenti in uno Stato Ue, dietro apposita richiesta. In tali casi, il versamento dell'imposta sarà effettuato, senza alcuna possibilità di compensazione, con le modalità stabilite da un apposito decreto, che disporrà altresì le modalità di ripartizione dell'imposta e delle relative contabilizzazione e rendicontazione.
Sono inoltre previsti un sistema di controlli sulle dichiarazioni sui soggetti identificati in Italia attraverso l'introduzione degli artt. 54-ter, 54-quater e 54-quinquies, D.P.R. 633/1972, nonché specifiche disposizioni in tema di sanzioni.
Per ulteriori approfondimenti vedi a pagg. 163 e segg. [COMMERCIO ELETTRONICO e SERVIZI di RADIODIFFUSIONE e TELEVISIONE RESI TRAMITE MEZZI ELETTRONICI], nonché la C.M. 26.5.2016, n. 22/E.
La disciplina in vigore sino al 31.12.2014, prevedeva che le prestazioni di servizi rese tramite mezzi elettronici si dovessero considerare territorialmente rilevanti in Italia se il prestatore era soggetto stabilito al di fuori del territorio della Comunità e la prestazione era resa a committenti, non soggetti passivi, domiciliati nel territorio dello Stato o ivi residenti all'estero. Le prestazioni di telecomunicazione e teleradiodiffusione, sino al 31.12.2014, si consideravano effettuate nel territorio dello Stato se rese da prestatori stabiliti nel territorio dello Stato a committenti non soggetti passivi residenti o domiciliati nel territorio della Comunità e sempre che fossero utilizzate nel territorio Comunitario. Per ulteriori approfondimenti sulla disciplina previgente si veda anche GPF 1/2015, pag. 29.

REGIME SPECIALE MOSS: il regime speciale Iva (cd. Moss) di cui all'art. 74-quinquies, D.P.R. 633/1972 è applicabile ai soggetti passivi Iva, stabiliti o meno nella Ue, relativamente alle prestazioni di servizi di telecomunicazione, teleradiodiffusione o elettronici rese a committenti non soggetti passivi Iva che, dall'1.1.2015, sono soggette ad Iva nel luogo ove il commit-

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

TERRITORIALITÀ IVA	
Decorrenza	**Prestazioni di servizi e adempimenti correlati**
Dall'**1.1.2010**	› Nuove regole sulla territorialità delle prestazioni di servizi; › diventa d'obbligo l'emissione della fattura per le prestazioni di servizi generiche rese a soggetti passivi d'imposta comunitari; › novità per i Modelli Intrastat; › nuove modalità di rimborso dell'Iva assolta in un Paese Ue diverso da quello di residenza; › cambiano le regole del reverse-charge (obbligo) per le operazioni ricevute da soggetti non residenti.
Dall'**1.1.2011**	› Sono introdotte modifiche alla territorialità delle prestazioni di servizi per le manifestazioni culturali, artistiche, sportive, educative, scientifiche, ricreative, ecc.
Dall'**1.1.2013**	› Sono introdotte modifiche alla territorialità delle prestazioni di servizi di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili, non a breve termine, di mezzi di trasporto rese nei confronti di privati.
Dall'**1.1.2015**	› Si applicano le nuove regole sulla territorialità ai fini Iva per i servizi di telecomunicazione, di teleradiodiffusione e per quelli prestati per via elettronica.

tente è stabilito oppure ha il domicilio o la residenza (si veda anche il D.Lgs. 31.3.2015, n. 42 e paragrafo precedente per approfondimenti). Con Provv. Agenzia Entrate 23.4.2015 sono stati approvati gli schemi di dati (Allegati A – richiesta per l'identificazione in Italia, B – esercizio dell'opzione, C e D – dichiarazione trimestrale Iva riepilogativa delle operazioni effettuate) da trasmettere in via telematica ai fini dell'applicazione del suddetto regime speciale. Per ulteriori approfondimenti vedi a pagg. 163 e segg. [COMMERCIO ELETTRONICO e SERVIZI di RADIODIFFUSIONE e TELEVISIONE RESI TRAMITE MEZZI ELETTRONICI], nonché la C.M. 26.5.2016, n. 22/E.

PRESTAZIONI PUBBLICITARIE: non si considerano effettuate nel territorio dello Stato le prestazioni pubblicitarie quando sono rese a committenti non soggetti passivi domiciliati e residenti fuori dalla Comunità (art. 7-septies, co. 1, lett. b), D.P.R. 633/1972).

PRESTAZIONI di ASSISTENZA TECNICA e CONSULENZA LEGALE e FORNITURA di DATI: non si considerano effettuate nel territorio dello Stato le prestazioni di assistenza tecnica o consulenza legale, nonché quelle di elaborazione e fornitura di dati e simili quando sono rese a committenti non soggetti passivi domiciliati e residenti fuori dalla Comunità (art. 7-septies, co. 1, lett. c), D.P.R. 633/1972).

OPERAZIONI BANCARIE, FINANZIARIE ed ASSICURATIVE: non si considerano effettuate nel territorio dello Stato le operazioni bancarie, finanziarie ed assicurative comprese le operazioni di riassicurazione ed escluse le locazioni di cassaforti, quando sono rese a committenti non soggetti passivi domiciliati e residenti fuori dalla Comunità (art. 7-septies, co. 1, lett. d), D.P.R. 633/1972).

ACCESSO a GAS NATURALE ed ENERGIA ELETTRICA, SERVIZIO di TRASPORTO o TRASMISSIONE: non si considerano effettuate nel territorio dello Stato la concessione dell'accesso ai sistemi di gas naturale o di energia elettrica, il servizi o di trasporto o di trasmissione mediante gli stessi e la fornitura di altri servizi direttamente collegati, quando sono rese a committenti non soggetti passivi domiciliati e residenti fuori dalla Comunità (art. 7-septies, co. 1, lett. g), D.P.R. 633/1972).

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

VOLUME d'AFFARI

(art. 20, D.P.R. 26.10.1972, n. 633 [CFF ❶ 220])

DEFINIZIONE del VOLUME d'AFFARI: per volume d'affari s'intende l'ammontare complessivo delle cessione di beni e delle prestazioni di servizi effettuate dal contribuente, registrate o soggette a registrazione con riferimento a un anno solare.
Non concorrono a formare il volume d'affari le cessioni di beni ammortizzabili, compresi quelli indicati nell'art. 2424 c.c., n. B.I.3) e B.I.4), nonché i passaggi interni tra attività separate di cui all'ultimo comma dell'art. 36.
Dall'**1.1.2013**, a seguito delle modifiche apportate all'art. 20, D.P.R. 633/1972 dall'art. 1, L. 228/2012, concorrono alla formazione del volume d'affari anche le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fuori campo Iva per carenza del presupposto territoriale, di cui agli artt. da 7 a 7-septies, D.P.R. 633/1972.

DETERMINAZIONE del VOLUME d'AFFARI: si determina al **netto dell'Iva** addebitata al cliente (distintamente indicata in fattura o inclusa nel prezzo).
Per i **commercianti al minuto** e gli **altri soggetti non tenuti alla fatturazione**, se non su richiesta del cliente (art. 22 [CFF ❶ 222]), il calcolo del volume d'affari si effettua utilizzando le **percentuali di scorporo** o lo **scorporo matematico** previsti dall'art. 27 [CFF ❶ 227].
Per la determinazione del volume d'affari, inoltre, si deve tener conto delle operazioni effettuate nell'anno solare, anche se i relativi termini di registrazione **non sono scaduti** nel corso del medesimo periodo (C.M. 5.8.1994, n. 134/E), e delle **fatture** con **esigibilità differita emesse** nei confronti dello Stato e di soggetti assimilati anche se **non ancora pagate**.
Il volume d'affari Iva va **comunque** riferito all'**anno solare** a **prescindere** dalla periodicità dell'**esercizio dell'impresa**.

FUNZIONI del VOLUME d'AFFARI: dalla sua entità dipende la possibilità di opzione per la **liquidazione trimestrale** prevista dall'art. 33 [CFF ❶ 233] nonché la possibilità di usufruire del **regime particolare per gli agricoltori** (art. 34 [CFF ❶ 234]).
È, inoltre, un parametro essenziale nel calcolo del **pro-rata di detraibilità** in presenza di operazioni esenti (art. 19-bis [CFF ❶ 219a]).

AGGI RELATIVI all'ESERCIZIO del LOTTO, LOTTERIE NAZIONALI, ecc.: rientrano nel **volume d'affari** e sono soggetti al **pro-rata** di detraibilità. Tali operazioni infatti, pur essendo escluse dall'obbligo di fatturazione, vanno **rilevate** nel **registro dei corrispettivi** essendo svolte in **locali aperti al pubblico** (C.M. 21.3.1997, n. 87/E). L'art. 19, co. 2 [CFF ❶ 219] ha previsto l'**indetraibilità** dell'Iva relativa all'acquisto o all'importazione di beni destinati a tali attività.
Le **operazioni a premio** sono le offerte di premi a tutti coloro che acquistano un determinato quantitativo di beni da una determinata ditta. I premi non imponibili Iva sono assoggettati ad imposta sostitutiva pari al 20% del prezzo di acquisto (art. 19, co. 8, L. 449/1997 e C.M. 31.12.1997, n. 335).

nunziospano63 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

DETRAZIONE I.V.A.

(artt. 19, 19-bis, 19-bis1, 19-bis2, D.P.R. 26.10.1972, n. 633 [CFF ❶ 219, 219a, 219A, 219B])

NEUTRALITÀ DELL' IVA: viene assicurata dalla **detrazione** dell'imposta pagata sugli **acquisti** (art. 19 [CFF ❶ 219]) e dalla **rivalsa** sul cessionario o committente per le **operazioni attive** effettuate (art. 18 [CFF ❶ 218]).

RIVALSA: comporta l'applicazione dell'Iva da parte del **cedente** o **prestatore** nelle **operazioni attive** effettuate. La rivalsa è **obbligatoria** per tutte le cessioni e prestazioni imponibili, **salvo** che per quelle **gratuite**, per quelle in regime di reverse charge (vedi a pagg. 59 e segg. [REVERSE CHARGE]), come le cessioni di **oro**, **computer**, **telefonini**, **prodotti lapidei,** le prestazioni nel settore dell'**edilizia** in caso di **subappalto, ecc.**, e per l'**autoconsumo** (vedi a pag. 9 [AUTOCONSUMO]). Il credito per l'Iva di rivalsa è **privilegiato** in caso di procedura concorsuale nei confronti del cessionario.

DETRAZIONE: consente il **recupero**, a determinate condizioni, dell'**importo pagato** sugli acquisti effettuati dai **soggetti Iva**. La detrazione è consentita solo per **operazioni effettivamente avvenute** e in proporzione al **reale corrispettivo** per queste **pagato** (Cass. 23.2.2001, n. 2615). Tale regola vale anche per il **leasing**: in caso di **assenza** del **bene** dato in locazione è **indetraibile** l'**Iva** assolta sia dal **locatore finanziario** che dal **cliente utilizzatore** (Cass. 15.6.2001, n. 8117).

CONDIZIONI per OTTENERE la DETRAZIONE: è **necessario** che i beni o i servizi acquistati o importati siano **inerenti all'attività** del **soggetto passivo** (salvo limitazioni); il contribuente deve essere, inoltre, in **possesso** del **documento** d'**acquisto**, fattura, bolla doganale (art. 1, co. 1, D.P.R. 100/1998 [CFF ❶ 1655]); unica **eccezione** a tale principio è rappresentata, secondo il Ministero, dagli **omaggi** di costo non superiore a € 50. La sentenza della Corte U.E. 8.2.2007, C. 435/05 ribadisce che la **soggettività Iva** è un requisito necessario al fine della detrazione dell'Iva che può essere effettuata quando esiste un **nesso** immediato tra le **operazioni attive** e quelle **passive**. Si veda nello stesso senso la sentenza della Cass. 17.2.2010, n. 3706. Inoltre, è da segnalare la sentenza della Corte di Giustizia Ue 1.4.2004, causa C-90/02, secondo la quale un **soggetto passivo destinatario** di **servizi**, debitore dell'Iva, **non** è **tenuto** ad essere in possesso di una **fattura** redatta ai sensi dell'art. 22, n. 3, della VI Direttiva Cee per poter esercitare la detrazione.

Secondo la sesta sezione civile della Cassazione (ordinanza 9 depositata il 3.1.2013) spetta al contribuente che invoca la detrazione fiscale provare che le operazioni passive sono state effettivamente compiute «in stretta connessione con le finalità imprenditoriali».

La detrazione spetta solo per gli **acquisti** effettuati in relazione a **operazioni imponibili** o operazioni ad esse **assimilate** dalla normativa vigente (art. 19, co. 2, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 219]).

Tra le **operazioni assimilate** a quelle imponibili, benché effettivamente **non assoggettate** all'imposta, sono comprese (art. 19, co. 3, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 219]):

a) cessioni all'**esportazione**, cessioni **intracomunitarie** e **internazionali**, comprese quelle effettuate nell'ambito dei depositi non doganali (vedi C.M. 24.12.1997, n. 328/E), cessioni di navi, aeromobili, servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali;
b) operazioni di cui all'art. 10, co.1, n. da 1) a 4), D.P.R. 633/1972 (servizi concernenti concessione e negoziazione crediti, operazioni di assicurazione e riassicurazione, operazioni relative a valute estere, operazioni relative ad azioni, obbligazioni et similia) effettuate nei confronti di soggetti stabiliti fuori dall'Ue, o relative a beni destinati ad essere esportati fuori dall'Ue;
c) operazioni **effettuate all'estero** che se effettuate in Italia **darebbero diritto** alla detrazione;
d) **cessioni** di **denaro**, **crediti in denaro**, **campioni gratuiti**;
e) cessioni di **oro** da **investimento** effettuate da **soggetti** che lo **producono** o **trasformano** oro in oro da investimento (art. 19, co. 3, lett. d); dal 10.12.2000 anche i soggetti che **commerciano** oro da investimento possono **detrarre** l'Iva sugli acquisti, purché **optino** per l'**imponibilità** delle loro **cessioni** (art. 10, co. 1, n. 11, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 210] e C.M. 16.11.2000, n. 207/E);
f) **acquisti** (anche Ue) di **oro** da **investimento**, nonché **acquisti** (anche Ue) e **importazioni** di **oro industriale destinato** ad essere **trasformato** in **oro** da **investimento** effettuati da **soggetti diversi** da quelli del punto precedente; sono compresi anche i **servizi** consistenti in **modifiche** della **forma**, **peso** e **purezza** dell'**oro** (da investimento o industriale);
g) **passaggi di beni** in dipendenza di **fusioni**, **scissioni** o **trasformazioni**;
h) **cessioni e conferimenti** in società o altri enti (compresi consorzi e associazioni) aventi per oggetto **aziende** o **rami di aziende**;
i) operazioni **non assoggettate** ad Iva in seguito all'applicazione dei **regimi speciali** previsti dall'art. 74, co. 1, 7 e 8 [CFF ❶ 274] (vedi a pagg. 130 e segg. [REGIMI SPECIALI IVA]), cioè editoria, sali, tabacchi, fiammiferi, documenti di viaggio, rottami, cascami, ecc.

Per avvalersi della detrazione, è sufficiente che i beni e i servizi acquistati siano riconducibili ad operazioni che danno **diritto** alla **detrazione**, **senza** attendere l'**effettiva utilizzazione** del bene o servizio acquistato (R.M. 29.7.2008, n. 321/E e C.M. 24.12.1997, n. 328/E).

La cessazione dell'attività non preclude il diritto di continuare a detrarre l'Iva sugli oneri che il soggetto è tenuto a sopportare, per espressa previsione contrattuale, purché tali oneri si ricolleghino all'attività commerciale svolta precedentemente e sia dimostrata l'assenza di intento fraudolento o abusivo. Lo ha stabilito la Corte di Giustizia della Comunità Europea, con la sentenza 3.3.2005, C-32/03, con riferimento al caso di un contribuente che aveva preso in affitto un immobile per

nunziospano63 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

dieci anni al fine di esercitarvi un ristorante e che non aveva potuto recedere dal contratto d'affitto, nonostante avesse cessato anzitempo l'attività. La Corte di Giustizia ha riconosciuto al contribuente il diritto di detrarre l'Iva pagata sul canone di affitto.

ULTERIORI PRECISAZIONI sul PRINCIPIO di INERENZA: l'inerenza deve essere **sempre dimostrabile** dal contribuente; si veda, in questo senso, ad esempio, la Cass. 18.2.2015, n. 3205, sentenza nella quale si ribadisce che sul contribuente incombe l'onere di dimostrare che un'operazione, ancorché isolata, sia inerente all'attività, o prodromica al suo esercizio. La **detrazione** è consentita per gli **acquisti** di beni o servizi che permettono la **realizzazione** dei **programmati scopi produttivi** (Cass. 19.5.1992, n. 5981); tale concetto di **inerenza non** è ravvisabile nella **demolizione** e **ricostruzione** di un **fabbricato** che l'imprenditore utilizzi in forza di un contratto di **affitto** (Cass. 24.2.2001, n. 2739), in quanto tali lavori sono atti di esclusiva pertinenza del proprietario. Si veda Cass. 12.5.2008, n. 11765.

L'Iva non può essere detratta sui beni acquistati allo **scopo** di **realizzare operazioni esenti**. L'inerenza dell'attività all'oggetto dell'impresa **non** è un requisito **sufficiente** per attribuire alla stessa il diritto alla detrazione dell'imposta dovuta o assolta a monte per acquisti di beni o di servizi effettuati per il successivo compimento di operazioni esenti. È necessario, infatti, che le suddette **operazioni** siano, a loro volta, **assoggettabili** all'imposta (Cass. 9.9.2008, n. 22690).

Le cessioni di beni da parte di società commerciali sono da considerare in ogni caso effettuate nell'esercizio di impresa; per gli **acquisti** di **beni** da parte di società il **requisito dell'inerenza**, ai fini della detrazione, non può presumersi sulla base della sola qualità di imprenditore dell'acquirente, essendo **onere** del **contribuente** provare che tali operazioni sono state effettivamente compiute nell'esercizio d'impresa (Cass. 17.2.2010, n. 3706).

In base all'art. 4, co. 2, n. 1) e all'art. 19, D.P.R. 633/1972, nonché dalla Direttiva 17.5.1977, n. 77/388/Cee come interpretata dalla Corte di Giustizia Ue, l'Iva afferente agli acquisti di **beni strumentali** all'attività d'impresa o professionale è detraibile a condizione che tali acquisti siano effettivamente **inerenti** alle **finalità dell'attività esercitata**, anche se l'attività professionale non è esercitata in concreto. La detrazione spetta anche se non si realizzano operazioni attive, purché sussista l'inerenza.

La Cassazione nega la detraibilità dell'Iva relativa all'acquisto di beni strumentali da parte di uno studio associato di dottori commercialisti che non svolgeva alcuna attività, poiché lo studio non aveva in alcun modo dimostrato di aver dismesso i beni strumentali (elemento indispensabile al fine di fornire la prova dell'inerenza dei beni rispetto all'attività svolta), potendosi così presumere che tali beni potessero essere stati utilizzati per un fine diverso, non rientrante nell'attività propria dello studio associato stesso (Cass. 15.4.2011, n. 8692).

La Corte di Cassazione, sentenza del 25.1.2008, n. 16071 ha confermato il principio secondo il quale per potere detrarre l'Iva è necessario, oltre al fatto che questa sia stata assolta o sia dovuta dal cessionario, che le operazioni di acquisto siano astrattamente assoggettabili ad Iva.

INDETRAIBILITÀ delle OPERAZIONI ESENTI – DETRAZIONE IVA per gli ORGANISMI di FORMAZIONE PROFESSIONALE: l'art. 19, co. 2, D.P.R. 633/1972 dispone l'indetraibilità dell'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di beni e servizi afferenti le operazioni esenti o non soggette all'imposta. L'art. 10, D.L. 30.12.2015, n. 210, conv. con modif. con L. 25.2.2016, ha stabilito che relativamente alle **attività formative** svolte da **organismi di formazione professionale** che percepiscono **contributi pubblici**, il disposto di cui al menzionato art. 19, co. 2, D.P.R. 633/1972 si debba interpretare, nel senso che l'IVA assolta sui beni e servizi sia **detraibile se i beni e servizi** acquistati con tali contributi sono **utilizzati per operazioni imponibili**. Sempre con riferimento agli organismi di formazione professionale l'art. 10, D.L. 30.12.2015, n. 210 dispone che resti ferma la detraibilità dell'Iva assolta sui beni e servizi utilizzati nella realizzazione delle attività formative per l'acquisizione di una qualifica professionale per le quali tali organismi abbiano ricevuto contributi a fondo perduto, a condizione che la detrazione sia operata prima del 27.2.2016 (data di entrata in vigore della norma) e che l'imposta non sia stata considerata dall'ente erogatore del contributo come spesa ammessa al finanziamento. L'ente erogatore tiene conto, nella determinazione dei contributi, dell'Iva assolta sugli acquisti di beni e servizi che si consideri realmente e definitivamente sostenuta dal beneficiario.

ALTRE CONDIZIONI inerenti alla fattura: **è necessario** che l'Iva sia **esposta** distintamente in fattura e che la fattura stessa sia **registrata** (Cass. 23.4.1993, n. 4767). Il **diritto** alla **detrazione** sorge al **ricevimento** (anche tardivo e non regolarizzato) della **fattura** da parte del cessionario/acquirente; non si realizza, infatti, la decadenza nel 2° anno successivo a quello in cui il diritto è sorto, anche se si applicano le eventuali sanzioni per la mancata regolarizzazione entro il termine di 4 mesi (Cass. 25.6.2001, n. 8656).

FATTURAZIONE per OPERAZIONI SOGGETTIVAMENTE INESISTENTI – DETRAIBILITÀ SOLO IN CASO DI BUONA FEDE DEL CESSIONARIO: la **Cassazione**, sez. V Civile, con **sentenza n. 19419** del **30.9.2015**, ha affermato che in caso di operazioni soggettivamente inesistenti, l'Iva pagata dal cedente non è detraibile per il solo fatto di essere stata indicata in fattura (in questo senso in passato vd. anche Corte di giustizia Ue, sentenze 31.1.2013, cause C-643/11 e C-563/03, e 15.3.2007, causa C-35/05). Ciò premesso **spetta a chi chiede la detrazione** dell'Iva **provare** che ricorrono i **presupposti** per poterne fruire. L'esercizio del diritto alla detrazione va peraltro negato nel rispetto delle norme che regolano l'**onere della prova**. Tale diritto può quindi essere concesso laddove il cessionario/committente **dimostri** la **propria buona fede**, che si configura laddove questi, pur avendo adottato tutte le ragionevoli precauzioni «non abbia avuto e non potesse avere la consapevolezza» di partecipare all'illecito fiscale dell'emittente.

ACQUISTI EFFETTUATI dai SOCI – FATTURE EMESSE ANTERIORMENTE alla REGISTRAZIONE della SOCIETÀ: secondo la Corte di Giustizia Ue (Sez. I, Sentenza 1.3.2012, in causa C-280/10) alla luce degli artt. 9, 168, 169 e 178, lett. a), Direttiva 2006/112/CE, **l'Iva versata** a **monte non** può essere **detratta** da parte di una società laddove la fattura, emessa **prima** della **registrazione** e dell'**identificazione** di tale **società** ai fini **dell'imposta**, sia stata intestata ai suoi soci (Sez. I, Sentenza 1.3.2012, in causa C-280/10). Per ulteriori approfondimenti vd. anche GPF 1/2005, pag. 34.

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

FURTO di FATTURE: la perdita **incolpevole** della contabilità necessaria per detrarre l'Iva a credito (ad esempio, furto di fatture) **non** introduce una presunzione di veridicità su ciò che il contribuente ha denunciato in proposito agli organi di polizia. Risulta **insufficiente**, ai fini della detrazione, un'autodichiarazione del contribuente con oggetto un elenco di fatture (Cass. 29.9.2006, n. 21233).

Nel caso in cui l'Amministrazione finanziaria contesti al contribuente l'indebita detrazione dell'imposta pagata per l'acquisizione di beni o servizi, spetta al contribuente **l'onere** di **provare** la **legittimità** e la **correttezza** della **detrazione** mediante l'esibizione delle corrispondenti fatture annotate nell'apposito registro. Pertanto, quando il contribuente non è in grado di dimostrare la fonte che giustifica la detrazione per aver denunciato un **furto** della **contabilità**, non spetta all'Amministrazione finanziaria effettuare un esame incrociato dei dati contabili ma al contribuente attivarsi attraverso la ricostruzione del contenuto delle fatture emesse. La denuncia di furto non è da sola sufficiente a provare la detraibilità dell'Iva pagata in sede di rivalsa, se priva della precisa indicazione sulle singole fatture e sul loro contenuto(Cass. 27.1.2010, n. 1650).

MOMENTO IMPOSITIVO della DETRAZIONE: il diritto **alla detrazione nasce** al sorgere del corrispondente **debito d'imposta** in capo al fornitore e **può essere esercitato** al più tardi nella dichiarazione annuale relativa al **2° anno successivo** a quello in cui il diritto è sorto, purché siano rispettate **condizioni** e **limiti** del **periodo di competenza**.

ASSENZA DI OPERAZIONI ATTIVE: la Corte di giustizia Ue ha riconosciuto la detraibilità dell'Iva sia sugli acquisti sostenuti **prima** di iniziare l'attività, e anche se questa poi non sia stata mai avviata (sentenza C-110/94 del 29.2.1996), sia sugli acquisti sostenuti nella fase di **liquidazione** successiva alla cessazione di attività (sentenza C-32/03 del 3.3.2005). Nello stesso senso, a condizione che i beni acquistati siano coerenti con l'attività da intraprendere, si veda Cass. 30.8.2006, n. 18838.

ACQUISTI PROMISCUI (art. 19, co. 4, D.P.R. 633/1972): sugli acquisti di beni e servizi utilizzati sia per operazioni attive soggette ad Iva, o a queste assimilate, che per operazioni non soggette, è riconosciuta **una detrazione parziale** dell'Iva. La **quota di detrazione** ammessa deve essere determinata **con criteri oggettivi, in proporzione** alla composizione delle operazioni attive, attraverso l'individuazione di un parametro adeguato alla situazione.

La C.M. 24.12.1997, n. 328 riporta sul punto l'esempio delle spese di riscaldamento di un fabbricato utilizzato sia per l'attività imponibile sia per un'attività esclusa: il criterio oggettivo proposto è quello della cubatura dei rispettivi locali. Gli stessi criteri proporzionali si applicano anche **nel caso** in cui gli **acquisti** si riferiscano **promiscuamente** all'**attività rilevante** ai fini Iva e **ad altri scopi**, privati o comunque estranei all'impresa, arte o professione. Il contribuente applica queste regole di detrazione degli acquisti promiscui con una **valutazione prospettica** del futuro impiego del bene o servizio acquistato (vedi, inoltre, la R.M. 25.7.2005, n. 100/E).

Per beni e servizi ad uso promiscuo la detrazione **è ammessa** solo per la **quota** imputabile all'utilizzazione che comporta **assoggettamento ad Iva**: risultano, quindi, escluse dalla detrazione le operazioni esenti o non soggette. Tale quota viene determinata sulla base di **criteri oggettivi compatibili** con la **natura dei beni e servizi** in oggetto (C.M. 24.12.1997, n. 328/E).

La R.M. 8.9.1998, n. 137/E consente la **detrazione** sugli acquisti ad **uso promiscuo** effettuati da **porti turistici**.

DESTINAZIONE PARZIALE di BENI e SERVIZI a FINALITÀ ESTRANEE: l'Iva è detraibile con **i criteri** di cui al punto precedente.

TIPI DI INDETRAIBILITÀ	
› per **destinazione**	› per mancanza dei requisiti necessari › per manifestazioni a premio
› **pro-quota** (beni ad uso promiscuo) › **oggettiva** › **soggettiva** vedi a pagg. 40 e segg [APPLICAZIONE del PRO-RATA]. › **dispensa** da adempimenti per **operazioni esenti** vedi a pagg. 70 e segg [DISPENSA da ADEMPIMENTI per OPERAZIONI ESENTI]. › **enti non commerciali**	

AGRITURISMO – COSTRUZIONE di PISCINE: l'Iva inerente alle spese sostenute da un agriturismo per la costruzione di una piscina, al fine di **incrementare** l'**offerta turistica**, è detraibile. La costruzione deve rispettare le **prescrizioni** della normativa locale in materia urbanistica e sanitaria e la piscina va utilizzata come **bene strumentale** all'attività agrituristica (R.M. 16.3.2009, n. 65/E).

ORO INDUSTRIALE: i **soggetti diversi** da quelli che **producono** e (dal 10.12.2000) **commerciano oro** da **investimento** o che **trasformano** l'oro in oro da investimento devono **applicare** il **pro-rata** di detrazione su **tutti** gli **acquisti diversi** da quello **contrassegnato** con la lettera f) nell'elenco a pag. 33 [CONDIZIONI per OTTENERE la DETRAZIONE].

AREE ed OPERE di URBANIZZAZIONE: la loro **cessione** ai **Comuni** (non rilevante ai fini Iva) **non limita** il **diritto** alla **detrazione** (art. 51, L. 342/2000 [CFF ❶ 1725n] e C.M. 16.11.2000, n. 207/E, p.to 2.1.11).

REGIMI di DETRAZIONE: accanto ad un **regime normale** di detrazione esistono diversi **regimi speciali** e il **regime** dei **contribuenti minimi, nonché il nuovo regime forfetario**.

REGIMI SPECIALI di DETRAZIONE: sono previsti i seguenti **regimi speciali**:

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

a) **associazioni sportive dilettantistiche**, **associazioni** senza fini di lucro e pro-loco in regime forfetario (L. 398/1991 [CFF ❷ 6595a]);
b) imprese **agrituristiche** in regime **forfetario** (art. 5, L. 413/1991 [CFF ❷ 6598a]);
c) **associazioni sindacali** e di categoria del settore **agricolo** per l'attività di **assistenza fiscale** prestata agli **associati**. Questi soggetti, salvo opzione per il regime normale, calcolano l'Iva dovuta riducendo di un **terzo** quella applicata sulle operazioni imponibili. **N.B.**: l'art. 4, D.Lgs. 490/1998 conferma tale regime;
d) dall'1.1.2001 **agenzie di vendita all'asta** per particolari operazioni (art. 40-bis, D.L. 41/1995 conv. con L. 85/1995 [CFF ❶ 1449A]);
e) produttori **agricoli** in **regime speciale** (art. 34, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 234]);
f) produttori **agricoli** in relazione alle **attività connesse** di cui all'art. 2135, co. 3, c.c. (art. 34-bis, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 234a]);
g) attività di **intrattenimenti, giochi** e **altre attività** elencati nella Tariffa allegata al D.P.R. 640/1972 [CFF ❶ 4352 – 4355] (artt. 74, co. 6 e 74-quater, co. 5 [CFF ❶ 274 e 274c]);
h) **agenzie** di **viaggio** e turismo per l'attività di **produzione** e **organizzazione** di viaggi e soggiorni (art. 74-ter [CFF ❶ 274b]);
i) **acquisti** di beni **usati**, d'arte, d'antiquariato e relative prestazioni di **riparazione** o **accessorie** (art. 36, D.L. 41/1995, conv. con L. 85/1995 [CFF ❶ 1445]).

Con riferimento al regime speciale per i **servizi di telecomunicazione**, **teleradiodiffusione ed elettronici**, si veda paragrafo che segue.

INDETRAIBILITÀ IVA nel REGIME MOSS: i **soggetti passivi non Ue**, identificati in Italia, che prestano **servizi di telecomunicazione, teleradiodiffusione ed elettronici**, e aderiscono al regime di cui all'art. 74-quinquies, D.P.R. 633/1972 (**Mini One Stop Shop**), ai sensi del comma 11 dell'articolo citato, **non possono detrarre** l'imposta relativa agli acquisti di beni e servizi, che può, in ogni caso, essere **richiesta a rimborso** ex art. 38-ter, co. 1-bis, D.P.R. 633/1972. Analogamente l'art. 74-*sexies*, co. 5, D.P.R. 633/1972, dispone che per i **soggetti passivi Ue** che hanno aderito al regime **Mini One Stop Shop (Moss)** è **precluso l'esercizio del diritto alla detrazione dell'Iva** relativa agli acquisti di beni e servizi e alle importazioni di beni. L'imposta può essere comunque **chiesta a rimborso** (cfr. anche C.M. 26.5.2016, n. 22/E, paragrafi 15 e 16). La detrazione può essere esercitata solo relativamente all'imposta applicata alle operazioni effettuate nell'ambito delle attività svolte dal soggetto passivo che non sono assoggettate al regime speciale.

STABILE ORGANIZZAZIONE in ITALIA: costituisce un **soggetto passivo Iva** con **diritto** al **recupero** dell'**Iva assolta**, in relazione ai beni e servizi acquistati o importati per l'esercizio della propria attività (R.M. 31.1.2000, n. 9/E).

ACQUISTI INTRACOMUNITARI: l'Iva relativa è **detraibile** con le limitazioni e le esclusioni previste per l'Iva relativa alle operazioni interne (art. 45, D.L. 331/1993, conv. con L. 427/1993 [CFF ❶ 1266]). È prevista l'**annotazione** delle fatture di acquisto (o eventuali autofatture) sia nel **registro degli acquisti che in quello delle fatture emesse**.

DETRAZIONE dell'IVA ERRONEAMENTE ADDEBITATA – OPERAZIONI NON IMPONIBILI, ESENTI o NON SOGGETTE: nel caso in cui il fornitore di un **esportatore abituale**, che ha rilasciato una **dichiarazione d'intento** al fine di ottenere la non applicazione dell'Iva, non ne abbia tenuto conto, non avendo ancora ricevuto la comunicazione al momento dell'emissione della fattura e abbia emesso la fattura con applicazione dell'imposta, l'esportatore abituale può esercitare la detrazione entro i termini e nei limiti di cui agli artt. 19 e segg., D.P.R. 633/1972. Il principio resta valido anche nel caso in cui il contribuente abbia ricevuto prestazioni di servizi relative a beni custoditi in un **deposito Iva**, rientranti nella previsione normativa di cui alla lett. h), art. 50-bis, D.L. 331/1993, per le quali **erroneamente** sia stata **emessa fattura** con **Iva**.
Il cessionario/committente nei cui confronti il cedente/prestatore ha erroneamente esercitato la rivalsa per un'operazione oggettivamente **non soggetta** o **esente** Iva, non ha titolo per esercitare la detrazione d'imposta (C.M. 13.3.2009, n. 8/E; Corte di Giustizia Europea 13.12.1989, n. C-342/87; Cass. 12547/2001; Cass. 25.1.2008, n. 1607).

IMMOBILI ABITATIVI DESTINATI ad ATTIVITÀ d'IMPRESA – USO TURISTICO: gli immobili abitativi, utilizzati dal soggetto passivo Iva nell'ambito di un'**attività** di **tipo ricettivo** (ad esempio, gestione case vacanze e affitto camere) che comporti l'effettuazione di **prestazioni** di **servizi imponibili**, sono equiparabili, indipendentemente dalla classificazione catastale, ai **fabbricati strumentali** per **natura**, quindi alle relative spese di acquisto e manutenzione non è applicabile l'indetraibilità Iva ex art. 19-bis1, co. 1, lett. i), D.P.R. 633/1972. Infatti, come già chiarito nella C.M. 12/E/2007 e nella R.M. 177/E/2004, gli **immobili abitativi**, **destinati** ad **attività turistico-alberghiera**, originano **prestazioni** di **alloggio** imponibili con aliquota Iva del 10% e, pertanto, l'Iva assolta sull'acquisto di beni o servizi relativi a tali prestazioni risulta detraibile (R.M. 22.2.2012, n. 18/E).

CONTRIBUENTI MINIMI (dall'1.1.2008, **abrogato** dal co. 85, art. 1, L. 23.12.2014, n. 190, **prorogato** per i soggetti che **hanno iniziato** l'**attività nel 2015** dall'art. 10, co. 12-undecies, D.L. 31.12.2014, n. 192): l'art. 1, co. 96-117, L. 244/2007 ha introdotto un regime fiscale semplificato ed agevolato cd. dei contribuenti minimi, riservato alle **persone fisiche residenti** in Italia che esercitano attività d'impresa o di lavoro autonomo con volume annuo di **ricavi/compensi pari** o **inferiori** a € **30.000**. La C.M. 21.12.2007, n. 73/E e il D.M. 2.1.2008 hanno chiarito la disciplina applicabile al regime. Per ulteriori chiarimenti in merito al nuovo regime si veda la C.M. 28.1.2008, n. 7/E.
Per una disamina del regime dei contribuenti minimi applicabile dal **2012** in seguito alle modifiche introdotte dall'art. 27, D.L. 6.7.2011, n. 98, conv. con modif. con L. 15.7.2011, n. 11, e per le modifiche introdotte dal 2015 vedi a pag. 119 [REGIME dei CONTRIBUENTI MINIMI].

NUOVO REGIME FORFETARIO: l'art. 1, commi da 54 a 89 della L. 23.12.2014, n. 190, così come modificato dall'art. 1, co. da 111 a

nunziospano63 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

113, L. 28.12.2015, n. 208, ha introdotto un nuovo regime forfetario che sostituisce il regime delle nuove iniziative produttive di cui alla L. 388/2000 e quello dei contribuenti minimi (prorogato per il 2015 dal D.L. 192/2014). Possono accedervi i soggetti: che hanno conseguito ricavi o percepito compensi inferiori a specifici limiti differenziati in relazione al codice ATECO che contraddistingue l'attività esercitata; che hanno sostenuto spese per ammontare complessivo inferiore a € 5.000 lordi per lavoro dipendente, accessorio, collaborazioni ex art. 50, co.1, lett. b) e c), T.U.I.R. (anche a progetto), associati in partecipazione, familiari che prestano lavoro (art. 60 T.U.I.R.); che possiedono beni strumentali il cui costo complessivo, al lordo degli ammortamenti, alla chiusura dell'esercizio non abbia superato € 20.000; che non hanno conseguito redditi da lavoro dipendente e assimilati eccedenti l'importo di € 30.000.

Tali soggetti:

› non addebitano l'Iva in fattura, se non in relazione ad acquisti di beni intracomunitari di importo annuo superiore a € 10.000 (art. 38, co. 5, lett. c), D.L. 30.8.1993) o a servizi ricevuti da non residenti con applicazione dell'inversione contabile (art. 7-ter e seguenti, D.P.R. 633/1972);

› non detraggono l'Iva sugli acquisti di beni e servizi.

REGIME NORMALE di DETRAZIONE

DETRAZIONE: i soggetti in **regime normale Iva** debbono calcolare, salvo **eccezioni** , l'Iva da versare **in un periodo** (mese, trimestre, a seconda della periodicità della liquidazione) nel seguente modo:

+ **IVA su CESSIONI**	**o PRESTAZIONI** effettuate nel periodo (= Iva addebitata al cliente)
- **IVA DETRAIBILE**	**sugli acquisti nazionali, intracomunitari e sulle importazioni** di beni e servizi (= Iva addebitata dal fornitore)
= **IVA da VERSARE**	**o a CREDITO** (**Iva a credito** se l'Iva detraibile è superiore all'Iva sulle cessioni, ecc.)

MOMENTO di CALCOLO dell'IVA a DEBITO: l'Iva a debito deve essere calcolata in base alla **data di emissione della fattura** , indipendentemente da quella di registrazione (art. 23, co. 1, D.P.R. 633/1972 **[CFF ❶ 223]**).

IVA APPLICATA in MODO ERRONEO dal FORNITORE: è **integralmente detraibile** , purché la fattura sia stata **regolarmente registrata** dall'acquirente (R.M. 5.1.1982, n. 334298 e Cass. 18.2.1999, n. 1348) e a condizione che l'operazione alla quale si riferisce **rientri nel campo Iva** (R.M. 11.10.1985, n. 355550).

ATTIVITÀ d'IMPRESA non AVVIATA – DIRITTO alla DETRAZIONE: **spetta** (salvo situazioni fraudolente o elusive) anche per spese sostenute in **fase di studio o progetto** di un'attività d'impresa che poi nel concreto, per cause estranee alla volontà dell'imprenditore, **non viene avviata** (Corte di Giustizia Ue 29.2.1996, C-110/94). Si veda peraltro anche la sentenza della Corte di Giustizia Ue 1.3.2012, causa C-280/10, nella quale viene precisato che non è detraibile l'imposta sui beni e servizi acquistati dai soci di una società ancora non costituita.

MANIFESTAZIONI A PREMIO: **non è detraibile** l'Iva relativa agli acquisti o importazioni di beni o servizi riferiti **esclusivamente** ai **premi** messi in palio in **manifestazioni a premio** (art. 19, co. 2, D.P.R. 633/1972 **[CFF ❶ 219]** e art. 5, L. 28/1999 **[CFF ❶ 1680]**) . Nel caso di **beni** o servizi oggetto della **propria produzione** all'atto della loro **assegnazione** come **premi** occorre procedere alla **rettifica** della **detrazione** operata (vedi a pagg. 65 e segg. [RETTIFICA della DETRAZIONE]). Se la **società promotrice** alla **consegna** del **premio assoggetta** ad **Iva** il **contributo** richiesto al vincitore, può effettuare una **rettifica** della **detrazione** dell' **Iva** sull'acquisto del bene, per la quota relativa al contributo riscosso (R.M. 27.6.2001, n. 94/E). L'indetraibilità non opera per gli acquisti di premi effettuati da una società che poi li rivende alle aziende che li consegneranno a terzi (R.M. 22.11.2002, n. 368).

LIMITAZIONE alla DETRAZIONE: il diritto di detrarre dall'Iva sulle fatture emesse (= Iva a debito) quella assolta sugli acquisti e le importazioni (= Iva a credito) **non è assoluto** e **incondizionato**. La legge prevede due tipologie di **limiti alla detrazione** :

A) LIMITI OGGETTIVI: derivanti dalla **natura** dei **beni** e **servizi** acquistati e indipendentemente (salvo eccezioni) dalle caratteristiche dell'acquirente;

B) LIMITI SOGGETTIVI: derivanti dalle **caratteristiche** dell' **attività svolta** dal soggetto e indipendentemente dalla natura e qualità dei beni e servizi acquistati.

LIMITI OGGETTIVI alla DETRAZIONE: l'art. 1, co. 261, lett. e), L. 244/2007 e l'art. 83, D.L. 25.6.2008, n. 112, conv. con modif. con L. 6.8.2008, n. 133 hanno riformulato l'art. 19-bis1, D.P.R. 633/1972 **[CFF ❶ 219A]** innovando le regole e i limiti oggettivi alla detrazione.

I **beni** e **servizi** elencati di seguito sono caratterizzati dall' **indetraibilità** totale o parziale dell'Iva assolta sui **relativi acquisti** o **importazioni** (art. 19-bis1, D.P.R. 633/1972):

› **aeromobili e relativi servizi** (leasing, noleggio, custodia, impiego, manutenzione e riparazione) e **spese** (carburanti, lubrificanti, componenti e ricambi): la detrazione è consentita **solo** se **formano oggetto** dell'attività propria dell'impresa o sono **esclusivamente utilizzati** come **strumentali** per l' **attività** d'impresa (si veda tra l'altro la R.M. 27.7.2007, n. 177/E); la detraibilità è in ogni caso esclusa per artisti e professionisti;

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

- **beni di lusso** compresi nella Tab. B allegata al D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 550 – 557], navi e imbarcazioni da diporto: è **ammessa** la detrazione dell'Iva **solo** se i beni **formano oggetto** dell'attività propria dell'impresa (commercio, lavorazione, noleggio, locazione finanziaria, ecc.); la detraibilità è in ogni caso esclusa per artisti e professionisti;
- **veicoli stradali a motore e relativi servizi** (leasing, custodia, impiego, manutenzione e riparazione) e **spese** (carburanti, lubrificanti, componenti e ricambi): i veicoli stradali a motore sono definiti come i **veicoli** a **motore diversi** dai trattori agricoli o forestali:
  - adibiti al **trasporto** stradale di persone o beni;
  - con una **massa** massima autorizzata non superiore a 3,5 t;
  - con un **numero** di **posti** a sedere, escluso il conducente, non superiore a 8.

  Con **effetto** dal **28.6.2007** , la formulazione della lett. c), dell' art. 19-bis1, D.P.R. 633/1972 operata dalla L. 244/2007 ha fissato in **misura pari** al **40%** la detrazione forfetaria dell'Iva solo per i veicoli **non interamente utilizzati** a **fini professionali**.

  Per i veicoli stradali a motore utilizzati **esclusivamente** nell' **esercizio** dell' **attività** , senza i quali l'attività stessa non può essere esercitata, è consentita la **detrazione integrale** dell'Iva relativa (ad es. scuole guida, taxi).

  La R.M. 20.2.2008, n. 6/DPF ha fornito dei chiarimenti su alcuni specifici aspetti relativi alle regole di detrazione dell'Iva sugli acquisti dei veicoli stradali a motore, in seguito alle modifiche introdotte dalla L. 244/2007 (art. 1, co. 261, lett. e), nn. 1) e 2) e 264). Per quanto riguarda l'ambito di applicazione del regime di detrazione forfetaria, è stato chiarito che le disposizioni riguardano tutti i **veicoli a motore** individuati dall' art. 19-bis1, lett. c), D.P.R. 633/1972 **indipendentemente**dalla loro**classificazione** in sede di **immatricolazione**.

  Rimangono totalmente **indetraibili** i **motocicli** con cilindrata superiore a 350 cc, tranne che per i rivenditori di tali mezzi. Per i **veicoli** ad **uso promiscuo** nell'esercizio dell'attività d'impresa e professionale e per fini privati, è prevista la **detrazione** al **40%** . Non è consentito cioè detrarre integralmente l'imposta sull'acquisto e applicare poi l'Iva sul valore normale dell'uso privato. È il caso delle **auto** in **benefit** senza addebito di alcun canone al dipendente, che devono mantenere la detrazione al 40%, senza alcun ulteriore obbligo di assoggettamento dell'utilizzo extra-aziendale.

  Per i **veicoli** utilizzati **esclusivamente** nell'esercizio dell'attività d'impresa, arte o professione è **detraibile** al **100%** (dal 28.6.2007) l'Iva relativa ai veicoli a motore utilizzati esclusivamente per l'attività aziendale o professionale, anche se non si tratta di mezzi che formano oggetto dell'attività propria dell'impresa. Sono da considerare utilizzati **esclusivamente** nell'esercizio dell'impresa anche i veicoli messi a disposizione del **personale dipendente** a fronte di uno specifico corrispettivo; per tali auto spetta la **detrazione** del **100%**. Relativamente ai servizi messi a disposizione dei dipendenti l'imponibile da assoggettare a Iva non può in ogni caso essere inferiore al **benefit fiscale** (30% dell'ammontare della Tabella Aci corrispondente a 15.000 Km). Se viene addebitato un importo inferiore, l'impresa dovrà fatturare l'eccedenza fino a raggiungere tale valore.

  Per i veicoli che formano oggetto dell'attività propria dell'impresa (**rivenditori** ed **agenti** di **commercio**), la detrazione si effettua secondo le regole ordinarie di inerenza, quindi in base alla percentuale di effettivo utilizzo aziendale. Nel caso fosse complesso determinare tale quota è possibile detrarre al 100% l'Iva sugli acquisti e procedere successivamente, se il mezzo viene usato anche per finalità private, ad assoggettare a Iva il valore normale di tale utilizzo. In questo caso il valore normale sarà quantificato secondo regole ordinarie, salvo che l'auto non sia utilizzata da dipendenti dell'agente o del rivenditore, in tale caso si farà riferimento al benefit previsto per le imposte sui redditi;
- **auto ad uso ufficio**: non deducibili costi di ammortamento e di gestione e la detrazione dell'Iva sul relativo acquisto dell'autovettura di un professionista che non aveva subito la necessaria trasformazione permanente con l'attrezzatura occorrente per la destinazione ad «uso speciale ufficio», essendovi invece stato installato un impianto kit removibile (Corte di Cassazione, Sez. VI civ., Ordinanza 27.2-28.3.2013, n. 7896) ;
- **pedaggi autostradali**: è **soppressa** l' **assoluta indetraibilità** dell'Iva su tali componenti di costo; la modifica è stata operata dall' art. 1, co. 261, lett. e), n. 2, L. 244/2007 alla lett. e), art. 19-bis1, D.P.R. 633/1972 e, dal **28.6.2007**, l'Iva relativa al **transito stradale** dei veicoli (pedaggio) è **detraibile** nella stessa **misura** in cui è detraibile l'Iva relativa all'acquisto di veicoli (detraibile al 40% in caso di uso promiscuo della autovettura);
- **acquisto o importazioni di alimenti e bevande**: non è detraibile l'imposta sull'acquisto o importazione di alimenti e bevande, salvo che non formino oggetto dell'attività propria dell'impresa o che siano utilizzati per la somministrazione in mense scolastiche, aziendali, interaziendali o tramite distributori automatici posti all'interno dell'azienda (si veda la R.M. 10.8.2007, n. 222/E);
- **trasporto persone** (contratti di trasporto): l'utente **non può detrarre** l'Iva pagata al vettore; è però **riconosciuta** la detraibilità dell'Iva a favore delle aziende che **provvedono** al servizio di trasporto dei **propri dipendenti**;
- **omaggi**: l'Iva relativa all'acquisto di omaggi è detraibile **solo se** questi sono destinati alla **clientela** e non ai dipendenti (R.M. 16.10.1990, n. 666305) . In ogni caso **non è ammessa** la detrazione se i beni-omaggio sono beni di lusso (R.M. 13.11.1975, n. 501775). Vedi anche punto seguente;
- **spese di rappresentanza**: come definite dalla normativa delle imposte sui redditi (artt. 54 e 108, D.P.R. 917/1986 [CFF ❶ 5154, 5208] , D.M. 19.11.2008 e C.M. 13.7.2009, n. 34/E) è prevista l'**indetraibilità** dell'Iva relativa (per la definizione di spese di rappresentanza vedi a pag. 9 [CESSIONI GRATUITE - SPESE di RAPPRESENTANZA]); dall'1.1.2015 è, però, **ammessa** la **detraibilità** dell' **Iva** relativa all'**acquisto** di **beni** (**Omaggi**) di **costo unitario non superiore** a € **50** (art. 19-bis1, co. 1, lett. h), D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 219A] , così come modificato dall' art. 30, D.Lgs. 21.11.2014, n. 175 si veda, inoltre, la C.M. 53/E/2008). L'importo detraibile dall'1.1.2001 al 31.12.2014 era € 25,82;
- **acquisto di abitazioni** e **relative locazioni** , nonché **spese di manutenzione**, **recupero** o **gestione** delle stesse: l'Iva è **indetraibile** salvo che per le imprese che hanno per oggetto **esclusivo** o **principale** la costruzione o la rivendita di tali fabbricati. A partire **dal 4.7.2006** , l'Iva è **indetraibile** anche per le imprese che hanno, per oggetto esclusivo o principale, la **rivendita** di fabbricati a destinazione abitativa (in forza dell' art. 35, co. 8, lett. b), D.L. 4.7.2006, n. 223, conv. con modif. dalla L. 4.8.2006, n. 248). **N.B.** : dall'1.1.1998 la limitazione **non opera** per gli immobili abitativi acquistati da

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

imprese (cd. «immobiliari di locazione») che li destinano all'effettuazione di **locazioni esenti** (art. 10, co. 1, n. 8, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 210]) e da queste ne derivi una diminuzione della **percentuale di detrazione** (art. 19-bis1, co. 1, lett. i), D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 219A]).

IMMOBILI in COMUNIONE: gli **imprenditori** possono detrarre l'Iva relativa all'acquisto di **immobili** in **comproprietà** o **comunione** con **soggetti** «**privati**» (persone o enti non soggetti passivi Iva). La detrazione è ammessa **limitatamente** alla **quota** d'imposta imputabile all'esercizio d' **impresa** (C.M. 30.5.1997, n. 148/E). La norma è confermata dall' art. 3, co. 1, D.Lgs. 313/1997.

RIVENDITA di BENI ad IVA INDETRAIBILE: dall'1.1.1998 la rivendita di beni acquistati o importati **senza poter detrarre totalmente la relativa imposta** per effetto dei limiti **soggettivi** e **oggettivi** alla detrazione **è considerata cessione esente** (art. 10, co. 1, n. 27-quinquies [CFF ❶ 210]).

AUTOMEZZI e RELATIVI COSTI – ISTANZA di RIMBORSO: si veda G.P.F. 1A/2007, pagg. 40-41.

PROMOTORI FINANZIARI e AGENTI di ASSICURAZIONE: sono **assimilati** agli **agenti di commercio** (R.M. 11.11.1995, n. 267/E e C.M. 10.2.1998, n. 48/E, p.to 2.1.3.5). Tuttavia, poiché tali soggetti normalmente effettuano operazioni esenti, la detrazione dell'imposta è limitata per effetto dell'applicazione delle disposizioni relative al pro-rata di cui all' art. 19-bis, D.P.R. 633/1972.

IMPRESE AVENTI per OGGETTO COMMERCIO, LAVORAZIONE, NOLEGGIO, LOCAZIONE FINANZIARIA ecc. di AUTOVEICOLI e MOTOVEICOLI: possono sempre **detrarre** l'Iva relativa. In generale gli autoveicoli **costituiscono** oggetto dell' **attività propria** dell'impresa qualora il loro impiego qualifichi e realizzi l'attività abituale della stessa, **esclusa** , quindi, **quella svolta** in modo **occasionale** o di **scarsa rilevanza** (C.M. 3.8.1979, n. 25/364695).

AUTO DIMOSTRATIVE: l'Iva sull'acquisto di autovetture utilizzate dalla **concessionaria** per **essere esposte** in vetrina o per **dimostrazioni è detraibile** (R.M. 27.10.1990, n. 550378).

CARBURANTI, RIPARAZIONI e SPESE ACCESSORIE: alla detraibilità/indetraibilità dell'Iva sull' **acquisto** dei veicoli è **connessa** la stessa possibilità (o divieto) per i **carburanti** , **lubrificanti** , **componenti** e **ricambi** e per le prestazioni di **impiego** , **custodia** , **manutenzione** e **riparazione** dei veicoli stessi.

SPESE ALBERGO – RISTORANTE – BAR: l'art. 83, co. 28-bis e 28-ter, D.L. 25.6.2008, n. 112 conv. con modif. con L. 6.8.2008, n. 133 ha **abrogato** il **regime** di **indetraibilità** dell'Iva relativa alle **prestazioni alberghiere** e alle **somministrazioni** di **alimenti** e **bevande** previsto dall'art. 19-bis1, co. 1, lett. e), D.P.R. 633/1972. A partire dalle operazioni effettuate dall' **1.9.2008** , l'Iva relativa alle prestazioni alberghiere e alle somministrazioni di alimenti e bevande diviene **integralmente detraibile** . La modifica non riguarda i costi per vitto e alloggio quando sono qualificati come spese di rappresentanza, che, pertanto, continuano ad essere indetraibili ex art. 19-bis1, co. 1, lett. h), D.P.R. 633/1972). Ai fini della detrazione Iva su tali prestazioni è sempre **necessario** il **possesso** della **fattura**, la quale deve essere **espressamente richiesta** , **non oltre** il **momento** di **effettuazione** delle **prestazioni**. Inoltre, vi è la possibilità di adottare il c.d. « **metodo semplificato** » ex art. 6, D.P.R. 695/1996, secondo cui, per le fatture di importo **non superiore** ad € **300** è consentita, in luogo della registrazione delle singole fatture, la registrazione di un **documento riepilogativo** , nel quale devono essere indicati: i numeri attribuiti alle singole fatture dal destinatario, l'ammontare complessivo delle operazioni e l'ammontare dell'imposta e nel caso in cui non vi sia coincidenza tra soggetto fruitore del servizio alberghiero o di ristorazione (ad esempio il dipendente/collaboratore) ed il committente del servizio (ad esempio il datore di lavoro), la fattura deve riportare una duplice intestazione, ossia quella del dipendente/collaboratore che ha fruito del servizio e quella del committente che intende portare in detrazione l'imposta (C.M. 5.9.2008, n. 53/E).
In merito alla rilevanza reddituale dell'Iva assolta su prestazioni alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande **non detratta** dall'impresa o dal professionista in quanto gli stessi non hanno richiesto la fattura per documentare tali prestazioni e somministrazioni, occorre precisare quanto segue. La scelta di non richiedere la fattura può basarsi su valutazioni di convenienza economico-gestionale da parte dell'imprenditore o del professionista (i costi legati agli adempimenti Iva connessi alle fatture possono essere superiori al vantaggio della detrazione dell'Iva). In tal caso, per l'Agenzia delle Entrate, se la scelta di non richiedere la fattura si prospetta come la soluzione economicamente più vantaggiosa, si può riconoscere all' **Iva non detratta** la natura di «**costo inerente**» all'attività esercitata e, pertanto, l'imposta risulta deducibile ai fini delle imposte dirette e dell'Irap (C.M. 3.3.2009, n. 6/E; C.M. 19.5.2010, n. 25/E). Per la previgente disciplina vd G.P.F. 1/2015, pag. 39.

MENSE AZIENDALI: i datori di lavoro hanno diritto a **detrarre** l'imposta assolta per le somministrazioni rese **nei locali dell'impresa** (mensa interna) o in locali adibiti, sulla base di specifica autorizzazione, a **mensa aziendale** o **interaziendale** (mensa esterna – C.M. 16.4.1992, n. 30/431279). Tale diritto sussiste anche nel caso in cui i **lavoratori dipendenti** fruiscano del **servizio** di **mensa aziendale** presso un'**azienda terza** con la quale sia stata stipulata dal datore di lavoro **apposita convenzione** (R.M. 28.3.2001, n. 35/E): l'**Iva addebitata** (al 4%) **dal gestore** della mensa **all'azienda terza** che la **riaddebita** insieme ai **soli costi** (senza aggiunta di ulteriori elementi) al **datore** di **lavoro** risulta **detraibile** per **entrambi** questi ultimi.

DISTRIBUTORI AUTOMATICI: se collocati **nei locali dell'impresa**, l'Iva relativa all'acquisto di bevande ed alimenti **è detraibile** (si veda, inoltre, l'art. 1, co. 363-366, L. 244/2007). La somministrazione di alimenti e bevande tramite distributori automatici collocati in stabilimenti, ospedali, case di cura, uffici, scuole, caserme ed altri edifici destinati a collettività è soggetta dall'1.1.2014 all'aliquota Iva del 10% e non più a quella del 4%.
Da tale data i prezzi delle operazioni effettuate in attuazione dei contratti di somministrazione citati, stipulati entro il 4.8.2013, possono essere rideterminati in aumento al solo fine di adeguarli all'incremento dell'aliquota Iva (nuovo co. 3

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

dell'art. 20, D.L. 63/2013, conv. con modif. dalla L. 90/2013).

SERVIZI SOSTITUTIVI della MENSA AZIENDALE: è detraibile l'Iva addebitata dagli esercenti pubblici esercizi nei confronti delle imprese che forniscono servizi sostitutivi di mensa aziendale quali ticket restaurant (C.M. 16.4.1992, n. 30/431279; C.M. 10.8.1994, n. 150/E).
L'Iva (aliquota 4%) **addebitata** dalla società di gestione del servizio al datore di lavoro è **indetraibile** .

PRESTAZIONI ad AZIENDE ALBERGHIERE: le **aziende alberghiere** possono **detrarre** l'Iva relativa alle **prestazioni di alloggio** e alla **somministrazione** di pasti acquistati da terzi per fornire ai propri clienti servizi di pensione completa, purché l'Iva su tali servizi venga addebitata, dagli alberghi, direttamente ai propri clienti, escluse le agenzie di viaggio e turismo (R.M. 12.6.1979, n. 362931) .

TELEFONI CELLULARI: dall'**1.1.2008**, per effetto dell'art. 1, co. 261, lett. e), L. 244/2007, che ha abrogato la lettera g), del comma 1, art. 19-bis.1, D.P.R. 633/1972, è **detraibile** secondo l'effettivo uso nell'attività d'impresa e le regole ordinarie di cui all' art. 19, D.P.R. 633/1972. In caso di **uso promiscuo**, sulla base di criteri oggettivi, coerenti con la natura dei beni e servizi acquistati, va determinata la percentuale di indetraibilità riferibile all'uso personale.
N.B. L'art. 1, co. 255, L. 244/2007 ha stabilito che, per il quinquennio 2008-2012, nel fissare i criteri selettivi di cui all' art. 51, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 251]), gli Uffici dovranno concentrare l'**attività** di **controllo** sui contribuenti che hanno **detratto** in misura **superiore** al **50%** del relativo ammontare l'imposta afferente agli acquisti e alle relative prestazioni di gestione dei telefonini. In sostanza, se si effettua una detrazione superiore al 50% occorrerà provare l'utilizzo aziendale o professionale.

LIMITI SOGGETTIVI alla DETRAZIONE: il diritto alla detrazione dell'imposta **non è riconosciuto** o è **riconosciuto in forma limitata** per i soggetti che effettuano abitualmente **operazioni attive esenti** o comunque **non assoggettate** ad Iva che **non danno diritto** alla detrazione (salvo esportazioni, operazioni in alcuni regimi speciali ex art. 74 , trasferimenti di aziende, e altre previste dell' art. 19, co. 3 [CFF ❶ 219]) e per i **soggetti** che hanno richiesto l' **esonero dall'obbligo di fatturazione** e registrazione delle operazioni esenti (art. 36-bis [CFF ❶ 236a]). Gli **enti non commerciali** possono **detrarre** l'Iva relativa all' **attività commerciale o agricola** esercitata, **solo** se è tenuta contabilità separata (art. 19-ter [CFF ❶ 219b]).

DETRAZIONE RIDOTTA in PRESENZA di OPERAZIONI ESENTI: se al volume d'affari concorrono abitualmente sia operazioni imponibili che esenti, la **detrazione** dell'Iva su acquisti e importazioni **può essere esercitata** per l'importo calcolato applicando a tutta l'Iva assolta a monte la percentuale di **detraibilità** detta **pro-rata** , pari al rapporto tra le **operazioni che danno diritto alla detrazione** effettuata nell'anno e le stesse **aumentate** delle operazioni **esenti** . Le operazioni di cui all' art. 10, co. 1, n. 11 [CFF ❶ 210] ai fini del pro-rata si considerano **imponibili** e vanno inserite sia a **numeratore** che a **denominatore** (C.M. 24.12.1997, n. 328/E).

APPLICAZIONE del PRO-RATA: è **limitata** ai soggetti che svolgono abitualmente **sia attività esenti** che **attività imponibili** o che all'interno di una stessa attività **svolgono** sistematicamente operazioni **esenti** ed **imponibili** (art. 19-bis, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 219a] e C.M. 24.12.1997, n. 328/E).
Il pro-rata **non** si applica invece in caso di operazioni **esenti** solo **occasionali** per le quali è indetraibile l'Iva sugli acquisti.
Tale **indetraibilità** sussiste anche nel caso di **erroneo versamento** dell' **Iva** in presenza di **sole operazioni attive esenti** (Cass. 5.2.2001, n. 01585/01).
Per verificare se una attività rientri o meno in quella propria dell'impresa per l'eventuale inclusione nel calcolo del pro-rata, bisogna fare riferimento all' **attività effettivamente svolta**, e non a quella definita dall'atto costitutivo come oggetto sociale. Infatti, ai fini dell'imposta assume rilevanza il volume d'affari del contribuente, costituito dall'ammontare complessivo delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi da esso poste in essere e, quindi, dall'attività in concreto esercitata (Cass. 10.9.2009, n. 19484).

ARROTONDAMENTO: il pro-rata (espresso in %) va **arrotondato** all' **unità inferiore** se la parte decimale non è superiore a **0,5** o all' **unità superiore** negli altri casi; il numero frazionario (espresso in unità) va comunque calcolato con **tre decimali** prima di essere arrotondato. Nel caso di pro-rata uguale o inferiore allo 0,50%, si ha l'arrotondamento a zero e l'indetraibilità totale dell'Iva.

PRO-RATA e LIQUIDAZIONI PERIODICHE: si applica **provvisoriamente** la percentuale di detraibilità relativa all' **anno precedente** (salvo casi particolari) fin dalla prima liquidazione/dichiarazione periodica dell'anno (C.M. 17.5.2000, n. 98).

PRO-RATA DEFINITIVO e RETTIFICHE: la percentuale viene calcolata a titolo **definitivo** , ed eventualmente **rettificata** a **fine anno** sulla base delle operazioni effettuate nell'anno stesso, ma il **versamento** dell'eventuale differenza avviene in sede di **dichiarazione annuale** (C.M. 3.9.1979, n. 25). Vedi a pagg. 65 e segg [RETTIFICA della DETRAZIONE].

CONGUAGLIO in DICHIARAZIONE ANNUALE: le eventuali **differenze di imposta** verranno portate a **conguaglio** in sede di **dichiarazione annuale**.

INIZIO ATTIVITÀ: chi inizia una nuova attività e ritiene di effettuare operazioni esenti, calcola la detrazione dell'Iva in base ad una **percentuale** determinata **presuntivamente** salvo **conguaglio** a fine anno.

ESERCIZIO PRECEDENTE SENZA OPERAZIONI ESENTI: se nell'esercizio precedente **non vi sono state operazioni esenti**, nelle liquidazioni periodiche dell'esercizio corrente, pur esistendo operazioni esenti, **si applica provvisoriamente il 100% di detrazione** ; solo a fine esercizio si effettua il calcolo della percentuale di detrazione (pro-rata) dell'anno in corso (cfr. anche C.M. 19.6.2002, n. 54/E).

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

CALCOLO PERCENTUALE DETRAZIONE - DICHIARAZIONE IVA 2016			
Numeratore	**Segno**	**Rigo**	
	+	VE 50	Volume d'affari
	-	VF 34 campo 8	Operazioni non soggette che se effettuate nello Stato non darebbero diritto a detrazione
	+	VF 34 campo 1	Operazioni di cui all'art. 10, n. 11, D.P.R. 633/1972 (cessioni oro da investimento)
	+	VF 34 campo 5	Operazioni non soggette che se effettuate nello Stato darebbero diritto a detrazione
	+	VF 34 campo 6	Operazioni di cui all'art. 74, co. 1, D.P.R. 633/1972 (regime monofase)
	+	VF 34 campo 7	Operazioni esenti di cui all'art. 10, nn. da 1 a 4, D.P.R. 633/1972 (serv. concess. crediti, assicurazione, ecc.)
	-	(VE 33 - VF34 campo4)	(Operazioni esenti meno ammontare delle cessioni di beni ammortizzabili e passaggi interni esenti Iva)
Denominatore	**Segno**	**Rigo**	
	+	VE 50	Volume d'affari
	-	VF 34 campo 8	Operazioni non soggette che se effettuate nello Stato non darebbero diritto a detrazione
	+	VF 34 campo 5	Operazioni non soggette che se effettuate nello Stato darebbero diritto a detrazione
	+	VF 34 campo 6	Operazioni di cui all'art. 74, co. 1, D.P.R. 633/1972 (regime monofase)
	-	VF 34 campo 2	Operazioni esenti di cui all'art. 10, nn. da 1 a 9, D.P.R. 633/1972 che non formano oggetto attività impresa
	-	VF 34 campo 3	Operazioni esenti di cui all'art. 10, n.27-quinquies, D.P.R. 633/1972 (cessione beni acquistati senza diritto totale a detrazione)

% IVA DETRAIBILE = $\dfrac{\textbf{OPERAZIONI con DIRITTO alla DETRAZIONE – (*)}}{\textbf{OPERAZIONI con DIRITTO alla DETRAZIONE + OPERAZIONI ESENTI – (*)}}$ x 100

(*): dal conteggio sopraindicato vanno esclusi (sia dal numeratore che dal denominatore):
- cessioni di beni ammortizzabili,
- passaggi di beni tra attività separate;
- conferimenti in società di aziende o rami di aziende;
- cessioni di denaro o crediti e di campioni gratuiti di modico valore;
- passaggi di beni dipendenti da fusioni, scissioni, trasformazioni, ecc.;
- operazioni esenti di cui al n. 27-quinquies) dell'art. 10 **[CFF ❶ 210]**;
- operazioni di cui ai nn. da 1) a 9) dell'art. 10, qualora le stesse non formino oggetto dell'attività propria aziendale o siano accessorie ad operazioni imponibili.

ESEMPIO

RICAVI (Vol. **affari**) **6.000,00**

Operazioni imponibili 3.000,00 (Iva 22%) = Iva a debito **660,00**
Operaz. NON imponibili 200,00

Operazioni ESENTI 2.800,00
Tot. 6.000,00

2.000,00 **inerenti all'attività propria**
702,00 operazioni previste dal n. 11
90,00 operaz. previste dai nn. 1-9 NON rientranti nell'attività propria imprenditoriale
8,00 operazioni previste dal n. 27-quinquies

ACQUISTI e SPESE: 5.000,00
(Iva 22%) = **Iva** a credito **1.100,00**

PERCENTUALE di DETRAIBILITÀ: $\dfrac{3.200{,}00 + 702{,}00}{3.200{,}00 + (2.800{,}00 - 98{,}00)} \times 100 = \dfrac{3.902{,}00}{5.902{,}00} \times 100 = \textbf{66{,}113\%} = \textbf{66\%}$

IVA DETRAIBILE: 1.100,00 (Iva su Acquisti) x **66% = 726,00**
IVA NON DETRAIBILE: 1.100,00 (Iva su Acquisti) – **726,00** (Iva detraibile) = **374,00**
IVA A CREDITO: 66,00 (726,00 – 660,00)

nunziospano63 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

Esempi: PRO-RATA e LIQUIDAZIONI

Esercizi (*)	Pro-rata vedi % Iva detraibile	% IVA DETRAIBILE	% di INDETRAIBILITÀ	
			ANNUALE (definitiva)	PERIODICA (provvisoria)
(inizio attività)	Op. Imp. / Op. Imp. + Op. es. = 8.500,00 / 10.000,00	= 85%	15%	% presunta
1° anno	Op. Imp. / Op. Imp. + Op. es. = 12.000,00 / 20.000,00	= 60%	40%	15%
2° anno	Op. Imp. / Op. Imp. + Op. es. = 6.500,00 / 10.000,00	= 65%	35%	40%
3° anno	Op. Imp. / Op. Imp. + Op. es. = — / 18.000,00	—	100%	100%
4° anno	Op. Imp. / Op. Imp. + Op. es. = 6.000,00 / 15.000,00	= 40%	60%	100%
5° anno	Op. Imp. / Op. Imp. + Op. es. = 22.500,00 / 30.000,00	= 75%	25%	60%

(*) Le norme si applicano dall'**1.1.1998**.
Iva su acquisti 2° anno: **2.500,00**
Iva ind. in base a pro-rata provvisorio: **2.500,00 x 60% = 1.500,00**
Iva ind. in base a pro-rata definitivo: **2.500,00 x 65% = 1.625,00**
Differenza da portare a conguaglio in dichiarazione annuale: **1.625,00 – 1.500,00 = 125,00**

COMPRAVENDITE IMMOBILIARI EFFETTUATE nel corso del 2006 : vedi G.P.F. 1/2008, pagg. 47-48.

IMMOBILIARI di LOCAZIONE : a partire dall'1.1.1998 è previsto che le imprese che acquistano immobili ad **uso abitativo** per destinarli alla realizzazione di **locazioni esenti** di cui all' art. 10, co. 1, n. 8, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 210] **non subiscono** l'indetraibilità oggettiva prevista dall' art. 19-bis1, co. 1, lett. i), D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 219A] se da esse ne derivi una **riduzione** del **pro-rata** di detrazione. Dalla stessa data è prevista la **facoltà** di **separazione** delle attività esenti da quelle imponibili.
L' art. 9, D.L. 22.6.2012, n. 83 , in vigore dal 26.6.2012, ha profondamente innovato il trattamento Iva delle locazioni e delle cessioni di immobili, soprattutto per quanto riguarda le imprese immobiliari che detengono immobili abitativi. Esso ha, di fatto, previsto, sia pure spesso condizionata dall'esercizio di un'opzione, diversi casi di applicazione dell'Iva sulle locazioni e cessioni di immobili abitativi. Tuttavia, escludendo le fattispecie degli alloggi sociali, i benefici previsti (imponibilità ad Iva) sono una prerogativa solo per le imprese di «costruzione», le quali possono optare per l'imponibilità ad iva delle locazioni, ovvero per le cessioni di tali immobili oltre il termine di cinque anni dall'ultimazione dei lavori di costruzione o ristrutturazione degli stessi. Resta ferma l'applicazione dell'Iva naturalmente (senza alcuna opzione) per le cessioni di immobili costruiti o ristrutturati dalle stesse entro cinque anni dall'ultimazione dei lavori.

LEASING TRASLATIVO IMMOBILIARE : l'Agenzia delle Entrate, con R.M. 12.8.2005, n. 119/E, ha equiparato il «leasing traslativo» di natura immobiliare, finalizzato alla vendita di fabbricati abitativi, alla cessione ordinaria di tali beni. Conseguentemente la società di leasing che acquista usualmente unità immobiliari per conto di clienti al fine della successiva vendita «realizza un'attività che è assimilabile alla compravendita immobiliare» .

SEMINARI e CORSI di FORMAZIONE : in base alla R.M. 25.7.2005, n. 100/E , la detraibilità o meno dell'Iva relativa ai beni e ai servizi acquisiti da un istituto che organizza corsi e seminari di formazione dipende dal **trattamento Iva** dell'attività esercitata.
Qualora l'istituto percepisca, per svolgere la propria attività sia **contributi** fuori campo Iva sia **compensi** (esenti e soggetti ad Iva), l'Iva detraibile va determinata **scomputando** dall'Iva **totale** sugli acquisti la **quota parte indetraibile** relativa alle operazioni **escluse** (art. 19, co. 2, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 219]). Sull'Iva **residua** va calcolato l'importo detraibile con il **pro-rata** relativo alle operazioni esenti e soggette (art. 19, co. 5 e art. 19-bis, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 219a]).

OPERAZIONI ESENTI e PRO-RATA : **non tutte** le operazioni esenti **influiscono sul pro-rata** di detraibilità dell'Iva; **non tutte partecipano al volume d'affari** ; solo **alcune** di esse **consentono la dispensa dagli adempimenti** di fatturazione e registrazione degli acquisti ai sensi dell' art. 36-bis, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 236a]; la tabella riportata a pag. prec. [APPLICAZIONE del PRO-RATA] precisa **queste caratteristiche** per **ciascuna operazione esente** da Iva prevista dall' art. 10, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 210] . Ai fini del pro-rata, le operazioni poste in essere dalle società fiduciarie cd. statiche (oltre all'attività di amministrazione fiduciaria di patrimoni, operazioni di cessione di titoli, valori mobiliari ed altri strumenti finanziari per conto dei propri clienti), esenti da Iva ai sensi dell' art. 10, co. 1, n. 4, D.P.R. 633/1972 , non concorrono alla formazione del rapporto di detraibilità dell'imposta.
Le operazioni di **finanziamento** poste in essere da **concessionarie** di **auto** ed i corrispettivi per lo svolgimento dell'attività di intermediazione nelle operazioni di finanziamento sono **esenti** Iva ma **non concorrono** al calcolo del **pro - rata** di detraibilità, in quanto accessorie o strumentali all'acquisizione dei contratti di vendita degli autoveicoli (R.M. 5.4.2011, n. 41/E) .

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

MODALITÀ di REGISTRAZIONE delle FATTURE ad IVA INDETRAIBILE : segue regole **particolari** . In sintesi:

- chi **EMETTE** la fattura (fornitore) deve provvedere a registrarla secondo le **regole** ed i **termini usuali** ;
- chi **RICEVE** la fattura (acquirente) deve **numerarla** e **registrarla**, annotando l'imponibile e l'Iva in due apposite colonne del registro acquisti**solo nel caso** di **indetraibilità** di natura **soggettiva** . Nella liquidazione periodica non si terrà conto dell'Iva annotata in tali colonne. In caso di **indetraibilità di tipo oggettivo** dal **21.2.1997** non **esiste** l' **obbligo** di **registrazione ai fini Iva** . Tale obbligo **permane** se i registri Iva fanno le veci della documentazione per le imposte dirette (ad es. imprese in contabilità semplificata).

ATTIVITÀ ACCESSORIA : la vendita, da parte di un'impresa di costruzione, di fabbricati realizzati per proprio conto non può essere considerata un'operazione immobiliare accessoria, in modo da **escluderla** dal **calcolo** del **pro - rata** di detrazione, poiché costituisce il prolungamento diretto, necessario e permanente dell'attività dell'impresa stessa (sentenza Corte di Giustizia UE del 29.10.2009, C-174/08).

DETRAZIONE IVA degli ENTI NON COMMERCIALI

(art. 19-ter, D.P.R. 26.10.1972, n. 633 [CFF ❶ 219b])

DETRAZIONE: **per gli enti non commerciali** è ammessa in detrazione, in base alle norme precedentemente esaminate, **solo l'Iva relativa agli acquisti o alle importazioni** effettuate nell'eventuale esercizio di **attività commerciali** o agricole, a condizione:

a) che la contabilità relativa all'attività commerciale o agricola **sia tenuta separatamente** da quella dell'attività principale e conformemente a quella indicata per le imposte dirette dagli artt. 20 e 20-bis, D.P.R. 600/1973 [CFF ❷ 6320 - 6320a]. Per le **Amministrazioni** dello **Stato**, le **Regioni,** le **Province,** loro **consorzi** ecc. (escluse le A.s.l.) la contabilità separata si realizza nell'ambito della **contabilità pubblica obbligatoria**, con la predisposizione di appositi capitoli o articoli per ciascuna attività rilevante ai fini **Iva** (C.M. 13.6.1980, n. 26 e art. 47, L. 342/2000 [CFF ❶ 1725h]). Dal 29.11.1992 l'art. 4-bis del D.L. 394/1992, conv. con L. 461/1992 ha esteso tale previsione anche alle **Camere di Commercio** e, dal 30.11.1997, alle **Università ed enti di ricerca** (L. 29.11.1997, n. 410, di conversione del D.L. 29.9.1997, n. 328);
b) che la contabilità obbligatoria per **legge** o per **statuto** sia tenuta anche in relazione all'**attività istituzionale** e che la stessa non presenti **irregolarità** tali da renderla **inattendibile**.

NORME APPLICABILI: trovano applicazione, se esistono contemporaneamente operazioni esenti e operazioni imponibili, le disposizioni degli artt. da 19 a 19-bis2 [CFF ❶ 219 – 219B]. L'imposta relativa ai beni e servizi utilizzati **promiscuamente** è ammessa in detrazione per la **parte** imputabile all'esercizio dell'attività commerciale o agricola.

ACQUISTI INTRACOMUNITARI: particolari norme sono previste per gli **enti, associazioni, organismi** non commerciali e non soggetti Iva (ai sensi dell'art. 4, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 204]) che effettuano **acquisti intracomunitari** per i quali è dovuta l'Iva e che non optano per l'applicazione dell'Iva su tali acquisti (art. 38, co. 6, D.L. 331/1993 [CFF ❶ 1259]).

nunziospano63 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

OPERAZIONI ESENTI

(art. 10, D.P.R. 26.10.1972, n. 633 [CFF ❶ 210])

OPERAZIONI ESENTI: le operazioni **esenti** da Iva sono elencate all'art. 10, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 210]; la loro effettuazione **non implica** quindi l'**applicazione** dell'imposta e il conseguente obbligo di **versamento**. Esse comportano però il rispetto di tutti gli **adempimenti formali** richiesti per le operazioni imponibili e **non consentono** (salvo eccezioni) la **detrazione** dell'imposta assolta a monte.

N°	**OPERAZIONI ESENTI** (art. 10 [CFF ❶ 210])	**pro-rata (art. 19-bis, co. 2)**	**rientra nel vol. affari (art. 20)**	**consente opzione (art. 36-bis)**
1.	Concessione, negoziazione e gestione di **crediti** e operazioni di **finanziamento**. Assunzione di **impegni** di natura **finanziaria**, **fideiussione** e altre **garanzie** e **gestione** di garanzie di **crediti**. Operaz. relative a **depositi** di fondi, **c/c**, **pagamenti**, **crediti** e **assegni** e effetti commerciali (nuova formulaz. dal 14.3.1997) e (dall'1.1.2001) **gestione** di **fondi pensione**. **(1)** Erogazione di **mutui** da parte di **enti previdenziali** a favore di **propri dipendenti** (R.M. 28.2.2002, n. 61/E; R.M. 2.1.2003, n. 1/E). **Servizi bancari** (pagamenti e trasferimenti monetari connessi a mutui fondiari erogati da imprese autorizzate all'esercizio dell'attività bancaria alla propria clientela) e **servizi accessori** resi da **società estera** o da sua **stabile organizzazione** a società bancarie o assicurative (R.M. 28.5.2003, n. 120/E). **Servizi telematici** relativi ad operazioni finanziarie che **generano** in capo al cliente **esposizioni finanziarie** a credito o a debito (R.M. 13.6.2003, n. 133/E). Contratto di factoring **(1a)**	SÌ*	SÌ*	SÌ**
2.	**Assicurazioni (1) (1b)**	SÌ*	SÌ*	SÌ**
3.	**Operaz. su valute estere**, compresa copertura rischi di cambio **(1) (2)**	SÌ*	SÌ*	SÌ**
4.	**Operazioni** relative ad azioni, obbligazioni e altri titoli e su valori **mobiliari** e strumenti **finanziari diversi** dai titoli (**esclusa** custodia e amministrazione e **compresi** servizi informatici forniti dal Cedborsa Spa – R.M. 7.4.1986, n. 323352) **(1) (3) (4)**	SÌ*	SÌ*	SÌ**
5.	**Riscossione dei tributi** (compresi aggi spettanti a consorzi di bonifica – C.M. 26.2.1999, n. 52/E – e aggi spettanti a Concessionari di servizi di riscossione, liquidazione e accertamento delle entrate comunali – R.M. 5.2.2003, n. 25/E); l'aggio corrisposto dalle Camere di Commercio ai soggetti incaricati riscossione del diritto annuale – R.M. 24.2.2009, n. 47/E **(5)**	SÌ*	SÌ*	SÌ**
6.	**Operazioni** relative a **lotto, lotterie nazionali**, e **dall'1.1.1997** quelle relative all'esercizio dei **totalizzatori** e scommesse **a libro** per le corse dei cavalli ivi comprese le relative **operazioni** di **raccolta** e dall'**1.1.2001 giochi** di **abilità** e **concorsi pronostici** riservati allo Stato ed altri enti (Totocalcio, Totip, Totosei e Totogol) **Raccolta** di **giocate** con apparecchi da intrattenimento di cui all'art. 110, co. 2, R.D. 18.6.1931, n. 773 (a partire dall'1.1.2005) – L. 30.12.2004, n. 311. **Raccolta** di **scommesse** su **corse di cani** mediante totalizzatori automatici da parte di ente privato (Corte Cass., sent. 15.10.2004, n. 20351/04) **(6)**	SÌ*	SÌ*	SÌ**
7.	**Operazioni relative a scommesse** (diverse da quelle del punto 6), **operazioni** di **sorte locali**, esercizio del gioco nelle **case** da **gioco** autorizzate (dall'1.7.1997)	SÌ*	SÌ*	SÌ**
8.	**Locazioni di immobili**, anche **finanziaria**, **escluse** le **locazioni**, perlequalinelrelativoattoillocatorehaespressamente **manifestato** l'**opzione** perl'**imposizione**, di **fabbricati abitativi** effettuate dalle **imprese costruttrici** o dalle imprese che vi hanno eseguito, anche tramite imprese appaltatrici, gli interventi di cui all'art. 3, co. 1,	SÌ*	SÌ*	SÌ**

nunziospano63 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

N°	OPERAZIONI ESENTI (art. 10 [CFF ❶ 210])	pro-rata (art. 19-bis, co. 2)	rientra nel vol. affari (art. 20)	consente opzione (art. 36-bis)
	lett. c), d) e f), D.P.R. 6.6.2001, n. 380 (Testo Unico edilizia), di fabbricati abitativi destinati ad **alloggi sociali** come definiti dal D.M. 22.4.2008, e di **fabbricati strumentali** che per loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni **(7)**	SÌ*	SÌ*	SÌ**
8-bis.	**Cessioni di abitazioni**, **escluse** quelle effettuate da imprese **costruttrici** o di **ripristino** che hanno ultimato gli interventi da **meno** di **5 anni** ovvero quelle effettuate dalle stesse imprese anche successivamente nel caso in cui nel relativo **atto** il cedente ha espressamente **manifestato** l'**opzione** per l'**imposizione (8)**	SÌ*	SÌ*	SÌ
8-ter.	**Cessioni di immobili strumentali**, ad **eccezione** di quelle effettuate da imprese **costruttrici** o di **ripristino** che hanno ultimato gli interventi da **meno** di **5 anni** e di quelle per le quali nel relativo **atto** il cedente ha espressamente **manifestato** l'**opzione** per l'**imposizione (8a)**	SÌ*	SÌ*	SÌ
9.	**Prestazioni di mandato e intermediazione** relative alle **operazioni da 1 a 7** e relative all'**oro e a valute** poste in essere da **Banca** d'**Italia** o **Ufficio italiano cambi** (ora Uif) (dal 5.2.2000) **(9) (10)**	SÌ*	SÌ*	SÌ**
10.	*Carta e prestazioni agli editori (soppresso dall'1.1.1990)*	—	—	—
11.	**Cessioni** e **intermediazioni di oro da investimento**, **salvo opzione** per l'**imponibilità** (nuova formulazione dal 5.2.2000) **(10)**	NO	SÌ	NO
12.	**Cessioni gratuite di beni** di propria produzione a enti pubblici o associazioni riconosciute, fondazioni ed Onlus **(11)**	SÌ	SÌ	SÌ
13.	**Cessioni** di cui al n. 12 **per calamità naturali** o **catastrofi** (comprese quelle di cui alla L. 24.2.1992, n. 225) **(12)**	SÌ	SÌ	SÌ
14.	**Trasporti pubblici urbani** effettuati con **taxi** e **simili (13)**	SÌ	SÌ	SÌ
15.	**Trasporto** di **malati** o **feriti**, con veicoli equipaggiati, da parte di **imprese autorizzate** e (dall'1.1.1998) **Onlus (14)**	SÌ	SÌ	SÌ
16.	**Servizi postali universali** e le cessioni di beni e le prestazioni di servizi a queste accessorie, effettuate dai soggetti obbligati ad assicurarne l'esecuzione (dal 24.8.2010)	SÌ	SÌ	SÌ**
17.	*Raccolta e smaltimento rifiuti solidi urbani (soppresso dall'1.1.1994)*	—	—	—
18.	**Prestazioni sanitarie di diagnosi, cura e riabilitazione rese alla persona** nell'esercizio di professioni e arti sanitarie soggette a vigilanza **(15) (24)**	SÌ	SÌ	NO
19.	Prestazioni di **ricovero** e **cura** rese da **ospedali** e **cliniche convenz.** nonché da **società** di **mutuo soccorso** ed **Onlus** compresa somministrazione medicinali e vitto; prestazioni di cura degli **stabilimenti termali (16) (24)**	SÌ	SÌ	NO
20.	**Prestazioni educative e didattiche di scuole riconosciute**, Onlus, insegnanti privati, versamenti di enti pubblici per aggiornamento, formazione ecc. del personale **(16) (17) (18) (24)**	SÌ	SÌ	SÌ
21.	**Prestaz. di brefotrofi, asili**, colonie, case di riposo e simili **(16) (17) (18) (24) (25)**	SÌ	SÌ	SÌ
22.	**Prestazioni di biblioteche, musei**, ecc. **(19)**	SÌ	SÌ	SÌ**
23.	**Prestazioni previdenziali** e assistenziali a favore dei dipendenti	SÌ	SÌ	SÌ
24.	**Cessione di organi, sangue,** latte umani	SÌ	SÌ	SÌ
25.	*Protesi e apparecchi ortopedici (soppresso dall'1.1.1981)*	—	—	—
26.	*Servizi di vigilanza e custodia autorizzati (soppresso dall'1.1.1994)*	—	—	—

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

N°	OPERAZIONI ESENTI (art. 10 [CFF ❶ 210])	pro-rata (art. 19-bis, co. 2)	rientra nel vol. affari (art. 20)	consente opzione (art. 36-bis)
27.	**Servizi di pompe funebri** (vedi R.M. 29.11.2002, n. 376/E)	SÌ	SÌ	SÌ
27-bis.	*Canoni dovuti da imprese pubbliche per l'affidamento in concessione di costruzione e di esercizio di impianti di smaltimento (soppresso dal 2.3.1997)*	—	—	—
27-ter.	Prestazioni **socio sanitarie** fornite da **enti pubblici**, **istituzioni riconosciute**, **enti** con finalità assistenziali, nonché Onlus ad anziani, inabili, tossicodipendenti, ecc. (dall'1.12.1995), nonché rese a persone migranti, senza fissa dimora, richiedenti asilo, detenute e a donne vittime di tratta (dall'1.1.2007) **(20) (24)**	SÌ	SÌ	SÌ
27-quater.	Prestaz. **delle compagnie barracellari** di cui all'art. 3, L. 2.8.1987, n. 382 (art. 10, co. 22-bis, D.L. 323/1996, conv. con L. 425/1996 – dal 17.8.1996) **(21)**	SÌ	SÌ	SÌ
27-quinquies.	**Cessioni** di beni acquistati o importati **senza diritto alla detrazione totale** ai sensi degli artt. 19, 19-bis1 e 19-bis2 *(aggiunto dall'1.1.1998)* **(22)**	NO	SÌ	SÌ
27-sexies.	**Importazioni** nei **porti**, effettuate dalle **imprese** di **pesca marittima**, dei **prodotti** della **pesca**, purché prima di qualsiasi consegna (dall'1.1.2001) **(23)**	SÌ	SÌ	SÌ

* **Non** si tiene conto di queste operazioni ai fini del **pro-rata** quando **non costituiscono oggetto dell'attività propria dell'impresa** o sono **accessorie ad altre operazioni imponibili**.

** Tali operazioni vanno **fatturate** solo su **richiesta** del **cliente** (art. 3, co. 6, L. 7/2000; fino al 4.2.2000 era necessario che rientrassero nell'attività principale dell'impresa). Le operazioni del **punto 6 non vanno mai fatturate**, ma debbono **comunque essere registrate** (C.M. 21.3.1997, n. 87).

Note:

(1) Queste operazioni, se effettuate nei confronti di soggetti residenti fuori Ue o se relative a beni destinati ad essere esportati fuori Ue sono operazioni **non imponibili** (art. 9, co. 1, n. 12 [CFF ❶ 209]). Le operazioni relative a valute sono considerate in ogni caso prestazioni di servizi (art. 3, co. 2, L. 7/2000 [CFF ❶ 1711]).
Sono soggetti all'aliquota Iva ordinaria i corrispettivi relativi alla fornitura, gestione e manutenzione di un'**infrastruttura telematica** volta a realizzare un nuovo sistema di «corporate banking **interbancario**», addebitati dal fornitore ad Acbi (Associazione per il corporate banking Interbancario) e, nella fase di ribaltamento, da questi verso i suoi consorziati. **Non** è possibile infatti, applicare il regime di **esenzione** per le operazioni finanziarie in quanto si è in presenza di un'**operazione preliminare** o **propedeutica** al servizio di pagamento vero e proprio (RR.MM. 28.4.2008, n. 175/E e 1.8.2008, n. 337/E). **Non** possono considerarsi **accessorie** all'**attività principale**, con conseguente rilevanza ai fini del calcolo del pro-rata, le operazioni esenti di finanziamento prestate da una **società appartenente** ad un **gruppo**, nei confronti delle altre società facenti parte del medesimo gruppo, in quanto per lo svolgimento di tale attività è richiesta un'attività complessa che richiede una specifica organizzazione (R.M. 21.7.2008, n. 305/E).
La Corte di Giustizia Ue nella sentenza 4.5.2006, causa C-169/04 ha equiparato, sotto il profilo Iva, la gestione dei **fondi pensione** a quella dei **fondi comuni** di **investimento**. Pertanto, è necessario valutare caso per caso la natura dei servizi delegati dal fondo pensione alla società di gestione al fine di stabilire se agli stessi possa essere applicato il regime di esenzione ex art. 10, co. 1, n. 1), D.P.R. 633/1972 o se tali servizi, rappresentando mere prestazioni materiali o tecniche, debbano essere assoggettati ad Iva. In particolare, se i servizi forniti dalla società sono riconducibili solo ad alcune fasi della gestione amministrativa e contabile del fondo e si configurano come autonome **prestazioni di servizi** o **mere prestazioni materiali** o **tecniche**, sono imponibili ad aliquota Iva ordinaria (R.M. 29.11.2011, n. 114/E).

(1a) Le **operazioni** di **factoring**, a differenza di quelle di recupero crediti, rientrano tra le **operazioni esenti**. È necessario, di volta in volta, individuare la corretta natura dell'operazione concretamente realizzata, concentrandosi in particolare, sulla **causa** del **contratto**, in quanto se essa consiste nell'ottenere dal prestatore una gestione dei crediti rivolta essenzialmente al loro recupero, l'operazione si qualifica appunto come recupero crediti e, come tale, è imponibile ai fini dell'Iva; al contrario, nel caso in cui, stipulando un contratto di factoring, il creditore voglia ottenere un finanziamento, per il quale paga una commissione che si presenta alla stregua di un pagamento di interessi, il factoring realizza un'operazione finanziaria esente da Iva (R.M. 11.3.2011, n. 32/E).

(1b) Sono da considerarsi esenti le prestazioni di gestione degli attivi posti a copertura delle riserve tecniche relative alle polizze unit linked e index linked, i relativi contratti assolvono a finalità di investimento del tutto analoghe, per il singolo investitore, alla sottoscrizione di fondi comuni di investimento. Si tratta dunque di forme di investimento «standardizzato», in cui la compagnia di assicurazione agisce come un intermediario, non potendo influenzare la sostanza o il rendimento dell'investimento. Alla luce di ciò, le prestazioni di gestione degli attivi relativi a tali contratti sono da ritenersi esenti da Iva ex art. 10, co. 1, n. 1), D.P.R. 26.10.1972, n. 633 (R.M. 16.5.2014, n. 52/E). Sono altresì esenti in base alla norma appena citata le prestazione di gestione degli attivi posti a copertura delle polizze assicurative sulla vita di carattere finanziario che prevedano l'erogazione di un capitale a scadenza. Anche in questo caso non si tratta, infatti, di forme di investimento predisposte «su misura», in base alle caratteristiche del singolo investitore, ma di forme di investimento standardizzate del tutto assimilabili anch'esse

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

N°	OPERAZIONI ESENTI (art. 10 [CFF ❶ 210])	pro-rata (art. 19-bis, co. 2)	rientra nel vol. affari (art. 20)	consente opzione (art. 36-bis)

a quelle in fondi comuni di investimento. Non è invece applicabile il regime di esenzione alle prestazioni di gestione degli attivi posti a copertura delle riserve relative alle assicurazioni danni costituite sugli attivi di classe C. Diversamente dalle prestazioni sopra menzionate, infatti, per tali prestazioni di gestione non è ravvisabile il carattere oggettivo proprio dell'esenzione, vale a dire una sottostante forma di investimento finanziario di carattere standardizzato. Tali prestazioni non rientrano dunque nel regime di esenzione di cui al citato art. 10, co. 1, n. 1), D.P.R. 633/1972, ma sono imponibili Iva con l'applicazione dell'aliquota ordinaria.

(2) I contratti di **domestic currency swaps**, in cui le parti si impegnano a versare o riscuotere ad una data prefissata un importo determinato in base alla differenza tra tasso di cambio contrattuale e tasso corrente, **non sono compresi** nell'**esenzione** prevista dal presente numero (R.M. 16.7.1998, n. 77).

(3) Sono assoggettate al regime delle obbligazioni anche le **accettazioni bancarie** (R.M. 12.11.1981, n. 12771) e le **cambiali finanziarie** (art. 2, co. 2, L. 14.3.1994, n. 43): le operazioni di negoziazione e le relative intermediazioni sono esenti mentre quelle di emissione e di collocamento/consegna sono escluse dal campo di applicazione dell'Iva. Per la **custodia di titoli** è stata confermata l'**imponibilità** (R.M. 16.7.1998, n. 77).

(4) Dal **14.3.1997** le prestazioni rese da **società finanziarie** nei confronti delle **società venditrici** per la concessione di un finanziamento «**a tasso zero**» sono **esenti** da Iva (R.M. 13.7.1998, n. 71). Le **consulenze** in **materia** di **investimenti**, nei casi in cui siano **strettamente collegate** ad un'**operazione di negoziazione**, sono **esenti** da Iva poiché inquadrabili tra i servizi di intermediazione svolti da un **soggetto abilitato** nell'ambito della proposta di investimento al cliente (R.M. 4.8.2008, n. 343/E).

(5) Sull'**aggio** relativo alla riscossione di **entrate non tributarie** (entrate patrimoniali dei Comuni, contributi volontari ai consorzi, quote associative ad ordini professionali, altre quote associative) si applica l'Iva in **misura ordinaria**, non ricorrendo le condizioni per l'esenzione (R.M. 1.3.2004, n. 24/E).

(6) La C.M. 21.3.1997, n. 87/E ha precisato che rientrano nel volume d'affari e comportano pro-rata (se la vendita dei biglietti è operazione rientrante nell'attività propria dell'impresa); sono in ogni caso **escluse** dall'obbligo di **fatturazione** (art. 21 [CFF ❶ 211]). Le operazioni relative ai **giochi di abilità** e ai **concorsi a pronostici** erano esonerate da fatturazione, registrazione e dichiaraz.; dall'1.1.2001 sono **operazioni esenti** anche quelle riservate allo Stato, al Coni e all'Unire (art. 30, co. 1, lett. a) e c), L. 388/2000 e C.M. 3.1.2001, n. 1/E, p.to 2.3.1) regolate fino al 31.12.2000 dall'art. 74, co. 7, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 274]. Sono esenti anche le **prestazioni** relative all'attività di **raccolta delle scommesse** effettuate da una società in nome e per conto di un'altra società (R.M. 28.1.2005, n. 11/E). Ai fini dell'esenzione è **irrilevante** la **nazionalità** (all'interno dell'Unione europea) del soggetto che svolge l'attività di gestione di giochi e apparecchi per giochi d'azzardo (Corte Giustizia Ue, Sez. II, Sent. 17.2.2005, in cause riunite C-453/02 e C-462/02). Le prestazioni di servizi rese da una società estera nei confronti di un'altra italiana, consistenti nella «**fissazione delle quote delle scommesse**», rientrano nella fattispecie di cui all'art. 7, co. 4, lett. d), D.P.R. 26.10.1972, n. 633 ed essendo territorialmente rilevanti ai fini Iva in Italia, la società italiana dovrà emettere una fattura con applicazione dell'Iva nella misura ordinaria, secondo le modalità previste dall'art. 17, co. 3, D.P.R. 633/1972. Sono **esenti** dall'Iva, ex art. 10, n. 7), D.P.R. 633/1972 le sole **operazioni attive**, ovvero quelle relative all'**accettazione** delle **scommesse**, prestate in occasione di gare, corse, giochi – si veda anche la C.M. 13.3.2006, n. 10/E (R.M. 13.3.2008, n. 94/E).

(7) Le locazioni di immobili, effettuate da soggetti Iva, sono caratterizzate da diversi regimi di applicazione dell'imposta. L'esenzione qui prevista riguarda in primo luogo: **terreni** e **aziende agricole**, altre **aree non fabbricabili**, diverse da quelle destinate a parcheggio. La disciplina delle locazioni di fabbricati è stato modificata dall'art. 9, D.L. 22.6.2012, n. 83, in **vigore** dal **26.6.2012**, conv. con modif. con L. 7.8.2012, n. 134. Per le **locazioni** di **immobili abitativi** è confermato il regime di esenzione ma viene introdotta la **possibilità** di **optare** per l'**imponibilità** Iva per le **imprese costruttrici** e per quelle che hanno eseguito, anche tramite appalto, **interventi** di **recupero** ex art. 3, co. 1, lett. c), d) e f), D.P.R. 380/2001 nonché per i contratti aventi ad oggetto fabbricati destinati ad **alloggi sociali** ex D.M. 22.4.2008.

Con riferimento alla **locazione** di **immobili strumentali** che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni, viene **confermato** il regime di **esenzione Iva** al quale è **sempre possibile** «derogare» con l'**opzione** perl'**imponibilità** da parte del locatore. Inoltre, viene **eliminata** l'imponibilità Iva obbligatoria delle locazioni effettuate nei confronti di «**privati**» o di soggetti passivi Iva con diritto alla detrazione (pro-rata) in misura **non superiore** al **25%.** Ora tali locazioni rientrano nelle generalità dei casi per i quali è prevista l'**esenzione**, **salvo opzione** per l'**imponibilità Iva**. Alla luce delle modifiche apportate dall'art. 9, D.L. 83/2012, conv. con modif. dalla L. 134/2012, alla disciplina Iva delle locazioni e delle cessioni di fabbricati prevista dall'art. 10, co. 1, nn. 8), 8-bis) e 8-ter), D.P.R. 633/1972, la C.M. 28.6.2013, n. 22/E fornisce alcuni chiarimenti su tale nuovo regime ed individua i casi in cui sia possibile esercitare l'opzione per l'applicazione dell'Iva. **Locazioni di fabbricati**: in base all'art. 10, co. 1, n. 8), D.P.R. 633/1972, risultante dalle modifiche apportate dal citato D.L. 83/2012, la regola generale prevista per le locazioni di fabbricati abitativi è l'esenzione Iva, salva la possibilità di applicare l'imposta, previa opzione del locatore espressa nel relativo contratto, alle locazioni di fabbricati abitativi effettuate dalle imprese costruttrici o di ripristino degli stessi ed alle locazioni di fabbricati abitativi destinati ad alloggi sociali (ex D.M. 22.4.2008). Pertanto, l'opzione per l'imponibilità delle locazioni di fabbricati abitativi in regime di libero mercato può essere esercitata soltanto dalle imprese costruttrici e/o di ripristino di tali fabbricati; diversamente, l'opzione per l'imponibilità delle locazioni degli alloggi sociali può essere esercitata a prescindere dalle caratteristiche soggettive del locatore. Circa i fabbricati strumentali, le locazioni di fabbricati che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni (fabbricati strumentali per natura) sono soggette al regime «naturale» di esenzione, salva la possibilità per il locatore di optare per l'applicazione dell'imposta nel relativo contratto. L'Agenzia delle Entrate precisa, altresì, che i contratti di locazione di immobili abitativi stipulati dal 26.6.2012 (entrata in vigore del D.L. 83/2012) sono soggetti al regime di esenzione a meno che, sussistendone le condizioni, l'impresa di costruzione o di ripristino che loca l'immobile manifesti, nel relativo atto, l'opzione per l'applicazione dell'imposta.

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

N°	OPERAZIONI ESENTI (art. 10 [CFF ❶ 210])	pro-rata (art. 19-bis, co. 2)	rientra nel vol. affari (art. 20)	consente opzione (art. 36-bis)

Esercizio dell'opzione: sia per gli immobili abitativi sia per quelli strumentali, è necessario che il locatore manifesti tale scelta nel contratto di locazione. Riguardo ai **contratti in corso di esecuzione**, la nuova disciplina interessa la parte di contratto per la quale non si è ancora verificato il fatto generatore dell'imposta, ovvero i canoni non ancora pagati o non ancora fatturati. L'Agenzia delle Entrate, con provvedimento direttoriale del 29.7.2013, ha approvato il modello per comunicare l'esercizio dell'opzione per l'imponibilità IVA in relazione ai contratti di locazione abitativi in corso al 26.6.2012 e ai contratti di locazione destinati ad alloggi sociali in corso di esecuzione al 24.1.2012. In merito alle modalità di esercizio dell'opzione per l'applicazione dell'Iva a tali contratti, si precisa che l'opzione, vincolante per tutta la durata residua del contratto, deve essere formalizzata con un atto integrativo del contratto di locazione che, se non redatto per atto pubblico o per scrittura privata autenticata, non deve essere obbligatoriamente portato a conoscenza dell'Amministrazione finanziaria, ferma restando, naturalmente, la facoltà di registrarlo. La circolare ricorda inoltre che le nuove disposizioni sopra citate non hanno modificato la disciplina dell'imposta di registro applicabile ai contratti di locazione di fabbricati.

Cessioni di fabbricati: secondo quanto disposto dall'art. 10, co. 1, n. 8-bis), D.P.R. 633/1972, a seguito delle descritte modifiche, le cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato diversi da quelli strumentali sono soggette al regime «naturale» di esenzione da Iva, ad eccezione delle cessioni effettuate dalle imprese costruttrici o di ripristino degli stessi entro 5 anni dall'ultimazione della costruzione o dell'intervento; delle cessioni effettuate dalle stesse imprese anche successivamente, nel caso in cui nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione; delle cessioni di fabbricati abitativi destinati ad alloggi sociali per le quali – come già evidenziato – sempre nel relativo atto, il cedente abbia manifestato l'opzione per l'imposizione. In particolare, si precisa che nulla è mutato per le cessioni infraquinquennali effettuate dalle imprese costruttrici o di ripristino del fabbricato ceduto, che restano imponibili per obbligo di legge; è, invece, mutato il regime Iva delle cessioni realizzate oltre il quinquennio, che sono soggette al regime di esenzione, salva l'opzione per l'applicazione dell'imposta espressa dalle imprese costruttrici o di ripristino all'atto della cessione. L'opzione per l'imponibilità è, quindi, soggettivamente limitata alle sole imprese costruttrici o attuatrici
dei descritti interventi di recupero; pertanto, le cessioni di fabbricati abitativi effettuate da operatori economici diversi restano, come in precedenza, esenti da Iva.

L'art. 57, D.L. 24.1.2012, n. 1, conv. con L. 24.3.2012, n. 27, in vigore dal 24.1.2012, ha modificato l'art. 10, n. 8), D.P.R. 633/1972, prevedendo la possibilità di applicare il regime di imponibilità Iva in via **facoltativa**, oltre che alle locazioni abitative effettuate in attuazione di piani di **edilizia abitativa convenzionata**, anche alle locazioni di abitazioni destinate ad **alloggi sociali** ex D.M. 22.4.2008. L'opzione è possibile in ogni caso e quindi anche se il locatore è diverso dall'impresa costruttrice o ristrutturatrice ed anche se la locazione è stipulata oltre quattro anni dall'ultimazione lavori.

(8) In seguito alle modifiche introdotte dall'art. 9, D.L. 83/2012, in vigore dal 26.6.2012, conv. con modif. con L. 134/2012, per le **cessioni di immobili abitativi** è confermato il regime di **esenzione Iva.** L'**imponibilità Iva** è prevista per l'**impresa costruttrice/di ristrutturazione obbligatoriamente** per le cessioni effettuate **entro 5 anni** dalla data di ultimazione della costruzione/ristrutturazione (come in precedenza) e per **opzione**, da esprimere all'atto, per le cessioni effettuate **trascorsi 5 anni** dalla costruzione/ristrutturazione. Rispetto al passato, quindi, le **imprese costruttrici/di ristrutturazione** hanno **sempre la possibilità** di **assoggettare** ad **Iva** la cessione dell'immobile abitativo, evitando così l'indetraibilità dell'imposta relativa agli acquisti di beni e servizi effettuati per la realizzazione/ristrutturazione; per le cessioni di immobili abitativi poste in essere dalle «**altre imprese**» trova sempre applicazione il regime di esenzione Iva. Per la sintesi della normativa previgente si veda G.P.F. 1/2015, pag. 48.

(8a) Conseguentemente alle modifiche introdotte dal D.L. 83/2012 per le cessioni di immobili strumentali l'**imponibilità obbligatoria** delle cessioni effettuate dall'**impresa costruttrice/di ristrutturazione** è ora prevista per le cessioni poste in essere **entro 5 anni** dalla data di **ultimazione** della costruzione/ristrutturazione (in precedenza l'imponibilità era prevista per le cessioni effettuate nei primi 4 anni) ed è **confermato**, in generale, il **regime** di **esenzione Iva**, al quale il cedente (impresa costruttrice/di ristrutturazione o «altra impresa») può sempre«**derogare**» **esercitando** l'**opzione** per l'**imponibilità** nell'atto (come in precedenza). A partire **dal 12.8.2006** le cessioni di immobili strumentali **imponibili** (anche in seguito ad opzione) sono soggette anche ad imposta di **registro** in **misura fissa** (€ 200) e ad imposte **ipo-catastali** nella misura del **3%** + **1%**. L'opzione per l'imponibilità Iva va esercitata dal **cedente** all'atto di stipula del contratto di compravendita del **singolo** immobile strumentale. Per chiarimenti si veda la C.M. 4.8.2006, n. 27/E. **Non** è **esente** in ogni caso la cessione di un fabbricato **non ultimato** (o in fase di **ristrutturazione** – C.M. 1.3.2007, n. 12/E; R.M. 8.5.2007, n. 91/E), che va assoggettata ad Iva (R.M. 30.3.2007, n. 68/E).

L'art. 9, co. 1, D.L. 83/2012, conv. con modif. con L. 134/2012 ha modificato dal 26.6.2012 anche l'art. 17, co. 6, lett. a-bis), D.P.R. 633/1972 al fine di **estendere** l'applicazione del **reverse charge** a tutte le **cessioni** di **immobili**, sia **abitativi** che **strumentali**, per le quali il cedente ha **optato** per l'**imponibilità Iva**.

In base alla nuova formulazione della citata lett. a-bis), infatti, è obbligatorio applicare il **reverse charge** «*alle **cessioni** di fabbricati o di porzioni di fabbricato di cui ai numeri **8-bis) e 8-ter)** del primo comma dell'art. 10 per le quali nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato l'**opzione per l'imposizione***». Ne consegue che il reverse charge va ora applicato alle cessioni a soggetti passivi Iva di un **immobile abitativo** o **strumentale** da parte dell'**impresa costruttrice/di ristrutturazione** effettuata **oltre 5 anni** dalla fine dei lavori, di un **immobile strumentale** da parte di un'«**altra impresa**», per la quale, nell'atto, il cedente ha **optato** per l'**imponibilità** Iva.

(9) Le prestazioni dipendenti dal contratto di **settlement** (dove i contraenti incaricano la banca di provvedere al dovuto pagamento, consegna o ritiro, ecc.) rientrano tra quelle di mandato di cui al presente numero e sono **esenti** da Iva (R.M. 16.7.1998, n. 77/E). Sono **esenti** i **compensi** che una società (Alfa) che svolge attività finanziaria che eroga a soggetti (Esercenti), da essa individuati, nell'ambito della cd. **attività** di «**issuing**» (a tali soggetti viene conferito un mandato con rappresentanza per le attività di distribuzione, attivazione, ricarica, rimborso e

nunziospano63 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

N°	OPERAZIONI ESENTI (art. 10 [CFF ❶ 210])	pro-rata (art. 19-bis, co. 2)	rientra nel vol. affari (art. 20)	consente opzione (art. 36-bis)

prelievo in contanti, attivazione di carte prepagate nominative che vengono convertite in moneta elettronica). I pagamenti dei compensi che gli Esercenti riconoscono a Alfa per la cd. **attività** di «**acquiring**» – in quanto generante flussi finanziari di regolamento (l'Esercente accetta come strumenti di pagamento delle cessioni dei beni e delle operazioni dei servizi da esso commercializzati gli strumenti di moneta elettronica emessi da Alfa che consentono l'esecuzione di pagamenti ed incassi) – che la stessa Alfa svolge in proprio, sia pure per il tramite di un partner bancario con contratto di mandato, rientrano tra le operazioni di pagamento esenti ex art. 10, n. 1), D.P.R. 633/1972. Non rappresenta un'**attività** di **mediazione** o **intermediazione assicurativa** ai fini Iva (esente ex art. 10, co. 1, n. 9, D.P.R. 633/1972) l'attività di gestione e trattazione delle richieste di risarcimento svolta dalla stabile organizzazione in Italia di un'impresa di assicurazione estera. Tali prestazioni, pertanto, **non** possono essere considerate **esenti**, bensì sono soggette all'aliquota Iva ordinaria in quanto generiche prestazioni di servizi (R.M. 8.5.2008, n. 190/E).

Per i broker assicurativi i compensi percepiti per **l'attività** di **consulenza** e **assistenza** finalizzata all'attività di presentazione e proposta di prodotti assicurativi e l'attività di collaborazione nella gestione o esecuzione, in caso di sinistri, dei contratti assicurativi stipulati risultano essere operazioni esenti (R.M. 30.10.2009, n. 267/E).

(10) Le **cessioni** e **operazioni finanziarie** di **oro** da **investimento** (vedi a pag. 57 [ORO da INVESTIMENTO]) e **relative prestazioni** di **intermediazione** sono **esenti** da Iva, **salvo opzione** per la loro **imponibilità** da parte di soggetti che lo producono, trasformano oro in oro da investimento o (dal 10.12.2000) commerciano quest'ultimo. I **soggetti diversi** da questi devono applicare il **pro-rata** per le **operazioni diverse** dagli **acquisti** (anche Ue) di **oro** da **investimento**, nonché **acquisti** (anche Ue) e importazioni di **oro destinato** ad essere **trasformato** in **oro** da **investimento** o **servizi** di **trasformazione** (peso, forma, purezza) dell'oro stesso.

(11) Le **Asl** sono qualificate a tutti gli effetti **enti pubblici** dotati di **personalità giuridica**: **non** è **richiesto** il requisito dell'**esercizio** in via **esclusiva** dell'**attività** di **assistenza**, beneficenza, istruzione, ecc. necessari per le persone giuridiche private (Nota Min. Fin. 16.6.1999, n. 35228).

Per usufruire dell'esenzione la **cessione** di aree ai Comuni deve essere **gratuita**. Se la cessione è solo apparentemente priva di corrispettivo, ma in realtà serve ad estinguere una precedente obbligazione o si inserisce nell'ambito di un rapporto più complesso, l'operazione deve essere assoggettata ad Iva (RR.MM. 7.8.2008, nn. 349/E e 350/E).

(12) La concessione a **titolo oneroso** al Ministero dell'Ambiente della licenza d'uso di foto digitali da parte di società avente ad oggetto le attività di progettazione e realizzazione di riprese aeree e simili è **soggetta** ad **Iva** (R.M. 16.10.2002, n. 328/E).

(13) A partire dall'1.3.1993 il **trasporto degli alunni della scuola materna** e della **scuola dell'obbligo** è considerato trasporto pubblico urbano (art. 10, co. 12-bis, D.L. 18.1.1993, n. 8, conv. con L. 19.3.1993, n. 68). Il trasporto via acqua è esente solo se urbano, altrimenti sconta l'aliquota del 10% (C.M. 14.1.1998, n. 7). **Non** usufruiscono dell'esenzione le **prestazioni** di **trasporto** fornite da imprese, con proprie **motonavi**, nell'ambito di **gite turistiche con intrattenimento** e di **uscite in mare** per la pesca sportiva (R.M. 28.5.2003, n. 117/E).

(14) La messa a disposizione di un'ambulanza e del relativo personale per una **manifestazione sportiva**, **senza** che sia stato effettuato il trasporto del malato perché non ne è sorta la necessità, è **esente** se la stessa è diretta **esclusivamente** al trasporto di malati o di feriti da parte di imprese autorizzate e lo stazionamento risulta **essenziale** e **logisticamente preordinato** al trasporto stesso (R.M. 16.6.2006, n. 83/E).

(15) L'**esenzione** riguarda l'attività di coloro che esercitano le professioni sanitarie soggette a vigilanza: **medici**, **infermieri**, **assistenti sanitari**, **ostetriche**, **farmacisti** (per l'attività professionale non per quella commerciale), **odontotecnici**, **ottici**, **ortopedici** ed **ernisti**. A partire dal 17.2.1994 sono inoltre esenti in ogni caso le attività di **biologi** e **psicologi** (vedi anche D.M. 17.5.2002) e, se erogate su prescrizione medica, anche quelle dei **terapisti** della riabilitazione, **ortottisti**, **logopedisti**, **massaggiatori** e **massofisioterapisti diplomati** (ad eccezione delle prestazioni dei massofisioterapisti in possesso di diploma biennale – R.M. 13.4.2007, n. 70/E) e **podologi** (D.M. 21.1.1994). In base alla C.M. 14.5.2002, n. 43/E, sono **esenti** anche le prestazioni **fisiokinesoterapiche**, **massoterapiche** e **fisioterapiche** rese alla persona nell'esercizio delle arti sanitarie soggette all'art. 99, co. 2, R.D. 27.7.1934, n. 1265 (Testo Unico delle leggi sanitarie). Sono **esenti** da Iva anche le prestazioni di **diagnosi**, **cura** e **riabilitazione**, rese alla persona da esercenti la professione di **odontoiatra** (L. 24.7.1985, n. 409), nonché da operatori abilitati all'esercizio delle professioni di cui al D.M. 29.3.2001 (D.M. 17.5.2002). L'attività di odontotecnico è esente anche se esercitata in forma societaria, sia di capitali che di persone (C.M. 2.5.1995, n. 129/E). La C.M. 2.10.2002, n. 76/E ribadisce che le prestazioni **mediche** e **paramediche** rese nell'esercizio di professioni e arti sanitarie soggette a vigilanza, nel caso in cui siano effettuate da soggetti **privi** della prescritta **abilitazione**, sono **soggette** ad **Iva**. L'art. 6, co. 10, L. 133/1999, inoltre, prevede che le prestazioni rese dai **medici competenti** ai fini del D.Lgs. 626/1994 (per la **sicurezza** sul lavoro) **sono esenti**: il regime di esenzione è applicabile anche qualora tali prestazioni siano rese da una **società di servizi** nell'ambito della sorveglianza sanitaria sui luoghi di lavoro (R.M. 18.9.2003, n. 181/E). Usufruiscono dell'esenzione le prestazioni rese dai medici che effettuano le **visite fiscali** per conto dell'Inps (R.M. 9.1.2006, n. 7/E) o dell'Inail (C.M. 28.1.2005, n. 4/E e R.M. 13.3.2006, n. 36/E) o di altro ente. Sono altresì **esenti** (vedi la R.M. 28.5.2003, n. 119/E) le **prestazioni sanitarie** rese sulla base di convenzioni tra Asl/cooperativa sociale e società eroganti le prestazioni stesse, nonché le **prestazioni infermieristiche** e **riabilitative** rese **separatamente** dalla gestione globale delle case di riposo indipendentemente dal soggetto erogatore (vedi la R.M. 16.3.2004, n. 39/E).

La Corte di Giustizia Ue (Corte di Giustizia Ue, Sez. III, Sentenza 21.3.2013, in causa C-91/12) fornisce l'interpretazione dell'art. 132, par. 1, lett. b) e c), Direttiva 28.11.2006, n. 2006/112/CE del Consiglio, che dispone l'esenzione da Iva delle operazioni di ospedalizzazione e delle cure mediche, così come delle operazioni ad esse strettamente connesse, assicurate da enti di diritto pubblico oppure, a condizioni sociali analoghe a quelle vigenti per tali strutture, da istituti ospedalieri, centri medici e diagnostici ed altri istituti riconosciuti, aventi la stessa natura, e l'esenzione da Iva delle prestazioni mediche effettuate nell'esercizio delle professioni mediche e paramediche così come defini-

nunziospano63 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

te dallo Stato membro interessato.
La norma citata, in particolare, va interpretata nel senso che le operazioni di chirurgia estetica e i trattamenti di carattere estetico rientrano nelle nozioni di «cure mediche» o di «prestazioni mediche», beneficiando quindi dell'esenzione Iva, qualora tali prestazioni abbiano lo scopo di diagnosticare, curare o guarire malattie o problemi di salute, o di tutelare, mantenere o ristabilire la salute delle persone. Lo scopo di tali operazioni, dunque, assume importanza fondamentale, di modo che se esse nello specifico sono volte a trattare o curare persone che, a seguito di una malattia, di un trauma o a causa di un handicap fisico congenito, necessitino di un intervento estetico, possono rientrare nelle nozioni di «cure mediche» o di «prestazioni mediche alla persona», e dunque sono esenti da Iva, mentre non vi rientrano se il loro scopo è puramente estetico. A tale riguardo, l'opinione del paziente circa le finalità dell'intervento, vale a dire la sua semplice convinzione soggettiva al riguardo, non è di per sé determinante per la valutazione del possibile scopo terapeutico dell'intervento stesso. Al contrario, è la circostanza che tali tipi di intervento siano forniti o effettuati da un appartenente al corpo medico abilitato, oppure che tale professionista ne determini lo scopo, che assume rilevanza ai fini della valutazione se essi possano rientrare nelle nozioni di «cure mediche» o di «prestazioni mediche alla persona».
Peraltro, per valutare correttamente se le prestazioni di servizi in questione siano esenti dall'imposta ex art. 132, par. 1, lett. b) o c), Direttiva 2006/112/CE, vanno tenuti in considerazione tutti i requisiti previsti da tale par. 1 e da altre disposizioni pertinenti del Titolo IX, capi 1 e 2 della Direttiva e, in particolare, per quanto relativo all'ambito oggetto della causa, dagli artt. 131, 133 e 134 della Direttiva stessa. È invece **prestazione di servizi** (art. 3, co. 1, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 203]) l'erogazione da parte delle farmacie di **farmaci**, **ausili ortopedici** e **dispositivi diagnostici in convenzione** con un'Azienda Sanitaria Locale (R.M. 24.9.2003, n. 184/E). Sono **esenti** anche le prestazioni mediche consistenti in **analisi cliniche** rese da laboratori centralizzati, **chiusi al pubblico**, per conto di laboratori associati che curano i rapporti con clienti esterni (R.M. 12.7.2006, n. 87/E). L'esenzione **non** si applica alla prestazione di un medico consistente nell'effettuare una **perizia** relativa allo stato di salute di una persona per sostenere o invalidare una **domanda di versamento** di una pensione di invalidità (Corte UE, Sez. V, Sent. 20.11.2003, in causa C-212/01 e 307/01). **Non** sono, infine, esenti le prestazioni di **medicina legale** e quelle che hanno uno scopo principale diverso dalla tutela della salute (R.M. 22.12.2005, n. 174/E). Sono imponibili le prestazioni medico-legali rese all'Autorità giudiziaria, nell'ambito di un procedimento penale, se poste in essere da medico che, pur essendo dipendente in esclusiva di un'Azienda sanitaria locale, svolge anche altre attività di lavoro autonomo o d'impresa. Sono altresì rilevanti, ai fini Iva, le prestazioni medico-legali rese nel quadro di un giudizio civile o eseguite per finalità assicurative, amministrative e simili, se l'attività di consulenza e svolta con carattere di abitualità da parte del professionista (R.M. 19.10.2015, n. 88).
Le **prestazioni rese** dalle **farmacie** che consistono nella **messa** a **disposizione** di **operatori socio-sanitar**i, **infermieri** e **fisioterapisti** per lo svolgimento di specifiche prestazioni professionali, sono esenti da Iva. Si precisa infatti che, sia secondo la prassi ministeriale consolidata sia conformemente alla giurisprudenza comunitaria, l'applicazione dell'**esenzione Iva** alle **prestazioni sanitarie** deve essere valutata in relazione alla natura delle prestazioni fornite, riconducibili nell'ambito della diagnosi, cura e riabilitazione, ed ai soggetti che prestano la loro attività i quali devono essere abilitati all'esercizio della professione, prescindendo dalla relativa forma giuridica. Pertanto, le prestazioni professionali oggettivamente riconducibili alla diagnosi, cura e riabilitazione della persona e materialmente rese da infermieri, fisioterapisti e operatori socio-sanitari sottoposti a vigilanza ex art. 99, R.D. 1265/1934 (T.U. Leggi sanitarie) o individuati dal D.M. 17.5.2002, possiedono i requisiti per rientrare nell'applicazione dell'art. 10, n. 18), D.P.R. 633/1972. L'esenzione si applica anche nel caso in cui la farmacia, come nel caso di specie, si avvalga, per la prestazione dei servizi sanitari a beneficio del cliente-paziente, di una struttura societaria, eventualmente organizzata in forma di società cooperativa, che effettua le prestazioni tramite propri professionisti sanitari (R.M. 20.12.2011, n. 128/E).

(16) Il regime di esenzione Iva previsto dai nn. 18, 19, 20 e 21 dell'art. 10, co. 1, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 210] si applicava anche alle prestazioni di assistenza sociale effettuate **entro il 31.12.2005** da una **cooperativa sociale** a favore di anziani e minori ma **fatturate** nel **2006** (R.M. 12.7.2006, n. 89/E). Si veda anche la R.M. 20.8.2010, n. 87/E.

(17) L'esenzione non è applicabile all'attività di formazione resa da un ente privo della natura di ente pubblico (R.M. 23.4.1997, n. 81). Sono esenti anche i corrispettivi dei **servizi da enti pubblici** per **formazione**, **aggiornamento**, **riqualificazione** e **riconversione** del **personale** (art. 14, co. 10, L. 537/1993 [CFF ❶ 1287]), fatta eccezione per i corsi formativi organizzati e gestiti **direttamente** dagli enti pubblici (e non tramite terzi soggetti convenzionati – R.M. 4.4.2003, n. 84/E); sono esenti i **soli corrispettivi pagati** e **non** anche **eventuali acquisti** da parte degli enti stessi (R.M. 2.11.2000, n. 164/E) dall'1.1.1994, nonché le prestazioni di natura didattica delle **autoscuole** (R.M. 17.1.1992, n. 430379). **Non** sono **esenti** le attività sociali di **recupero dei minori disadattati** (R.M. 20.11.1995, n. 268/E). Sono **esenti** anche i **contributi** erogati da **enti locali** per l'organizzazione e la gestione di corsi di formazione professionale, ai sensi dell'art. 14, co. 10, L. 24.12.1993, n. 537 [CFF ❶ 1287] (R.M. 19.3.2002, n. 90/E). **Non** sono invece **esenti** i **contributi** incassati da società sportive, anche se affiliate a federazioni sportive nazionali, per **corsi** di **formazione** e **avviamento** a discipline sportive, **non riconosciuti formalmente** dalle federazioni sportive stesse (R.M. 24.6.2002, n. 205/E). L'erogazione di **fondi comunitari** a fondo perduto ad **associazioni di categoria** a copertura di costi relativi alla **formazione ad associati** è considerato **fuori campo Iva** (R.M. 17.9.1997, n. 197/E). I corsi di **formazione professionale** di ricercatori svolti nell'ambito di **programmi nazionali di ricerca** sono esenti da Iva anche se realizzati da terzi (R.M. 14.7.1998, n. 73/E). La R.M. 22.12.1998, n. 182/E precisa che l'**esenzione** in oggetto si applica anche alle **prestazioni rese** da agenzie **non riconosciute** o da quelle costituite in forma di **Onlus**. I termini «**istituti** o scuole» hanno **valore** meramente **descrittivo** e **non** costituiscono, quindi, un **elenco tassativo** dei soggetti che possono fruire dell'esenzione: il requisito del riconoscimento può, inoltre, essere soddisfatto anche dall'autorizzazione regionale al rilascio di certificazioni riconosciute dalla stessa Regione (R.M. 28.5.2001, n. 77). Anche le prestazioni didattiche svolte da **scuole** di **formazione** ed **addestramento piloti** (regolamentate con propri disciplinari sottoscritti dal Ministero dei Trasporti) sono **esenti** (R.M. 18.9.2001, n. 129/E).

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

N°	OPERAZIONI ESENTI (art. 10 [CFF ❶ 210])	pro-rata (art. 19-bis, co. 2)	rientra nel vol. affari (art. 20)	consente opzione (art. 36-bis)

Sono **esenti** anche le prestazioni didattiche di **corsi di lingua straniera** rese da extra-comunitari, solo nel caso di richiesta e ottenimento della cd. «presa d'atto» (R.M. 17.3.2003, n. 65/E). I **corsi** per il **patentino** dei ciclomotori, i **corsi** di **recupero punti**, nonché qualsiasi attività didattica tipica delle autoscuole che non necessiti di specifica autorizzazione, oltre a quella prevista dall'art. 123, Codice della Strada (R.M. 26.9.2005, n. 134/E). Sono **esenti** le prestazioni didattiche rese alle scuole campane dalle «Fattorie didattiche» iscritte all'apposito Albo regionale della Regione Campania (R.M. 15.3.2007, n. 53/E). Sono **esenti**, infine, i **corsi** di **preparazione** all'**esame** di idoneità professionale per **autotrasportatori** di cose per conto terzi e di viaggiatori svolti da un **organismo associativo senza scopo** di **lucro** a tal fine autorizzato. È necessario che i corsi siano realizzati sulla base di autorizzazioni rilasciate dal Ministero dei Trasporti e che gli stessi siano svolti sotto il controllo e la vigilanza dello stesso (D.Lgs. 22.12.2000, n. 395; C.M. Trasporti 9.11.2006, n. 5/2006/APC; R.M. 5.11.2007, n. 308/E). In merito al requisito del **riconoscimento** che è presupposto fondamentale per l'applicazione del regime di esenzione dall'Iva sull'**attività didattica**, gli **organismi privati non identificati** come paritarie o scuole non paritarie per beneficiare ell'esenzione Iva potranno avere il **riconoscimento** anche da enti pubblici diversi dal ministero della Pubblica Istruzione (C.M. 18.3.2008, n. 22/E).

L'istanza alla Direzione regionale dell'Agenzia delle Entrate per il riconoscimento (ai fini dell'esenzione Iva) degli organismi privati che svolgono corsi nelle materie presenti negli ordinamenti scolastici di competenza del Ministero dell'Istruzione, dell'Università e della Ricerca nel territorio di più Regioni va presentata in relazione al **domicilio fiscale** (R.M. 3.7.2008, n. 269/E).

I corsi didattici sportivi effettuati da associazioni o società sportive dilettantistiche affiliate ad un ente di promozione sportiva riconosciuto dal Coni non possono fruire dell'esenzione Iva, in quanto, secondo la C.M. 18.3.2008, n. 22/E, tali corsi non sono riconosciuti da un soggetto pubblico con le modalità previste per la specifica attività svolta né risultano approvati e finanziati da enti pubblici (R.M. 14.10.2008, n. 382/E).

L'attività di informazione, consulenza e orientamento al lavoro (**informagiovani/lavoro**), svolta da una cooperativa sociale per conto del Comune, è esclusa dal regime di esenzione Iva in quanto prevista solo per alcune tipologie di attività, tra cui quelle «educative dell'infanzia e della gioventù e quelle didattiche di ogni genere, anche per la formazione, l'aggiornamento, la riqualificazione e riconversione professionale, rese da istituti o scuole riconosciuti da pubbliche amministrazioni e da Onlus». Il servizio di «informa giovani/lavoro» non può essere considerato un'attività educativa (R.M. 21.4.2009, n. 103/E).

I corsi di formazione organizzati dalla Camera arbitrale e di conciliazione di un Ordine degli avvocati, finalizzati all'accesso alla professione di **mediatore**, rientrano nel regime di **esenzione** da Iva, in quanto nel caso di specie si può ritenere che sussista il **riconoscimento**, trattandosi di corsi autorizzati dal Ministero della Giustizia e, quindi, soggetti alle attività di controllo e di vigilanza di quest'ultimo (R.M. 18.4.2011, n. 47/E).

(18) L'**esenzione** accordata a tali prestazioni ha **carattere oggettivo**: spetta, infatti, **indipendentemente** dalla **natura** giuridica del **soggetto** che le **effettua** (R.M. 8.1.2002, n. 1/E). Nell'ipotesi di **asili nido** o **case di riposo comunali**, le prestazioni sono **esenti** se rese dal **Comune**, ovvero da **cooperative** (sociali e non) se si configura una **gestione globale** dell'asilo o della casa di riposo (R.M. 16.3.2004, n. 39/E). In caso di **cooperative sociali** l'esenzione compete anche se la cooperativa ha optato per l'applicazione dell'Iva con aliquota del 4% (R.M. 9.4.2004, n. 60/E). L'**esenzione** compete anche per le prestazioni connesse all'attività di gestione dei centri temporanei di permanenza in Italia per clandestini extra-Ue (R.M. 12.6.2002, n. 188/E). Nel caso di **Ipab** (Istituzione pubblica di assistenza e beneficienza) l'esenzione riguarda esclusivamente la somministrazione di alimenti e bevande resa a favore di soggetti **ospiti** (non esterni – R.M. 9.9.2002, n. 290/E). L'esenzione spetta anche alle **residenze sanitarie assistenziali per disabili** (RSO), gestite dai Comuni (R.M. 25.11.2005, n. 164/E).

(19) Relativamente alle mostre **culturali** e **sociali**, l'esenzione si applica se la mostra:

- si concretizza in **esposizioni** in appositi spazi di quadri, fotografie o altri beni di rilevante **utilità sociale** e **culturale** visitate dal pubblico;
- ha lo **scopo divulgativo** e di **promozione** della **conoscenza**;
- **non** è dettata da **intenti speculativi** o **commerciali**.

Sono esenti anche le prestazioni rese da una società cooperativa cui è affidata la gestione del servizio di biblioteca comunale (R.M. 6.12.2006, n. 135/E). **Non** sono invece **esenti** le prestazioni in oggetto eseguite in forza di un **contratto di appalto** stipulato da una società cooperativa con un ente pubblico in base al quale la società gestisce il servizio di integrazione del personale di sorveglianza e assistenza al pubblico, il servizio di sorveglianza e assistenza e il servizio di cassa nei musei, **se** il contratto stesso prevede un **corrispettivo unitario**: in tale ipotesi, infatti, **non** risulta possibile distinguere le prestazioni relative alla visita dei musei dalle altre. Il corrispettivo del **servizio** di **catalogazione** di un numero consistente di volumi appartenenti a **fondi librari** della **biblioteca** di un Comune non può beneficiare dell'esenzione dall'Iva per «le prestazioni proprie delle biblioteche, discoteche e simili e quelle inerenti alla visita di musei, gallerie, pinacoteche, monumenti, ville, palazzi, parchi, giardini botanici e zoologici e simili». Infatti i servizi che vengono affidati singolarmente a terzi si configurano, in quanto distintamente resi, come **autonome prestazioni** di **servizio**, assoggettate ad Iva con aliquota ordinaria. La R.M. 131/E/2007 aveva poi chiarito che l'esenzione Iva di cui all'art. 10, n. 22), D.P.R. 633/1972, si applica, nel caso di affidamento a terzi del servizio di biblioteca, quando si configuri nell'insieme una gestione globale della predetta struttura (R.M. 10.4.2008, n. 148/E).

(20) L'art. 1, co. da 960 a 963, L. 28.12.2015, n. 208 ha previsto l'introduzione di un'aliquota pari al **5%** per le prestazioni socio sanitarie, di ricovero, assistenziali (di cui all'art. 10, co. 1 nn. 19, 19, 20, 21, e 27-ter, D.P.R. 633/1972) rese da cooperative sociali e loro consorzi.

La disposizione legislativa si applica alle operazioni effettuate sulla base di contratti stipulati, rinnovati o prorogati **successivamente al 1.1.2016**.

Secondo quanto precisato nella C.M. 15.7.2016, n. 31/E, al fine di individuare, sotto il profilo temporale, il termine di decorrenza della nuova disciplina, occorre fare riferimento alla data della stipula, del rinnovo o della proroga dei

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

N°	OPERAZIONI ESENTI (art. 10 [CFF ❶ 210])	pro-rata (art. 19-bis, co. 2)	rientra nel vol. affari (art. 20)	consente opzione (art. 36-bis)

contratti e non alla data di accreditamento della cooperativa, dal momento che il relativo atto *«non ha le caratteristiche per essere giuridicamente qualificato come contratto, convenzione, ecc., risultando, dunque, irrilevante agli effetti fiscali»*. Nel documento di prassi viene inoltre evidenziato come in talune fattispecie, come ad esempio nel caso della gestione di una casa di riposo o di asili nido, esistono contemporaneamente due contratti: uno stipulato con l'ente committente (ad es. Comune) entro il 31.12.2015, che ha carattere più generale, e un altro, più specifico, stipulato con l'utente o con i suoi familiari in data successiva. L'Agenzia delle entrate precisa, al proposito come *«il vecchio regime IVA (4 per cento o esenzione) troverà ancora applicazione, ad esempio, fino alla scadenza della convenzione o concessione principale stipulata con l'ente committente, trattandosi comunque di un'unica prestazione, nei seguenti casi:*
- se il pagamento del corrispettivo contrattualmente stabilito è posto interamente a carico dell'ente committente;
- nell'ipotesi in cui sia prevista una compartecipazione alla spesa da parte dell'ente committente e degli utenti o delle loro famiglie. In tal caso, il rapporto, infatti, trova la sua fonte nel contratto stipulato con l'ente entro il 31 dicembre 2015».
L'esenzione da Iva è prevista quindi esclusivamente per le prestazioni rese dai soggetti di cui ai numeri 19, 19, 20, 21, e 27-ter del primo comma dell'art. 10, D.P.R. 633/1972 (ONLUS). Le cooperative non sociali, che non possono applicare l'aliquota del 5%, assoggetteranno tali prestazioni ad aliquota ordinaria.
L'art. 1, co. 962, L. 28.12.2015, n. 208 ha altresì abrogato il primo periodo dell'art. 1, co. 331, L. 27.12.2006, n. 296, avente natura interpretativa, che aveva precisato come l'assoggettamento all'aliquota del 4% dovesse essere previsto per le cooperative e consorzi che avessero svolto tali prestazioni sia direttamente, che in esecuzione di convenzioni o contratti d'appalto. La norma ha anche eliminato il secondo periodo dell'art. 1, co. 331, L. 27.12.2006, mediante il quale si consentiva alle cooperative sociali la facoltà di optare per il regime di esenzione con riferimento alle medesime prestazioni.
Sino al 31.12.2015 le prestazioni di carattere socio-sanitario, educativo e di assistenza se rese da **cooperative** e loro **consorzi** erano imponibili con aliquota al **4%** (Tab. A, parte II, n. 41-bis [CFF ❶ 399]) (si veda al riguardo anche la norma interpretativa di cui alla nota n. 24); quelle **erogate** da **altri enti** sono state assoggettate, fino al 30.9.2003, all'**aliquota** agevolata del **10%** (art. 7, co. 1, L. 488/1999 [CFF ❷ 1704]; art. 2, co. 6, L. 27.12.2002, n. 289); successivamente sono tornate ad essere soggette all'**aliquota ordinaria** (C.M. 26.6.1998, n. 168/E). Il co. 172 della L. 27.12.2013, n. 147, aveva altresì stabilito che, in previsione della riforma dei regimi Iva speciali Ue prevista dalla Direttiva 112/2006/Ce, il l'aliquota Iva del 4% per prestazioni socio-sanitarie, educative, ecc., non si applicasse alle società cooperative e loro consorzi diversi da quelli di cui alla L. 8.11.1991, n. 381 (ossia diversi dalle cooperative sociali) (nuovo co. 488 dell'art. 1, L. 228/2012). Sono imponibili Iva tali prestazioni, se rese, nell'ambito di **asili nido** o **case di riposo comunali**, in modo **distinto** rispetto alla gestione globale dell'asilo o della casa stessa, da **cooperative** (sociali e non) e da **non Onlus** (R.M. 16.3.2004, n. 39/E). Le prestazioni di **assistenza domiciliare** e quelle **socio-assistenziali** rese da **società di capitali non** sono **esenti** e ad esse si applica l'Iva in **misura ordinaria** (R.M. 15.6.2004, n. 81/E). La C.M. 2.11.2004, n. 43/E ha chiarito che le prestazioni socio - sanitarie erogate da enti pubblici, istituzioni riconosciute, enti con finalità assistenziali e Onlus a favore di soggetti svantaggiati sono **esenti**, anche se rese indirettamente attraverso soggetti terzi che, in forza di contratti di appalto, convenzioni o altri contratti, erogano le prestazioni per conto degli enti di cui sopra. La società costituita «in house providing», cui viene affidata la gestione di una parte dei servizi socio-sanitari delle case di riposo di proprietà di una fondazione, **non** può usufruire dell'esenzione in quanto non costituisce un organismo di diritto pubblico. Sono altresì esenti le prestazioni socio-sanitarie rese dalle cd. «**unità** di **strada**» (R.M. 9.8.2007, n. 219/E). Le prestazioni socio-sanitarie e assistenziali rese dalle **aziende speciali** a **favore** di **soggetti svantaggiati** (anziani, tossicodipendenti, malati di Aids, ecc.) possono **beneficiare** dell'**esenzione** Iva. La norma si riferisce genericamente ad «**organismi** di **diritto pubblico**» senza ulteriori specificazioni, di modo che l'agevolazione risulta riferita in via generale alle prestazioni rese, tra gli altri, dagli enti pubblici. Le aziende speciali, costituite ex art. 22, L. 8.6.1990, n. 142 e disciplinate dall'art. 114, D.Lgs. 18.8.2000, n. 267, configurandosi come «enti pubblici», sono dunque riconducibili alla nozione generale di «organismi di diritto pubblico». Di conseguenza, le prestazioni socio - sanitarie da questi poste in essere, ricomprese nell'art. 10, co. 1, n. 27-ter) sono **esenti** da **Iva**, a nulla rilevando il fatto che le aziende speciali svolgano attività commerciale (R.M. 12.3.2008, n. 89/E). I soggetti migranti sono riconducibili tra i destinatari delle prestazioni esenti da Iva allorché presentino particolari condizioni di disagio sociale dovuto all'assenza di una fissa dimora ed alla condizione di richiedente asilo (R.M. 26.8.2009, n. 238/E).

(21) Le prestazioni di cui al n. 27-quater sono quelle rese dalle **compagnie** di **vigilanza rurale** (guardie campestri) che operano in **Sardegna**.

(22) La C.M. 16.7.1998, n. 188/E ha precisato che qualora i beni **acquistati** in esenzione da Iva per effetto di tale disposizione siano **successivamente ceduti** da parte dell'acquirente, su di essi **verrà applicata l'Iva** con le regole previste dal regime dei **beni usati**; dal 9.3.1999 le **operazioni** esenti da Iva di cui all'art. 10, n. 27-quinquies sono **soggette** ad **imposta** di **registro** in **misura proporzionale** e non fissa (art. 5, co. 2, D.P.R. 131/1986 [CFF ❶ 2005]). La **cessione** di un'**auto** da parte di un'**autoscuola** che non ha detratto l'Iva sull'acquisto per effetto di **pro-rata** pari a **zero** è **esente** (R.M. 22.7.1998, n. 83/E). La R.M. 17.6.2002, n. 194/E precisa inoltre che l'esenzione di cui al n. 27-quinquies) **non opera** qualora la detrazione **non** sia stata esercitata perché **non si è subita** la **rivalsa** dell'imposta.

(23) I **prodotti** possono **anche** essere **sottoposti** ad operazioni di **conservazione** ai **fini** della **commercializzazione** (art. 30, co. 1, lett. b), L. 388/2000 e C.M. 3.1.2001, n. 1/E, p.to 2.3.2.).

(24) Come precisato nella nota (20), con efficacia **dal 1.1.2016** l'art. 1, co. 962, L. 28.12.2015, n. 208 ha abrogato il primo periodo dell'art. 1, co. 331, L. 27.12.2006, n. 296, avente natura interpretativa, che aveva precisato come l'assoggettamento all'aliquota del 4% dovesse essere previsto per le cooperative e consorzi che avessero svolto prestazioni di cui ai nn. 18, 19, 20, 21 e 27-ter dell'art. 10, D.P.R. 633/1972 rese ai soggetti svantaggiati sia direttamente, che in esecuzione di convenzioni o contratti d'appalto. La norma, come ricordato dalla C.M. 31/E/2016, ha anche

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

N°	OPERAZIONI ESENTI (art. 10 [CFF ❶ 210])	pro-rata (art. 19-bis, co. 2)	rientra nel vol. affari (art. 20)	consente opzione (art. 36-bis)

eliminato il secondo periodo dell'art. 1, co. 331, L. 27.12.2006, n. 296 che consentiva alle cooperative sociali e loro consorzi di optare per la previsione di cui all'art. 10, co. 8, D.Lgs. 460/1997, che stabilisce l'automatica qualifica come Onlus di diritto di alcuni soggetti, tra i quali le cooperative sociali di cui alla L. 381/1991 e loro consorzi, consentendo alle stesse di beneficiare del regime fiscale più favorevole, tra quello proprio delle Onlus e quello dettato dalla normativa speciale di riferimento. Peraltro, come sottolineato dalla stessa C.M. 31/E/2016, la previsione di cui al citato art. 10, co. 8, D.Lgs. 460/1997, non essendo interessata da alcun intervento normativo, continuerà *«ad esplicare i suoi effetti in relazione agli altri soggetti dalla stessa qualificati come Onlus di diritto, diversi dalle cooperative sociali, e, per quanto concerne queste ultime, solo con riferimento ai tributi diversi dall'Iva»*.
Sino al 31.12.2015, l'art. 1, co. 331, L. 296/2006, avente natura **interpretativa**, aveva previsto l'assoggettamento all'aliquota ridotta del 4% delle prestazioni di cui ai nn. 18, 19, 20, 21 e 27-ter dell'art. 10, D.P.R. 633/1972 rese ai soggetti svantaggiati di cui al n. 41-bis, Tab. A, Parte II [CFF ❶ 399] da parte di cooperative e loro consorzi, sia direttamente sia in esecuzione di convenzioni o di contratti d'appalto. Le cooperative sociali avevano comunque la **facoltà** di optare per la forma giuridica di Onlus. Si ricorda che dall'1.1.2014, per effetto dell'art. 1, co. 172, L. 147/2013, il num 41-bis, Tab. A, parte II, non si applicava a società cooperative e consorzi diversi da quelli di cui alla L. 8.11.1991, n. 381 (cooperative sociali). Per ulteriori approfondimenti sulla disciplina previgente e sulle modifiche apportate dall'articolo 1, co. 960, 962 e 963 della L. 28.12.2015, n. 208 (legge di stabilita 2016) si veda la C.M. 15.7.2016, n. 31/E.

(25) L'art. 2, D.L. 16/2012, conv. con modif. con L. 44/2012, in vigore dal 29.4.2012, ha disposto che l'**esenzione Iva** di cui all'art. 1, co. 604, L. 296/2006 si applica ai soli **collegi universitari** gestiti da enti che operano esclusivamente con la finalità di ospitare gli studenti universitari e di offrire anche agli altri iscritti alle università servizi di supporto alla didattica e alla ricerca e attività culturali e ricreative (art. 1, co. 4, L. 338/2000).

NUOVA IVA «IMMOBILIARE»: l'art. 9, D.L. 83/2012 (decreto crescita) ha cambiato, dal 26.6.2012, il regime Iva nel settore immobiliare, apportando delle modifiche all'art. 10, co. 8, 8-bis ed 8-ter, D.P.R. 633/1972 e ampliando così il raggio d'azione dell'imponibilità in relazione alle cessioni e alle locazioni effettuate dalle imprese costruttrici o da quelle che hanno eseguito lavori di recupero, concedendo a quest'ultime, in taluni casi, di optare per l'applicazione dell'imposta.

LOCAZIONI			
IMMOBILI	**LOCATORE**	**CONDUTTORE**	**IVA**
ABITATIVI	Impresa costruttrice o di ripristino CON opzione	chiunque	imponibile
	Impresa costruttrice o di ripristino SENZA opzione	chiunque	esente
	Locazioni di fabbricati destinati ad alloggi sociali CON opzione	chiunque	imponibile
	Locazioni di fabbricati destinati ad alloggi sociali SENZA opzione	chiunque	esente
	Altro soggetto Iva	chiunque	esente
STRUMENTALI	Soggetto Iva CON opzione	chiunque	imponibile
	Soggetto Iva SENZA opzione	chiunque	esente

Prima dell'attuale riforma vigeva un generale sistema di esenzione, ad esclusione delle locazioni di fabbricati abitativi di durata non inferiore a quattro anni in attuazione di piani di edilizia abitativa convenzionata, ovvero, di locazioni di alloggi sociali (in entrambi i casi era comunque necessaria l'opzione in atto). Erano altresì imponibili le locazioni di fabbricati strumentali, così come definiti dal comma 8-ter dell'art. 10, D.P.R. 633/1972, concessi a soggetti non esercenti attività d'impresa, arti e professioni, a soggetti con un pro-rata non superiore al 25% e, infine, quando in atto si manifestava la volontà di optare per l'imposizione. Il nuovo comma 8 dell'art. 10 conferma un **generale regime** di **esenzione Iva**, a **esclusione** dei **seguenti casi** in cui il locatore abbia espressamente **manifestato** la **volontà** per l'**imponibilità**:

› locazioni effettuate **da imprese costruttrici** o che vi hanno eseguito, anche tramite imprese appaltatrici, lavori di recupero ai sensi dell'art. 3, co. 1, lett. c), d) ed f), D.P.R. 380/2001;
› locazioni di **fabbricati destinati ad alloggi sociali** così come definiti dal D.M. 22.4.2008;
› locazioni di **fabbricati strumentali**.

Quindi, le principali novità riguardano la possibilità concessa alle imprese costruttrici o che vi hanno eseguito, anche tramite imprese appaltatrici, lavori di recupero, di applicare l'Iva, tramite opzione, alle locazioni di immobili abitativi, nonché la rimozione delle ipotesi di obbligatorietà all'imposizione previste per le locazioni di fabbricati strumentali concessi a privati o a soggetti passivi con diritto alla detrazione non superiore al 25%. Si sottolinea che rimangono esenti le locazioni di fabbricati abitativi effettuate da imprese non costruttrici o di recupero.

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

CESSIONI			
IMMOBILI	**CEDENTE**	**CESSIONARIO**	**IVA**
ABITATIVI	Impresa costruttrice o di ripristino che vende prima dei 5 anni	chiunque	imponibile
	Impresa costruttrice o di ripristino che vende dopo 5 anni CON opzione	chiunque	imponibile
	Impresa costruttrice o di ripristino che vende dopo 5 anni SENZA opzione oppure altro soggetto Iva	chiunque	esente
	Impresa che vende fabbricati destinati ad alloggi sociali CON opzione	chiunque	imponibile
STRUMENTALI	Impresa costruttrice o di ripristino che vende prima dei 5 anni	chiunque	imponibile
	Altro soggetto Iva (comprese le imprese costruttrici o di ripristino dopo i 5 anni) SENZA opzione	chiunque	esente
	Altro soggetto Iva comprese le imprese costruttrici o di ripristino CON opzione	chiunque	imponibile

La previgente normativa disponeva, per quanto concerne la cessioni di immobili abitativi, l'imponibilità per i trasferimenti effettuati dalle imprese costruttrici o di ripristino eseguiti prima dei cinque anni dall'ultimazione e per le cessioni di fabbricati abitativi locati per un periodo non inferiore a quattro anni in attuazione di piani di edilizia residenziale convenzionata, ovvero destinati ad alloggi sociali, dove il cedente manifestava l'opzione per l'imposizione. Per i fabbricati strumentali, invece, la vecchia disposizione legislativa prevedeva l'imponibilità per le cessioni effettuate dalle imprese costruttrici o di ripristino eseguite prima dei quattro anni dall'ultimazione, ovvero, per le quali i cessionari erano soggetti privati oppure soggetti passivi con diritto alla detrazione non superiore al 25%; o, infine, quelle per cui il cessionario manifestava la volontà di optare per l'imponibilità.

Il novellato comma 8-bis dell'art. 10 stabilisce, invece, che le **cessioni** di **immobili abitativi** siano **esenti** dall'Iva ad **eccezione** delle seguenti fattispecie:

› **cessioni** effettuate **da imprese costruttrici** o che vi hanno eseguito, anche tramite imprese appaltatrici, lavori di recupero ai sensi dell'art. 3, co. 1, lett. c), d) ed f), D.P.R. 380/2001 **entro 5 anni dall'ultimazione**;

› **cessioni** effettuate **da imprese costruttrici** o che vi hanno eseguito, anche tramite imprese appaltatrici, lavori di recupero ai sensi dell'art. 3, co. 1, lett. c), d) ed f), D.P.R. 380/2001 **dopo 5 anni dall'ultimazione,** ma con **opzione** per l'imponibilità espressa nel relativo atto;

› **cessioni** di **fabbricati destinati ad alloggi sociali**, per le quali nel relativo atto il cedente abbia **espressamente manifestato l'opzione** per l'imposizione.

Novità importanti si rilevano anche nel nuovo comma 8-ter (fabbricati strumentali), in quanto, vengono eliminati le ipotesi di imponibilità in relazione alla qualifica del cessionario, quindi, le vigente legislazione prevede che si ha l'esenzione da Iva ad eccezione delle cessioni:

› effettuate dalle imprese costruttrici o che vi hanno eseguito, anche tramite imprese appaltatrici, lavori di recupero ai sensi dell'art. 3, co. 1, lett. c), d) ed f), D.P.R. 380/2001, entro 5 anni dall'ultimazione.

› effettuate da qualsiasi soggetto Iva, con opzione nel relativo atto per l'imponibilità al tributo.

Ultima novità introdotta dal D.L. 83/2012, riguarda l'**obbligatorietà** del meccanismo del reverse charge per le **cessioni**, sia di fabbricati abitativi sia strumentali, **nell'ambito delle quali il cedente abbia manifestato l'opzione** e il **cessionario** sia naturalmente un **soggetto passivo Iva**.

RENT TO BUY: con la C.M. 19.2.2015, n. 4/E l'Agenzia delle Entrate fornisce chiarimenti in merito alle aliquote e alle modalità di tassazione del nuovo schema contrattuale «rent to buy», vale a dire il contratto di godimento in funzione della successiva alienazione di immobili (art. 23, D.L. 12.9.2014, n. 133, conv. con modif. dalla L. 11.11.2014, n. 164).

Sotto il profilo fiscale il trattamento da applicare al canone corrisposto dal locatario si diversifica tenendo conto della funzione specifica per la quale le somme sono pagate dall'affittuario al proprietario a seconda che si tratti di godimento dell'immobile o di acconto sul prezzo finale di trasferimento.

Nel primo caso si applicano le norme previste per i contratti di locazione, sia dal lato delle imposte dirette che da quello delle imposte indirette; nel secondo caso invece per la quota di canone versata come anticipazione del corrispettivo pattuito per la vendita si applicano le norme previste per gli acconti-prezzo.

Ai fini Iva i canoni di locazione versati per il godimento dell'immobile abitativo sono esenti, salvo il caso in cui il concedente sia un'impresa di costruzione o di ripristino e opti per il regime di imponibilità Iva. L'esenzione si applica anche ai canoni di locazione versati per immobili strumentali, con la possibilità di optare per il regime di imponibilità da parte di tutti i soggetti passivi (regime non più riservato solo alle imprese di costruzione o di ripristino).

PROPRIETARIO/CONCEDENTE NON in REGIME d'IMPRESA nei CASI di RENT TO BUY: se il venditore è un soggetto Irpef privato, alla quota di canone per la concessione in godimento si applica la disciplina dei redditi fondiari e l'imposta di registro è proporzionale (2%), sia per gli immobili abitativi che strumentali. Resta ferma, se sussistono i presupposti, la possibilità di optare per la cd. cedolare secca.

Il corrispettivo per il trasferimento dell'immobile è tassato come plusvalenza realizzata mediante cessione a titolo one-

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

roso di immobili, se la stessa avviene entro 5 anni dall'acquisto. Alle quote di canone incassate come acconto-prezzo si applica la disciplina dei redditi diversi ed esse diventano imponibili al momento della cessione effettiva dell'immobile.

CONSORZI e PRESTAZIONI nei CONFRONTI di CONSORZIATI: l'art. 10, co.2, D.P.R. 633/1972, prevede l'esenzione Iva per le **prestazioni** di **servizi** effettuate nei confronti dei **consorziati** o dei **soci** da **consorzi**, comprese le società consortili e le società cooperative con funzioni consortili, costituiti tra soggetti per i quali, nel **triennio solare precedente**, la **percentuale** di **detrazione non** è stata **superiore** al **10%**, se i corrispettivi dovuti dai consorziati non superano i costi imputabili alle prestazioni stesse (art. 1, co. 261, lett. b), L. 244/2007). Nel caso in cui una **società consorziata acquisisca** un **ramo d'azienda** di un'altra società, il **pro-rata** di **detraibilità** del **triennio**, ai fini della verifica di uno dei due requisiti oggettivi richiesti per l'esenzione, deve essere determinato considerando non solo il volume d'affari realizzato dalla società conferitaria nell'anno d'imposta in cui è avvenuta l'acquisizione, ma anche l'ammontare di tutte le operazioni imponibili riconducibili al ramo aziendale acquistato, con la conseguenza che, ove detta percentuale sia superiore al 10%, non potrà trovare applicazione il regime di esenzione. In sostanza, il pro-rata di detraibilità della società conferitaria risulta essere influenzato dalle operazioni imponibili di quest'ultima e dalle operazioni imponibili realizzate dal ramo d'azienda acquisito.

I servizi consortili sono esenti da Iva, se il soggetto consorziato che ne beneficia rileva una percentuale di detrazione Iva non superiore al 10%, anche tenendo conto delle attività dallo stesso gestite con **contabilità separate** ex art. 36, D.P.R. 633/1972. L'applicazione del regime di esenzione non è preclusa dal fatto che una delle società consorziate, che beneficia delle prestazioni, per una delle attività esercitate con contabilità separata abbia determinato una percentuale di detraibilità Iva superiore al 10%. Il rapporto tra operazioni imponibili e operazioni esenti effettuato unitariamente nell'ambito delle stesse attività esercitate e, in caso di separazione facoltativa delle attività, si deve fare riferimento al **volume d'affari complessivo** (R.M. 31.10.2008, n. 414/E).

Il **regime** di **esenzione Iva** si applica **solo** alle **prestazioni** rese dal consorzio ai propri **consorziati** con **pro rata** di **detraibilità** nei limiti del **10%**, mentre il **regime** di **imponibilità Iva** si applica alle **prestazioni** rese agli **altri consorziati**. Tuttavia, se risultano **prevalenti** le prestazioni rese dal consorzio a soggetti terzi o a consorziati con pro rata di detraibilità superiore al 10%, devono essere soggette ad Iva tutte le prestazioni rese. Ogni consorziato è tenuto a determinare la propria percentuale di detraibilità tenendo conto di tutte le attività esercitate (esenti e non).

Per ulteriori chiarimenti si veda la C.M. 17.2.2011, n. 5/E.

- **Consorziati non soggetti passivi Iva**: **anche** nei confronti di **enti** o **persone fisiche privi** di **soggettività Iva**, costituiti in strutture consortili per la realizzazione di servizi finalizzati allo svolgimento delle loro attività, è **applicabile** il suddetto **regime** di **esenzione Iva** (C.M. 8.5.2009, n. 23/E).
- **Consorziati non residenti e G.e.i.e.**: **anche** i **soggetti residenti** in **altri Stati Ue**, se presentano un pro rata di detraibilità non superiore al 10%, possono beneficiare di **prestazioni esenti** rese dal consorzio, a condizione che tali prestazioni siano **territorialmente rilevanti** in Italia. **Anche** il **gruppo europeo di interesse economico** (G.e.i.e.) può applicare il **regime** di **esenzione Iva** valido per i consorzi (C.M. 8.5.2009, n. 23/E).
- **Verifica del limite del pro rata di detraibilità**: il **limite** di detraibilità **non superiore** al **10%** deve sussistere nel **triennio solare precedente**, tenendo però presente che tale periodo deve essere considerato **unitariamente**: in altri termini, non è necessario che il limite di detraibilità non sia inferiore al 10% in ogni singolo periodo d'imposta che costituisce il triennio, ma la percentuale deve essere calcolata facendo una **media** dei **pro rata** di **detraibilità** di ciascun periodo d'imposta (C.M. 8.5.2009, n. 23/E).

PRESTAZIONI delle COOPERATIVE SOCIALI: **con** l'art. 1, co. da 960 a 963, L. 28.12.2015, n. 208 è stata disposta l'introduzione di un'aliquota pari al **5%** per le prestazioni socio sanitarie, di ricovero, assistenziali ed educative (anche se rese in assistenza domiciliare, o ambulatoriale, o in comunità o in altro luogo), in favore di anziani, inabili adulti, tossicodipendenti, malati di AIDS, handicappati psicofisici, minori (art. 10, co.1 nn. 19, 19, 20, 21, e 27-ter, D.P.R. 633/1972) rese da **cooperative sociali e loro consorzi**. La disposizione legislativa si applica alle operazioni effettuate sulla base di contratti stipulati, rinnovati o prorogati **successivamente al 1.1.2016**. L'esenzione da Iva è prevista esclusivamente per le prestazioni rese dai soggetti di cui ai numeri 19, 19, 20, 21, e 27-ter del primo comma dell'art. 10, D.P.R. 633/1972 (ONLUS, organismi di diritto pubblico, istituzioni sanitarie riconosciute che erogano pubblica assistenza). Le cooperative non sociali, che non possono applicare l'aliquota del 5%, assoggetteranno tali prestazioni ad aliquota ordinaria. L'art. 1, co. 962, L. 28.12.2015, n.208 ha altresì abrogato il primo periodo dell'art. 1, co. 331, L. 27.12.2006, avente natura interpretativa, che aveva precisato come l'assoggettamento all'aliquota del 4% dovesse essere previsto per le cooperative e consorzi che avessero svolto tali prestazioni sia direttamente, che in esecuzione di convenzioni o contratti d'appalto. La norma ha eliminato anche il secondo periodo dell'art. 1, co. 331, L. 27.12.2006, mediante il quale si consentiva alle cooperative sociali la facoltà di optare per il regime di esenzione con riferimento alle medesime prestazioni.

PRESTAZIONI di SERVIZI di CONSULENZA FINANZIARIA: le consulenze in materia di investimenti, nei casi in cui siano strettamente collegate ad un'operazione di negoziazione, sono esenti da Iva poiché inquadrabili tra i servizi di intermediazione svolti da un soggetto abilitato nell'ambito della proposta di investimento al cliente (R.M. 4.8.2008, n. 343/E).

SERVIZIO di OUTSOURCING ad un ISTITUTO di CREDITO: per quanto riguarda un servizio di outsourcing di infrastrutture tecnologiche e operative prestato da una società ad una banca, che consente di processare le istruzioni dei programmi software e di realizzare i servizi bancari e finanziari dell'istituto, esso è esente dall'Iva al ricorrere di determinate condizioni. In particolare, è necessario che il prestatore assuma una **responsabilità** per il **servizio** reso diversa e più elevata rispetto a quella di natura tecnica relativa alla semplice messa a disposizione di supporti informatici, per tutti i danni provocati a qualsiasi titolo al committente. Questo tipo di responsabilità comporta, in base anche all'orientamento espresso dalla Corte di Giustizia Ue nella Sentenza 5.6.1997, in causa C-2/95, una riconducibilità in generale dei servizi informatici alle fattispecie di cui all'art. 10, D.P.R. 633/1972, in quanto relativi ad **operazioni finanziarie**.

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

In merito a particolari operazioni si precisa che:
- il sistema di **filiale-front office bancario**, laddove la società si limiti a fornire un sistema informatico idoneo a collegare le filiali con il sistema informativo centrale, realizza una prestazione di un servizio meramente tecnico, che non rientra nell'esenzione;
- il servizio di **virtual banking** rientra nell'esenzione solo se utilizzato in via esclusiva per effettuare operazioni esenti;
- il **servizio** di **informativa** alla **clientela** risulta essere esente da imposta, se relativo ad operazioni oggettivamente connesse con le operazioni esenti (R.M. 3.12.2008, n. 466/E; R.M. 11.12.2009, n. 283/E).

OPERAZIONI CREDITIZIE e di FINANZIAMENTO: dal 14.3.1997 sono esenti (art. 10, co. 1, n. 1 [CFF ❶ 210]):
- **prestazioni** di **servizi** concernenti concessione, negoziazione e gestione di **crediti**;
- **assunzione** di **impegni finanziari**, di **fideiussione** e di altre **garanzie** nonché gestione di garanzie di crediti;
- **dilazioni di pagamento** (riguarda anche dilazioni relative ad operazioni di vendita);
- **operazioni bancarie passive**: **depositi**, **c/c**, **pagamenti**, **giroconti**, **crediti**, **assegni** o altri effetti **commerciali** e relativi **servizi**;
- **gestione di fondi comuni** (dall'1.1.2001: art. 15, D.Lgs. 47/2000), **fondi pensione** di cui al D.Lgs. 124/1993 e gestioni similari, servizio bancoposta (ad es.: conti correnti, libretti di risparmio, buoni postali fruttiferi, emissione e pagamento di vaglia postali).

Le prestazioni di servizi concernenti operazioni creditizie sono **esenti** da Iva qualora:
- non siano prestazioni, materiali o tecniche, **puramente strumentali** rispetto all'operazione creditizia;
- svolgano le **stesse funzioni specifiche** ed **essenziali** dell'operazione;
- incidano **direttamente** sulle situazioni **giuridiche** ed **economiche** soggettive (R.M. 4.7.2002, n. 216/E).

Sono **esenti** (R.M. 10.12.2001, n. 205/E) i **servizi informatici** resi ad una banca, da una **società controllata**. Sono altresì esenti i **servizi bancari** (pagamenti e trasferimenti monetari), connessi a mutui fondiari erogati da banche alla propria clientela, e i relativi **servizi accessori** resi da **società estere** o da loro **stabili organizzazioni** a società bancarie o assicurative (R.M. 28.5.2003, n. 120/E). Sono parimenti **esenti** i servizi telematici (servizi di corporate banking, bancomat, ecc.) resi ad una banca, a condizione che generino in capo al cliente esposizioni finanziarie a debito o a credito (R.M. 13.6.2003, n. 133/E). **Non** sono però **esenti** (R.M. 15.7.2002, n. 230/E) i servizi di elaborazione di un **portafoglio ottimale di investimenti** in titoli azionari ed obbligazionari. Le prestazioni di servizi rese da una società appartenente ad un gruppo bancario in favore di una banca committente, quale soggetto esterno, aventi per oggetto la realizzazione di alcune fasi del processo produttivo costituente la gestione di un **fondo comune** di investimento, sono **esenti** da Iva **se** formano un **insieme distinto**, valutato globalmente, e assolvono a funzioni **essenziali** e **specifiche** della gestione del fondo; **non** rientrano nell'esenzione le prestazioni corrispondenti alle funzioni proprie della banca depositaria, in quanto tali funzioni attengono non alla gestione dei fondi comuni di investimento, ma al controllo e alla loro sorveglianza (R.M. 20.4.2007, n. 75/E).

ATTIVITÀ di SERVIZI RELATIVI a MONETE VIRTUALI («BITCOIN»): la R.M. 2.9.2016, n. 72/E ha definito il corretto trattamento Iva delle attività di servizi consistenti nello scambio di valuta tradizionale contro unità di valuta virtuale *«bitcoin»* (moneta «virtuale», o «criptovaluta»). La commissione pari alla differenza fra l'importo messo a disposizione del cliente che acquista o vende *«bitcoin»* e la miglior quotazione reperita sul mercato, deve essere considerata esente ai fini Iva, ex art. 10, co. 1, n. 3, D.P.R. 633/1972.

PRESTAZIONI di GESTIONE INDIVIDUALE di PORTAFOGLI l'art. 1, co. 520 lett. a), L. 24.12.2012, n. 228 ha modificato l'art. 10, co. 1, n. 4, D.P.R. 633/1972, escludendo dal novero delle operazioni esenti i servizi di gestione individuale di portafogli, i quali passano pertanto al regime ordinario di imponibilità. La modifica normativa recepisce il contenuto della sentenza della Corte di giustizia Ue 19.7.2012 n. c-44/11 (Deutsche Bank).

OPERAZIONI di FINANZIAMENTO da CONCESSIONARIE AUTO: le operazioni di **finanziamento** poste in essere da **concessionarie** di **auto** ed i corrispettivi per lo svolgimento dell'attività di intermediazione nelle operazioni di finanziamento sono **esenti** Iva (R.M. 5.4.2011, n. 41/E).

MUTUI EROGATI da ENTI PREVIDENZIALI ai DIPENDENTI per l'ACQUISTO di IMMOBILI: sono esenti (R.M. 28.2.2002, n. 61/E; R.M. 2.1.2003, n. 1/E).

OPERAZIONI di FACTORING: relativamente a tali operazioni, la R.M. 17.11.2004, n. 139/E prevede che:
- l'operazione è **esente** da Iva qualora la causa del contratto di factoring rifletta la volontà di ottenere un finanziamento;
- l'operazione è **imponibile** ai fini Iva qualora la causa del contratto di factoring rappresenti un recupero di crediti (Sent. Corte Giustizia Ce 26.6.2003, n. C-305/01).

ESONERO da DICHIARAZIONE IVA: dall'**1.1.1992** i contribuenti che abbiano registrato **solo** operazioni esenti **sono esonerati** dalla presentazione della dichiarazione annuale, salvo che **non debbano procedere** alla **rettifica dell'Iva** detratta in anni precedenti sull'**acquisto di beni ammortizzabili** o non abbiano registrato anche **operazioni intracomunitarie** (art. 48, D.L. 331/1993, conv. con L. 427/1993 [CFF ❶ 1269]) o abbiano effettuato acquisti in ordine ai quali l'Iva è dovuta dal cessionario (come ad esempio nel caso di acquisto di rottami). L'esonero compete alle **medesime condizioni** anche ai contribuenti che abbiano richiesto la **dispensa dagli adempimenti** per operazioni esenti ai sensi dell'art. 36-bis [CFF ❶ 236a]. Il contribuente ha comunque la **facoltà** di presentare la **dichiarazione**.

ATTIVITÀ AUSILIARIE a QUELLE BANCARIE: cfr. G.P.F. 1/2015, pag. 56. Dall'**1.1.2009** è **eliminata** l'**esenzione** Iva sulle **prestazioni ausiliarie** nei **gruppi bancari**, **assicurativi** e di imprese che svolgono per la maggior parte operazioni esenti (art. 1, co. 262, L. 244/2007). L'art. 82, co. 16, D.L. 112/2008, conv. con modif. con L. 6.8.2008, n. 133, ha previsto che le disposizioni di cui all'art. 1, co. 262, L. 244/2007 si applicano da tale data.

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

FONDO IMMOBILIARE CHIUSO: si veda G.P.F. 1/2015, pag. 56.

ATTIVITÀ AUSILIARIE a QUELLE ASSICURATIVE: si veda G.P.F. 1/2015, pag. 56. L'**esenzione** Iva sulle **prestazioni ausiliarie** nei **gruppi bancari**, **assicurativi**e di imprese che svolgono per la maggior parte operazioni esenti è stata eliminata con decorrenza 1.1.2009 (art. 1, co. 262, L. 244/2007).

RICARICA CARTE PREPAGATE: i compensi percepiti per il servizio di ricarica o di sostituzione di carte prepagate, che consentono al cliente di acquistare beni e servizi presso esercizi commerciali convenzionati, **non** sono **esenti** da Iva (R.M. 12.10.2004, n. 128/E).

PRONTI CONTRO TERMINE: si considerano **prestazioni di servizi** di finanziamento con **base imponibile** pari alla **differenza** tra il corrispettivo a **termine** e quello a **pronti** (art. 4, co. 1, L. 146/1998 [CFF ❶ 1658]).

LEASE-BACK: non è un **contratto** di **natura finanziaria** (Cass. 7.5.1998, n. 4612); **non comporta limiti** al diritto alla **detrazione** dell'Iva da parte sia del concedente che dell'utilizzatore, purché le **operazioni non** siano **illecite** o **fraudolente** (C.M. 30.11.2000, n. 218/E). **Situazioni anomale** che possono rivelare l'intento elusivo della norma sono (Circ. D.R.E. Lombardia 24.5.2000, n. 20): **debiti preesistenti** o contestuali alla vendita tra cedente e cessionario del bene concesso in leasing, **bene** che rimane nella **disponibilità** della **società** di **leasing**, **assenza** di **interesse** del venditore/utilizzatore ad usare il bene concesso in leasing, **elevato tasso** di **interesse**, ecc. **Non** si può applicare il lease-back su **beni** di cui **non** si abbia già la **proprietà**: ad es. non ancora riscattati da una precedente locazione (Cass. 15.10.2001, n. 12594).

TRATTAMENTO IVA dell'ORO: dal **5.2.2000** la disciplina Iva divide l'oro in:

- **oro** da **investimento**: **lingotti** o **placchette** di **peso superiore** ad **un grammo** e **purezza** non inferiore a **995/1000** (rappresentato o meno da titoli) e **monete** d'**oro coniate dopo** il **1800** con **purezza** non inferiore a **900/1000** che hanno avuto o hanno **corso legale** e con **valore** che **non** sia **superiore** al **180%** del **valore** dell'**oro contenuto** (art. 10, co. 1, n. 11, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 210]);
- **oro diverso dal precedente** (**cd. «industriale»** – vedi a pag. 35 [ORO INDUSTRIALE]): materiale d'oro e semilavorati di purezza pari o superiore a **325/1000**; le **operazioni** relative all'**oro** «**industriale**» sono **imponibili** con applicazione del meccanismo dell'inversione contabile nel caso di cessioni a soggetti Iva e di importazioni o applicazione dell'Iva in via ordinaria, nel caso di cessione a privati. Recentemente la Corte di Giustizia europea, con sentenza 29.5.2016, relativa alla causa C-550/14, ha affermato che il reverse charge (*id est* il meccanismo di autoliquidazione di cui all'art. 198, paragrafo 2, della direttiva 2006/112/Ce) si applica alle cessioni di lingotti costituiti da una lega casuale e grezza ottenuta con la fusione di avanzi e vari oggetti metallici contenenti oro, nonché di altri materiali, metalli e sostanze, e dotati, secondo il lingotto, di un tenore d'oro all'incirca di 500 o 600 millesimi (superiore, quindi, alla soglia di 325/1000).

TRATTAMENTO FISCALE dell'ORO

IVA	ORO INDUSTRIALE (1)		ORO da INVESTIMENTO
Regime Iva	› **Imponibile** (aliquota ordinaria)		› **esenti**: importazioni definitive, cessioni, operazioni finanziarie e relative prestazioni (salvo opzione)
Modalità applicazione Iva	› **reverse charge**: cessioni a soggetti Iva ed importazioni › **ordinaria**: cessioni a privati		› **fattura esente** da Iva (ex art. 10, n. 11, D.P.R. 633/1972) › **reverse charge**: se esercitata opzione per imponibilità (2)
Detrazione	› **Integrale**	› **Produttori**, «**trasformatori**» e dal 10.12.2000 anche commercianti: integrale (opzione per imponibilità) o limitata (opzione per NON imponibilità) › **Altri**: solo per acquisti di oro da investimento (o industriale da trasformare in oro da investimento) e servizi di modifica oro; non possono optare per l'imponibilità	

(1) Sono **compresi** anche i **semilavorati** in oro e l'**oro** in **qualsiasi forma** e **purezza diverso** da quello da **investimento**, nonché l'**argento** in lingotti o grani, di purezza pari o superiore a 900/1000.
(2) Sono escluse le cessioni ai privati che sono sempre operazioni esenti (C.M. 16.11.2000, n. 207).

ORO da INVESTIMENTO: le **importazioni definitive**, **cessioni**, **operazioni finanziarie** e **relative prestazioni** sono **esenti**, salva la **facoltà** per i soggetti passivi di **optare** in sede di dichiarazione annuale per la loro **imponibilità** (C.M. 29.12.1999, n. 247/E) (per le importazioni i requisiti stabiliti devono risultare da apposita attestazione dell'importatore da rilasciare in sede di dichiarazione doganale – C.M. 15.2.2000, n. 24/E); rientrava nell'**oro** da **investimento anche** quello «**grezzo**» che **non** sia **necessariamente** in **lingotti**, pani, verghe, ecc. (Cass. 24.3.2001, n. 4327).

CESSIONI di BENI in ORO USATO per il PROCESSO di AFFINAZIONE e TRASFORMAZIONE INDUSTRIALE: la R.M. 12.12.2013, n. 92, fornisce chiarimenti in merito al regime Iva relativo all'acquisto di monili d'oro e di argento presso i cd. compro oro/argento da aziende che li destineranno esclusivamente alla **lavorazione industriale**, da aziende di fabbricazione (titolari del marchio di identificazione ex D.Lgs. 251/1999) che li destineranno alla lavorazione industriale per la produzione di nuovi oggetti d'oro recanti il marchio di identificazione del produttore, o da aziende che li destineranno in

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

parte alla lavorazione industriale e in parte alla rivendita. Va preliminarmente ricordato che le **cessioni di oro da investimento sono esenti** dall'imposta, ex art. 10, co. 1, n. 11), D.P.R. 633/1972, fatta salva **l'opzione** per l'imponibilità tramite il meccanismo del **reverse charge** (art. 17, co. 5); che le **cessioni di oro diverso da quello da investimento, o di oro industriale**, a favore di soggetti passivi, **sono imponibili**, con assolvimento dell'imposta tramite **reverse charge**, e che le **cessioni di prodotti d'oro finiti** (gioielli o prodotti da inserire in quanto tali nel circuito commerciale) sono **imponibili** con assolvimento dell'imposta secondo le **regole ordinarie**, o con il **regime del margine** in caso di cessione di bene usato ceduto da un privato. Con la R.M. 28.11.2002, n. 375/E, era già stato affermato che la destinazione al processo di lavorazione e trasformazione industriale, che rende applicabile **l'inversione contabile** alle relative cessioni, riguarda non solo i rottami in senso stretto, ma **qualsiasi bene in oro usato**, a prescindere dalle sue condizioni, in considerazione della destinazione di tali materiali al ricondizionamento industriale proprio dei semilavorati dell'oro industriale. Al riguardo, è necessario che il cessionario svolga effettivamente sul bene attività di **fusione** e di **trasformazione** industriale del metallo: tale circostanza è l'unica che permette di assimilare, dal punto di vista dell'Iva, l'acquisto dei beni di oro usato ad un acquisto di oro industriale (semilavorato), soggetto al reverse charge. In proposito, i beni d'oro usati possono essere ritenuti per vocazione destinati ad un processo di trasformazione industriale quando il cessionario sia un'azienda che effettua esclusivamente l'attività di lavorazione industriale dei metalli preziosi, ovvero ogni qualvolta il cessionario è un'azienda di fabbricazione, titolare di marchio di identificazione ai sensi del D.Lgs. 251/1999, che effettua l'attività di affinazione industriale del metallo prezioso per immettere in produzione nuovi oggetti d'oro recanti il proprio marchio di identificazione. Diversamente, l'esercizio da parte di un'azienda dell'attività di trasformazione e, contestualmente, di commercializzazione dei beni usati esclude che i beni d'oro usati possano essere ritenuti per vocazione sempre destinati ad un processo di trasformazione industriale. In tal caso non si applicherà quindi il reverse charge di cui all'art. 17, co. 5, D.P.R. 633/1972. Laddove invece gli oggetti d'oro usati siano acquistati allo scopo di rivenderli e quindi gli stessi siano destinati al loro originario utilizzo senza che subiscano alcuna trasformazione, si deve applicare il regime del margine di cui all'art. 36, D.L. 23.2.1995, n. 41, conv. con modif. dalla L. 22.3.1995, n. 85, qualora il «compro oro» abbia acquistato da un privato consumatore o da altro soggetto che ha applicato il medesimo regime fiscale, oppure il regime Iva ordinario nel caso di acquisto da operatori commerciali che a loro volta non abbiano adottato il regime del margine. Tali precisazioni valgono anche per i **beni preziosi in argento** ai sensi dell'art. 3, co. 10, L. 7/2000.

TRASPORTI di PERSONE: sono **esenti** quelli effettuati nel **territorio** del **Comune** o **fra Comuni non** distanti fra loro **oltre 50 Km**, purché avvengano **mediante veicoli** da **piazza** o altri mezzi di **trasporto marittimo**, **lacuale** o **fluviale** (indipendentemente dal mezzo). Sono **soggetti** ad **Iva** con **aliquota al 10%** i **trasporti** resi per mezzo di: (dall'1.1.1997) **autobus**, **tram**, metropolitana, ecc.; **noleggio** con **conducente** per **terra** e **aria** per trasporto **urbano** ed **extra-urbano**; **noleggio** con **conducente** per trasporti via **acqua** extra-urbani. Sono **soggetti** ad **Iva** anche i servizi di trasporto, forniti da imprese con proprie motonavi, nell'ambito di **gite turistiche con intrattenimento** e di **uscite in mare** per la pesca sportiva.

CONTRIBUTI EROGATI per FORMAZIONE del PERSONALE degli ENTI LOCALI: è **esente** da Iva ai sensi dell'art. 14, co. 10, L. 24.12.1993, n. 537 [CFF ❶ 1287]il **contributo** versato dal Ministero dell'Ambiente e della Tutela del Territorio, in base all'accordo di programma del 19.12.2002 sottoscritto con Anci, Uncem e Upi, agli **enti locali** per la realizzazione di **corsi di formazione** per la produzione e la gestione di informazioni geotopografiche (R.M. 27.12.2006, n. 16/E).

OPERAZIONI tra COMUNI e FONDAZIONI – ESENZIONE dalle IMPOSTE INDIRETTE: l'esenzione dall'imposta di registro, dal bollo, dalle imposte ipo-catastali e da ogni altra imposta indiretta ex art. 1, co. 275, L. 311/2004 applicabile alle operazioni, agli atti e ai trasferimenti di immobili di proprietà dei Comuni in favore di fondazioni o società di cartolarizzazione e associazioni riconosciute, **non** può essere **estesa** all'**Iva** (R.M. 5.5.2008, n. 185/E).

ASSISTENZA e PROTEZIONE dell'INFANZIA – ESENZIONE: la Corte di Giustizia Ue, Sez. III, Sent. 9.2.2006, in causa C-415/04 ribadisce che, le prestazioni di servizi connesse con l'assistenza e la sicurezza sociali e con la protezione dell'**infanzia** e della **gioventù**, rese da organismi di **diritto pubblico** o da altri organismi riconosciuti come aventi carattere sociale dallo Stato membro interessato, sono esenti da Iva ai sensi dell'art. 13, Parte A, n. 1, lett. g) ed h), Sesta Direttiva del Consiglio 17.5.1977, 77/388/CEE. **Non** sono **esenti** però le prestazioni di servizi **non indispensabili** all'effettuazione delle operazioni esentate, nonché quelle dirette a procurare all'ente **entrate supplementari** tramite operazioni in concorrenza diretta con imprese commerciali soggette ad Iva.

PREMI di ADDESTRAMENTO delle SOCIETÀ SPORTIVE: sono **equiparati** alle somme **esenti** da Iva con effetto dal 21.9.1996 (art. 15, co. 4, L. 91/1981 [CFF ❶ 903]).

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

REVERSE CHARGE: è il sistema di inversione contabile mediante il quale il soggetto passivo cessionario o committente diviene debitore dell'IVA, in deroga a quanto stabilito dall'art. 17, co. 1, D.P.R. 633/1972. Il meccanismo si applica solo a determinate fattispecie, individuate dall'art. 17, commi 5 e 6, D.P.R. 633/1972.

REVERSE CHARGE per le CESSIONI di ORO da INVESTIMENTO, MATERIALI D'ORO e PRODOTTI SEMILAVORATI di PUREZZA SUPERIORE a 325 MILLESIMI: sulle operazioni imponibili consistenti nella cessione e importazione di **oro industriale** (escluso quello qualificato come dispositivo medico ex D.Lgs. 46/1996) e **argento**, nonché **oro** da **investimento**, se il cedente ha **optato** per l'**imponibilità**, al fine di assolvere l'imposta occorre applicare il meccanismo di inversione contabile. Il **cessionario soggetto passivo** deve **integrare** la **fattura**, ricevuta dal cedente senza l'addebito d'imposta, con l'aliquota, l'imposta e il riferimento all'art. 17, co. 5, D.P.R. 633/1972 e **annotarla** entro 15 giorni dal ricevimento – con riferimento al relativo mese – sia nel **registro acquisti** che in quello **fatture emesse** (art. 17, co. 5, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 217]). I **corrispettivi** delle importazioni devono essere **indicati separatamente** in **dichiarazione** Iva **annuale**. **Analogo** meccanismo vale per le **cessioni** di **argento** in **lingotti** e **grani** di purezza pari o superiore a 900 millesimi. Chiunque effettua il commercio in oro deve dichiarare l'operazione all'Uif secondo le indicazioni del D.M. 14.7.2000. In base alla R.M. 28.11.2002, n. 375/E, il meccanismo del reverse charge è utilizzabile anche nel caso di acquisto, da parte di una società operante nel settore del recupero dei metalli preziosi, di oggetti d'oro **usati** e/o **avariati** per la successiva **affinazione** e **recupero** del metallo prezioso. **Non** è invece applicabile per l'acquisto e l'importazione di montature di anelli e chiusure per collane e bracciali, trattandosi di prodotti finiti (R.M. 11.11.2005, n. 161/E).

IMPORTAZIONI EFFETTUATE da SOGGETTI PRIVATI: nel caso in cui l'importazione di oro venga effettuata da soggetti privati, ferma restando l'esenzione nel caso di oro da investimento, l'Iva, quando dovuta, deve essere corrisposta in dogana (C.M. 15.2.2000, n. 24/D).

ODONTOTECNICI e DENTISTI: dal 17.11.2000 se effettuano **solo operazioni esenti**, possono effettuare le **liquidazioni** e i **versamenti periodici** dell'Iva a debito (relativa all'oro **industriale** o semilavorato di purezza pari o superiore a 325/1000 acquistato) con **cadenza trimestrale** e **senza** addebito degli **interessi**; sono inoltre **esonerati** dalla **dichiarazione periodica Iva** (D.P.R. 315/2000 **[CFF ❶ 1722a]** e C.M. 27.11.2000, n. 216/E). Per i soggetti interessati vedi nota 15 a pag. 45 [OPERAZIONI ESENTI]. Le **cessioni** ai suddetti soggetti di **leghe metalliche nobili** qualificate come **dispositivi medici** ai sensi del D.Lgs. 46/1996, anche se contenenti oro in quantità superiore a 325/1000 sono soggette alla **fatturazione ordinaria** e non al meccanismo del reverse charge (R.M. 26.10.2001, n. 168/E).

ESTENSIONE del REVERSE CHARGE: il meccanismo del reverse charge di cui all'art. 17, co. 5, D.P.R. 633/1972 **[CFF ❶ 217]**è stato esteso:

› **dall'1.1.2007** al settore dell'**edilizia**, in caso di **subappalto** (in forza dell'art. 35, co. 5, D.L. 4.7.2006, conv. con modif. dalla L. 4.8.2006, n. 248). Per una trattazione esaustiva si rinvia alla C.M. 29.12.2006 n. 37/E e alla C.M. 16.2.2007, n. 11/E che, oltre a chiarire quali siano le prestazioni a cui trova applicazione il meccanismo dell'inversione contabile (**escludendo** la fornitura con posa in opera e le prestazioni dei professionisti), hanno delimitato l'applicazione dello stesso meccanismo alle attività rientranti nella **sezione F** della tabella Ateco 2007. **Indipendentemente** dal codice attività assegnato alle imprese contraenti, l'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile dipende dal **tipo** di **contratto** e dalla **volontà** contrattualmente espressa dalle parti nell'ipotesi in cui sussistano **contemporaneamente** cessioni di beni e prestazioni di servizi, al fine di stabilire quale obbligazione (di dare o di fare) sia **prevalente**: se prevale la cessione, si rientra nell'ipotesi di contratto di fornitura con messa in opera, e di conseguenza il meccanismo del reverse charge **non** trova applicazione (R.M. 28.6.2007, n. 148/E).

Il reverse charge si estende ai **prefabbricati** realizzati nel **cantiere edile**. Se l'attività di fabbricazione e montaggio della struttura avviene nel cantiere del committente, essa rientra nell'ambito della Sezione F della Tabella Atecofin, con l'obbligo di applicare l'Iva con inversione contabile nei subappalti (R.M. 4.3.2008, n. 76/E).

Nell'ambito delle prestazioni dipendenti da subappalti nel settore edilizio e ai fini dell'applicazione del reverse charge (art. 17, D.P.R. 633/1972) la circostanza che la **società appaltatrice**, in corso di esecuzione del contratto di subappalto, abbia **acquisito** un **nuovo codice attività** non è di per sé decisiva ai fini dell'applicazione del reverse charge essendo comunque necessario fare riferimento all'attività da questa effettivamente svolta (R.M. 24.4.2008, n. 173/E);

› in base all'art. 1, commi 44 e 45, L. 27.12.2006, n. 296 alle cessioni di:
  – telefonini e loro componenti ed accessori (dal 3.3.2016, per effetto delle disposizioni di cui all'art. 1, co. 1, lett. b, D.Lgs. 11.2.2016, n. 24, è stato soppresso il riferimento ai «componenti e accessori»);
  – personal computer e relativi componenti ed accessori (dal 3.3.2016, il comma è stato sostituito per effetto delle disposizioni di cui all'art. 1, co. 1, lett. c, D.Lgs. 11.2.2016, n. 24; vd. *infra*);
  – materiali e prodotti lapidei direttamente provenienti da cave e miniere (dal 3.3.2016, per effetto delle disposizioni di cui all'art. 1, co. 1, lett. d, D.Lgs. 11.2.2016, n. 24, è stato soppressa la lettera d) dell'art. 17, co. 6, D.P.R. 633/1972 e, quindi il riferimento ai «materiali e prodotti lapidei direttamente provenienti da cave e miniere»).

L'operatività della disposizione contenuta nella Finanziaria 2007 era **subordinata** ad **autorizzazione Ue**.

N.B.: il Consiglio Ue con la decisione del 22.11.2010, n.2010/710/Ue ha autorizzato (parzialmente in quanto esclude alcuni beni) l'applicazione del meccanismo del **reverse charge** alle **cessioni** di **telefoni cellulari** e di **dispositivi** a **circuito inte-**

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

grato.
In particolare, dall'**1.4.2011** il meccanismo del reverse charge è esteso, sino al 31.12.2018, anche alle cessioni di:
› **telefoni cellulari**, concepiti come dispositivi fabbricati o adattati per essere connessi a una rete munita di licenza e funzionanti a frequenze specifiche, con o senza altro utilizzo;
› **dispositivi a circuito integrato** quali **microprocessori** e **unità centrali** di **elaborazione prima** della loro **installazione** in prodotti destinati al consumatore finale.
Sono però **escluse** le **cessioni** dei beni di cui in precedenza effettuate da **dettaglianti** anche se a soggetti passivi Iva. Va evidenziato che l'autorizzazione Ue menziona i telefoni cellulari ma **non i relativi componenti e accessori**; fa riferimento ai dispositivi a circuito integrato prima della loro installazione in prodotti destinati a consumatori finali e quindi **non alle cessioni di personal computer in generale e dei relativi accessori**; **non riguarda** le cessioni di **materiali e prodotti lapidei** provenienti da cave e miniere.
Inoltre, il reverse charge **non** trova applicazione per le cessioni di beni effettuate da **contribuenti minimi** ex art. 1, co. 96-117, L. 244/2007 (regime abrogato dall'art. 1, co. 85, L. 23.12.2014, n.190), i quali sono **esonerati** dal **versamento** dell'**imposta** e dagli altri **adempimenti** previsti dal D.P.R. 633/1972, ad eccezione degli obblighi di numerazione e conservazione delle fatture di acquisto e delle bollette doganali e degli obblighi previsti per le operazioni intra-Ue. L'Agenzia delle Entrate, con C.M. 27.3.2015, n.14/E, ha chiarito che fra le operazioni escluse dal reverse charge si devono annoverare anche le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate da soggetti che si avvalgono del nuovo regime forfetario (L. 190/2014). Tuttavia questi soggetti, se acquistano beni o servizi in regime di inversione contabile, devono assolvere gli obblighi relativi all'imposta in base a tale meccanismo; pertanto, non potendo detrarre l'Iva, essi saranno tenuti al versamento dell'imposta a debito. Non sono altresì soggette al reverse charge le prestazioni di servizi rese nei confronti di quei contribuenti che sono esonerati dagli adempimenti Iva in virtù di regimi fiscali particolari (es. produttori agricoli con volume d'affari non superiore a € 7.000).
Relativamente ai telefoni cellulari il reverse charge **non** si **applica** né alle **cessioni** effettuate dai **commercianti** al **minuto** né al caso in cui le **cessioni** siano **accessorie** alla fornitura del traffico telefonico. Relativamente ai dispositivi a **circuito integrato** il reverse charge si applica alle **cessioni prima** della loro **installazione** in beni destinati al consumo finale non rilevando il fatto che il cessionario abbia o meno intenzione, dopo l'acquisto, di provvedere all'installazione o all'assemblaggio di tali dispositivi (R.M. 31.3.2011, n. 36/E e R.M. 7.2.2012, n. 13/E).
Nel caso in cui il contribuente minimo assuma la veste di **acquirente**, la fattura emessa nei suoi confronti in regime di **reverse charge** comporta l'**obbligo** di **integrazione** del documento e di **versamento** dell'**imposta** entro il giorno **16** del **mese successivo** a quello di **effettuazione** dell'**operazione**.
Per le **violazioni** degli **obblighi** connessi al meccanismo del reverse charge si applica l'art. 6, co. 9-bis, D.Lgs. 471/1997 [CFF ❶ 1621] (C.M. 23.12.2010 , n. 59/E).
Per l'estensione dell'autofatturazione a tutte le compravendite di immobili (residenziali o strumentali) in seguito alla modifica all'art. 17, co. 6, lett. a-bis, D.P.R. 633/1972 ad opera del D.L. 83/2012 vedi a pag. 44 [OPERAZIONI ESENTI].
Dall'1.1.2015 il meccanismo del **reverse charge** è esteso:
› alle prestazioni di servizi di pulizia;
› alle prestazioni di servizi di demolizione;
› alle prestazioni di servizi di installazione di impianti e di completamento relative ad edifici.
Dal **2015**, sino al 31.12.2018, il meccanismo è applicabile inoltre:
› alle operazioni di trasferimento di quote di emissioni di gas effetto serra;
› ai trasferimenti di altre unità utilizzabili dai gestori per conformarsi alla normativa europea e di certificati relativi al gas e all'energia elettrica;
› alle cessioni di gas ed energia elettrica a soggetti passivi/rivenditori.
Non è invece stata autorizzata dalla Commissione europea (vd. comunicazione COM(2015) 2014 final del 22 maggio 2015) l'entrata in vigore del reverse charge nelle forniture alle «GDO» (ipermercati con superficie superiore a 2.500 metri quadrati, supermercati di superficie superiore a 400 metri quadrati e i discount alimentari di superficie fra 200 e mille metri quadrati).
Con la C.M. 27.3.2015, n. 14/E, l'Agenzia delle Entrate ha fornito una serie di istruzioni operative in ordine all'estensione (vd. sopra), dall'1.1.2015, del meccanismo dell'inversione contabile (cd. reverse charge) nell'ambito dei settori edile ed energetico e della cessione dei bancali di legno (cd. pallets) recuperati dopo il primo utilizzo (novellato art. 74, co. 7, D.P.R. 633/1972).
Dall'**1.1.2016,** per effetto delle disposizioni di cui all'art. 1, co. 128, L. 28.12.2015, n. 208 (Legge di Stabilità 2016), che ha introdotto la lettera a-quater all'art. 17, co. 6, D.P.R. 633/1972, il meccanismo del **reverse charge** è esteso anche alle **prestazioni di servizi rese dalle imprese consorziate** nei confronti del consorzio di appartenenza che si sia reso aggiudicatario di una **commessa nei confronti di un ente pubblico** verso il quale deve emettere **fattura** ex art. 17-ter, co. 1, D.P.R. 633/1972 («**split payment**»). La disposizione si renderà efficace solo a seguito del rilascio dell'autorizzazione da parte del Consiglio dell'Unione europea, di una misura di deroga ex art. 395, Direttiva 2006/112/CE.
Per chiarimenti sull'estensione del meccanismo di reverse charge alle prestazioni rese dai consorziati al consorzio si veda la C.M. 18.5.2016, n. 20/E (vd. *infra*).
Dal **2.5.2016,** per effetto delle disposizioni di cui agli artt. 1 e 2, D.Lgs. 11.2.2016, n. 24, che hanno dato attuazione alle Direttive 2013/42/Ue e 2013/43/Ue, è stata sostituita la lettera c) all'art. 17, co. 6, D.P.R. 633/1972; conseguentemente il meccanismo del **reverse charge,** oltre che alle cessioni di dispositivi a circuito integrato effettuate prima della loro installazione in prodotti destinati al consumatore, è esteso alle **cessioni di console da gioco, tablet PC e laptop.** La disposizione ha efficacia sino al 31.12.2018. In ordine a tale ultima estensione si vedano anche i chiarimenti di cui alla C.M. 25.5.2016, n. 21/E (vd. *infra*).

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

INVERSIONE CONTABILE – CHIARIMENTI MINISTERIALI: alla luce di una serie di chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate, il meccanismo del reverse charge trova applicazione:

- nell'ipotesi di lavori edili affidati ad un consorzio che agisce sulla base di un contratto di subappalto, **anche** da parte delle **imprese consorziate**, **a condizione** che le prestazioni rese da quelle imprese al consorzio siano riconducibili alla disciplina di cui all'art. 14, co. 6, D.P.R. 633/1972 (C.M. 4.4.2007, n. 19/E). Il reverse charge non opera nel rapporto tra la società consortile e le società consorziate nell'operazione di «ribaltamento» dei costi relativi a cessioni di bene e prestazioni di servizi, attinenti a lavori edili di ristrutturazione appaltati dalla stessa società consortile per la mancanza di uno rapporto di subappalto, presupposto fondamentale per l'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile. Diversamente, per quanto attiene ai servizi resi alla società consortile da parte di terzi e da parte delle società consorziate, si ritiene che le prestazioni riferibili all'esecuzione complessiva dell'opera, in virtù dell'esistenza di un rapporto consortile, si possono configurare alla stregua dei servizi resi da soggetti appaltatori e subappaltatori. In tale ipotesi, di conseguenza ci si trova in presenza di un committente, di società consorziate che si pongono quali appaltatori, e di terzi che, invece, si configurano come subappaltatori, generando l'applicazione del reverse charge, in relazione alle prestazioni dipendenti da subappalti(R.M. 10.10.2008, n. 380/E);
- nel caso di una **società cooperativa**, che effettua lavori di **manutenzione ordinaria** e **straordinaria** eseguiti su **fabbricati** a prevalente **destinazione abitativa**, affidandone la maggior parte ai soci della stessa aventi la qualifica di artigiani. Se la cooperativa edilizia lavora sulla base di un contratto di subappalto, anche i soci devono fatturare alla stessa con il sistema del reverse charge; diversamente, se la cooperativa edilizia fattura con il metodo Iva ordinario, i soci devono fatturare alla stessa utilizzando lo stesso metodo (R.M. 11.9.2007, n. 243/E);
- alle cessioni di fabbricati abitativi realizzati da imprese costruttrici o che hanno effettuato interventi di ristrutturazione, restauro, risanamento conservativo ex art. 3, co. 1, lett, c), d) e f), D.P.R. 6.6.2001, n. 380, che dopo cinque anni dalla data di ultimazione dell'intervento abbiano esercitato in atto l'opzione per l'imposizione e alle cessioni di fabbricati strumentali o di loro porzioni se nel relativo atto il cedente (diverso dall'impresa che ha costruito o ristrutturato il bene, per la quale l'operazione è imponibile) ha manifestato l'**opzione** per l'applicazione dell'Iva (art. 10, co. 1, nn. 8-bis e 8-ter, D.P.R. 633/1972 **[CFF ❶ 210]**);
- nell'ipotesi in cui venga stipulato un contratto di affidamento dei lavori ad un general contractor ex artt. 173 e 176, D.Lgs. 12.4.2006, n. 163, in relazione alle prestazioni di servizi rese da terzi **subappaltatori** a cui il contraente generale affida l'esecuzione di tutta o di parte dell'opera affidatagli dal committente (R.M. 5.7.2007, n. 155/E). Dall'**1.2.2008**, in seguito alla modifica introdotta dall'art. 1, co. 162, L. 244/2007, il meccanismo dell'**inversione contabile** nel settore edile **non** si **applica** alle **prestazioni** di servizi rese nei confronti di **un contraente generale** cui venga affidata dal **committente** la **totalità** dei **lavori** (art. 17, co. 6, lett. a), D.P.R. 633/1972);
- all'attività di **installazione** e **manutenzione** di **impianti idraulico-sanitari**, **solo se** l'appaltatore e il subappaltatore operano nel quadro di attività rientranti nel comparto delle costruzioni con codice attività 43.22.01 rientrante nella sezione F della tabella Ateco 2007 (R.M. 5.7.2007, n. 154/E) e alle prestazioni di **installazione** e **manutenzione** di **impianti antincendio**, a condizione che tali interventi interessino un **immobile** (e al ricorrere, beninteso, degli altri requisiti posti dalla norma stessa). In tal caso, infatti, l'attività può essere inquadrata nella corrispondente voce 43.22.03 della Tabella Ateco 2007. Laddove, invece, tali **prestazioni** siano realizzate su **beni diversi** dagli **immobili**, come ad es. imbarcazioni o piattaforme galleggianti, l'Iva va applicata secondo le ordinarie regole di fatturazione, poiché l'attività non è riconducibile al settore edile. Per l'attività di **manutenzione** di **estintori**, **manichette** e **maschere**, i relativi subappalti sono assoggettati al reverse charge solo nel caso in cui i materiali mobili oggetto di manutenzione facciano parte di un **impianto complesso installato** su un immobile e tale manutenzione rientri nel quadro di quella dell'intero impianto (R.M. 16.6.2008, n. 245/E). Si veda inoltre la R.M. 18.10.2007, n. 295/E relativa alla **manutenzione straordinaria** della **rete fognaria**;
- alle attività di **installazione** di impianti di **allarme**, **a condizione** che sussista un contratto di subappalto e in relazione alle prestazioni di servizi da esso derivanti (R.M. 11.7.2007, n. 164/E);
- in caso di contratti di **noleggio** di **mezzi** di **trasporto** o d'**opera con operatore**, a patto che **non** si rientri nell'ipotesi in cui l'operatore è chiamato ad eseguire il servizio in qualità di «**mero esecutore**» materiale delle direttive del committente (R.M. 3.8.2007, n. 205/E);
- all'attività di **installazione** di **ponteggi per conto terzi** (R.M. 26.7.2007, n. 187/E);
- alla **costruzione** di **controsoffitti** e di **pareti in cartongesso** nell'ambito di un contratto di sub-appalto nel settore edile (R.M. 10.8.2007, n. 220/E);
- nel caso in cui una società che svolge **attività** di **posa** in **opera** e **assemblaggio** di **materiali edilizi** e di esecuzione di lavori specialistici si avvalga per l'esecuzione dei suoi lavori di altre ditte con le quali ha stipulato un **contratto** di **franchising** di servizi (R.M. 25.10.2007, n. 303/E);
- ad una società che provvede alla **progettazione**, **produzione**, **fornitura** e **posa** in **opera** di **pannelli** in **acciaio-porcellanato** (quest'ultima è un'attività secondaria classificata con codice 43.33.00 di Ateco 2007) (R.M. 20.6.2008, n. 255/E);
- alle **prestazioni di servizi** rese nel settore edile da una società operante nel campo delle costruzioni nei confronti di una società immobiliare di investimento a condizione che entrambe le società appartengano al comparto edile e il loro rapporto sia disciplinato da un contratto di **subappalto**. Il reverse charge si applica anche in caso di **vendita di cosa futura** a condizione che l'acquirente finale sia noto fin dall'inizio e le società interessate abbiano stipulato tra loro un contratto di subappalto (R.M. 14.3.2008, n. 97/E);
- alla realizzazione di una rete di **pannelli** «a **messaggio variabile**» in prossimità di **caselli autostradali**, solo se la società subappaltante svolge un'attività che, anche se non in via prevalente, rientra nella categoria dell'installazione di impianti facenti parte integrante di edifici o strutture simili, ad es. autostrade (codice 43.21 – compreso nella sezione F). Infatti, in tal caso si verifica la condizione soggettiva richiesta dalla norma (R.M. 28.3.2008, n. 113/E);

nunziospano63 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

Reverse charge e beni significativi: le disposizioni che prevedono l'aliquota agevolata per interventi di recupero del patrimonio edilizio realizzati su fabbricati a prevalente destinazione abitativa, da determinarsi tenendo conto del valore della prestazione raffrontato con il valore dei c.d. «beni significativi», è applicabile ai consumatori finali. Poiché il reverse charge si applica ad operazioni B2B, effettuate, cioè, nei confronti di soggetti passivi, la disposizione agevolativa non può trovare applicazione nelle ipotesi di cui all'art. 17, co. 1, lett. a-ter, D.P.R. 633/1972.

Allacciamento e attivazione dei servizi di erogazione di gas, energia elettrica e acqua: dal momento che la Corte di Giustizia ha chiarito che le operazioni di allacciamento sono indispensabili ai fini dell'erogazione del gas, dell'energia elettrica o dell'acqua (sentenza C-442/05 del 3.4.2008), esse non possono venire incluse fra quelli di installazione di impianti; pertanto deve ritenersi esclusa, nel caso di specie, l'applicazione del reverse charge.

Rapporto tra operazioni non imponibili e reverse charge: nell'ipotesi in cui le prestazioni individuate dall'art. 17, co. 1, lett. a-ter, D.P.R. 633/1972 siano non imponibili ai fini IVA, non sussisterà il presupposto applicativo dell'inversione contabile. Il reverse charge ha, infatti, l'obiettivo di contrastare le frodi in particolari settori a rischio, evitando che il soggetto passivo benefici della detrazione di un'imposta che poi non provvede a versare all'Erario. È evidente che tale rischio non sussiste nell'ipotesi in cui, nell'ambito del regime di non imponibilità, non sia previsto l'addebito dell'imposta.

ESTENSIONE del REVERSE CHARGE alle PRESTAZIONI RESE dai CONSORZIATI – CHIARIMENTI MINISTERIALI: con C.M. 18.5.2016, n. 20/E l'Agenzia delle Entrate ha fornito, tra l'altro, alcuni chiarimenti in ordine all'estensione del reverse charge (ad opera dell'art. 1, co. 128, L. 28.12.2015, n. 208) alle prestazioni rese dai consorziati nei confronti del consorzio di appartenenza che si sia reso aggiudicatario di una commessa nei confronti di un ente pubblico al quale il consorzio è tenuto ad emettere fattura in regime di «split payment». Nel documento di prassi viene precisato che la norma si riferisce unicamente ai consorzi indicati all'art. 34, co. 1, D.Lgs. 163/2006, ovvero:

- ai consorzi fra società cooperative di produzione e lavoro;
- ai consorzi stabili (anche costituiti in forma di società consortili ex art. 2615-ter c.c.) tra imprenditori individuali, anche artigiani, società commerciali, società cooperative di produzione e lavoro;
- ai consorzi ordinari di concorrenti di cui all'art. 2602 c.c.

Sono invece esclusi i raggruppamenti temporanei di imprese.

La misura consente al consorzio che opera con P.A. in regime di «split payment» di evitare la formazione di un credito Iva strutturale conseguente agli acquisti di servizi dalle società consorziate. Nella C.M. 18.5.2016, n. 20/E si ricorda tuttavia che l'efficacia della disposizione è subordinata al rilascio, da parte del Consiglio dell'Unione europea, dell'autorizzazione di una misura di deroga ai sensi dell'art. 395 della Direttiva 2006/112/CE.

ESTENSIONE del REVERSE CHARGE alle CESSIONI di CONSOLE da GIOCO, TABLET PC e LAPTOP – CHIARIMENTI MINISTERIALI: con C.M. 25.5.2016, n. 21/E l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti in ordine all'estensione del reverse charge alle cessioni di console da gioco, tablet PC e laptop (ad opera dell'art. 1, co. 1, lett. c, D.Lgs. 11.2.2016, n. 24). Con riferimento all'ambito oggettivo la Circolare precisa che il meccanismo dell'inversione contabileè applicabile alle cessioni, **territorialmente rilevanti in Italia**, effettuate **tra soggetti passivi**, dei seguenti prodotti:

- console da gioco (NC 9504 50 00);
- tablet PC (NC 8471 30 00);
- laptop (NC 8471 30 00).

Non rileva, ai fini dell'individuazione dei beni, la denominazione commerciale, ma «la circostanza che si tratti di beni della stessa qualità commerciale, aventi le stesse caratteristiche tecniche e lo stesso codice di Nomenclatura Combinata (NC)».

Quanto all'ambito soggettivo il documento di prassi chiarisce che il cessionario del bene è obbligato all'assolvimento anche se non è stabilito in Italia o ha, nella nazione, una stabile organizzazione. Al fine di assolvere all'obbligo il cessionario non stabilito o privo di stabile organizzazione sarà tenuto ad identificarsi ai fini Iva in Italia.

L'inversione contabile trova applicazione **solo** alle **cessioni di beni** effettuate **nella fase distributiva** che precede il commercio al dettaglio.

La disposizione si applica alle operazioni effettuate a decorrere dal 2.5.2016 (art. 2, D.Lgs. 11.2.2014, n. 24) sino al 31.12.2018 (art. 1, lett. f, D.Lgs. 11.2.2014, n. 24 che ha introdotto il nuovo comma 8 dell'art. 17, D.P.R. 633/1972).

REVERSE CHARGE – SANZIONI: dall'1.1.2008 sono entrate in vigore nuove ipotesi sanzionatorie per inadempimenti e irregolarità in tema di reverse charge introdotte dall'art. 1, co. 155, L. 244/2007, che ha previsto l'aggiunta del co. 9-bis all'art. 6, D.Lgs. 18.12.1997, n. 471 [CFF ❶ 1621]. Si veda, inoltre, la R.M. 6.3.2009, n. 56/E. In particolare, sono disposte le sanzioni dovute:

- per **inadempimenti** da parte dei cedenti/prestatori e cessionari committenti, nell'esercizio di imprese, arti o professioni, in presenza di **operazioni soggette** a **reverse charge** e **correttamente individuate**;
- nel caso di fatture emesse non correttamente per l'**errata applicazione** del **reverse charge**.

Il **D.Lgs. 24.9.2015, n.158 ha profondamente innovato il sistema sanzionatorio** apportando, all'art. 15, modifiche al D.Lgs. 18.12.1997, n. 471. Originariamente le nuove disposizioni previste per le sanzioni amministrative avrebbero dovuto entrare in vigore a decorrere dall'1.1.2017 (cfr. art. 32, D.Lgs. 158/2015); per effetto dell'art. 1, co. 133, L. 28.12.2015, n. 208, (Legge di Stabilità 2016), l'entrata in vigore è anticipata all'1.1.2016.

Nell'ambito delle modifiche apportate dal già citato art. 15, D.Lgs. 24.9.2015, n. 158 al D.Lgs. 471/2015, è stato operato un intervento sostanziale anche in relazione ai profili sanzionatori relativi alla non corretta applicazione del meccanismo dell'inversione contabile.

In particolare sono state introdotte diverse sanzioni in relazione alle seguenti differenti fattispecie:

- **omissione, da parte del cedente o prestatore, degli adempimenti relativi al reverse charge** (art. 6, co. 9-bis, D.Lgs. 471/1997): in tal caso (vedi tabella) si applica la sanzione amministrativa da € 500 e € 20.000, che è elevata a una

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

misura compresa fra il 5% e il 10% dell'imponibile (con un minimo di € 1.000) nell'ipotesi in cui l'operazione non risulti dalla contabilità. Se il cedente o prestatore non adempie agli obblighi di fatturazione entro 4 mesi dalla data di effettuazione dell'operazione, il cessionario o committente è soggetto alla medesima sanzione se non provvede a informare l'Ufficio competente entro 30 giorni (dal decorso dei 4 mesi) e non emette fattura ex art. 21, D.P.R. 633/1972 o provvede alla regolarizzazione e assolvimento mediante inversione contabile;

- **erronea applicazione dell'imposta in presenza dei requisiti per l'applicazione del reverse charge** (art. 6, co. 9-bis.1, D.Lgs. 471/1997): la sanzione grava sul cessionario/committente ed è compresa fra € 250 e € 10.000;
- **applicazione del reverse charge in assenza dei requisiti prescritti** (art. 6, co. 9-bis.2, D.Lgs. 471/1997): la sanzione grava sul cedente/prestatore ed è compresa fra € 250 e € 10.000;
- **applicazione del reverse charge in presenza di operazioni esenti, non imponibili o non soggette a Iva** (art. 6, co. 9-bis.3, D.Lgs. 471/1997): non sono previste sanzioni salvo che non si sia in presenza di operazioni inesistenti; nel qual caso si applica una sanzione dal 5% al 10% dell'imponibile, con un minimo di € 1.000; in sede di accertamento devono essere espunti il sia l'imposta a debito che quella detratta nelle liquidazioni del cessionario o committente.

CORRETTA APPLICAZIONE del REVERSE CHARGE

Art. 6, co. 9-bis, D.Lgs. 471/1997 (*post* modifiche art. 15, D.Lgs. 158/2015)

Operatore economico	Violazione	Sanzione
Cessionario o committente	Mancata applicazione del meccanismo del reverse charge	Da € 500 a € 20.000
Cedente o prestatore	Mancata applicazione del reverse charge, nel caso in cui l'operazione non risulti dalla contabilità	Dal 5 al 10% dell'importo non fatturato, con un minimo di € 1.000

APPLICAZIONE IMPROPRIA del REVERSE CHARGE o del REGIME della IMPONIBILITÀ

Art. 6, co. 9-bis.1, 9-bis.2 e 9-bis.3, D.Lgs. 471/1997 (*post* modifiche art. 15, D.Lgs. 158/2015)

Operatore economico	Violazione	Sanzione
Cedente o prestatore	Emissione di fatture con Iva per operazioni soggette al reverse charge (art. 6, co. 9-bis.1, D.Lgs. 471/1997)	La sanzione grava sul cessionario o committente, benché comunque non sia tenuto all'assolvimento dell'imposta, ed è compresa fra € 250 e € 10.000 (al pagamento è solidalmente tenuto il cedente/prestatore) (1)
Cessionario o committente	Applicazione dell'inversione contabile in assenza dei requisiti prescritti (art. 6, co. 9-bis.2, D.Lgs. 471/1997)	La sanzione grava sul cedente o prestatore, benché comunque non sia tenuto all'assolvimento dell'imposta, ed è compresa fra € 250 e € 10.000 (al pagamento è solidalmente tenuto il cessionario/committente) (2)
Cessionario o committente	Applicazione dell'inversione contabile per operazioni esenti, non imponibili o non soggette all'imposta (art. 6, co. 9-bis.3, D.Lgs. 471/1997)	Non sono previste sanzioni salvo nel caso di operazioni inesistenti, nel quale si applica una sanzione dal 5% al 10% dell'imponibile, con un minimo di € 1.000; in sede di accertamento devono essere espunti il sia l'imposta a debito che quella detratta nelle liquidazioni del cessionario/committente.

(1) Si applica la sanzione dal 90% al 180% dell'imposta (art. 6, co. 1, D.Lgs. 471/1997) con un minimo di € 500 (art. 6, co. 4, D.Lgs. 471/1997) se l'applicazione dell'imposta in modo ordinario invece che con l'applicazione del reverse charge sia stata determinata con intento di evasione o frode di cui sia consapevole il cessionario o committente.

(2) Si applica la sanzione dal 90% al 180% dell'imposta (art. 6, co. 1, D.Lgs. 471/1997) con un minimo di € 500 (art. 6, co. 4, D.Lgs. 471/1997) se l'applicazione dell'imposta mediante l'inversione contabile invece che con modalità ordinarie sia stata determinata con intento di evasione o frode di cui sia consapevole il cedente o prestatore.

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

RETTIFICA della DETRAZIONE

(art. 19-bis2, D.P.R. 26.10.1972, n. 633 [CFF ❶ 219b])

RETTIFICA della DETRAZIONE – FINALITÀ: l'esercizio del **diritto alla detrazione** è legato all'effettuazione di **operazioni imponibili**.
Se le **condizioni originarie** in relazione alle quali è stato realizzato l'acquisto **cambiano**, è necessario intervenire **a modificare** (in più o in meno) la **detrazione effettuata**.

VARIAZIONE delle CONDIZIONI ORIGINARIE di ACQUISTO – CASI di RETTIFICA	
*rettifica in caso di **cambio di destinazione***	**art. 19-bis2, co. 1 e 2** [CFF ❶ 219B]
*rettifica in caso di **mutamento di regime***	**art. 19-bis2, co. 3** [CFF ❶ 219B]
*rettifica in caso di **variazioni del pro-rata***	**art. 19-bis2, co. 4** [CFF ❶ 219B]

ACQUISTI OGGETTO di RETTIFICA

- **beni ammortizzabili** con coefficiente di ammortamento ordinario inferiore al 25% (*)
- **beni ammortizzabili** di costo unitario non superiore a € 516,46 o con coeff. di amm. superiore al 25%
- **beni non ammortizzabili** e **servizi**

(*) **N.B.**: compresi **beni immateriali** (ad es. brevetti, marchi ecc.) di cui all'art. 103, D.P.R. 917/1986 [CFF ❷ 5203]

MOMENTO di RETTIFICA: coincide con la **prima utilizzazione** per i beni caratterizzati da un **inserimento istantaneo** nel processo produttivo: **servizi**, **beni non ammortizzabili** e beni di **costo** unitario **non superiore** a € **516,46** o con coefficiente di ammortamento superiore al 25%. Per i **beni ammortizzabili** ai fini della rettifica della detrazione va **monitorato** il periodo che va dalla loro **entrata in funzione** al quarto esercizio successivo.

RETTIFICA per CAMBIO di DESTINAZIONE: qualora il bene sul quale si è detratta l'imposta venga destinato ad **un utilizzo** che dia diritto ad una **detrazione in misura diversa** da quella **originariamente operata** si realizza il presupposto per la **rettifica** (in aumento o in diminuzione) **della detrazione**. Il **momento** di cui tener conto ai fini della rettifica è diverso a seconda del **tipo di bene** oggetto dell'operazione.
Per i soggetti che hanno effettuato la **detrazione** in base al **pro-rata** il **cambio di destinazione** del bene non comporta rettifica della detrazione, **salvo** che a tale mutamento non consegua il **passaggio** da un regime di **imponibilità** o **esenzione** ad un regime di **esclusione** da Iva (C.M. 24.12.1997, n. 328).
La C.M. 24.12.1997, n. 328 ha chiarito che le **norme** sulla rettifica introdotte dall'art. 19-bis2, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 219B]trovano applicazione**limitatamente** ai beni **acquistati** a partire **dall'1.1.1998** (art. 11, co. 2, D.Lgs. 313/1997 [CFF ❶ 1587]).
Presupposto per l'**applicazione** della **rettifica** è che l'**acquisto** dei beni o servizi sia stato effettuato fin dall'**origine** nell'**ambito** di un'**attività rilevante** ai fini **Iva** (= non esclusa dal campo Iva); **non** riveste **importanza**, infatti, il fatto di **non** aver operato la **detrazione** dell'**Iva addebitata** in via di rivalsa quanto piuttosto la **non titolarità** di tale **diritto** (C.M. 17.5.2000, n. 98, punto 3.2.3.).

DESTINAZIONE a FINALITÀ ESTRANEE all'IMPRESA: la C.M. 24.12.1997, n. 328 ha precisato che questo specifico caso di cambio di destinazione **non comporta rettifica** della detrazione originariamente effettuata, in quanto tale operazione comporta comunque l'**assoggettamento** ad Iva secondo le modalità previste per l'**autoconsumo** (art. 2, co. 2, n. 5), D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 202]). Tale regola si applica a prescindere dalla **natura del bene** (ammortizzabile o meno) oggetto dell'autoconsumo. In relazione al caso dell'**assegnazione agevolata** ai sensi degli artt. 29, L. 449/1997 e 13, L. 28/1999 [CFF ❶ 1682], la C.M. 21.5.1999, n. 112 aveva precisato che la maggiorazione dell'imposta sostitutiva, in luogo del regime ordinario Iva, comportava la verifica di un cambio di destinazione con conseguente **rettifica della detrazione**.
Per quanto concerne, invece, l'**assegnazione agevolata** ex art. 1, co. da 115 a 120, L. 23.12.2015, n. 208, la C.M. 1.6.2016, n. 26/E, aveva precisato, considerato che le assegnazioni possono concernere beni ammortizzabili, occorre verificare se si renda necessario operare le rettifiche disciplinate dall'art. 19-bis.2, D.P.R. 633/1972. Il documento di prassi ricorda come i fabbricati o porzioni di fabbricati siano considerati comunque beni ammortizzabili. L'obbligo di operare la rettifica dell'imposta detratta al momento dell'acquisto e le modalità di attuazione della stessa dipendono «dal "regime" con il quale i beni ammortizzabili sono assegnati e dalla circostanza che l'assegnazione avvenga nel corso del relativo periodo di tutela fiscale». Nella C.M. 1.6.2016, n. 26/E l'Agenzia delle Entrate precisa altresì che nel caso in cui gli immobili assegnati siano stati acquisiti mediante contratti di **leasing** per i quali sia stata esercitata l'opzione di acquisto, per calcolare il periodo decennale di rettifica della detrazione è necessario far riferimento alla data di esercizio del diritto di acquisto del bene da parte della società utilizzatrice.

CAMBIO di DESTINAZIONE del BENE: la R.M. 5.5.2008, n. 185/E ha precisato che le disposizioni in materia di rettifica della detrazione per variazione di destinazione del bene ex art. 19-bis2, D.P.R. 633/1972 si applicano a **condizione** che il bene

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

(nella fattispecie un **immobile**) venga **destinato** ad un **effettivo diverso utilizzo**. Le conseguenze fiscali del mutamento di destinazione del bene si produrranno a **decorrere** dall'**effettiva destinazione** dell'immobile ad attività diversa da quella originaria come prevede l'art. 19-bis2, co. 9, D.P.R. 633/1972, secondo cui la rettifica della detrazione deve essere effettuata nella dichiarazione relativa all'anno in cui si verificano gli eventi che la determinano, sulla base delle risultanze delle scritture contabili obbligatorie.

BENI NON AMMORTIZZABILI, SERVIZI e BENI di COSTO UNITARIO NON SUPERIORE a € 516,46: il **momento** nel quale il cambio di destinazione del bene non ammortizzabile, del servizio o del bene (anche strumentale) di costo unitario non superiore a € 516,46 (o con coefficiente di ammortamento superiore al 25%) può comportare la rettifica si **esaurisce** nella **prima utilizzazione**.

In pratica, se alla **prima utilizzazione** del bene non ammortizzabile o del servizio consegue una **detrazione** diversa **da quella originaria** (all'acquisto) **si opera** una **rettifica della detrazione**. Non sono presi in esame eventuali successivi **cambi di destinazione**.

In ogni caso la rettifica della detrazione per tali acquisti **non viene effettuata** se si tratta di beni acquistati con **detrazione** in base al **pro-rata** per **passaggi** da un'**attività** all'**altra**; si dovrà, invece, operare la rettifica nel caso di cambio di destinazione da attività imponibili (o esenti) ad altre escluse (o viceversa).

BENI AMMORTIZZABILI: per tali beni la **rettifica** (eventuale) opera **non solo** al momento iniziale (come per i beni non ammortizzabili), che in questo caso corrisponde all'**entrata in funzione** (e non alla prima utilizzazione), ma anche nei **4 anni successivi** all'**entrata in funzione**.

La rettifica della detrazione va operata al **momento** dell'**entrata in funzione** dei beni e viene effettuata per l'**intero importo** della detrazione. Nei **successivi 4 anni** la rettifica va effettuata nella misura di **1/5** per **ciascun anno** mancante al compimento dei **5 anni** (entrata in funzione più 4 anni).

Esempio	
Bene ammortizzabile **acquistato** e **utilizzato** nel 2013:	€ **5.000**
Iva **detratta** sull'acquisto:	€ 1.100 (€ 5.000 x 22%)
Cambio di utilizzo nel **2016**, con destinazione ad **operazioni escluse da Iva Rettifica**:	€ 440 (1/5 di € 1.100 x 2)

CESSIONE del BENE AMMORTIZZABILE – PERIODO di RETTIFICA: nel caso di beni acquistati **senza detrazione** dell'Iva, questa è recuperabile in proporzione agli anni mancanti al quinquennio di rettifica **fino a concorrenza** dell'Iva dovuta sulla **cessione** del bene in caso di **cessione** con **assoggettamento** all'**imposta**.

AUTOCONSUMO: **non comporta rettifica, salvo** il caso in cui si abbia optato per la **non applicazione** dell'Iva a norma dell'art. 18, co. 3 [CFF ❶ 218].

FABBRICATI ed AREE FABBRICABILI: se **acquistati** o **ultimati** dall'**1.1.1998** vengono equiparati ai beni ammortizzabili, con la differenza che il loro **periodo di** «**osservazione**» viene esteso a **10 anni**. Pertanto per tali beni la rettifica, successiva a quella dell'entrata in funzione, andrà operata in tanti **decimi** (anziché quinti) quanti sono gli anni mancanti al compimento del **decennio**. L'**entrata** in **funzione** ed i successivi **9 anni decorrono** (art. 19-bis2, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 219B]):

- per le **aree fabbricabili** dalla **data** di **ultimazione** dei **fabbricati** che insistono su di esse;
- per i **fabbricati** o loro **porzioni** dall'**anno** di **acquisto** o **ultimazione**.

RETTIFICA per CAMBIO di REGIME: accanto agli eventi più **specificamente legati** all'utilizzo di un bene, esistono eventi di ordine più generale che possono **incidere** sulla **misura della detrazione** spettante:

- **cambiamenti** nel **regime fiscale applicabile** a determinati beni e settori;
- **adozione** o **abbandono** di **regimi speciali**, per opzione o per disposizione di legge;
- **cambiamento** o **ampliamento** dell'**attività esercitata**.

In questi casi la rettifica della detrazione va operata al momento in cui si verifica uno dei predetti eventi in **unica soluzione** per **tutti i beni non ammortizzabili e servizi esistenti**, non ancora ceduti o non ancora utilizzati, nonché per i **beni ammortizzabili** per i quali **non** sia decorso il periodo di «osservazione». Tale **rettifica presuppone** che gli **acquisti** siano stati effettuati fin dall'origine in **regime** di **attività soggetta** ad **Iva**: qualora, invece, tali **acquisti non** siano avvenuti nell'**esercizio** di **impresa**, **non** è possibile **recuperare** la parte di **Iva assolta** nei **periodi precedenti** (C.M. 17.5.2000, n. 98, p.to 3.2.3.).

MOMENTO di RETTIFICA: in questo caso **non assume rilevanza** il **naturale impiego** dei beni, ma **è sufficiente** il realizzarsi di uno dei cambiamenti visti sopra. La rettifica va effettuata per i **beni e servizi non ancora utilizzati** o **non ancora ceduti**.

La **rettifica** a **debito** deve essere **operata** nella **prima liquidazione periodica** dell'anno in cui si applica il **nuovo regime** e va successivamente **evidenziata** nella **dichiarazione** Iva **annuale**; la rettifica a **credito**, invece, può essere effettuata **anche successivamente** (R.M. 2.2.1999, n. 10). Per la determinazione dell'Iva incorporata dei beni che rappresentano **semilavorati** o **prodotti finiti**, va effettuata sulla base di **idonea documentazione** e **analitica ricostruzione contabile** (C.M. 24.12.1997, n. 328). Per i **beni ammortizzabili** (compresi quelli immateriali) la rettifica si applica solo su quelli **entrati in funzione** da **meno di 5 anni** in ragione del 20% per ogni anno a decorrere da quello di entrata in funzione. Per i beni immobili in funzione dal 1998 il recupero della detrazione si effettua in **10 anni**.

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

DOCUMENTAZIONE OBBLIGATORIA: le rettifiche del caso precedente richiedono la predisposizione di una documentazione da cui risultino distintamente per categorie omogenee, la quantità ed i valori dei beni facenti parte del **patrimonio aziendale**. L'Iva si determina in base alle fatture di acquisto (C.M. 24.12.1997, n. 328).

SEMILAVORATI e PRODOTTI FINITI: la determinazione dell'Iva relativa a tali beni va effettuata attraverso **prove documentali** e **criteri analitici** (C.M. 24.12.1997, n. 328).

NORMA TRANSITORIA: i soggetti che dopo l'**1.1.1998** passano per la **prima volta** da un regime di **detrazione forfetario** al **regime normale**, **non devono operare** la **rettifica** per i beni per i quali in precedenza è stata detratta l'Iva nei modi normali (C.M. 24.12.1997, n. 328).

ANNO di ACQUISTO DIVERSO da quello di ENTRATA in FUNZIONE: la **prima rettifica** deve essere eseguita su **tutta** l'**Iva** relativa al bene in base al **pro-rata** dell'**anno** di **entrata** in **funzione** del bene, **anche** se lo **scostamento** è **inferiore** al **10%**.

RINUNCIA alla SOGLIA del 10% di SCOSTAMENTO del PRO-RATA: la rettifica, **obbligatoria** nel caso di scostamento del pro-rata **superiore al 10%**, è **facoltativa** per uno scostamento **in misura inferiore** a tale **limite**. Il contribuente che rinuncia a tale facoltà, a fronte del **beneficio** di utilizzare scostamenti inferiori, ha l'**onere** di mantenere tale opzione **per almeno 5 anni**. L'opzione dovrà **essere comunicata** nella dichiarazione annuale relativa al **primo anno** di tale **quinquennio**.

CESSIONE del BENE prima del QUADRIENNIO: per i beni ammortizzabili ceduti prima del quinquennio si effettua la **regolarizzazione** sulla base della **percentuale definitiva** dell'**anno** in cui è effettuata la **cessione**; qualora, però, la **cessione** del bene sia **soggetta** ad **Iva**, la **percentuale** di **detrazione** per gli **anni mancanti** al compimento del quinquennio è considerata pari al **100%** (R.M. 7.2.2001, n. 18/E). In ogni caso l'**imposta detraibile non** può **eccedere** quella (a debito) relativa alla cessione del bene.

REGIME delle LOCAZIONI/CESSIONI IMMOBILIARI: l'applicazione del regime di esenzione dall'Iva alle locazioni/cessioni immobiliari introdotto con il D.L. 223/2006, conv. con modif. con L. 248/2006 ha comportato la **rettifica** della **detrazione** dell'Iva di cui all'art. 19-bis2, D.P.R. 633/1972. Con le modifiche al D.L. 223/2006 è stato successivamente **ripristinato** il **regime** di **imponibilità Iva** per **cessioni** e **locazioni** di **immobili** nel caso in cui la parte attiva sia l'**impresa** di **costruzione**. L'imponibilità è disposta a prescindere dalla **tipologia** di immobile (residenziale o strumentale) e dal **tempo** trascorso dall'ultimazione che rileva, quest'ultimo, solo nello stabilire se l'imponibilità sia obbligatoria o facoltativa (modifiche all'art. 10, co. 1, nn. 8, 8-bis e 8-ter, D.P.R. 633/1972).

Problematiche in sede di prima applicazione del D.L. 223/2006: è stato previsto che in sede di **prima applicazione** della norma con riferimento agli **immobili** ad **uso abitativo**, detta rettifica **non** si applichi ai fabbricati posseduti al 4.7.2006 o detenuti da imprese di costruzione/ristrutturazione per i quali il periodo di 4 anni è scaduto il 4.7.2006. Per gli **immobili strumentali** l'obbligo di procedere alla rettifica non si verifica in caso di esercizio dell'opzione per l'imponibilità.
Con la C.M. 1.3.2007, n. 12/E, l'Agenzia delle Entrate, integrando la C.M. 4.8.2006, n. 27/E, ha fornito chiarimenti sulle modifiche al regime fiscale delle **cessioni** e **locazioni** di **fabbricati** ai fini delle imposte indirette prevista dall'art. 35, D.L. 4.7.2006, n. 223, conv. con modif. con L. 4.8.2006, n. 248. In particolare, è precisato in quali ipotesi e secondo quali modalità deve essere operata la rettifica della detrazione Iva (art. 19-bis2, co. 4, D.P.R. 633/1972) operata in base al **previgente regime Iva**, che prevedeva l'imponibilità Iva per molte delle cessioni e locazioni di fabbricati divenute successivamente esenti in forza delle disposizioni del D.L. 223/2006.
L'art. 35, co. 9, D.L. 4.7.2006, n. 223 ha disposto che in sede di prima applicazione delle disposizioni di cui all'art. 10, numeri 8, 8-bis e 8-ter, D.P.R. 633/1972, non dovesse essere effettuata rettifica della detrazione ex art. 19-bis2, D.P.R. 633/1972 per i fabbricati abitativi posseduti alla data del 4.7.2006, o per i fabbricati abitativi per i quali il termine dei 4 anni dall'ultimazione scadeva entro la predetta data. Quanto agli immobili strumentali la rettifica della detrazione è richiesta esclusivamente nell'ipotesi in cui non venga esercitata opzione per l'imposizione successivamente al 12.8.2006 (data di entrata in vigore del D.L. 223/2006).

Rettifica della detrazione immobili abitativi – Regime transitorio: per quanto attiene agli **obblighi** di **rettifica** dell'**imposta detratta**, è stato introdotto un **regime transitorio**, che prevede che la **rettifica non** vada effettuata per gli **immobili abitativi** posseduti:

- alla data del **4.7.2006** dalle imprese di **compravendita immobiliare**, in quanto come precisato dalla C.M. 27/E/2006 dette società sono passate dall'**imponibilità** all'**esenzione** Iva;
- dalle **imprese** di **costruzione** o **imprese** di **ristrutturazione** che hanno realizzato interventi di recupero di cui alle lettere c), d) ed e) dell'art. 31, L. 457/1978 [CFF ❷ 8093], purché il termine di 4 anni dalla data di fine lavori sia scaduto entro il 4.7.2006. Conseguentemente per dette imprese, se sono ancora in possesso di fabbricati abitativi ultimati prima del 4.7.2002, **non** è necessario operare alcuna **rettifica** dell'Iva detratta per la loro realizzazione.

Modalità di applicazione della rettifica a «regime»: la rettifica dell'Iva comporta la restituzione di una parte dell'Iva a credito detratta in sede di acquisto/costruzione/ristrutturazione dell'immobile. Circa le modalità di effettuazione della rettifica a «regime» si osserva che per gli immobili:

- **acquistati prima dell'1.1.1998**: risulta **definitivamente acquisito** il **diritto** alla **detrazione** per i **fabbricati già posseduti al 31.12.1997** (C.M. 24.12.1997, n. 328, par. 4.4): per essi, quindi, nessuna rettifica sarà da operare in relazione al mutato regime delle operazioni attive, **salvo** si abbia un **mutamento** del **pro-rata** di **detraibilità** di **oltre** il **10%** e si verta ancora nel decennio di «osservazione fiscale» previsto dall'art. 19-bis2, co. 8, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 219B];
- **acquistati dopo l'1.1.1998**: la rettifica va effettuata con **modalità differenziate** a seconda che l'impresa applichi o

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

meno il pro-rata di detraibilità dell'Iva. Infatti si ritiene che due delle tre tipologie di rettifica previste potrebbero essere applicate: quella per la **variazione** del **regime fiscale** e quella per **variazione** del **pro-rata**.

Rettifica della detrazione a regime per i beni immobili ammortizzabili: in ordine alla rettifica della detrazione merita ancora sottolineare che nel caso in cui il bene immobile venga utilizzato in modo diverso rispetto all'uso cui era destinato al momento dell'acquisto, dovrà essere operata la rettifica prevista dall'art. 19-bis.2, co. 2, D.P.R. 633/1972. Qualora, invece, non muti l'utilizzo del bene, ma si modifichi il pro-rata di detraibilità di cui all'art. 19, co. 5, D.P.R. 633/1972 (per l'esercizio, da parte del soggetto passivo, sia di attività che consentono la detrazione che di operazioni esenti), occorrerà porre in essere la rettifica della detrazione del bene ammortizzabile di cui all'art. 19-bis.2, co.4, D.P.R. 633/1972 nell'ipotesi in cui la variazione della percentuale di detrazione superi i 10 punti percentuali.

CESSIONI e LOCAZIONI di IMMOBILI – NOVITÀ dal 26.6.2012: il D.L. 83/2012, conv. con L. 134/2012 **in vigore dal 26.6.2012 ha ripristinato** il **regime** di **imponibilità Iva** per **cessioni** e **locazioni** di **immobili** nel caso in cui la parte attiva sia l'**impresa** di **costruzione**. L'imponibilità è disposta a prescindere dalla **tipologia** di immobile (residenziale o strumentale) e dal **tempo** trascorso dall'ultimazione che rileva solo nello stabilire se l'imponibilità sia obbligatoria o facoltativa (modi che all'art. 10, co. 1, nn. 8, 8-bis e 8-ter, D.P.R. 633/1972). A fini di coordinamento sono state apportate delle modifiche in merito al *reverse charge* disponendo che l'autofatturazione venga **estesa** a **tutte** le **compravendite** aventi ad oggetto **immobili** (residenziali o strumentali) a condizione che l'**imponibilità Iva** derivi da **opzione** del venditore e in merito all'**applicazione** dell'**aliquota Iva** ridotta del **10%**, la quale si applica **solo** alle **locazioni** di **immobili abitativi** effettuate dalle **imprese** di **costruzione** o di **recupero** e alle locazioni di immobili abitativi destinati ad **alloggi sociali**.

RETTIFICA per VARIAZIONI del PRO-RATA: la detrazione dell'Iva relativa all'acquisto di beni **strumentali**, **ammortizzabili** in un **periodo superiore a 4 anni** (ovvero con coefficiente di ammortamento inferiore al **25%**) **non** è **definitiva** ma dovrà essere **rettificata** qualora, nei **4 esercizi seguenti** (9 per gli immobili entrati in funzione dopo l'1.1.1998) la loro **entrata** in **funzione**, la percentuale di detrazione **si discosti di oltre il 10%**dalla medesima percentuale relativa all'anno di acquisto. La**rettifica** va effettuata in **misura pari al 20%, al 21%** o **22%** (10% per gli immobili entrati in funzione dopo l'1.1.1998) della **differenza** fra l'ammontare della detrazione operata nell'anno d'acquisto e quello corrispondente alla percentuale di detrazione dell'anno in corso. Il conseguente **versamento** o **recupero** d'imposta dovrà essere effettuato in **sede di dichiarazione**. Tale modalità di rettifica **opera** anche per le spese di **trasformazione**, **riattamento** e **ristrutturazione** del bene ammortizzabile.

BENI SOGGETTI a RETTIFICA: questo particolare sistema di detrazione dell'Iva si applica, oltre che ai beni materiali, anche ai **diritti di brevetto industriale**, ai **diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno**, ai **diritti di concessione** e ai **marchi di fabbrica**.

FUSIONE , SCISSIONE, CESSIONE o CONFERIMENTO d'AZIENDA (o di un singolo ramo della stessa): a partire dall'1.1.1994 (art. 2, co. 1, lett. c), D.L. 557/1993 conv. con L. 133/1994) la disciplina della rettifica della detrazione si applica ai beni ammortizzabili e (dal 24.3.1995 – art. 16-bis, D.L. 41/1995, conv. con L. 85/1995) anche ai beni **non ammortizzabili** o **immobili** acquisiti a seguito di **fusione, scissione, cessione** o **conferimento**. Il **quadriennio** durante il quale vanno effettuate le rettifiche decorre dall'**anno successivo** a quello di **acquisizione** del bene ammortizzabile da parte della società incorporata o di quella fusa o scissa o del soggetto cedente o conferente; **è previsto** a carico del soggetto cedente o conferente l'**obbligo di fornire** a cessionari o conferitari gli elementi e i **dati necessari** per porre questi ultimi nelle condizioni di eseguire le relative rettifiche cui sono tenuti. La cessione del ramo d'azienda non realizza, in capo al cessionario, una variazione di regime fiscale; pertanto, non si applica l'art. 19-bis2, co. 3, D.P.R. 633/1972, ma il co. 4 dello stesso articolo, che prevede la rettifica solo nel caso in cui la variazione della percentuale di detrazione sia superiore a 10 punti (R.M. 31.10.2002, n. 344/E e R.M. 9.7.2009, n. 178/E).

RISTRUTTURAZIONE AZIENDALE: la R.M. 5.5.2008, n. 184/E ha precisato che in presenza di un processo di **ristrutturazione aziendale** che prevede **due fusioni** per incorporazione e un successivo conferimento di ramo d'azienda con confluenza in capo ad un unico soggetto di più attività svolte in precedenza dalle società coinvolte nell'operazione, è possibile avvalersi della **separazione** delle **attività** e della conseguente applicazione separata dell'Iva ex art. 36, co. 3, D.P.R. 633/1972 a condizione che le attività siano effettivamente distinte ed obiettivamente autonome anche se svolte nell'ambito della stessa impresa.

Inoltre, l'Agenzia delle Entrate precisa che è necessario procedere alla **rettifica** delle **detrazioni Iva** ex art. 19-bis2, co. 4 e 7, D.P.R. 633/1972, relativamente ai **beni ammortizzabili**, in conseguenza delle modificazioni del regime Iva dovute all'operazione straordinaria, tenendo conto dell'eventuale e diversa composizione del **volume** d'affari derivante dall'ammontare delle operazioni imponibili ed esenti. In particolare, in sede di calcolo della rettifica, occorre tenere conto della diversa percentuale di detraibilità di ogni società coinvolta nell'operazione.

SOCIETÀ che APPLICA GIÀ il PRO-RATA – CRITERIO della VARIAZIONE del PRO-RATA: se un'impresa immobiliare applica già il pro-rata di detraibilità, la **rettifica** va effettuata soltanto in presenza di una **variazione percentuale** superiore a **10 punti**.

La rettifica in questo caso è pari ad **un decimo** della differenza tra l'Iva detratta all'atto dell'acquisto e quella detraibile nell'anno a seguito dell'applicazione del pro-rata. Infatti l'art. 19-bis2, co. 4, D.P.R. 633/1972 prevede che, limitatamente ai **beni ammortizzabili**, in caso di variazione di oltre dieci punti del pro-rata in ciascuno degli anni del periodo di sorveglianza, occorre effettuare la rettifica annuale di un decimo della differenza tra l'imposta detratta al momento dell'acquisto e quella detraibile in base al pro-rata corrente.

Resta fermo naturalmente che in caso di **cessione** del cespite durante il **decennio**, la rettifica va effettuata in un'**unica soluzione** considerando tanti decimi quanti sono i restanti anni mancanti.

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

SOCIETÀ che NON APPLICA il PRO-RATA – CRITERIO del MUTAMENTO del REGIME FISCALE: se l'impresa immobiliare non applica già il pro-rata, la **rettifica** va operata in relazione al **cambiamento** del **regime Iva** delle operazioni attive. Di conseguenza la rettifica va calcolata con riferimento a tanti **decimi** dell'imposta quanti sono gli **anni** mancanti al compimento del **decennio**. Infatti è opportuno ricordare che il co. 8 dell'art. 19-bis2, D.P.R. 633/1972 stabilisce che i fabbricati o porzioni di fabbricati sono comunque considerati **beni ammortizzabili** ed il periodo di rettifica è previsto in **dieci anni**, decorrenti da quello di acquisto o di ultimazione. La rettifica dovrà avvenire in un'**unica soluzione** nella dichiarazione Iva dell'anno in cui si è proceduto alla rettifica stessa.

nunziospano63 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

DISPENSA da ADEMPIMENTI per le OPERAZIONI ESENTI

(art. 36-bis, D.P.R. 26.10.1972, n. 633 [CFF ❶ 235a])

DISPENSA: i contribuenti possono essere **dispensati dagli obblighi di fatturazione e registrazione** delle operazioni **esenti** (art. 10 [CFF ❶ 210]), **escluse** quelle di cui ai numeri **11**, **18** e **19** (cessioni di **oro** da **investimento**, **prestazioni sanitarie** e di **case di cura** ecc.) per le quali devono essere osservati i **normali obblighi formali**.

ALTRI OBBLIGHI: la dispensa dagli adempimenti contabili riguarda esclusivamente le operazioni esenti (escluse le cessioni di oro da investimento, le prestazioni sanitarie e di case di cura); pertanto **restano fermi** gli obblighi di:
- **fatturazione** e **registrazione** delle **operazioni** attive **diverse** da quelle rientranti nella dispensa (es. cessione di beni strumentali);
- **registrazione** di tutte le operazioni di **acquisto** anche se relative all'attività esente;
- **emissione** della **fattura** in tutti i casi in cui sia **richiesta** dal **cliente** (il soggetto che la rilascia è comunque esonerato dai conseguenti adempimenti – C.M. 10.7.1979, n. 19/363378);
- **presentazione** della **dichiarazione** annuale;
- **dichiarazione** e **liquidazione** periodica, **versamenti** (se sono state effettuate operazioni non esenti).

INDETRAIBILITÀ dell'IVA sugli ACQUISTI: i contribuenti dispensati **non possono detrarre** l'Iva relativa agli acquisti da quella eventualmente dovuta. L'Iva non detratta costituisce onere accessorio del costo cui si riferisce (R.M. 19.1.1980, n. 9/869).

OPZIONE: la **comunicazione** dell'opzione (o della **revoca** dell'opzione) all'Ufficio Iva va fatta barrando l'apposita casella prevista nella **dichiarazione annuale** relativa all'anno precedente.
Nel caso di dispensa dall'obbligo di dichiarazione annuale, è possibile comunicare la revoca anche attraverso i modelli anagrafici **AA9/12** per persone fisiche e **AA7/10** per soggetti diversi dalle persone fisiche. L'**opzione** è **vincolante** per **almeno** un **triennio**.

REVOCA ANTICIPATA dell'OPZIONE: nel caso di **modifiche normative** che **incidono** sul **sistema** (ad es. operazioni esenti che diventano imponibili o viceversa) è consentita la **variazione** o revoca dell'**opzione** anche **prima** della **scadenza** del **triennio** (art. 1, D.P.R. 442/1997 [CFF ❶ 1601] e C.M. 27.8.1998, n. 209, par. 5). La revoca deve essere comunicata all'Ufficio Iva attraverso la compilazione dell'apposita casella prevista nella dichiarazione annuale e produce i propri effetti dall'anno in corso.

OPZIONE per la DISPENSA dagli ADEMPIMENTI FORMALI – INAPPLICABILITÀ dell'ESENZIONE IVA sulle CESSIONI: con riferimento ad una società che, svolgendo più attività, ha esercitato l'opzione per la **contabilità separata** ex art. 36, co. 3, D.P.R. 633/1972 e, in relazione all'attività di **credito** al **consumo** (attività esente da Iva ex art. 10, co. 1, n. 1), D.P.R. 633/1972, nell'ambito della quale vengono in via occasionale svolti anche servizi imponibili Iva), ha anche optato per la **dispensa** dagli **obblighi** di **fatturazione** e **registrazione** delle operazioni esenti ex art. 36-bis, D.P.R. 633/1972, la R.M. 1.2.2007, n. 16/E ha precisato che le **cessioni** di **veicoli** operate dalla società nell'ambito di tale attività **non** possono beneficiare del trattamento di **esenzione** Iva previsto dall'art. 10, n. 27-quinquies), D.P.R. 633/1972. Infatti, l'art. 36-bis, D.P.R. 633/1972 rappresenta una disposizione di carattere **speciale**, disciplinando un regime attivabile **esclusivamente** in via **opzionale** e, pertanto, presenta **diversa natura** rispetto a quella che scaturisce dall'applicazione delle norme che regolano ordinariamente il diritto alla detrazione dell'Iva (artt. 19, 19-bis1 e 19-bis2, D.P.R. 633/1972).

ESERCIZIO di PIÙ ATTIVITÀ: nel caso di esercizio di più attività con contabilità separata, le opzioni per la dispensa riguardano **singolarmente** ciascuna attività. L'opzione e la revoca dell'esercizio di più attività deve essere comunicata all'Ufficio Iva attraverso la compilazione dell'apposita casella presente nella dichiarazione annuale di riferimento del primo anno di opzione. L'opzione, salvo revoca espressa, ha validità per un triennio.

ESONERO da DICHIARAZIONE ANNUALE: i contribuenti che applicano la dispensa dagli adempimenti dall'1.1.1992 (artt. 11, co. 4, lett. a), L. 413/1991 e 8, co. 1, D.P.R. 322/1998 [CFF ❶ 1668]) sono **esonerati** dalla presentazione della dichiarazione annuale Iva **a meno** che non abbiano **registrato operazioni non esenti**, **intracomunitarie** o non debbano effettuare **rettifiche** della **detrazione** ai sensi dell'art. 19-bis2, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 219B]. Qualora ve ne sia **interesse** (ad es. evidenziazione di un credito), la presentazione della dichiarazione è **consentita** (C.M. 10.2.1992, n. 7).

VOLUME d'AFFARI: i contribuenti che hanno esercitato la **dispensa** ex art. 36-bis **non** sono tenuti ad indicare in dichiarazione annuale i corrispettivi delle **operazioni esenti**. Pertanto per tali soggetti il **volume d'affari** è costituito solo dai corrispettivi delle altre operazioni.

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

EFFETTUAZIONE delle OPERAZIONI ed ESIGIBILITÀ dell'IVA

(art. 6, D.P.R. 26.10.1972, n. 633 [CFF ❶ 206])

EFFETTUAZIONE delle OPERAZIONI – MOMENTO IMPOSITIVO: rappresenta il momento a **partire dal quale** l'operazione, verificati i requisiti **oggettivo**, **soggettivo** e **territoriale**, assume rilevanza ai fini Iva. In sostanza l'**effettuazione** rappresenta l'**istante** a partire dal quale incombono gli **adempimenti** previsti dal sistema **Iva** (fatturazione, registrazione, ecc.).

PAGAMENTO EFFETTUATO prima dell'EMISSIONE della FATTURA: se **anteriormente** al verificarsi degli eventi indicati (nella tabella riportata sotto) viene **emessa fattura** o viene **pagato** il **corrispettivo**, l'**operazione** si considera effettuata al **momento** di **fatturazione** (vedi par. [FATTURAZIONE ANTICIPATA]) o **pagamento**.

EFFETTUAZIONE delle OPERAZIONI (*)

OPERAZIONE	EFFETTUAZIONE (**)
Cessioni di beni **immobili** (1)	**STIPULAZIONE CONTRATTO**
Cessioni di beni **mobili** (1) (3)	**CONSEGNA/SPEDIZIONE**
Prestazioni di **servizi** (3)	**PAGAMENTO**
Cessioni con **effetti traslativi successivi**	**alla verifica di tali effetti**
Cessioni per **atto di pubblica autorità**	**PAGAMENTO**
Cessioni **periodiche o continuative** (contratti di **somministrazione**)	**PAGAMENTO**
Cessioni con contratti **estimatori** (2)	**RIVENDITA**
Passaggi da **committenti a commissionari**	**VENDITA** (da parte del commiss.)
Destinazione di beni dell'impresa **ad uso personale** (3)	**PRELIEVO** (dei beni)
Destinazione di beni dell'impresa **a finalità estranee** (3)	**PRELIEVO** (dei beni)
Prestazioni **gratuite** a **finalità estranee** all'impresa (3)	**QUANDO RESE**
Prestazioni ad **uso personale** dell'**imprenditore** (3)	**QUANDO RESE**

Note:
* Vedi le **norme** del D.L. 185/2008, conv. con L. 2/2009 sul **versamento** dell'**Iva per cassa**.
** Tali regole sono **derogate** in caso di fatturazione o pagamento **anticipati**.
(1) Tali criteri si applicano alle cessioni con **effetti immediati**. Le cessioni con **effetti traslativi differiti** si considerano effettuate nel momento in cui si realizzano tali effetti e, se riguardano **beni mobili**,in ogni caso decorso **un anno** dalla consegna o spedizione (le vendite con riserva di proprietà e le locazioni con clausola di trasferimento vincolante per entrambe le parti vanno fatturate totalmente alla consegna del bene). Per le **assegnazioni** di **abitazioni** a soci di **cooperative edilizie**, nel caso di **assegnazione provvisoria** il **momento impositivo** corrisponde alla data di **tale atto** e non a quello di determinazione del prezzo definitivo (R.M. 2.10.2001, n. 144/E).
(2) Per i beni **non rivenduti** l'effettuazione si ha alla scadenza del termine **convenuto tra le parti** e, comunque, **decorso un anno** dalla consegna o spedizione.
(3) **Prestazioni**, **cessioni gratuite** e **autoconsumo**: per il **leasing** l'**effettuazione** dell'operazione coincide con il **pagamento** dei **canoni periodici** (R.M. 7.4.1997, n. 5E).

DEROGHE al PRINCIPIO di EMISSIONE della FATTURA al MOMENTO dell'EFFETTUAZIONE dell'OPERAZIONE: dall'1.1.2013 il nuovo co. 4 dell'art. 21, D.P.R. 633/1972 – che recepisce l'art. 223 della Direttiva 2006/112/CE – contiene diverse deroghe al principio di emissione della fattura al momento dell'effettuazione dell'operazione, come determinato ai sensi dell'art. 6 (consegna beni mobili, pagamento del servizio, ecc.), riguardanti, tra l'altro, i seguenti casi:

› cessioni di beni effettuate dal cessionario nei confronti di un soggetto terzo, per il tramite del proprio cedente: la fattura è emessa entro il mese successivo a quello della consegna o spedizione dei beni;
› prestazioni di servizi rese a soggetti passivi stabiliti in un altro Stato comunitario, non soggette all'imposta ai sensi dell'art. 7-ter del D.P.R. 633/1972: la fattura è emessa entro il 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione. La fattura si ha per emessa all'atto della consegna / spedizione all'acquirente / committente;
› prestazioni di servizi di cui all'art. 6, co. 6, primo periodo, D.P.R. 633/1972, rese a o ricevute da un soggetto passivo stabilito al di fuori dell'Unione Europea: la fattura è emessa entro il 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione;
› per le cessioni di beni la cui consegna / spedizione risulta da Ddt o da altro documento idoneo a identificare i sog-

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

getti tra i quali è effettuata l'operazione avente le caratteristiche di cui al D.P.R. 472/96, nonché per le prestazioni di servizi idoneamente documentate, effettuate nello stesso mese nei confronti del medesimo soggetto: può essere emessa una sola fattura nella quale va specificato il dettaglio delle operazioni, entro il 15 del mese successivo a quello di effettuazione delle stesse.

Va notato che la nuova disposizione introduce la fattura cd. differita anche per le prestazioni di servizi.

FATTURAZIONE ANTICIPATA: la fattura può essere emessa **anticipatamente** e indipendentemente dal momento di consegna, stipulazione o pagamento; in tal caso il **momento di effettuazione** dell'operazione viene a coincidere con la **data di emissione** della fattura. Si ricorda che l'art. 8, L. 15.12.2011, n. 217 ha previsto, fra l'altro, una parziale deroga all'art. 6, co. 4, D.P.R. 633/1972. Con riferimento al momento di effettuazione, per effetto di tale disposizione le prestazioni di servizi di cui all'art. 7-ter, D.P.R. 633/1972 rese da un soggetto passivo non stabilito nel territorio dello Stato a un soggetto passivo ivi stabilito, e le prestazioni di servizi diverse dagli articoli 7-quater e 7-quinquies, D.P.R. 633/1972, rese da un soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato a un soggetto che non è ivi stabilito, si considerano **effettuate** nel territorio dello Stato nel momento in cui sono **ultimate** o **pagate** (cfr. al proposito anche C.M. 20.9.2012, n. 35/E, paragrafo 3.1); nel caso di prestazioni a carattere continuativo o periodico il momento di effettuazione coincide con la maturazione dei corrispettivi. **Non rileva** dunque l'eventuale **emissione anticipata** della fattura. Peraltro il succitato art. 8 della L. 15.12.2011, n. 217 ha imposto che per le prestazioni di cui all'art. 7-ter, D.P.R. 633/1972 poste in essere da un operatore comunitario nei confronti di un soggetto passivo stabilito in Italia, l'Iva dev'essere assolta mediante inversione contabile; al fine di semplificare tale procedura, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito (cfr. ancora, al proposito, la C.M. 20.9.2012, n. 35/E, par. 3.1) che si debba ritenere che la **fattura emessa** dal prestatore comunitario non residente «possa essere assunta come **indice dell'effettuazione** dell'operazione».

Tale **criterio non** vale per le assegnazioni in proprietà di abitazioni fatte ai **soci** dalle **cooperative edilizie** a proprietà divisa.

PAGAMENTO ANTICIPATO – ACCONTI: in caso di pagamento totale o parziale in via **anticipata** l'operazione si considera **effettuata**, limitatamente all'importo pagato, **alla data del pagamento** ad eccezione del caso di assegnazioni in proprietà di abitazioni fatte ai **soci** dalle **cooperative edilizie** a proprietà divisa (art. 6, co. 2, lett. d-bis) [CFF ❶ 206]).

Perciò, gli **acconti** versati **prima** della cessione dei beni (o **prima** o **durante** la prestazione) devono essere fatturati **all'atto dell'incasso**.

In ossequio a un consolidato indirizzo espresso dalla stessa giurisprudenza di legittimità, la Cassazione, con sentenza 19.3.2007, n. 6487, conferma che nel caso di **cessione** di **immobili**, ai sensi dell'art. 6, co. 1 e 4, D.P.R. 26.10.1972, n. 633, il **presupposto impositivo** si realizza al momento del loro **passaggio** di **proprietà**.

Nel caso di versamento di un **anticipo** del prezzo in previsione degli effetti reali, l'operazione si considera effettuata alla data del **pagamento**, ma solo **limitatamente** a quanto **versato**.

Di conseguenza, nell'ipotesi di un **contratto preliminare** di **compravendita immobiliare**, il rilascio di **cambiali** comporta l'obbligo di **fatturazione** per il prenditore solo per la parte di importo per cui è attuale l'obbligo di pagamento e non per quella rispetto alla quale il debitore abbia solo promesso il pagamento, vale a dire per quella relativa a cambiali non ancora scadute.

ESIGIBILITÀ dell'IVA: è il momento nel quale l'Iva **diviene un credito** per l'Erario; da tale istante, inoltre, è consentito l'**esercizio del diritto** alla **detrazione**. In pratica con l'introduzione del concetto di **esigibilità** dell'imposta, viene formalmente distinto il momento in cui sorge l'**obbligazione tributaria** (= esigibilità) da quello in cui sorge l'**obbligo di adempiere** a tutti gli obblighi Iva previsti dalla normativa Iva (= effettuazione).

Il **momento di esigibilità coincide** con il momento di **effettuazione** delle operazioni **salvo** le eccezioni di cui alla tabella che segue.

ESIGIBILITÀ dell'IVA

ESIGIBILITÀ = EFFETTUAZIONE

salvo:
- **cessioni** di **prodotti farmaceutici** (Tab. A, Parte III, n. 114) effettuate da **farmacisti**
- **cessioni** e **prestazioni** a **soci**, **associati** o **partecipanti** (art. 4, co. 4, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 204])
- **cessioni** a **Stato**, **organi dello Stato**, **enti territoriali** e **loro consorzi**, Istituti universitari, Asl, enti ospedalieri, enti di ricovero e cura (a carattere prevalentemente scientifico), enti pubblici di assistenza, beneficenza e previdenza, Camere di commercio, industria, agricoltura e artigianato (queste ultime per effetto dell'art. 1, D.Lgs. 56/1998)

(vedi per le esclusioni, il paragrafo [OPERAZIONI con STATO ed ENTI PUBBLICI – «SPLIT PAYMENT» – ESIGIBILITÀ])

ESIGIBILITÀ = PAGAMENTO

N.B.: le cessioni con consegna a terzi (= **triangolazioni**) costituiscono un'**ulteriore deroga** al principio «esigibilità = effettuazione».

VERSAMENTO dell'IVA per CASSA – NOVITÀ dall'1.12.2012 : in attuazione dell'art. 167-bis della direttiva 2006/112, l'art. 32-bis, D.L. 83/2012 ha introdotto nel nostro ordinamento un (nuovo) regime opzionale di Iva per cassa (o cash accounting), applicabile, in linea generale a tutte le operazioni poste in essere da soggetti passivi con volume d'affari non superiore a 2.000.000 di euro. La disposizione normativa citata è stata successivamente attuata con D.M. 11.10.2012, mentre le modalità per l'esercizio e la revoca dell'opzione sono state stabilite con Provvedimento 21.11.2012. Da ultimo, ed a completamento del descritto quadro normativo, è intervenuta l'Agenzia delle Entrate con la C.M. 26.11.2012, n. 44/E.

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

Regime dell'Iva per cassa: la liquidazione dell'Iva secondo la contabilità di cassa prevede il differimento dell'esigibilità dell'imposta sulle cessioni di beni e prestazioni di servizi al momento del pagamento dei corrispettivi. È inoltre previsto, per chi la adotta, il rinvio della detraibilità dell'imposta relativa agli acquisti dei beni o dei servizi al momento del pagamento dei corrispettivi. I cessionari o committenti che acquistano beni o servizi dal soggetto optante, invece, possono detrarre l'Iva sui predetti beni già al momento dell'effettuazione dell'operazione, anche se il corrispettivo non è stato ancora pagato. L'imposta diviene comunque esigibile a un anno dall'operazione, salvo l'avvio di procedure concorsuali nei confronti del cessionario o committente prima del decorso di quel termine.

Cessione del credito e pagamento non in contanti: la cessione del credito (pro soluto e pro solvendo) non realizza il presupposto dell'esigibilità dell'imposta. Pertanto, l'incasso del prezzo di cessione non è assimilabile al pagamento del corrispettivo delle operazioni originarie e il cedente dovrà versare l'Iva solo al momento in cui il debitore ceduto pagherà il corrispettivo al cessionario del credito. In caso di pagamento del corrispettivo con mezzi diversi dal contante, lo stesso si considera incassato nel momento in cui si abbia l'effettiva disponibilità delle somme, vale a dire nel momento in cui si riceva l'accredito sul proprio conto corrente (C.M. 15.2.2013, n. 1/E).

Volume d'affari: la disciplina riguarda coloro che operano nell'esercizio di impresa, arti o professioni. Anche gli enti non commerciali possono avvalersi del cash accounting, se sono presenti tutti i requisiti richiesti dalla norma. Riguardo il limite di volume d'affari, che non deve superare i due milioni di euro, tale importo, in caso di inizio dell'attività in corso d'anno, non va ragguagliato all'anno stesso. Nel calcolo sono comprese cumulativamente tutte le operazioni «attive», secondo le ordinarie regole del volume d'affari.

Termini del differimento dell'esigibilità: il differimento dell'esigibilità e della detrazione è limitato nel tempo in quanto l'imposta diviene, comunque, esigibile e detraibile trascorso un anno dal momento di effettuazione dell'operazione, a meno che, prima della scadenza di tale termine, il cessionario o committente sia stato assoggettato a procedure concorsuali. È necessario che la procedura sia stata avviata prima del decorso di un anno. In particolare, le procedure concorsuali si considerano avviate nel momento in cui l'organo competente emette il provvedimento di apertura della procedura. Se il cessionario o committente è assoggettato a una procedura concorsuale (fallimento, concordato preventivo, liquidazione coatta amministrativa, amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi), l'esigibilità dell'imposta è sospesa a beneficio di tutti i cedenti o prestatori che abbiano emesso fatture con Iva per cassa, fino all'effettivo incasso del corrispettivo. In caso di revoca della procedura giudiziale, l'imposta diviene esigibile e va computata nella prima liquidazione successiva alla data di revoca, a meno che non sia ancora decorso un anno dalla data di effettuazione dell'operazione (ipotesi in cui rimane fermo il termine di un anno). Sempre sui limiti di tempo per il differimento dell'esigibilità e della detrazione, in caso di fatturazione differita, ciò che conta per il computo dell'anno è il momento di consegna o spedizione del bene, essendo irrilevante la data della fatturazione.

Differimento della detrazione: la detrazione può essere esercitata al più tardi con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui è sorto il diritto alla detrazione (art. 19, D.P.R. 633/1972). Nel caso del cash accounting la detrazione può essere esercitata al più tardi con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui è stato pagato il corrispettivo (ad esempio, per un acquisto effettuato a gennaio 2013, con relativo pagamento a giugno 2013, la detrazione può essere esercitata, al più tardi, con la dichiarazione relativa all'anno 2015).

Operazioni escluse: non rientrano nel regime le operazioni effettuate nei confronti di privati o di soggetti che non agiscono nell'esercizio d'impresa, o di arti e professioni, anche se non residenti nel territorio dello Stato. Non rientrano nell'ambito dei soggetti «privati», con conseguente possibilità di applicazione dell'Iva di cassa per le operazioni effettuate nei loro confronti, gli enti non commerciali che agiscono nell'esercizio d'impresa, anche per i beni o servizi acquistati «promiscuamente» sia per l'esercizio dell'attività istituzionale, sia per quella commerciale. In altre parole, restano esclusi solamente gli acquisti di beni o servizi destinati ad essere utilizzati esclusivamente nella sfera non commerciale di tali enti, per i quali il cedente o prestatore dovrà prestare particolare attenzione, al fine di comprendere l'utilizzo degli stessi da parte dell'ente destinatario dell'operazione.

Secondo quanto stabilito dalla C.M. 44/E/2012 (nonché dal decreto), oltre alle operazioni effettuate con i privati, il regime dell'Iva per cassa non è invocabile anche per le operazioni attive effettuate:

- nell'ambito di regimi speciali di determinazione dell'imposta. È il caso, ad esempio, di quelli monofase di cui all'art. 74, co. 1, D.P.R. 633/1972, oppure delle agenzie di viaggio o turismo (art. 74-ter, D.P.R. 633/1972), o del margine per i beni usati (art. 36, D.L. 23.2.1995, n. 41). Oltre a questi, l'Agenzia precisa che rientrano anche il regime speciale per l'agricoltura e attività connesse (artt. 34 e 34-bis, D.P.R. 633/1972), nonché quello dell'agriturismo (art. 5, co. 2, L. 413/1991). A questo proposito, la C.M. 44/E/2012, confermando la relazione al decreto, ha precisato che il regime dell'Iva per cassa è, invece, applicabile anche alle operazioni effettuate, secondo le regole ordinarie, dai soggetti passivi che – previa separazione delle attività di cui all'art. 36 del D.P.R. 633/1972 – applicano sia regimi speciali che quello ordinario;
- con applicazione del meccanismo dell'inversione contabile (cd. reverse charge);
- in base alla disciplina di cui all'art. 6, co. 5, D.P.R. 633/1972 che prevede, in via ordinaria, per alcune operazioni, il differimento dell'esigibilità dell'imposta al momento del pagamento del corrispettivo (si tratta, ad esempio, delle cessioni di prodotti farmaceutici indicati nel n. 114, Tabella A, III parte, effettuate dai farmacisti o delle cessioni di beni e prestazioni di servizi a soci, associati, partecipanti di cui all'art. 4, co. 4, D.P.R. 633/1972);
- in regime di non imponibilità Iva, di cui agli artt. 8, 8-bis, e 9, D.P.R. 633/1972 (esportazioni di beni, operazioni assimilate alle esportazioni e servizi internazionali), in quanto l'imposta non è dovuta dall'operatore nazionale che effettua l'operazione.

Sono escluse dal regime di Iva per cassa anche alcune operazioni passive, e più in particolare:

- gli acquisti di beni e servizi soggetti ad Iva con il regime del reverse charge (prestazioni di servizi nel settore edile re-

nunziospano63 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

si da subappaltatori, cessioni di immobili abitativi e strumentali con applicazione dell'Iva per opzione, ecc.);
- gli acquisti intracomunitari di beni (anch'essi soggetti al reverse charge);
- le importazioni di beni;
- le estrazioni di beni dai depositi Iva.

In merito alle predette operazioni escluse, la C.M. 44/E/2012 precisa che la presenza delle stesse non determina alcuna conseguenza sulla detrazione dell'Iva sugli acquisti, che rimane differita in ogni caso in relazione a tutte le operazioni passive, «anche in presenza di operazioni attive che non possono usufruire dell'Iva per cassa, qualora quest'ultime e i relativi acquisti non siano oggetto di contabilità separata ai sensi dell'articolo 36 del DPR n. 633 del 1972».

Indicazione in fattura: resta confermato, al pari di quanto era previsto in vigenza del precedente regime di Iva per cassa, di cui all'art. 7 del D.L. 185/2008, l'obbligo di annotazione nelle fatture emesse della dicitura che si tratta di un'operazione con Iva per cassa, ai sensi dell'art. 32-bis del D.L. 83/2012. Tale obbligo, si legge nella C.M. n. 44/E, non è funzionale al rinvio del diritto alla detrazione in capo all'acquirente/committente il quale, come visto, esercita tale diritto nei modi e nei termini ordinari, bensì «risponde all'esigenza della regolare tenuta della contabilità per il cedente o prestatore che assoggetti all'Iva per cassa solo alcune operazioni, escludendo ad esempio quelle effettuate nell'ambito di regimi speciali». Tuttavia, precisa l'Agenzia, l'omessa indicazione della predetta dicitura non inficia la validità dell'opzione che resta ancorata al solo comportamento concludente.

Opzione: l'Iva per cassa è adottata in base ad un'opzione che vincola il soggetto passivo ad applicare il regime a tutte le operazioni attive e passive effettuate (tranne quelle tassativamente escluse dalla disciplina). Tale opzione vincola il contribuente almeno per un triennio, a meno che non si verifichi il superamento la soglia dei due milioni di euro nel corso dell'anno, ipotesi che determina l'uscita dal regime. Trascorso il periodo minimo l'opzione resta valida per ciascun anno successivo, ma il contribuente può esercitare il diritto di revoca. Se l'opzione è esercitata a partire dal 1° dicembre 2012, il 2012 viene considerato il primo anno di applicazione dell'Iva per cassa. Le modalità per l'esercizio dell'opzione del regime, sono contenute nel Provvedimento 21.11.2012.

Altri adempimenti: l'adozione del regime di Iva per cassa incide solamente sul momento di esigibilità dell'imposta, ma non sugli altri adempimenti procedurali, che restano dovuti nei modi e tempi ordinariamente previsti dalle disposizioni normative. In particolare:
- gli obblighi di fatturazione e registrazione seguono le regole previste dagli artt. 21, 23 e 25, del D.P.R. 633/1972, evidenziando che l'imponibile indicato nelle fatture, ancorché l'imposta sia differita, concorre alla formazione del volume d'affari nell'anno di effettuazione dell'operazione;
- le operazioni soggette al regime di Iva per cassa partecipano alla determinazione del pro-rata di detrazione, di cui all'art. 19-bis del D.P.R. 633/1972, nell'anno di effettuazione dell'operazione.

Nel caso in cui sia effettuato un incasso parziale del corrispettivo riferito alla singola operazione soggetta al regime di Iva per cassa, l'imposta diviene esigibile limitatamente alla quota parte riferita al corrispettivo incassato, per il cui momento di individuazione il cedente o prestatore deve far riferimento alle risultanze dei propri conti dal quali risulta l'accreditamento del corrispettivo (ad esempio, assegni, bonifici, RID, ecc.).

OPERAZIONI con STATO ed ENTI PUBBLICI – «SPLIT PAYMENT» – ESIGIBILITÀ: alla luce delle disposizioni sul c.d. «split payment», introdotte dall'art. 1, commi 629, lett. b) e c), 630, 632 e 633, L. 23.12.2014, n. 190 (Legge di Stabilità 2015), e grazie anche alle precisazioni contenute nella C.M. 13.4.2015, n. 15/E, si segnala come alle cessioni di beni e prestazioni di servizi assoggettate il meccanismo della scissione dei pagamenti **non si rende applicabile** il disposto di cui all'art. 6, co. 5, D.P.R. 633/1972, che prevede l'esigibilità al momento del pagamento per operazioni verso Camere di Commercio, Stato, organi dello Stato, enti pubblici territoriali (Comuni, Regioni, Province) e relativi consorzi, Istituti universitari, ASL, enti ospedalieri, enti pubblici di assistenza, beneficenza e previdenza. In sostanza, come ricordato nella C.M. 15/E/2015, il fornitore della Pubblica Amministrazione non potrà procedere all'emissione di fatture ad esigibilità differita né ad esigibilità immediata se le operazioni rientrano nell'ambito applicativo dello «Split payment». L'imposta relativa a tali operazioni diviene **esigibile** al momento del pagamento dei corrispettivi (art. 3, co. 1, D.M. 23.1.2015) o, su opzione delle pubbliche amministrazioni, anticipatamente al momento di ricezione della fattura (art. 3, co. 2, D.M. 23.1.2015).

OPERAZIONI con STATO ed ENTI PUBBLICI NON SOGGETTE allo « SPLIT PAYMENT»: come ricordato dalla C.M. 13.4.2015, n. 15/E, vi sono alcune operazioni nei confronti delle quali non si applica il meccanismo della scissione dei pagamenti. Lo «**split payment**» non si rende applicabile alle fattispecie nelle quali la Pubblica Amministrazione non effettua alcun pagamento del corrispettivo nei confronti del fornitore (è il caso delle operazioni in relazione alle quali il fornitore ha già nella propria disponibilità il corrispettivo che gli spetta), né agli acquisti per i quali la veste di debitore è attribuita al cessionario o committente (reverse charge).

La scissione dei pagamenti non si applica altresì:
- alle prestazioni di servizi rese alla Pubblica Amministrazione i cui compensi siano soggettati a ritenuta alla fonte a titolo di acconto o di imposta sul reddito (es. le prestazioni di lavoro autonomo);
- alle operazioni certificate dal fornitore mediante rilascio della ricevuta fiscale (art. 8, L. 10.5.1976, n. 249) o dello scontrino fiscale (L. 26.1.1983, n. 18) o di quello non fiscale per i soggetti che si avvalgono della trasmissione telematica dei corrispettivi (art. 1, co. 429 e seguenti, L. 30.12.2004, n. 311); tale esclusione non rileva laddove la fattura venga emessa in luogo della ricevuta o dello scontrino fiscale;
- alle operazioni assoggettate a regimi speciali (es. regime monofase, regime del margine, regime delle agenzie di viaggio).

Nei casi sopra descritti continuano quindi a operare le regole di cui all'art. 6, co. 5, D.P.R. 633/1972, e, pertanto, sussiste ancora la **separazione** del momento in cui **sorge** il **credito dello Stato** (che concorre alla formazione del volume d'affari)

nunziospano63 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

dal **momento di effettuazione**. L'**esigibilità**dell'Iva per tali operazioni verso Camere di Commercio, Stato, organi dello Stato, enti pubblici territoriali (Comuni, Regioni, Province) e relativi consorzi, Istituti universitari, ASL, enti ospedalieri, enti pubblici di assistenza, beneficenza e previdenza (sono**esclusi** gli enti pubblici economici) coincide generalmente con il **pagamento** della fattura; è **possibile**, comunque, **anticipare** tale momento seguendo la **regola ordinaria** (esigibilità = effettuazione) **apponendo** sulle fatture la dicitura «**Fattura ad esigibilità immediata**» in luogo di «**Fattura ad esigibilità differita**» (C.M. 24.12.1997, n. 328).

Il **momento** di **effettuazione** delle operazioni verso tali Enti, comunque, rimane **identico** a quello **illustrato** in **via generale**. L'aliquota applicata nella fattura è **quindi definitiva** e **non modificabile** in conseguenza di successive disposizioni normative. Dall'esigibilità differita dell'Iva consegue che, in caso di **mancato pagamento del corrispettivo**, l'**imposta** diventa **inesigibile**, anche se l'operazione è stata fatturata. In questo caso il cedente o prestatore deve effettuare le opportune **rettifiche** nel registro delle fatture emesse (variazioni in diminuzione), emettendo la relativa **nota di credito**, anche se è già **decorso un anno** dall'emissione della fattura. Il termine di un anno (di cui all'art. 26, co. 3, D.P.R. 633/1972) deve invece essere rispettato nel caso in cui il cedente o prestatore abbia optato per l'esigibilità immediata dell'Iva (R.M. 5.3.2002, n. 75/E).

CESSIONI con CONSEGNA a TERZI: nel caso di vendita con consegna a terzi (A cede i beni a B ma su indicazione di questi li consegna a C) l'**Iva** diviene **esigibile** il **mese successivo** alla **consegna** o **spedizione** dei beni stessi (= momento di effettuazione).

PAGAMENTO: il momento impositivo coincide per:

- le **cambiali** (pro-soluto o solvendo), con il loro **rilascio** (R.M. 14.3.1981, n. 330541); sono escluse quelle «non cedibili in via ordinaria» per le quali vale l'incasso (R.M. 29.3.1983, n. 352856);
- gli **assegni bancari**, con il momento del loro **incasso** o **girata**, non della loro consegna (C.T. di 1° grado di Belluno, 17.11.1988, n. 2331);
- il **c/c postale**, con la **comunicazione** al creditore dell'avvenuto accreditamento (R.M. 25.1.1978, n. 363519); regola analoga vale per i **mandati** e gli **accreditamenti** (C.M. 5.8.1994, n. 134).

CAPARRA CONFIRMATORIA: ha funzione risarcitoria (e non funzione di acconto) per eventuali successive inadempienze del contraente e **non è soggetta ad Iva**. Qualora le parti si accordino per **scomputare** la caparra dal prezzo pattuito, la stessa va **assoggettata** ad Iva (R.M. 19.5.1977, n. 411673). Nella **prassi commerciale** si usa versare una **caparra confirmatoria** (non soggetta ad Iva), che, in caso di **esatto adempimento**, è considerata **acconto** (imponibile – CTC, 3.10.2000, n. 5559).

CAPARRA PENITENZIALE: costituisce una somma predeterminata pattuita come **risarcimento** nel caso di **recesso** dal **contratto** di **una** delle **parti**. La somma **non assume** quindi la qualifica di **corrispettivo di servizio** e va considerata **esclusa dal campo di applicazione dell'Iva** (Circ. Isp. Comp. di Roma 21.11.1987, n. 18/12929).

PRESTAZIONI di TRASPORTO: per le prestazioni di **trasporto di beni** effettuate dagli **autotrasportatori** di merci per conto terzi, iscritti all'albo di cui alla L. 6.6.1974, n. 298, dal 15.5.1998 l'**esigibilità** dell'Iva **coincide** con il momento di **effettuazione** dell'operazione; è concessa la **facoltà** di **differire** la **registrazione** e la **liquidazione**.

CESSIONI con PREZZO da DETERMINARE: si considerano effettuate **entro il mese successivo** a quello in cui il prezzo è comunque **determinato** (D.M. 15.11.1975 [CFF ❶ 780]).

CONTRATTI ESTIMATORI: le cessioni di beni inerenti contratti estimatori si considerano effettuate al momento della **rivendita a terzi** o se anteriore, per i beni non restituiti, alla **scadenza** del **termine** previsto per la **restituzione** e comunque dopo **1 anno** dalla consegna.

CONTRATTI di COMMISSIONE: i passaggi dal committente al commissionario per la **vendita** si considerano effettuati al **momento** della **vendita a terzi** (art. 6, co. 2, lett. b), D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 206]); nella commissione per l'**acquisto** il momento impositivo coincide con la **consegna** del **bene** dal commissionario al committente (R.M. 13.4.1973, n. 500790).

PRESTAZIONI di SERVIZI – AUTOCONSUMO: si considerano **effettuate** nel momento in cui sono **rese**; se continuative o periodiche nel **mese successivo** a quello di effettuazione.

CESSIONI di BENI – AUTOCONSUMO: si considerano **effettuate** all'atto del **prelievo dei beni** (R.M. 9.2.1982, n. 370924 e art. 6, co. 2, lett. c), D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 206]).

LEASING: il **momento** di **effettuazione** dell'operazione coincide con quello di **pagamento** dei **canoni periodici** (R.M. 7.4.1997, n. 57); l'emissione di **fattura anticipata** per canoni non ancora dovuti, però, rende **esigibile** l'intera **Iva esposta** (R.M. 18.11.1974, n. 503772).

CESSIONI con PREZZO da DETERMINARE: per le cessioni di beni il cui **corrispettivo**, in base alla legge, usi commerciali, accordi contrattuali o economici collettivi, è **commisurato** su **elementi non conosciuti** alla data di **effettuazione** dell'**operazione**, è possibile **emettere** la **fattura entro** il **mese successivo** a quello in cui tali **elementi** divengono **noti** o, comunque, il **prezzo** viene **determinato**; nel caso di **pagamento** anche parziale del **corrispettivo** o **emissione anticipata** della **fattura**, però, l'**Iva** diviene **esigibile** (D.M. 15.11.1975 [CFF ❶ 780] e R.M. 23.4.1997, n. 85).

DIRITTO di RECESSO: tale diritto normalmente utilizzato nelle vendite per corrispondenza **non differisce** il **momento** di **effettuazione** dell'**operazione**, in quanto presuppone un contratto già concluso da cui recedere.

PRELIMINARE: la promessa di vendita **non** ha **effetto traslativo** della proprietà e, quindi, **non** è **soggetta** ad **Iva** (R.M. 19.12.1974, n. 302028).

nunziospano63 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

RISERVA di GRADIMENTO: gli **effetti traslativi** si verificano nel momento in cui la **manifestazione** di **gradimento perviene** all'**altra parte**; nel caso di **silenzio** del **cliente** la **vendita non** si **perfeziona** e l'Iva non è dovuta (R.M. 19.5.1973, n. 502030).

LOCAZIONE con PATTO di FUTURA VENDITA: qualora la **clausola** sia **vincolante** per **entrambe** le **parti**, il **momento** di **effettuazione** dell'operazione è quello della **stipula** della **locazione** e non, invece, quello della successiva formazione dell'atto di compravendita (R.M. 2.6.1983, n. 250873).

CONTRATTI di GODIMENTO in FUNZIONE della SUCCESSIVA ALIENAZIONE di IMMOBILI: relativamente a tali contratti, la C.M. 19.2.2015, n. 4/E ritiene che si debba applicare la disciplina IVA del contratto di locazione; pertanto, i canoni relativi al godimento pagati dal conduttore saranno rilevanti all'atto del pagamento ai sensi dell'art. 6, co. 3, D.P.R. 633/1972. In caso di esercizio del diritto di acquisto da parte del conduttore, il momento di effettuazione dell'operazione di compravendita immobiliare è individuato nel momento in cui viene esercitato il diritto di acquisto da parte del conduttore. Nel caso di mancato esercizio del diritto di acquisto da parte del conduttore, con conseguente restituzione della quota versata a titolo di acconto prezzo, il proprietario dovrà emettere una nota di variazione ex art. 26, D.P.R. 633/1972, per gli importi restituiti. Nell'ipotesi di risoluzione per inadempimento del concedente, quest'ultimo sarà tenuto alla restituzione della parte dei canoni imputata a corrispettivo, e all'emissione di una nota di variazione per gli importi restituiti.

nunziospano63 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

BASE IMPONIBILE

(art. 13, D.P.R. 26.10.1972, n. 633 [CFF ❶ 213])

AMMONTARE IMPONIBILE: la base imponibile rappresenta l'**importo su cui va applicata l'Iva**. Essa è costituita dall'ammontare **complessivo** dei **corrispettivi** dovuti contrattualmente. Fanno, inoltre, parte della base imponibile: le **spese accessorie** (art. 12, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 212]) sostenute dal fornitore, gli **oneri** e i **debiti accollati** all'acquirente e le **integrazioni** dovute da terzi (art. 13, D.P.R. 633/1972, modif. dall'art. 8, co. 2, lett. f), L. 15.12.2011, n. 217 cd. Comunitaria 2010 [CFF ❶ 213]).

DETERMINAZIONE della BASE IMPONIBILE e DEFINIZIONE di VALORE NORMALE – COMUNITARIA 2008: a decorrere dalle **operazioni effettuate dal 27.9.2009**, l'art. 24, L. 7.7.2009, n. 88 ha modificato gli artt. 13 e 14, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 214], relativi alla determinazione della base imponibile. In particolare, è possibile **derogare** alla regola secondo cui la base imponibile corrisponde al corrispettivo pattuito tra le parti, applicando invece il valore normale in presenza di **tutte** le seguenti **condizioni**:

1) l'operazione intervenga tra **soggetti** con cui sussistono **legami** familiari o altri stretti vincoli personali, gestionali, di associazione, di proprietà, finanziari o giuridici (cd. **parti correlate**), quali definiti dal singolo Paese membro;
2) l'operazione avvenga tra **soggetti** con un **diritto** alla **detrazione limitato**. Le ipotesi, alternative, sono le seguenti:
   a) il cessionario/committente **non** ha **diritto** alla detrazione totale dell'Iva a causa di un **pro-rata** di **detrazione inferiore a 100**;
   b) il cedente/prestatore **non** ha **diritto** alla detrazione totale dell'Iva a causa di un **pro-rata** di **detrazione inferiore a 100** e l'operazione sia **esente** da Iva;
   c) il cedente/prestatore **non** ha **diritto** alla detrazione totale dell'Iva a causa di un **pro-rata** di **detrazione inferiore a 100**;
3) il **corrispettivo** sia **inferiore** [casi sub a) e sub b)] o **superiore** (caso sub c) al **valore normale**.

Il valore normale, nella sua nuova definizione, rappresenta il **prezzo** di **acquisto** del bene/servizio in un **mercato di libera concorrenza**. Se **non** risultino **accertabili** cessioni di beni o prestazioni di servizi **analoghi** a quelli da stimare, il **valore normale** va parametrato:

› per i **beni**, al **prezzo** di acquisto o, in mancanza, a quello di costo di beni simili;
› per i **servizi**, alle **spese** di esecuzione delle stesse.

A ogni modo, il **valore normale non** può mai essere **inferiore al costo**.

VEICOLI STRADALI e APPARECCHIATURE RADIOMOBILI MESSE a DISPOSIZIONE dal DATORE DI LAVORO: secondo le disposizioni dell'art. 13, n. 3, lett. d), D.P.R. 633/1972, un'ulteriore deroga alla regola alla regola secondo cui la base imponibile corrisponde al corrispettivo pattuito tra le parti è rappresentata dalla messa a disposizione, da parte del datore di lavoro, di veicoli stradali a motore nonché di apparecchiature terminali per il servizio radiomobile pubblico terrestre di telecomunicazioni nei confronti del proprio personale dipendente e delle relative prestazioni di gestione. In tali circostanze la base imponibile è costituita dal valore normale dei servizi se è dovuto un corrispettivo inferiore a tale valore.

SPESE ACCESSORIE: le operazioni accessorie (trasporto, posa in opera, imballo, confezionamento ecc.) effettuate **direttamente** dal **fornitore/prestatore** o da **terzi** per suo conto (eccezione: trasporto – vedi [TRASPORTI EFFETTUATI dai VETTORI]) e a sue spese seguono la **stessa disciplina** dell'**operazione principale** (imponibilità con stessa aliquota, non imponibilità, esenzione; vd. art. 12, D.P.R. 633/1972). Le operazioni accessorie devono integrare, completare e rendere possibile la prestazione o cessione principale; il carattere di accessorietà rispetto all'operazione principale va valutato caso per caso (R.M. 11.2.1998, n. 6). Tuttavia tali operazioni, se **non soggette** ad **Iva**, **non rientrano** nella base imponibile. Il corrispettivo delle prestazioni accessorie riferite a **più operazioni principali** soggette ad aliquote o discipline diverse deve essere attribuito in **proporzione** ai prezzi di ogni operazione (R.M. 12.4.1980, n. 331171). Rientrano nella **base imponibile** gli oneri per prestazioni accessorie (pulizie, ascensore, riscaldamento ecc.) addebitati al conduttore dal **locatore** (art. 67, co. 11, D.L. 30.8.1993, n. 331 conv. con modif. dalla L. 29.10.1993, n. 427).

IMBALLI e RECIPIENTI: sono considerati **oneri accessori** (rientranti nella base imponibile dell'operazione principale) se ceduti in via **definitiva** con la merce. Se ne è **espressamente** pattuita la **resa**, sono **esclusi** dalla **formazione** della **base imponibile** pur dovendone evidenziare in fattura la cauzione; in caso di **mancata restituzione**, le somme a titolo di cauzione andranno assoggettate ad Iva in **modo autonomo**, emettendo una **fattura** con aliquota ordinaria per **ciascun imballaggio** non restituito ovvero un'**unica fattura** entro il 31.1 dell'anno successivo relativa a **tutti** gli **imballaggi** e recipienti non restituiti (per gli adempimenti necessari vedi D.M. 11.8.1975 [CFF ❶ 778]). **Non** sono ammissibili **procedure diverse** (R.M. 11.1.2002, n. 10/E).

PRODOTTI AGRICOLI: i rivenditori all'ingrosso di prodotti agricoli **devono indicare** in **fattura** il **prezzo** degli imballaggi, pari al costo di acquisto, **distintamente** da quello della merce.

OPERAZIONI PERMUTATIVE: in caso di cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate per estinguere **obbligazioni precedenti** o in corrispettivo di **altre cessioni di beni o prestazioni di servizi** (anche R.M. 4.6.2009, n. 140/E in merito alla cessione di aree a scomputo di oneri di urbanizzazione), l'Iva si applica, senza compensazioni, **separatamente** per ciascuna **operazione** (art. 11, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 211]); generalmente si fa riferimento al **valore normale** (anche R.M. 14.12.2007, n. 373/E). È possibile la **compensazione dell'imponibile** quando il pagamento di una prestazione di servizi vie-

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

ne effettuato, in parte, mediante la **cessione di residuati** o **sottoprodotti** della lavorazione di materie prime **fornite dal committente**, il cui valore normale **non superi** il **5%** del **corrispettivo in denaro**.

CESSIONE di AREE e RELATIVE ACCESSIONI: se, in applicazione dell'istituto dell'**accessione** (artt. 934 e segg. c.c.), il terzo costruttore vuole acquistare l'area comprensiva delle opere da esso realizzate devono distinguersi **2 diverse obbligazioni** rilevanti ai fini Iva (R.M. 25.5.2007, n. 117/E):

- **acquisto** da parte del **proprietario dell'area** delle **costruzioni effettuate** da terzi: viene corrisposto un importo pari all'**incremento patrimoniale** (considerato quale **corrispettivo** di una prestazione di servizi ex art. 3, co. 1, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 203]);
- **vendita** dell'**area** e delle **costruzioni** acquisite per accessione: concorre a formare la base imponibile Iva l'**importo complessivamente dovuto** ex art. 13, co. 1, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 213], **comprensivo** del **valore** delle **costruzioni**.

RETROCESSIONE di BENI alla CURATELA FALLIMENTARE: la **restituzione a titolo gratuito** di **beni strumentali**, a seguito di una **transazione** con la **curatela fallimentare**, è un'**operazione** che deve essere **assoggettata** ad **Iva** e come **base imponibile** deve essere assunto il **valore normale** dei **beni trasferiti** (R.M. 6.8.2009, n. 205/E).

TRASPORTI EFFETTUATI dai VETTORI: con riferimento al rapporto trasportatore-fornitore tali trasporti **non possono** considerarsi prestazioni **accessorie**, anche se effettuate su commissione del cedente: i corrispettivi sono **autonomamente** soggetti a **fatturazione** e **imposizione** con aliquota ordinaria (R.M. 8.3.1988, n. 550145).

DIRITTI di IMBARCO – AEROPORTI: il corrispettivo che il **vettore** addebita, a **titolo di rivalsa**, al passeggero per i diritti di imbarco per l'uso di aeroporti è **soggetto** ad **Iva** (R.M. 31.7.2003, n. 164/E).

VOLI dei PASSEGGERI di AEROTAXI: l'art. 3-sexies, D.L. 2.3.2012, n. 16, conv., con modif., dalla L. 26.4.2012, n. 44, ha introdotto il comma 10-bis, all'art. 16, D.L. 6.12.2011, n. 201, conv., con modif., dalla L. 22.12.2011, n. 214, recante «Disposizioni per la tassazione di auto di lusso, imbarcazioni ed aerei». In particolare, l'art. 16, D.L. 6.12.2011, n. 201, al comma 10-bis, prevede che «È istituita l'imposta erariale sui voli dei passeggeri di aerotaxi. L'imposta, dovuta per ciascun passeggero e all'effettuazione di ciascuna tratta, è fissata in misura pari a € 100 in caso di tragitto non superiore a 1.500 chilometri e a € 200 in caso di tragitto superiore a 1.500 chilometri. L'imposta è a carico del passeggero ed è versata dal vettore». In particolare, l'imposta è dovuta da ciascun passeggero al momento di effettuazione di ogni tratta (è a carico del passeggero ed è versata dal vettore) con partenza e/o arrivo sul territorio nazionale (non rilevano eventuali scali tecnici). Tanto premesso, l'Agenzia delle Entrate con la R.M. 111/E del 27.12.2012, rispondendo al quesito di un'impresa del settore del trasporto aereo che aveva chiesto chiarimenti in merito alla determinazione della base imponibile Iva, e, in particolare, se l'imposta erariale sui voli dei passeggeri di aerotaxi di cui all'art. 16, co. 10-bis, D.L. 201/2011, debba includersi nella base imponibile delle prestazioni di trasporto e, in caso affermativo, se possa fruire, relativamente ai tragitti internazionali, della forfetizzazione prevista dalla R.M. 23.4.1997, n. 89, ha chiarito che non si applica l'Iva sull'importo dell'imposta erariale sui voli in aerotaxi: il tributo istituito dal D.L. 201/2011 non concorre alla base imponibile Iva perché è a carico dei passeggeri.

ACCOLLO di ONERI e DEBITI: l'eventuale debito accollato all'acquirente (ad es. acquisto di immobile sul quale grava un mutuo) **concorre** alla **formazione** della **base imponibile**. Analogamente è prevista l'**imponibilità** dell'addebito di **oneri** inerenti all'esecuzione del contratto.

CONTRIBUTO al CONAI (Consorzio Nazionale Imballaggi): il contributo Conai (artt. 34-43, D.Lgs. 22/1997 – cd. decreto «Ronchi») rientra nella **base imponibile** e su di esso si applica l'Iva con la **stessa aliquota** del prodotto principale. Il produttore (ed i successivi intermediari) devono riportare in fattura la dicitura «contributo Conai assolto».

SFRUTTAMENTO del DIRITTO all'IMMAGINE: in merito ad un contratto avente ad oggetto la cessione dello sfruttamento del diritto all'immagine di un artista ad una società e come corrispettivo la costituzione di una polizza assicurativa vita a favore dell'artista con la previsione, al trascorrere di un determinato tempo, di una rendita vitalizia, l'Iva deve essere applicata sul **valore normale** che nel mercato assume il **diritto** di **sfruttamento** dell'**immagine** di un artista avente la medesima notorietà dell'istante (in assenza di un riferimento di mercato, si può considerare l'importo complessivo del premio assicurativo versato dalla società).
Per quanto concerne, invece, il momento impositivo e gli obblighi di fatturazione e registrazione, il corrispettivo consiste nella costituzione del diritto a percepire la prestazione assicurativa e, pertanto, il **momento** di **effettuazione** della **prestazione** va individuato nel momento in cui tale diritto **entra** nella **disponibilità giuridica** dell'**artista** e risulta preclusa alla società la possibilità di indicare un diverso beneficiario della prestazione assicurativa (R.M. 2.10.2009, n. 255/E).

CESSIONE di BENI CARATTERIZZATI da INDETRAIBILITÀ OGGETTIVA: l'art. 13, n. 5, D.P.R. 633/1972 dispone che in caso di cessioni aventi per oggetto beni per il cui acquisto o importazione la detrazione ha subito riduzioni ex art. 19-bis.1, D.P.R. 633/1972 o per effetto di altre disposizioni di indetraibilità oggettiva, la base imponibile è determinata moltiplicando l'importo pattuito secondo le regole ordinarie per la percentuale di detraibilità.

VEICOLI a PARZIALE DETRAIBILITÀ IVA: per gli **acquisti** effettuati **dal 14.9.2006**, in sede di cessione l'Iva trova applicazione nella **stessa misura percentuale** in cui il cedente ha potuto detrarsi l'imposta in sede di acquisto.

CESSIONI GRATUITE, AUTOCONSUMO, ASSEGNAZIONI ai SOCI: la base imponibile è costituita dal **valore normale** dei **beni** (**dal 27.9.2009** dal **prezzo di acquisto** o, in mancanza, dal **prezzo di costo** dei beni/servizi, determinato nel momento in cui si effettuano tali operazioni) (art. 2, co. 2, nn. 4, 5, 6, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 202]).

ASSEGNAZIONE e CESSIONE di BENI ai SOCI – BASE IMPONIBILE: con C.M. 1.6.2016, n. 26/E, l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti in ordine alla determinazione della base imponibile in caso di **assegnazione** o di **cessione** agevolata di beni ai soci (art. 1, co. da 115 a 120, L. 28.12.2015, n. 208).

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

Per quanto concerne l'**assegnazione agevolata** di beni ai soci, nel documento di prassi si chiarisce che per determinare la base imponibile è necessario far riferimento al criterio costituito «dal **prezzo di acquisto** o, in mancanza, dal prezzo di costo dei beni simili, determinati nel momento in cui si effettuano tali operazioni», così come statuito dall'art. 13, co. 2, lett. c), D.P.R. 633/1972. Nella Circolare si precisa altresì che l'adozione del criterio del prezzo di costo, in luogo di quello del valore normale, non prevede che si tenga conto del «ricarico» che normalmente viene praticato sul mercato, ma richiede che la base imponibile venga determinata sulla base del prezzo di acquisto del bene «attualizzato» al momento della cessione. Secondo la giurisprudenza comunitaria, citata nel documento di prassi (vd. in particolare la sentenza della Corte di Giustizia UE, 17.5.2001, cause riunite C-322/99 e C-323/99), nel determinare la base imponibile il prezzo di acquisto non può limitarsi all'importo pagato per acquistare il bene, dovendo anche comprendere «tutte le spese sostenute per riparare e completare il bene stesso durante la sua vita aziendale», tenendo comunque in considerazione del deprezzamento che il bene ha subito nel corso del tempo.

Nel caso di **cessione agevolata** di beni ai soci, nella C.M. 1.6.2016, n. 26/E si precisa come la base imponibile debba essere costituita dall'ammontare complessivo dei corrispettivi dovuti al cedente, secondo le regole ordinarie di cui all'art. 13, co. 1, D.P.R. 633/1972.

SOMME EROGATE dalla PUBBLICA AMMINISTRAZIONE – ASSOGGETTABILITÀ ad IVA: l'Agenzia delle Entrate fornisce, con la C.M. 21.11.2013, n. 34/E, chiarimenti in merito ai criteri da applicare per individuare la natura delle somme erogate dalla pubblica Amministrazione ai fini dell'assoggettamento ad Iva. Premesso che le erogazioni qualificabili come **contributi**, in quanto **mere movimentazioni di denaro**, **sono escluse da Iva**, mentre quelle configurabili come corrispettivi per prestazioni di cessioni o servizi, rilevanti ai fini Iva, sono assoggettate ad Iva, la circolare chiarisce che la qualificazione di un'erogazione quale contributo o quale corrispettivo debba essere individuata prima di tutto in base a **norme di legge nazionali** (specifiche o generali) o di **rango comunitario**. In assenza di tali norme si deve ricorrere a criteri suppletivi: si è in presenza di contributi pubblici quando la pubblica Amministrazione non opera all'interno di un **rapporto contrattuale**, vale a dire quando le erogazioni sono effettuate secondo norme che prevedono la corresponsione di benefici al verificarsi di presupposti definiti; diversamente si è in presenza di corrispettivi quando le erogazioni derivano dalla stipula di contratti pubblici oppure nei casi in cui ciò è consentito dalla legislazione sulle attività negoziali della pubblica Amministrazione.

CONTRIBUTI PUBBLICI: se rappresentano una **componente** del **corrispettivo**, vanno **assoggettati** ad **Iva** (RR.MM. 7.4.1997, n. 56 e 7.12.2000, n. 188); sono **esclusi** dalla base imponibile i contributi erogati a **fondo perduto** o concessi alla **produzione** anziché alla vendita (anche R.M. 31.5.2002, n. 162/E).

CONTRIBUTI PUBBLICI per l'ESECUZIONE di OPERE e per la REALIZZAZIONE di PROGRAMMI FORMATIVI: sono generalmente considerati **imponibili Iva se rivestono** il carattere di **corrispettivi** di prestazioni rese da soggetti Iva all'ente erogante (si veda, al riguardo, la R.M. 15.5.2003, n. 110/E, in merito ai contributi erogati dal Comune a società sportive dilettantistiche per l'esecuzione, sulla base di apposite **convenzioni**, di opere di ricostruzione, rifacimento e completamento di campi da calcio insistenti sul territorio comunale). Se sono relativi a realizzazioni che restano poi di **proprietà** del beneficiario dei contributi medesimi e sono da lui stesso **gestite**, **non costituiscono** corrispettivi di prestazioni di servizi, in quanto, anche se tali contributi sono concessi a condizione che l'opera sia ultimata, **non configurano** alcun «obbligo di fare» (C.M. 10.8.1988, n. 46 e R.M. 7.4.1997, n. 56).

Tale principio (non assoggettabilità Iva per mancanza di corrispettività) è stato ribadito dalla R.M. 20.8.1998, n. 110, in relazione ai contributi erogati dall'Ue alle Regioni per la realizzazione di **infrastrutture pubbliche**, come dalla R.M. 14.10.1998, n. 228 per i **contributi in conto capitale** erogati dal **Cer** (Comitato Edilizia Residenziale) per la realizzazione di programmi organici di **edilizia** residenziale pubblica, dalla R.M. 11.6.2002, n. 183/E, in relazione ai contributi erogati dal Ministero del Lavoro per la realizzazione di **programmi formativi** volti a favorire l'occupazione nelle **aree depresse** del Mezzogiorno, dalla R.M. 27.12.2002, n. 395/E relativamente ai contributi alle aziende di trasporto erogati ai sensi della L. 26.2.1992, n. 211, nonché dalla R.M. 23.6.2003, n. 135/E in ordine ai contributi erogati dal Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali relativi a **programmi operativi nazionali** Ob. 3 e Ob. 1 (qualificabili come movimentazioni finanziarie di cui all'art. 2, co. 3, lett. a), D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 202]).

CONTRIBUTI PUBBLICI e FORMAZIONE PROFESSIONALE: la C.M. 11.5.2015, n. 20/E fornisce chiarimenti sul trattamento agli effetti dell'Iva dei contributi pubblici relativi alle politiche attive del lavoro e alla formazione professionale. Essa illustra inoltre la disciplina della detrazione dell'imposta assolta dagli organismi di formazione professionale. In particolare, **rilevano ai fini dell'Iva** le somme erogate dalla P.A. come **corrispettivo** per **servizi didattici** e di **formazione professionale** affidati ad enti in seguito alla stipula di un contratto d'appalto. Non hanno rilevanza ai fini Iva le somme di denaro messe a disposizione dalla Pubblica Amministrazione nel caso in cui essa **non agisca nell'ambito di un rapporto contrattuale**.

Gli enti di formazione destinatari dei contributi che acquistano beni e servizi per realizzare operazioni fuori campo Iva (ad esempio, corsi offerti gratuitamente agli utenti), non possono detrarre l'imposta. La detraibilità dell'Iva su beni e servizi, anche se acquistati con i contributi della PA, sussiste laddove siano effettuate operazioni imponibili. La detrazione è inoltre ammessa parzialmente nel caso in cui i beni siano utilizzati promiscuamente, ossia per realizzare sia operazioni imponibili sia operazioni esenti o escluse.

CESSIONE di AREE per la REALIZZAZIONE di OPERE di URBANIZZAZIONE: con sentenza 31.5.2016, n. 11344, la Corte Suprema di Cassazione, Sez. V Civile, ha affermato il principio, già espresso in precedenti pronunce, secondo cui la **cessione gratuita di aree** finalizzata alla **realizzazione di opere di urbanizzazione** primaria e secondaria, conclusa in attuazione di una convenzione di lottizzazione, rappresenta una modalità alternativa di assolvimento dell'obbligo di pagamento degli oneri di urbanizzazione, pertanto **non costituisce operazione imponibile** ai fini Iva.

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

BUONI PASTO (ticket restaurant): si tratta di un'operazione che si sostanzia in **due convenzioni** (art. 75, co. 3 e 4, L. 413/1991 [CFF ❶ 1126]):
- › una tra **pubblico esercizio** e **società di gestione** con Iva 10% e **detraibile** da quest'ultima;
- › l'altra tra **società di gestione** e **datore di lavoro** con Iva 4% e **detraibile** da quest'ultimo.

BASE IMPONIBILE: la **base imponibile** della fattura che il **pubblico esercizio** emette nei confronti della **società di gestione** è pari al **valore facciale** del buono, diminuito di eventuali sconti. La **base imponibile** della fattura che la **società di gestione** emette nei confronti del **datore di lavoro** può essere **pari**, **superiore** o **inferiore** al **valore facciale** del buono (R.M. 3.4.1996, n. 49).

N.B.: il D.P.C.M. 18.11.2005 ha definito, in attuazione dell'art. 14-vicies ter, D.L. 30.6.2005, n. 115, conv. con modif. dalla L. 17.8.2005, n. 168 la **disciplina** dell'affidamento e della gestione dei servizi sostitutivi di mensa aziendale mediante buoni pasto.

SUPPORTI INFORMATICI: dal **24.2.1995** la base imponibile relativa alle operazioni di **importazione** di **supporti informatici**, contenenti programmi per elaboratori prodotti in serie, è costituita **anche** dal **valore dei dati** e delle istruzioni contenute (art. 69, co. 1, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 269]).

SPESE di EMISSIONE FATTURA: le **spese** di **emissione** della fattura e i relativi **oneri amministrativi** conseguenti all'applicazione del D.P.R. 633/1972 (registrazione, conservazione ecc.) **non possono essere addebitati** alla controparte.

INTERESSI MORATORI (o di PENALITÀ) per RITARDI: sono **esclusi** dal regime **Iva** (art. 15, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 215]). Le somme corrisposte a titolo di **penale** per **ritardo** nell'adempimento degli obblighi contrattuali **non** devono essere assoggettate ad **Iva** in quanto rientrano tra i casi di esclusione previsti dall'art. 15, co. 1, n. 1), D.P.R. 633/1972 (R.M. 23.4.2003, n. 64/E).

INTERESSI per DILAZIONI di PAGAMENTO: sono considerati **esenti** da **Iva** (art. 10, co. 1, n. 1, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 210]).

RIVALUTAZIONE MONETARIA e ALTRI AGGRAVI del PREZZO del CONTRATTO: **fanno parte** della **base imponibile**.

MANDATO senza RAPPRESENTANZA: la base imponibile è costituita dal **prezzo di fornitura** del servizio pattuito fornito dal mandatario. Da tale importo **va dedotta la provvigione** che spetta al mandatario, anche se è prevista la gratuità della prestazione (R.M. 30.4.1998, n. 31). È consentito **evitare** un'**autonoma fatturazione** della **provvigione spettante** al **commissionario** o mandatario, purché **entrambe** le **parti** del contratto siano **soggetti passivi** Iva (R.M. 23.5.2000, n. 67).

EMISSIONE FATTURA per MANDATI SENZA RAPPRESENTANZA – BASE IMPONIBILE

OPERAZIONE	COMMITTENTE (1)	COMMISSIONARIO (2)	TERZO
VENDITA (imponibile)	prezzo vendita – provvigione	prezzo vendita	★
ACQUISTO (imponibile)	★	prezzo acquisto + provvigione	prezzo acquisto

* destinatario finale della fattura. (1) Prestaz. di servizi: MANDANTE. (2) Prestaz. di servizi: MANDATARIO.

BUONI SCONTO: la Corte di Giustizia Ue, 15.10.2002, Causa C-427/98 ha stabilito che deve essere **ridotta** la **base imponibile** di un produttore che effettua un rimborso sul prezzo di uno dei suoi prodotti, in seguito, ad esempio, all'emissione di un **buono sconto** (senza distinzione se il rimborsato sia un soggetto passivo o un consumatore finale). Inoltre, la Corte di Giustizia Ue, 16.1.2003, Causa C-398/99 rileva che la valutazione del **buono sconto** ai fini del calcolo dell'Iva deve basarsi sulle **caratteristiche giuridiche** ed **economiche** e che la base imponibile del dettagliante che accetta i buoni sconto **non** deve essere **inferiore** alla **somma** che percepisce effettivamente.

PREMI FEDELTÀ in DENARO: quelli **versati dal cedente** al cessionario a **ristorno** del prezzo originariamente pattuito e corrisposto **non hanno rilevanza ai fini Iva** (R.M. 4.12.1986, n. 416531). La Cassazione, sezione V civile, sentenza n. 23782, dep. Il 20.11.2015 ha affermato al proposito che «mentre lo "sconto" è una componente che incide direttamente sul prezzo della merce compravenduta o del servizio scambiato, riducendo l'ammontare dovuto per le singole operazioni compiute, il premio di fine anno è un contributo autonomo riconosciuto indistintamente a fine esercizio al cliente al raggiungimento di un determinato fatturato o comunque per incentivarlo a futuri acquisiti» (cfr. anche Cass., ord. 30.3.2012, n. 5208).

PROFESSIONISTI – RIVALSA CONTRIBUTO PREVIDENZIALE: vedi a pag. 116 [IVA PROFESSIONISTI ed ARTISTI].

COOPERATIVE EDILI di ABITAZIONE: **dal 5.8.2009**, per effetto delle norme contenute nel D.L. 78/2009 conv. con modif. dalla L. 102/2009 il **regime Iva** per la **cessione/assegnazione** di **immobili abitativi** ai propri **soci** da parte delle **cooperative edili** di abitazione a proprietà divisa e indivisa **non** presenta **alcuna eccezione** rispetto alle regole generali.
In particolare l'abrogazione delle norme agevolative di cui all'art. 3, co. 2 e 3, D.L. 90/1990 conv. con modif. dalla L. 165/1990 [CFF ❶ 1086] e di cui all'art. 1, D.L. 417/1991 conv. con modif. dalla L. 66/1992 ad opera dell'art. 4-ter, co. 4 e 5, D.L. 78/2009 ha originato la seguente situazione:
- › **cooperative a proprietà divisa**:

nunziospano063 - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

– **assegnazione dal 5.8.2009** di immobile su **area** di **proprietà**, l'Iva si applica sulla **base imponibile piena** (e non più ridotta);
– **assegnazione dal 5.8.2009** di immobile su **area in diritto di superficie**, l'Iva si applica sulla **base imponibile piena** (e non più ridotta);

› **cooperative a proprietà indivisa**:
– **canoni di godimento successivi al 5.8.2009**, l'Iva si applica sulla **base imponibile piena** (e non più ridotta).

Inoltre, a seguito della soppressione della specifica disposizione contenuta nell'art. 6, co. 4, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 206] ad opera dell'art. 4-ter, co. 5, D.L. 78/2009, dal 5.8.2009 **anche** gli **acconti** versati dai **soci** fino al **momento** del **rogito notarile** rilevano ai fini Iva: la cooperativa deve procedere ad **emettere fattura** esercitando la rivalsa in base all'aliquota di competenza e a **liquidare** e **versare** l'**Iva** nei termini ordinari.

Tipologia di cessione	Regime Iva in vigore fino al 4.8.2009	Regime Iva in vigore dal 5.8.2009
Cessione di immobili da cooperativa a proprietà divisa a socio su **area in proprietà**	Base imponibile Iva ridotta al 70% del costo C.E.R. e base imponibile piena sul residuo	Base imponibile Iva piena
Cessione di immobili da cooperativa a proprietà divisa a socio su **area in diritto di superficie**	Base imponibile Iva ridotta al 50% del costo C.E.R. e base imponibile piena sul residuo	Base imponibile Iva piena
Acconti versati dal socio	Irrilevanti ai fini Iva	Rilevanti ai fini Iva

RIMBORSO IMU al LOCATORE FINANZIARIO: nel caso di leasing il rimborso Imu da parte del locatario **non** rientra nella **base imponibile** (art. 6, co. 12, L. 133/1999 [CFF ❶ 1696]). Ai sensi dell'art. 3, D.Lgs. 504/1992 [CFF ❶ 4153], dall'1.1.1998 **soggetto passivo** dell'**Imu** è, però, il **locatario** a partire dalla **consegna** dell'immobile (per i fabbricati di **categoria D** dall'**1.1** dell'**anno successivo** a quello di **stipulazione** del **contratto**).

RIMBORSI SPESE di PROFESSIONISTI: concorrono alla formazione della **base imponibile** in base al criterio dell'**accessorietà** di tali spese (R.M. 20.3.1998, n. 20).
Sono **esclusi** dalla **base imponibile** i **rimborsi** di **anticipazioni** fatte in **nome** e per **conto** della controparte, purché **documentate** (bollo da € 2,00 per importi superiori a € 77,47).

SCONTI in DENARO: **riducono l'imponibile** della fattura (**sconto incondizionato** – vedi anche RR.MM. 7.2.2008, n. 36/E e 11.6.2009, n. 152/E); se però si tratta di sconti soggetti a particolari **condizioni** (ad es. 3% per pagamento a vista) e la **condizione non si avvera**, va emessa **ulteriore fattura** per lo sconto revocato (a meno che lo sconto non sia stato esposto dopo aver calcolato l'Iva).
La concessione di sconti può essere formalizzata anche con una **nota** di **accredito successiva** alla fattura emessa a prezzo di listino (RR.MM. 29.3.1991, n. 561299 e 7.2.2008, n. 36/E).

SCONTI in NATURA: sono **esclusi** dalla **base imponibile** purché **non si tratti** di beni ad **aliquota più elevata rispetto all'operazione principale e purché siano previsti dal contratto.**

FATTURA con SCONTO CONDIZIONATO

ROSSI S.p.A. — Milano, lì
Milano, via ..... — Sig. LEO RIVA
C.F. ..... — Roma, via
P.I. .....
Fatt. numero .....

Descriz.	Quantità	Prezzo	Importo
merce A	Kg 5	€ **2,00**	€ **10,00**
merce B	Kg 10	€ **1,50**	€ **15,00**

Aliq. 10% (merce A)	Imponibile	€ **10,00**
	IVA	€ **1,00**
Aliq. 22% (merce B)	Imponibile	€ **15,00**
	IVA	€ **3,30**
TOTALE	Imponibile	€ **25,00**
	IVA	€ **4,30**
		€ **29,30**
Imballo a rendere (escluso da Iva – art. 2)		€ **2,75**
TOTALE FATTURA		€ **32,05**
Sconto 3% per pagamento a vista (sconto condizionato)		€ **0,96**
		€ **31,09**

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

FATTURAZIONE delle OPERAZIONI

(art. 21, D.P.R. 26.10.1972, n. 633 [CFF ❶ 221])

FINALITÀ della FATTURAZIONE: la fattura risponde non solo alle esigenze di **documentazione** e **controllo**, ma costituisce anche il **titolo** che legittima il **cedente** (per i beni) o il **prestatore** (per i servizi) ad esercitare la **rivalsa** e l'**acquirente** o il **committente** ad operare la **detrazione**.

SOGGETTI OBBLIGATI: per ciascuna operazione **in regime Iva**, comprese quelle non imponibili ed esenti (vedi Prospetto B pagg. 3-6) deve essere emessa fattura in **duplice copia** da **parte del soggetto** che **effettua** l'operazione (salvo il caso dei dettaglianti, della fattura elettronica e delle altre esenzioni). Tale regola viene derogata nel caso dell'**«autofattura»**.

FORMA del DOCUMENTO: può assumere **varie forme**: **fattura vera e propria**, **nota**, **parcella**, **conto provvigione**, **quietanza** e simili (art. 21, co. 1, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 221]).

FATTURA – REQUISITI OBBLIGATORI (1)

› **Data di emissione** (= momento di consegna o spediz.).
› **Numero progressivo** anche per serie multiple (R.M. 2.5.1989, n. 600110) e con codici alfanumerici (R.M. 4.2.1998, n. 4).
› **Ditta, denominazione o ragione sociale** (nome e cognome se professionisti o privati), **residenza o domicilio** delle parti contraenti. (2)
› **Partita Iva** dell'emittente.
› **Natura, qualità e quantità** dei beni ceduti e servizi prestati.
› **Base imponibile** (prezzo, spese accessorie, ecc. Iva esclusa).
› **Valore normale** di beni ceduti a titolo di sconto, premio, abbuono.
› **Aliquota** % e **ammontare** dell'**imposta** e dell'**imponibile** (con arrotondamento al centesimo di euro). (3)
› **Operazioni particolari**

Per effetto delle disposizioni introdotte dall'art. 1, co. 325, L. 24.12.2012, n. 228, che ha modificato, tra l'altro, l'art. 21, co. 6, D.P.R. 633/1972, in luogo dell'ammontare dell'imposta vanno indicate le seguenti annotazioni con eventuale indicazione della relativa norma:
- «*operazione non soggetta*», per le cessioni non soggette ex art. 7-bis, co. 1, D.P.R. 633/1972, relative a beni in transito o depositati in luoghi soggetti a vigilanza doganale;
- «*operazione non imponibile*», per le operazioni non imponibili ai sensi degli artt. 8, 8-bis, 9 e 38-quater, D.P.R. 633/1972;
- «*operazione esente*», per le operazioni esenti ex art. 10, D.P.R. 633/1972;
- «*regime del margine – beni usati*», «*regime del margine – oggetti d'arte*», «*regime del margine – oggetti di antiquariato o da collezione*», per le operazioni soggette al regime del margine ex D.L. 23.2.1995, n. 41, conv. con modif. con L. 22.3.1995, n. 85;
- «*regime del margine – agenzie di viaggio* », per le operazioni effettuate dalle agenzie di viaggio e soggette al regime di cui all'art. 74-ter, D.P.R. 633/1972.

Inoltre, sempre per effetto delle disposizioni contenute nell'art. 1, co. 325, L. 24.12.2012, n. 228:
- i soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato che sono tenuti all'emissione delle fatture per le operazioni non soggette ex artt. da 7 a 7-septies, D.P.R. 633/1972, devono indicare l'annotazione «inversione contabile» per le cessioni di beni e prestazioni di servizi nei confronti di un soggetto passivo Iva di altro Stato membro Ue (ad eccezione delle operazioni di cui all'art. 10, nn. da 1 a 4 e 9, D.P.R. 633/1972) e l'annotazione «operazione non soggetta», in caso di cessione di beni o prestazioni di servizi che si considerano effettuate fuori dalla Ue (art. 21, co. 6-bis, D.P.R. 633/1972);
- sulle fatture emesse dal cessionario di un bene o dal committente di un servizio in virtù di un obbligo proprio andrà apposta l'indicazione «inversione contabile»;
- nel caso di cessioni non imponibili di oro da investimento di cui all'art. 10, n. 11, D.P.R. 633/1972, la fattura emessa dal cedente dovrà contenere l'indicazione «inversione contabile» (art. 17, co. 5, D.P.R. 633/1972).

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.
Numero identificativo Iva attribuito dallo Stato Ue di stabilimento del cessionario o committente per le operazioni verso soggetti stabiliti in uno Stato Ue. (4)
Cessione intracomunitaria di **mezzi** di **trasporto nuovi**: data della **prima immatricolazione** o iscrizione in pubblici registri e **numero** di **chilometri** percorsi.
Annotazione che la fattura è stata compilata dal **cliente** ovvero, per conto del cedente o prestatore, da un **terzo**.
Numero e **data** dei relativi documenti (D.D.T., bolle) in caso di fattura differita.
Estremi dichiarazione intento per le cessioni a esportatori abituali.
Eventuale **indicazione** «**Iva** ad **esigibilità immediata**» per operazioni con lo Stato ed altri enti pubblici.
I fornitori della PA che sono soggetti all'applicazione del cd. «Split payment» devono indicare in fattura l'annotazione «scissione dei pagamenti» (cfr. anche C.M. 13.4.2015, n. 15/E).

(1) I dati obbligatori elencati nell'art. 21, co. 2, D.P.R. 633/1972 devono essere riportati **anche** nelle **fatture** emesse dalle aziende **concessionarie** dei **servizi** di **accertamento**, **liquidazione** e **riscossione** dei tributi degli **enti locali** ex art. 52, D.Lgs. 446/1997 [CFF ❶ 3919v] (R.M. 3.5.2007, n. 82/E).
(2) La R.M. 29.7.1998, n. 93 ha precisato inoltre che, nel caso di **cessione** o **conferimento di azienda**,gli **adempimenti Iva** sono **a carico del subentrante**. Nel caso di **azienda affittata** e soggetta al rilascio di apposita **licenza** d'**esercizio**,le **operazioni Iva** si intendono effettuate a **favore dell'intestatario** di quest'ultima (Cass. 30.3.2001, n. 4759).
(3) In caso di merci sottoposte ad aliquote diverse si devono **indicare distintamente**, per ogni gruppo imponibile, **aliquota e imposta**.
(4) Modifica dell'art. 21, D.P.R. 633/1972 ad opera del D.Lgs. 11.2.2010, n. 18 che ha recepito le Direttive 2008/8/Ce, 2008/9/Ce e 2008/117/Ce in materia di territorialità Iva e rimborsi a non residenti.

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

PRINCIPALI OPERAZIONI NON SOGGETTE a FATTURAZIONE	
› Perché in **regime speciale**: - commercio di **generi di monopolio**; - commercio di **libri**, **giornali e altre pubblicazioni periodiche**; - vendita al pubblico di **documenti di viaggio**; - attività di **intrattenimento e giochi** (salvo opzioni); - **agenzie** di **viaggio** (per le operazioni in regime speciale art. 74-ter [CFF ❶ 274b]); - **raccoglitori ambulanti di rottami**, cascami, carta da macero, stracci, ecc.	› Per **disposizione** di legge: - **distribuzione di carburanti** per autotrazione presso impianti stradali; - **associazioni sportive** e **culturali**; - **agricoltori** in regime di **esonero**. › Perché **fuori campo Iva**: - **cessioni** di **terreni non edificabili**; - **cessioni** d'**azienda**; - altre operazioni **escluse**. › **Enti locali**: soggiorni turistici.

NUMERAZIONE delle FATTURE: in base a quanto previsto dall'art. 21, co. 2, lett. b), D.P.R. 633/1972, la fattura deve essere identificata in modo univoco. Secondo quanto stabilito dalla R.M. 10.1.2013, n. 1/E, l'univocità del documento può essere garantita adottando una numerazione progressiva a prescindere dall'anno solare, oppure progressiva per ciascun anno solare, nel qual caso l'univocità deve essere garantita indicando anche la data di emissione del documento.

SOGGETTI EMITTENTI: il soggetto che effettua la cessione del bene o la prestazione del servizio, per ciascuna operazione imponibile deve **emettere** una fattura **direttamente**, ovvero, ferma restando la sua **responsabilità**, può consentire che la fattura stessa sia **emessa dal cessionario** o dal **committente**, ovvero, per suo conto, da un **terzo**.

EMISSIONE di FATTURA da PARTE di SOGGETTI TERZI – POSIZIONE della CASSAZIONE: secondo un consolidato principio, in tema di Iva, l'emissione della fattura da parte di un **soggetto diverso** da quello che ha effettuato la cessione o la prestazione va qualificata come **fatturazione** di un'**operazione soggettivamente inesistente**, per la quale va versata la relativa imposta ex art. 21, D.P.R. 633/1972 **[CFF ❶ 221]**, in quanto non è permessa la detrazione di fatture emesse da chi non è controparte nel rapporto concernente l'operazione fatturata. Tale fattispecie, dunque, per la Cass. 1.8.2008, n. 20968 **non** può essere ricondotta né a quella dell'**emissione** di **fattura** recante **indicazioni incomplete** o **inesatte**, di cui all'art. 41, co. 3, D.P.R. 633/1972 **[CFF ❶ 241]**, né a quella dell'**omissione** dell'**indicazione** dei **soggetti** tra cui è posta in essere l'operazione, di cui allo stesso art. 21, co. 2, n. 1), D.P.R. 633/1972.

MOMENTO di EMISSIONE: per l'emissione della fattura devono essere osservate le seguenti regole:
- › se la fattura è **emessa su carta**, si considera emessa all'atto della sua **consegna** o **spedizione** all'altra parte (deve essere emessa in duplice esemplare). La fattura di regola deve essere emessa **non oltre** il **giorno** di **effettuazione** dell'operazione. Vedi sotto [FATTURE DIFFERITE];
- › se la fattura è emessa in **forma elettronica**, si considera emessa all'atto della sua **trasmissione informatica** (va emessa in un unico originale);

N.B.: **fattura unica**: è possibile emettere, nei confronti di uno stesso cliente, un'**unica fattura** per cessioni di beni o per prestazioni di servizi distinte effettuate nello stesso giorno.

MOMENTO di EMISSIONE della FATTURA		
FATTURAZIONE	**IMMEDIATA**	Entro lo stesso giorno di effettuazione
	DIFFERITA	Entro il 15 del mese successivo all'effettuazione

FATTURE DIFFERITE: secondo quanto previsto dall'art. 21, co. 4, D.P.R. 633/1972, in deroga all'obbligo di emissione della fattura al momento di effettuazione dell'operazione:
- › per le cessioni di beni la cui consegna o spedizione risulta da documento di trasporto o da altro documento idoneo a identificare i soggetti tra i quali è effettuata l'operazione e avente le caratteristiche di cui al D.P.R. 472/1996, nonché per le prestazioni di servizi individuabili attraverso idonea documentazione (attestante la prestazione eseguita, la data di effettuazione e le parti contraenti, così la C.M. 24.6.2014, n. 18/E), 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;
- › per le cessioni di beni effettuate dal cessionario nei confronti di un terzo soggetto per il tramite del proprio cedente (triangolazione), la fattura è emessa entro il mese successivo a quello di effettuazione delle medesime;
- › per le prestazioni di servizi rese a soggetti passivi stabiliti in altro Stato Ue, non soggette ad imposta ai sensi dell'art. 7-ter, D.P.R. 633/1972, la fattura è emessa entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione;
- › per le prestazioni di servizi di cui all'art. 6, co. 6, primo periodo, D.P.R. 633/1972, la fattura è emessa entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione.

FATTURA SEMPLIFICATA: l'art. 1, co. 325, lett. e), L. 228/2012, ha introdotto, con decorrenza 1.1.2013, il nuovo art. 21-bis, D.P.R. 633/1972, che consente l'emissione di una fattura semplificata, qualora l'importo complessivo non superi € 100, nonché, a prescindere dall'importo, per le note di variazione emesse ai sensi dell'art. 26, D.P.R. 633/1972. Nella fattura semplificata è possibile, senza precludere l'esercizio del diritto alla detrazione, riportare alternativamente o gli elementi «tradizionali»

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

(ditta, denominazione, nome, cognome, ecc.) o, a seconda dei casi, il codice fiscale, la partita Iva, il numero di identificazione Iva per i soggetti passivi stabiliti in altro Stato Ue. Inoltre, in fase di registrazione, è possibile riportare soltanto il numero di partita Iva o il codice fiscale del cessionario/committente, se questo è l'unico dato indicato. In più, in modalità semplificata, la fattura rettificativa può essere emessa a prescindere dall'importo certificato (C.M. 24.6.2014, n. 18/E). Nel caso siano emesse note di variazione, deve essere indicato il riferimento al numero della fattura rettificata e le indicazioni specifiche che vengono modificate. Non è consentito ricorrere alla fattura semplificata per le seguenti operazioni:

- cessioni intracomunitarie di beni, di cui all'art. 41 D.L. 331/1993;
- cessioni di beni e prestazioni di servizi, di cui all'art. 21, co. 6-bis, lett. a), D.P.R. 633/1972 (operazioni fuori campo Iva per carenza del presupposto territoriale, effettuate nei confronti di soggetti passivi stabiliti in altro Stato Ue, debitori dell'imposta).

Con decreto ministeriale, è prevista la possibilità di elevare a 400 euro il limite per l'emissione della fattura semplificata, nonché la soppressione in relazione a determinate tipologie di operazioni.

VETTORI E SPEDIZIONIERI – TRASMISSIONE DI FATTURE E D.D.T.: se il **mittente incarica** il **vettore** o lo **spedizioniere** di **trasmettere** la fattura e il D.D.T. al destinatario, la trasmissione può avvenire tramite **posta elettronica** o **altri sistemi informatici**. Per la trasmissione elettronica è necessario l'**accordo** del cedente e del cessionario (R.M. 28.2.2008, n. 67/E).

OPERAZIONI PROMOZIONALI – FATTURAZIONE: il **compenso** per i **servizi promozionali** che l'impresa fornitrice deve corrispondere a quella distributrice deve essere calcolato in base alla **prassi commerciale** ed adeguatamente **fatturato**- per evitare di qualificarlo come contributo o liberalità(R.M. 7.2.2008, n. 36/E).

PERMUTA di SERVIZI – FATTURAZIONE: in caso di **permuta** di **servizi**, il **termine finale** entro il quale è necessario emettere la relativa **fattura** coincide con il momento di **esecuzione** della **controprestazione** in quanto la stessa rappresenta il corrispettivo (R.M. 31.7.2008, n. 331/E).

NOLEGGIO di AUTOVEICOLI: l'azienda che **noleggia autoveicoli** (art. 84, D.Lgs. 285/1992) può **certificare** l'operazione **solo** con l'emissione della **fattura**, sulla quale devono essere riportati gli **estremi** identificativi del **contratto** di noleggio. Chiarimenti sono forniti dalla C.M. 5.8.2011, n. 41/E.

ASSEGNAZIONE dell'ALLOGGIO di una COOPERATIVA COME CORRISPETTIVO: vedi G.P.F. 1A/2009, pag. 85.

FATTURA EMESSA da TERZI: il cliente o il terzo residente in un Paese con il quale non esistano strumenti giuridici che disciplinano la reciproca assistenza in materia di imposizione indiretta, può emettere fattura cartacea o elettronica se sussistono **contemporaneamente** le seguenti condizioni:

- sia stata effettuata preventiva **comunicazione** all'**Amministrazione finanziaria**;
- il soggetto passivo italiano abbia **iniziato l'attività** da almeno **5 anni**;
- il soggetto passivo italiano, nei **5 anni precedenti**, **non** abbia avuto notifica di **atti impositivi** o di contestazione di violazioni sostanziali in materia di Iva.

Il Provv. Ag. Entrate 9.12.2004 stabilisce le modalità di trasmissione della comunicazione di cui all'art. 21, co. 1, D.P.R. 633/1972: i soggetti passivi nazionali devono trasmettere, in via telematica, la comunicazione per la delega alla fatturazione Iva all'Agenzia delle Entrate.

FATTURA ELETTRONICA: dal 2013, nell'art. 21, co. 1, D.P.R. 633/1972 è contenuta la definizione di fattura elettronica; si intende tale la fattura che è stata emessa e ricevuta in un qualunque formato elettronico; il ricorso alla fattura elettronica è subordinato all'accettazione da parte del destinatario. Sono inoltre considerate fatture elettroniche quelle che, anche se create originariamente in formato cartaceo, sono successivamente trasformate in documenti informatici per essere inviate e ricevute tramite canali telematici (es. posta elettronica), mentre, al contrario, non costituiscono fatture elettroniche quelle che, seppure create in formato elettronico tramite un software di contabilità o di elaborazione di testi, sono successivamente inviate e ricevute in formato cartaceo (C.M. 24.6.2014, n. 18/E). Il nuovo art. 21, D.P.R. 633/1972 pone espressamente in capo al soggetto passivo l'obbligo di assicurare specifici requisiti della fattura dal momento della sua emissione fino al termine del suo periodo di conservazione: si tratta, in particolare, dei requisiti di:

- autenticità dell'origine (identità del fornitore/prestatore di beni/servizi o dell'emittente della fattura devono essere certi);
- integrità del contenuto (contenuto e dati obbligatori della fattura non possono essere alterati);
- leggibilità (la fattura deve essere resa leggibile per l'uomo, conformemente a quanto previsto dalle Note esplicative della Direttiva 2010/45/Ue).

L'emissione della fattura in formato elettronico ha le seguenti limitazioni (per chiarimenti vedi C.M. 19.10.2005, n. 45/E, nonché art. 21, co. 3, D.P.R. 633/1972, nella versione in vigore dall'1.1.2013):

- la trasmissione per via elettronica della fattura, non contenente macroistruzioni né codice eseguibile, è consentita **previo accordo con il destinatario**;
- in caso di più fatture trasmesse in **unico lotto** allo stesso destinatario, le **indicazioni comuni** alle diverse fatture possono essere inserite **una sola volta**, purché per ogni fattura sia accessibile la totalità delle informazioni;
- l'**autenticità** dell'origine e l'**integrità** del contenuto della fattura elettronica devono essere garantite mediante l'apposizione, su ciascuna fattura o sul lotto di fatture, della **firma elettronica** qualificata dell'emittente o mediante sistemi EDI di trasmissione elettronica dei dati che garantiscano i requisiti di autenticità e integrità.

Ogni documento informatico fiscalmente rilevante (tra cui la fattura elettronica) deve riportare il **riferimento temporale**. In particolare, la **data** di **formazione** del documento è attestata dal **riferimento temporale**, mentre la **data** di **emis-**

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

sione è indicata sulla **fattura** (R.M. 15.6.2009, n. 158/E).

Nei confronti di uno **stesso cliente** è possibile emettere sia **fatture** in **formato analogico** (riferite ad un settore omogeneo di attività) da trasmettere attraverso i **canali tradizionali** conservate in formato **analogico**, sia **fatture elettroniche** (riferite ad un diverso settore omogeneo di attività) da trasmettere **elettronicamente** o con i **canali tradizionali** conservate in formato **elettronico** (R.M. 27.9.2007, n. 267/E). È possibile, nei confronti dello stesso cliente, emettere sia **fatture analogiche** che **fatture elettroniche**, relative a diversi ed omogenei settori di attività, **anche** in **assenza** di una **contabilità separata** per ciascuno di essi, a condizione che sia garantita l'**omogeneità** della **conservazione**per tipologie documentali(R.M. 23.6.2008, n. 260/E).

Tale fattura si considera messa a disposizione del cessionario/committente quando a quest'ultimo venga inviato un messaggio (e-mail) contenente un protocollo di comunicazione e un link di collegamento al server dove lo stesso cessionario/committente possa scaricare il documento elettronico in qualsiasi momento (C.M. 3.5.2013, n. 12/E).

ASSOLVIMENTO degli OBBLIGHI FISCALI RELATIVI ai DOCUMENTI INFORMATICI: con D.M. 17.6.2014 sono state fornite indicazioni in ordine agli obblighi fiscali relativi ai documenti informatici e alla loro riproduzione. In particolare tali documenti devono avere le caratteristiche dell'**immodificabilità**, dell'**integrità**, dell'**autenticità** e della **leggibilità**, e utilizzare i formati previsti dalla legge o quelli scelti dal responsabile della conservazione, che è tenuto a motivarne la scelta nel manuale di conservazione, e che devono essere atti a garantire l'integrità, l'accesso e la leggibilità nel tempo del documento informatico (art. 2, D.M. 17.6.2014).

I documenti informatici sono conservati in modo da **rispettare** le **norme civilistiche**, le **disposizioni** del **codice** dell'**amministrazione digitale** e le altre norme di carattere tributario che riguardano la **corretta tenuta della contabilità**, e devono consentire di poter effettuare la ricerca e l'estrazione dagli archivi in relazione a denominazione, codice fiscale, partita IVA, data nel caso in cui tali informazioni siano previste. Secondo quanto disposto dall'art. 3 del decreto: «Il processo di conservazione dei documenti informatici termina con l'apposizione di un riferimento temporale opponibile a terzi sul pacchetto di archiviazione»(art. 3, D.M. 17.6.2014).

Il contribuente che effettua la conservazione in modalità elettronica dei documenti rilevanti ai fini tributari è tenuto a darne **comunicazione** nella **dichiarazione dei redditi** relativa al periodo di imposta di riferimento. Il documento deve essere reso **leggibile e disponibile su supporto cartaceo o informatico**, in caso di verifiche, controlli o ispezioni, presso la sede del contribuente o presso il luogo di conservazione delle scritture contabili dichiarato ex art. 35, comma 2, lettera d), D.P.R. 633/1972 (art. 3, D.M. 17.6.2014).

Nella R.M. 25.9.2015, n. 81 sono forniti chiarimenti in merito alla comunicazione del luogo di conservazione in modalità elettronica dei documenti rilevanti ai fini tributari, ex art. 5, D.M. 17.6.2014. In particolare, premesso che il processo di **dematerializzazione** ha portato a una **distinzione** fra il concetto di «**conservazione**» e quello di «**deposito**» (sostanzialmente coincidenti se riferiti ai documenti cartacei), il conservatore può non coincidere con il contribuente, essendo il soggetto che opera solo il processo di conservazione elettronica dei documenti fiscali; questi può assumere la veste del depositario (ossia di colui che gestisce la contabilità e che, ai fini fiscali, assume specifiche responsabilità), o può essere un soggetto terzo. Se il **conservatore «elettronico» non** è il **depositario** delle scritture, il contribuente **non** è tenuto a darne **comunicazione** tramite il Mod. AA9/11, presupponendo che in caso di accesso i verificatori possano visionare e acquisire direttamente, presso la sede del contribuente o del «depositario» delle scritture contabili, la documentazione fiscale (ivi compresa quella che garantisce l'autenticità ed integrità delle fatture al fine di verificarne la corretta conservazione).

INVIO della FATTURA ELETTRONICA: è possibile poi trasmettere per via elettronica allo stesso destinatario **più fatture elettroniche** raccolte in un **unico lotto**, inserendo una sola volta le **informazioni comuni** (come ad esempio le generalità dell'emittente, la partita Iva, la data di emissione, ecc.), a patto che sia possibile accedervi da ogni fattura (C.M. 24.6.2014, n. 18/E).

FATTURE EMESSE nei CONFRONTI della P.A.: il D.M. 3.4.2013, n. 55 contiene il **regolamento** in materia di **emissione, trasmissione e ricevimento** della **fattura elettronica** da applicarsi alle **Amministrazioni pubbliche** ai sensi dell'art. 1, co. da 209 a 213, L. 24.12.2007, n. 244. La norma citata, in particolare, dispone che, a decorrere dalla data di entrata in vigore del regolamento stesso (ossia dal 6.6.2013), l'emissione, la trasmissione, la conservazione e l'archiviazione delle fatture emesse nei rapporti con le Amministrazioni dello Stato e con gli enti pubblici nazionali, anche in forma di nota, parcella, ecc., debba essere effettuata esclusivamente in forma elettronica. La **trasmissione** delle **fatture elettroniche** deve avvenire **attraverso il Sistema di interscambio (SdI)** istituito dal Ministero dell'Economia e delle Finanze. Il decreto in esame regola appunto l'**emissione**, la **trasmissione** e il **ricevimento** della fattura elettronica attraverso il **Sistema di interscambio**, individuando innanzitutto le Amministrazioni pubbliche cui le disposizioni si riferiscono. Esso definisce inoltre il **contenuto della fattura elettronica**, le **regole tecniche** relative alle **modalità di emissione**, alla **trasmissione** e al **ricevimento** attraverso il Sistema di interscambio e le linee guida per la sua gestione. La fattura elettronica si considera **trasmessa** per via elettronica solo a **fronte** del **rilascio** della **ricevuta di consegna**. Le Amministrazioni devono identificare i propri uffici deputati in via esclusiva al ricevimento delle fatture elettroniche da parte del Sistema di interscambio e devono inserirli nell'**Indice delle pubbliche Amministrazioni (Ipa)**, nell'ambito del quale è assegnato loro un codice univoco. Il Ministero dell'Economia e delle finanze ha reso disponibile gratuitamente all'indirizzo www.acquistinretepa.it alle piccole e medie imprese abilitate al Mercato elettronico della pubblica Amministrazione (Mepa) e che forniscono beni e servizi alle P.A., i servizi e gli strumenti di supporto di natura informatica in tema di generazione delle fatture nel formato previsto dal Sistema di interscambio e di conservazione, e i relativi servizi di comunicazione. Gli operatori economici possono avvalersi di **intermediari** per la **trasmissione**, la **conservazione** e l'**archiviazione** delle fatture elettroniche. A decorrere dal termine di 6 mesi dall'entrata in vigore del decreto (fissata appunto al 6.6.2013), il Sistema di interscambio è stato reso disponibile alle Amministrazioni interessate che vogliono avvalersene. Fuori da tali

nunziospano63 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

casi, gli obblighi di cui al citato art. 1, co. 209, L. 244/2007 decorrono dal termine di 12 mesi dal 6.6.2013 nei confronti di Ministeri, Agenzie fiscali ed Enti nazionali di previdenza ed assistenza sociale. Per le Amministrazioni diverse da quelle menzionate, gli obblighi in parola decorrono dal 31.3.2015 (come anticipato dall'art. 25, D.L. 24.4.2014, n. 66). Dopo tali termini, le Amministrazioni interessate non potranno accettare fatture che non siano trasmesse in forma elettronica tramite il Sistema di interscambio e, trascorsi 3 mesi da tali date, esse non potranno effettuare alcun pagamento, nemmeno parziale, fino all'invio delle fatture in formato elettronico.

Il Ministero dell'Economia e delle Finanze ha fornito, con la C.M. 4.11.2013, n. 37, le prime istruzioni operative in merito all'applicazione delD.M. 3.4.2013, n. 55, in vigore dal **6.6.2013**. Inoltre nella successiva C.M. 31.3.2014, n. 1 sono forniti chiarimenti in ordine al termine per il caricamento da parte delle pubbliche Amministrazioni delle anagrafiche dei propri Uffici destinatari delle fatture elettroniche nell'Indice delle Pubbliche Amministrazioni (IPA) e per la relativa comunicazione ai propri fornitori; all'emissione della fattura elettronica; al divieto di pagamento da parte delle pubbliche Amministrazioni in mancanza di fattura elettronica; ai casi in cui è impossibile recapitare la fattura elettronica all'Amministrazione committente.

Nelle RR.MM. 19.10.2015, n. 88/E e 25.11.2015, n. 98/E l'Agenzia delle Entrate ha sottolineato come le disposizioni (art. 1, co. da 209 a 213, L. 24.12.2007, n. 244 e D.M. 3.4.2013, n. 55) che hanno introdotto e regolamentato la forma elettronica quale unica modalità di fatturazione nell'ambito della Pubblica Amministrazione, non hanno inteso introdurre nuove ipotesi di operazioni soggette a obbligo di fatturazione ex art. 21, D.P.R. 633/1972. Ne consegue che:

- resta imprescindibile, ai fini della verifica della necessità di emettere la fattura elettronica, considerare se un'operazione sia rilevante ai fini Iva e se il committente/cessionario sia individuabile come appartenente alla «pubblica amministrazione» («salve le ipotesi in cui forme alternative di documentazione siano legislativamente previste»);
- se non esisteva un obbligo di fatturazione antecedentemente all'entrata in vigore delle norme succitate (art. 1, co. da 209 a 213, L. 24.12.2007, n. 244 e D.M. 3.4.2013, n. 55), non sussiste neppure dopo l'emanazione delle stesse.

FATTURAZIONE ELETTRONICA – AMBITO SOGGETTIVO: in attuazione dell'art. 1, co. 209-214, L. 24.12.2007, n. 244, che ha introdotto nel nostro ordinamento l'obbligo di fatturazione elettronica nei confronti della pubblica Amministrazione, il D.M. 3.4.2013, n. 55 definisce una serie di regole tecniche ed individua, per classi di pubbliche Amministrazioni, le date di decorrenza dei tale obbligo. La C.Mef. 9.3.2015, n. 1/DF ha fornito chiarimenti in ordine all'ambito soggettivo dell'obbligo, precisando le disposizioni si applicano:

- a tutte le Amministrazioni dello Stato, compresi gli istituti e scuole di ogni ordine e grado e le istituzioni educative, le aziende ed Amministrazioni dello Stato ad ordinamento autonomo, le Regioni, le Province, i Comuni, le Comunità montane e i loro consorzi e associazioni, le istituzioni universitarie, gli Istituti autonomi case popolari, le Camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura e loro associazioni, tutti gli enti pubblici non economici nazionali, regionali e locali, le Amministrazioni, le aziende e gli enti del Servizio sanitario nazionale, l'Agenzia per la rappresentanza negoziale per le pubbliche Amministrazioni (ARAN), le Agenzie di cui al D.Lgs. 30.7.1999, n. 300 e, fino alla revisione organica della disciplina di settore, il Coni (soggetti di cui all'art. 1, co. 2 del D.Lgs. 30.3.2001, n. 165);
- ai soggetti indicati a fini statistici dall'Istituto nazionale di statistica nell'elenco oggetto del Comunicato del medesimo Istituto, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale entro il 30 settembre di ogni anno, e alle Autorità indipendenti (soggetti di cui all'art. 1, co. 2 della L. 31.12.2009, n. 196);
- alle Amministrazioni autonome (soggetti di cui all'art. 1, co. 209 della L. 24.12.2007, n. 244).

FATTURAZIONE ELETTRONICA – DECORRENZA dell'OBBLIGO: relativamente alla decorrenza dell'obbligo di fatturazione elettronica, laC.Mef. 9.3.2015, n. 1/DF precisa le seguenti date, differenziate a seconda delle classi di Amministrazioni (per le quali si intendono la totalità delle Amministrazioni appena citate):

- dal 6.12.2013 per tutte le Amministrazioni, per l'avvio volontario della nuova procedura previ specifici accordi con tutti i propri fornitori;
- dal 6.6.2014 per i Ministeri, le Agenzia fiscali ed Enti nazionali di previdenza e assistenza sociale, individuati come tali nell'elenco Istat;
- dal 31.3.2015 per tutte le rimanenti Amministrazioni, incluse quelle individuate come Amministrazioni locali nell'elenco Istat.

FATTURAZIONE ELETTRONICA – NOVITÀ del D.LGS. 127/2015: il D.Lgs. 5.8.2015, n. 127 contiene importanti novità in tema di fatturazione elettronica e trasmissione telematica di fatture e relativi dati. In particolare, è previsto che, a decorrere **dal 1.7.2016**, l'Agenzia delle Entrate metta a disposizione dei contribuenti un servizio per la «generazione, la trasmissione e la conservazione delle fatture elettroniche». È, inoltre, prevista, per alcune categorie di soggetti Iva (individuate con apposito decreto del MEF), la messa a disposizione di un servizio gratuito di generazione, trasmissione e conservazione di fatture elettroniche anche se emesse nei confronti di soggetti diversi da quelli di cui all'art. 1, co. 209, L. 244/2007. **Dall'1.1.2017**, il MEF renderà disponibile il «**Sistema di Interscambio**», gestito dall'Agenzia delle Entrate, per la trasmissione e ricezione delle fatture elettroniche, e delle loro variazioni, relative a operazioni intercorrenti fra soggetti residenti nel territorio dello Stato (si segnala al proposito che l'Agenzia delle Entrate, con Comunicato stampa 20.6.2016, ha reso nota la disponibilità, sul proprio sito, delle bozze dei documenti tecnici per l'utilizzo del Sistema di Interscambio. La sperimentazione terminerà entro il mese di ottobre 2016). Per quanto concerne le operazioni rilevanti ai fini Iva effettuate dall'1.1.2017, i soggetti passivi avranno la possibilità di **optare** per la **trasmissione telematica** all'Agenzia delle Entrate di **tutte** le **fatture**, sia emesse sia ricevute, nonché delle relative variazioni. L'opzione ha effetto dall'inizio dell'anno solare in cui è esercitata, sino al termine del quarto esercizio solare successivo. Se non è revocata, «si estende di quinquennio in quinquennio».

«SPLIT PAYMENT»: **dall'1.1.2015** il **fornitore** che emette **fattura** nei confronti dei soggetti indicati nel nuovo art. 17-ter del D.P.R. 633/1972 (introdotto dalla L. 23.12.2014, n. 190) è tenuto ad incassare solo l'imponibile e non l'Iva. Si tratta di un siste-

nunziospano63 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

ma di versamento dell'imposta che vede coinvolto direttamente il cessionario o committente, qualora esso sia uno dei soggetti indicati nella nuova disposizione: Stato, organi dello Stato ancorché dotati di personalità giuridica, **enti pubblici** territoriali e consorzi tra essi, camere di commercio industria e artigianato e agricoltura, istituti universitari, aziende sanitarie locali, enti ospedalieri, enti pubblici di ricovero e cura aventi prevalentemente carattere scientifico, enti pubblici di assistenza e beneficienza o di previdenza, purché non risultino debitori d'imposta.

«SPLIT PAYMENT» – MODALITÀ e TERMINI di VERSAMENTO dell'IVA da PARTE delle PUBBLICHE AMMINISTRAZIONI: il **D.M. 23.1.2015** stabilisce modalità e termini di versamento dell'Iva da parte delle pubbliche Amministrazioni (P.A.), in relazione agli acquisti di beni e servizi dalle stesse effettuati, per i quali queste non siano «debitori d'imposta» (ossia per le operazioni non assoggettate al regime di inversione contabile), l'Iva addebitata dal fornitore nelle relative fatture deve essere versata dall'Amministrazione acquirente direttamente all'Erario, anziché allo stesso fornitore, scindendo quindi il pagamento del corrispettivo dal pagamento della relativa imposta. In particolare, tale meccanismo si applica alle cessioni di beni ed alle prestazioni di servizi, ex artt. 2 e 3, D.P.R. 633/1972, effettuate, nel territorio dello Stato, nei confronti di pubbliche Amministrazioni.

SPLIT PAYMENT – AMBITO SOGGETTIVO: rientrano nella nuova normativa le P.A. che effettuano, nell'esercizio di attività commerciali, acquisti di beni e servizi, e che devono annotare le relative fatture nel registro delle fatture emesse o dei corrispettivi entro il giorno 15 del mese successivo a quello in cui l'Iva diventa esigibile, con riferimento al mese precedente. L'imposta dovuta partecipa alla liquidazione periodica del mese o del trimestre di esigibilità. Le Amministrazioni pubbliche, individuate dalla Legge di Stabilità 2015, destinatarie della evidenziata disciplina sono:

- Stato ed altri soggetti qualificabili come organi dello Stato;
- enti pubblici territoriali (Regioni, Province, Comuni, Città metropolitane) e loro consorzi;
- CC.I.AA.;
- istituti universitari;
- Asl, enti ospedalieri ed enti pubblici di ricovero e cura aventi prevalente carattere scientifico (I.R.C.C.S.);
- Ipab e Asp;
- Inps e Fondi pubblici di previdenza.

In particolare, per ragioni di semplicità e per dare maggiore certezza agli operatori (sia fornitori che enti pubblici acquirenti), la C.M. 9.2.2015, n. 1/E rimanda all'Indice delle pubbliche Amministrazioni (Ipa), consultabile alla pagina http://indicepa.gov.it/documentale/ricerca.php.; il fornitore, pertanto, potrà verificare direttamente nell'anagrafica dell'Ipa la categoria di appartenenza ed i riferimenti dell'ente pubblico acquirente. Ulteriormente, nell'ambito soggettivo di applicazione dello split payment sono compresi, oltre ai soggetti espressamente elencati, anche i soggetti pubblici che, in quanto qualificabili come loro immediata e diretta espressione, sono sostanzialmente immedesimabili in essi (ad esempio, i Commissari delegati per la ricostruzione a seguito di eventi calamitosi, i Consorzi di bacino imbrifero montani e i Consorzi interuniversitari).

Soggetti esclusi: al fine di stabilire se si renda applicabile il meccanismo della scissione dei pagamenti, occorre preliminarmente individuare la natura pubblica o privata di un ente. In assenza di una qualificazione dell'ente da parte del Legislatore, sarà necessario effettuare una specifica indagine al fine di verificare la sussistenza degli elementi sostanziali e formali che rappresentano gli «indici distintivi di un ente pubblico», come ad esempio la titolarità di poteri autoritativi e amministrativi, la potestà di autotutela e l'ingerenza statale. Lo split payment non si applica alle operazioni effettuate nei confronti, ad esempio, degli enti previdenziali privati o privatizzati, né delle aziende speciali e della generalità degli enti pubblici economici, che operano con un'organizzazione imprenditoriale di tipo privatistico nel campo della produzione e dello scambio di beni e servizi, benché nell'interesse della collettività. Inoltre non sono destinatari della scissione dei pagamenti gli Ordini professionali, enti ed istituti di ricerca, Agenzie fiscali, Autorità amministrative indipendenti, Arpa, Automobile club provinciali, Aran, Agid, Inail e Ispo.

Si ribadisce che sono esclusi in linea di massima dallo split payment gli enti pubblici non economici autonomi rispetto alla struttura statale, che perseguono fini propri, sebbene di interesse generale e gli enti previdenziali non pubblici. Sono inoltre esclusi la Banca d'Italia e il Coni.

Ambito oggettivo di esclusione: lo split payment non si applica tra l'altro alle fattispecie in cui la pubblica Amministrazione non effettua pagamenti di corrispettivo nei confronti dei fornitore; si tratta delle operazioni rese alla P.A. in relazione alle quali il fornitore ha già nella propria disponibilità il corrispettivo che gli spetta e che trattiene, riversando alla P.A. committente un importo netto.

Adempimenti delle P.A. non soggetti passivi: relativamente agli acquisti effettuati dalle P.A. nell'ambito delle loro attività istituzionali non commerciali, nella C.M. 13.4.2015, n.15/E si ribadisce che è esclusa la possibilità, per l'Amministrazione acquirente, di utilizzare l'importo dell'Iva dovuta per le operazioni in regime di scissione contabile in compensazione orizzontale con altri crediti d'imposta da essa vantati.

Circa gli acquisti di beni e servizi destinati ad essere utilizzati promiscuamente sia nell'ambito di attività non commerciali sia nell'esercizio d'impresa, la P.A. non debitore d'imposta dovrà individuare preventivamente, con criteri oggettivi, la parte della relativa imposta da imputare rispettivamente alle due differenti attività, per le quali l'ente è tenuto ad eseguire separatamente i relativi adempimenti.

In occasione dell'edizione Telefisco 2015 (seguita da collegata C.M. 19.2.2015, n. 6/E) in tema di Iva, l'Agenzia delle Entrate si esprime con riferimento allo split payment e, nello specifico, sulla previsione del nuovo art. 17-ter, D.P.R. 26.10.1972, n. 633, secondo cui tale disciplina «non si applica ai compensi per prestazioni di servizi assoggettati a ritenuta alla fonte a titolo d›imposta sul reddito». Al riguardo, si ritiene che con l'espressione «a titolo d›imposta sul reddito» il Legislatore abbia voluto fare riferimento anche alle ritenute a titolo di acconto.

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

Esigibilità dell'Iva in capo alle P.A.: l'Iva relativa alle cessioni e alle prestazioni suddette diventa esigibile al momento del pagamento dei corrispettivi. Tuttavia, le P.A. possono optare per l'esigibilità dell'imposta anticipata al momento della ricezione della fattura.

Versamento dell'Iva da parte delle P.A.: le P.A. versano l'Iva entro il giorno 16 del mese successivo a quello in cui l'imposta diventa esigibile, senza possibilità di compensazione. In particolare, le P.A. titolari di conti presso la Banca d'Italia utilizzano il Modello «F24 Enti pubblici» (R.M. 12.2.2015, n. 15 ha stabilito il codice tributo 620E e 6040 denominato «IVA dovuta dalle PP.AA. – Scissione dei pagamenti – art. 17-ter del DPR n. 633/1972»); le P.A. diverse dalle precedenti che detengono un conto corrente presso una banca convenzionata con l'Agenzia delle Entrate o presso Poste italiane S.p.a. effettuano il versamento unificato; le P.A. diverse dalle due precedenti versano direttamente all'entrata del bilancio dello Stato con imputazione ad un nuovo articolo del capitolo 1203.

Rimborso Iva in via prioritaria per le operazioni effettuate nei confronti delle P.A.: ai soggetti passivi Iva che hanno effettuato operazioni ex art. 17-ter nei confronti delle P.A., dalla richiesta relativa al primo trimestre dell'anno d'imposta 2015, si applicano le disposizioni di cui all'art. 38-bis, co. 10, D.P.R. 633/1972, che prevedono il rimborso in via prioritaria dell'eccedenza Iva detraibile. Il rimborso viene erogato in via prioritaria per un ammontare non superiore a quello complessivo dell'Iva applicata alle operazioni ex art. 17-ter, effettuate nel periodo in cui si è avuta l'eccedenza d'imposta detraibile di cui si chiede la restituzione. In considerazione dell'opportunità di semplificazione per i rimborsi dell'Iva da erogarsi in via prioritaria, il D.M. 20.2.2015 ha modificato il D.M. 23.1.2015 disponendo nell'art. 8, co. 1 del D.M. 23.1.2015 la soppressione con riferimento a quanto previsto dall'art. 2 del D.M. 22.3.2007, recante le condizioni richieste per ottenere la liquidazione di tali rimborsi. Tale disposizione si applica a partire dalle richieste di rimborso relative al primo trimestre dell'anno d'imposta 2015. Le operazioni da split payment danno diritto all'erogazione prioritaria solo nel caso in cui il presupposto del rimborso sia quello dell'aliquota media e nel limite dell'ammontare dell'imposta applicata a tali operazioni nel periodo di riferimento. È quindi possibile che il rimborso da split payment sia prioritario solo per una parte dell'importo, mentre la parte restante rimane soggetta all'esecuzione ordinaria. Laddove non sussista il presupposto dell'aliquota media per il rimborso, quest'ultimo potrà comunque essere chiesto, ma la relativa erogazione seguirà le modalità ordinarie.

Split payment – Efficacia temporale: il meccanismo in oggetto si applica alle operazioni per le quali il corrispettivo sia pagato dopo l'1.1.2015, sempre che non siano state fatturate anteriormente. Esso non si applica alle operazioni per cui è stata emessa fattura entro il 31.12.2014 e che sono state effettuate entro lo stesso anno.
Per queste ultime, la P.A. dovrà corrispondere al fornitore sia l'imponibile sia l'imposta anche se il pagamento ha luogo dopo l'1.1.2015. In tal caso è irrilevante che la fattura, emessa nel 2014, sia stata acquisita al protocollo della P.A. acquirente nel 2015. L'art. 1, co. 632, L. 23.12.2014, n.190, ha previsto che le misure relative allo «split payment» siano soggette al rilascio di una deroga da parte del Consiglio dell'Unione Europea ex art. 395, Direttiva 2006/112/CE. Si segnala, al proposito, che la Commissione Europea ha rilasciato, al proposito, il proprio parere favorevole.

Sanzioni: la C.M. 13.4.2015, n. 15/E precisa che, essendo la citata disciplina già stata applicata alle fatture emesse dall'1.1.2015, sono fatti salvi i comportamenti adottati dai contribuenti ai quali non dovranno essere applicate sanzioni per le violazioni, relative alle modalità di versamento dell'Iva, eventualmente commesse prima dell'emanazione della circolare stessa.

PARTICOLARE MODALITÀ di FATTURAZIONE AZIENDALE: l'Agenzia delle Entrate ha ritenuto ammissibile una **particolare procedura** di **fatturazione** (telematica), **registrazione** e **conservazione** basata sull'introduzione di una **carta** di **acquisto** con cui il **personale** di una società può procedere **direttamente** ad **acquisto**di beni di modico valore per uso aziendale(R.M. 17.10.2001, n. 160/E).

FATTURE per OPERAZIONI PARTICOLARI: esiste l'**obbligo** di **emissione** della fattura anche con riferimento alle seguenti operazioni (art. 21, co. 6, D.P.R. 633/1972):

- cessioni di **beni in transito** o **depositati** in luoghi soggetti a vigilanza doganale, non soggette ad Iva, con l'annotazione «operazione non soggetta» (art. 7-bis, co. 2, D.P.R. 633/1972 **[CFF ❶ 207]**);
- operazioni **non imponibili** ex artt. 8, 8-bis, 9 e 38-quater, D.P.R. 633/1972 **[CFF ❶ 208, 208a, 209 e 238c]**e operazioni assimilate, con l'annotazione «operazione non imponibile»;
- operazioni **esenti** di cui all'art. 10, D.P.R. 633/1972 **[CFF ❶ 210]**, tranne quelle indicate al n. 6, con l'annotazione «operazione esente»;
- operazioni soggette al **regime del margine** previsto dal D.L. 23.2.1995, n. 41, conv. con modif. dalla L. 22.3.1995, n. 85 **[CFF ❶ 1445 – 1449A]**, con l'annotazione, a seconda dei casi, «regime del margine beni usati», «regime del margine oggetti d'arte», o «regime del margine oggetti di antiquariato o da collezione»;
- operazioni effettuate da **agenzie di viaggio** e **turismo** (art. 74-ter, D.P.R. 633/1972**[CFF ❶ 274b]**), con l'annotazione «regime del margine agenzie di viaggio»

In questi casi nella fattura (in luogo dell'indicazione dell'ammontare dell'imposta) va riportata l'annotazione che si tratta, rispettivamente, di operazione **non soggetta** ad Iva, **non imponibile**, **esente** ovvero assoggettata al **regime del margine**, con l'indicazione della relativa norma.

FATTURE per OPERAZIONI NON SOGGETTE: a seguito delle modifiche introdotte dall'art. 1 Legge n. 228/2012, il nuovo co. 6-bis dell'art. 21, D.P.R. 633/1972, prevede l'obbligo di emissione della fattura per le seguenti operazioni carenti del presupposto territoriale ai sensi degli artt. da 7 a 7-septies, D.P.R. 633/1972:

- cessioni di beni e prestazioni di servizi, diverse da quelle di cui all'art. 10, nn. da 1) a 4) e 9), effettuate nei confronti di un soggetto passivo che è debitore dell'imposta in un altro Stato Ue, con l'annotazione «inversione contabile»;
- cessioni di beni e prestazioni di servizi che si considerano effettuate fuori Ue, con l'annotazione «operazione non soggetta».

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

OPERAZIONI EFFETTUATE da BANCHE: il D.M. 12.2.2004, n. 75 **[CFF ❶ 1726 – 1762e]** (che ha abrogato il D.M. 12.4.1979) contiene il regolamento che determina le **modalità applicative** dell'Iva per le **operazioni** poste in essere dalle **banche**. Le fatture relative alle prestazioni di servizi ex art. 3, D.P.R. 633/1972 **[CFF ❶ 203]** e alle cessioni di beni esenti ex art. 10, co. 1, n. 4, D.P.R. 633/1972 **[CFF ❶ 210]** (escluse quelle di cui al n. 11) possono:

› essere emesse **alternativamente** dalla sede centrale, dal centro elettrocontabile, dalle dipendenze di servizi o uffici;
› comprendere tutte le operazioni poste in essere con lo **stesso soggetto** nel corso del **mese solare**, se vengono consegnate o spedite entro il mese solare successivo a quello di effettuazione dell'operazione.

FATTURA ACCOMPAGNATORIA: è un particolare tipo di documento che assolve **contemporaneamente** le funzioni della **bolla** di **accompagnamento** e della **fattura**.

FATTURA – RICEVUTA FISCALE: assolve **contemporaneamente** la funzione della **fattura** e della **ricevuta fiscale** (art. 2, co. 2, D.M. 30.3.1992 **[CFF ❶ 1445]**). La sua **emissione** in luogo della fattura normale, su richiesta esplicita del cliente, **non** è più **obbligatoria** (C.M. 4.4.1997, n. 97).

FATTURA IMMEDIATA: va emessa entro lo **stesso giorno** di **effettuazione** dell'**operazione** (entro le **ore 24** del giorno in cui si considera effettuata) e il documento deve essere consegnato o spedito all'altra parte.

FATTURA DIFFERITA: per le cessioni documentate da **documento di trasporto** o da altro documento idoneo ad identificare i soggetti contraenti, la fattura deve essere emessa **entro** il **15° giorno** del **mese successivo** a quello della consegna o spedizione e deve contenere la **data** e il **numero** dei documenti cui si riferisce. È possibile emettere una **sola fattura riepilogativa** per tutte le cessioni effettuate nel **mese solare precedente** fra gli stessi soggetti.

CESSIONI di PRODOTTI AGRO-ALIMENTARI: il D.M. Politiche agricole 19.10.2012, n. 199, in vigore dall'8.12.2012, contiene il regolamento attuativodell'art. 62, D.L. 1/2012, conv. con modif. dalla L. 27/2012 (decreto «liberalizzazioni»), relativo alla nuova disciplina delle cessioni di prodotti agricoli e agro-alimentari.
I termini di pagamento (per le merci deteriorabili entro 30 giorni, per le altre merci entro 60 giorni) decorrono dall'ultimo giorno del mese di ricevimento della fattura. In caso di cessioni di prodotti assoggettate a diversi termini di pagamento, il cedente è tenuto ad emettere fattura separata.

LIQUIDAZIONE delle FATTURE DIFFERITE: l'Iva relativa a tali fatture si inserisce nella **liquidazione** relativa al **mese** di **consegna** o **spedizione** della merce.

OPERAZIONE TRIANGOLARE: nel caso di **vendita** con **consegna a terzi** (A cede i beni a B ma su disposizione di questi li consegna a C) per la **seconda cessione** (da B a C) è possibile **emettere fattura differita entro** la **fine** del **mese successivo** a quello di consegna o spedizione, purché (art. 21, co. 4, D.P.R. 633/1972 **[CFF ❶ 221]** e C.M. 22.12.1998, n. 288):

› la **cessione** risulti da un **atto scritto** (anche lettera commerciale) dal quale emerga che la merce passa **direttamente da A** (primo cedente) **a C** (secondo cessionario) senza essere transitata attraverso B (secondo cedente);
› la **cessione** risulti dal **documento** di **trasporto**, consegna, ecc. dal quale emerga che la **consegna** è fatta direttamente da A a C **su disposizione di B** (vedi anche R.M. 7.3.2002, n. 78/E).

N.B.: la prima cessione (da A a B) deve essere fatturata entro il termine ordinario (15 del mese successivo).

OPERAZIONE QUADRANGOLARE INTERNA: è **inammissibile** l'emissione **differita** della fattura nel caso di operazione quadrangolare interna (R.M. 7.3.2002, n. 78/E).

AUTOTRASPORTATORI di COSE per CONTO TERZI: se iscritti al relativo albo, possono emettere (non oltre il momento del pagamento) **una** sola **fattura** per **più operazioni** effettuate in ciascun trimestre solare nei confronti del **medesimo committente** (art. 74, co. 4, D.P.R. 633/1972 **[CFF ❶ 274]** e C.M. 30.10.1998, n. 252).
Ai sensi dell'art. 83-bis, co. 12, D.L. 112/2008, il termine di pagamento del corrispettivo relativo ai contratti di trasporto di merci su strada non può essere superiore a 60 giorni, decorrenti dalla data di emissione della fattura da parte del creditore. Il co. 95 della L. 147/2013 (Legge di stabilità 2014) ha soppresso l'obbligo, per gli autotrasportatori, di emettere la fattura entro la fine del mese di svolgimento della prestazione.

FATTURA in NOME e per CONTO: è riconosciuta la possibilità per una **società** di **emettere fatture** in **nome** e per **conto** dei **propri collaboratori** o **società** consorziate, collegate e **amministrate**, purché **previamente** abbia ricevuto **apposito mandato** (RR.MM. 12.2.1999, n. 24 e 7.5.1999, n. 75).

FALLIMENTO – LIQUIDAZIONE COATTA: è prevista l'**emissione** della fattura **entro 30 giorni** dal momento di **effettuazione** dell'**operazione** (art. 74-bis, co. 2, D.P.R. 633/1972 **[CFF ❶ 274a]**).

FATTURA ed IMPOSTA di BOLLO: le fatture, le note, i conti e gli altri documenti di addebitamento o accreditamento di somme **assoggettate ad Iva** sono **esenti** dall'**imposta di bollo** (art. 6, tabella, Allegato B al D.P.R. 642/1972 **[CFF ❶ 2790]**). Per godere di tale esenzione i documenti **devono** contenere l'**importo** dell'**Iva** ovvero la **dicitura** che il documento è **emesso** in relazione al pagamento di corrispettivi **assoggettati** ad **Iva**.
Le fatture che evidenziano importi **non assoggettati** ad **Iva superiori** a € **77,47** devono essere **bollate** (€ **2,00** dal **26.6.2013** in base al D.L. 43/2013, conv. con modif. con L. 71/2013; in precedenza era € 1,81). Se la fattura riporta sia importi **assoggettati** ad Iva sia importi **non assoggettati**, si applica il bollo se questi ultimi sono superiori a € 77,47 (R.M. 3.7.2001, n. 98/E).
L'assoggettamento a bollo è **indipendente** dal **titolo** di **inapplicabilità** dell'Iva (operazioni esenti, non imponibili, escluse), con eccezione delle fatture relative ad **esportazioni** ed a **cessioni intra-Ue** che sono **esenti** da **bollo anche** se **non imponibili**.

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

IMBALLAGGI – VENDITA all'INGROSSO di PRODOTTI ORTOFRUTTICOLI: la **mancata indicazione** nel **prezzo** di vendita degli imballaggi e dei contenitori utilizzati per i prodotti ortofrutticoli, **non costituisce omessa fatturazione** (R.M. 13.5.1999, n. 79). Vedi a pag. 78 [CONTRIBUTO al CONAI].

OPERAZIONI a MEZZO SEDI SECONDARIE o PERSONALE FUORI SEDE: è possibile emettere la fattura **entro il mese successivo** a quello della loro effettuazione (D.M. 18.11.1976 [CFF ❶ 798]) per:
- operazioni di **sedi secondarie** o **dipendenze** che non provvedono a fatturare direttamente;
- operazioni **effettuate fuori sede** da personale dipendente o intermediari (ad es. tentata vendita e riscossione acconti dalla clientela).

PIGNORAMENTO IMMOBILIARE: con riferimento a **canoni** di **locazione immobiliare** percepiti nell'ambito di una **procedura** di **pignoramento** di capannoni industriali, obbligato ad emettere **fattura** è il **custode giudiziario** in quanto tale formalità è funzionale alla riscossione dei canoni che rientra tra i compiti di conservazione assegnati al custode (R.M. 11.11.2005, n. 158/E).

VENDITA FORZATA: il professionista che effettua le operazioni di **vendita all'incanto** nell'ambito della procedura di **espropriazione immobiliare** è **obbligato** ad **emettere fattura** (all'atto del pagamento del corrispettivo) ed a **versare** l'**Iva** in nome e per conto del **debitore esecutato**, soggetto passivo Iva, nel caso in cui quest'ultimo non emetta fattura e l'aggiudicatario non sia soggetto passivo Iva. Al professionista competono anche la **vigilanza** sul **versamento** del **prezzo** da parte dell'aggiudicatario e l'**esecuzione** delle **formalità** di registrazione, trascrizione e voltura catastale del decreto di trasferimento (R.M. 16.5.2006, n. 62/E).

CONTRATTI ESTIMATORI: è permesso procedere alla **fatturazione**, **registrazione** ed **annotazione entro** il **mese successivo** a quello della loro effettuazione (D.M. 18.11.1976) per **cessioni** di beni inerenti a **contratti estimatori** e **passaggi** di beni **dal committente al commissionario**.

SCHEDA CARBURANTE (D.P.R. 444/1997 [CFF ❶ 1608]): per l'acquisto di **carburanti per autotrazione** presso gli **impianti stradali** di distribuzione è fatto **divieto** di emettere la **fattura** (tranne che nei confronti di Stato, enti assimilati e soggetti non residenti) con l'**eccezione** del **gasolio** acquistato da **autotrasportatori** di cose. Per documentare l'acquisto di carburante i soggetti Iva che possono e vogliono esercitare il diritto alla detrazione (sono obbligati ai fini delle imposte dirette i contribuenti in contabilità semplificata – C.M. 18.6.2001, n. 59/E, p.to 3.1.) devono utilizzare una **scheda carburante mensile** o, dall'1.3.1998, **trimestrale** (art. 2, co. 1, D.P.R. 444/1997 [CFF ❶ 1609]) per **ogni veicolo** impiegato nell'**esercizio dell'attività**. Sulla scheda carburante va indicata la propria **intestazione**, completa di partita Iva, gli estremi di **individuazione del veicolo** (targa o numero di telaio) nonché il **mese** o **trimestre** di **riferimento**. L'**addetto** alla **distribuzione** deve indicare per ciascun rifornimento la **data**, il **prezzo complessivo comprensivo** dell'**Iva**, la **denominazione** del distributore e la sua **ubicazione**; deve, inoltre, apporre la **firma** di convalida. Dall'**1.3.1998** gli esercenti attività d'**impresa** (esclusi, pertanto, i lavoratori autonomi) devono indicare sulla scheda carburante prima della registrazione i **km** risultanti dal **contachilometri** alla **fine** del **mese** o **trimestre** di riferimento (art. 4, D.P.R. 444/1997 [CFF ❶ 1611]). I soggetti **non residenti** che intendono richiedere il **rimborso** ex art. 38-ter, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 238b], devono presentare la fattura del carburante acquistato (C.M. 3.8.1982, n. 64 e R.M. 20.5.1983, n. 341924).

Decreto «sviluppo» – Modifiche: l'art. 7, co. 2, lett. p), D.L. 13.5.2011, n. 70, conv. con modif. dalla L. 12.7.2011, n. 106 (decreto «sviluppo»), introducendo il co. 3-bis nell'art. 1, D.P.R. 444/1997, dispone che i **soggetti** Iva che acquistano **carburante solo** utilizzando **carte** di **credito**, di **debito** o **prepagate non** sono soggetti all'**obbligo** di tenuta della **scheda carburante**. La C.M. 9.11.2012, n. 42/E fornisce chiarimenti in merito alle novità introdotte dall'art. 7, co. 2, lett. p), D.L. 13.5.2011, n. 70, conv. con modif. dalla L. 12.7.2011, n. 106, che ha aggiunto il co. 3-bis all'art. 1, D.P.R. 10.11.1997, n. 444, ai sensi del quale i soggetti Iva che acquistano carburante esclusivamente mediante carte di credito, carte di debito o prepagate non sono soggetti all'obbligo di tenuta della scheda carburante, previsto dalla disciplina ordinaria in tema di documentazione delle operazioni di acquisto di carburanti per autotrazione presso impianti stradali di distribuzione. Si sottolinea innanzitutto che sono esonerati dall'obbligo della tenuta della scheda carburante solo coloro i quali acquistino carburante esclusivamente con carte di credito, di debito o prepagate, cosicché i soggetti che effettuano i pagamenti anche tramite mezzi diversi (ad esempio, in contanti) devono adottare la scheda carburante per tutti gli acquisti di carburante realizzati nel periodo d'imposta.
La modalità di documentazione delle operazioni deve comunque essere unica per tutte le operazioni di acquisto riferite ad un medesimo soggetto d'imposta, essendo irrilevante l'eventuale presenza di più veicoli per lo svolgimento dell'attività imprenditoriale, artistica o professionale.
Nel caso in cui la carta elettronica sia utilizzata anche per altre spese relative a beni di diverso genere, l'acquisto di carburante deve avvenire con una transazione distinta. Per quanto relativo alle caratteristiche dei mezzi elettronici di pagamento, essi devono essere emessi da operatori finanziari soggetti all'obbligo di comunicazione all'Anagrafe tributaria residenti nel territorio dello Stato o dotati di una stabile organizzazione in Italia. Il mezzo di pagamento, inoltre, va intestato al soggetto che esercita l'attività economica e dall'estratto conto devono emergere tutti gli elementi necessari per l'individuazione dell'acquisto (ad esempio, data, soggetto presso cui è effettuato il rifornimento, e ammontare del corrispettivo). Infine, non possono essere considerate moneta elettronica le «carte fedeltà», ossia le tessere magnetiche associate al contratto di netting, in base al quale il gestore dell'impianto si obbliga verso la società petrolifera ad effettuare cessioni periodiche o continuative nei confronti dell'utente, che utilizza per il pagamento appunto delle tessere magnetiche rilasciate direttamente dalla società petrolifera.

ACQUISTO di GASOLIO da AUTOTRASPORTATORI di COSE per CONTO TERZI: il D.M. 24.6.1999 [CFF ❶ 1700a], in **deroga** al **divieto** di emettere **fattura** per l'acquisto di **carburante**, prevede che gli **esercenti** di **impianti stradali** di distribuzione **debbano emettere fattura** se **richiesta** dall'**autotrasportatore** iscritto all'**albo** di cui alla L. 298/1974 o di quelli **domi-**

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

ciliati e **residenti** in **Stati Ue** nel caso di vendita di **gasolio**. **Dall'11.10.2000** la **possibilità** di emettere **fattura** per acquisti di gasolio è stata **estesa** anche agli **autotrasportatori** in **conto proprio** muniti della licenza di cui all'art. 32, L. 298/1974 (art. 5, D.P.R. 277/2000).

ACQUISTO di CARBURANTI MEDIANTE TESSERA MAGNETICA: vedi G.P.F. 1/2011, pag. 88.

NOTE di VARIAZIONE – DISCIPLINA: l'art. 26, D.P.R. 633/1972[CFF ❶ 226] disciplina i casi di note di variazione.

NOTE di VARIAZIONE – OPERAZIONI UE: la disciplina è **applicabile anche** alle **operazioni intra-Ue**; la **tardiva comunicazione** (dopo un anno dalla cessione) da parte dell'acquirente della nomina di un **rappresentante fiscale** in un Paese Ue diverso dal proprio **non** configura, però, uno dei casi in cui si può **ricorrere** alle **note** di **variazione** (R.M. 20.11.2001, n. 185/E).

NOTE di VARIAZIONE – ASSENZA di COMPRAVENDITA DIRETTA: lo strumento della nota di variazione è applicabile **anche** nel caso in cui tra cedente ed acquirente finale **non** intercorra un **rapporto giuridico** di **compravendita diretta**. È, tuttavia, necessario che lo **sconto/abbuono** concesso all'acquirente sia **univocamente ricollegabile** all'**operazione originaria** che si intende (entro 1 anno) variare (R.M. 10.4.2008, n. 147/E).

VARIAZIONI in AUMENTO: se **successivamente** all'**emissione** o alla **registrazione** della fattura si verifica un fatto (compreso l'errore) che comporta un **aumento** dell'imponibile o dell'Iva, il cedente o prestatore **deve** emettere o registrare secondo le norme usuali un'**apposita fattura integrativa** (nota di addebito). L'acquirente **deve** registrare la nota di addebito. Le note di variazione in aumento (o note di addebito) possono essere emesse anche nel periodo successivo a quello in cui sono state rilasciate le relative fatture (Commissione tributaria centrale, Sez. XIV, 1.12.1995, n. 4116).

SANZIONI: se la variazione è effettuata **entro** il **termine** della **liquidazione** periodica relativa alla fattura inesatta **non** si applicano **sanzioni**; in caso contrario si applicano le **sanzioni** di cui agli artt. 6 e segg., D.Lgs. 471/1997 [CFF ❶ 1621]. **Non** sono **sanzionate** le variazioni dovute a **clausole contrattuali** (ad es. prezzo da determinare).

VARIAZIONI in DIMINUZIONE: se, **successivamente** all'**emissione** e alla **registrazione** della fattura, **diminuisce** l'imponibile e la relativa Iva il cedente **può** operare una variazione, portando in detrazione la diminuzione. L'art. 26, D.P.R. 633/1972, così come novellato dall'art. 1, co. 126, L. 28.12.2015, n. 208 (Legge di Stabilità 2016), prevede alcune fattispecie che possono dar luogo alla variazione in diminuzione. Una prima serie di circostanze nelle quali il cedente ha diritto a portare in detrazione l'imposta corrispondente alla variazione consegue a dichiarazione di **nullità**, **revoca**, **risoluzione**, **rescissione** e **simili** (art. 26, co. 2, D.P.R. 633/1972). Le variazioni in diminuzione possono essere inoltre operate (art. 26, co. 4, D.P.R. 633/1972), nel caso in cui il cessionario o committente non abbia provveduto al pagamento, a partire dalla data in cui questi sia assoggettato a procedura concorsuale o dalla data del decreto di omologa dell'accordo di ristrutturazione dei debiti (art. 182-bis, R.D. 16.3.1947, n. 267), o, ancora, dalla data di pubblicazione nel registro imprese di un piano attestato, o, infine, a causa di procedure esecutive rimaste infruttuose (vedi infra paragrafo [INSOLVENZA del DEBITORE]). Occorre precisare che nel caso in cui il cessionario o committente sia assoggettato a una procedura concorsuale antecedentemente al 31 dicembre 2016, la variazione in diminuzione può essere effettuata solo in caso di infruttuosità della procedura (vedi infra paragrafo [INSOLVENZA del DEBITORE]). Il cessionario o committente che abbia annotato l'operazione è tenuto a registrare la variazione operata dal cedente o prestatore **nei limiti della detrazione operata**, salvo il diritto a vedersi restituito l'importo corrisposto al cedente o prestatore a titolo di rivalsa. L'art. 26, co. 5, ultimo periodo, D.P.R. 633/1972, così come modificato dall'art. 1, co. 126, L. 208/2015 (Legge di Stabilità 2016), dando attuazione all'art. 185 della direttiva 2006/112/CE, ha previsto che l'obbligo di rettifica della detrazione non sia applicabile al caso delle procedure concorsuali (tale modifica trova applicazione nei casi in cui il cessionario o committente sia assoggettato a una procedura concorsuale successivamente al 31.12.2016). Nelle ipotesi di procedure concorsuali o procedure esecutive infruttuose, laddove successivamente alla data dell'assoggettamento alla procedura, del decreto di omologa, ecc., il corrispettivo venga pagato, in tutto o in parte, il cedente o prestatore deve effettuare una variazione in aumento e il cessionario o committente ha diritto di portare in detrazione l'imposta corrispondente.
Parte della giurisprudenza ritiene che nel caso di **applicazione** di un'**aliquota Iva superiore** a quella legale è possibile ottenere il **rimborso** della **maggiore Iva senza** l'**obbligo** di emettere una **nota** di **variazione** (Cass. 13.3.2000, n. 2868, in senso contrario Cass. 25.11.1996, n. 10405 e art. 21, co. 6, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 221]). Nel caso di **assoggettamento** ad Iva di **operazioni esenti non** si ha **diminuzione** dell'**imponibile** e, quindi, **non** è possibile ricorrere alle **variazioni** in **diminuzione** (Cass. 15.10.2001, n. 12547): il soggetto che ha ingiustamente incassato l'Iva dovrà, quindi, procedere a riversarla all'Erario. Per variazioni nel caso di acquisto della «prima casa» vedi a pag. 289 [ACQUISTO della PRIMA CASA] e nel caso di **contratto** di compravendita immobiliare **per persona da nominare** vedi R.M. 11.8.2009, n. 212/E.
L'art. 26, co. 9, D.P.R. 633/1972, introdotto dall'art. 1, co. 126 della Legge di Stabilità 2016, dispone che nell'ipotesi di risoluzione contrattuale per inadempimento relativa a contratti a esecuzione continuata o periodica, la variazione in diminuzione non si estende alle cessioni o alle prestazioni per le quali sia il cedente (o prestatore) che il cessionario (o committente) abbiano correttamente adempiuto alle proprie obbligazioni.
L'art. 1, co. 126, L. 208/2015, ha introdotto l'art. 26, co. 10, D.P.R. 633/1972, che consente anche ai cessionari e commit-

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

tenti che siano debitori dell'imposta (laddove si applichi il meccanismo del «reverse charge») l'esercizio della facoltà di operare la variazione in diminuzione, nel caso in cui venga meno l'operazione o si riduca la base imponibile.

CLAUSOLA RISOLUTIVA PARZIALE: la variazione in diminuzione è consentita nel caso di **clausola risolutiva parziale** contenuta in un **contratto di compravendita**, il **presupposto** per la **variazione in diminuzione** di imposta e imponibile si verifica nel momento stesso in cui si **realizza** la **condizione** risolutiva parziale (R.M. 31.3.2009, n. 85/E).

CLAUSOLA REVISIONALE: la **riduzione** del **corrispettivo** percepito, conseguente alla riduzione del costo della manodopera come previsto da una clausola revisionale contenuta nel contratto, può essere assimilata alla **riduzione** del **prezzo** effettuata in applicazione di **abbuoni o sconti** previsti contrattualmente quale presupposto per poter operare la **variazione in diminuzione**senza limiti di tempo; necessariamente, tale riduzione non può derivare da un accordo sopravvenuto e la clausola contrattuale di riduzione dell'originario corrispettivo deve essere esistente, valida ed applicabile al periodo di riferimento (R.M. 17.2.2009, n. 42/E).

ADESIONE al REGIME FORFETARIO – NOTA di VARIAZIONE: secondo quanto chiarito dalla C.M. 4.4.2016, n. 10, il contribuente, già in possesso di partita Iva, che, avendone i requisiti, ha aderito al regime forfetario nel 2016 dopo avere emesso fatture evidenzianti l'imposta, aveva facoltà di emettere una nota di variazione dell'imposta entro il 16.5.2016.

INSOLVENZA del DEBITORE: l'art. 26, co. 4, D.P.R. 633/1972, così come novellato dall'art. 1, co. 126, L. 28.12.2015, n. 208 (Legge di Stabilità 2016) ha previsto la possibilità di variazioni in diminuzione **anche** nel caso di **mancato pagamento** totale o parziale della fattura a causa di **procedure concorsuali o a seguito di un accordo di ristrutturazione dei debiti, omologato** ex art. 182-bis, R.D. 16.3.1942, n. 267 o di un **piano attestato** ex art. 67, co. 3, R.D. 16.3.1942, n. 267, o, infine, di **procedure esecutive individuali** rimaste **infruttuose** (per effetto delle disposizioni introdotte dall'art. 31, D.Lgs. 21.11.2014, n. 175). In virtù delle disposizioni contenute nell'art. 1, co. 126 e 127, L. 28.12.2015, n. 208 (Legge di Stabilità 2016), nei casi in cui il cessionario o committente insolvente «sia assoggettato a una procedura concorsuale **successivamente al 31 dicembre 2016**», la nota di variazione può essere emessa (art. 26, co.4, D.P.R. 633/1972) a partire **dalla data** in cui questi sia **assoggettato a procedura concorsuale** (data della sentenza dichiarativa di fallimento, del provvedimento che ordina la liquidazione coatta amministrativa, del decreto di ammissione alla procedura di concordato preventivo o del decreto che dispone la procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi, ex art. 26, co.11, D.P.R. 633/1972). Le nuove disposizioni introdotte consentono di evitare che il cedente (o prestatore) sia costretto ad attendere la chiusura infruttuosa della procedura concorsuale per l'emissione della nota di variazione, potendo procedere all'atto dell'assoggettamento alla procedura del cessionario (o committente). Nei casi in cui il cessionario o committente sia assoggettato a procedura concorsuale **in data antecedente al 31.12.2016**, la variazione in diminuzione è consentita **solo** quando ricorrono **contemporaneamente** due **condizioni** (C.M. 17.4.2000, n. 77): l'**operazione** sia stata **fatturata** e **registrata**(le operazioni certificate con scontrino o ricevuta fiscale sono escluse); vi sia**infruttuosità** della **procedura esecutiva** o **concorsuale**; in questo ultimo caso è **necessaria** anche la **partecipazione** del **creditore** al **concorso**.
L'art.1, co. 126, L. 28.12.2015, n. 208 (Legge di Stabilità 2016), ha altresì previsto che la nota di variazione possa essere emessa dalla data del **decreto di omologa** dell'accordo di ristrutturazione dei debiti (art. 182-bis, R.D. 16.3.1947, n.267), o, ancora, dalla data di **pubblicazione** nel registro imprese di un **piano attestato**.
Il novellato art. 26, co. 4, D.P.R. 633/1972 prevede inoltre la possibilità di emettere la nota di variazione in seguito a procedure esecutive individuali rimaste infruttuose (vd. il successivo paragrafo «Infruttuosità»).
Secondo la Corte di Giustizia Ue 2.7.1997, C-330/95 lo storno dell'Iva in caso di insolvenza del debitore **è ammesso** anche per **permute** tra **cessioni di beni** (ultimate) e **prestazioni** di **servizi** (non ultimati). La **variazione** in **diminuzione** a seguito di fallimento **non** determina l'**inclusione** del **debito Iva** nel **riporto finale**, ma può costituire un **credito verso** il **fallito** tornato in bonis (R.M. 12.10.2001, n. 155/E). Nel caso di **concordato preventivo** l'**emissione** di una **nota** di **accredito** da parte di uno dei creditori del contribuente obbligherà quest'ultimo alla **registrazione** della stessa **ma non** al **versamento** della **relativa Iva** (debito estinto a seguito della procedura – R.M. 17.10.2001, n. 161/E). La **variazione** di imponibile ed imposta è **ammessa solo** se sussiste una **ragionevole certezza** dell'**incapienza** del **debitore** (procedure concorsuali o esecutive rimaste **infruttuose**) e se l'**infruttuosità** della procedura è stata **accertata**: in questo caso la facoltà di eseguire la variazione in diminuzione sorge dal **definitivo accertamento** di tale infruttuosità che deve essere **documentato** dagli organi della procedura (R.M. 16.5.2008, n. 195/E).
Per chiarimenti in ordine alle novità di cui all'art. 31, D.Lgs. 21.11.2014, n. 175, che ha esteso la facoltà di emettere note di variazione in diminuzione alle fattispecie dell'accordo di ristrutturazione dei debiti, omologato ex art. 182-bis, R.D. 16.3.1942, n. 267 e del piano attestato ex art. 67, co. 3, R.D. 16.3.1942, n. 267, si veda anche la C.M. 30.12.2014, n. 31/E.

NOTA di VARIAZIONE – PROCEDURE CONCORSUALI – OBBLIGHI del CURATORE: con C.M. 8.4.2016, n. 12/E, l'Agenzia delle Entrate ricorda che l'art. 26, co. 4, D.P.R. 633/1972, così come sostituito dall'art. 1, co. 126, L. 208/2015, dispone che, in caso di procedure concorsuali, la nota di variazione può essere emessa dal cedente o prestatore, nell'ipotesi di mancato pagamento, a decorrere dalla data della sentenza dichiarativa del fallimento. Nel documento di prassi si sottolinea come l'art. 26, co. 5, D.P.R. 633/1972 preveda che in caso di procedura concorsuale, a fronte della variazione in diminuzione del cedente, **non sussista l'obbligo** di corrispondente **variazione in aumento** da parte della procedura, che, conseguentemente, non sarà tenuta al versamento della relativa imposta.

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

NOTA di VARIAZIONE – ACCORDI di RISTRUTTURAZIONE del DEBITO: l'Agenzia delle Entrate, nella C.M. 8.4.2016, n. 12/E, ha sottolineato che dal momento che gli accordi di ristrutturazione del debito e il piano attestato non sono classificabili fra le procedure concorsuali, in caso di emissione di nota di variazione da parte del cedente o del prestatore, il cessionario o il committente sono tenuti a registrare la variazione, riducendo la detrazione originariamente effettuata e riversando l'imposta all'Erario.

FALLIMENTO del DEBITORE – CESSIONE di CREDITI PRO-SOLUTO: in caso di fallimento del debitore la **variazione in diminuzione** dell'Iva, per i **crediti ceduti pro-soluto**, può essere attivata **solo** dal **cedente**, il quale si deve essere **insinuato al passivo** del fallimento prima della cessione del credito stesso e **non** deve essere stato **estromesso dalla procedura**. In particolare, la nota di variazione può essere emessa per un valore pari alla **differenza** tra il **valore nominale** del credito e il **totale** dei **pagamenti** parziali effettuati dal fallito, a prescindere dal prezzo del credito ceduto corrisposto dal cessionario (R.M. 5.5.2009, n. 120/E).

RECESSO del CLIENTE: vedi G.P.F. 1/2011, pag. 90.

INFRUTTUOSITÀ: relativamente ai casi in cui il cessionario o committente sia assoggettato a procedura concorsuale in data **antecedente al 31.12.2016** tale momento coincide:

- per il **fallimento**: dopo 10 giorni dal **deposito** in Cancelleria del **piano di riparto** o dopo 15 giorni dall'**affissione** alla Corte d'Appello del **decreto** di **chiusura** del fallimento negli altri casi (insussistenza dell'attivo, pagamento o estinzione crediti ammessi, ecc.);
- per la **liquidazione coatta amministrativa**: dopo 20 giorni dalla **pubblicazione** sulla «Gazzetta Ufficiale» dell'avvenuto **deposito** del **piano di riparto**;
- per il **concordato fallimentare** o **preventivo** (solo per i creditori chirografari per la percentuale ammessa alla procedura): dopo 15 giorni dall'**affissione** della **sentenza** di **omologazione** del concordato; per il concordato preventivo occorre anche considerare l'effettivo adempimento del concordatario o, nel caso di insorgenza del fallimento, vedi a) sopra.

Sul punto la norma di comportamento AIDC n. 192, richiamando le Direttive Comunitarie in ambito Iva, ha indicato quale primo momento utile per l'emissione della nota di credito di sola Iva quello in cui sussistono i requisiti per l'iscrizione del credito stesso a perdita sotto il profilo fiscale (imposte dirette).

Il comma 12 dell'art. 26, D.P.R. 633/1972, così come novellato dall'art.1, co. 126, L. 28.12.2015, n. 208 (Legge di Stabilità 2016) ha definito i casi nei quali una procedura esecutiva individuale può definirsi in ogni caso infruttuosa. Tale circostanza si verifica se:

a) nel pignoramento presso terzi non risultino, dal verbale redatto dall'Ufficiale giudiziario, beni o crediti da pignorare;
b) nel pignoramento di beni mobili risulti, dal verbale redatto dall'Ufficiale giudiziario, la mancanza di beni da pignorare o l'impossibilità di accedere al domicilio del debitore;
c) sia andata deserta per tre volte l'asta per la vendita del bene pignorato e risulti eccessivamente oneroso continuare la procedura esecutiva.

TERMINI per la VARIAZIONE: le variazioni in diminuzione derivanti da **sopravvenuti accordi tra le parti** o da **rettifica di inesattezze nelle fatture** vanno effettuate entro **un anno dalla data** dell'operazione imponibile. **Trascorso** tale **termine** è necessario **assoggettare nuovamente** ad **Iva** la **successiva operazione** in diminuzione senza più considerarla come lo storno di una precedente (Commissione tributaria centrale 1.12.1987, n. 8833). Le **altre variazioni** possono avvenire **senza limiti temporali** (ad es. sconti contrattualmente previsti anche in forma orale; nullità, annullamento, rescissione, revoca del contratto; disposizioni di legge, ecc.). Anche in caso di **procedure concorsuali** o **esecutive** rimaste infruttuose le variazioni sono ammesse **senza limiti temporali** (C.M. 17.4.2000, n. 77), così come in caso di **accordo di ristrutturazione dei debiti**, omologato ex art. 182-bis, R.D. 16.3.1942, n. 267 e di **piano attestato** ex art. 67, co. 3, R.D. 16.3.1942, n. 267 (C.M. 30.12.2014, n. 31/E).

È possibile **rettificare** l'importo delle fatture (**anche oltre** il limite di **1 anno**) se la **maggiore aliquota Iva** era prevista da una **disposizione** di un D.L. **non convertita** con la legge di conversione (R.M. 21.5.2007, n. 106/E).

In caso di **sequestro** di **immobile**, è dalla **data** di **esecuzione** dello stesso che il **contratto** deve intendersi **risolto** e, pertanto, da tale data decorre il termine per l'**emissione** della **nota di variazione** (R.M. 21.11.2008, n. 449/E).

NOTE di ACCREDITO: le variazioni in diminuzione vanno documentate a mezzo di **note di accredito**. Questi documenti si annotano nei **termini previsti** per le **fatture**. Eventuali recuperi successivi alla chiusura delle procedure concorsuali o esecutive daranno luogo a variazioni in aumento(Circ. Assonime 9.6.1997, n. 64 e C.M. 17.4.2000, n. 77). Per i termini per l'emissione delle note di accredito dopo la chiusura del fallimento vedi R.M. 18.3.2002, n. 89/E.

NOTA di CREDITO in CONSEGUENZA di SCONTI e ABBUONI – PROVA dell'ESISTENZA di ACCORDI CONTRATTUALI: la Corte Suprema di Cassazione, Sez. Tributaria, con sentenza 3.2.2016, n. 2060, ha nuovamente affermato il principio secondo cui la riduzione dell'ammontare imponibile in conseguenza di abbuoni o sconti richiede da un lato che venga praticato dal cedente o prestatore al cessionario o committente uno sconto sul prezzo della vendita e dall'altro che la riduzione del corrispettivo sia il «**frutto di un accordo**, il quale può essere documentale, o verbale, e persino successivo». Di tale accordo è indispensabile ne sia fornita prova da parte dei soggetti interessati, al fine di giustificare l'emissione della nota di variazione.

NOTA di CREDITO – CONDIZIONI per la DETRAIBILITÀ dell'IVA: nella sentenza 11.5.2016, n. 9560, la Corte Suprema di

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

Cassazione, Sez. Tributaria Civile, ha affermato che nel caso in cui venga emessa una nota di variazione a seguito del venir meno di un'operazione per la quale in precedenza sia emessa fattura, ai fini della detraibilità dell'imposta non è imposta alcuna particolare modalità di redazione della nota, a condizione che dalla «corretta e completa registrazione delle operazioni» emerga inequivocabilmente la corrispondenza fra la fattura e la relativa nota di credito in variazione.

FATTURA per OPERAZIONI INESISTENTI: se viene emessa fattura per **operazioni inesistenti** o con **corrispettivi Iva superiori al reale** l'imposta è **dovuta** per l'**intero importo** indicato o corrispondente alle indicazioni della fattura, e **non** può essere **compensata** con l'eventuale Iva a credito (art. 21, co. 7, D.P.R. 633/1972).
La relativa obbligazione va, quindi, isolata da tutte le altre operazioni effettuate e deve essere ritenuta **estranea** al meccanismo della detrazione di cui all'art. 19, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 219].
Ciò è suffragato anche dal fatto che l'emissione di fatture per **operazioni inesistenti** configura una **condotta sanzionabile penalmente** (Cass. 7.10.2002, n. 14337).
Secondo la Corte di Giustizia Ue, invece, una volta **eliminato** il **rischio** di **indebita detrazione** da parte del destinatario della fattura, l'**emittente** può procedere all'**emissione** di una **nota** di **variazione** (Corte di Giustizia Ue 19.9.2000, prot. C-454/98).
Gli **organi** di **controllo** hanno sempre la **possibilità** di **verificare** e, se del caso, **contestare** il **contenuto** delle **fatture** al pari di tutti gli altri documenti fiscali (Cass. 3.5.2001, 6210).
L'art. 31, D.Lgs. 24.9.2015, n. 158 ha modificato l'art.7, co. 7, D.P.R. 633/1972, prevedendo che in caso di fatture per operazioni inesistenti l'imposta sia dovuta dal cedente o prestatore che ha emesso il documento.

MANCATO RICEVIMENTO della FATTURA o RICEVIMENTO di FATTURA IRREGOLARE: in caso di **mancato ricevimento** della fattura **entro 4 mesi** dall'effettuazione dell'operazione è necessario che il cessionario o il committente **presenti entro 30 giorni** (in pratica entro 5 mesi dall'effettuazione dell'operazione) al competente Ufficio dell'Agenzia delle Entrate un'**autofattura** in duplice copia contenente le indicazioni prescritte per la fattura e **versi** contemporaneamente la **relativa imposta**. In caso di ricevimento di **fattura irregolare**, si applica una procedura analoga; il cessionario/committente è tenuto a presentare un documento integrativo entro il **termine** di trenta giorni dalla **data** di **registrazione** (art. 6, co. 8, lett. a) e b), D.Lgs. 471/1997 [CFF ❶ 1621]). L'art. 15, co. 1, lett. f), n. 6, D.Lgs. 24.9.2015, n. 158, ha modificato l'art. 6, co. 8, D.Lgs. 471/1997, disponendo che la sanzione per l'acquisto di beni e servizi senza l'emissione di fattura, pari al 100% dell'imposta, non possa essere inferiore a € 250. Il nuovo importo minimo, che sostituisce il precedente, pari a € 258,23, si applica a decorrere dall'1.1.2016.

AUTOFATTURA : per i soggetti obbligati ad emettere autofattura vedi G.P.F. 1/2009, pag. 88.

AUTOFATTURA MENSILE CUMULATIVA: in caso di **più servizi forniti** dallo **stesso prestatore non residente** nel corso di uno stesso mese, il **soggetto passivo nazionale** può emettere un'**autofattura anticipata** rispetto al momento di effettuazione dell'operazione. L'autofattura deve riportare il totale delle prestazioni ricevute nel mese, distinto per singola prestazione(C.M. 27.6.2011, n. 29/E).

CONCESSIONARI del MINISTERO delle INFRASTRUTTURE e dei TRASPORTI – ESONERO da FATTURAZIONE (D.M. 8.8.2014): con riferimento ai concessionari di contratti stipulati con il Ministero delle Infrastrutture e dei Trasporti, dal 30.8.2014, **non** sussiste l'obbligo di **emissione** della **fattura** (se non richiesta dal cliente non oltre il momento di effettuazione dell'operazione) per le seguenti operazioni rese nei confronti degli utenti: a) servizi di stampa e recapito dei duplicati di patente; b) servizi di gestione e rendicontazione del pagamento dei corrispettivi dovuti dall'utenza per le pratiche di competenza del Dipartimento per i Trasporti, la Navigazione ed i Sistemi Informativi e Statistici.

REGISTRAZIONE delle FATTURE: TERMINI e MODALITÀ

(artt. 23-25, D.P.R. 26.10.1972, n. 633 [CFF ❶ 223-225])

FATTURE di VENDITA: chi emette la fattura (purché non differita) deve registrarla nel registro delle fatture emesse **entro 15 giorni** dalla **data** di **emissione** secondo l'**ordine di numerazione**. Nel calcolo dei 15 giorni **non va computato** quello di emissione. La registrazione delle fatture deve avvenire solo dopo la consegna del bene acquistato (Cass. 18.2.2003, n. 2420). Le **liquidazioni** vanno effettuate in base alla **data** di **emissione**. Non è desumibile nessuna deroga all'obbligo di annotazione delle fatture emesse. Di conseguenza, sia l'omessa annotazione della fattura negli appositi registri entro il termine appena citato, sia la mancata conseguente contabilizzazione nella dichiarazione relativa all'esercizio di competenza, devono essere considerate delle «irregolarità sostanziali», in quanto rilevano ai fini della determinazione del «volume di affari» previsto dall'art. 20, D.P.R. 633/1972, e dell'imposta dovuta (Corte di Cassazione, Sez. trib., Sentenza 25.11.2013-15.1.2014, n. 656).

FATTURE DIFFERITE: la **registrazione** di queste fatture si effettua entro lo **stesso termine** di **emissione** e rientrano nella **liquidazione** del periodo di **effettuazione** dell'operazione.

FATTURA DIFFERITA per CESSIONI con TRIANGOLAZIONE: va registrata **entro** la **fine** del **mese successivo** a quello di **consegna** o **spedizione** (art. 21, co. 4, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 221]).

RIEPILOGO delle FATTURE di VENDITA: le fatture di importo **inferiore** a € **300** (nuovo limite introdotto dall'art. 7, co. 2, lett.

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

aa), D.L. 13.5.2011, n. 70, conv. con modif. dalla L. 12.7.2011, n. 106 – cd. decreto «sviluppo» – in vigore dal 14.5.2011; il limite precedente era € 154,94) emesse in uno stesso mese solare (art. 6, D.P.R. 695/1996 [CFF ❶ 1554f]) possono essere annotate in un **unico documento riepilogativo**.
Sul documento si indicano i **numeri** delle **fatture**, l'**imponibile** complessivo e l'ammontare dell'**Iva** complessiva **distinti** per **aliquota**. In caso di opzione per la contabilità semplificata è possibile utilizzare il **documento riepilogativo non solo** per le registrazioni ai fini Iva ma anche per rilevare ai fini delle imposte dirette le **relative operazioni** (R.M. 24.7.2012, n. 80/E).

BOLLETTARIO «MADRE-FIGLIA» per AZIENDE MINORI: i soggetti Iva con volume d'affari realizzato nell'anno precedente fino a € **400.000** (imprese di servizi, artisti e professionisti) o fino a € **700.000** (altri soggetti, compresi quelli che esercitano contemporaneamente prestazioni di servizi e altre attività senza annotare distintamente i corrispettivi), possono adempiere agli obblighi di **fatturazione** e **registrazione** utilizzando un bollettario a **«madre-figlia»** numerato (i nuovi limiti di volume d'affari sono stati introdotti dall'art. 3, D.L. 2.3.2012, n. 16, conv. con modif. dalla L. 26.4.2012, n. 44 – cd. decreto «Semplificazioni fiscali»).
La **bolletta figlia**, da consegnare al cliente, sostituisce la fattura; la **bolletta madre** serve come copia fattura e rimane nel bollettario che **sostituisce** il **registro delle fatture emesse**. Ai fini delle **imposte dirette**, sul bollettario possono essere annotate **anche** le **operazioni attive non soggette ad Iva** (art. 2, D.P.R. 695/1996 [CFF ❶ 1554b]).

BOLLETTARIO «MADRE-FIGLIA» e IMPRESE ALBERGHIERE: le imprese alberghiere **non sono obbligate** ad emettere le ricevute fiscali con i modelli a ricalco «**madre-figlia**», come espressamente previsto per le prestazioni e le somministrazioni effettuate da **tali soggetti** dall'art. 1, co. 2, D.M. 13.10.1979 **[CFF ❶ 860]**, ma possono ottenere i due esemplari mediante **stampa di due copie** anziché con il modello a ricalco (R.M. 30.7.1998, n. 96).

MACCHINE ELETTROCONTABILI: il loro uso, diretto o indiretto, **differisce** il **termine** di **registrazione**: il termine è ampliato a **60 giorni**. La Cassazione, Sesta sezione civile-T, con sentenza n. 22187 del 30.10.2015 ha peraltro affermato che la mancata trascrizione nel registro di cui all'art. 25, D.P.R. 633/1972, delle fatture di acquisto di beni e servizi, rende infedele la dichiarazione Iva nella quale l'imposta relativa a detti acquisti è portata in detrazione. Non può considerarsi sufficiente la stampa meccanografica compiuta esclusivamente in occasione di un'eventuale verifica fiscale.

APPORTO di BENI IMMOBILI a FONDI d'INVESTIMENTO (art. 3, co. 122, L. 24.12.2003, n. 350): la **fattura** emessa dall'apportante **senza addebito** dell'imposta deve essere **integrata** dalla società di gestione del risparmio con l'**aliquota** e l'**imposta relativa**, ed essere **annotata** nel **registro** delle **fatture**/dei **corrispettivi** entro il **mese** di **ricevimento** oppure **successivamente**, ma comunque **entro 15 giorni** dal ricevimento e con riferimento al relativo mese. Al fine della **detrazione Iva**, il documento deve essere annotato **anche** nel **registro acquisti**.

AUTOTRASPORTATORI di MERCI CONTO TERZI: godono di un **differimento** del termine di **registrazione** (entro il **trimestre solare successivo** a quello di emissione – art. 74, co. 4, D.P.R. 633/1972 **[CFF ❶ 274]**).

ADEMPIMENTI per FATTURE di ACQUISTO e BOLLETTE DOGANALI: vanno **numerate** in ordine di ricevimento e **registrate anteriormente** alla **liquidazione periodica** o alla **dichiarazione annuale** nella quale è **esercitato** il diritto alla **detrazione Iva** (art. 25, co. 1, D.P.R. 633/1972 **[CFF ❶ 225]**).

TERMINE di REGISTRAZIONE e di ESERCIZIO della DETRAZIONE: può essere esercitato al **più tardi** in sede di **dichiarazione annuale** relativa al **secondo anno d'imposta successivo** a quello in cui il **diritto** è **sorto** (art. 19, co. 1, D.P.R. 633/1972**[CFF ❶ 219]**).
La **registrazione** deve essere effettuata **anteriormente** alla **liquidazione periodica** o alla **dichiarazione annuale** nella quale è **esercitato** il diritto alla **detrazione** (art. 25, co. 1, D.P.R. 633/1972).
In merito all'**ordinata rilevazione** dei **documenti** di acquisto e all'**univocità** delle **annotazioni** nei registri, **non** è **necessario** che il **numero** di **registrazione** sul registro Iva **coincida** con il **numero** di **protocollo** di ricezione, in quanto l'annotazione dei 2 numeri attribuiti alla fattura di acquisto assicura l'univoca correlazione tra dati del documento e dati registrati (R.M. 7.11.2007, n. 318/E).

CONDIZIONI per la DETRAZIONE: quali **condizioni essenziali** per l'esercizio della **detrazione** sono previsti: il **possesso** dei **documenti** di **acquisto** (art. 1, co. 1, D.P.R. 100/1998 **[CFF ❶ 1655]**) e la loro **annotazione** sul **registro acquisti** (art. 1, co. 1, lett. d), D.Lgs. 56/1998).

DETRAZIONE dell'IVA ERRONEAMENTE APPLICATA: se sono rispettati gli adempimenti formali della registrazione, è **detraibile** l'**Iva** applicata in **misura eccedente** (R.M. 5.1.1982, n. 334298).

FATTURE e BOLLETTE DOGANALI ad IVA INDETRAIBILE: **dal 21.2.1997 non è obbligatoria** la **registrazione** di fatture e bollette doganali relative ad acquisti e importazioni ad **Iva oggettivamente indetraibile** ai sensi dell'art. 19-bis1, D.P.R. 633/1972 **[CFF ❶ 219A]** (art. 6, co. 7, D.P.R. 695/1996 **[CFF ❶ 1554f]**).

RIEPILOGO delle FATTURE di ACQUISTO: le fatture di importo **inferiore** a € **300** (nuovo limite introdotto dall'art. 7, co. 2, lett. aa), D.L. 13.5.2011, n. 70, conv. con modif. dalla L. 12.7.2011, n. 106 – cd. decreto «sviluppo» – in vigore dal 14.5.2011; il limite precedente era € 154,94 – art. 6, D.P.R. 695/1996) – e di **qualunque importo** se relative a prestazioni di trasporto o pervenute tramite spedizionieri o agenzie di viaggio – possono essere registrate in un **unico documento riepilogativo**. Vedi anche R.M. 24.7.2012, n. 80/E.
Dal 21.2.1997 la registrazione riepilogativa è ammessa **anche** per le **fatture relative** a beni che formano **oggetto dell'attività propria** dell'**impresa** o **professione**. Il **documento** riepilogativo deve essere **annotato entro** l'**anno** nella cui **dichiarazione** viene esercitato il **diritto** alla **detrazione Iva** relativa alla **fattura** con **data** di **arrivo più vecchia**. Sul docu-

nunziospano63 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

mento vanno indicati i **numeri progressivi** delle **fatture**, l'**imponibile** e l'**Iva** complessivi **distinti** per **aliquota**. Un prospetto contabile dei pagamenti effettuati **non** è documento riepilogativo (R.M. 22.11.2001, n. 189/E). Vedi anche R.M. 17.6.2002, n. 190/E.

REGISTRAZIONE delle AUTOFATTURE: con riferimento alle **autofatture** per cessioni/prestazioni effettuate in Italia da soggetti non residenti nei confronti di soggetti passivi residenti, le stesse devono essere **annotate** su **registri sezionali** o sul **registro** delle **vendite** e su quello degli **acquisti**, utilizzando distinte progressioni numeriche e nel rispetto dell'ordine progressivo sequenziale di ogni sezione(C.M. 27.6.2011, n. 29/E).

CONTRIBUENTI MINIMI [CFF ❶ 1182]: l'art. 1, co. 96-117, L. 244/2007 [CFF ❶ 1840] ha previsto una serie di **semplificazioni contabili** (ai fini dei redditi e dell'Iva) per le **persone fisiche** residenti esercenti imprese, arti e professioni in presenza di determinate **condizioni**. A decorrere **dall'1.1.2012** tale regime trova applicazione in base all'art. 27, D.L. 6.7.2011, n. 98, conv. con modif. dalla L. 15.7.2011, n. 111 [CFF ❶ 1855a] – cd. manovra economica 2011), che prevede la permanenza anche oltre il quarto periodo d'imposta successivo a quello di inizio attività, purché il contribuente non abbia compiuto il trentacinquesimo anno d'età. L'imposta sostitutiva di Irpef, e relative addizionali, ed Irap è ridotta al 5%. Con l'introduzione del nuovo regime forfettario è stata data la possibilità ai soggetti che nel 2014 hanno applicato il **regime di vantaggio** di **continuare** ad **avvalersene** per il **periodo** che residua al completamento del quinquennio agevolato e comunque fino al compimento del **trentacinquesimo anno** di età. L'art. 10, co. 12-undecies, D.L. 31.12.2014, n. 192, ha ulteriormente prorogato la facoltà di scelta di tale regime per i soggetti che, possedendone i requisiti, intendevano avvalersene anche per il 2015.

CONTRIBUENTI FORFETARI dal 2015: l'art. 9, L. 190/2014 ha previsto la sostituzione del regime dei minimi con un nuovo regime forfetario dal 2015. Anche in questo caso è presente una serie di semplificazioni contabili. In particolare, ex art. 1, co. 59, L. 23.12.2014, n. 190, i contribuenti che aderiscono al regime agevolato sono esonerati dal versamento dell'Iva e dagli altri obblighi previsti dal D.P.R. 633/1972 ad eccezione di quelli relativi alla numerazione e conservazione delle fatture d'acquisto e delle bollette doganali, e di quelli relativi alla certificazione dei corrispettivi e alla conservazione dei relativi documenti.

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

DETTAGLIANTI e ASSIMILATI

(artt. 22 e 24, D.P.R. 26.10.1972, n. 633 [CFF ❶ 222, 224])

COMMERCIO al MINUTO ed ATTIVITÀ ASSIMILATE: l'art. 22, co. 1, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 222] riconosce per alcune categorie di soggetti la **non obbligatorietà** dell'emissione della fattura.

FATTURA su RICHIESTA: l'emissione della fattura **è obbligatoria** solo se è **richiesta** dal cliente **non oltre** il **momento di effettuazione** dell'operazione.

OBBLIGO di RICHIESTA: la fattura deve essere **obbligatoriamente richiesta** da parte dei **clienti imprenditori** che acquistano beni **oggetto dell'attività** propria dell'impresa (art. 22, co. 3).

CARATTERISTICHE della FATTURA: la fattura emessa dal dettagliante deve avere le **stesse caratteristiche** della **fattura** emessa dagli altri soggetti.

FATTURAZIONE DIFFERITA: la fattura deve contenere gli **estremi** del documento di trasporto o equivalenti. Dal 21.2.1997, anche **scontrino «parlante»** e **ricevuta fiscale integrata** costituiscono documenti idonei per la fatturazione differita (art. 3, co. 3, D.P.R. 696/1996 [CFF ❶ 1554m]).

FATTURAZIONE SEMPLIFICATA: il D.L. 216/2012, in vigore dall'11.12.2012, cd. decreto «salva infrazioni», contenente **disposizioni** urgenti per **evitare** l'applicazione di **sanzioni** dell'**Ue**, all'articolo 1 recepisce la Direttiva 2010/45/Ue del 13.7.2010 relativa al sistema comune dell'Iva in tema di **fatturazione**, modificando diversi articoli del D.P.R. 633/1972 e del D.L. 331/1993 conv. con modif. dalla L. 427/1993. Con l'aggiunta all'art. 1, L. 18/1983 del nuovo comma 4, è previsto che la fattura, anche nella modalità semplificata, può essere emessa tramite gli apparecchi misuratori fiscali. Le norme sulla nuova fatturazione si applicano alle **operazioni effettuate dall'1.1.2013**. In particolare, è possibile l'emissione di una **fattura semplificata** per certificare **operazioni fino a € 100** (un apposito D.M. può elevare tale limite a € 400 o addirittura toglierlo per specifici settori e/o soggetti) e in caso di **fattura rettificativa** ex art. 26, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 226]. In questa tipologia di fattura è ammesso riportare **meno dati** rispetto a quelli richiesti dall'art. 21, D.P.R. 633/1972. In particolare, tra i dati che vanno riportati è possibile indicare il **solo codice fiscale** o la **partita Iva** del **destinatario stabilito in Italia** e il **solo numero** di **identificazione Iva** attribuito dallo Stato Ue del **cessionario/committente stabilito in un Paese Ue**. Inoltre, è sufficiente riportare il **corrispettivo complessivo** e l'**imposta incorporata**, o i dati che permettono di calcolarla, per cui è ammissibile l'indicazione del corrispettivo Iva compresa (art. 21-bis, D.P.R. 633/1972).

DETTAGLIANTI e ASSIMILATI – DEFINIZIONE: sono (art. 22, D.P.R. 633/1972):

- **commercianti con autorizzazione di vendita al dettaglio** in locali aperti al pubblico o in spacci interni (compresi commercio ambulante, vendite a domicilio, per corrispondenza, con apparecchi di distribuzione automatica);
- **artigiani** che vendono beni di propria produzione nei loro laboratori anche senza autorizzazione comunale;
- **soggetti che forniscono prestazioni alberghiere** e **somministrazioni** di **alimenti** e **bevande** in pubblici esercizi, mense aziendali o con apparecchi di distribuzione automatica;
- **imprese** (anche artigianali) **che prestano servizi** in locali aperti al pubblico, presso i clienti o in forma ambulante;
- **imprese che effettuano trasporti** di persone nonché di veicoli e bagagli al seguito;
- **Istituti di credito** ecc. per custodia e amministrazione titoli, ed altri servizi;
- **soggetti che effettuano le operazioni esenti** di cui ai numeri da 1 a 5, 7, 8, 9, 16 e 22 dell'art. 10, co. 1 [CFF ❶ 210], come ad es. finanziamenti, assicurazioni, affitti e locazioni;
- **agenzie** di **viaggio** e **turismo** per l'attività di organizzazione di escursioni e giri turistici;
- **imprese che effettuano** prestazioni di servizi di telecomunicazione, di servizi di teleradiodiffusione e di servizi elettronici nei confronti di committenti che agiscono al di fuori dell'esercizio d'impresa, arte o professione (con riferimento a tale nuova fattispecie la norma si applica alle operazioni svolte a partire dall'1.1.2015).

N.B.: con successivi decreti ministeriali sono state autorizzate ad emettere fattura **solo su richiesta** del cliente le seguenti categorie di contribuenti: – **Associazione Italiana** della **Croce Rossa** (D.M. 4.3.1976), – settore delle **Telecomunicazioni integrato nel 2015 all'interno della norma al punto 6-ter) del comma 1** (vedi D.M. 24.10.2000, n. 366 [CFF ❶ 1723a]), – **Società** ed **enti assicurativi** e riassicurativi (D.M. 30.5.1989), – **Istituti** ed **aziende di credito** (D.M. 12.4.1979 [CFF ❶ 852d]), – **Enti concessionari** di **Autostrade** per i pedaggi relativi ai transiti autostradali (D.M. 20.7.1979 [CFF ❶ 857]), – **Agenzie** di **viaggio** e **turismo** (fino al 31.10.1999), – **Esattori comunali e consorziali**, relativamente agli aggi per la **riscossione** delle entrate **non tributarie** e ai corrispettivi del servizio di **tesoreria** su richiesta dei **comuni** (D.M. 2.12.1980), – **imprese di somministrazione** di **acqua**, **gas**, **energia elettrica**, **vapore** e **teleriscaldamento** urbano D.M. 24.10.2000, n. 370 [CFF ❶ 1724a]), – società che esercitano il **servizio di traghettamento** di automezzi commerciali e privati tra porti nazionali (D.M. 22.12.1980), – **Notai**, relativamente alle **prestazioni** per le quali sono previsti **onorari**, diritti o compensi in **misura fissa** ai sensi del D.M. 30.12.1980, nonché ai **protesti** di assegni e cambiali (D.M. 25.9.1981 [CFF ❶ 921]), – prestazioni al pubblico rese dai **gestori** di **infra-**

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

strutture nei **porti**, **autoporti**, **aeroporti** e **scali ferroviari** di confine relativamente ad operazioni di imbarco, sbarco e svincolo doganale delle merci (D.M. 19.9.1990 e D.M. 18.3.1991), i servizi.
L'art. 2, D.L. 2.3.2012, n. 16, conv. con modif. dalla L. 26.4.2012, n. 44 – cd. decreto «Semplificazioni fiscali» ha disposto che l'**emissione** della **fattura non** è **obbligatoria** (se non richiesta dal cliente) per l'attività di **organizzazione** di **escursioni**, visite della citta, giri turistici e simili, effettuata da **agenzie** di **viaggio** e **turismo** (nuovo art. 22, co. 1, n. 6-bis), D.P.R. 633/1972).
N.B.: è previsto l'esonero da fattura per soggiorni turistici e climatici organizzati da enti locali.
Da ultimo l'art. 1, co. 1, lett. c) del D.Lgs. 31.3.2015, n. 42 ha disposto che l'emissione della fattura non è obbligatoria (se non richiesta dal cliente) per le prestazioni di servizi di telecomunicazione, di servizi di teleradiodiffusione e di servizi elettronici resi a committenti che agiscono al di fuori dell'esercizio d'impresa, arte o professione (nuovo art. 22, co. 1, n. 6-ter), D.P.R. 633/1972).

CERTIFICAZIONE delle OPERAZIONI – OBBLIGO GENERALIZZATO: l'art. 12, co. 1, L. 413/1991 [CFF ❶ 1109] ha **esteso**, dall'1.1.1993, l'obbligo di **certificazione** dei corrispettivi mediante il rilascio della **ricevuta fiscale** o dello **scontrino fiscale** (anche manuale o prestampato) a tutte le cessioni di beni e prestazioni di servizi in relazione alle quali **non** è obbligatoria l'emissione della fattura, se non a richiesta del cliente. Dalla stessa data devono essere adottati i **registratori** di cassa nel **commercio ambulante**. Dal 21.2.1997, inoltre, è stabilita la **libera alternativa** tra emissione di scontrino e ricevuta fiscale (art. 1, co. 1, D.P.R. 696/1996 [CFF ❶ 1554i]).

TRASPORTO PUBBLICO: per le prestazioni di **trasporto pubblico** di persone, veicoli e bagagli al seguito, con qualunque mezzo effettuate, i **biglietti di trasporto** assolvono la funzione dello scontrino, purché conformi al D.M. 30.6.1992 (art. 1, co. 3, D.P.R. 696/1996 [CFF ❶ 1554i]). Vedi anche la R.M. 24.7.2007, n. 178/E e la R.M. 28.11.2007, n. 349/E (in base a quest'ultima il **biglietto** di **trasporto elettronico**, non modificabile, numerato progressivamente e identificato con un «codice univoco di identificazione della prenotazione» assolve la funzione dello scontrino fiscale).
L'art. 31-bis, D.L. 185/2008 conv. con modif. dalla L. 2/2009, modificando l'art. 74, co. 1, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 274] dispone che l'**applicazione** dell'**Iva** sulla **vendita** di **documenti** di **viaggio** per trasporto pubblico e sulla vendita di **documenti** di **sosta** da parte del gestore di autoparcheggio sia calcolata sul **prezzo** di **vendita** al **pubblico**.

AGENZIE VIAGGI – PRENOTAZIONE ed EMISSIONE di BIGLIETTI AEREI: i **compensi** che le agenzie viaggi percepiscono **direttamente** dai clienti per l'attività di **intermediazione** relativa al servizio di **prenotazione** ed **emissione** di **biglietteria aerea** possono essere certificati con un **tagliando annesso al biglietto di viaggio** a condizione che vengano rispettate la norme dell'art. 1, D.M. 30.6.1992 e dell'art. 1, D.P.R. 21.12.1996, n. 696. Se la prenotazione da parte delle agenzie viaggi avviene **tramite Internet** si applicano i **sistemi ordinari** di **certificazione** di cui al D.P.R. 21.12.1996, n. 696 [CFF ❶ 1554i – 1554m] (alternatività tra ricevuta fiscale, scontrino fiscale e fattura) (R.M. 29.9.2004, n. 125/E).

EVENTI e MANIFESTAZIONI SPETTACOLISTICHE : il D.M. 13.7.2000[CFF ❶ 4476a] (modificato dal Provv. Ag. Entrate 3.8.2004) fissa le caratteristiche degli **apparecchi misuratori fiscali** e delle **biglietterie automatizzate** che dal **30.6.2003** rilevano gli **incassi** e certificano le **operazioni** soggette all'imposta sugli intrattenimenti e le operazioni ad esse accessorie, complementari o connesse (per il gioco del bowling vedi la R.M. 20.9.2007, n. 259/E). Il D.M. 22.6.2011 individua le **caratteristiche tecniche** e le **modalità** di **funzionamento** dei **misuratori fiscali**, ai sensi del D.M. 23.3.1983 per le funzioni previste dal **regolamento generale** dei **giochi** di **sorte**.
Tali apparecchi emettono: i **titoli di accesso**, un **documento riepilogativo giornaliero**, il **giornale di fondo** ed un **documento riepilogativo mensile**. I titoli di accesso devono riportare, oltre ai dati richiesti dai normali registratori di cassa, anche **alcune specifiche indicazioni** (ad es. numero e ordine dei posti, identificazione dell'evento, stampa del sigillo fiscale) e devono essere emessi al momento del **pagamento** del **corrispettivo** (o **anteriormente**, se consegnati dall'emittente ad un terzo per la successiva distribuzione). Gli apparecchi misuratori fiscali e le biglietterie automatizzate sono provvisti di un apposito **libretto fiscale** e di un **apposito registro** da utilizzare in caso di mancato funzionamento degli stessi.
La C.M. 7.9.2000, n. 165 ha fornito chiarimenti in proposito. Inoltre il D.M. 23.7.2001 [CFF ❶ 448a] (modificato dal Provv. Ag. Entrate 3.8.2004) detta le specifiche tecniche degli apparecchi misuratori fiscali, il contenuto e le modalità di emissione dei titoli di accesso per gli intrattenimenti e le attività spettacolistiche, le modalità di trasferimento alla SIAE dei dati relativi ai titoli stessi e agli altri proventi. Il D.P.R. 13.3.2002, n. 69 [CFF ❶ 1750] contiene il regolamento per la **semplificazione** delle modalità di **certificazione** dei **corrispettivi** per assistere alle **manifestazioni sportive**, mediante rilascio di titoli di ingresso o abbonamenti (in alternativa ai titoli di accesso) da parte delle **società** e **associazioni sportive dilettantistiche**. In proposito il Provv. Ag. Entrate 20.11.2002 ha approvato con le relative istruzioni, i modelli dei prospetti per l'annotazione delle movimentazioni e delle rimanenze dei titoli di ingresso e degli abbonamenti di tali società e associazioni. Il Provv. Ag. Entrate 22.10.2002 (modificato dal Provv. Ag. Entrate 3.8.2004) determina le modalità per il **rilascio** delle **carte** di **attivazione** relative ai sistemi di emissione dei titoli di accesso e per il riconoscimento dell'**idoneità** delle relative **apparecchiature**. La C.M. 9.8.2005, n. 37/E ha fornito chiarimenti sulla possibilità di **certificare** i **corrispettivi** delle **attività spettacolistiche** con i **titoli d'ingresso** e gli **abbonamenti**, recanti il contrassegno del concessionario (SIAE), **in alternativa** alle **ordinarie modalità** di **certificazione** mediante titoli di accesso emessi con **misuratore fiscale** o **biglietteria automatizzata** (art. 3, co. 3-bis, D.L. 31.1.2005, n. 7 conv. con modif. con L. 31.3.2005, n. 43).
L'Agenzia delle Entrate ha precisato che i soggetti esercenti **attività** di **spettacolo** e **intrattenimento**, in possesso dei requisiti di cui agli art. 4 e 8, D.P.R. 544/1999 [CFF ❶ 1708d e 1708h], possono **certificare** i **corrispettivi** adottando, per una **stessa manifestazione**, sia le **modalità ordinarie** (emissione di **titoli di accesso**, tramite appositi misurazioni fiscali e

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

biglietterie autorizzate) che le **modalità semplificate** di cui ai citati artt. 4 e 8 (emissione di **ricevute fiscali** o **scontrini fiscali** manuali o prestampati a tagli fissi) (R.M. 8.1.2009, n. 7/E).

MOSTRE CULTURALI e TEMPORANEE nei MUSEI, ACCOMPAGNATORI e AUDIOGUIDE – OBBLIGO di CERTIFICAZIONE: i **corrispettivi** per la **visita** ad una **mostra culturale**, esenti da Iva ex art. 10, co. 1, n. 22, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 210], devono essere **certificati** mediante l'**emissione** di **titoli d'accesso**, in quanto percepiti a fronte di un servizio riconducibile alle prestazioni spettacolistiche di cui alla Tabella C, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 557a – 557f]. **Diversamente**, **non** sono **soggette** all'**obbligo** di **certificazione** mediante l'**emissione** di **titoli d'accesso** le prestazioni di **fornitura** di **accompagnatori** per le visite e di **audioguide** (anch'esse esenti da Iva) in quanto **non** si identificano con l'attività spettacolistica né sono accessorie alla stessa (R.M. 28.2.2007, n. 30/E).
Fermo restando l'**esonero** delle **visite** ai **musei** dall'**obbligo** di **certificazione** dei **corrispettivi**, l'**incremento** di **prezzo** richiesto ai visitatori per **mostre temporanee** rispetto a quello ordinario per l'ingresso ai musei è soggetto all'**obbligo** di **certificazione** (R.M. 13.3.2008, n. 90/E).

EXPO 2015 – RIVENDITA BIGLIETTI: la C.M. 7.7.2015, n. 25/E ha chiarito che nel caso in cui un commerciante al minuto avesse acquistato biglietti di accesso all'Expo Milano 2015 per la successiva rivendita, né l'Organizzatore (che doveva indicare sui biglietti la dicitura «emesso per la vendita da parte di»), né il commerciante che ha proceduto alla rivendita dei biglietti erano tenuti all'emissione della fattura. Quest'ultimo doveva emettere fattura esclusivamente per la quota parte rappresentativa dell'aggio per la rivendita.

SPETTACOLI SPORTIVI – CERTIFICAZIONE dei CORRISPETTIVI: ai sensi del D.P.R. 13.3.2002, n. 69 [CFF ❶ 1750a] per le **società** e **associazioni sportive dilettantistiche non** sussiste a decorrere dal 27.1.2003 l'**obbligo** di acquistare i **registratori** di **cassa** per certificare gli introiti derivanti da attività sportiva spettacolistica (vedi anche la R.M. 23.4.2003, n. 94/E). In particolare, in alternativa a quanto disposto dal D.M. 13.7.2000 [[CFF ❶ 4476a] tali soggetti possono emettere **titoli di ingresso** e **abbonamenti**. L'annotazione delle **movimentazioni** e delle **rimanenze** di titoli di ingresso e abbonamenti vanno effettuate sui **modelli SD/1**, **SD/2** e **SD/3** approvati con Provv. Ag. Entrate 20.11.2002.

SERVIZI AGGIUNTIVI alla PREVENDITA di BIGLIETTI: costituiscono **operazioni autonomamente imponibili** ai fini Iva da certificare tramite **scontrino** o **ricevuta fiscale** le somme pagate dal cliente per **servizi specifici**, **aggiuntivi** e **facoltativi**, offerti da soggetti che effettuano la prevendita di biglietti per spettacoli e intrattenimenti quali, ad esempio, la consegna a domicilio dei titoli d'accesso (R.M. 12.7.2006, n. 88/E).

INTRATTENIMENTO e SPETTACOLO – CERTIFICAZIONE dei CORRISPETTIVI da PARTE di ENTI LOCALI: nel caso in cui sussistano le condizioni di cui al D.P.R. 26.10.1972, n. 640 [CFF ❶ 4301], all'art. 74-quater, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 274c] e al D.P.R. 30.12.1999, n. 544 [CFF ❶ 1708a], gli **enti locali** (Regioni, Province, Comuni, ecc.) devono adempiere ai **normali obblighi** di **certificazione** dei **corrispettivi** di attività di **intrattenimento** e **spettacolo** con l'emissione di **titoli di accesso**, in mancanza di una specifica esclusione normativa (R.M. 30.9.2003, n. 187/E).

CESSIONI di LIBRI e FRANCOBOLLI – CERTIFICAZIONE dei CORRISPETTIVI: le **cessioni** di **libri vecchi ,** acquistati da un privato, eseguite da venditori ambulanti che applicano il regime del margine sono **esonerate** dall'**obbligo** di **certificazione** mediante **scontrino o ricevuta fiscale** (art. 2, co. 1, D.P.R. 696/1996 [CFF ❶ 1554l]).
Diversamente, sono **soggette** a tale **obbligo** (salvo il cliente non richieda la fattura) le **cessioni** di **francobolli da collezione** e **collezioni di francobolli** (R.M. 19.4.2007, n. 73/E). Si sottolinea che l'art. 2, co. 1, lett. e), D.P.R. 696/1996 [CFF ❶ 1554l] non contempla fra i casi in cui è previsto l'esonero dall'obbligo di certificazione le cessioni di libri d'antiquariato.

SOMMINISTRAZIONE in MENSE SCOLASTICHE – CERTIFICAZIONE dei CORRISPETTIVI: le **prestazioni** di **somministrazione** di alimenti e bevande nell'ambito di **mense scolastiche** a fronte dell'esibizione di una **tessera magnetica ricaricabile** sono **esonerate** dall'**obbligo** di **certificazione** dei **corrispettivi** con scontrino o ricevuta fiscale (R.M. 6.6.2008, n. 228/E).

COMMERCIO ELETTRONICO – CERTIFICAZIONE dei CORRISPETTIVI : l'incasso delle somme derivanti dal **commercio elettronico diretto** da parte di una società nei confronti di soggetti **privati** deve essere **certificato** attraverso l'emissione della **fattura anche** se i **corrispettivi** vengono incassati tramite **intermediari finanziari** (vale a dire i gestori delle carte di credito utilizzate dagli acquirenti per effettuare il pagamento). Pertanto, per certificare tali somme, incassate a fronte di **prestazioni** di **servizi rilevanti** ai fini Iva, **non** è consentito il **riepilogo giornaliero** nel **registro** dei **corrispettivi** tenuto dalla società (R.M. 3.7.2008, n. 274/E). Diversamente, l'incasso delle somme derivanti dal commercio elettronico indiretto da parte di una società nei confronti di soggetti privati (transazione in via telematica, ma consegna al cliente, consumatore finale, con canali tradizionali) è assimilato all'incasso a seguito di vendita per corrispondenza e, pertanto, la vendita è esonerata dall'obbligo di certificazione per mezzo di fattura (art. 22, D.P.R. 633/1972), scontrino o ricevuta fiscale (art. 2, D.P.R. 696/1996) ricorrendo l'obbligo di riepilogo giornaliero nel registro dei corrispettivi tenuto dalla società (R.M. 5.11.2009, n. 274/E).

VENDITA *ON LINE* di ABBIGLIAMENTO: l'attività di **vendita** on line di articoli di abbigliamento, con **consegna diretta** tramite spedizioniere, si configura come **commercio elettronico indiretto**, in quanto la transazione commerciale avviene in via telematica, ma il cliente riceve appunto la consegna fisica della merce secondo i canali tradizionali.
Ai fini Iva, tale tipo di operazione è **assimilabile** alle **vendite per corrispondenza** e, pertanto, non è soggetto né all'obbligo di emissione della fattura (a meno che non sia richiesta dal cliente, non oltre il momento di effettuazione dell'operazione), come stabilito dall'art. 22, D.P.R. 633/1972[CFF ❶ 222], né a quello di certificazione tramite scontrino o ricevuta fiscale ex art. 2, co. 1, lett. oo), D.P.R. 696/1996 [CFF ❶ 1554l] (R.M. 5.11.2009, n. 274/E).

PAGAMENTO di PARCHEGGIO con CARTA di CREDITO o RID – CERTIFICAZIONE dell'OPERAZIONE: **non** è soggetto

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

all'**obbligo** di **certificazione fiscale** il **sistema** di **pagamento** della sosta in un **parcheggio** tramite **carta di credito** o **Rid**. La società che gestisce il parcheggio deve, quindi, annotare le operazioni nel registro dei corrispettivi senza emettere lo scontrino, a meno che il cliente non richieda la fattura (R.M. 11.3.2008, n. 86/E).

STABILIMENTI BALNEARI: con il D.L. 138/2011 è stato disposta, a decorrere dal **17.9.2011**, la **soppressione dell'esonero dall'emissione di scontrino o ricevuta fiscale relativamente alle operazioni effettuate dagli stabilimenti balneari**. Per effetto dell'abrogazione della lettera rr) dell'articolo 2 comma 1 D.P.R. 696/1996, quindi, **i gestori degli stabilimenti balneari devono emettere scontrini e ricevute fiscali ai clienti.** Alla luce dell'abrogazione dell'esenzione alla certificazione fiscale delle operazioni concernenti i servizi balneari ritornano applicabili alcune precisazioni effettuate dall'Agenzia delle Entrate con le circolari n. 15/E del 23.7.1993, n. 24/E del 30.3.1992 e n. 33/E del 18.5.1992. Riassuntivamente, secondo la prassi dell'Agenzia delle Entrate, i gestori degli impianti balneari, ai fini della certificazione fiscale dei compensi, devono seguire le seguenti **direttive**:

- nel caso di **servizio «spiaggia completo»**, ovvero il servizio il cui corrispettivo comprende il godimento senza limiti delle strutture dello stabilimento, **la ricevuta fiscale va emessa in base alle disposizioni contenute nel** D.M. 30.3.1992 (**pagamento del corrispettivo totale** o **parziale**, **antecedente** o **successivo** al **momento di ultimazione della prestazione**). Di conseguenza: per i **servizi giornalieri**, la ricevuta / scontrino fiscale va emessa al momento di **ultimazione della prestazione e in ogni caso al pagamento;** per i **servizi periodici** se il corrispettivo è pagato per intero anteriormente, la ricevuta/scontrino fiscale va **emessa all'atto del pagamento del corrispettivo**, altrimenti se è pagato con acconto e successivo saldo, la ricevuta / scontrino fiscale va emessa all'atto del pagamento, limitatamente all'ammontare incassato;
- in caso di **noleggio di un bene specifico**, va fatto riferimento al D.M. 29.1.1992 e la ricevuta/scontrino fiscale dovrà essere **rilasciata alla consegna del bene o, se antecedente, al pagamento del corrispettivo.** Si rammenta che il cliente non è obbligato a conservare la ricevuta / scontrino fiscale rilasciato dallo stabilimento balneare, ai sensi dell'art. 33, co. 10, D.L. 269/2003;
- se le prestazioni vengono fornite dallo stabilimento balneare ai clienti di un albergo/pensione, in presenza di convenzione, **non è necessario certificare i servizi resi a ciascun cliente in quanto l'albergatore deve emettere la ricevuta fiscale anche per le prestazioni accessorie quelle alberghiere;**
- nel caso di **utilizzo di alcuni servizi «a gettone», va emessa la ricevuta/scontrino fiscale** al momento della **cessione del gettone**. Tale obbligo di certificazione non sussiste, ai sensi dell'art. 2, co. 1, lett. g), D.P.R. 696/1996, qualora il servizio sia usufruibile mediante **apparecchi automatici, funzionanti a moneta.**

CERTIFICAZIONE dei CORRISPETTIVI da PARTE di CONTRIBUENTI MINORI: i soggetti che effettuano **spettacoli viaggianti** e quelli che svolgono le **altre attività** di cui alla Tabella C, allegata al D.P.R. 633/1972 **[CFF ❶ 557a – 557f]**, che nell'**anno solare precedente** hanno realizzato un **volume d'affari non superiore** a € **50.000**, possono documentare i corrispettivi percepiti anche con **ricevuta fiscale** o con **scontrino fiscale manuale** o **prestampato a tagli fissi** integrati con gli elementi di cui all'art. 74-quater, co. 3, D.P.R. 633/1972 **[CFF ❶ 274c]** (art. 8, co. 1, D.P.R. 30.12.1999, n. 544 **[CFF ❶ 1708h]**. Con riferimento a strutture ricettive alberghiere con annessa pista da bowling la R.M. 1.3.2004, n. 27/E stabilisce che i contribuenti minori che svolgono, oltre ad attività imprenditoriali, anche attività di intrattenimento possono avvalersi della facoltà di **non installare** i **misuratori fiscali** e di certificare i corrispettivi secondo le modalità suddette se **determinano** i **ricavi** relativi all'**attività** di **intrattenimento separatamente** dagli altri. La R.M. 15.6.2004, n. 85/E precisa che i corrispettivi relativi alle visite delle mostre culturali (punto 5, Tabella C, allegata al D.P.R. 633/1972 **[CFF ❶ 557e]**) sono **esonerati** da **qualsiasi certificazione** se i soggetti che organizzano le mostre hanno realizzato nell'anno solare precedente un **volume d'affari non superiore** a € **50.000**.

Per i soggetti che svolgono attività di spettacolo di cui alla Tabella C, D.P.R. 633/1972, la R.M. 15.6.2004, n. 86/E illustra l'applicazione dei regimi di cui all'art. 74-quater, co. 5, D.P.R. 633/1972 e art. 8, D.P.R. 544/1999.

IMPRESE della GRANDE DISTRIBUZIONE – TRASMISSIONE TELEMATICA dei CORRISPETTIVI: le imprese operanti nella **grande distribuzione** (art. 4, co. 1, lett. e) ed f), D.Lgs. 114/1998) possono (**non** devono – obbligo **soppresso** dall'art. 16, co. 2, D.L. 185/2008 conv. con modif. dalla L. 2/2009) **trasmettere in via telematica** all'Agenzia delle Entrate, per ogni punto vendita, il **totale** dei **corrispettivi giornalieri**. Anche se l'art. 16, co. 2 ha soppresso l'obbligo per le imprese della grande distribuzione di invio telematico dei corrispettivi giornalieri, queste (sia commerciali che di servizi) possono **comunque optare** per tale invio secondo le modalità del Provv. Agenzia Entrate 12.3.2009 (C.M. 19.3.2009, n. 10/E). La trasmissione telematica **sostituisce** la **certificazione fiscale** dei corrispettivi (art. 12, L. 413/1991 e D.P.R. 696/1996) e, pertanto, tali imprese possono chiedere la **defiscalizzazione** dei **misuratori fiscali già in uso**, di cui deve essere data **comunicazione** all'Agenzia delle Entrate, entro il giorno successivo all'operazione (R.M. 29.5.2008, n. 215/E).

Un'impresa della grande distribuzione che svolge sia **attività** di **commercio al dettaglio** (attività principale) che **attività** di **somministrazione** di alimenti e bevande (attività accessoria) può optare per la **trasmissione** dei corrispettivi relativamente ad **entrambe** le **attività**, ma può **defiscalizzare solo** i misuratori fiscali dell'**attività commerciale** (R.M. 3.7.2008, n. 273/E).

Rimane comunque l'obbligo di emissione della fattura su richiesta del cliente (art. 1, co. 429-432, L. 311/2004 **[CFF ❶ 1771]** – vedi anche R.M. 18.1.2007, n. 5/E).

Il Provv. Agenzia Entrate 12.3.2009 ha modificato le **modalità** ed i **termini** per la trasmissione telematica dell'importo totale dei corrispettivi giornalieri, sostituendo così, a decorrere dall'invio dei corrispettivi relativi a giugno 2009, il Provv. Agenzia Entrate 8.7.2005.

In particolare, il nuovo provvedimento amplia il campo di applicazione della norma disponendo che possano optare per l'invio telematico dei corrispettivi giornalieri non solo le imprese commerciali ma anche le imprese di servizi, i cui punti vendita rispondono ai requisiti dimensionali di cui all'art. 1, co. 430, L. 311/2004. Chiarimenti sono forniti dalla C.M. 25.1.2010,

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

n. 2/E. In particolare la C.M. chiarisce che, fatta salva la pluralità dei punti vendita, il **presupposto dimensionale** può ritenersi rispettato **indipendentemente** dalla verifica, presso ciascun esercizio commerciale, dei **metri quadrati** riservati all'attività di cessione di beni da quelli destinati all'attività di servizi, purché il singolo punto vendita possegga **complessivamente** le **dimensioni prescritte** dalla legge.
L'**invio** dei **corrispettivi** giornalieri deve avvenire in via telematica (direttamente o tramite un intermediario abilitato) con **cadenza mensile** entro il **quindicesimo giorno lavorativo successivo** alla scadenza del mese di riferimento.

ESCLUSIONI: a fronte dell'**obbligo generalizzato** di certificazione dei corrispettivi delle operazioni al dettaglio e assimilate l'art. 12, co. 2, L. 413/1991 [CFF ❶ 1109] ha previsto specifici casi di **esclusione**. Il D.M. 21.12.1992 [CFF ❶ 1204] e il D.M. 4.8.1993 hanno introdotto l'esonero dall'obbligo di certificazione per talune operazioni.
L'art. 2, D.P.R. 696/1996 [CFF ❶ 1554I] ha **confermato alcuni casi** di esclusione già previsti dall'art. 12, co. 2, L. 413/1991 e dal D.M. 21.12.1992 e ha **introdotto nuovi casi** di esclusione per le attività ritenute marginali per le quali la certificazione sia di scarsa rilevanza ai fini dei controlli.
Al ricorrere dei requisiti richiesti, i soggetti di cui all'art. 2, D.P.R. 696/1996, già esonerati dall'obbligo di emettere scontrini o ricevute fiscali, possono accedere al **regime dei contribuenti minimi** continuando a beneficiare di tale **esonero** e adempiendo all'obbligo di **certificazione** dei **corrispettivi** mediante la loro **annotazione complessiva** nel registro dei corrispettivi entro il giorno, non festivo, successivo (art. 24, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 224]) (R.M. 23.4.2009, n. 108/E).
Sempre il D.P.R. 696/1996, attuativo della semplificazione disposta dall'art. 3, co. 147, L. 549/1995 [CFF ❶ 1510], ha inoltre **precisato** la portata degli esoneri per alcune attività: vendite di giornali, prestazioni di notai, enti pubblici, ecc. L'art. 4, D.M. 30.7.1999, n. 340 [CFF ❶ 1701d] ha, invece, previsto l'obbligo di emissione della fattura (fino al 31.10.1999 l'emissione della fattura avveniva su richiesta del cliente) sia per il tour operator che per l'agenzia di viaggio.
Il D.M. 12.2.2015 (in vigore dal 27.2.2015) ha esteso l'esonero di certificazione dei corrispettivi ai servizi di stampa e recapito dei duplicati di patente resi nei confronti degli utenti dal concessionario in esecuzione del contratto di concessione stipulato con il Ministero delle Infrastrutture e dei trasporti ed ai servizi di gestione e di rendicontazione del pagamento dei corrispettivi dovuti dall'utenza per le pratiche di competenza del Dipartimento dei trasporti, la navigazione ed i sistemi informativi e statistici resi nei confronti degli utenti dal concessionario in esecuzione del contratto di concessione stipulato con il Ministero delle Infrastrutture e dei Trasporti.

ESCLUSIONE in PRESENZA di DOCUMENTI di TRASPORTO: in base all'art. 2, co. 1, lett. d), D.P.R. 696/1996 (in vigore dal **21.2.1997**) **non** è **necessaria** l'emissione di **scontrino** o **ricevuta** in presenza di **documenti** di **trasporto** o di **consegna** o di ogni altro documento idoneo a consentire la fatturazione differita, purché **integrati** con l'ammontare dei **corrispettivi**.

OPERAZIONI NON SOGGETTE ad OBBLIGO di RICEVUTA o SCONTRINO FISCALE: le prestazioni di servizi e le cessioni di beni escluse o esonerate da ricevuta/scontrino fiscale sono indicate nella tabella che segue.

OPERAZIONI NON SOGGETTE ad OBBLIGO di RICEVUTA o SCONTRINO FISCALE	
A) Prestazioni di servizi ESCLUSE o ESONERATE da ricevuta fiscale	**Norma (*)**
1) **rese** da **notai** a **compenso fisso** o relative a **protesti** di assegni e cambiali	art. 12, co. 2, L. 413/1991
2) **somministrazione** di cibi e bevande in **mense aziendali** (**) e scolastiche	art. 1, co. 1, D.M. 21.12.1992
3) **somministrazione** di cibi e bevande in **mense popolari** gestite da enti pubblici e da enti di assistenza/beneficenza	»
4) **traghettamento** con barche a remi (compresi i gondolieri di Venezia) e **trasporto** con mezzi a **trazione animale**	»
5) **servizio** di **taxi** (dall'8.6.1994) (aggiunto dall'art. 1, D.M. 29.7.1994)	»
6) **custodia** e **amministrazione titoli** e altri servizi delle banche, finanziarie, fiduciarie e SIM	»
7) **operazioni esenti** da Iva ai sensi dell'art. 10, co. 1, nn. da 1) a 5) e nn. 7), 8), 9), 16) e 22), D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 210] **(1)**	»
8) **inerenti** e **connesse** al **trasporto pubblico** collettivo, effettuate da esercenti l'attività di trasporto **(2)**	»
9) **effettuate** da **barbieri**, **parrucchieri**, **estetisti**, **sarti** e **calzolai** in base aconvenzione con Pubbliche Amministrazioni in luoghi stabiliti (caserme, ospedali, ecc.)	»
10) **rese** da **spazzacamini** ed effettuate in forma itinerante da **ciabattini**, **ombrellai** e **arrotini**	»
11) **effettuate** da **rammendatrici** e **ricamatrici** senza collaboratori o dipendenti	»
12) **rese** da **autoscuole** per la preparazione agli esami di guida	»
13) **rese** da **agenzie** di **viaggio** per prenotazioni di servizi in nome e per conto del cliente (analogamente al servizio di sostituzione di biglietti aerei da parte di una società che gestisce in concessione un'area aeroportuale – R.M. 17.4.2001, n. 48/E) **(3)**	»
14) **parcheggio** con determinazione o pagamento del **corrispettivo** in **modo automatico** (gettoni, schede, tessere ecc.)	»
15) **rese** da **associazioni sportive dilettantistiche** che si avvalgono dell'opzione ex L. 398/1991 [CFF ❷ 6595a], e da **associazioni senza fine di lucro** e **pro-loco** che optano per l'applicazione forfetaria dell'Iva	»
16) **accesso** nelle **stazioni** ferroviarie	»
17) **servizi** di **deposito bagagli**	»

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

OPERAZIONI NON SOGGETTE ad OBBLIGO di RICEVUTA o SCONTRINO FISCALE	
A) Prestazioni di servizi ESCLUSE o ESONERATE da ricevuta fiscale	**Norma (*)**
18) **utilizzazione** di **servizi igienico-sanitari** pubblici	art. 1, co. 1, D.M. 21.12.1992
19) **rese** da **dormitori** pubblici	»
20) **operazioni** di **enti pubblici territoriali**, **enti pubblici di assistenza**, **beneficenza**, **previdenza**, **A.S.L.**, istituzioni pubbliche di cui all'art. 41, L. 23.12.1978, n. 833, enti obbligati alla contabilità pubblica, eccetto le operazioni delle farmacie gestite dai predetti enti (aggiunto dall'art. 1, D.M. 4.8.1993 con effetto dall'1.1.1993)	»
	»
	»
	»
21) **rese** dall'**Associazione Italiana** della **Croce Rossa** (D.M. 4.3.1976)	art. 2, D.M. 21.12.1992
22) **settore** delle **telecomunicazioni** (D.M. 24.10.2000, n. 366 [CFF ❶ 1723a])	»
23) **rese** da **enti concessionari** di **autostrade** (D.M. 20.7.1979 [CFF ❶ 857])	»
24) **rese** da **esattori comunali** e **consorziali** (D.M. 2.12.1980)	»
25) **somministrazione** di **gas**, **acqua**, **energia elettrica**, **vapore, teleriscaldamento** e **manutenzione fognature** (D.M. 24.10.2000, n. 370 [CFF ❶ 1724a])	»
26) **traghettamento** dimezzi commerciali e privati **fra porti nazionali** (D.M. 22.12.1980)	
27) **effettuate** da **enti** e **società** di **credito** e **finanziamento** per operazioni eseguite a favore dei propri dipendenti (D.M. 26.7.1985)	»
28) **utilizzo** di infrastrutture nei **porti**, **autoporti**, **aeroporti** e **scali ferroviari** di confine (D.M. 19.9.1990)	
	»
N.B.: le categorie di cui ai numeri da 21 a 28 **sono esonerate** da certificazione **per le sole operazioni** previste dai decreti ministeriali citati, per le quali **non c'è obbligo** di fattura.	
29) **traghettamento fluviale** di persone e veicoli con imbarcazioni a motore tra due rive dello **stesso comune** o di **comuni limitrofi**	art. 2, co. 1 (***) D.P.R. 696/1996
30) **autonoleggio da rimessa** con conducente, svolte **senza finalità di lucro**, esclusivamente nei confronti di **disabili**	»
31) **riparazioni calzature** effettuate da soggetti senza collab. e dipendenti	»
32) prestazioni **effettuate** da **impagliatori** e **riparatori di sedie** senza collaboratori e dipendenti	»
33) **cardatura della lana** e **rifacimento di materassi** rese presso l'**abitazione** del cliente da soggetti senza dipendenti e collaboratori	»
34) **riparazione biciclette** rese da soggetti senza dipendentie collaboratori	»
35) **somministrazione** di alimenti e bevande in **forma itinerante** negli stadi, stazioni e simili, cinema, teatri e altri luoghi pubblici in occasionedi manifestazioni in genere	
36) **somministrazione** di alimenti e bevande, **accessorie** al servizio di pernottamento nei vagoni letto, rese da personale addetto	»
37) **servizio telegrafico nazionale** ed **internazionale** di Poste Italiane S.p.a.	»
38) **operazioni** relative ai **concorsi pronostici** e alle **scommesse** soggetti all'**imposta unica** (D.Lgs. 504/1998 [CFF ❶ 4439]) e quelle relative ai concorsi pronostici riservati allo **Stato** (così sostituito dall'art. 10, D.P.R. 544/1999 con effetto dall'1.1.2000)	
39) **attrazioni** e **intrattenimenti** di cui alle Sezioni I (limitatamente alle piccole e medie attrazioni) e III dell'elenco delle attività previste dall'art. 4, L. 337/1968, escluse le attrazioni in parchi permanenti da divertimento, se il volume di affari annuo realizzato supera € 25.822,84 (aggiunto dall'art. 10, D.P.R. 544/1999 con effetto dall'1.1.2000)	»

Note

(*) Tutte le esclusioni sono state confermate dall'art. 2, D.P.R. 696/1996 [CFF ❶ 1554l].

(**) Ai servizi di ristorante, *self-service* e di bar aziendale, gestiti dalla stessa ditta appaltatrice, è applicabile l'**esonero** dalla **certificazione** dei relativi corrispettivi mediante rilascio di scontrino o ricevuta fiscale, a condizione che tali servizi siano prestati **solo** ed **esclusivamente** a **favore** del **personale dipendente** dell'azienda appaltante (R.M. 20.6.2002, n. 202/E).

(***) Le disposizioni di cui all'art. 2, co. 1, lett. qq), D.P.R. 696/1996 sono applicabili anche alle **riserve naturali statali** se le stesse sono qualificate come **enti** e sono obbligate alla **tenuta** della **contabilità pubblica** per legge o per statuto (R.M. 21.7.2003, n. 155/E).

(1) Sono **escluse anche** le **altre operazioni esenti** per le quali è obbligatoria la fattura, in caso di opzione per la dispensa dagli adempimenti ai sensi dell'art. 36-bis [CFF ❶ 236a] (C.M. 28.1.1993, n. 11/461556).

(2) La prestazione di **trasporto** viene certificata dal **biglietto**.

(3) La R.M. 27.6.2001, n. 93/E fornisce precisazioni relative alle modalità di certificazione dei corrispettivi, percepiti dalle agenzie di viaggio, a titolo di diritti per la prenotazione della biglietteria aerea. In particolare, il biglietto aereo, che **assolve** alla **funzione** dello **scontrino fiscale**, deve riportare l'importo del **diritto** di **prenotazione** richiesto dall'agenzia al cliente, in aggiunta agli altri elementi di cui al D.M. 30.6.1992.

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

OPERAZIONI NON SOGGETTE ad OBBLIGO di RICEVUTA o SCONTRINO FISCALE	
B) Cessioni di beni ESCLUSE o ESONERATE da scontrino fiscale	**Norma (*)**
1) **prodotti agricoli** commercializzati da produttori agricoli in **regime speciale** di cui all'art. 34, co. 1, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 234] (art. 66, co. 17, D.L. 30.8.1993, n. 331, conv. con modif. con L. 29.10.1993, n. 427)	art. 2, co. 2, L. 413/1991
2) **tabacchi** e altri generi di monopolio	»
3) **beni iscritti** in **pubblici registri**	»
4) **carburanti** e **lubrificanti** per autotrazione	»
5) **prodotti agricoli** ceduti da soggetti di cui all'art. 2, L. 59/1963 in **regime di esonero** di cui all'art. 34, co. 3, D.P.R. 633/1972 ed in regime semplificato	art. 1, co. 1, D.M. 21.12.1992
6) **giornali**, **quotidiani**, **periodici**, supporti integrativi e libri non di antiquariato (esonero confermato nel preambolo al D.M. 21.12.1992)	art. 1, co. 2, L. 26.1.1983, n. 18
7) con **apparecchi automatici** a gettone o moneta (anche per operazioni effettuate con tessere magnetiche o altri mezzi sostitutivi del denaro)	art. 1, co. 1, D.M. 21.12.1992
8) **effettuate** da **venditori ambulanti** di **palloncini**, **gelati**, **dolciumi**, castagne e simili non muniti di attrezzature motorizzate	»
9) **effettuate** da **soggetti** che **commerciano beni** di **modico valore** senza attrezzature, esclusi quelli operanti in mercati rionali	»
10) per **corrispondenza**	»
11) **effettuate** da **venditori ambulanti** di **cartoline** e **souvenir** privi di strutture motorizzate	art. 2, co. 1, D.P.R. 696/1996
12) a **domicilio** se la consegna dei beni **non** è **contestuale** alla raccolta degli ordini	C.M. 28.1.1993, n. 11/461556
13) **effettuate** da **associazioni sportive dilettantistiche** ex L. 398/1991 [CFF ❷ 6595a] e da **associazioni senza scopo di lucro** e **pro-loco** che optano per l'applicazione forfetaria dell'Iva	art. 1, co. 1, D.M. 21.12.1992
14) **operazioni** di **enti pubblici territoriali**, **enti pubblici di assistenza**, **beneficenza**, **previdenza**, **A.S.L.**, istituzioni pubbliche di cui all'art. 41, L. 833/1978, enti obbligati alla contabilità pubblica, eccetto le operazioni delle farmacie gestite dai predetti enti (aggiunto dall'art. 1, D.M. 4.8.1993 con effetto dall'1.1.1993)	»

Note

(*) Tutte le esclusioni sono state confermate dall'art. 2, D.P.R. 696/1996 [CFF ❶ 1554I].

(**) Ai servizi di ristorante, *self-service* e di bar aziendale, gestiti dalla stessa ditta appaltatrice, è applicabile l'**esonero** dalla **certificazione** dei relativi corrispettivi mediante rilascio di scontrino o ricevuta fiscale, a condizione che tali servizi siano prestati **solo** ed **esclusivamente** a **favore** del **personale dipendente** dell'azienda appaltante (R.M. 20.6.2002, n. 202/E).

(***) Le disposizioni di cui all'art. 2, co. 1, lett. qq), D.P.R. 696/1996 sono applicabili anche alle **riserve naturali statali** se le stesse sono qualificate come **enti** e sono obbligate alla **tenuta** della **contabilità pubblica** per legge o per statuto (R.M. 21.7.2003, n. 155/E).

(1) Sono **escluse anche** le **altre operazioni esenti** per le quali è obbligatoria la fattura, in caso di opzione per la dispensa dagli adempimenti ai sensi dell'art. 36-bis [CFF ❶ 236a] (C.M. 28.1.1993, n. 11/461556).

(2) La prestazione di **trasporto** viene certificata dal **biglietto**.

(3) La R.M. 27.6.2001, n. 93/E fornisce precisazioni relative alle modalità di certificazione dei corrispettivi, percepiti dalle agenzie di viaggio, a titolo di diritti per la prenotazione della biglietteria aerea. In particolare, il biglietto aereo, che **assolve** alla **funzione** dello **scontrino fiscale**, deve riportare l'importo del **diritto** di **prenotazione** richiesto dall'agenzia al cliente, in aggiunta agli altri elementi di cui al D.M. 30.6.1992.

ESCLUSIONE in PRESENZA di FATTURA IMMEDIATA: in base all'art. 3, co. 2, D.P.R. 696/1996 **[CFF ❶ 1554m]** (in vigore dal **21.2.1997**) **non** è più **obbligatoria** l'emissione di **scontrino** o **ricevuta** se viene emessa **fattura immediata** contestualmente alla consegna del bene o all'ultimazione della prestazione. L'**esonero non** opera se la **fattura** viene emessa in un **momento successivo** anche se **entro mezzanotte** del giorno stesso, salvo il caso di prestazioni continuative.

ESCLUSIONE in CASO di OPZIONE per il NUOVO REGIME PREMIALE di TRASPARENZA FISCALE (DECRETO «SALVA ITALIA»): vedi GPF 1A/2015, pag. 102.

ESCLUSIONE in CASO di SERVIZI di TELECOMUNICAZIONE e TELERADIODIFFUSIONE: con D.M. 27.10.2015 sono state escluse dall'obbligo di certificazione dei corrispettivi ex art. 12, co. 1, L. 413/1991, le prestazioni di servizi di telecomunicazione, di servizi di teleradiodiffusione e di servizi elettronici rese a committenti che non sono soggetti passivi dell'imposta.

ONLUS: per le operazioni rientranti nell'**attività istituzionale** è previsto l'**esonero** dall'obbligo di **certificazione** (art. 15, D.Lgs. 460/1997 **[CFF ❶ 1618]**).

CERTIFICAZIONE delle PRESTAZIONI CONTINUATIVE: l'emissione della **fattura** all'atto del **pagamento globale** (quindi, oltre la consegna del bene o l'ultimazione della prestazione) **sostituisce** il rilascio delle **ricevute** con indicazione «**corrispettivo non pagato**» relative alle singole prestazioni nel caso di **contratti** di **somministrazione** e di **rapporti continuativi**.

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

REGISTRAZIONE dei CORRISPETTIVI

REGISTRO dei CORRISPETTIVI: le vendite al dettaglio e le prestazioni effettuate dalle categorie di soggetti elencate a pag. 97 [DETTAGLIANTI e ASSIMILATI – DEFINIZIONE] si annotano sul **registro** dei **corrispettivi**, separatamente dalle operazioni non imponibili o esenti, in un **unico importo giornaliero** (Iva inclusa), suddiviso aliquota per aliquota (salvo per i soggetti ammessi alla ventilazione – vedi sotto), **entro il giorno non festivo successivo** (termine prolungato a **60 giorni** in caso di **contabilità meccanizzata**):

› all'**effettuazione** delle **cessioni di beni** sia in contanti che a credito (con o senza fattura) o, se anteriore, all'incasso totale o parziale del corrispettivo o all'emissione della fattura. Le cessioni di **prodotti farmaceutici** si considerano effettuate all'atto del pagamento del corrispettivo;

› all'**incasso** di **corrispettivi** o di acconti o all'emissione anticipata della fattura per le **prestazioni di servizi**, senza tener conto del momento di effettiva ultimazione della prestazione.

L'annotazione dei corrispettivi deve avvenire con **riferimento a ciascun giorno** (salvo, dal 21.2.1997, la facoltà di annotazione riepilogativa mensile) in cui le operazioni sono state effettuate (art. 3, co. 3, D.L. 30.12.1993, n. 557, conv. con modif. con L. 26.2.1994, n. 133).

CONTABILITÀ MECCANIZZATA: il termine per la **registrazione** con macchine elettrocontabili è elevato a **60 giorni** dalla **data** di **effettuazione** delle operazioni. L'imposta va comunque **liquidata** e **versata** con riferimento al periodo di **effettuazione** delle operazioni (D.M. 11.8.1975 [CFF ❶ 777]).

AUTOCONSUMO : va **incluso** tra le **operazioni imponibili** da registrare in aggiunta alle vendite.

OPERAZIONI NON IMPONIBILI ed ESENTI: sul registro dei corrispettivi va annotato in **apposita colonna** l'ammontare globale giornaliero delle **operazioni non imponibili** e delle **operazioni esenti**, specificando la relativa **fonte normativa** (ad es. art. 10, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 210] per le operazioni esenti, ecc.).

REGISTRAZIONE RIEPILOGATIVA MENSILE: le operazioni per le quali è rilasciato lo **scontrino** o la **ricevuta fiscale**, effettuate in **ciascun mese solare**, possono essere annotate, anche con **unica registrazione**, nel registro dei corrispettivi **entro** il **giorno 15** del **mese successivo**, **non allegando** gli scontrini riepilogativi giornalieri (art. 15, D.P.R. 7.12.2001, n. 435 di modifica dell'art. 6, co. 4, D.P.R. 695/1996 [CFF ❶ 1554f]– vedi anche la C.M. 25.1.2002, n. 6/E).

CORRISPETTIVI con FATTURA: se si emettono fatture per vendite al dettaglio o prestazioni di servizi, gli importi fatturati vengono **conglobati nel corrispettivo giornaliero** indicando a fianco il numero delle fatture emesse con la relativa annotazione (ad es. comprese fatture dal n. ... al n. ...). **In alternativa** le fatture emesse possono essere annotate sul **registro** delle **fatture emesse**.

OPERAZIONI EFFETTUATE dalle BANCHE – REGISTRAZIONE dei CORRISPETTIVI: gli obblighi di **annotazione** nel registro dei corrispettivi delle operazioni effettuate dalle **banche** (comprese quelle per le quali è stata emessa la fattura) possono essere eseguiti entro il **mese solare successivo** a quello di effettuazione delle operazioni. Ai fini della registrazione va raggruppato l'importo totale dei corrispettivi di ogni periodo **distintamente** per operazioni imponibili, non imponibili, esenti e altre soggette a registrazione (D.M. 12.2.2004, n. 75).

LUOGO di TENUTA: i **dettaglianti**, gli **artigiani** ed i soggetti **assimilati** devono tenere il registro dei corrispettivi nel **luogo di vendita**.

REGISTRO PRIMA NOTA: dal **21.2.1997** la tenuta del registro prima nota, previsto per i **commercianti** e gli **artigiani**, che vendono **propri prodotti** (non per gli altri soggetti assimilati) ed effettuano la vendita in **locali diversi** da quello in cui è tenuto il registro dei corrispettivi, **non** è **più obbligatoria** se nei **locali di vendita** viene emesso **scontrino** o **ricevuta fiscale** (art. 6, co. 3, D.P.R. 695/1996). L'**obbligo** rimane per i **soggetti esonerati** da scontrino o ricevuta fiscale (C.M. 4.4.1997, n. 97). Il registro prima nota, se adottato, va tenuto nel luogo o in ciascuno dei luoghi in cui si svolge la vendita e le annotazioni si effettuano con le modalità e nei termini indicati per il registro dei corrispettivi (D.M. 19.6.1979 [CFF ❶ 853]).

CONTRIBUENTI MINIMI e FORFETARI: i contribuenti minimi (art. 1, co. 96-117, L. 244/2007 [CFF ❶ 1840]) sono **tenuti** alla **certificazione** dei **corrispettivi** ma sono **esonerati** dalla loro **registrazione**. Per la disciplina applicabile ai contribuenti cd. «forfetari» dall'1.1.2015, vedi a pag. 119 [NUOVO REGIME FORFETARIO].

VENTILAZIONE dei CORRISPETTIVI

(D.M. 24.2.1973 [CFF ❶ 765])

SOGGETTI AMMESSI: possono registrare i corrispettivi con il metodo della **ventilazione** i soggetti che esercitano il **commercio** al **minuto** dei seguenti articoli: prodotti **alimentari** o **dietetici**, articoli **tessili**, **vestiario**, **calzature**, prodotti **farmaceutici** o per l'**igiene** della **persona**, assoggettati ad aliquote d'imposta diverse. Nel caso di commercio **anche** di **prodotti diversi** da quelli elencati, la ventilazione è applicabile se l'ammontare annuo degli **acquisti** e delle **importazioni relativi a tali diversi prodotti non supera** il **50**% dell'ammontare annuo totale degli acquisti e delle importazioni (art. 5, D.M. 24.2.1973 [CFF ❶ 769]).

REGISTRAZIONE dei CORRISPETTIVI: viene fatta **globalmente** su un'**unica colonna** del registro dei corrispettivi **senza distinzione di aliquota**.

REGISTRAZIONE delle FATTURE: viene fatta **separatamente da quella degli altri corrispettivi e distintamente per ali-**

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

quota. L'imposta viene **cumulata** con quella delle vendite senza fattura.

REGISTRAZIONE degli ACQUISTI: la registrazione delle **fatture di acquisto** e delle **bollette doganali** relative agli acquisti ed alle importazioni di beni destinati alla rivendita previsti (e non) dal D.M. citato (al fine di verificare il rispetto del limite del 50% di cui all'art. 5, D.M. 24.2.1973) e di altri beni e servizi va fatta **separatamente e distintamente per aliquota**.

LIQUIDAZIONE IVA: la determinazione dell'**Iva** dovuta sui **corrispettivi lordi** si effettua **suddividendo** i **corrispettivi lordi** del periodo (mese o trimestre) in proporzione alle **aliquote** su **acquisti** ed **importazioni** di beni destinati alla rivendita registrati **dall'inizio dell'anno** (considerando anche i mesi o trimestri precedenti, nonché gli importi di acquisti ed importazioni Iva compresa).

CONGUAGLIO FINALE: in **dichiarazione annuale** va indicato l'ammontare **complessivo** dei **corrispettivi** registrati nell'anno **ripartiti** per **aliquota** in proporzione alla composizione di acquisti ed importazioni.

CONDIZIONI per l'UTILIZZO della VENTILAZIONE: i **corrispettivi** annuali delle vendite con emissione di fattura **non** devono **superare** il **20%** del totale annuo dei corrispettivi, escluse le fatture relative alla vendita di **immobili** e **beni strumentali**; gli **acquisti** e le **importazioni** annui di **merci diverse** da quelle cui è applicabile la ventilazione **non** devono **superare** il **50%** del totale annuo di acquisti e importazioni.

DECADENZA: il contribuente **non** può continuare ad avvalersi della ventilazione a partire dall'**anno solare successivo** a quello in cui **uno** dei **limiti** sopra indicati viene **superato**.

nunziospano63 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

SCONTRINO FISCALE

CONTENUTO: lo scontrino (se emesso con apparecchi misuratori la cui domanda di approvazione è stata presentata dopo l'1.10.1992) deve contenere:

a) **ditta**, **denominazione** o **ragione sociale**, ovvero **nome** e **cognome**;
b) **numero** di **partita Iva** dell'**esercente** e **ubicazione** del **punto vendita**;
c) **dati contabili** (corrispettivi, eventuali subtotali, eventuali rimborsi, totale dovuto, ecc.);
d) **data**, **ora** di **emissione**, **numero progressivo**;
e) **logotipo fiscale** e **numero** di **matricola** del registratore.

SCONTRINI EMESSI con REGISTRATORI ANTE 1.10.1992: per gli scontrini emessi con apparecchi la cui domanda di approvazione è stata presentata **prima dell'1.10.1992** sono sufficienti i dati elencati alle precedenti lettere b), c), d) del par. precedente (tranne l'ora).

CONTENUTO dello SCONTRINO per AMBULANTI: premesso che, con effetto dal 24.4.1999, il D.Lgs. 31.3.1998, n. 114 ha soppresso, ad esclusione che per le attività di somministrazione al pubblico di alimenti e bevande e per le attività ricettive, il Registro degli esercenti il commercio (Rec), sullo scontrino fiscale rilasciato dagli ambulanti che non operano nel settore della somministrazione di alimenti e bevande **non** è più necessario **riportare** quanto previsto dall'art. 17, co. 2, D.M. 30.3.1992 [CFF ❶ 1152], vale a dire il **numero** di **iscrizione** nel **Rec** e la **città sede** della relativa **Camera di Commercio** in luogo dell'ubicazione dell'esercizio.

SCONTRINO «PARLANTE» (art. 3, co. 1 e 3, D.P.R. 696/1996 [CFF ❶ 1554m]): dal 21.2.1997 lo scontrino fiscale **integrato** con l'indicazione della **natura**, **qualità** e **quantità** dell'**operazione** e del **codice fiscale del cliente** è idoneo a **documentare** le spese ai fini delle **imposte dirette** e **sostituire** il **documento di trasporto** ai fini della fatturazione differita. Relativamente all'emissione dall'1.7.2007 dello **scontrino «parlante»** ai fini della **detrazione/deduzione** delle spese per l'acquisto di **farmaci** ex art. 1, co. 28 e 29, L. 296/2006 – vedi il Comunicato Ag. Entrate 28.6.2007 e la R.M. 5.7.2007, n. 156/E.

MODALITÀ di EMISSIONE dello SCONTRINO «PARLANTE»: l'esercente può **adattare** il **registratore** di cassa già in uso per emettere lo scontrino «parlante», **senza** richiedere una specifica **autorizzazione ministeriale**. Sono **illegittime** eventuali **integrazioni manuali** o **tramite timbri** da chiunque apposte. La **qualità** delle operazioni può essere **indicata** in modo **abbreviato** purché **comprensibile**. Il **codice fiscale** del cliente può essere stampato in **qualsiasi parte** dello scontrino, preceduto dalle lettere «**C.F.**» prima della collocazione del logotipo fiscale e con evidenziazione grafica diversa rispetto alle altre indicazioni.

RIMBORSI a PIÈ di LISTA: ai fini della **documentazione** delle spese sostenute dai **dipendenti per l'impresa** dovranno essere stampati sullo scontrino, oltre al **codice fiscale** del **dipendente** e del **committente**, anche i dati relativi alla **natura**, **qualità** e **quantità** dell'operazione.

INGROSSO – DETTAGLIO: nel **caso di esercizio congiunto** di commercio al dettaglio e all'ingrosso nello stesso punto vendita lo scontrino va emesso per le **sole vendite al dettaglio** (per le vendite all'ingrosso va emessa la fattura).

COOPERATIVA DELEGATA alla VENDITA dai PRODUTTORI: una società **cooperativa**, che opera nell'ambito di uno «spaccio-mercato coperto» dove i singoli produttori agricoli espongono i loro prodotti e che è delegata dagli stessi alla vendita di tali prodotti e alla riscossione dei relativi corrispettivi, **non** può **emettere scontrini fiscali** in luogo dei produttori agricoli per cui opera.
Infatti, l'apparecchio **misuratore fiscale** deve essere **intestato** ad un **unico soggetto utilizzatore** coincidente con il contribuente cui appartengono le merci vendute, **indipendentemente** dalle **modalità** di **esercizio** dell'**attività commerciale** (R.M. 1.8.2008, n. 334/E).

AGRICOLTORI: gli agricoltori in **regime speciale** sono **esonerati** dall'obbligo di emissione dello **scontrino fiscale**.

MOMENTO del RILASCIO: lo scontrino va rilasciato al verificarsi del **primo tra i seguenti eventi**:

› **per le cessioni di beni**: consegna o spedizione dei beni; pagamento totale o parziale del corrispettivo; fatturazione anticipata;
› **per le somministrazioni di bevande e alimenti**: ultimazione della prestazione; pagamento totale o parziale del corrispettivo.

Per le prestazioni concluse **senza pagamento del corrispettivo** deve essere rilasciato lo scontrino con la dicitura «corrispettivo non pagato» e all'atto del pagamento sarà rilasciato nuovamente il relativo scontrino. Per le vendite con **effetti traslativi sospesi** (ad es. sotto condizione, con riserva di gradimento) lo scontrino va rilasciato al momento in cui si perfeziona la cessione, cioè al verificarsi della condizione.

ESONERO da SCONTRINO in PRESENZA di ALTRI DOCUMENTI: **non** è **obbligatoria** l'emissione dello **scontrino** in presenza di **documenti di trasporto** o di consegna e (dal 21.2.1997) di **fattura immediata** purché emessa **contestualmente** all'effettuazione dell'operazione.

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

SCONTRINI ERRATI: lo scontrino errato **non ancora rilasciato** può essere **annullato** con idonea annotazione, anche della causale, sullo stesso scontrino che deve essere **allegato** allo **scontrino di chiusura giornaliero**. Qualora lo scontrino errato **sia stato rilasciato**, lo stesso non può più essere annullato, ma degli errori si può tenere conto, per giustificati motivi, nelle **annotazioni giornaliere** sul registro dei corrispettivi o sul registro di prima nota, e comunque non oltre i termini di annotazione (art. 24, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 224]).

SCONTRINI ad USO INTERNO: il rilascio di scontrini ad uso interno è **ammesso** soltanto osservando **particolari formalità** in ordine al contenuto degli scontrini, agli apparecchi utilizzati per la loro emissione, ecc. (art. 1, co. 6, D.M. 23.3.1983, come modif. dal Provv. Agenzia Entrate 30.1.2012 [CFF ❶ 968]).

SCONTRINO e RICEVUTA: dal 21.2.1997 è possibile utilizzare scontrino o ricevuta fiscale **senza** necessità di **opzione** (art. 1, co. 1, D.P.R. 696/1996 [CFF ❶ 1554i]). Il contribuente può anche emettere **scontrino** per **alcune operazioni** e **ricevuta** per **altre**, a propria discrezione. Stesse norme si applicano nel caso di esercizio negli stessi locali di **attività congiunte** nonché di partecipazione a **mostre** e **fiere**.

MANCATO FUNZIONAMENTO del REGISTRATORE di CASSA: dal 21.2.1997 **non** è più **obbligatorio** l'**apposito registro** su cui annotare i corrispettivi di ogni operazione (art. 11, D.M. 23.3.1983 [CFF ❶ 978]), purché il contribuente **possa** emettere, in alternativa allo scontrino, **ricevuta fiscale** (C.M. 4.4.1997, n. 97).

REGISTRAZIONE delle OPERAZIONI: vedi pagg. 94 e segg. [REGISTRAZIONE delle FATTURE: TERMINI e MODALITÀ].

BENI in PROVA o VISIONE: per i beni ceduti in prova o visione è **obbligatoria** l'emissione di un **documento di trasporto** con la causale «beni in prova» o «beni in visione» anche nei confronti di clienti privati. Lo scontrino va emesso **solo** al momento dell'**eventuale cessione**.

VENDITE a PRIVATI con CONSEGNA a DOMICILIO: scontrino o ricevuta **devono accompagnare** il **trasporto** della merce a domicilio.

VENDITE con PAGAMENTO a RATE: scontrino o ricevuta **si emettono** all'atto della cessione del bene per l'**intero corrispettivo**. Per i **pagamenti successivi non** si emette scontrino o ricevuta.

AUTOCONSUMO e PRESTAZIONI GRATUITE: anche il **prelievo** di **merce** e l'**effettuazione** di **prestazioni** a titolo di **autoconsumo** o **gratuite** per **finalità estranee** all'esercizio d'impresa sono soggetti all'emissione dello scontrino fiscale con indicazione del **prezzo normalmente praticato**.

RESO di PRODOTTI SCADENTI o DIFETTOSI: si distinguono 2 casi:

- se l'**annotazione** dei corrispettivi avviene **senza distinzione** di **aliquota Iva**, il commerciante che riceve la merce scadente o difettosa deve sottrarre l'importo da rimborsare dal corrispettivo dovuto per gli altri beni scelti dal cliente, annotandolo sullo scontrino fiscale emesso per tali beni;
- se l'**annotazione** dei corrispettivi avviene **con distinzione** di **aliquota Iva**, il commerciante può adottare la stessa procedura di cui sopra **solo** ed **esclusivamente** se l'aliquota Iva dei beni restituiti è la **stessa** di quella dei beni sostitutivi. In caso di **aliquote differenti**, è necessario assicurarsi che tale sistema non incida sull'ammontare dell'imposta da versare. In ogni caso l'importo da rimborsare va annotato sullo scontrino fiscale emesso per i nuovi acquisti.

Il commerciante deve **conservare**, insieme allo **scontrino di chiusura** del giorno in cui avviene la sostituzione della merce resa, lo **scontrino fiscale** emesso a suo tempo per i beni oggetto di restituzione (R.M. 5.10.2001, n. 154/E).

OMAGGI: per la cessione in **omaggio** di beni il cui commercio sia **oggetto dell'attività dell'impresa va emesso** lo **scontrino** fiscale. Tale obbligo **non sussiste** per le cessioni in omaggio di beni di costo unitario **fino a** € **50** che **non** siano **oggetto dell'attività** propria dell'impresa, e di quelli per i quali l'**Iva** sull'acquisto sia **indetraibile** a norma dell'art. 19, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 219] anche per effetto dell'opzione ex art. 36-bis [CFF ❶ 236a] (art. 2, co. 2, n. 4, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 202]).

VUOTI e CAUZIONI: l'art. 15, co. 1, n. 4, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 215] prevede che l'importo degli imballaggi e dei recipienti, quando ne sia stato **espressamente pattuito** il **rimborso** alla resa, **non** concorre a formare la **base imponibile**, in quanto non considerato corrispettivo, ma semplice «garanzia» (vedi anche la R.M. 11.1.2002, n. 10/E). Negli scontrini emessi dai nuovi registratori vanno indicati i rimborsi per i cd. «vuoti cauzionali».
Per coloro che possiedono i nuovi registratori, la procedura consigliata è la seguente: l'importo relativo ai vuoti può essere portato in riduzione dell'ammontare lordo del corrispettivo mediante annotazione, anche manuale, con indicazione della relativa causale sullo scontrino e sul giornale di fondo (è possibile anche contabilizzare immediatamente i corrispettivi al netto della cauzione).

VENDITE DOCUMENTATE con SCONTRINO e RETTIFICA dell'IVA: nell'ipotesi di vendita con la clausola «garanzia soldi rimborsati se non siete soddisfatti del prodotto», documentata con scontrino fiscale, la società venditrice **non** può operare la **rettifica** dell'**Iva** se, al momento della restituzione del bene, il cliente **non** è in grado di **esibire** lo **scontrino fiscale** perché smarrito o non conservato. Infatti, l'**assenza** del **titolo originario** di acquisto **non** consente di risalire al «come, dove e quando»dell'operazione di vendita oggetto di rettifica: infatti, potrebbe accadere che il bene acquistato in un determinato punto vendita sia restituito in un punto vendita diverso. Questo fatto può rendere impossibile verificare se, a fronte di una variazione in diminuzione dell'Iva, esista un acquisto originario documentato con scontrino fiscale(R.M. 7.4.2005, n. 45/E).

REGISTRATORI FISCALI: lo scontrino fiscale deve essere emesso utilizzando **esclusivamente** gli apparecchi misuratori fiscali previsti dall'art. 2, D.M. 23.3.1983 [CFF ❶ 969]. Sono ammessi alla **procedura** di **approvazione** dei modelli degli apparecchi misuratori fiscali i **produttori** e gli **importatori** che garantiscono, direttamente o indirettamente, l'**assistenza** e la

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

manutenzione ordinaria e straordinaria degli apparecchi stessi, previa **apposita istanza** indirizzata all'Agenzia delle Entrate – Direzione centrale rapporti con enti esterni (art. 4, D.M. 23.3.1983 come modificato dal Provv. Ag. Entrate 4.3.2002 [CFF ❶ 1749a – 1749e]).

Il Provv. Ag. Entrate 28.7.2003 ha fissato le **procedure** per il **controllo** di **conformità** dei misuratori fiscali/registratori di cassa ed i **criteri** e le **modalità** di **verifica periodica** degli stessi. Il Provv. Ag. Entrate 23.9.2005 ha **prorogato** i **termini** per l'**invio telematico** dei **dati** relativi alle **verifiche** effettuate nei seguenti intervalli temporali (vedi G.P.F. 1A/2007, pag. 87). Dal I trimestre 2006 la trasmissione all'Anagrafe tributaria va effettuata entro il **20° giorno** del **mese successivo** ad ogni trimestre.

La C.M. 28.12.2004, n. 55/E impartisce le istruzioni concernenti la procedura per il **riconoscimento** dell'**equipollenza** dei suddetti apparecchi misuratori fiscali. La C.M. 23.11.2006, n. 35/E ha chiarito quali siano i **soggetti abilitati** alla **verifica periodica** di misuratori fiscali (laboratori abilitati dall'Agenzia delle Entrate, fabbricanti abilitati e laboratori di questi ultimi). Dall'1.1.2007, i soggetti interessati all'abilitazione devono presentare **domanda** all'**Ufficio locale** dell'Agenzia di competenza del soggetto stesso.

SCONTRINO di CHIUSURA GIORNALIERA: l'art. 1, co. 4, D.P.R. 30.12.1999, n. 544, stabilisce che al termine di ogni giorno di attività sia emesso dall'apparecchio misuratore fiscale un documento riepilogativo giornaliero degli incassi. La norma dispone inoltre che per gli esercizi «la cui attività si protrae oltre le ore ventiquattro, il documento riepilogativo è emesso al termine dell'effettivo svolgimento dell'attività, con riferimento alla data di inizio dell'evento». Nella C.M. 8.4.2016, n. 12/E, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che la suddetta disposizione, destinata agli esercenti attività di intrattenimento e spettacolo, sia applicabile anche agli esercizi commerciali con attività che si protrae oltre la mezzanotte. Ne consegue che, ad esempio, lo scontrino di chiusura emesso alle ore 02:00 del 10 gennaio potrà essere annotato come corrispettivo del 9 gennaio.

INSTALLAZIONE dell'APPARECCHIO: l'**installazione fiscale** dell'apparecchio deve essere effettuata da un **tecnico autorizzato**, munito di tessera di riconoscimento e marchio identificativo.

SOPPRESSIONE della COMUNICAZIONE CARTACEA: il Provv. Ag. Entrate 17.12.2013 **sopprime**, con effetto dall'1.1.2014, la comunicazione, da eseguirsi con lettera raccomandata, relativa alla **messa in servizio**, alla **variazione** e alla **disinstallazione** degli apparecchi misuratori fiscali (registratori di cassa), di cui all'art. 8, D.M. 23.3.1983 e all'art. 7, co. 1, lett. a), D.M. 4.4.1990. Le informazioni contenute in tale comunicazione, infatti, sono presenti anche nel **libretto fiscale** di dotazione del registratore di cassa e sono comunicate **telematicamente** dal soggetto che ne ha effettuato la verifica periodica all'atto dell'installazione o della disinstallazione. Si stabilisce inoltre che la **prima verifica periodica** deve essere posta in essere **esclusivamente** all'atto della messa in servizio dal laboratorio abilitato o dal fabbricante abilitato titolare del relativo provvedimento di approvazione.

MISURATORI FISCALI – MODALITÀ di APPOSIZIONE del SIGILLO: il Provv. Agenzia Entrate 6.5.2010 contiene disposizioni concernenti le **modalità** di **apposizione** del **sigillo** per **apparecchi misuratori fiscali** in base al D.M. 23.3.1983 e al Provv. Ag. Entrate 28.7.2003.

In particolare, esso approva la targhetta autoadesiva da utilizzare ex art. 7, D.M. 23.3.1983 [CFF ❶ 974]e da parte di laboratori e fabbricanti abilitati per le operazioni previste dal provvedimento stesso.

MANCATO o IRREGOLARE FUNZIONAMENTO degli APPARECCHI MISURATORI FISCALI: in tal caso il contribuente deve **tempestivamente** richiedere l'intervento della **ditta** di **manutenzione** annotando data e ora della richiesta sul libretto di dotazione. Dal 21.2.1997 in caso di mancato o irregolare funzionamento **non** è più **obbligatorio** l'**apposito registro**, in cui annotare i corrispettivi di ogni operazione, se il contribuente è in grado di emettere, in luogo dello scontrino, **ricevuta fiscale** (C.M. 4.4.1997, n. 97/E).

CESSIONE o TRASFERIMENTO di APPARECCHI (art. 4, D.M. 4.4.1990 [CFF ❶ 1082]): l'utente che **cede** o **trasferisce** ad un altro soggetto l'apparecchio misuratore fiscale deve **conservare copia** del **libretto di dotazione** (con **stampa** integrale dei **dati** contenuti nella memoria fiscale) e può incaricare la **ditta costruttrice** o **importatrice** dell'apparecchio di **sostituire** la **memoria fiscale** dello stesso.

Questo vale nei casi di cessione dell'apparecchio ad un altro soggetto utilizzatore o meno, di installazione in sostituzione o in prova, o di trasferimento a qualsiasi tipo.

ADEGUAMENTO del REGISTRATORE per lo SCONTRINO «PARLANTE»: il registratore di cassa può essere **adattato** alle nuove funzioni per l'emissione dello **scontrino integrato** con la descrizione di natura, qualità e quantità dell'operazione e l'indicazione del codice fiscale del cliente (art. 3, co. 1, D.P.R. 696/1996 [CFF ❶ 1554m]) **senza specifica autorizzazione** ministeriale.

LIBRETTO di DOTAZIONE: ogni apparecchio **deve essere dotato** dal produttore o dall'importatore del **libretto di dotazione numerato** contenente i dati identificativi del produttore o dell'importatore, la denominazione commerciale, il numero di matricola e gli estremi di approvazione del modello, ed il numero di pagine di cui è composto.

Nel libretto debbono, inoltre, essere indicate le operazioni di installazione, assistenza e manutenzione dell'apparecchio.

In caso di **furto** o **smarrimento** va data notizia all'Ufficio competente dell'Agenzia delle Entrate nonché al fornitore per il rilascio di un **duplicato**. Il libretto di dotazione va **conservato** per tutto il periodo di utilizzo del relativo apparecchio.

ATTIVITÀ di INTRATTENIMENTO a FAVORE dei SOCI: i soggetti che hanno optato ai sensi della L. 16.12.1991, n. 398 (particolare applicazione di Iva ed imposte dirette alle associazioni sportive dilettantistiche) e le associazioni di promozione sociale di cui all'art. 5, D.Lgs. 4.12.1997, n. 460 [CFF ❷ 5657], sono **esonerati** dall'impiego di **misuratori fiscali** per le **attività** di **intrattenimento** a favore dei **soci** (art. 6, co. 3-bis, D.P.R. 640/1972 [CFF ❶ 4306]).

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

ALTRI SOGGETTI ESONERATI: l'art. 39, co. 13-sexies, D.L. 269/2003, conv. con modif. dalla L. 326/2003 [CFF ❶ 4488f] estende l'**esonero** dall'**installazione** di **misuratori fiscali** per l'emissione di **titoli** d'**ingresso** (art. 6, co. 3-bis, D.P.R. 640/1972 e D.P.R. 13.3.2002, n. 69 [CFF ❶ 1750a – 1750g]) anche a **bande musicali amatoriali**, **cori** e **compagnie teatrali amatoriali** per le manifestazioni organizzate dalle stesse. Pertanto, i corrispettivi versati dal pubblico per assistere alle manifestazioni spettacolistiche possono essere documentati, in alternativa ai titoli di accesso, con titoli di ingresso o abbonamenti con contrassegno SIAE e caratteristiche di cui al D.P.R. 69/2002 (C.M. 21.6.2004, n. 28/E).

SCONTRINO di CHIUSURA GIORNALIERO: deve essere emesso con i dati richiesti dall'art. 12, co. 3, D.M. 23.3.1983 [CFF ❶ 979]. Si **allegano** quelli **annullati** nella giornata. La R.M. 23.10.1995, n. 253 ritiene che la «**giornata**» vada intesa in senso civilistico e che, quindi, lo scontrino vada emesso **entro le ore 24** anche per quelle attività con chiusura dopo tale orario. È possibile usare apparecchi in grado di effettuare automaticamente alle ore 24 l'azzeramento delle operazioni, con stampa dello **scontrino di chiusura** nel giorno successivo. In caso di **utilizzo saltuario**, lo scontrino di chiusura **può non essere emesso** per le giornate di non utilizzo (art. 5, D.M. 4.4.1990 [CFF ❶ 1083]).

GIORNALI di FONDO CARTACEO ed ELETTRONICO: l'art. 16-bis, D.M. 30.3.1992 [CFF ❶ 1151a], con riferimento ai misuratori fiscali di cui all'art. 12, co. 5, L. 413/1991 [CFF ❶ 1109], prevede che i **dati fiscalmente rilevanti**, stampati sullo scontrino fiscale, siano **memorizzati** dal misuratore fiscale secondo una delle seguenti **modalità alternative**:

- stampa su **supporto cartaceo** (cd. **giornale di fondo**) di cui all'art. 2, co. 1, D.M. 23.3.1983 [CFF ❶ 969];
- registrazione su idoneo **supporto non cartaceo** (cd. **giornale di fondo elettronico**), il cui dispositivo che lo comprende (cd. dispositivo – giornale di fondo elettronico, DGFE) deve possedere le caratteristiche elencate al co. 3 dell'articolo in esame ed essere direttamente controllato da apposito programma fiscale.

CHIUSURA TEMPORANEA dell'ESERCIZIO: la sanzione della **sospensione** della licenza o dell'esercizio dell'attività viene applicata nel caso in cui siano **contestate**, nel corso di un quinquennio, **4** (non più 3) **distinte violazioni** dell'obbligo di **emettere** lo scontrino o la ricevuta fiscale **compiute in giorni diversi** (e non più anche nello stesso giorno) (art. 12, D.Lgs. 471/1997 [CFF ❷ 9460] come modif. dall'art. 1, co. 269, L. 244/2007).

CONSERVAZIONE dei DOCUMENTI: vedi pag. 219 [CONSERVAZIONE di REGISTRI e DOCUMENTI].

REGISTRO di CARICO dei REGISTRATORI FISCALI: è **obbligatorio** solo per **produttori** e **importatori**. Distributori e concessionari **non hanno alcun obbligo** in proposito (R.M. 20.8.1998, n. 104).

SCONTRINO FISCALE MANUALE e PRESTAMPATO – MODALITÀ di CERTIFICAZIONE delle OPERAZIONI: la **certificazione** delle operazioni per i soggetti che esercitano il **commercio** su **aree pubbliche** in forma **itinerante** (ambulanti) non obbligati ad emettere fattura, salva richiesta del cliente, può avvenire con rilascio di **ricevuta** o **scontrino fiscale**: quest'ultimo può essere **manuale** o **prestampato** a tagli fissi, a **condizione** che i prodotti commercializzati appartengano a **non più** di **tre tabelle merceologiche** (ora abrogate dal D.Lgs. 31.3.1998, n. 114) e il numero delle **operazioni effettuate** nell'anno solare precedente **non** risulti **superiore** a **4.000** (artt. 2 e 8, D.M. 21.12.1992 [CFF ❶ 1196 e 1202]).

CARATTERISTICHE e MODALITÀ di EMISSIONE dello SCONTRINO MANUALE e PRESTAMPATO: deve essere emesso in **duplice esemplare**, conforme all'Allegato B, D.M. 30.3.1992, di cui uno va consegnato al cliente al momento del **pagamento** del corrispettivo o, se **precedente**, al momento della **consegna** del bene o dell'**ultimazione** della prestazione. Lo scontrino manuale deve contenere la **numerazione progressiva prestampata** dalla tipografia e gli altri dati richiesti dall'art. 4, co. 1, D.M. 30.3.1992 [CFF ❶ 1147]. **Dal 21.2.1997** lo scontrino fiscale può essere sostituito, **senza** necessità di **opzione**, dalla ricevuta fiscale.

RICEVUTA FISCALE

(art. 8, L. 10.5.1976, n. 249 [CFF ❶ 784] – art. 12, co. 1, L. 30.12.1991, n. 413 [CFF ❶ 1109])

RICEVUTA FISCALE – DISCIPLINA: in base all'art. 8, L. 249/1976 [CFF ❶ 784] l'obbligo di **rilasciare** la **ricevuta fiscale** per ogni operazione, per la quale non sia obbligatoria la fatturazione, è stato introdotto in successione per determinate categorie di operazioni e di contribuenti (vedi tabella seguente).

Provvedimento	A partire dal	Categorie interessate
D.M. 13.10.1979	**1.3.1980**	somministrazioni pasti e bevande; **(1)** prestazioni alberghiere
D.M. 2.7.1980	**1.11.1980**	commercio al dettaglio di oggetti preziosi; pellicciai; commercio al dettaglio di elettrodomestici; lavorazione, riparazione e manutenz. di autoveicoli e motoveicoli; parrucchieri per signora
D.M. 18.9.1981	**1.1.1982**	commercio al dettaglio di mobili per arredamento
D.M. 18.9.1981	**1.1.1982**	somministrazioni di rifugi alpini, esercizi di agriturismo, circoli interni, vagoni ristorante e altri per i quali non è prescritta la specifica autorizzazione
D.M. 28.1.1983	**1.7.1983**	estetisti; falegnami; altre categorie di artigiani
L. 413/1991	**31.3.1992**	barbieri e parrucchieri per uomo; **(2)** noleggiatori di beni mobili

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

Provvedimento	A partire dal	Categorie interessate
L. 413/1991	**1.1.1993**	estensione generalizzata alle prestazioni di servizi, per le quali non vi sia già l'obbligo di emissione di scontrino o fattura
L. 148/2011	**17.9.2011**	Stabilimenti balneari

(1) Escluse le somministrazioni di sole bevande e le somministrazioni di pasti in mense aziendali e popolari.
(2) Obbligo già previsto, a partire dall'1.7.1983, dal D.M. 28.1.1983 e successivamente sospeso dall'1.1.1984 per effetto del D.M. 22.12.1983.

OBBLIGO di EMISSIONE GENERALIZZATO: l'art. 12, co. 1, L. 413/1991 [CFF ❶ 1109] ha previsto, dall'1.1.1993, l'**obbligo generalizzato** di certificazione delle operazioni, per le quali **non** è obbligatoria la fatturazione se non a richiesta del cliente, mediante **rilascio** di **scontrino** o **ricevuta fiscale** (vedi pag. 101 [ESCLUSIONI]). Il successivo D.M. 21.12.1992 [CFF ❶ 1195] ha disposto che:

- siano assoggettati alla disciplina della **ricevuta fiscale** i soggetti e le operazioni indicate nei DD.MM. emanati in attuazione dell'art. 8, L. 249/1976;
- siano assoggettati alla disciplina dello **scontrino fiscale** i soggetti e le operazioni indicati nella L. 18/1983 [CFF ❶ 958] e nei successivi DD.MM. di attuazione;
- le operazioni non soggette a fatturazione, se non su richiesta del cliente, e non contemplate dalla L. 249/1976 e dalla L. 18/1983 debbano essere certificate con **ricevuta fiscale** se **prestazioni di servizi**, con **scontrino fiscale** se **cessioni di beni**.

ESONERI DALL'OBBLIGO DI RICEVUTA: vedi pag. 101 [OPERAZIONI NON SOGGETTE ad OBBLIGO di RICEVUTE o SCONTRINO FISCALE].

LIBERA ALTERNATIVA tra SCONTRINO e RICEVUTA: l'art. 1, D.P.R. 696/1996 [CFF ❶ 1554i] ha previsto **dal 21.2.1997** l'**equiparazione** fra **scontrino** e **ricevuta**. La scelta tra un documento o l'altro **non** è più subordinata all'esercizio di **preventiva opzione**.

LOCALI APERTI al PUBBLICO: si considerano aperti al pubblico i locali nei quali si può **liberamente accedere** nelle ore di apertura stabilite e nei quali vengono abitualmente eseguite le operazioni in diretto ed immediato rapporto tra venditore ed acquirente. Pertanto, le **società di servizi** che, in convenzione con i centri di assistenza fiscale (Caf), preparano i **Modelli 730** in locali aperti al pubblico, debbono emettere **ricevuta fiscale** (R.M. 12.7.1996, n. 119).

RICEVUTA FISCALE UNIFICATA – DECORRENZA: la ricevuta fiscale **unificata** si utilizza a decorrere **dall'1.1.1993**.

RICEVUTA FISCALE UNIFICATA – CONTENUTO: la ricevuta fiscale deve contenere la **numerazione progressiva** attribuita dalla **tipografia** (è **facoltativa** la numerazione del contribuente che è comunque **opportuna** anche se l'indicazione del numero complessivo di ricevute rilasciate nell'anno **non** è **più richiesta** in dichiarazione annuale Iva), la **data** e i seguenti elementi:

- **ditta**, **denominazione** o **ragione sociale**, ovvero **nome** e **cognome** per le persone fisiche, **domicilio fiscale**, **partita Iva**, **ubicazione** dell'esercizio dove è svolta l'attività e di quello dove sono conservati i documenti previsti dal D.M. 30.3.1992 [CFF ❶ 1144], relativamente al soggetto emittente. La C.M. 23.7.1993, n. 15 consente di **non** indicare, se è riportata correttamente la **partita Iva**, il **domicilio fiscale** dell'emittente in quanto elemento non pregiudizievole all'azione accertatrice;
- **natura**, **qualità** e **quantità** dei **beni o servizi** prestati;
- **corrispettivi dovuti comprensivi** di **Iva**.

La ricevuta fiscale può avere **dimensioni** e **forme diverse** e contenere altri dati a seconda delle esigenze amministrative dell'utilizzatore.

RICEVUTA FISCALE UNIFICATA – MODELLO: il modello della ricevuta fiscale unificata è stato previsto con D.M. 30.3.1992 [CFF ❶ 1144]. La ricevuta fiscale deve essere emessa in **duplice esemplare** per **ciascuna operazione** utilizzando moduli **sostanzialmente** conformi a quello approvato ed una copia deve essere **contestualmente** consegnata al cliente.

COPIA USO INTERNO: è consentito l'uso di più di 2 copie di stampati purché le **ulteriori copie** rechino la dicitura «**copia per uso interno**».

MOMENTO di EMISSIONE: la ricevuta fiscale va emessa di regola al momento di **ultimazione** della **prestazione**, anche se il corrispettivo **non** viene **pagato** in tutto o in parte. Il mancato pagamento del corrispettivo deve risultare dalla ricevuta fiscale.

Se il momento di ultimazione della prestazione e quello del saldo **non coincidono**, devono essere osservati gli ulteriori adempimenti descritti di seguito.

RILASCIO della RICEVUTA FISCALE: si rilascia **una sola ricevuta fiscale** con indicazione del corrispettivo determinato e pagato, comprensivo di Iva, se la prestazione è **terminata**. Si rilascia, invece, una **ricevuta provvisoria** nei seguenti casi:

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

- **prestazione ultimata**, corrispettivo determinato sul posto, ma **non pagato** (la ricevuta provvisoria riporta il corrispettivo dovuto, ma non pagato);
- **prestazione ultimata**, corrispettivo **non determinato** sul posto e **non pagato** (la ricevuta provvisoria non riporta il corrispettivo, ma l'indicazione «**corrispettivo da determinare**»);
- **prestazione ultimata**, con corrispettivo **non determinato** sul posto e versamento di **acconto** (la ricevuta provvisoria riporta l'acconto versato);
- **prestazione ultimata**, con corrispettivo **determinato** sul posto e versamento di **acconto** (la ricevuta provvisoria riporta sia il corrispettivo che l'acconto versato).

Nei precedenti quattro casi **al momento del saldo** verrà rilasciata **una successiva ricevuta o fattura** con riferimento alla ricevuta fiscale rilasciata in precedenza (per il caso di **prestazioni continuative** con fattura, vedi di seguito).

NOLEGGIO di BENI MOBILI: la ricevuta fiscale va emessa al **momento** della **consegna** del bene.

PAGAMENTO di ACCONTI: nel caso di acconti pagati **anteriormente** all'ultimazione della prestazione, deve essere rilasciata una ricevuta fiscale **contestualmente** ad **ogni pagamento** con riferimento all'**importo corrisposto**. La ricevuta rilasciata al momento di **ultimazione** della **prestazione** deve contenere gli **estremi** delle ricevute precedenti. Se il corrispettivo è stato pagato **interamente** in anticipo ed è stata emessa **fattura**, **non** è **necessario** emettere specifica **ricevuta** al momento di ultimazione della prestazione (C.M. 23.7.1993, n. 15).

CORRISPETTIVO PAGATO POSTICIPATAMENTE: se al momento di ultimazione della prestazione il corrispettivo **non** viene **pagato**, deve esserne fatta **menzione** sulla ricevuta fiscale e quella emessa all'atto del saldo dell'importo dovuto deve contenere **anche** gli **estremi** della ricevuta rilasciata in precedenza.

FATTURA e RICEVUTA o SCONTRINO FISCALE: **dal 21.2.1997** il **rilascio** della ricevuta o dello scontrino fiscale **non è obbligatorio** in caso di **emissione** della **fattura non oltre** il momento di **effettuazione** dell'operazione (art. 3, co. 2, D.P.R. 696/1996).

L'**esonero non opera** se la **fattura** viene emessa **successivamente** anche se entro la mezzanotte del giorno di effettuazione dell'operazione, salvo il caso di **prestazioni continuative**.

SCONTRINO e RICEVUTA INTEGRATI – DOCUMENTAZIONE per le IMPOSTE DIRETTE: per documentare le spese sostenute ai fini delle imposte dirette, a partire **dal 21.2.1997** (art. 3, co. 1, D.P.R. 696/1996 [CFF ❶ 1554m]), è utilizzabile lo **scontrino**, **integrato** con l'indicazione della **natura**, **qualità** e **quantità** dell'**operazione** e del **codice fiscale** del cliente (vedi pag. 106 [SCONTRINO «PARLANTE»]). La **ricevuta fiscale** è idonea a documentare le spese purché a cura dell'emittente venga riportato il **codice fiscale** del cliente (C.M. 4.4.1997, n. 97).

PRESTAZIONI CONTINUATIVE con FATTURA: **dal 21.2.1997** l'emissione della **fattura** all'atto del **pagamento globale** (quindi oltre l'effettuazione delle singole operazioni) **esonera** dall'emissione delle **ricevute fiscali** con indicazione «corrispettivo non pagato» relative alle singole prestazioni nei casi di **contratti continuativi** quali: somministrazione (ad es. panifici, pasticcerie ecc.), attività di ristorazione in regime di convenzione, noleggio di auto da rimessa con conducente ecc. (C.M. 4.4.1997, n. 97).

DOCUMENTI di TRASPORTO e RICEVUTA: i **documenti** di **trasporto integrati** con l'indicazione dei corrispettivi **esonerano** dall'emissione di ricevuta fiscale. La **ricevuta integrata sostituisce** il documento di trasporto.

CONVENZIONI: se il **committente** è **diverso** dall'**utilizzatore**, sulla ricevuta fiscale, al posto del corrispettivo, devono essere indicati il **nominativo** del **committente** o gli **estremi** della **convenzione** eventualmente stipulata.

INDICAZIONE del PREZZO: se **non** si vuole **rendere noto** all'utilizzatore l'importo del **corrispettivo**, è possibile consegnare al cliente una **copia** della ricevuta **mancante** della **colonna** per l'indicazione del prezzo, o **recante** una **perforazione** che consenta di staccare tale colonna, o **priva** di **carbonatura** nel **solo spazio** destinato all'indicazione del corrispettivo.

PLURALITÀ di UTILIZZATORI: la ricevuta fiscale può essere **rilasciata** anche ad **una sola persona** (ad es. accompagnatore di gita turistica).

STAMPA dei MODELLI: i modelli di ricevuta fiscale unificata sono predisposti dalle **tipografie autorizzate** dal Ministero dell'Economia e delle Finanze in base all'art. 11, D.M. 29.11.1978 [CFF ❶ 850] (art. 3, D.M. 30.3.1992 [CFF ❶ 1146]). Le tipografie devono imprimere sui documenti gli **estremi** dell'**autorizzazione** ministeriale unitamente ai **dati identificativi** della **tipografia** stessa.

IDENTIFICAZIONE dell'ACQUIRENTE: il fornitore di stampati fiscali (tipografia o rivenditore autorizzato) ha l'**obbligo** di **identificazione** dell'acquirente, fornendo a quest'ultimo apposito modulo di richiesta da compilare per iscritto (CC.MM. 22.5.1990, n. 30/611635 e 24.10.1990, n. 71/490731).

EMISSIONE di RICEVUTE su MODELLI NON CONFORMI e TRASMISSIONE ELETTRONICA di SCONTRINI e RICEVUTE: **non** è **ammessa** l'**emissione** di **ricevute** fiscali stampate su **modelli non** predisposti da tipografie autorizzate e **prive** di **numerazione** e **non** è **possibile trasmettere** in via **elettronica scontrini** e **ricevute fiscali**, viste le particolari caratteristiche richieste per tali documenti (R.M. 4.12.2001, n. 201/E).

TRASMISSIONE TELEMATICA e CONSERVAZIONE dei DATI RELATIVI alle FORNITURE di DOCUMENTI FISCALI: le tipografie autorizzate alla stampa dei documenti fiscali e i soggetti autorizzati a effettuarne la rivendita sono tenuti a **trasmettere**, per **via telematica**, all'Agenzia delle Entrate, **entro** il **mese** di **febbraio** di **ogni anno** i dati relativi alle forniture effettuate nell'anno solare precedente ai rivenditori e agli utilizzatori degli stampati (art. 3, co. 1, D.P.R. 5.10.2001, n. 404 [CFF ❶ 1738]).

nunziospano63 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

La trasmissione deve avvenire in base alle modalità e alle specifiche tecniche di cui al Provv. Ag. Entrate 30.5.2002. Precisazioni in proposito sono state fornite dalla R.M. 10.1.2003, n. 5/E.
Fino al momento della **trasmissione** dei dati suddetti, questi ultimi vanno **annotati**, **prima** della **consegna** degli stampati ai rivenditori e ai soggetti utilizzatori, su un **apposito registro** delle **forniture** (tenuto anche con sistemi informatici).

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

DOCUMENTO di TRASPORTO

(D.P.R. 14.8.1996, n. 472 [CFF ❶ 1537a])

ISTITUZIONE: il D.P.R. 472/1996 [CFF ❶ 1537a] ha disposto (salvo eccezioni) **dal 27.9.1996** la **soppressione** dell'obbligo della bolla di accompagnamento (D.P.R. 627/1978 [CFF ❶ 831 – 839]), che **rimane obbligatoria** in particolari settori merceologici: **tabacchi** e **fiammiferi**; prodotti assoggettati ad **accisa**; prodotti assoggettati ad **imposta di consumo**; prodotti soggetti **a vigilanza fiscale** (vedi tabella in G.P.F. 1A/2006, pag. 91). Per i beni tuttora soggetti a bolla di accompagnamento, restano **in vigore** le **cause di esonero già previste** dall'art. 4, D.P.R. 627/1978 [CFF ❶ 834], come quella relativa ai **prodotti alcolici contrassegnati** (Nota 16.9.1996, n. 597/Udc-CM).
Le eccezioni dall'utilizzo del documento di trasporto (tabacchi, fiammiferi, prodotti soggetti ad accisa, a imposta di consumo o a vigilanza fiscale) hanno efficacia esclusivamente nella fase di prima immissione in commercio (art. 1, co. 1-bis, D.P.R. 14.8.1996, n. 472, introdotto dall'art. 34, co. 43, D.L. 18.10.2012, n. 179). Per i beni soggetti ad accise la locuzione «immissione in commercio» deve intendersi come «immissione in consumo» (cfr. C.M. 15.4.2014, n. 4/D).

TRASPORTO di BENI VIAGGIANTI – ABOLIZIONE BOLLA di ACCOMPAGNAMENTO – CHIARIMENTI: nella C.M. 15.4.2014, n. 4/D sono stati forniti chiarimenti in merito alla permanenza dell'utilizzo del documento di accompagnamento dei beni viaggianti; esso può essere impiegato «nelle fattispecie e nei settori d'imposta previsti, in luogo del Das» (Documento di accompagnamento semplificato) mutuandone «il medesimo ambito applicativo, contraddistinto dal trasferimento di prodotti che hanno assolto l'imposta». L'obbligo di emissione del documento di accompagnamento si concentra nella prima circolazione di prodotti «ad imposta assolta», sicché devono ritenersene esclusi i soggetti economici che nella catena di distribuzione rivestono ruoli che ne presuppongono successive movimentazioni come, ad esempio, i distributori all'ingrosso o i rivenditori di merci (nella C.M. 15.4.2014, n. 4/D sono fornite precisazioni anche in ordine alla specifica disciplina applicabile alla circolazione della birra e degli oli lubrificanti).

CONTROVERSIE sulla MANCATA EMISSIONE della BOLLA di ACCOMPAGNAMENTO: secondo la C.M. 10.7.1998, n. 180 devono considerarsi **estinte** per effetto della **soppressione** del principio della **fissità** delle **sanzioni** tributarie (art. 20, L. 4/1929 [CFF ❷ 9220]) e dell'**introduzione** del «**favor rei**» (art. 3, D.Lgs. 472/1997 [CFF ❷ 9466]).

NORMATIVA VIGENTE: è quella relativa alle **tipografie autorizzate** ed al **controllo** durante il trasporto (che è attribuito in via **esclusiva** alla **G.d.F.**) (art. 1, co. 2, D.P.R. 472/1996).

OBBLIGO del DOCUMENTO di TRASPORTO: il principio **generale** di **non obbligatorietà** di documenti di accompagnamento (per i prodotti diversi da quelli sopra descritti) incontra due eccezioni:
- **fatturazione differita**;
- **movimentazione** di beni **a titolo non traslativo** (C.M. 11.10.1996, n. 249).

DOCUMENTO di TRASPORTO e SCONTRINO FISCALE: nel caso di cessione di beni con fatturazione immediata, non è obbligatoria l'emissione dello scontrino fiscale, né occorre emettere il documento di trasporto. La **fatturazione differita** è consentita a condizione che sia **preceduta** dall'emissione del **D.d.t.** contenente i dati di individuazione del fornitore, del cliente e dell'eventuale vettore, nonché la natura, qualità e quantità dei beni consegnati o spediti (vedi a lato). La fattura differita deve riportare data e numero del D.d.t. cui si riferisce. Lo **scontrino fiscale** può **sostituire** il **D.d.t.** per consentire l'emissione della fattura differita, a condizione che lo scontrino riporti natura, qualità e quantità dell'operazione e che sia **integrato** con i **dati identificativi** e il **codice fiscale** del **cliente**.

CARATTERISTICHE del D.d.T.: esso deve essere emesso almeno in **duplice copia** (C.M. 11.10.1996, n. 249) e contenere (art. 1, co. 3, D.P.R. 472/1996 [CFF ❶ 1537a]) l'indicazione della **data**, delle generalità del **cedente**, del **cessionario** e dell'eventuale impresa **incaricata del trasporto** (= vettore). **I beni trasportati** devono essere precisati per **natura**, **qualità** e **quantità** (vedi fac-simile sopra). La quantità **può** essere espressa **solo in cifre.**

CONSERVAZIONE del D.d.T.: si applicano le **disposizioni** dell'art. 39, co. 3, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 239] (C.M. 16.9.1996, n. 225). In merito agli obblighi di **conservazione** di **fatture** e **D.d.t.** da parte di **vettori** e **spedizionieri** vedi la R.M. 28.2.2008, n. 67/E.

INVIO del D.d.T.: può essere regolarmente effettuato **anche attraverso** posta elettronica, fax, telex propri o di terzi (Circ. Assonime 16.10.1996, n. 108). Riguardo agli obblighi di **trasmissione** di **fatture** e **D.d.t** da parte di **vettori** e **spedizionieri** vedi la R.M. 28.2.2008, n. 67/E.

NUMERAZIONE del D.d.T.: il D.d.t. **deve essere numerato progressivamente** (Circ. Assonime 16.10.1996, n. 108; C.M. 16.9.1996, n. 225). La C.M. 23.7.1998, n. 193, invece, prevede che il ricevente la merce non debba

Documento di trasporto

Ditta Rossi Giuseppe
Via Roma 10
38100 TRENTO
P.Iva .....

Spett.le
Sigma S.r.l.
Via Torre Verde 25
20100 MILANO

Documento di trasporto
n. ..... **del** .....

Descrizione dei beni:
– natura .....
– qualità .....
– quantità .....

Incaricato del trasporto:
.....

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

numerare il D.d.t.

TRASPORTI di BENI con FATTURAZIONE DIFFERITA: per poter usufruire della fatturazione differita, alla cui finalità è destinato il D.d.t., il documento di trasporto deve essere emesso **prima** dell'**inizio** del **trasporto** o della **consegna** (C.M. 16.9.1996, n. 225). In caso di fatturazione differita delle **cessioni di beni con triangolazione** (art. 21, co. 4, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 221]), il D.d.t. deve indicare che i beni ceduti vengono inviati direttamente al secondo cessionario (C.M. 22.12.1998, n. 288).

SPEDIZIONE di BENI per POSTA: i **documenti postali**, se contengono le indicazioni richieste per il documento di trasporto, sono **idonei** a legittimare la **fatturazione differita**.

MOVIMENTAZIONE di BENI a TITOLO NON TRASLATIVO della PROPRIETÀ: il documento di trasporto **emesso** ai sensi dell'art. 1, co. 3, D.P.R. 472/1996 [CFF ❶ 1537a] e **conservato** ai sensi dell'art. 39, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 239] da parte di **mittente** e **destinatario**, è sufficiente a **vincere** la **presunzione** di **cessione** o di **acquisto** purché in esso sia espressa la **causale non traslativa** del trasporto (ad es. deposito, lavorazione, commissione, passaggi interni – C.M. 16.9.1996, n. 225). La movimentazione di beni dalla società partecipata alla capogruppo e da quest'ultima al committente rappresenta un'operazione fuori campo Iva a condizione che i beni viaggino accompagnati dal D.d.t. che riporti la **causale non traslativa** del trasporto e gli **estremi** del **contratto** che ha originato la movimentazione, secondo la procedura di reso (R.M. 16.11.2007, n. 335/E).

TRASPORTI di BENI per TENTATA VENDITA: ai fini della **fatturazione differita** gli operatori, all'**uscita dai locali dell'impresa**, possono redigere un **unico documento** di trasporto per tutta la merce caricata; per lo **scarico della merce** in occasione della vendita possono emettere o una **nota di consegna**, o **altro documento idoneo**, per ogni singola cessione effettuata (C.M. 16.9.1996, n. 225). In luogo della nota di consegna è **consentito** l'utilizzo della **scheda clienti**, con le indicazioni richieste per il D.d.t. (C.M. 11.10.1996, n. 249). Ai fini della **fatturazione immediata** gli operatori possono predisporre il **documento** di **trasporto generale** e all'atto della **consegna** dei beni emettere le relative **fatture**. **In alternativa**, può essere istituito un **bollettario** «**a madre e figlia**», di cui la figlia costituisce la fattura da consegnare al cliente mentre la madre costituisce la copia per l'emittente.

CAMPIONARIO di AGENTI e RAPPRESENTANTI: la **ditta** mandante **emette documento** di **consegna** (o **annota** in **apposito registro**) al momento dell'invio del **campionario**. L'agente deve **conservare** tale documento **senza** l'**obbligo** di accompagnare con esso il campionario. Alla **restituzione** del campionario dovrà **emettere** un **documento** di **consegna** contenente l'indicazione che si tratta di beni in campionario resi.

TRASPORTI nell'AMBITO della STESSA IMPRESA: il D.P.R. 627/1978 stabiliva che i soggetti che esercitavano esclusivamente il commercio al minuto godevano dell'esenzione dall'emissione della bolla di accompagnamento per i trasporti dei beni nell'ambito della stessa impresa. Tale esenzione era subordinata alle seguenti condizioni: o che i luoghi suddetti fossero stati regolarmente dichiarati all'Ufficio Iva competente ai sensi dell'art. 35, D.P.R. 633/1972; o che fossero situati nell'ambito dello stesso Comune o di Comuni limitrofi. Conseguentemente, chi avesse svolto una attività di commercio all'ingrosso, o congiuntamente all'ingrosso ed al dettaglio, era obbligato ad emettere bolla di accompagnamento per tutti i trasporti effettuati. Con la soppressione della bolla di accompagnamento si è notevolmente semplificata la problematica dei **trasporti** nell'**ambito** della **stessa impresa**. Ai sensi dell'art. 53, co. 1, D.P.R. 633/1972 **si presumono ceduti i beni acquistati**, **importati** o **prodotti** che **non si trovino** nei **luoghi** in cui il **contribuente esercita** la sua **attività e** dichiarati come tali all'Ufficio Iva territorialmente competente ai sensi dell'art. 35 dello stesso D.P.R. Di conseguenza il trasporto di beni tra i locali denunciati ai fini Iva è ora esonerato dall'emissione di qualsiasi documento di accompagnamento, a prescindere dal tipo di attività esercitata. È doveroso segnalare che mentre tale tesi trova conferma nella Circolare Assonime n. 108 del 16.10.1996 non ha invece completo riscontro nella C.M. 16.9.1996, n. 225/E del Ministero delle Finanze che, al punto 2.3, evidenzia l'obbligo di emissione del documento di accompagnamento anche per i passaggi interni; tale ultima interpretazione appare però in netto contrasto con lo spirito di semplificazione della nuova normativa. Inoltre poiché il concetto è inserito dal Ministero nel paragrafo relativo ai trasporti di beni da consegnare a terzi a titolo non traslativo della proprietà, si deve presumere che riguardi passaggi interni relativi a beni trasportati presso i terzi stessi che non entrano però in possesso dei beni; un esempio di tale situazione potrebbe essere l'ipotesi di un cantiere temporaneo presso terzi non denunciato ai fini Iva.

TRASPORTI tra SEDE e CANTIERI: la problematica dei **trasporti** dalla **sede principale** ai **cantieri** è molto simile a quella esaminata precedentemente. Infatti, anche per tali trasporti condizione necessaria per non dover procedere all'emissione di documenti di accompagnamento è l'avvenuta comunicazione all'Ufficio Iva di apertura dei cantieri. Necessita, pertanto, determinare cosa si intende per cantiere e conseguentemente quando è necessario osservare gli obblighi di cui all'art. 35, D.P.R. 633/1972 (concernente le comunicazioni in caso di inizio, variazione e cessazione di attività). A tal fine la R.M. 18.2.1974, n. 504567del chiarisce che gli obblighi di comunicazione devono essere osservati per le unità operative nell'ambito delle quali si concretizzano riscossioni di denaro e/o movimenti di materiali. Non va comunque dimenticato che il cantiere resta una struttura occasionale di esercizio dell'attività d'impresa e, pertanto, sarà opportuno valutare caso per caso se procedere alla comunicazione di apertura all'Ufficio Iva. in considerazione della dimensione e durata dello stesso. La Commissione Tributaria Centrale, Sez. XI, con decisione 7353 dell'1.10.1986, ha ritenuto necessaria la comunicazione di apertura di un cantiere edile per la costruzione di due palazzine.

VENDITE TRIANGOLARI: le **vendite triangolari** sono quelle **operazioni di cessione di beni in cui intervengono tre soggetti diversi**: il cedente viene incaricato dal cessionario di consegnare beni ad un cliente del cessionario stesso per suo ordine e conto. Per le vendite triangolari gli operatori possono avvalersi della fatturazione immediata o di quella differita.

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

Fatturazione immediata: in questo caso **né il cedente né il cessionario avranno l'obbligo di emettere alcun documento di trasporto.** Il cedente è obbligato ad emettere e inviare al cessionario la fattura immediata entro le ore 24 del giorno di inizio del trasporto delle merci; lo stesso onere è imposto al cessionario nei confronti del proprio cliente. La Circolare n. 42 del 31.10.1974 consente al cessionario di emettere la fattura al proprio cliente entro cinque giorni dal ricevimento della fattura da parte del cedente; tale disposizione non trova però riscontro nel disposto normativo.

ESEMPIO

A (cessionario) acquista da B (cedente) beni che deve vendere a C (cliente);
A incarica B di trasportare e consegnare detti beni direttamente a C;
A e B potranno non emettere alcun documento di trasporto;
sia A che B dovranno emettere ed inviare le rispettive fatture entro le ore 24 del giorno di inizio del trasporto per la consegna delle merci a C.

Fatturazione differita: in tale caso il documento idoneo a consentire la fatturazione differita sia al cedente che al cessionario sarà emesso dal cedente e dovrà contenere oltre agli elementi essenziali previsti per il Documento di Trasporto, i dati identificativi del cedente, del cessionario e del cliente del cessionario (C.M. 11.10.1996, n. 249/E).
Nelle fatture differite è obbligatorio riportare gli estremi del documento di trasporto del cedente. è opportuno altresì che il cedente trasmetta copia del documento di trasporto al cessionario affinché questi possa correttamente adempiere agli obblighi di fatturazione.

ESEMPIO

A (cessionario) acquista da B (cedente) beni che deve vendere a C (cliente).
A incarica B di trasportare e consegnare detti beni direttamente a C.
La ditta B emetterà il documento di trasporto indicando oltre alle proprie generalità e a quelle della ditta A e C, la causale del trasporto «merce consegnatavi per ordine e conto della ditta A».

ESPORTAZIONI: dal 14.3.1997 la **vidimazione** dell'**Ufficio doganale** comprovante l'**esportazione** può essere apposta sul **documento** di **trasporto** nei casi in cui **non** sia necessario presentare la **fattura** per il compimento delle **formalità doganali**. Dal **documento** devono risultare la **destinazione estera** dei beni e l'indicazione del **tipo di operazione** (esportazione tramite commissionario o triangolare). Il documento va **esibito** all'atto del compimento delle **formalità doganali**. Per costituire prova dell'avvenuta esportazione, il D.d.t. dovrà essere integrato con l'indicazione dell'uscita dei beni dalla Comunità, apposta dall'Ufficio doganale dove sono state effettuate le formalità doganali (C.M. 13.2.1997, n. 35).

CESSIONI INTRACOMUNITARIE: se ci si vuole avvalere della **fatturazione differita** per i beni trasportati nel territorio di altro Stato membro occorre emettere il D.d.t. con le **modalità** previste per le **cessioni interne**.

CESSIONI INTRACOMUNITARIE – PROVA della FUORIUSCITA del BENE: nella R.M. 24.7.2014, n. 71/E l'Agenzia delle Entrate ha ribadito che, in considerazione della mancanza, nell'ordinamento interno, di una norma che determini i documenti in grado di dimostrare l'avvenuto trasferimento di beni dall'Italia ad altro Stato membro Ue, l'amministrazione ha stabilito che possa costituire prova idonea a tal fine «l'esibizione del documento di trasporto da cui si evince l'uscita delle merci dal territorio dello Stato per l'inoltro ad un soggetto passivo d'imposta identificato in altro Paese comunitario». Nella R.M. 28.11.2007, n. 345/E, era già stato chiarito che al fine di dimostrare l'avvenuta spedizione di merci in altro Stato Ue è sufficiente conservare la fattura di vendita all'acquirente comunitario, i modelli INTRASTAT, un documento di trasporto «CMR» («Convention des Marchandises par Route» o «Lettera di vettura internazionale») debitamente firmato dal trasportatore e dal destinatario e la rimessa bancaria dell'acquirente relativa al pagamento della merce.

INTRODUZIONE ed ESTRAZIONE da DEPOSITI IVA: l'introduzione e l'estrazione dei beni da **depositi Iva** (art. 50-bis, D.L. 331/1993, conv. con L. 427/1993 **[CFF ❶ 1271a]** – vedi pagg. 205 e segg. [DEPOSITI IVA]) devono essere effettuate in base ad un **documento** di **trasporto** o ad un documento amministrativo o commerciale (art. 4, D.M. 20.10.1997, n. 419 **[CFF ❶ 1595]**). Il **cessionario italiano** che estrae i beni acquistati con fattura emessa dal cedente comunitario deve effettuare una **doppia registrazione** della **fattura d'acquisto** (R.M. 22.5.2003, n. 113/E).

SCAMBI con la REPUBBLICA di S. MARINO: l'obbligo di emissione del documento di trasporto da parte dell'operatore italiano, che invia beni a soggetti aventi sede o domicilio fiscale nella Repubblica di S. Marino, **permane anche in caso** di trasporto di beni con **fatturazione immediata** (C.M. 16.9.1996, n. 225). Stessa presa di posizione è stata espressa dall'Amministrazione di S. Marino con Comunicato del 13.9.1996.

TRASPORTI PROMISCUI di BENI ASSOGGETTATI e NON all'OBBLIGO della BOLLA: la bolla di accompagnamento può includere **anche** beni **non più soggetti** all'obbligo della stessa e svolgere le **funzioni** del nuovo D.d.t. (C.M. 11.10.1996, n. 249).

IPOTESI PARTICOLARI: per i prodotti contenenti alcool **esente da accisa non** vige l'**obbligo** della **bolla** di **accompagnamento** e sono, pertanto, soggetti al **D.d.t.** (C.M. 27.6.1997, n. 186). L'obbligo del D.d.t. vale **anche** per i prodotti **non destinati** a **depositi fiscali** o dichiarati per **usi esenti**, nonché per i profumi prodotti con alcool denaturato.

CONTRASSEGNO IVA: vedi G.P.F. 1/2009, pag. 109.

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

IVA PROFESSIONISTI ed ARTISTI

(art. 5, D.P.R. 26.10.1972, n. 633 [CFF ❶ 205])

LAVORATORI AUTONOMI SOGGETTI ad IVA (art. 5, co. 1, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 205]): sono **coloro** che **esercitano** per **professione abituale**, anche se non in via esclusiva, qualsiasi **attività di lavoro autonomo** che non sia esplicitamente esclusa da Iva.
Rientra nell'esercizio di arti e professioni lo svolgimento di tale attività da parte di **persone fisiche**, **società semplici** od **associazioni senza personalità** giuridica costituite fra persone fisiche (le operazioni delle società di capitali, nonché delle S.n.c. e delle S.a.s. si considerano in ogni caso effettuate nell'esercizio d'impresa). A questa regola generale sono poste **eccezioni soggettive** (soggetti esclusi) **ed eccezioni oggettive** (attività escluse). Sono in **ogni caso esclusi** da Iva i **lavoratori autonomi occasionali**.

ATTIVITÀ di LAVORO AUTONOMO: ai sensi dell'art. 2222 c.c., si ha attività di lavoro autonomo quando una persona si obbliga a compiere verso un corrispettivo un'opera o un servizio con lavoro prevalentemente proprio e **senza vincolo di subordinazione**. L'attività di lavoro autonomo si differenzia dall'attività di lavoro dipendente perché nei contratti d'opera c'è la completa autonomia del prestatore di servizio nell'organizzare la propria attività secondo criteri discrezionali. Il lavoratore autonomo si distingue dall'imprenditore perché non opera attraverso un'organizzazione di mezzi, ma con il lavoro proprio e dei suoi sostituti ed ausiliari.

PROFESSIONALITÀ: si ha professionalità quando l'attività viene esercitata in **modo abituale** e **non occasionale**. Si considera abituale un'attività esercitata in modo continuativo. Non viene, invece, richiesta l'esclusività: è, infatti, possibile che l'attività di lavoro autonomo venga esercitata insieme all'attività di lavoro dipendente.

COLLABORAZIONI COORDINATE e CONTINUATIVE e LAVORO a PROGETTO (art. 5, co. 2, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 205]): dal 2001 sono in via generale **escluse** da Iva le **prestazioni** dei **collaboratori coordinati e continuativi**, ovvero, nel **settore privato**, collaborazioni a **progetto**, a seguito della riforma «Biagi» (amministratori e sindaci di società, collaboratori di giornali e riviste, ecc.) in quanto attività assimilate al **lavoro dipendente**. Continua ad applicarsi l'Iva solo per i professionisti che svolgono collaborazioni oggetto dell'attività abituale. Ad esempio: il commercialista che svolge anche attività di amministratore di società, deve fatturare con Iva il compenso per l'attività di amministratore. **Non** si considera effettuata nell'esercizio di arti e professioni, ed è quindi esclusa da Iva, l'attività di levata dei **protesti** dei **segretari** comunali. Dall'1.1.1994 sono considerate escluse da Iva anche le prestazioni di vigilanza e custodia delle **guardie giurate**, per effetto dell'art. 5, co. 2, D.P.R. 633/1972 **[CFF ❶ 205]**, modif. dall'art. 2, co. 1, lett. a), D.L. 557/1993, conv. con L. 133/1994.

CUSTODI GIUDIZIARI: il custode giudiziario **non** viene classificato come autonomo **soggetto d'imposta**, ma semplice **rappresentante** che subentra nella gestione aziendale in luogo del titolare, senza far cessare l'attività della stessa (R.M. 14.8.1996, n. 184).

DIRITTI d'AUTORE (art. 3, co. 4, lett. a), D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 203]): non sono considerate in regime Iva **le cessioni, concessioni, licenze e simili relative a diritti d'autore** effettuate dagli **autori stessi** o dai loro eredi o legatari, anche se l'autore è professionista o artista, con le **seguenti eccezioni** (vedi anche Norma di comportamento 137 dell'AdC di Milano):
- disegni e opere di **architettura**;
- opere **cinematografiche**;
- qualsiasi opera o diritto concesso ad imprese ed **utilizzato** ai fini di **pubblicità commerciale**;
- cessioni o concessioni di diritti da parte di soggetti **diversi dall'autore** o **suo erede** se vi è il requisito della abitualità.

PRESTAZIONI degli INTERPRETI: i **compensi** percepiti da **interpreti** ed **esecutori** di composizioni musicali sono da **assoggettare** ad **Iva**. Il diritto dell'interprete non è assimilabile a quello dell'autore (R.M. 19.6.1997, n. 143). Per le prestazioni dei **traduttori** vedi C.M. 10.6.1998, n. 147.

PRESTAZIONI SPORTIVE: il rapporto sportivo-società si configura come contratto di lavoro autonomo e le relative prestazioni vengono inquadrate fra quelle inerenti ai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa (ora lavoro a progetto) quando ricorre **almeno uno** dei seguenti requisiti (art. 3, L. 91/1981 [CFF ❷ 5328]):
- l'attività sia svolta nell'ambito di una singola manifestazione sportiva o di più manifestazioni fra loro collegate in un breve periodo;
- l'atleta non sia contrattualmente vincolato per ciò che riguarda la frequenza di sedute di preparazione o allenamento;
- la prestazione non superi 8 ore settimanali o 5 giorni ogni mese o 30 giorni ogni anno.

ATTIVITÀ dei FOTOGRAFI: è considerata attività di lavoro autonomo quando **non comporta** l'**organizzazione** di vari fattori produttivi che assumono la **prevalenza** rispetto alla componente personale del fotografo, nel qual caso è considerata **attività d'impresa** (R.M. 17.7.1996, n. 129).

AMMINISTRATORI di CONDOMINIO: se svolgono, in maniera **sistematica** e **abituale**, l'attività di amministrazione di **più condomini** rientrano fra i lavoratori autonomi **soggetti Iva** indipendentemente dalla natura giuridica del rapporto intrattenuto con il singolo condomino e dall'esercizio di altre attività economiche. Negli **altri casi** si configura un rapporto di **collaborazione** coordinata e continuativa (C.M. 24.12.1992, n. 77). Secondo la Corte di Cassazione l'**amministratore** di

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

una**pluralità** di **condomini** è **soggetto passivo Iva** se utilizza **mezzi organizzati** (fotocopiatrici, calcolatori, computer ecc.), mentre in caso contrario rientra nella collaborazione coordinata e continuativa (Cass. 24.7.1996, n. 6671). A partire dall'1.1.1998 il condominio rientra tra i **sostituti** d'**imposta**: gli amministratori devono effettuare la **ritenuta d'acconto** sui compensi di lavoro dipendente (ad es. portinai) e di lavoro autonomo corrisposti (compresi quelli erogati a loro stessi).

DIPENDENTI della PUBBLICA AMMINISTRAZIONE: se svolgono **attività professionale** con carattere **abituale sistematico** e **non occasionale**, sono soggetti passivi Iva (R.M. 26.5.1998, n. 44).

OPERAZIONI IMPONIBILI: sono **imponibili Iva** con aliquota 22% tutti i compensi ed i corrispettivi ricevuti dai professionisti a fronte di:

- **prestazioni** professionali o artistiche;
- **cessioni** di **beni inerenti l'attività professionale o artistica** (comprese le opere d'arte per gli artisti) e di **beni strumentali** (esclusi quelli ad Iva non detratta all'acquisto);
- **rimborsi di spese forfetari** o di spese che **non** siano sostenute **in nome e per conto del cliente** purché idoneamente **documentate**;
- **autoconsumo di beni**: si considera una base imponibile pari al **valore normale** dei **beni** relativi all'attività destinati al consumo personale o familiare, o a scopi estranei alla professione (esclusi i beni per cui l'Iva all'atto dell'acquisto non è stata detratta integralmente).

AUTOCONSUMO di SERVIZI: a differenza dell'autoconsumo di beni, l'autoconsumo di servizi del professionista (ad es. prestazioni di servizi rese ad un familiare) **non** è **soggetto** ad **Iva** nemmeno se l'imposta afferente gli acquisti di beni e servizi relativi alla prestazione è stata detratta.

PROCEDURE CONCORSUALI: la R.M. 3.4.2008, n. 127/E ha precisato che il professionista, insinuato al passivo nell'ambito di una procedura concorsuale, nel caso in cui il **piano** di **riparto** preveda un **parziale pagamento** del suo credito (credito privilegiato) per prestazioni professionali rese ante procedura, è tenuto ad emettere **fattura** per un importo complessivo corrispondente a quello ricevuto dal curatore, dal quale deve essere **scorporata** l'**Iva relativa**. Pertanto, se l'importo liquidato è inferiore rispetto a quello spettante (comprensivo di Iva), il professionista è tenuto in fattura a ridurre proporzionalmente la base imponibile e l'imposta relativa.

INIZIO ATTIVITÀ – VARIAZIONE – CESSAZIONE: vedi pagg. 237 e segg. [DICHIARAZIONE di INIZIO, VARIAZIONE, CESSAZIONE dell'ATTIVITÀ].

CESSIONE di BENI STRUMENTALI: in genere se l'Iva addebitata al professionista al momento dell'acquisto è stata **integralmente detratta**, il professionista all'atto della successiva cessione è tenuto ad **emettere fattura** e ad **assoggettare** il corrispettivo ad **Iva**; se oggetto della cessione è un bene che è stato acquistato o importato **senza diritto** alla **detrazione totale dell'imposta**, la successiva cessione è **esente** da **Iva** (art. 10, co. 27-quinquies, D.P.R. 633/1972). Per le cessioni di beni per il cui acquisto o importazione è stata ridotta la detrazione ai sensi dell'art. 19-bis.1, D.P.R. 633/1972 (indetraibilità oggettiva) si rinvia alle disposizioni di cui all'art. 13, co. 5, D.P.R. 633/1972, che prevedono che la base imponibile sia determinata applicando la medesima percentuale di detraibilità utilizzata in sede di acquisto. **Non** concorrono a formare il **volume d'affari** le cessioni di **beni ammortizzabili**.

ACQUISTO di IMMOBILE STRUMENTALE da PARTE di uno STUDIO ASSOCIATO: la R.M. 15.2.2008, n. 48/E ha precisato in merito all'acquisto da parte di uno studio professionale di un **immobile strumentale** (categoria A/10) che:

- anche se lo studio associato è privo di personalità giuridica per cui gli effetti dell'acquisto si producono nei confronti dei singoli associati, allo stesso compete il diritto di detrarre l'Iva assolta sull'acquisto a condizione che la destinazione strumentale risulti dall'atto di acquisto o da altra idonea documentazione;
- nell'ipotesi di scioglimento dello studio associato, la retrocessione dell'immobile strumentale agli associati deve essere autofatturata con addebito di Iva.

VENDITA di IMMOBILE STRUMENTALE: il D.L. 83/2012 (convertito nella L. 134/2012) ha significativamente riscritto la disciplina Iva per gli immobili di imprese e professionisti, con la conseguenza di rendere meno oneroso l'autoconsumo al momento della cessazione dell'attività. **Dal 26.6.2012 per le cessioni** - con l'eccezione degli immobili costruiti (o ripristinati) - **il regime naturale è sempre quello dell'esenzione** (escluso il caso in cui la vendita sia posta in essere dalle imprese di costruzione/ristrutturazione e quello in cui il cedente abbia optato per l'imponibilità), a prescindere dalle caratteristiche del cessionario, anche per i fabbricati strumentali per natura come uffici, negozi o capannoni. Lo stesso regime previsto per le cessioni trova ora pacifica applicazione anche nelle situazioni di **autoconsumo o assegnazione ai soci**. Pertanto, nell'ipotesi di scioglimento dello studio associato, la retrocessione dell'immobile strumentale agli associati deve essere autofatturata in esenzione Iva.

CONTRIBUTI PREVIDENZIALI: dal 24.2.1995 il contributo previdenziale da versare alle Casse di categoria (in generale pari al **2%**; al 4% per dottori commercialisti ed esperti contabili e geometri e, dall'1.1.2011, per ingegneri e architetti), addebitato in fattura, concorre a **formare** la **base imponibile Iva**, ferma restando l'esclusione da Irpef e ritenuta (art. 16, D.L. 41/1995, conv. con L. 85/1995 [CFF ❶ 1442]). La percentuale del **contributo Inps** che i professionisti possono addebitare in via **definitiva** ai committenti fa parte della **base imponibile Iva** ed è inoltre assoggettata ad **Irpef** e **ritenuta** (R.M. 11.7.1996, n. 109).

FATTURAZIONE (art. 21 [CFF ❶ 221]): la fattura deve essere emessa al momento di effettuazione della prestazione, che per le prestazioni di servizi corrisponde all'atto del **pagamento**.

IVA per OPERAZIONI UE ed EXTRA-UE: **dall'1.1.2013**, per opera delle norme del decreto legge «salva infrazioni» confluite

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

nella legge di stabilità 2013, i soggetti stabiliti in Italia devono fatturare anche le cessioni di beni e le**prestazioni di servizi** che si collocano al di fuori dell'ambito territoriale di applicazione della direttiva Iva, operazioni che fino al 31.12.2012 erano escluse dall'obbligo di emissione della fattura. Ma l'estensione dell'obbligo interessa, sia pure in modo più limitato, anche le operazioni effettuate in altri paesi dell'Ue. In particolare, tra le numerose modifiche in materia di fatturazione introdotte per recepire la direttiva 2010/45/Ue, quelle contenute nel nuovo comma 6-bis aggiunto all'art. 21, D.P.R. 633/1972 fanno obbligo ai soggetti passivi stabiliti nel territorio dello stato (quindi anche i professionisti) di **emettere la fattura anche per le seguenti operazioni non soggette all'imposta per carenza del requisito della territorialità**:

a) cessioni di beni e **prestazioni di servizi**, diverse da quelle di cui all'art. 10, nn. da 1) a 4) e 9), D.P.R. 633/1972, effettuate nei confronti di un soggetto passivo che è debitore dell'imposta in un altro stato membro dell'Ue, indicando sulla fattura l'annotazione «inversione contabile»;
b) cessioni di beni e **prestazioni di servizi** che si considerano effettuate fuori dell'Ue, indicando sulla fattura l'annotazione «operazione non soggetta».

In caso di inosservanza, si applicherà la sanzione dell'art. 6, co. 2, D.Lgs. 471/1997, la cui portata è stata estesa, appunto, all'omessa documentazione di operazioni «non soggette».

Operazioni Ue: per le **operazioni sub a)**, la nuova disposizione estende l'obbligo di fatturazione, finora previsto soltanto per le prestazioni di servizi generiche rese a soggetti passivi identificati in altri paesi Ue, a tutte le operazioni (cessioni e prestazioni) territoriali in altro stato membro per le quali, analogamente alle predette prestazioni generiche, l'imposta sia dovuta dal destinatario con il meccanismo dell'inversione contabile. Per verificare la sussistenza o meno dell'obbligo, quindi, occorre previamente accertare chi sia il debitore dell'imposta in base alla disciplina dello stato membro di tassazione:

› se debitore è il destinatario dell'operazione, il fornitore nazionale deve emettere fattura in regime di «inversione contabile», ai sensi dell'art. 21, co. 6-bis, D.P.R. 633/1972.
› se debitore è invece il fornitore nazionale, questi sarà tenuto a identificarsi ai fini Iva e a fatturare l'operazione secondo la normativa dello stato membro, per cui non dovrà emettere (anche) la fattura «italiana».

Operazioni extraUe: nell'**ipotesi sub b)**, il fornitore stabilito in Italia che effettua un'operazione che, secondo i criteri di territorialità, si considera effettuata fuori dell'Ue, deve in ogni caso emettere fattura «non soggetta», ai sensi dell'art. 21, co. 6-bis.

Può trattarsi, per esempio, della prestazione di servizi generici a soggetti passivi extraUe, oppure di un lavoro edile su un immobile situato in un paese extraUe, oppure di una cessione di beni allo stato estero. In quest'ultimo caso, peraltro, se il cessionario è un operatore stabilito in un paese «black list», scatterà anche l'obbligo di effettuare la comunicazione di cui all'art. 1, D.L. 40/2010, fino ad oggi insussistente per effetto dell'inesistenza dell'obbligo di fatturazione e registrazione.

L'ampliamento degli obblighi di fatturazione si tradurrà automaticamente nell'**aumento del volume d'affari** dei soggetti che effettuano le suddette operazioni extraterritoriali, con conseguente possibile pregiudizio sulla fruizione di varie disposizioni agevolative (liquidazioni trimestrali, accesso al regime per cassa, presupposto del rimborso collegato alla percentuale di operazioni non imponibili rispetto al fatturato ecc.).

Gli effetti sono invece sterilizzati sulla determinazione dello status di «esportatore abituale», ai cui fini è infatti stabilito che non si tiene conto, nel volume d'affari, delle operazioni di cui al comma 6-bis dell'art. 21, D.P.R. 633/1972.

Professionista (commercialista) con Cassa di previdenza

Mario Rossi, Via ..... – 20100 Milano
C.F. .....
P. Iva .....

Spett.le Beta S.p.A.
Via ..... – 00195 Roma
P. Iva. .....

Milano, 5.2.2013

Fattura n. 35/2013

Sessioni informative	€	165,27
Viaggio a Roma (forfait)	€	371,85
Onorari	€	**490,63**
Totale compensi	€	1.027,75
Imponibile Irpef	€	**1.027,75**
Cassa Previd. e Assist. 4% su 1.027,75	€	41,11
Imponibile Iva	€	1.068,86
Iva 22%	€	235,14
Spese escluse Iva (imposta di registro) (art. 15, D.P.R. 633/72)	€	129,11
Totale	€	**1.433,11**
Ritenuta Irpef 20% su 1.027,75	€	– 205,56
Netto da pagare	€	**1.227,55**

PAGAMENTO ANTICIPATO – ACCONTO: va fatturato **nel giorno dell'incasso** anche se non è eseguita in tutto o in parte la prestazione.

ONORARI da INCASSARE: l'Iva diviene esigibile al pagamento della prestazione e **comunque** alla data di emissione della fattura. Pertanto i **professionisti** possono inviare in luogo della parcella una **comunicazione** denominata «Comunicazione Onorari e Spese da fatturare all'atto del pagamento» (cd. «progetto di parcella») o simili e provvedere al rilascio della fattura vera e propria solo al momento del pagamento. Con riferimento all'imponibilità Iva dei compensi percepiti successivamente alla cessazione dell'attività, si veda a pag. 20 [COMPENSI CONSEGUITI DOPO la CESSAZIONE dell'ATTIVITÀ].

IMPOSTA di BOLLO e FATTURA: vedi pag. 360 [IMPOSTA di BOLLO].

BOLLETTARIO (dal 28.6.2001): i **professionisti e artisti** con volume d'affari fino a € **400.000** possono emettere, entro il giorno dell'**incasso, bolletta a ricalco a «madre e figlia»** (D.M. 31.10.1974 [CFF ❶ 771]); tali bollette sono raccolte in un **bollettario numerato**. La bolletta-figlia, da consegnare al cliente, **sostituisce la fattura**; la bolletta-madre serve come

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

copia fattura e sostituisce**anche il registro Iva delle fatture emesse**. Dal 21.2.1997 il bollettario può anche essere utilizzato ai fini delle**imposte dirette** per annotare le operazioni attive non soggette ad Iva (art. 2, co. 2, D.P.R. 695/1996 [CFF ❶ 1554b]).

REGIME IVA di PROFESSIONISTI ed ARTISTI: I professionisti e gli artisti determinano l'Iva con il **regime normale, salvo che, sussistendone i requisiti, adottino** il nuovo **regime** forfettario; il regime dei **contribuenti minimi è stato** abrogato dal co. 85, art.1, L. 23.12.2014, n.190, ma è stato prorogato per i soggetti che iniziano l'attività nel 2015 dall'art. 10, co. 12-undecies, D.L. 31.12.2014, n.192. Il limite di € **400.000** relativo al volume d'affari Iva individua i contribuenti ammessi ad esercitare l'opzione per la liquidazione Iva trimestrale anziché per quella mensile.

CONTABILITÀ SEMPLIFICATA – REGIME NATURALE: i professionisti e gli artisti, a prescindere dall'ammontare dei compensi dell'anno precedente, rientrano **sempre** nel regime di **contabilità semplificata** (salvo il regime forfetario e dei minimi). Fino al 20.2.1997 se i compensi percepiti nell'anno precedente erano superiori a € **309.874,14** (attualmente a € **400.000**) la **contabilità ordinaria** era **obbligatoria**. La contabilità ordinaria sarà tenuta **solo** a seguito di **opzione**, da comunicare nella **dichiarazione annuale Iva** o in quella di **inizio attività**. L'opzione ha effetto per almeno un anno (art. 3, co. 1, D.P.R. 442/1997 [CFF ❶ 1603]).

CONTABILITÀ ORDINARIA – OPZIONE ESPRESSA PRIMA del 1997: l'opzione per la contabilità ordinaria espressa nei **periodi precedenti** il **1997** rimane **valida** se il contribuente ha **continuato** a tenere le **scritture contabili ordinarie**. Ai fini del computo del triennio l'opzione si intende effettuata a decorrere dal periodo d'imposta in corso all'1.1.1996 (C.M. 19.2.1997, n. 45).

INIZIO ATTIVITÀ: i soggetti che **iniziano** l'esercizio di una professione adottano, a decorrere dal 2015, il regime forfetario se presumono di **non superare** nel corso d'anno i **limiti** previsti. Con Provv. 3.6.2015, prot. 75295 è stato approvato il modello AA9/12 necessario per presentare domanda di inizio attività, variazione dati o cessazione di attività ai fini Iva. Il modello recepisce le novità apportate dall'art. 1, co. 54, L. 23.12.2014, n. 190 relativamente al nuovo regime fiscale forfetario. Nel quadro B è presente un apposito rigo nel quale indicare il regime fiscale agevolato che il contribuente intende adottare se ritiene di essere in possesso dei necessari requisiti (regime di vantaggio per imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità, abrogato ma ancora prorogato per coloro che hanno iniziato l'attività nel 2015, o regime forfetario dei contribuenti esercenti attività d'impresa, arti o professioni). L'Agenzia delle Entrate, con comunicato stampa del 31.12.2014, aveva chiarito che chi avesse desiderato avviare una nuova attività imprenditoriale o professionale avrebbe potuto utilizzare il modello allora in vigore, barrando la casella relativa al regime fiscale di vantaggio per imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità, in attesa dell'approvazione del nuovo modello.

CONTABILITÀ IVA – REGIME NORMALE: professionisti ed artisti (e loro società semplici o associazioni) devono tenere il **registro fatture emesse** e il **registro Iva acquisti**, oltre ai registri previsti per le imposte dirette (**Registro degli incassi e dei pagamenti** per i soggetti in contabilità semplificata; **Registro cronologico** e **Registro beni ammortizzabili**).
Dall'1.1.2002 i professionisti ed artisti che hanno optato per il regime di **contabilità ordinaria** possono **non tenere i registri** prescritti ai fini Iva se:
- le registrazioni siano effettuate nel registro cronologico (vedi pag. 122 [REGISTRO CRONOLOGICO]) nei termini previsti per i relativi registri;
- su richiesta dell'Amministrazione finanziaria, siano forniti, in forma sistematica, gli stessi dati che sarebbe stato necessario annotare nei registri per i quali ci si avvale della facoltà in esame.

Le annotazioni nel registro cronologico sono equiparate a tutti gli effetti a quelle previste nei registri prescritti ai fini Iva (art. 14, co. 3, D.P.R. 7.12.2001, n. 435 [CFF ❶ 1743]). Per i soggetti in **contabilità semplificata**, il **registro degli incassi e dei pagamenti** può essere sostituito dai registri Iva, purché contengano gli stessi dati e siano tenuti con le medesime modalità.

REGIME dei CONTRIBUENTI MINIMI (abrogato dal co. 85, art.1, L. 23.12.2014, n. 190, prorogato per i soggetti che iniziano l'attività nel 2015 dall'art. 10, co. 12-undecies, D.L. 31.12.2014, n. 192): l'art. 1, co. 96-117 della L. 244/2007 [CFF ❶ 1840] ha introdotto il **regime** contabile-fiscale cd. «**regime dei contribuenti minimi**» a decorrere dall'**1.1.2008**. Tale regime si applica alle persone fisiche esercenti attività di arti e professioni che nell'anno precedente hanno registrato **ricavi non superiori** ad **30.000** (da ragguagliare all'anno) e nel triennio solare precedente non hanno effettuato acquisti di beni strumentali superiori ad € 15.000. Ai fini Iva tale regime prevede l'**emissione** delle **fatture** senza l'addebito dell'Iva a titolo di rivalsa e di conseguenza **non** è possibile portare in **detrazione** l'Iva afferente gli acquisti.
Ai sensi dell'art. 27, D.L. 98/2011, conv. con L. 111/2011, per favorire la **costituzione** di **nuove imprese** da parte di **giovani** o di chi ha **perso** il **lavoro**, **dall'1.1.2012** il **regime** dei **contribuenti minimi** si applica, per il **periodo d'imposta** in cui l'attività è **iniziata** e anche **oltre** il **quarto periodo d'imposta** successivo a quello di **inizio**, ma **non oltre** il periodo d'imposta in cui il contribuente **compie** il **35° anno di età,** e al verificarsi di **determinate condizioni**, solo alle **persone fisiche** che intraprendono un'attività d'**impresa**, **arte** o **professione dopo il 31.12.2007**. L'**imposta sostitutiva** di Irpef e relative addizionali regionale e comunale Irpef è ridotta al **5%**.
L'art. 1, co. 54 - 89, L. 190/2014, ha introdotto il regime dei «**contribuenti forfetari**» a decorrere **dall'1.1.2015** (vd. par. seg.).
Con C.M. 8.4.2016, n. 12/E l'Agenzia delle Entrate ha confermato che i contribuenti che hanno aderito al regime di vantaggio di cui all'art. 27, co. 1, D.L. 98/2011, potranno continuare ad avvalersene per il periodo che residua al compimento del quinquennio agevolato e comunque fino al trentacinquesimo anno di età. Ad analoghe conclusioni si può giungere con riferimento ai soggetti che si sono avvalsi della proroga del regime di vantaggio disposta dall'art. 10, co. 12-undecies, L. 11/2015.

NUOVO REGIME FORFETARIO: l'art. 1, commi da 54 a 89, L. 23.12.2014, n. 190, così come modificato dall'art. 1, co. da 111 a 113, L. 28.12.2015, n. 208 (Legge di Stabilità 2016), ha introdotto un nuovo regime forfetario che sostituisce il regime delle nuove

nunziospano63 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

iniziative produttive di cui alla L. 388/2000 e quello dei contribuenti minimi (prorogato per il 2015 dal D.L. 192/2014). Tale regime si applica, come il precedente, alle persone fisiche esercenti attività di arti e professioni ed impresa. Il reddito non deve essere più determinato analiticamente, come differenza tra compensi e costi effettivi, ma esclusivamente in base a criteri di tipo forfetario. Sono previsti specifici coefficienti di redditività variabili a seconda della tipologia di attività esercitata, individuata facendo riferimento alla codifica Ateco 2007. L'imposta sostitutiva, nel precedente regime pari al 5%, passa al 15%; per il primo anno di attività e per i quattro successivi, l'aliquota dell'imposta sostitutiva è ridotta al 5%. Possono accedervi i soggetti: che hanno conseguito ricavi o percepito compensi inferiori a specifici limiti differenziati in relazione al codice ATECO che contraddistingue l'attività esercitata; che hanno sostenuto spese per ammontare complessivo inferiore a € 5.000 lordi per lavoro dipendente, accessorio, collaborazioni ex art. 50, co. 1, lett. b) e c), T.U.I.R. (anche a progetto), associati in partecipazione, familiari che prestano lavoro (art. 60 T.U.I.R.); che possiedono beni strumentali il cui costo complessivo, al lordo degli ammortamenti, alla chiusura dell'esercizio non abbia superato € 20.000.

Non possono usufruire del regime forfetario:

- le persone fisiche che si avvalgono di regimi speciali ai fini Iva,
- i soggetti non residenti (a eccezione di quelli residenti in uno Stato Ue o aderente all'accordo sullo Spazio economico europeo che assicuri un adeguato scambio di informazioni e che producono nel territorio Italiano redditi che costituiscono almeno il 75% del reddito prodotto),
- i soggetti che effettuano in via esclusiva o prevalente cessioni di fabbricati o terreni edificabili o mezzi di trasporto nuovi;
- gli esercenti attività d'impresa, arti o professioni che partecipano, contemporaneamente all'esercizio dell'attività, a società di persone o associazioni ex art. 5, D.P.R. 917/1986 o a S.r.l. di cui all'art. 116, D.P.R. 917/1986;
- coloro che nell'anno precedente hanno percepito redditi di lavoro dipendente e assimilati non eccedenti l'importo di € 30.000.

Tali soggetti:

- non addebitano l'Iva in fattura, se non in relazione ad acquisti di beni intracomunitari di importo annuo superiore a € 10.000 (art. 38, co. 5, lett. c), D.L. 30.8.1993) o a servizi ricevuti da non residenti con applicazione dell'inversione contabile (art. 7-ter e seguenti, D.P.R. 633/1972);
- non detraggono l'Iva sugli acquisti di beni e servizi.

L'Agenzia delle Entrate nella C.M. 19.2.2015, n. 6/E, paragrafo 9.2, ha precisato che tale regime costituisce regime naturale per i soggetti che ne possiedono i requisiti, pertanto, per questi ultimi, in assenza di cause di esclusione, è previsto il passaggio automatico al nuovo regime forfetario senza necessità di specifici adempimenti (comunicazione con modello AA9 o utilizzo della dichiarazione Iva).

REGIME FORFETARIO – CHIARIMENTI C.M. 4.4.2016, n. 10/E: la C.M. 4.4.2016, n. 10/E ha fornito numerosi chiarimenti in ordine al regime forfetario di cui all'art. 1, co. da 54 a 89, L. 23.12.2014, n. 190, così come modificato dall'art. 1, co. da 111 a 113, L. 28.12.2015, n. 208 (Legge di Stabilità 2016).

Emissione fattura senza Iva e incasso successivo a mutamento di regime: nel caso in cui un soggetto che applica il regime forfetario emetta una fattura senza esercitare la rivalsa, ma il corrispettivo sia incassato nell'anno successivo, nel quale il contribuente applica il regime ordinario, la fattura non deve essere integrata con l'Iva, dal momento che l'operazione si intende effettuata al momento dell'emissione della fattura ex art. 6, co. 4, D.P.R. 633/1972.

Esonero da «spesometro» e comunicazione operazioni black list: i contribuenti che aderiscono al regime forfetario, anche alla luce di quanto precisato nella relazione illustrativa, possono considerarsi esonerati sia dall'obbligo di presentare il cd. «spesometro» (comunicazione di cui all'art. 21, co. 1, D.L. 31.5.2010, n. 78), sia dall'obbligo di effettuare la comunicazione telematica all'Agenzia delle Entrate delle operazioni effettuate nei confronti di operatori economici aventi sede, residenza o domicilio in Paesi cosiddetti «black list» (comunicazione di cui all'art. 1, co. 1, D.L. 25.3.2010, n. 40);

Obblighi: i soggetti che aderiscono al regime forfetario sono tenuti:

- alla numerazione e conservazione delle fatture di acquisto e delle bollette doganali;
- alla certificazione dei corrispettivi, fatta eccezione per le attività esonerate ai sensi dell'art. 2, D.P.R. 21.12.1996, n. 696, a condizione che i corrispettivi vengano certificati mediante l'annotazione in un apposito registro cronologico, effettuata con le modalità previste dall'art. 24, D.P.R. 633/1972;
- all'integrazione delle fatture per le operazioni in ordine alle quali risultano debitori di imposta indicando l'aliquota e la relativa imposta, da versare entro il giorno 16 del mese successivo a quello di effettuazione delle operazioni, senza diritto alla detrazione della relativa imposta.

Operazioni con soggetti non residenti: l'art. 1, il co. 58, L. 208/2015 individua le disposizioni che devono essere applicate in caso di effettuazione di operazioni attive e passive con operatori non residenti.

Cessioni di beni intracomunitarie: non sono considerate cessioni intracomunitarie le cessioni di beni effettuate nei confronti di soggetti appartenenti ad altro Stato Ue, essendo assimilate alle operazioni interne. Il cedente è tenuto peraltro a indicare nella fattura emessa nei confronti dell'operatore comunitario che l'operazione *«non costituisce cessione intracomunitaria ai sensi dell'articolo 41, comma 2-bis, del D.L. 30 agosto 1993, n. 331»*. Non è richiesta a tali soggetti l'iscrizione nella banca dati Vies, né tantomeno la compilazione degli elenchi riepilogativi Intrastat.

Acquisti di beni intracomunitari: gli acquisti di beni intracomunitari effettuati dai soggetti in regime forfetario sono soggetti, per espressa previsione di legge, alle disposizioni di cui all'art. 38, co. 5, lett. c), D.L. 331/1993, secondo cui non costituiscono acquisti intracomunitari gli acquisti effettuati da particolari categorie di soggetti se l'importo di tali acquisti, effettuati nell'anno solare precedente, non ha superato 10.000 euro e fino a quando, nell'anno in corso, tale limite non

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

sia superato. Se, dunque, gli acquisti da Paesi comunitari non superano l'ammontare di € 10.000, l'Iva verrà assolta dal cedente nel paese di origine dei beni e il cessionario che applica il regime forfetario non ha l'obbligo di iscriversi al Vies, né di compilare gli elenchi riepilogativi Intrastat, salva la possibilità di esercitare l'opzione per l'applicazione dell'imposta in Italia anche prima del raggiungimento della soglia.
Se gli acquisti intracomunitari superano il limite dei 10.000 euro si applicano le ordinarie regole valide per gli acquisti Ue e l'acquisto assume rilevanza in Italia. Conseguentemente il cessionario, che applica il regime forfetario, è tenuto a iscriversi al Vies, ad integrare la fattura rilasciata dal fornitore intracomunitario indicando l'aliquota dovuta e la relativa imposta, che dovrà essere versata entro il giorno 16 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione, senza diritto alla detrazione dell'Iva relativa. Il cessionario sarà infine tenuto a compilare l'elenco riepilogativo degli acquisti intracomunitari.
Prestazioni di servizi ricevute da soggetti non residenti o rese ai medesimi: si applicano, sia per le prestazioni rese a soggetti non residenti che per quelle ricevute dai medesimi le regole ordinarie di cui agli artt. 7-ter e segg. D.P.R. 633/1972.
Importazioni, esportazioni ed operazioni ad esse assimilate: in relazione a tali operazioni si applicano gli artt. 8, 8-bis, 9, 67 e segg., D.P.R. 633/1972. Non è possibile avvalersi della facoltà di effettuare acquisti utilizzando il plafond.

Rettifica della detrazione: nel caso in cui si decida di applicare il regime forfetario è necessario procedere alla rettifica dell'Iva precedentemente detratta negli anni in cui è stato applicato il regime ordinario, ex art. 19-bis2, D.P.R. 633/1972. Nella C.M. 10/E/2016 viene precisato che, nell'ipotesi in cui si aderisca al regime, deve essere operata in un'unica soluzione la rettifica dell'imposta relativa ai beni e servizi non ancora ceduti o non ancora utilizzati, senza attendere il materiale impiego degli stessi, ad esclusione dei beni ammortizzabili, in ordine ai quali la rettifica va eseguita solo nel caso in cui non siano ancora trascorsi 4 anni dall'entrata in funzione, o 10 anni dalla data di acquisto o di ultimazione, nel caso di fabbricati o loro porzioni. La rettifica deve essere effettuata nella dichiarazione Iva relativa all'ultimo anno in cui sono state applicate le regole ordinarie, con versamento in unica soluzione dell'eventuale importo a debito. Nel documento di prassi si precisa altresì che la rettifica della detrazione deve essere operata anche in ipotesi di passaggio dal regime forfetario al regime ordinario; in questo caso la rettifica andrà effettuata nella dichiarazione relativa al primo anno in cui si applicano le regole ordinarie.

Iva ad esigibilità differita: il contribuente che, avendone i requisiti, decide di passare dal regime ordinario a quello forfetario è tenuto a rinunciare al differimento dell'esigibilità. Conseguentemente nella dichiarazione relativa all'ultimo anno in cui è stata applicata l'imposta nei modi ordinari, occorrerà tener conto dell'Iva relativa alle operazioni ad esigibilità differita. La C.M. 10/E/2016 precisa che un analogo comportamento deve essere adottato con riferimento alle operazioni per le quali si è liquidata l'imposta secondo il c.d. regime di Iva per cassa di cui all'art. 32-bis, D.L. 22.6.2012, n. 83.

Utilizzo dell'eccedenza di credito Iva: nel passaggio dal regime ordinario a quello forfetario, operando in dichiarazione IVA le rettifiche previste dall'art. 19-bis2, D.P.R. 633/1972, è possibile che emerga una eccedenza di credito d'imposta; tale eccedenza stessa potrà essere chiesta a rimborso, o utilizzata in compensazione ex art. 17 del D.Lgs. 241/1997, pur in assenza dei presupposti di cui all'art. 30, co. 2 e 3, D.P.R. 633/1972.

REGIME dei MINIMI e FORFETARI: i contribuenti che rientrano in questi regimi:
non addebitano l'Iva in fattura;
- sono esonerati dagli obblighi trimestrali di liquidazione e di versamento, oltre che dagli obblighi di registrazione delle fatture, dei corrispettivi e degli acquisti;
- sono esonerati dalla tenuta e conservazione della contabilità.

Devono, invece, assolvere i seguenti obblighi: numerare e conservare le fatture di acquisto e le bollette doganali, certificare i corrispettivi.
Tali disposizioni sono state confermate, per il nuovo regime fiscale forfetario dall'art. 1, co. 59, L. 23.12.2014, n. 190, secondo cui contribuenti che applicano tale regime sono esonerati da tutti gli obblighi di cui al D.P.R. 633/1972, ad eccezione di quelli relativi alla numerazione e conservazione delle fatture d'acquisto e delle bollette doganali, di certificazione dei corrispettivi e di conservazione dei documenti.

SCELTA del REGIME dei MINIMI nel 2015: l'Agenzia delle Entrate, con R.M. 23.7.2015, n. 67/E, ha chiarito che i soggetti che hanno iniziato la propria attività nel periodo antecedente all'entrata in vigore dell'art. 10, co. 12-undecies, D.L. 31.12.2014, n. 192, conv. con modif. dalla L. 27.2.2015, n. 11, che consentiva la proroga del regime fiscale di vantaggio di cui all'art. 27, commi 1 e 2, D.L. 98/2011, possono avvalersi comunque di tale regime, comunicando la propria scelta, se non lo abbiano già fatto attraverso il modello per le dichiarazioni di inizio attività o variazioni dati, secondo le regole ordinarie, ovvero allegando alla dichiarazione riferita al periodo d'imposta 2015, il modello relativo alle opzioni. Il contribuente che, nel periodo antecedente all'opzione, abbia emesso fattura con Iva e liquidato l'imposta, è tenuto a emettere note di variazione al fine di rettificare l'attribuzione dell'imposta in rivalsa al cessionario o committente, (che, a sua volta, deve registrare la nota di variazione, fermo restando il suo diritto alla restituzione dell'importo pagato al cedente/prestatore) e a effettuare la variazione in aumento dell'Iva sugli acquisti detratta nel primo trimestre, entro 30 giorni dalla data di pubblicazione della R.M. 23.7.2015, n. 67/E (22.8.2015), o entro la prima liquidazione Iva successiva (se scade dopo il suddetto termine).

SCELTA del REGIME dei MINIMI nel 2016: l'Agenzia delle Entrate, con C.M. 8.4.2016, n. 12/E, ha precisato che i soggetti che nel 2015 hanno optato per continuare ad applicare il regime fiscale di vantaggio di cui all'art. 27, co. 1 e 2, D.L. 98/2011, e quelli che hanno optato per il regime ordinario possono revocare l'opzione nel 2016 adottando il regime forfetario in relazione alle modifiche apportate al regime con decorrenza 1.1.2016. Nella C.M. 4.4.2016, n. 10/E l'Agenzia ha altresì precisato che i soggetti che nei primi mesi dell'esercizio 2016 abbiano emesso fatture con annotazione dell'Iva e che abbiano poi deciso di aderire al regime forfetario, possono emettere una nota di variazione entro il 16.5.2016. Il cessionario/

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

committente dovrà registrare la nota di variazione, «salvo il suo diritto alla restituzione dell'importo pagato al cedente o al prestatore a titolo di rivalsa».

REGISTRAZIONE FATTURE EMESSE (art. 23, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 223]): la registrazione deve essere effettuata entro **15 giorni** dalla **data di emissione**, nell'ordine della loro numerazione e con riferimento alla data di emissione. Le fatture devono essere comprese nella liquidazione Iva relativa al mese di **emissione**, anche se registrate **successivamente**.

CONTABILITÀ presso TERZI: il contribuente che affida a terzi la tenuta della contabilità può fare riferimento, ai fini della liquidazione dell'imposta relativa al mese precedente, all'imposta divenuta esigibile nel **secondo mese precedente**.

REGISTRAZIONE ACQUISTI (SPESE) in REGIME IVA: la registrazione deve essere effettuata **anteriormente** alla **liquidazione periodica** o alla **dichiarazione annuale** nella quale è **esercitato** il diritto alla detrazione (art. 25, co. 1, D.P.R. 633/1972, modif. dall'art. 1, co. 1, lett. d), D.Lgs. 56/1998).

BOLLETTARIO a «MADRE e FIGLIA»: ai professionisti e agli artisti che nell'anno solare precedente hanno realizzato un volume di affari **non superiore** a € **400.000,00** (**N.B.**: si ritiene che il precedente limite di € **309.874,14** previsto per la tenuta della contabilità semplificata da parte delle imprese con oggetto di prestazioni di servizi sia stato sostituito per effetto del disposto di cui all'art. 7, D.L. 70/2011, conv. con modif. dalla L. 106/2011) è consentito adempiere agli obblighi di fatturazione e registrazione mediante la tenuta di un **bollettario a «madre e figlia»**. La parte figlia costituisce la fattura, la parte madre è copia della fattura e sostituisce il registro delle fatture emesse.

RIEPILOGO FATTURE ACQUISTO: se inferiori a € **300,00** possono essere annotate in un **unico documento** riepilogativo.

ANNOTAZIONE e LIQUIDAZIONE IVA: i **conteggi** e i relativi **versamenti** (o **crediti**) Iva dovevano essere annotati (fino alle liquidazioni Iva relative al 2001 per effetto delle disposizioni di cui all'art. 11, D.P.R. 7.12.2011, n. 435) nel **registro fatture emesse** o su una pagina madre del bollettario (annullando, ma conservando, la pagina figlia). L'art. 11, D.P.R. 7.12.2011, n. 435, nel modificare l'art. 1, D.P.R. 23.3.1998, n. 100, ha peraltro previsto che il contribuente sia tenuto a fornire «gli elementi in base ai quali ha operato la liquidazione periodica», se ne viene effettuata richiesta da parte degli organi di Amministrazione finanziaria.

PROFESSIONISTI – IMPRENDITORI: i professionisti che svolgono anche attività d'impresa devono tenere **contabilità separate** per le due attività. In caso di più professioni possono **optare** per la contabilità separata nella dichiarazione annuale Iva (con validità dall'1.1 dell'anno in corso) o nella dichiarazione di inizio attività.

SOSPENSIONE dall'ALBO PROFESSIONALE: oltre alle altre **sanzioni amministrative e penali**, nei confronti dei professionisti, in caso di notifica di avviso di accertamento o rettifica per violazioni relative a **fatturazione** o **registrazione**, il Direttore regionale dell'Agenzia delle Entrate, su richiesta del competente Ufficio delle Entrate, può proporre la sospensione dell'iscrizione dall'Albo **professionale da 1 a 3 mesi**. Il provvedimento **può essere impugnato** entro **60 giorni** dalla notifica.

CONTABILITÀ per PROFESSIONISTI (in aggiunta ai registri Iva) – OBBLIGO di TENUTA: i professionisti e gli artisti **oltre alla contabilità Iva** devono tenere dei registri ai fini delle imposte sui redditi. Sono previsti quattro regimi contabili:

- regime di **contabilità semplificata** con tenuta del **registro incassi** e **pagamenti**: regime «naturale», cioè non dipendente da opzioni;
- regime di **contabilità ordinaria** con tenuta del **registro cronologico** e del **registro** dei **beni ammortizzabili**: regime adottabile per opzione.

Fino al 20.2.1997 la contabilità ordinaria era obbligatoria per i soggetti che nell'esercizio precedente avevano conseguito compensi superiori a € 309.874,14, ma poteva essere tenuta anche dagli altri con **opzione** vincolante per almeno **tre anni**. Dal 21.2.1997 la contabilità ordinaria è **facoltativa** per gli artisti e professionisti (art. 3, co. 2, D.P.R. 695/1996 [CFF ❶ 1554c]).

L'art. 7, co. 2, lett. m) e s), D.L. 70/2011, conv. con modif. con L. 106/2011 ha elevato a € **400.000** per le imprese di prestazioni di servizi ed a € **700.000** per le imprese esercenti altre attività i limiti il cui mancato superamento permette la tenuta della **contabilità semplificata**.

REGISTRO INCASSI e PAGAMENTI (professionisti in **contabilità semplificata**): nel registro devono essere annotati entro **60 giorni cronologicamente** gli **introiti** e le **spese** derivanti dall'esercizio della professione anche se **non documentati** da **fattura**. Entro il termine stabilito per la presentazione della dichiarazione deve essere annotato il valore dei beni per i quali si richiede la **deduzione** di **quote** di **ammortamento**.

REGISTRO INCASSI e PAGAMENTI e REGISTRI IVA: dal 21.2.1997 il registro incassi e pagamenti può essere **sostituito** dai **registri Iva**, purché sugli stessi vengano annotate **separatamente** le **operazioni non** soggette a **registrazione ai fini Iva**. Gli incassi e i pagamenti vanno annotati secondo il **criterio di cassa** (art. 3, co. 1, D.P.R. 695/1996 [CFF ❶ 1554c]). Se l'incasso o il pagamento **non** avviene nell'**anno di annotazione**, nei registri Iva è necessario effettuare, con riferimento alle **distinte operazioni**, specifiche **registrazioni** da cui risulti l'importo complessivo dei richiamati **mancati incassi** o **pagamenti** (C.M. 19.2.1997, n. 45).

REGISTRO CRONOLOGICO (professionisti in **contabilità ordinaria**): nel registro vanno indicati, in ordine **cronologico** e numerati **progressivamente**, tutti i **componenti positivi** e **negativi** di reddito e le **movimentazioni finanziarie**, compresi i **prelevamenti** delle somme percepite effettuati per finalità estranee all'esercizio professionale. Vedi modifiche introdotte dal D.P.R. 7.12.2001, n. 435 con decorrenza 1.1.2002.

AGGIORNAMENTO SCRITTURE CONTABILI su SUPPORTI MAGNETICI: in base all'art. 7, co. 4-ter, D.L. 357/1994 [CFF ❷ 5547]

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

le scritture contabili dell'**esercizio in corso** si intendono **correttamente tenute**, anche se **non stampate** su supporto cartaceo, purché siano**aggiornate** nei termini previsti sul supporto magnetico e **stampate contestualmente** alla richiesta dei verificatori ed in loro presenza.

REGISTRO dei BENI AMMORTIZZABILI (professionisti in **contabilità ordinaria**): vanno annotati gli **ammortamenti annuali** dei beni strumentali utilizzati, entro il termine della dichiarazione dei redditi. Dal 21.2.1997 può essere sostituito dalle specifiche annotazioni prescritte per lo stesso da apporre sul **registro Iva acquisti** (art. 3, co. 2, D.P.R. 695/1996 [CFF ❶ 1554c]). Dall'1.1.2002 i professionisti ed artisti che hanno optato per il regime di contabilità ordinaria possono non tenere il registro dei beni ammortizzabili se, a seguito di richiesta dell'Amministrazione finanziaria, forniscono, ordinati in forma sistematica, gli stessi dati che devono essere indicati nel registro stesso (art. 14, co. 3, D.P.R. 7.12.2001, n. 435 [CFF ❶ 1743]). Per i professionisti in **contabilità semplificata non è obbligatorio** il registro beni ammortizzabili.

APPOSITE SCRITTURE per il PERSONALE DIPENDENTE: si veda G.P.F. 1/2015, pag. 116.

DETRAZIONE dell'IVA – REGIME NORMALE: vi rientrano i professionisti ed artisti non soggetti a regimi agevolati come il nuovo regime fiscale forfetario o quello c.d. dei «minimi». Nel regime normale l'Iva si **calcola in modo analitico** sulla base delle registrazioni contabili e senza l'utilizzo di percentuali prefissate di detrazione.

IMMOBILI ADIBITI a STUDI PROFESSIONALI: dall'1.1.1998 è **detraibile** l'Iva sull'acquisto o sul leasing degli immobili utilizzati per l'attività di lavoro autonomo. Fino al 31.12.1997 l'art. 19, co. 2, lett. e-quater) prevedeva l'**indetraibilità** dell'Iva.

ACQUISTO di BENI USATI: in caso di applicazione del regime del margine (vedi pagg. 158 e segg. [REGIME del MARGINE]) **non** è **detraibile** l'Iva sull'acquisto di beni usati, di oggetti d'arte, d'antiquariato e da collezione e sulle relative spese di manutenzione e riparazione. In caso di applicazione del **regime normale** la detrazione è **sospesa** fino alla rivendita del bene.

PARTECIPAZIONE a CONVEGNI, CORSI e CONGRESSI: l'Iva pagata per rivalsa dal professionista per questo tipo di spese è **detraibile** senza **alcuna limitazione oggettiva**.

LIQUIDAZIONE: l'Iva risultante dalla **liquidazione periodica** (Iva a debito – Iva a credito) va versata, se a debito del contribuente, trimestralmente o mensilmente. I professionisti che **optano** per la liquidazione **trimestrale** dell'imposta, sono tenuti al versamento di un interesse dell'1% sugli importi versati, che va annotato distintamente sul registro delle fatture emesse e non è deducibile ai fini delle imposte sui redditi. L'opzione può essere revocata in una **successiva dichiarazione annuale**, **senza** il vincolo di una **durata minima** dell'opzione.

VERSAMENTO: il versamento dell'imposta dovuta in base alle **liquidazioni periodiche** deve essere effettuato **nei termini** e **con le modalità** previste per la generalità dei **soggetti Iva**.

ESONERO dagli ADEMPIMENTI PERIODICI: è previsto per le persone fisiche che svolgono attività professionali rientranti nel regime delle nuove iniziative (art. 13, L. 388/2000 [CFF ❷ 8407]), per i soggetti «minimi» o per i «**forfetari**».

ACCONTO IVA: anche i professionisti e gli artisti sono obbligati, ricorrendone i presupposti, al versamento dell'acconto Iva (relativamente all'**ultimo mese** o **trimestre** dell'anno) entro il termine del **27 dicembre**.

DICHIARAZIONE ANNUALE IVA: vedi pagg. 242 e segg. [DICHIARAZIONE ANNUALE IVA].

COMUNICAZIONE ANNUALE dei DATI IVA: vedi pagg. 257 e segg. [COMUNICAZIONE ANNUALE dei DATI IVA].

ESONERO dalla DICHIARAZIONE ANNUALE: sono **esonerati** dall'obbligo di **dichiarazione annuale** i soggetti che nell'anno di riferimento hanno effettuato **solo operazioni esenti** (es. medici) purché **non** debbano effettuare **rettifica** della **detrazione** ai sensi dell'art. 19-bis2, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 219B] e **non** abbiano registrato **acquisti intracomunitari**.

RITENUTA d'ACCONTO: è dovuta sulle somme soggette ad Iva **ad esclusione** dei **contributi** previdenziali da versare alle **Casse di appartenenza**, addebitati in fattura ai clienti. Tali contributi sono imponibili Iva dal 24.2.1995 (salvo eccezioni). È, invece, soggetta a ritenuta la **parte** (**4%** dei compensi lordi) del contributo previdenziale Inps addebitata al committente.

OBBLIGO di EFFETTUARE la RITENUTA: dai pagamenti effettuati a partire dall'**1.1.1998** i professionisti sono **sostituti d'imposta** per i compensi erogati ad **altri lavoratori autonomi**.

ESONERO dell'APPLICAZIONE della RITENUTA d'ACCONTO per i «MINIMI» ed i FORFETARI: i professionisti che applicano dal **2012** il regime dei «nuovi minimi» e, di conseguenza, sono soggetti ad un'imposta sostitutiva con aliquota del **5%**, **non** devono più **assoggettare** i propri **compensi** alla **ritenuta** d'**acconto** da parte dei sostituti d'imposta, previo rilascio a questi ultimi di una dichiarazione che attesti l'adozione del nuovo regime. Lo stesso vale per i contribuenti che, a decorrere **dall'1.1.2015**, aderiscono al **regime forfetario**. Tali soggetti devono unicamente versare un'**imposta sostitutiva** con aliquota del **15%**, ridotta al 5% per i primi cinque anni di attività.

RIMBORSI SPESE: per i **professionisti titolari di partita Iva** i rimborsi spese **rientrano** nella **base imponibile** degli onorari sia ai fini **Iva** che ai fini **Irpef**. Questo anche in base all'art. 13, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 213], che prevede il **concorso all'imponibile** di quanto viene addebitato al committente. Sono escluse dall'imponibile, ex art. 15, co. 3, D.P.R. 633/1972, le somme dovute a titolo di rimborso delle anticipazioni, fatte in nome e per conto della controparte, purché siano regolarmente documentate.

NORME PARTICOLARI – SOMME in DEPOSITO a NOTAI, AVVOCATI e COMMERCIALISTI: l'importo percepito indistintamente sia come **corrispettivo** sia per **spese** da sostenere **in nome** e **per conto** del cliente:

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

› **va annotato giornalmente e distintamente** per ogni operazione **in apposito registro di deposito**; tale registro, solo per i professionisti in contabilità ordinaria, può essere sostituito dal Registro Cronologico (art. 3, D.M. 20.12.1990 [CFF ❷ 6565]);
› **si deve emettere**, per la parte relativa al solo compenso, **fattura** (o **bolletta**) **entro 60 giorni** dalla data di costituzione del deposito. Il medesimo termine deve essere osservato per la registrazione (art. 3, D.M. 31.10.1974 [CFF ❶ 773]).

NOTAI: per gli **onorari, diritti e compensi in misura fissa** (e onorari per protesti) **non è obbligatoria la fattura** (D.M. 25.9.1981). La fattura deve essere emessa se richiesta dal cliente.

MEDICI e PARAMEDICI: le prestazioni di **diagnosi**, **cura** e **riabilitazione** effettuate alla **persona** nell'esercizio delle professioni e arti sanitarie soggette a vigilanza ai sensi dell'art. 99 del Testo unico delle leggi sanitarie sono **esenti dall'Iva**. Il medico, ecc. dovrà **sempre emettere la fattura** (parcella) **senza addebito di Iva**, indicando il titolo dell'esenzione «art. 10, co. 1, n. 18 - D.P.R. 26.10.1972, n. 633» [CFF ❶ 210], ed applicare sull'originale consegnato al cliente, in caso di importo superiore a € **77,47**, la marca da bollo di € **2,00**. La C.M. 4.11.1992, n. 65/431007 ha stabilito che rientrano nell'esenzione Iva le **certificazioni** di ogni tipo e grado, le prestazioni di **medicina sportiva**, del **lavoro**, **fiscale**, le prestazioni di accertamento di **idoneità** e quelle rese in sede **giudiziaria**, purché collegate con l'esercizio della professione medica (art. 99 del T.U. Leggi Sanitarie). L'art. 6, co. 10, L. 133/1999 [CFF ❶ 1696] prevede che l'**esenzione** competa anche per le prestazioni rese dai medici competenti in relazione al **D.Lgs. 626/1994** (sicurezza sul lavoro).

ALTRE PROFESSIONI SANITARIE: il D.M. 21.1.1994 ha esteso l'**esenzione** da Iva alle professioni sanitarie elencate nel quadro riportato a fianco. Infine è intervenuto il D.M. 17.5.2002 [CFF ❶ 1751a – 1751b] (G.U. n. 189 del 13.8.2002), il quale ha stabilito che le prestazioni sono **esenti** da imposta anche quando sono rese da **operatori abilitati** all'**esercizio** delle **professioni** di cui al D.M. 29.3.2001. L'esenzione opera per tutte le prestazioni rese alla persona, da **cittadini italiani** e **stranieri** che esercitano in base a titoli conseguiti in **Italia** o nei **Paesi** aderenti alla **Ue**, o anche in **Paesi extracomunitari**, purché riconosciuti, ai fini dell'esercizio professionale, in Italia.

ODONTOTECNICI: sono **esenti** da **Iva** le **riparazioni** di protesi dentarie su commissione di **dentisti** o **privati utilizzatori**, e le prestazioni **parziali** nei confronti di altri odontotecnici per la realizzazione di **protesi dentarie** per conto di medici dentisti (C.M. 2.5.1995, n. 129). L'esenzione spetta anche ai soggetti che svolgono l'attività in forma **societaria** (le prestazioni degli **odontotecnici**, anche se esenti da Iva, costituiscono **reddito d'impresa**). Gli odontotecnici che effettuano esclusivamente operazioni esenti da Iva (art. 10, co. 1, n. 18), D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 210]), e che sono tenuti al versamento dell'Iva per gli **acquisti**, inerenti all'attività svolta, di **materiale d'oro** e di **prodotti semilavorati** di purezza pari o superiore a 325 millesimi (e di argento, in lingotti o grani, di purezza pari o superiore a 900 millesimi), possono eseguire **trimestralmente** le **liquidazioni periodiche** e i relativi **versamenti** dell'**Iva**, e sono esonerati dalla presentazione della **dichiarazione periodica** (D.P.R. 27.9.2000, n. 315 [CFF ❶ 1722a]; C.M. 27.11.2000, n. 216).
In merito all'obbligo di emissione dei documenti di accompagnamento per il trasporto di protesi dentarie, si configura l'esonero dall'obbligo in parola, quando questi siano effettuati dagli odontotecnici nei confronti dei medici dentisti e viceversa. In tali casi, infatti, la protesi costituisce un supporto per la prestazione di servizio resa dal medico dentista e, di conseguenza, rappresentando un bene con funzione strumentale per l'esercizio dell'attività propria di prestazione di servizio, il relativo trasporto è espressamente esonerato dal documento di accompagnamento a norma dell'art. 4, co. 1, n. 8, D.P.R. 6.10.1978, n. 627 (Ministero delle finanze circolare n. 5 del 12.2.1979 e Circolare del 2.5.1995 n. 129). Si precisa, altresì, al riguardo che qualora le protesi dentarie vengano realizzate, data la specificità delle diverse tecniche utilizzate, mediante prestazioni plurime di più operatori odontotecnici, i trasporti delle protesi stesse, effettuati tra odontotecnici, fruiscono della medesima disposizione esonerativa contenuta nel richiamato art. 4, co. 1, n. 8, D.P.R. 627/1978. Ciò in quanto il requisito della strumentalità richiesto dalla norma in esame non viene meno nel caso da ultimo rappresentato poiché le prestazioni parziali rese da più odontotecnici sono funzionalmente collegate alla prestazione di servizi finale resa dall'odontoiatra.

Esempio di BOLLETTARIO

Nome Profession. Sede Cod. Fisc. – Part. Iva	**Pag. N.** ..... **Bolla N.** ..... **Data** .....
Spett. ..... (cliente) Sede	
Onorari	€ **51,65**
Rimborso spese (soggetto ad Iva)	€ **20,66**
Totale	€ **72,31**
Iva 22%	€ **15,91**
Rimborso spese sostenute in nome e per conto del cliente (non soggetto ad Iva)	€ **410,69**
Totale	€ **498,91**
Ritenuta Acconto 20% su € 72,31 (non pre-vista per i clienti privati)	– € **14,46**
Da incassare	€ **484,45**

D.M. 17.5.2002

› Biologo
› Ortottista
› Psicologo
› Logopedista
› Terapista della riabilitazione
› Massaggiatore e massofisioterapista diplomato (C.M. 14.5.2002, n. 43/E)
› Podologo
› Odontoiatra

Acquisti	**Imp.** (euro) 400,00	**Iva** (euro) 88,00
Prestazioni **esenti**	800,00	–
Cessioni **imponibili**	200,00	44,00
Totale	1000,00	

% di **detraibilità** = $\frac{200,00}{1000,00}$ = **20**%
Iva da **versare** = 44,00 – (88,00 x 20%) = 26,40

nunziospano63 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

PROFESSIONISTI – AMMINISTRATORI – SINDACI: compensi e rimborsi spese per tali categorie sono riepilogati nella tabella seguente.

Compensi e rimborsi spese a:PROFESSIONISTI – AMMINISTRATORI – SINDACI	I.V.A.22% (1)	IRPEF		
		Riten. Acc. (2)	Cod. trib.	Imponibile (3)
ONORARI PROFESSIONALI				
› **per prestazioni a Privati**	**SÌ**	–	–	100%
› **per prestazioni a Professionisti, Società, Aziende, Operatori economici, Enti,** ecc.	**SÌ**	20%	1040	100%
CONTRIBUTI a CASSE PREVIDENZIALI a CARICO del CLIENTE (in generale 2% del compenso; 4% per dottori commercialisti ed esperti contabili, geometri, architetti ed ingegneri): imponibili Iva dal 24.2.1995	**SÌ**	–	–	–
CONTRIBUTO PREVIDENZIALE – PERCENTUALE a CARICO del COMMITTENTE: dal **26.9.1996** una percentuale pari al **4%** del compenso lordo può essere addebitata in via definitiva ai committenti (art. 1, co. 212, L. 662/1996 [CFF ❷ 5619]).	**SÌ**	20%	1040	100%
RIMBORSO SPESE a professionisti con P. Iva (R.M. 20.3.1998, n. 20):				
› **a piè di lista: spese di viaggio, alloggio, vitto, ecc.** (sostenute **fuori** dal Comune di domicilio fiscale), **escluse** quelle che **non costituiscono** costi produttivi per il lavoratore autonomo;	**SÌ**	20%	1040	100%
› **a forfait: diarie, indennità di missione, viaggio, rimborsi chilometrici** (senza documentazione);	**SÌ**	20%	1040	100%
› **spese per carte bollate, marche, diritti cancelleria, imposte** anticipate per conto del cliente (purché documentate).	**NO**	–	–	–
COMPENSI (gettoni di presenza, ecc.) **a Consiglieri d'Amministrazione, Sindaci, Commissari**:				
› **se** oggetto dell'attività **abituale** del **professionista**	**SÌ**	20%	1040	100%
› **se non professionista** o **professionista** diverso da a)	**NO**	**SÌ**	1004	100%
› **dipendenti pubblici** o **privati** (non professionali)	**NO**	**SÌ**	1004	100%
RIMBORSO SPESE a Consiglieri, Amministratori, Sindaci, ecc.:	**NO**	–	–	–
› **i rimborsi spese viaggio, vitto e alloggio, compresi i rimborsi chilometrici**, sostenute **fuori** dal Comune di domicilio fiscale del Consigliere, ecc. **non costituiscono generalmente reddito** purché siano documentate. **N.B.**: l'esclusione **non si applica** nel caso in cui il rapporto **rientri** nell'**oggetto dell'attività** (ad es. dottore commercialista sindaco di società) nel qual caso si vedano le **regole di cui sopra**.				

(1) A decorrere dall'**1.10.2013** l'aliquota Iva ordinaria del 21% è stata **aumentata** al **22%**.
(2) **EVOLUZIONE STORICA RITENUTA d'ACCONTO** su compensi di **LAVORO AUTONOMO**: dall'1.1.1973 = 13%; dal 27.5.1978 = 15%; dall'1.8.1982 = 20%; dal 30.9.1982 = 18%; dall'1.1.1989 = 19%; dall'1.1.1998 = **20%**; i redditi dei collaboratori coordinati e continuativi sono dal 2001 assimilati a quelli di lavoro dipendente con applicazione della ritenuta d'acconto in base alle regole previste.
(3) **Importo** su cui **applicare** la ritenuta, che **non sempre** coincide con l'imponibile del **Mod. Unico**.

RECUPERO IVA ACQUISTI: il medico, ecc. che effettua solo operazioni esenti (e questo è il caso generale) **non può recuperare l'Iva su acquisti e spese**.
Se esistono contemporaneamente operazioni **esenti ed imponibili** potrà detrarre l'Iva su acquisti e spese, in misura corrispondente al **rapporto** fra l'ammontare delle operazioni imponibili e l'ammontare delle stesse aumentato delle operazioni esenti.

REGISTRAZIONE: il medico o paramedico deve adempiere ai **normali obblighi Iva**: fatturazione, registrazione, liquidazione

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

periodica, dichiarazione annuale. È previsto l'esonero dalla presentazione della dichiarazione annuale Iva per i soggetti che effettuano **solo** operazioni **esenti**, salvo che **non debbano procedere** alla **rettifica** dell'**Iva** detratta in anni precedenti sull'**acquisto** di **beni ammortizzabili** o **non abbiano registrato** anche **operazioni intracomunitarie** (art. 48, D.L. 331/1993 conv. con L. 427/1993 [CFF ❶ 1269]). Il contribuente ha comunque la **facoltà** di presentare la **dichiarazione**.

PRESTAZIONI RESE dai MEDICI di MEDICINA GENERALE che OPERANO in CONVENZIONE con il S.S.N.: l'Agenzia delle Entrate, con R.M. 25.11.2015, n. 98/E ha ricordato che nell'ambito dei rapporti fra medici ed enti mutualistici per le prestazioni medico sanitarie, il foglio di liquidazione dei corrispettivi «tiene luogo della fattura». Conseguentemente, se il cedolino emesso dalle A.S.L. in favore dei medici che operano in regime di convenzione con il S.S.N. rispetta i requisiti richiesti dalla legge, gli stessi medici sono esonerati dagli obblighi di fatturazione elettronica.

nunziospano63 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

ESERCIZIO di PIÙ ATTIVITÀ

(art. 36, D.P.R. 26.10.1972, n. 633 [CFF ❶ 236])

ESERCIZIO di PIÙ ATTIVITÀ: nei confronti dei soggetti che esercitano **più attività**, in **deroga** alla regola generale di applicazione unitaria e cumulativa dell'Iva per tutte le attività con riferimento al **volume d'affari complessivo**, l'art. 36, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 236] prevede l'**applicazione separata** dell'imposta, per **obbligo** o per **opzione**, per **ciascuna** delle attività esercitate dal contribuente indicate di seguito.

ATTIVITÀ SEPARATA per OBBLIGO: la separazione è **obbligatoria** nei seguenti casi:

1. **IMPRESE e PROFESSIONISTI**: è **obbligatoria** l'applicazione separata dell'Iva per l'**attività d'impresa** rispetto all'**esercizio** dell'**arte** o **professione**, secondo le rispettive disposizioni e con riferimento al rispettivo volume d'affari.
2. **commercio al DETTAGLIO con attività ammessa alla VENTILAZIONE**: per quest'ultima attività, qualora si intenda applicare la ventilazione dei corrispettivi, è **obbligatoria** l'applicazione separata dell'Iva. Le **attività accessorie** (es. telefono pubblico, bilance pesa persone) e quelle **non** rientranti nell'**attività** al dettaglio **propria** dell'**impresa** (es. locazioni immobiliari) **non** si considerano **separate** da quella principale.
3. **attività agricola in regime speciale**: l'**obbligo** di separazione **non sussiste** nei casi di opzione per l'**applicazione** dell'imposta in modo **normale** e di effettuazione nell'ambito della stessa impresa agricola di operazioni diverse da quelle tipiche (art. 34, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 234]). L'esercizio di **agriturismo** non può essere compreso nell'ambito dell'impresa agricola: è necessaria l'applicazione **separata** dell'Iva (R.M. 28.5.1984, n. 395711). In seguito all'abrogazione del co. 10 dell'art. 34, D.P.R. 633/1972, ad opera del D.L. 14.3.2005, n. 35, è ora possibile, **in modo definitivo**, applicare **separatamente** l'Iva alle **diverse attività agricole** svolte dalla **medesima impresa**. Le **cooperative agricole**, per le quali è consentita la **separazione** delle attività, possono mantenere il regime speciale per un'attività e il regime normale per un'altra (C.M. 19.6.1998, n. 154/E).
4. **ATTIVITÀ di SPETTACOLO** con **detrazione forfetaria** dell'Iva (art. 74, co. 6, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 274]) e **attività** di **intrattenimento** (art. 74-quater, co. 5 [CFF ❶ 274c], aggiunto, con effetto dall'**1.1.2000**, dall'art. 19, co. 1, D.Lgs. 60/1999): è **obbligatoria** l'applicazione **separata** dell'Iva. In caso di **opzione** per il **regime normale**, **non** sussiste l'**obbligo** di separare l'applicazione dell'imposta.
5. **SOGGETTI FORFETARI**: qualora il contribuente si trovi entro i **limiti** per essere considerato **forfetario** per una delle attività esercitate e **non** eserciti l'**opzione** per la **rinuncia**, dovrà tenere **contabilità separata**.

ATTIVITÀ SEPARATA per OPZIONE: il **soggetto** che esercita **PIÙ IMPRESE** (o **più attività** nell'ambito della medesima impresa) o **più ARTI o PROFESSIONI** può **optare** per la **contabilità Iva separata**, comunicandolo nella dichiarazione di **inizio attività** di cui all'art. 35, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 235] o nella **dichiarazione annuale Iva** relativa all'anno a partire dal quale viene tenuta la **contabilità separata**. L'opzione, vincolante per **almeno un triennio**, ha effetto fino a quando non viene revocata e, in caso di acquisto di **beni ammortizzabili** nel corso di un anno, fino allo scadere del termine della **rettifica** della **detrazione** Iva se il periodo di ammortamento è più lungo. Per l'opzione (o la revoca) mediante comportamenti concludenti vedi pag. 241 [OPZIONI].

MOMENTO di ESERCIZIO dell'OPZIONE: l'opzione per la contabilità separata deve essere esercita a partire dall'inizio dell'anno, con l'eccezione dell'anno di inizio attività e dell'ipotesi di ristrutturazioni aziendali che implicano modifiche sostanziali soggettive (C.M. 27.6.2011, n. 29/E).

IMPRESE MULTIATTIVITÀ e STUDI di SETTORE: si veda G.P.F. 1/2009, pagg. 118-119.

LOCAZIONI ESENTI e LOCAZIONI IMPONIBILI: è possibile la **separazione** delle attività se dall'esercizio delle **locazioni esenti** (art. 10, co. 1, n. 8, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 210] – es. di terreni agricoli o non edificabili o di fabbricati a destinazione abitativa locati da imprese diverse da quelle che li hanno costruiti per la vendita) deriva una **limitazione** del **pro-rata** di detrazione a norma dell'art. 19, co. 5 [CFF ❶ 219] e dell'art. 19-bis [CFF ❶ 219a]. La norma è applicabile dall'**1.1.1998** (art. 3, co. 1, lett. a), e co. 3, D.Lgs. 422/1998).

Le locazioni di immobili abitativi e strumentali sono operazioni **esenti da Iva**, come **regime naturale**, salvo che il cedente o il locatore non scelga di applicare l'Iva, con un'opzione espressa nel contratto di locazione. Per i **fabbricati abitativi**, l'opzione è attribuita esclusivamente ai soggetti che hanno costruito o ristrutturato l'immobile o relativamente ai c.d. alloggi sociali. Per i **fabbricati strumentali**, invece, è sempre possibile applicare il regime Iva, indipendentemente da chi sono i soggetti della compravendita o della locazione. Le locazioni di immobili abitativi sono esenti da Iva. Se il locatore è l'impresa che ha costruito o ristrutturato l'immobile, a prescindere dal tempo trascorso dall'ultimazione dell'intervento, è possibile applicare l'Iva sui canoni con aliquota del 10% (n. 127-duodevicies, tabella A, parte III, D.P.R. 633/1972). L'**imposta di registro**, in questo caso, è dovuta in misura **fissa** (67 euro). Le locazioni di fabbricati strumentali sono generalmente esenti da Iva, ma il locatore può sempre optare per l'applicazione dell'Iva. Indipendentemente dal regime Iva (esenzione o imponibilità), i contratti di locazione di fabbricati strumentali scontano l'imposta proporzionale di registro (1%).

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

La scelta di applicare l'Iva su opzione evita l'onere di un'eventuale rettifica della detrazione, ma vi sono casi in cui potrebbe essere conveniente mantenere il regime naturale di esenzione. Ad esempio, se una società possiede esclusivamente immobili acquistati o ristrutturati da più di 10 anni, o nel caso in cui la locazione esente non comporti uno scostamento del pro rata superiore ai 10 punti percentuali rispetto al passato, soprattutto se l'immobile è concesso in locazione a soggetti che non possono portare in detrazione l'Iva addebitata sui canoni. In questo senso, è interessante notare come la norma attuale abbia eliminato la disposizione che obbligava, nel passato, ad applicare l'Iva sui canoni di locazione nei confronti dei soggetti che non possono detrarre l'Iva o hanno un pro rata di detraibilità, inferiore al 25%.
Per le conseguenze dell'introduzione delle disposizioni del D.L. 83/2012 sui contratti di locazione in corso al 26.6.2012, si veda la GPF 1A/2015, pag. 125.

RISTRUTTURAZIONE AZIENDALE: in presenza di un processo di ristrutturazione aziendale che prevede **due fusioni** per **incorporazione** e un successivo **conferimento** di ramo d'azienda con **confluenza** in capo ad un unico soggetto di **più attività** svolte in precedenza dalle società coinvolte nell'operazione, è possibile avvalersi della **separazione** delle attività e della conseguente applicazione separata dell'Iva ex art. 36, co. 3, D.P.R. 633/1972 a condizione che le attività siano effettivamente distinte ed obiettivamente autonome anche se svolte nell'ambito della stessa impresa. Inoltre, è necessario procedere alla **rettifica** delle **detrazioni Iva**, relativamente ai beni ammortizzabili, in conseguenza delle modificazioni del **regime Iva** dovute all'**operazione straordinaria**, tenendo conto dell'eventuale e diversa composizione del volume d'affari derivante dall'ammontare delle operazioni imponibili ed esenti (R.M. 5.5.2008, n. 184/E).

BENI SOTTOSPOSTI a SEQUESTRO GIUDIZIARIO: in merito al trattamento tributario dei beni sottoposti a sequestro giudiziario ex art. 670 c.p.c., trovano applicazione le disposizioni sull'**eredità giacente** di cui all'art. 187, D.P.R. 22.12.1986, n. 917 e all'art. 5-ter, D.P.R. 22.7.1998, n. 322. Il custode che sia anche curatore fallimentare per gli stessi beni sottoposti a custodia giudiziaria dovrà, ai fini dell'Iva, proseguire regolarmente l'attività in precedenza svolta come curatore, senza aprire una nuova partita Iva, comunicando però l'avvenuta variazione all'Ufficio locale in base all'art. 35, D.P.R. 633/1972. Si ritiene comunque opportuna l'adozione di una **contabilità separata** ex art. 36, D.P.R. 633/1972, da cui deriva l'obbligo di presentare un solo modello di dichiarazione annuale, compilando tanti quadri quante sono le contabilità tenute (R.M. 29.5.2008, n. 216/E).

AUTOSCUOLE: la R.M. 22.7.1998, n. 83/E prevede che l'**attività didattica** (esente da Iva in base all'art. 10, co. 1, n. 20, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 210]) e quella di **disbrigo pratiche** possano essere **contabilizzate separatamente** ai fini Iva secondo le disposizioni di cui a pag. prec. [ESERCIZIO di PIÙ ATTIVITÀ].

EFFETTI della SEPARAZIONE: l'applicazione separata dell'Iva (obbligatoria o per opzione) comporta:
- la **tenuta**, per l'attività separata, di **registri** vendite, acquisti, corrispettivi **distinti** da quelli delle altre attività;
- l'utilizzo di una **distinta serie numerica** per le **fatture** che vanno annotate sui propri registri;
- la **distinta applicazione** delle norme relative alla **detrazione**, comprese quelle sul **pro-rata** (art. 19-bis, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 219a]);
- l'effettuazione della **liquidazione** in modo **distinto**. Il **rapporto d'imposta** rimane **unico**: i **versamenti periodici** vanno effettuati in modo **cumulativo**, compensando attività a credito e a debito; la **dichiarazione annuale Iva** è **unica** con tanti intercalari per ogni attività; la **partita Iva** rimane **unica**.

PASSAGGI INTERNI di BENI o SERVIZI (art. 36, co. 5, D.P.R. 633/1972): si distinguono:
1. **passaggi** di **beni** tra **attività separate** (**esclusi** quelli al seguente punto 2): vanno **fatturati** al **valore normale** ed entro termini usuali anche qualora abbiano per oggetto operazioni esenti (R.M. 29.12.1990, n. 450565). Le relative fatture vanno registrate entro la fine del **mese** di **emissione**;
2. **passaggi** di **beni ad attività di commercio al minuto con ventilazione e passaggi da questa ad altra attività**: vanno registrati distintamente per aliquota, al prezzo di acquisto dei beni, entro il **giorno non festivo successivo** al passaggio, nei normali registri Iva, o in un apposito registro per i passaggi interni. Per tali passaggi l'**Iva non** è **dovuta** e **non** vi è l'obbligo di **fatturazione**. Ai fini della **liquidazione** Iva con il metodo della **ventilazione**, i passaggi di beni all'**attività** al **dettaglio** vanno computati al lordo dell'Iva; i passaggi di beni da questa ad altra attività non vanno inseriti fra i corrispettivi (C.M. 22.5.1981, n. 18/331568);
3. **passaggi aventi per oggetto servizi**: il passaggio di servizi a favore di attività soggette a detrazione ridotta, o forfettaria (es. attività di spettacolo) costituisce prestazione di servizi ai fini Iva; i servizi si considerano effettuati nel momento in cui vengono resi e devono essere fatturati al **valore normale**. La fatturazione può essere **eseguita mensilmente** con riferimento ad un valore presuntivo, salvo conguaglio a fine esercizio (R.M. 29.12.1990, n. 450565). Si veda anche il successivo paragrafo [QUOTA IMPUTABILE a CIASCUNA ATTIVITÀ] relativamente alla possibilità di emettere note di debito-credito interne da un'attività separata ad un'altra.

VOLUME d'AFFARI con PIÙ ATTIVITÀ: i **passaggi interni** di beni **non** formano il **volume d'affari**. Nel corso di esercizio dell'attività separata, il volume d'affari su cui si determina il regime Iva:
- è quello **complessivo** di tutte le attività se l'Iva è **applicata separatamente** a seguito di **opzioni**;
- è quello di **ogni attività** se l'Iva è **applicata separatamente** per legge.

DETRAZIONE IVA su ACQUISTI PROMISCUI:
- sia in caso di separazione **facoltativa** che **obbligatoria**: in presenza di **detrazione limitata** per operazioni attive esenti o di detrazione **forfetaria** di una o più attività separate, l'Iva relativa ai beni e servizi ad uso promiscuo è **detraibile** nei limiti della **quota imputabile** a ciascuna delle attività separate;
- in caso di separazione **facoltativa**: è sempre **esclusa** la **detrazione** per gli acquisti di beni **non ammortizzabili** utilizzati promiscuamente.

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

QUOTA IMPUTABILE a CIASCUNA ATTIVITÀ: deve essere determinata in base ad **elementi concreti**. Quando ciò non è possibile, è consentito far riferimento al **rapporto** fra i rispettivi **volumi d'affari**. L'imputazione a ciascuna attività può risultare da **fattura interna** con addebito di Iva (C.M. 22.5.1981, n. 18/331568). I servizi utilizzati promiscuamente possono essere imputati **provvisoriamente** nel corso dell'**esercizio** in base alle **percentuali di utilizzo**, desunte dall'anno precedente. a fine anno si provvederà a **conguaglio** in base ai dati definitivi, emettendo una **nota** di **debito-credito** interna (anziché una fattura interna) che non concorre al volume d'affari da annotare sul registro acquisti (R.M. 22.4.1997, n. 72).

ACCONTO d'IMPOSTA: viene calcolato **sommando** i dati relativi ad ogni attività (C.M. 3.12.1991, n. 52/446038).

nunziospano63 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

REGIMI SPECIALI IVA: in considerazione della conformazione oggettiva e/o soggettiva di alcuni settori (es. agenzie di viaggio, agricoltura, editoria, ecc.), sono previste particolari **forme agevolative** che incidono sul **calcolo** dell'**Iva**, sulla **detrazione** dell'Iva sugli acquisti e sugli **obblighi documentali**. Con effetto dal 1998, il D.Lgs. 313/1997 ha previsto una **revisione** della normativa relativa ai regimi speciali, in adeguamento alla VI Direttiva Cee del 17.5.1977, n. 388.

AGENZIE di VIAGGIO e TURISMO

(art. 74-ter, D.P.R. 26.10.1972, n. 633 [CFF ❶ 274b])

REGIME SPECIALE: il regime speciale Iva per le agenzie di viaggio e turismo consiste nell'adozione di un **sistema** di **detrazione** dell'**Iva** con il procedimento «**base da base**», anziché, secondo le regole ordinarie, «imposta da imposta». In tema di esclusione dal meccanismo dell'Iva per cassa si veda la C.M. 30.4.2009, n. 20/E e la Norma di comportamento n. 6 pubblicata da Astoi. Non è **indetraibile** per l'agenzia viaggio e il tour operator l'**Iva** addebitata dai **fornitori** di beni e servizi a **diretto vantaggio** del **cliente**, salvo che per l'ipotesi di spese e acquisti di beni e servizi relativi ad altre attività svolte dall'agenzia, non rientranti nel regime speciale (es. prenotazione alberghi nell'ipotesi del servizio singolo non preacquisito). Rientrano, pertanto, nell'applicazione del regime speciale di cui all'art. 74-ter il pacchetto turistico e il servizio singolo preacquisito. L'imposta viene determinata sulla **differenza** tra le **prestazioni rese** ai clienti e i **costi diretti relativi** a tali prestazioni. Il D.M. 30.7.1999, n. 340 [CFF ❶ 1701a], con effetto dall'**1.11.1999**, ha introdotto un regolamento per l'applicazione del **regime speciale Iva**, abrogando il D.M. 16.1.1980.

RIMBORSI IVA ai TOUR OPERATORS EXTRA-UE: l'art. 55, D.L. 69/2013 ha stabilito che l'art. 74-ter, co. 3, D.P.R. 633/1972, si interpreta nel senso che l'Iva assolta sulle cessioni di beni e sulle prestazioni di servizi **effettuate da terzi** nei confronti delle agenzie di viaggio stabilite fuori dal territorio comunitario **(extra Ue)**, a diretto vantaggio dei viaggiatori, **non è rimborsabile**.

AMBITO SOGGETTIVO: il regime speciale riguarda le **agenzie**, in possesso dell'autorizzazione prevista dall'art. 9, L. 17.5.1983, n. 217, che **organizzano** e **vendono pacchetti turistici** in nome proprio o tramite mandatari con rappresentanza. Le disposizioni dell'art. 74-ter si applicano **anche** ai soggetti in qualsiasi forma costituiti che pongono in essere **attività equiparabili** a quella delle agenzie di viaggio quali ad es. enti pubblici e altre associazioni che offrono visite, escursioni, gite ecc. anche di una sola giornata, compresi i cd. **tour operator** (C.M. 24.12.1997, n. 328/E). Gli **organizzatori** di **giri turistici** sono **equiparati** nel trattamento fiscale alle **agenzie** di **viaggio** e **turismo** (art. 1, co. 7, D.M. 340/1999 [CFF ❶ 1701a]). Le attività di **semplice intermediazione** (es. prenotazioni alberghiere) **non** rientrano, invece, nel **regime speciale**, ma seguono le regole ordinarie.

ATTIVITÀ delle AGENZIE di VIAGGIO e TURISMO: si possono suddividere nelle seguenti tipologie:

- **organizzazione** e **vendita**, in proprio o tramite mandatari con rappresentanza, di **pacchetti** turistici;
- **vendita in nome e per conto proprio di pacchetti turistici organizzati da altri soggetti** o vendita degli stessi pacchetti turistici **in nome proprio** e per **conto** del **soggetto organizzatore** (in pratica l'agenzia è un mandatario senza rappresentanza);
- **prestazione di singoli servizi turistici** che non costituiscono un pacchetto turistico (es. semplice trasporto, fornitura del solo alloggio);
- semplice **intermediazione in nome e per conto dei clienti** (es. prenotazione viaggi, alberghi, ecc.).

ATTIVITÀ PRINCIPALI delle AGENZIE di VIAGGIO e TURISMO

In regime speciale	In regime normale
› **organizzazione** e **vendita** in proprio e tramite intermediari di **pacchetti turistici**; › **operazioni in proprio** o tramite intermediari consistenti in prestazioni di **servizi turistici non** riconducibili ai **pacchetti** (se acquisiti nella disponibilità dell'agenzia anteriormente a una specifica richiesta da parte dei clienti – c.d. servizio singolo preacquisito); › **acquisto** e **vendita** in **nome** e per **conto proprio** di **pacchetti turistici**; › operazioni di **agenzie mandatarie senza rappresentanza**.	› semplice **intermediazione** di **pacchetti** e/o **servizi turistici**; › **prestazioni varie**, quali diritti di agenzia, rimborsi spese, ecc.; › acquisto in **nome proprio** e per **conto** di **clienti** di **servizi** turistici.

PACCHETTI TURISTICI: secondo quanto previsto dall'art. 1, co. 1, D.M. 30.7.1999, n. 340 [CFF ❶ 1701a] e dall'art. 34, D.Lgs. 23.5.2011, n. 79, in vigore dal **21.6.2011**, che ha eliminato la **durata minima** di **24 ore**, quale ulteriore **requisito** per la **definizione** di **pacchetto turistico**, sono costituiti da **viaggi**, **vacanze**, **circuiti tutto compreso** e connessi **servizi**, **manifestazioni**, **convegni** e simili, le **crociere turistiche**, che formano un'**unica prestazione** venduta ad un **prezzo unitario** (non si ha pac-

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

chetto turistico se i vari servizi sono valutati singolarmente). Condizione essenziale è che il pacchetto comprenda **almeno due** delle seguenti **prestazioni**:
- › **trasporto**;
- › **alloggio**;
- › **servizi turistici** non accessori al trasporto o all'alloggio quali visite, escursioni, presenza di guide turistiche (C.M. 24.12.1997, n. 328/E).

APPLICAZIONE dell'IVA: rientrano nel **regime speciale** Iva le operazioni di cui alle **lettere a)**, **b)** e, se le prestazioni di singoli servizi turistici sono state precedentemente acquisite nella disponibilità dell'agenzia, alla **lettera c)** sopra. Per le attività in regime speciale, al **corrispettivo** pattuito dall'agenzia e pagato dal cliente (al lordo dell'Iva) va **sottratto** l'ammontare dei **relativi costi** (al lordo dell'Iva) sostenuti dall'agenzia per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate da terzi a diretto vantaggio dei viaggiatori. Per le operazioni di cui alla **lettera d)**, l'Iva si applica invece secondo le **regole ordinarie** (detrazione «imposta da imposta» – art. 1, co. 8, D.M. 340/1999).

PRESTAZIONE UNICA: le prestazioni che compongono un **pacchetto turistico** sono considerate come un'**unica prestazione** di servizi, al fine di superare le difficoltà di applicazione delle disposizioni comunitarie in materia di Iva. La disposizione si applica anche se le suddette prestazioni sono rese dalle agenzie attraverso **mandatari**.

PACCHETTI TURISTICI «MISTI»: come precisato dalla R.M. 17.7.2002, n. 233/E, nell'ipotesi di pacchetti turistici «**misti**» (vale a dire composti da servizi resi sia attraverso strutture proprie dell'agenzia di viaggio sia attraverso strutture di terzi), il **corrispettivo unitario** spettante all'agenzia va **diminuito** dei **costi** dei **servizi forniti** da **terzi**. Se l'operatore che offre i pacchetti turistici «misti» **non** vuole **ripartire** la **quota** di corrispettivi e costi relativa ai servizi resi con strutture proprie (assoggettata a **regime ordinario** Iva) dalla quota di corrispettivi e costi relativa ai servizi resi con strutture di terzi (assoggettata a **regime speciale** Iva), può essere applicata la **separazione facoltativa** delle due attività ai sensi dell'art. 36, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 236]. Qualora l'impresa opti per la **separazione** delle attività sarà, quindi, tenuta ai seguenti **adempimenti**:
- › tenere i **registri separati** per ogni attività separata;
- › **fatturare** le operazioni con **distinte serie numeriche**;
- › **annotare distintamente** le varie operazioni;
- › **liquidare separatamente** l'imposta, applicando le disposizioni relative ai regimi applicabili;
- › presentare una **dichiarazione annuale unitaria**.

ALIQUOTA: le suddette operazioni sono soggette all'applicazione dell'Iva con l'**aliquota ordinaria** del **22%** (22% dall'1.10.2013; 21% dal 17.9.2011 fino al 30.9.2013; 20% dall'1.10.1997 fino al 16.9.2011 – si veda, inoltre, la C.M. 12.10.2011, n. 45/E). È, quindi, ininfluente che su alcune prestazioni, separatamente considerate, sia applicabile l'aliquota ridotta (alberghi, ristoranti, ecc.).

SERVIZI NON CONSIDERATI PACCHETTI TURISTICI: per le **operazioni** rese dalle agenzie di viaggio, relative a prestazioni di servizi turistici effettuati da **altri soggetti** che **non possono essere considerate** «pacchetti turistici», per inconsistenza di almeno due dei tre requisiti richiesti, acquisite nella **disponibilità** dell'agenzia, l'Iva, se dovuta, si applica secondo il **regime speciale**.

TERRITORIALITÀ: si considerano effettuati nel territorio dello Stato, e quindi soggetti ad Iva, tutti i servizi prestati da **soggetti residenti** nello Stato, se utilizzati **per intero** nell'ambito della Ue; **non** sono soggetti ad **Iva** i servizi effettuati interamente **extra-Ue** per i quali l'agenzia si avvale di altri soggetti; i servizi effettuati **in parte** all'interno e in parte all'esterno della Ue (c.d. servizi misti) **sono imponibili** per la **quota imputabile** all'interno della Ue (la quota imputabile è determinata proporzionalmente in funzione dei servizi effettuati all'interno della UE sulla sommatoria dei servizi effettuati all'interno e all'esterno della UE).

PRESTAZIONI di TRASPORTO: quelle rientranti nell'**esecuzione complessiva** di un **viaggio** ricevono il trattamento delle**altre prestazioni** a cui sono **inerenti** (es. se sono eseguite nella Ue solo le prestazioni di trasporto mentre le altre prestazioni sono eseguite extra-Ue, anche le prestazioni di trasporto si considerano extra-Ue). Il tour operator che, essendo extra-Ue, **non effettua** operazioni territorialmente **rilevanti** in Italia, può **detrarre** l'**Iva** relativa al **noleggio** fruito da un operatore nazionale (R.M. 7.4.1999, n. 62/E; D.M. 340/1999).
L'attività di **noleggio auto** non rientra nella disciplina dell'art. 74-ter in quanto non si tratta di una predisposizione di un pacchetto turistico ma di vendita di servizi turistici generici dal «momento che le prestazioni di servizio medesime non sono acquisite nella disponibilità dell'interpellante precedentemente ad una specifica richiesta del cliente» (R.M. 27.5.2009, n. 129/E).

ACQUISTI in SOSPENSIONE d'IMPOSTA: il beneficio (art. 9, co. 2, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 209]) **non** concerne i servizi effettuati **extra-Ue**. È, invece, applicabile per le attività di **intermediazione** relative ai **trasporti internazionali** di persone e ai noleggi di navi, autoveicoli ecc. adibiti a tali trasporti (C.M. 24.6.1980, n. 30/382547).

MOMENTO IMPOSITIVO (art. 1, co. 6, D.M. 340/1999 [CFF ❶ 1701a]; C.M. 24.12.1997, n. 328/E): coincide con il **primo**a verificarsi tra i**seguenti eventi**:
- › data di **incasso** dell'**intero corrispettivo** (**non** si considera l'incasso di **acconti** o l'emissione di **fattura**);
- › data di **inizio** del **viaggio** o del **soggiorno**, vale a dire la data in cui viene effettuata la prima prestazione di servizi a favore del cliente.

EXPO 2015: per i chiarimenti della C.M. 7.7.2015, n. 25/E in ordine al trattamento da riservare alle cessioni di biglietti d'accesso a EXPO 2015, si veda la GPF 1A/2015 pag. 129.

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

VIAGGI COLLETTIVI: sorgono tante **obbligazioni tributarie** quanti sono i **singoli committenti** del viaggio (clienti o gruppi di clienti aventi autonomia contrattuale).

ACQUISTI – REGISTRAZIONE: gli acquisti di beni e servizi rientranti nella disciplina prevista dall'art. 74-ter [CFF ❶ 274b] vanno **registrati separatamente** da quelli non rientranti in tale disciplina oppure su un **apposito registro**. Il termine di **registrazione** è quello ordinario. Il registro acquisti dovrà contenere **due sezioni** (costi sostenuti nella Ue e costi sostenuti fuori Ue), suddivise in due colonne. La suddivisione tra quota Ue ed extra-Ue dei costi relativi a viaggi misti costituisce il rapporto in base al quale si considerano imponibili i corrispettivi relativi a tali viaggi (art. 5, co. 2, D.M. 340/1999 [CFF ❶ 1701e]).

FATTURE in VALUTA ESTERA: le fatture di acquisto in **valuta estera** vanno contabilizzate al cambio vigente alla **data** di **emissione** o, in mancanza, a quello del primo giorno **antecedente**.

COSTI **entro Ue** (detraibili IVA)		COSTI **extra-Ue** (indetraibili IVA)	
a) Viaggi interamente Ue	**b)** Viaggi misti (per la parte Ue)	**c)** Viaggi interamente extra-Ue	**d)** Viaggi misti (per la parte extra-Ue)

CORRISPETTIVI – REGISTRAZIONE: i **corrispettivi** delle operazioni che rientrano nell'ambito del regime speciale Iva di cui all'art. 74-ter [CFF ❶ 274b] devono essere **annotati** sul registro corrispettivi **separatamente** da quelli relativi ad altre operazioni (es. intermediazioni) oppure in un **apposito registro**. Tali corrispettivi devono essere, inoltre, **suddivisi** a seconda che siano riferiti ad operazioni effettuate **entro** la Ue, **fuori** dalla Ue, **parzialmente entro** la Ue. Le annotazioni devono essere eseguite entro il **mese** successivo a quello di effettuazione delle operazioni (vedi sopra «Momento impositivo») anche ai fini delle liquidazioni periodiche (art. 5, co. 1, D.M. 340/1999 [CFF ❶ 1701e]). Qualora i corrispettivi siano realizzati in **valuta estera**, dovranno essere computati secondo il cambio del **giorno** di **effettuazione** dell'operazione o in mancanza secondo quello del primo giorno **antecedente**.

BASE IMPONIBILE: si ottiene sottraendo dal **corrispettivo**, al **lordo** dell'**Iva**, l'ammontare dei relativi **costi** per l'acquisto di beni e servizi a **diretto vantaggio** del **cliente** (albergo, ristorante, trasporto, ecc.), anch'essi al lordo dell'imposta. Dal 1.1.1998 sono **incluse** nel computo dei **costi** anche le **commissioni** e le **provvigioni**.

DIVIETO di DETRAZIONE: l'adozione del sistema di detrazione **«base da base»** comporta l'**indetraibilità** per l'agenzia dell'imposta addebitata ai fornitori di beni e servizi a diretto vantaggio del cliente e pagata su fatture di acquisto; è **detraibile** in via ordinaria l'imposta **assolta** sulle **spese generali** e su **altre attività** svolte.

VIAGGI MISTI (UE ed EXTRA-UE): se le prestazioni di servizi rese al cliente dell'agenzia **non** si esauriscono nell'ambito del **territorio comunitario** ma si svolgono **anche** al di **fuori**, è tassata **solo** la parte di **servizi** a diretto vantaggio del cliente, forniti dall'agenzia nel territorio della **Ue**. Pertanto la **base imponibile** al lordo dell'Iva si determina applicando al corrispettivo globale il **rapporto** fra le **quote Ue** ed **extra-Ue** dei costi relativi a tali viaggi [b: (b + d)] (vedi [FATTURE in VALUTA ESTERA]) e **sottraendo** a tale importo il costo dei servizi prestati da terzi nella Ue a favore del cliente. Su tale base si procede allo **scorporo** e si applica l'aliquota Iva ordinaria.

RAPPORTO COSTI DENTRO e FUORI-UE: tale rapporto si determina per **masse** e in via **provvisoria** su base **mensile** o **trimestrale**, e si ridetermina **definitivamente** in **dichiarazione Iva annuale**.
Se tutte le prestazioni vengono rese **fuori** o **dentro** la Ue, con la sola eccezione di quelle di **trasporto**, anche queste ultime seguono il trattamento di tutte le altre e il viaggio si considera effettuato **interamente fuori** o **dentro** la Ue (C.M. 24.6.1980, n. 30).

AGENZIE RIVENDITRICI di PACCHETTI TURISTICI: dall'1.1.1998 è previsto un particolare sistema di determinazione dell'Iva per le **agenzie** che **vendono** in nome e per conto proprio **pacchetti** turistici **organizzati** da **altri** soggetti (tour operator) o si avvalgono per la vendita di tali pacchetti di **mandatari senza rappresentanza** (= soggetti che agiscono in nome proprio e per conto dell'agenzia). L'Iva dovuta dall'agenzia rivenditrice e dal mandatario si calcola sulla **differenza** fra il **prezzo** pagato dal **viaggiatore** all'agenzia rivenditrice e il **prezzo** pagato dall'**agenzia stessa** al **tour operator** (comprensivi di Iva). Dal risultato così ottenuto, si **scorpora** l'**Iva** e successivamente si calcola con l'**aliquota ordinaria** l'Iva dovuta dall'agenzia rivenditrice e dall'intermediario.

ESEMPIO: **corrispettivo lordo** pagato dal **viaggiatore**: € 2.000; **corrispettivo** pagato dall'**agenzia** al tour operator: € 1.850; differenza: € 150; da tale importo si scorpora l'Iva al 22%, pari a € 27,05, e l'imponibile è pari a € 122,95.

LIQUIDAZIONE dell'IVA: l'ammontare dei **corrispettivi imponibili** è costituito dai corrispettivi dei viaggi effettuati **interamente entro** la **Ue** e dalla parte effettuata **entro Ue** dei **viaggi misti** (vedi sopra). I **costi detraibili** sono costituiti dai costi sostenuti **interamente** entro la Ue e dalla parte sostenuta entro **Ue** dei **viaggi misti**. Il **totale** Iva si determina aggiungendo l'imposta dovuta per operazioni **diverse** da quelle dell'art. 74-ter [CFF ❶ 274b], calcolata in modo **ordinario**.
L'imposta calcolata va liquidata e versata entro i termini ordinari (mensile o trimestrale).

CORRISPETTIVI SUPERIORI ai COSTI: se l'ammontare dei **corrispettivi** è **superiore** a quello dei **costi**, sull'**eccedenza** si applica l'Iva con **aliquota ordinaria** dopo aver proceduto allo scorporo dell'imponibile. In **caso contrario**, si originerà un **credito di costo** che potrà essere utilizzato nelle liquidazioni successive, o riportato in dichiarazione annuale, ma non

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

potrà costituire titolo per richiesta di rimborso. Il credito di costo infatti non costituisce un **credito d'imposta**.

VOLUME d'AFFARI ai fini IVA: il volume d'affari è **costituito** dalle operazioni eseguite nella Ue + le operazioni eseguite **extra-Ue** + **le eventuali operazioni** non rientranti nell'ambito del regime speciale dell'art. 74-ter [CFF ❶ 274b] (cioè attività diverse dall'organizzazione di pacchetti turistici), **comprese** le **provvigioni** relative ad attività di **intermediazione** in nome e per conto di altre agenzie (C.M. 24.12.1997, n. 328/E).

CERTIFICAZIONE dei CORRISPETTIVI: dall'1.1.1998 per le operazioni che rientrano nel regime speciale è previsto l'**obbligo** di **fatturazione**. La **fattura non** deve contenere **separata indicazione** dell'**Iva** e deve riportare **espressamente** che si tratta di **operazione** rientrante nel **regime speciale** (e assolta ai sensi del D.M. 340/1999) per la quale **non** spetta la **detrazione** dell'Iva. Il momento di emissione della fattura coincide con il momento impositivo. La fattura deve, inoltre, indicare **distintamente** i **corrispettivi** di prestazioni rese nell'**Ue** (anche parzialmente) e quelli **extra-Ue**. La fattura può essere inviata anche tramite **strumenti informatici**, **telematici** o **telefax** (art. 4, co. 1, D.M. 340/1999 [CFF ❶ 1701d]).
N.B.: il co. 13-ter dell'art. 2, D.L. 2.3.2012, n. 16, conv. con modif. con L. 26.6.2012, n. 44 (cd. decreto «Semplificazioni fiscali»), entrato in vigore il **29.4.2012**, ha aggiunto al co. 1, dell'art. 22, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 222] il punto 6-bis, consentendo alle **agenzie** di **viaggi** l'**emissione** della **ricevuta** o dello **scontrino fiscale**, anche per le **attività** di **organizzazione** di **escursioni**, **visite** alla **città**, **giri turistici** ed **eventi** similari. .

VENDITA di BIGLIETTI AEREI TRAMITE AGENZIA di VIAGGIO: i **biglietti aerei** prenotati dall'agenzia per il cliente, che assolvono la funzione di scontrino fiscale, devono contenere l'indicazione dell'importo del **diritto** di **prenotazione** richiesto dall'agenzia, in aggiunta agli altri elementi previsti dal D.M. 30.6.1992 (R.M. 27.6.2001, n. 93/E). In considerazione dell'obiettiva complessità degli adempimenti contabili a carico delle**compagnie aeree** che effettuano la **vendita** di **biglietti aerei tramite** le **agenzie di viaggio**, in un rapporto di mandato con rappresentanza, con la R.M. 28.11.2001, n. 195/E viene consentito, alle compagnie aeree, applicare le **particolari modalità operative** per l'assolvimento degli obblighi di **fatturazione** e **registrazione** delle operazioni effettuate previste dalla C.M. 14.3.1974, n. 13. Pertanto l'annotazione sul registro ex art. 24, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 224] dei corrispettivi risultanti dai rendiconti periodici, emessi dalle agenzie o dalle altre dipendenze, può essere effettuata:

- **entro 60 giorni** dalla fine del mese cui si riferisce il **rendiconto**, per il trasporto di passeggeri sul **territorio nazionale** e per i trasporti internazionali, se i **titoli** di **viaggio** sono rilasciati da **agenzie** situate **in Italia**;
- **entro 15 giorni** dalla data di **ricevimento** del **rendiconto**, se i titoli di viaggio sono rilasciati da **agenzie** situate **all'estero**.

SERVIZIO di PRENOTAZIONE ed EMISSIONE di BIGLIETTI AEREI: i compensi che le agenzie di viaggio e turismo percepiscono **direttamente** dai clienti per l'attività **d'intermediazione** relativa al servizio di **prenotazione** ed **emissione** di **biglietteria aerea nazionale** devono essere assoggettati ad **Iva** con l'aliquota ordinaria. Per la certificazione di tali compensi, le agenzie di viaggio possono emettere un particolare **tagliando** annesso al biglietto aereo. Per le prenotazioni via **Internet**, poiché la procedura telematica **non** comporta l'emissione di un vero e proprio titolo di viaggio ma solo l'assegnazione di un **codice** di prenotazione, le agenzie devono **certificare** i compensi con i **sistemi ordinari** previsti dal D.P.R. 696/1996 [CFF ❶ 1554i - 1554m], vale a dire mediante una **ricevuta** o uno **scontrino** fiscale oppure, se richiesta dai clienti, una **fattura**, anche in forma elettronica. **Non** sono imponibili Iva, ai sensi dell'art. 9, co. 1, n. 7, D.P.R. 633/72 [CFF ❶ 209], i compensi percepiti per l'emissione di biglietteria **internazionale** (R.M. 29.9.2004, n. 125/E).

MODALITÀ di FATTURAZIONE: variano a seconda del tipo di operazione:

- **organizzazione e vendita di pacchetti turistici direttamente ai viaggiatori**: l'agenzia deve emettere la fattura nei confronti dei **viaggiatori** entro lo stesso giorno di **effettuazione** (giorno di pagamento integrale o di inizio del viaggio);
- **organizzazione e vendita di pacchetti turistici a viaggiatori tramite intermediari con rappresentanza** (= che agiscono in nome dell'agenzia): l'agenzia organizzatrice emette fattura entro il **mese successivo** alla data di effettuazione della prestazione;
- **vendita in nome e per conto proprio di pacchetti turistici organizzati da altri soggetti**: l'**organizzatore** del viaggio emette fattura all'**agenzia** al momento di effettuazione delle prestazioni a favore del viaggiatore, l'**agenzia** a sua volta emette fattura al **viaggiatore**;
- **vendita di propri pacchetti turistici mediante intermediari senza rappresentanza** (= che agiscono in nome proprio): l'organizzatore emette fattura all'**agenzia** intermediaria e questa a sua volta emette **fattura** al **viaggiatore**. Sulla fattura dell'**organizzatore** del viaggio va indicato il **prezzo** del **pacchetto** turistico al **netto** delle **provvigioni** dell'agenzia (Iva inclusa), mentre nella fattura dell'**agenzia** va indicato l'**intero importo corrisposto** dal viaggiatore.

AUTOFATTURA delle PROVVIGIONI degli INTERMEDIARI con RAPPRESENTANZA: dall'1.1.1998 le **agenzie organizzatrici** (tour operator) devono **autofatturare** le **provvigioni** corrisposte agli **intermediari con rappresentanza**, emettendo per ogni intermediario una fattura riepilogativa delle provvigioni corrisposte ogni mese. La fattura va emessa entro il**mese successivo** al pagamento delle provvigioni e registrata entro lo stesso mese sia nel **registro** delle **fatture emesse** che nel registro degli **acquisti** (in tal modo l'operazione è neutra per l'agenzia). Il **rappresentante** deve registrare le **autofatture riepilogative** nel **registro** delle **fatture** con riferimento all'anno cui si riferiscono le provvigioni, entro la presentazione della dichiarazione annuale (tali provvigioni concorrono al volume d'affari del rappresentante). In caso di **mancato arrivo** delle **autofatture mensili**, o in attesa del loro arrivo, il rappresentante può **registrare** le **provvigioni** utilizzando la **documentazione contabile** e **contrattuale** in suo possesso, salvo rettifiche al ricevimento delle autofatture (art. 74-ter, co. 8, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 274b]; C.M. 24.12.1997, n. 328/E).

OPERAZIONI in REGIME ORDINARIO: le **prestazioni** di singoli servizi rese dalle agenzie in **nome** e per **conto** dei **viaggia-**

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

tori vanno certificate con **ricevuta** o **scontrino** o **fattura** se **richiesta** dal **cliente**. Sono **esonerate** da ricevuta le **prenotazioni** di **servizi turistici** prestate nell'**interesse** del **cliente** (es. rimborso spese telefoniche per prenotazione alberghi; vidimazione passaporti – C.M. 4.4.1997, n. 97).

AGENZIE di VIAGGIO – RIMBORSO IVA: non è rimborsabile l'Iva assolta su cessioni di beni e prestazioni di servizi ex art. 74-ter, co. 2, D.P.R. 633/1972 effettuate da terzi nei confronti delle agenzie di viaggio extra-Ue a diretto vantaggio dei viaggiatori. Sono fatti salvi i rimborsi già effettuati alla data del 22.6.2013 e non si dà luogo alla restituzione delle somme che a tale data risultino già rimborsate e poi recuperate dagli Uffici (D.L. 21.6.2013, n. 69).

AGENZIE di VIAGGIO – REGIMI SPECIALI – SPLIT PAYMENT: la C.M. 19.2.2015, n. 6/E ha chiarito che la scissione dei pagamenti (cd. split payment) non trova applicazione relativamente alle operazioni rese dal fornitore nell'ambito di regimi speciali che non prevedono l'evidenza dell'imposta in fattura e che ne dispongono l'assolvimento secondo regole specifiche come, ad esempio, il regime di cui all'art. 74-ter del D.P.R. 633/1972 (precisazione in ultimo richiamata dalla C.M. 13.4.2015, n. 15), il regime monofase di cui all'art. 74, D.P.R. 633/1972, il regime del margine di cui all'art. 36 e seguenti D.L. 23.2.1995, n. 41.

REGIME ORDINARIO – CONGRESSI e CONVEGNI (art. 1, co. 77 e 78, L. 244/2007): ex co. 8-bis, art. 74-ter, D.P.R. 633/1972 le **agenzie di viaggio** e **turismo** possono applicare il **regime ordinario** dell'**Iva** limitatamente alle **prestazioni alberghiere** all'**interno** dell'**organizzazione** di **convegni**, **congressi** e simili effettuati in **Italia**, nonché detrarre l'imposta per i servizi acquistati se si tratta di **operazioni effettuate** a diretto **vantaggio** del **cliente**. In caso di applicazione sia del regime ordinario sia del regime speciale, le operazioni rientranti nell'uno o nell'altro regime vanno **registrate separatamente**. L'**efficacia** della disposizione è subordinata alla concessione di una deroga da parte del Consiglio europeo ex art. 395 della Direttiva n. 2006/112/Ce. Le agenzie di viaggio e turismo potranno optare per la **fatturazione** delle prestazioni connesse all'organizzazione di convegni e congressi con **Iva ordinaria**, esponendola in fattura e consentendo ai clienti di detrarre l'imposta addebitata in rivalsa, con il conseguente e speculare **diritto** di **detrazione** sui **costi** sostenuti per la loro esecuzione.

DETRAZIONE IVA per i SERVIZI CONGRESSUALI, PRESTAZIONE ALBERGHIERA e di SOMMINISTRAZIONE di ALIMENTI e BEVANDE

Descrizione	% di detrazione
Servizi acquisiti da **organizzatori congressuali** (comprese le agenzie di viaggio) per essere inseriti in un pacchetto che include evento – trasferta – servizi accessori	Detrazione Iva piena per l'organizzatore dell'evento e per il fruitore dell'evento congressuale
Servizi acquisiti da **imprenditori** e **lavoratori autonomi** direttamente (ovverosia senza l'intervento di un operatore congressuale), ma per partecipare ad un **evento convegnistico o fieristico**	Detrazione Iva piena per l'imprenditore o il lavoratore autonomo
Servizi **alberghieri** e di **ristorazione** acquisiti da **imprenditori** e **lavoratori autonomi** direttamente (ovverosia senza l'intervento di un operatore congressuale e senza alcun legame evidente con un evento convegnistico o fieristico ed assimilabile, quindi, ad una semplice trasferta per ragioni di lavoro)	Esclusione del diritto alla detrazione Iva per l'imprenditore o il lavoratore autonomo

DETRAZIONE IVA – ALIMENTI e BEVANDE: dall'**1.1.2008** per il sostenimento di **costi alberghieri** e di **ristorazione** relativi alla **partecipazione** a **convegni** e **congressi**, è consentita la **detrazione integrale** dell'**Iva** al **100%**.

SPESE SOSTENUTE in PROSSIMITÀ dell'EVENTO: un **imprenditore** o un **lavoratore autonomo**, che si reca fuori sede per partecipare ad un **evento congressuale**, **fieristico** e simile, inerente la propria attività, può **detrarre interamente** l'Iva assolta sulla **prestazione alberghiera** e su quelle di **somministrazione** di **alimenti** e **bevande**, non solo nei giorni dell'evento, ma anche nel **giorno antecedente** allo stesso ed **in quello successivo** (C.M. 16.2.2007, n. 11/E).

AGRICOLTURA e PESCA

(art. 34, D.P.R. 26.10.1972, n. 633 [CFF ❶ 234])

REGIME SPECIALE di NON ESONERO: dall'**1.1.1998** è un **regime speciale** di **detrazione** (anziché di applicazione dell'Iva). Infatti la **detrazione** dell'Iva in sede di liquidazione periodica (e/o annuale) viene determinata **forfetariamente** applicando le **percentuali** di **compensazione** all'ammontare delle **cessioni** di prodotti agricoli. L'**Iva** sulle **vendite** si calcola applicando alle **cessioni** di prodotti agricoli (esclusi i conferimenti) le **aliquote Iva ordinarie**. L'eventuale debito d'imposta è pari alla differenza fra l'Iva sulle vendite e l'Iva detraibile determinata applicando le percentuali di compensazione.

Esempio: vendita di uova fresche per e 1 (aliquota 10% – Tab. A, Parte III, n. 14) [CFF ❶ 415]; percentuale di compensazione 9% – Tab. A, Parte I, n. 11), D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 311]) -> Iva sulle vendite = € 1 x 10% = € 0,10; Iva detraibile = € 1 x 9% = € 0,09 -> Iva del periodo da versare = € 0,10 – € 0,09 = € 0,01. Pertanto l'Iva da pagare si determina in relazione alla **differenza** tra le **aliquote Iva ordinarie** e le **percentuali** di **compensazione**.

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

DISPOSIZIONI		Fino al 31.12.1197	Dall'1.1.1998	Dal 17.3.2005 (4)	Dall'1.1.2007
REGIME SPECIALE (detrazione forfetizzata su percentuali di compensazione)	**Soggetti ammessi**	**Agricoltori** con qualsiasi volume d'affari; **Cooperative agricole**, indipendentemente dal volume d'affari dei soci	**Invariati**	**Agricoltori** con qualsiasi volume d'affari; (3) **Cooperative agricole**,anche per i beni acquisiti (in misura non prevalente) presso terzi. (3)	**Invariati**
	Funzionamento	**Iva su vendite** = **Iva su acquisti** = vendite x percentuali di compensazione; Iva da versare = 0	**Iva su vendite** = vendite x aliquote ordinarie; **Iva su acquisti** = vendite x % di compensazione. La differenza va versata	**Invariato**	**Invariato**
REGIME di ESONERO	**Soggetti ammessi**	**Agricoltori** con vol. d'affari fino a € **10.329,14** (1)	**Agricoltori** con volume d'affari **fino** a € **2.582,28** (1) (€ 7.746,85 per i Comuni montani (2))	**Invariati**	**Agricoltori** con volume d'affari fino a € 7.000 (a prescindere dal luogo di esercizio dell'attività) (1)
	Funzionamento	**Esonero dagli adempimenti** salvo conservazione fatture e autofatture. Applicazione dell'Iva con le percentuali di **compensazione**	**Invariato**	**Invariato**	**Invariato**
REGIME SEMPLIFICATO	**Soggetti ammessi**	-	**Agricoltori** con **volume d'affari superiore** a e **2.582,28** (€ 7.746,85 per i Comuni montani (2)) e **fino a** € **20.658,28** (1)	**Invariati**	**Abrogato**
	Funzionamento	-	**Esonero** da liquidazioni e versamenti periodici (solo versamento annuale); **registrazione** riepilogativa delle fatture	**Invariato**	

(1) Il **volume** d'**affari** deve essere costituito per almeno **2/3** da cessione di prodotti agricoli compresi nella **Tabella A**, Parte I, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 301 - 356].
(2) Comuni montani con meno di 1000 abitanti e zone (art. 1, co. 1, lett. e), n. 2, D.Lgs. 56/1998) con meno di 500 abitanti ricomprese negli altri Comuni montani individuati dalle Regioni.
(3) Il regime speciale si applica solo per cessioni di prodotti agricoli e ittici compresi nella **Tabella A**, Parte I, D.P.R. 633/1972.
(4) L'art. 10, D.L. 35/2005, conv. in L. 80/2005, ha abrogato il co. 3 dell'art. 34, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 234], e con esso il limite massimo di volume d'affari richiesto per l'ammissione al regime speciale. In precedenza, il limite non aveva trovato applicazione in forza di numerose proroghe (di cui l'ultima all'art. 1, co. 506, L. 30.12.2004, n. 311). Prima delle proroghe, l'art. 60, L. 488/1999 [CFF ❶ 1705] prevedeva che per i **contratti** a **esecuzione continuata** (o **differita**) stipulati entro il **31.12.1999** continuasse ad applicarsi il **regime speciale** fino alla loro **conclusione**. Tale articolo è stato abrogato dall'art. 1, co. 1, D.L. 21/2000, conv. con modif. con L. 92/2000.

SETTORE CASEARIO e degli ANIMALI VIVI della SPECIE BOVINA e SUINA - AUMENTO PERCENTUALI di COMPENSAZIONE: l'art. 1, co. 908, L. 28.12.2015, n. 208 (Legge di Stabilità 2016), ha stabilito l'innalzamento delle percentuali di compensazione applicabili a taluni prodotti del settore lattiero-caseario dall'8,8% a una misura non superiore al 10%. L'aumento delle aliquote è stato adottato con decreto del Ministero dell'economia e delle Finanze, di concerto con il Ministero delle politiche agricole, alimentari e forestali (D.M. 26.1.2016), che ha determinato le misure delle percentuali di compensazione di cui all'art. 34 D.P.R. 633/1972, per i seguenti prodotti o gruppi di prodotti, compresi nel n. 9) della Tabella A,

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

parte prima, allegata al D.P.R. 633/1972, secondo gli importi di seguito indicati:
› latte fresco non concentrato né zuccherato e non condizionato per la vendita al minuto (esclusi yogurt, kephir, latte cagliato, siero di latte, latticello o latte battuto e altri tipi di latte fermentati o acidificati): **10%**;
› altri prodotti compresi nella Tabella A, parte I, n. 9), allegata al D.P.R. 633/1972, (escluso il latte fresco non concentrato né zuccherato, destinato al consumo alimentare, confezionato per la vendita al minuto, sottoposto a pastorizzazione o ad altri trattamenti previsti da leggi sanitarie): **10%**.

Il medesimo decreto, in attuazione a quanto previsto dalla Legge di Stabilità 2016, ha stabilito per l'anno 2016 (quindi in via transitoria) le percentuali di compensazione di cui all'art. 34, D.P.R. 633/1972, per i seguenti prodotti o gruppi di prodotti, compresi nella Tabella A, parte I, n. 2) allegata al D.P.R. 633/1972, nelle misure di seguito indicate:
› animali vivi della specie bovina, compresi gli animali del genere bufalo: **7,65%**;
› animali vivi della specie suina: **7,95%**.

Le nuove disposizioni in ordine all'innalzamento delle percentuali di compensazione, per espressa previsione dell'art. 2, D.M. 26.1.2016, hanno efficacia a decorrere dal **1° gennaio 2016**.

Con C.M. 6.5.2016, n. 19/E, l'Agenzia delle Entrate ha fornito diversi chiarimenti in ordine ai aumenti delle percentuali di compensazione testé evidenziati, con particolare riferimento alle problematiche afferenti il **momento impositivo**. Nel documento di prassi infatti si precisa che nel caso di passaggi dei prodotti agricoli ed ittici compresi nella Tabella A, Parte I, allegata al D.P.R. 633/1972 **dai produttori agricoli soci, associati o partecipanti** che applicano il regime speciale, **alle cooperative o agli altri organismi associativi**, «il **momento di effettuazione** coincide con quello del **pagamento del prezzo** al produttore agricolo associato», salvo che non sia stata emessa già fattura o non siano stati corrisposti acconti (in tal caso viene anticipato il momento impositivo ex art. 6, co. 4, D.P.R. 633/1972). Conseguentemente le nuove percentuali di compensazione si renderanno applicabili in sede di liquidazione dell'imposta anche in relazione alle consegne effettuate nel corso dell'anno 2015, con pagamento del prezzo dopo il 1° gennaio 2016.

Nella C.M. 6.5.2016, n. 19/E, l'Agenzia delle Entrate precisa altresì che nel caso di cessioni dei suddetti prodotti agricoli al di fuori dei passaggi alle cooperative o ad altri organismi associativi, «il momento impositivo segue le regole generali dell'imposta»; pertanto, al fine di individuare il momento di effettuazione dell'operazione e quindi della misura dell'aliquote delle percentuali di compensazione applicabili, rileva:
› il **momento** della **consegna o spedizione** dei beni, in caso di **fatturazione immediata**;
› il **momento** di **emissione** della **fattura**, in caso di **fatturazione differita** e consegna effettuata con documento di trasporto (ad esempio, nel caso di consegne effettuate nel mese di dicembre 2015 con fattura emessa nel successivo, si applicheranno le nuove aliquote di compensazione).

SOGGETTI AMMESSI al REGIME SPECIALE: si tratta dei seguenti soggetti:
› **produttori agricoli** che esercitano individualmente o in forma associata le **attività** di cui all'art. 2135 c.c. come modif. dall'art. 1, D.Lgs. 18.5.2001, n. 228, in vigore dal 30.6.2001 (vedi di seguito [ATTIVITÀ AGRICOLE]), indipendentemente dal volume d'affari realizzato nell'anno solare precedente. Può beneficiare del regime speciale di detrazione Iva forfetario anche la **commercializzazione**, da parte di imprese agricole, di **prodotti agricoli** acquistati presso **terzi** effettuata in misura **non prevalente** in rapporto a quelli prodotti direttamente;
› **cooperative** e loro **consorzi**, **associazioni** e loro unioni costituite e riconosciute ai sensi della legislazione vigente che effettuano cessioni di beni prodotti **prevalentemente** dai soci, associati o partecipanti, nello stato originario o previa manipolazione o trasformazione, sull'**intera produzione** realizzata (e dunque anche sui beni acquisiti **da terzi**, a patto che i prodotti acquistati siano della **stessa** categoria merceologica di quelli conferiti dai soci o associati). È stata infatti modificata la lett. c), co. 2, art. 34, D.P.R. 633/1972, che sanciva, nel testo previgente, la possibilità di applicare il regime speciale unicamente ai prodotti conferiti dai soci e dagli associati aventi i requisiti per essere ammessi al regime speciale. Pertanto le cooperative e loro consorzi determinano l'Iva a credito applicando le percentuali di compensazione **sull'intera produzione agricola**. Di conseguenza la detrazione forfetizzata non è più calcolata in misura pari al rapporto tra i conferimenti dei soci che possono applicare il regime speciale e l'ammontare complessivo dei conferimenti, acquisti e importazioni dei prodotti di cui alla Tabella A, Parte I, allegata al D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 301 – 356]. Si veda anche la C.M. 17.1.2006, n. 1/E. Ai sensi dell'art. 2135 c.c., come modif. dall'art. 1, D.Lgs. 228/2001, dal 30.6.2001 sono **imprenditori agricoli** le **cooperative** e i relativi consorzi, costituite tra imprenditori agricoli, che utilizzano **prevalentemente prodotti conferiti** dai **soci** (che svolgono attività agricole) o forniscono **prevalentemente** ai soci beni e servizi per lo sviluppo del ciclo biologico dei prodotti (C.M. 14.5.2002, n. 44/E);
› **organismi agricoli di intervento** (**A.g.e.a.** – ex A.i.m.a. –, **E.i.m.a.**) o altri soggetti per loro conto, a prescindere dal volume d'affari. Gli interventi dell'E.i.m.a. possono assumere la forma di:
  – **ritiro** di **eccedenze** produttive: sono vere e proprie **vendite** da **fatturare** con le normali procedure e termini, con possibilità, fino al 31.12.1997, di fatturazione **in sospeso**;
  – **contributi**, **premi**, **aiuti**, ecc.: **non** sono prestazioni **imponibili** ai fini Iva (art. 7-ter, D.L. 746/1983, conv. con L. 17/1984 [CFF ❶ 998a]) e **non** richiedono l'emissione di alcun **documento**.

IMPRENDITORE AGRICOLO PROFESSIONALE: il D.Lgs. 29.3.2004, n. 99, come modificato dal D.Lgs. 27.5.2005, n. 101 contiene una serie di norme per il settore agricolo relative a soggetti, attività, integrità aziendale e semplificazioni amministrative. In particolare, sono state introdotte:
› la **società agricola**, che deve avere quale oggetto l'esercizio **esclusivo** delle attività di cui all'art. 2135 c.c. e contenere nella **denominazione** o nella **ragione** sociale l'indicazione di «società agricola»;
› la **figura dell'imprenditore agricolo professionale**, il cosiddetto «IAP».

Ai sensi dell'art. 1, D.Lgs. 99/2004, l'**imprenditore agricolo professionale** è il soggetto, in possesso di conoscenze e competenze professionali ai sensi dell'art. 5 del regolamento (CE) n. 1257/1999, che dedica alle **attività agricole** di cui all'art. 2135 c.c., **direttamente** o in qualità di **socio** di società, **almeno** il **50%** del proprio tempo di **lavoro** complessivo e che ricava

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

da tali attività **almeno** il **50%** del proprio **reddito globale** da lavoro. Le **pensioni** di ogni genere e gli **assegni**equiparati, le**indennità** e le somme percepite per l'espletamento di cariche pubbliche, o in associazioni e altri enti operanti nel settore agricolo, sono **escluse** dal computo del **reddito globale** da lavoro. Per gli imprenditori che operano nelle **zone svantaggiate** di cui all'art. 17 del citato regolamento (CE) n. 1257/1999, i **requisiti** sono **ridotti** al **25%**.

Le **società di persone**, **cooperative** e di **capitali**, anche a scopo consortile, sono considerate **IAP** se nello **statuto** è previsto quale **oggetto sociale** l'esercizio esclusivo delle attività agricole di cui all'art. 2135 c.c. e siano in possesso dei seguenti requisiti:

- **società di persone**: almeno un **socio** deve essere in possesso della qualifica di imprenditore agricolo professionale (IAP); per le S.a.s., la qualifica si riferisce ai soci **accomandatari**;
- **società di capitali** o **cooperative**: almeno un **amministratore**, che sia anche socio per le società cooperative, deve avere la qualifica di IAP.

N.B.: il D.Lgs. 99/2005, come modificato dal D.Lgs. 101/2005, riconosce all'imprenditore agricolo professionale persona fisica e alle società agricole le **agevolazioni tributarie** in materia di imposte indirette, nonché le **agevolazioni creditizie**, previste dalla vigente normativa a favore dei**coltivatori diretti**. Lo stesso decreto stabilisce che le agevolazioni decadono in caso di perdita dei requisiti di cui all'art. 1, commi 1 e 3, nei **cinque anni** dalla data di applicazione dei benefici stessi.

ATTIVITÀ AGRICOLE: sono definite dall'art. 2135 c.c., come modificato dall'art. 1, D.Lgs. 228/2001, in vigore dal 30.6.2001: **coltivazione** del fondo (compresa la funghicoltura), **silvicoltura**, **allevamento** di animali e **attività connesse** esercitate dall'imprenditore agricolo, cioè manipolazione, conservazione, **trasformazione**, **commercializzazione** e valorizzazione di prodotti ottenuti **prevalentemente** (non più totalmente) dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall'allevamento, nonché la **fornitura** di **beni** o **servizi** utilizzando prevalentemente attrezzature o risorse dell'azienda normalmente (= in via continuativa e sistematica – C.M. 14.5.2002, n. 44/E) impiegate nell'attività agricola esercitata, comprese le attività di **valorizzazione** del **territorio** e del **patrimonio rurale** e **forestale** o di **ricezione** e **ospitalità** (agriturismo), nonché la**pesca** in acqua dolce, la **piscicoltura**, la **funghicoltura** (compresa l'attività di produzione del micelio di fungo – R.M. 27.1.2006, n. 20/E), la **mitilicoltura**, l'**ostricoltura**, la coltura di crostacei e l'allevamento di rane. Infatti, con la nuova definizione di imprenditore agricolo, l'ambito dell'**impresa agricola** comprende ogni attività basata sullo svolgimento di un **intero ciclo biologico** ovvero di una **fase essenziale** del ciclo stesso; pertanto la disciplina dell'impresa agricola è stata esplicitamente estesa a quelle particolari attività, come l'**apicoltura** o l'**allevamento** di **maiali** per l'**ingrasso** e non per la riproduzione, le quali in passato, erano state ricondotte alla fattispecie dell'impresa agricola in via interpretativa (C.M. 14.5.2002, n. 44/E). Inoltre, il D.Lgs. 228/2001 ha parificato l'**imprenditore ittico** a quello agricolo e ha istituito l'attività di **ittiturismo**.

ATTIVITÀ CONNESSE all'AGRICOLTURA: dall'**1.1.2004**, ai sensi dell'art. 34-bis, D.P.R. 633/1972, introdotto dall'art. 2, co. 7, L. 350/2003, per le **attività** dirette alla produzione di **beni** e alla fornitura di **servizi** (art. 2135, co. 3, c.c.), connesse all'agricoltura, l'**Iva** si determina con una **detrazione forfetaria**, **riducendo** l'imposta relativa alle operazioni imponibili nella misura del **50%** del suo ammontare. Tale disposizione è **facoltativa**, pertanto è possibile **optare** per la determinazione dell'Iva nel modo normale; l'opzione (e revoca) si esercita in base alle modalità stabilite dal D.P.R. 442/1997. La C.M. 16.2.2005, n. 6 ha però chiarito che il regime forfetario trova applicazione alle sole attività connesse di **fornitura di servizi** e **non** alla cessione di beni **non** rientranti nella Tab. A, Parte prima, allegata al D.P.R. 633/1972 **[CFF ❶ 301 – 356]**, ottenuti svolgendo tali attività. Nel caso di esercizio congiunto di attività agricola soggetta al regime speciale(art. 34, D.P.R. 633/1972**[CFF ❶ 234]**) e di attività connessa di fornitura di servizi soggetta all'art. 34-bis vi è l'obbligo della **contabilità separata** (art. 36, D.P.R. 633/1972 **[CFF ❶ 236]**), salvo opzione (per **entrambe** le attività) per il regime normale Iva.

Nella R.M. 15.2.2005, n. 17/E l'Agenzia delle Entrate considerava la **produzione** di **energia elettrica** attraverso l'utilizzo di biogas derivanti dai liquami dell'attività di allevamento come attività **non** agricola (con obbligo di separazione dell'attività ex art. 36, D.P.R. 633/1972 **[CFF ❶ 236]** in caso di cessione dell'energia elettrica a terzi). **Dall'1.1.2007, per effetto delle modifiche apportate all'** art. 1, co. 423, L. 23.12.2005, n. 266 dall'artt. 1, co. 369, L. 27.12.2006, n. 296, sono considerate **attività agricole connesse** anche la produzione e la cessione di energia elettrica da **fonti rinnovabili** (**agro**-**forestali** o **fotovoltaiche**), nonché la produzione di cessione di **carburanti** ottenuti da produzioni vegetali provenienti **prevalentemente** dal fondo ovvero di **prodotti chimici** derivanti da prodotti agricoli provenienti **prevalentemente** dal fondo, effettuate da imprenditori agricoli. L'art. 1, co. 910, L. 28.12.2015, n. 208 (Legge di Stabilità 2016) apporta ulteriori modifiche all'art. 1, co. 423, L. 23.12.2005, n. 266, considerando **attività connesse** ex art. 2135, co. 3, c.c., (e produttive di reddito agrario), la **produzione** e la **cessione**, effettuate da imprenditori agricoli, di **energia elettrica e calorica da fonti rinnovabili agroforestali sino a 2.400.000 kWh anno**, e **fotovoltaiche sino a 260.000 kWh anno**, nonché di prodotti chimici di origine agroforestale che provengono prevalentemente dal fondo.

Lo svolgimento di un'**attività agricola connessa** (nel caso di specie la trasformazione e lavorazione dei prodotti) da parte di una **cooperativa** (o di un consorzio di cooperative) che **commercializza** i **prodotti conferiti** dai soci (o dalle cooperative socie) **non** origina ulteriori **operazioni imponibili** ai fini Iva rispetto alle cessioni di beni dai soci all'ente e da quest'ultimo ai clienti terzi. In altri termini, l'attività connessa non assume la **rilevanza** di **autonoma prestazione** di servizi resa ai soci, bensì rappresenta una **fase** dell'attività di commercializzazione dei prodotti svolta per conto dei soci (o delle cooperative socie) (R.M. 12.6.2012, n. 65/E).

SOCIETÀ AGRICOLE: il comma 8 dell'art. 36, D.L. 179/2012, conv. dalla L. 221/2012 («decreto crescita 2.0») ha introdotto una modifica al D.Lgs. 99/2004 che definisce la figura della **società agricola professionale**. Ai sensi dell'art. 2, co. 1, D.Lgs. 99/2004 sono società agricole quelle che:

- hanno quale oggetto sociale l'**esercizio esclusivo** delle attività di cui all'art. **2135 c.c.**;
- contengono nella propria ragione o denominazione sociale l'indicazione di «**società agricola**». Si ricorda che le attività di cui all'art. 2135 c.c. sono quelle il cui esercizio connota e definisce la figura dell'imprenditore agricolo. Ai sensi del primo comma della citata disposizione, è imprenditore agricolo chi esercita una delle seguenti attività:

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

- **coltivazione del fondo**;
- **selvicoltura**;
- **allevamento di animali**;
- **attività connesse**.

Ai sensi dell'art. 2135, co. 2 c.c., per coltivazione del fondo, per selvicoltura e per allevamento di animali si intendono le attività dirette alla cura e allo sviluppo di un ciclo biologico o di una fase necessaria del ciclo stesso, di carattere vegetale o animale, che utilizzano o possono utilizzare il fondo, il bosco o le acque dolci, salmastre o marine. Quanto alle**attività connesse**, l'art. 2135, co. 3, c.c. definisce come connesse le attività esercitate dal medesimo imprenditore agricolo che siano dirette:

› alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione, che abbiano ad oggetto prodotti ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall'allevamento di animali;
› alla fornitura di beni o servizi mediante l'utilizzazione prevalente di attrezzature o risorse dell'azienda normalmente impiegate nell'attività agricola esercitata, ivi comprese le attività di valorizzazione del territorio e del patrimonio rurale e forestale, ovvero di ricezione ed ospitalità come definite dalla legge (a titolo esemplificativo, vi rientra l'attività agrituristica, definita dallaL. 20 febbraio 2006, n. 96 e dalla legislazione regionale). In sostanza, il riferimento all'esercizio «esclusivo delle attività di cui all'art. 2135 c.c.» è stato definito in modo più puntuale.

L'art. 36, co. 8, D.L. 179/2012 statuisce che le attività di carattere occasionale o marginale, ancorché di natura economica, sono compatibili con l'esercizio delle attività agricole di cui all'art. 2135 c.c. da parte delle società agricole. Con la modifica normativa in oggetto, viene stabilito, quindi, che sono compatibili con l'esercizio «esclusivo» delle attività di cui all'art. 2135 c.c., la locazione, il comodato e l'affitto di fabbricati ad uso abitativo; terreni; fabbricati ad uso strumentale alle attività agricole di cui all'art. 2135 c.c., a condizione che i ricavi derivanti dalle suddette attività siano marginali rispetto a quelli derivanti dall'esercizio dell'attività agricola esercitata.

Per essere «marginali» i ricavi non devono superare il 10% dell'ammontare dei ricavi complessivi e rimangono assoggettati alla tassazione in base alle regole sul reddito d'impresa di cui al Tuir. Pertanto, la qualifica di società agricola non viene persa quando vengono esercitate marginalmente le attività summenzionate. Si segnala che l'Agenzia delle Entrate, già con la C.M. 1.10.2010 n. 50/E (par. 2), aveva precisato che l'esclusività dell'esercizio delle attività di cui all'art. 2135 c.c. non era pregiudicato dallo svolgimento di attività che risultassero strumentali a quelle agricole, quali l'acquisto o l'affitto di terreni o fondi rustici effettuati per ampliare l'attività agricola, la sottoscrizione di finanziamenti per acquistare macchinari (ad es. trattori) necessari per la coltivazione del fondo.

APICOLTURA – RICONOSCIMENTO come ATTIVITÀ AGRICOLA: la L. 24.12.2004, n. 313, in vigore dall'1.1.2005, riconosce la conduzione zootecnica delle api, denominata **apicoltura**, a tutti gli effetti quale attività agricola ai sensi dell'art. 2135, c.c., anche se **non** correlata necessariamente alla **gestione** del **terreno**. La legge distingue tra **apicoltore** (chiunque detiene e conduce alveari), **imprenditore apistico** (chi detiene e conduce alveari ai sensi dell'art. 2135) e **apicoltore professionista**, e prevede che l'attività di **impollinazione** sia considerata **attività agricola** per **connessione**. Inoltre, dopo l'approvazione dello specifico regime fiscale da parte della Commissione europea, i soggetti diversi da società di capitali, enti commerciali, S.n.c. e S.a.s. che esercitano l'attività di impollinazione potranno determinare il reddito imponibile di tale attività applicando ai relativi ricavi il coefficiente di redditività del 25% (art. 9, L. 24.12.2004, n. 313).

PRODOTTI AGRICOLI: il regime speciale Iva si applica alle **cessioni** di **prodotti** agricoli e ittici elencati nella **Tab. A, Parte I**, allegata al D.P.R. 633/1972 **[CFF ❶ 301 – 356]**, effettuate dagli imprenditori agricoli qualificati come tali in base all'art. 2135 c.c., salvo che il loro **acquisto** sia derivato da un atto **non assoggettato** a **Iva** e che il **cedente** abbia applicato il **regime normale** e non quello speciale (art. 34, co. 4, D.P.R. 633/1972 **[CFF ❶ 234]**). A seguito delle modifiche all'art. 2135 c.c. introdotte dall'art. 4, D.Lgs. 228/2001, in vigore dal 30.6.2001, rientra nel regime speciale la **commercializzazione diretta** di **prodotti** ottenuti in misura **prevalente** dall'azienda agricola. La formulazione della norma permette, pertanto, all'imprenditore agricolo di svolgere la propria attività di **manipolazione**, **conservazione**, **trasformazione**, **commercializzazione** o **valorizzazione** utilizzando **anche prodotti** acquisiti **da terzi** (es. impresa vitivinicola che utilizza nel suo processo produttivo vini da taglio acquistati presso terzi), purché **non** in misura **superiore** a quelli provenienti dal proprio fondo, bosco o allevamento. Soddisfatto il requisito della **prevalenza** dei beni di produzione propria rispetto a quelli acquisiti da terzi, e ricondotta in tal modo, per connessione, l'intera attività all'area dell'impresa agricola di cui all'art. 2135 c.c., si ritiene che il **regime speciale Iva** per l'agricoltura trovi applicazione sul **complesso** delle **cessioni** effettuate nell'ambito di tale attività. Per queste fattispecie non trova applicazione il co. 5 dell'art. 34, D.P.R. 633/1972 in materia di impresa mista e le istruzioni impartite con la C.M. 24.12.1997, n. 328/E, par. 6.4, sono superate. La disciplina della cd. «**impresa mista**» continuerà a trovare applicazione in ogni altro caso in cui l'impresa effettua **anche operazioni imponibili diverse** dalle **cessioni** di **prodotti** di cui alla Tab. A, Parte I. Si tratta, fra l'altro, delle imprese che effettuano, parallelamente all'attività agricola principale, **prestazioni** di **servizi** a **terzi** utilizzando prevalentemente attrezzature normalmente impiegate nell'attività di coltivazione del fondo, del bosco o di allevamento (C.M. 14.5.2002, n. 44/E).

PASSAGGIO al REGIME NORMALE IVA: i produttori agricoli che possono usufruire del regime speciale possono **optare**, con le modalità previste dal D.P.R. 442/1997 **[CFF ❶ 1601]**, per l'applicazione dell'Iva nei modi **ordinari** (art. 34, co. 11, D.P.R. 633/1972 **[CFF ❶ 234]**). L'opzione è vincolante per un **triennio** a partire dall'1.1 dell'anno di esercizio dell'opzione stessa.

PASSAGGIO al REGIME SPECIALE IVA: in tal caso, relativamente ai **prodotti agricoli giacenti**, alle **materie prime giacenti**, nonché ai **beni ammortizzabili** presenti al 31.12 (termine dell'applicazione del regime ordinario), l'Iva è stata già detratta. Sorge la necessità dunque di **restituire** l'Iva già detratta al fine di **evitare** la **doppia detrazione** che si verrebbe a determinare dall'anno di avvio del regime speciale in forza dell'applicazione delle percentuali di compensazione alle vendite di prodotti agricoli. L'Iva incorporata nei prodotti giacenti, nelle materie prime e nei beni ammortizzabili si porta **a debito** nella **prima** liquidazione utile dell'anno in cui si opera nel regime.

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

AZIENDA AGRICOLA MISTA: il produttore agricolo in regime speciale che effettua **occasionalmente** nell'ambito della stessa impresa **operazioni** imponibili **diverse** dalle cessioni di prodotti agricoli Tab. A, Parte I, ma comunque **accessorie** all'attività agricola (es. servizi agromeccanici ad altri agricoltori salvo soggetti esonerati), deve effettuare **separatamente**la registrazione, la liquidazione ed indicare distintamente in dichiarazione annuale queste operazioni. Dall'1.1.1994(art. 66, co. 10, D.L. 331/1993, conv. con modif. con L. 427/1993), l'**Iva** dovuta si ottiene **detraendo** dall'Iva applicata su tali **operazioni** quella relativa agli **acquisti** di **beni** non ammortizzabili e ai servizi utilizzati **specificatamente** per la produzione di tali beni e servizi non agricoli; non è detraibile l'Iva sui costi indivisibili (disposizione confermata dalla C.M. 24.12.1997, n. 328/E). Se invece le **operazioni** diverse diventano **sistematiche**, **ripetitive** o organizzate vi è l'obbligo di **contabilità separata** (es. agriturismo, vendita continuativa ed organizzata di prodotti da giardinaggio, manutenzione di giardini, ecc.).

SVOLGIMENTO di PIÙ ATTIVITÀ AGRICOLE: in base all'art. 10, D.L. 35/2005, conv. con L. 80/2005, è stato abrogato il co. 10 dell'art. 34, D.P.R. 633/1972. Di conseguenza, è consentita la **separazione facoltativa** della **contabilità** (art. 36, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 236]) qualora il produttore agricolo in **regime speciale** svolga all'interno della **stessa impresa più attività agricole**.

ATTIVITÀ di ALLEVAMENTO: è considerata **attività agricola** ammessa al **regime speciale Iva** l'attività diretta all'**ingrasso** e allo **sviluppo** di bestiame (anche se acquistato all'estero). È necessario che il bestiame permanga sul fondo per una fase apprezzabile del ciclo biologico, che ne consenta l'incremento ponderale, **non** solo per una **mera sosta** in attesa della rivendita o della macellazione. L'allevamento di animali è considerato attività agricola anche senza connessione con il terreno. Pertanto il bestiame può essere alimentato con **prodotti** anche totalmente provenienti dall'**esterno** del fondo. **Non** rientra in ogni caso nel **regime speciale** l'allevamento di bovini, suini e bufali ai fini della **produzione** di **carni** in quanto per usufruire di tale regime, devono essere **ceduti vivi** (vedi C.M. 24.12.1997, n. 328/E).

CESSIONE di PRODOTTI dell'ALLEVAMENTO: le cessioni di **animali** della specie **bovina** o **suina** sono in **regime speciale solo** se si tratta di animali **vivi** (la carne macellata non è considerata prodotto agricolo). I **volatili** da cortile, i **conigli** domestici, i **piccioni**, le **lepri**, le **pernici**, i **fagiani**, gli **struzzi** destinati all'alimentazione umana sono in **regime speciale** anche se venduti **macellati (cfr.** C.M. 24.12.1997, n. 328/E).

CESSIONI di PRODOTTI AGRO-ALIMENTARI: il D.M. Politiche agricole 19.10.2012, n. 199, in vigore dall'**8.12.2012**, contiene il **regolamento attuativo** dell'art. 62, D.L. 1/2012, conv. con modif. dalla L. 27/2012 (cd. decreto «liberalizzazioni»), relativo alla **nuova disciplina** delle **cessioni** di **prodotti agricoli** e **agro-alimentari**.

Le disposizioni del regolamento si applicano a tutti i **contratti** di cessione stipulati **dal 24.10.2012** e i contratti già in essere a tale data devono essere adeguati alle nuove norme entro il 31.12.2012. I contratti aventi ad oggetto la cessione di prodotti agro-alimentari (esclusi quelli stipulati con il consumatore finale) devono essere stipulati in forma scritta. Per «**forma scritta**» s'intende qualsiasi forma di comunicazione scritta, anche trasmessa in forma elettronica o a mezzo telefax.

Gli **elementi essenziali del contratto**(durata, quantità e caratteristiche del prodotto, prezzo, modalità di consegna e pagamento) possono essere contenuti sia nei contratti quadro o di base e negli accordi quadro o interprofessionali, sia nei contratti di cessione dei prodotti, nei documenti di trasporto o di consegna o nella fattura, sia negli ordini di acquisto a condizione che tali documenti riportino gli estremi e il riferimento ai corrispondenti contratti e accordi. È**vietato** ogni comportamento del contraente che, abusando della propria maggior forza commerciale, imponga **condizioni contrattuali ingiustificatamente gravose**, tra cui quelle che prevedono a carico di una parte l'inclusione di servizi e/o prestazioni accessorie rispetto all'oggetto della fornitura (anche se fornite da terzi), senza alcuna connessione con tale oggetto, quelle che escludono l'applicazione di interessi di mora a danno del creditore o escludono il risarcimento delle spese di recupero dei crediti, quelle che determinano prezzi palesemente al di sotto dei costi di produzione medi dei prodotti oggetto delle relazioni commerciali e delle cessioni da parte degli imprenditori agricoli. I **termini di pagamento** (per le merci deteriorabili entro 30 giorni, per le altre merci entro 60 giorni) decorrono dall'ultimo giorno del mese di ricevimento della fattura. In caso di cessioni di prodotti assoggettate a diversi termini di pagamento, il cedente è tenuto ad emettere fattura separata. Ai fini del calcolo degli interessi dovuti al creditore per **ritardato pagamento**, la data di ricevimento della fattura è validamente certificata solo in caso di consegna della fattura a mano, di invio a mezzo raccomandata A/R, Pec, sistema Edi o altro mezzo equivalente. Se non è certa la data di ricevimento della fattura, salvo prova contraria, si considera che la stessa coincida con quella di consegna del prodotto.

CESSIONE di PRODOTTI ORTOFRUTTICOLI di IV GAMMA – ALIQUOTA: la R.M. 8.4.2013, n. 23/E premette che tale «IV gamma» è un settore di attività innovativo applicabile ai processi produttivi ed alle materie prime ortofrutticole che permette l'immediata fruibilità di frutta ed ortaggi freschi già lavati, tagliati, eventualmente decorticati e, comunque, pronti per essere consumati o cucinati. In particolare, tra i prodotti di tale gamma più recenti vi sono anche le insalate assortite, cioè prodotti che contengono, oltre all'ortofrutticolo fresco di IV gamma, anche altri ingredienti aggiunti di natura vegetale (non freschi o secchi, ad esempio crostini, noci, olive, ecc.) e/o di natura non vegetale (ad esempio, formaggio, salumi, pollo, tonno, ecc.). Al riguardo, si determina che alle cessioni dei prodotti ortofrutticoli di IV gamma, anche misti, è applicabile l'aliquota Iva del 4%, secondo quanto previsto dalla voce n. 5), Tabella A, Parte Seconda, D.P.R. 633/1972.

ATTIVITÀ di PESCA MARITTIMA: ai sensi dell'art. 5, D.L. 10.1.2006, n. 2, conv. con modif. dalla L. 11.3.2006, n. 81, per il **2006** trovava applicazione, in via **sperimentale**, agli imprenditori ittici esercenti l'attività di **pesca marittima** (art. 2, D.Lgs. 226/2001), il regime speciale Iva di cui all'art. 34, co. 1, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 234].

Per il riordino della disciplina relativa all'**attività** di **pesca** e **acquacoltura** si veda il D.Lgs. 9.1.2012, n. 4, in **vigore** dal **2.2.2012**.

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

ATTIVITÀ ORTOFLOROVIVAISTICA: è considerata attività agricola se i relativi prodotti (piante o fiori) vengono coltivati fino ad ottenere un **incremento qualitativo** o **quantitativo**. Pertanto fiori o piante rivenduti **senza** realizzare sul fondo alcuna **fase** di **produzione non** rientrano nel **regime speciale** agricolo (C.M. 24.12.1997, n. 328).

AUTOCONSUMO: a partire dall'1.1.1998, comporta l'esborso dell'Iva relativa se effettuata da agricoltori **non ammessi**al regime di**esonero**.

ACQUISTI NON SOGGETTI ad IVA: **non** è **forfetizzata** l'**Iva** relativa alle **cessioni** di **beni acquistati** con atti **non** soggetti ad **Iva** (es. acquisto di aziende – art. 34, co. 4, D.P.R. 633/1972), se il **cedente** applicava il regime normale Iva.

PERCENTUALI di COMPENSAZIONE: le percentuali di compensazione sono state oggetto di revisione ad opera del D.M. 23.12.2005 [CFF ❶ 1802 – 1804]. Per la misura delle percentuali vigenti dall'1.1.2006 si rinvia alle pagg. 285 e segg. [MISURA delle PERCENTUALI di COMPENSAZIONE].

REGIME di ESONERO: dall'1.1.1998 al 31.12.2006 esso risultava consentito ai soggetti che nell'anno precedente avevano realizzato un volume d'affari fino a € **2.582,28**, elevato a € **7.746,85** per i produttori agricoli che esercitano l'attività **esclusivamente** in **Comuni montani** con meno di 1.000 abitanti o nelle zone (modifica apportata dall'1.1.1998 dall'art. 1, co. 1, lett. e), D.Lgs. 56/1998) con meno di 500 abitanti ricompresi in altri Comuni montani delle Regioni in base alla L. 31.1.1994, n. 97 (art. 5, D.Lgs. 313/1997). Dall'1.1.2007, in forza della modifica del co. 6 dell'art. 34, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 234] ad opera del D.L. 262/2006, conv. con modif. in L. 286/2006, possono usufruire del regime d'esonero dal versamento dell'Iva, nonché dagli obblighi contabili e documentali e dalla presentazione della dichiarazione annuale, i produttori agricoli che nell'anno solare precedente hanno realizzato (o, in caso di inizio attività, prevedono di realizzare) un volume d'affari **non superiore** a € **7.000**, **a prescindere** dal luogo di esercizio dell'attività.
Il **volume d'affari** deve essere composto per **almeno 2/3** da **prodotti** compresi nella Tab. A, Parte I, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 301 – 356]. Nel regime speciale di esonero è sufficiente **conservare** e **numerare** le fatture di acquisto e le **autofatture** emesse dai clienti (i soggetti in regime di esonero, infatti, non possono emettere fattura) salvo gli adempimenti per gli acquisti Intra-Ue. Alle **cessioni** e ai **conferimenti** di prodotti agricoli compresi nella Tab. A, Parte I, effettuati in regime di esonero si applicano le **percentuali di compensazione**.

AUTOFATTURA : gli acquirenti da produttori in **regime** di **esonero** devono **autofatturare** gli acquisti con diritto alla detrazione, ma **senza** l'obbligo di **versare** l'imposta, che infatti va indicata **distintamente**, nella misura delle **percentuali** di **compensazione** previste per i prodotti agricoli e ittici (o delle aliquote ordinarie per i beni non compresi nella Tab. A, Parte I [CFF ❶ 301 – 356]). Gli acquirenti da soggetti esonerati devono annotare **distintamente** nel **registro acquisti** le autofatture emesse e possono detrarre l'Iva sulle autofatture.

VOLUME d'AFFARI dell'AGRICOLTORE in REGIME di ESONERO: è costituito dalle **cessioni** di **prodotti** indicati nella Tab. A, Parte I, D.P.R. 633/1972 (compresi i conferimenti alle cooperative agricole o altri enti associativi); sono **escluse** le **cessioni** di **beni ammortizzabili**.

SUPERAMENTO dei LIMITI: in caso di **superamento** del **limite** di volume d'affari di € **7.000**, il regime di esonero **cessa** a partire dall'**anno successivo**. Se invece le **cessioni agricole** in corso d'anno diventano **inferiori** a **2/3** del **volume d'affari** e permangono tali al 31.12, il regime di esonero **cessa** già nell'**anno stesso** con applicazione della **seguente procedura** (C.M. 24.12.1997, n. 328/E):
- per l'**intero anno** solare rimangono applicabili le **regole** del **regime di esonero**;
- a **fine anno** si verifica se permane l'**effettivo sforamento** del **limite** di 2/3;
- entro la **presentazione** delle **dichiarazioni** si effettua la **registrazione riepilogativa** delle **autofatture** (distinte in base alle percentuali di compensazione), con annotazione separata delle autofatture per operazioni non agricole, dei corrispettivi (o relativa Iva) e le fatture d'acquisto relative a beni o servizi utilizzati in operazioni non agricole. Entro lo stesso termine va **liquidata** l'Iva dovuta per l'intero anno ed effettuato il relativo versamento riferito alle operazioni non agricole.

CESSIONE di TERRENI EDIFICABILI: la cessione di un terreno **edificabile** di proprietà di un imprenditore agricolo in regime di esonero (R.M. 16.3.2007, n. 54/E):
- è assoggettata **ad Iva se** il terreno è **totalmente edificabile** e se è stato **precedentemente** utilizzato dal cedente nell'esercizio dell'attività agricola. In tale ipotesi, il cessionario soggetto passivo di imposta deve emettere **autofattura** applicando l'aliquota Iva ordinaria e versare l'imposta al produttore agricolo cedente; quest'ultimo deve versare l'imposta assolta sull'acquisto dei beni non ammortizzabili e dei servizi **esclusivamente** afferenti all'operazione stessa;
- è soggetta ad **imposta** di **registro proporzionale** negli altri casi.

REGIME NORMALE: i produttori agricoli ammessi al regime di esonero possono **optare**, con le modalità previste dal D.P.R. 442/1997 [CFF ❶ 1601], per l'applicazione dell'**Iva** nei **modi ordinari** (art. 34, co. 11, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 234]). L'opzione è **vincolante** per un periodo di almeno **3 anni** a partire **dall'1.1** dell'anno di esercizio dell'**opzione**. L'opzione ha **effetto** fino a **revoca** (fino al 31.12.1997 l'opzione non andava revocata, ma perdeva effetto se non rinnovata). In seguito alla modifica dell'art. 34, co. 11, D.P.R. 633/1972, ad opera dell'art. 10, D.L. 35/2005, non è più necessario attendere il termine del periodo di rettifica della detrazione (art. 19-bis2, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 219B]) per revocare l'opzione in presenza di **beni ammortizzabili**.

OPZIONE o REVOCA del REGIME NORMALE: l'opzione (o la revoca), esercitabile con comportamenti concludenti, va comunicata nella **dichiarazione annuale Iva** da presentare nell'anno **successivo** alla **scelta** operata. La **mancata comunicazione** è sanzionata (da € 250 a € 2.000 – art. 8, D.Lgs. 471/1997 [CFF ❷ 9456]), ma **non** toglie **validità** all'**opzione** purché gli adempimenti previsti siano stati concretamente e regolarmente effettuati (D.P.R. 442/1997). L'opzione è **vincolante** fino a revoca, e, comunque, per almeno **3 anni**.

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

RINUNCIA al REGIME di ESONERO: va comunicata all'Ufficio Iva competente con la **dichiarazione Iva** da presentare l'anno **successivo**; la rinuncia è **vincolante** per almeno **3 anni** e rimane valida fino a revoca (art. 34, co. 6, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 234] e C.M. 24.12.1997, n. 328/E, par. 6.8.3). Gli agricoltori che abbiano **rinunciato** al **regime** di **esonero** rientrano nel **regime speciale** a meno che non optino per il regime normale.

RETTIFICA delle DETRAZIONI per MUTAMENTO di REGIME: a decorrere dall'**1.1.1998**, in caso di passaggio dal regime speciale a quello ordinario (o viceversa), va effettuata la **rettifica** della **detrazione** dell'Iva per i beni e servizi non ancora ceduti o utilizzati al momento del mutamento (art. 19-bis2, co. 3, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 219B]):

- **passaggio da regime ordinario a speciale**: sui beni giacenti deve essere determinata l'**Iva detratta** nel regime ordinario. Il calcolo dell'Iva detratta forfetariamente si effettua in base alle **percentuali** di **compensazione** vigenti al momento della rettifica; la differenza risultante sarà conteggiata a **debito** nella prima liquidazione periodica utile. Per le **cooperative agricole**, la rettifica della detrazione è difficile, in quanto la detrazione analitica è stata esercitata dalla cooperativa, nei periodi precedenti,**per intero** relativamente ai beni destinati alla rivendita e in base alla **percentuale**-del**pro-rata** (che variava di mese in mese) per gli altri beni e servizi; non è peraltro possibile, per le cooperative, stabilire quanto prodotto in giacenza al 31.12.2005 è stato ottenuto con prodotti dei soci e quanto con quelli acquistati. Per tali motivi, la C.M. 17.1.2006, n. 1/E prende atto della **impossibilità** per le cooperative agricole di effettuare la rettifica della detrazione con esattezza;
- **passaggio da regime speciale a ordinario**: per evitare di perdere la detrazione forfetaria, si determina l'**Iva incorporata** nei prodotti giacenti e la si porta a **credito** nella prima liquidazione utile. Sui **prodotti finiti** e **semilavorati** (prodotti della silvicoltura o zootecnia), l'Iva incorporata si calcola applicando al **valore normale** le **percentuali** di **compensazione** vigenti al momento della rettifica. La C.M. 19.6.1998, n. 154/E ha precisato che per i prodotti agricoli **in giacenza** all'**1.1.1998**, la rettifica conseguente all'**abbandono** del **regime speciale** andava effettuata in base alle **percentuali** di **compensazione** vigenti al **31.12.1997**; per le **materie prime** (es. mangimi, concimi, ecc.) l'Iva si calcola in base alle **fatture** d'acquisto dei singoli beni.

N.B.: la rettifica riguarda anche i **beni immateriali** ammortizzabili e i **frutti pendenti**.

CESSIONI al DETTAGLIO: sono **esonerate** dall'obbligo di emissione dello **scontrino fiscale** o della **ricevuta** le cessioni al dettaglio di prodotti agricoli ovunque effettuate (nel fondo e fuori del fondo) da parte dei produttori agricoli in **regime speciale** (art. 12, co. 2, L. 413/1991 [CFF ❶ 1109]).

CONTO FISCALE: dall'1.1.1998 i **produttori agricoli** sono intestatari di **conto fiscale** (art. 24, co. 23, L. 449/1997).

CONFERIMENTI a COOPERATIVE ed ALTRI ENTI ASSOCIATIVI: per una trattazione della disciplina vedi G.P.F. 1/2008, pag. 119.

ALLEVATORI: dall'1.1.1998 la detrazione limitata per gli allevatori in regime ordinario è stata estesa a **tutti** i **prodotti** della Tab. A, Parte I [CFF ❶ 301 – 356].

CONTRATTO di SOCCIDA: sia il **conferimento** che la **divisione** del **bestiame**, pur essendo atti **non** assoggettati ad **Iva**, **non precludono** la **detrazione forfetizzata** per le successive cessioni, in quanto sia il conferimento sia la divisione nel contratto di soccida **non** costituiscono **cessioni** di beni (C.M. 9.2.1995, n. 48).

AGRITURISMO: gli imprenditori individuali, le società di persone e assimilate, gli enti non commerciali che svolgono le attività di **agriturismo** di cui alla L. 5.12.1985, n. 730 e alla L. 20.2.2006, n. 96, dall'1.1.1992 applicano (salvo opzione) un **regime speciale** valido ai fini **Iva** e delle **imposte dirette**, per effetto dell'art. 5, L. 413/1991 [CFF ❷ 6598a]. Dal 2.5.2001 rientrano tra le attività agrituristiche anche la fornitura di **alloggio** e **prima colazione** nella **propria abitazione** se esercitata con carattere **professionale** e continuativo da imprenditori agricoli (art. 23, L. 122/2001), e dal 30.6.2001 l'organizzazione di attività **ricreative**, **culturali** e didattiche di pratica sportiva, escursionistica e di ippoturismo e la **degustazione** dei prodotti dell'azienda agricola (art. 3, D.Lgs. 228/2001). **N.B.**: l'attività agrituristica **non** può rientrare nel **regime speciale** per l'**agricoltura**.

DETERMINAZIONE dell' IVA DOVUTA: si calcola riducendo del **50%** l'**Iva** sulle operazioni attive, a titolo di **detrazione forfetaria** dell'Iva su acquisti e importazioni. Ai fini delle **imposte** sui **redditi**, si applica ai ricavi un coefficiente di redditività del **25%**. Tale regime, **solo ai fini Iva**, è applicabile anche in caso di esercizio dell'attività in forma **societaria**.

ATTIVITÀ AGRITURISTICA e AGRICOLA: ai fini **Iva**, l'agriturismo deve essere gestito con **registri separati** rispetto a quelli utilizzati per l'attività agricola. È, inoltre, obbligatorio emettere **fattura** per passaggi dei beni dall'attività agricola a quella agrituristica. Le operazioni dell'attività agrituristica devono essere **certificate** con **ricevuta** o **scontrino** fiscale.

OPZIONE: il regime **forfetario** Iva dell'attività agrituristica è un **regime naturale**. Tuttavia è possibile **optare**, ai sensi del D.P.R. 442/1997 [CFF ❶ 1601], per l'applicazione del **regime normale**. In tal caso l'opzione, valida fino a revoca, è vincolante, anche ai fini delle imposte sui redditi, per un **triennio**.

AGRICOLTURA – ESPORTAZIONI e OPERAZIONI INTRA-UE – RIMBORSO o DETRAZIONE dell'IVA TEORICA: ai soggetti in **regime speciale**, per le **esportazioni** e operazioni assimilate (art. 8, co. 1, lett. a), D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 208], vedi sotto [CESSIONI a ESPORTATORI]), per la vendita a **viaggiatori stranieri** ea**rappresentanze diplomatiche**, ecc. (artt. 38-quater [CFF ❶ 238c] e 72, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 272]) e per le cessioni **intracomunitarie** dei **prodotti** agricoli e ittici elencati nella Tab. A, Parte I, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 301 – 356] (fino al 13.3.1997 solo se soggetti ad accisa) spetta la **detrazione** o il **rimborso** di un importo pari all'**Iva** applicabile in base alle **percentuali** di **compensazione** su analoghe operazioni effettuate in Italia (art. 34, co. 9, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 234]). Vedi anche C.M. 10.6.1998, n. 145.

PLAFOND ESPORTATORI: dall'1.1.1992 gli **agricoltori** in **regime speciale non** possono avvalersi dell'utilizzo del **plafond**,

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

cioè della possibilità di acquistare o importare **senza** l'applicazione di **Iva** a fronte di precedenti operazioni di esportazione non imponibili (art. 13, co. 2, L. 413/1991 [CFF ❶ 1110]).

CESSIONI a ESPORTATORI: le cessioni ad **esportatori abituali**, che acquistano in sospensione d'imposta (art. 8, co. 1, lett. c), D.P.R. 633/1972), **non** sono **imponibili** ai fini Iva e dal 14.3.1997 il produttore agricolo può ottenere il **rimborso** dell'Iva teorica.

ACQUISTI INTRACOMUNITARI di SOGGETTI in REGIME SPECIALE: quando l'ammontare degli acquisti **supera** nell'anno solare precedente il limite di € **10.000,00** (importo così aumentato dalla precedente soglia di € 8.263,31, per effetto delle disposizioni di cui all'art. 24, co. 7, L. 7.7.2009, n. 88), i produttori agricoli devono **integrare** le **fatture** estere, applicando le **aliquote ordinarie** (**non** le percentuali di compensazione – C.M. 23.2.1994, n. 13) e registrarle nei registri vendite e acquisti. Pertanto si determina un **debito d'imposta** e l'Iva relativa dovrà essere **interamente versata**, senza alcuna detrazione, nella liquidazione del periodo a cui si riferisce la registrazione. In caso di **mancato superamento** della soglia di € **10.000,00**, e finché tale limite non venga superato nell'anno in corso, l'agricoltore è **esonerato**, salvo **opzione**, dall'applicazione dell'**Iva** sugli **acquisti intracomunitari**.

ACQUISTI INTRACOMUNITARI di SOGGETTI in REGIME SEMPLIFICATO: dall'1.1.1998 l'**Iva** relativa agli **acquisti intra-Ue** da applicare con le regole viste per i soggetti in regime speciale va **versata** entro il **termine** di presentazione della **dichiarazione Iva**, computandola integralmente in dichiarazione solo come Iva dovuta (C.M. 24.12.1997, n. 328/E).

ACQUISTI INTRACOMUNITARI di PRODUTTORI AGRICOLI ESONERATI: i soggetti **esonerati** che effettuano acquisti intracomunitari **superiori** a € **10.000,00** (il precedente limite di € 8.263,31 è stato innalzato per effetto delle disposizioni di cui all'art. 24, co. 7, L. 7.7.2009, n. 88) devono **numerare** e annotare le **fatture** ricevute in apposito **registro**, procedendo al versamento dell'imposta (si veda a pag. 194 [PRODUTTORI AGRICOLI in REGIME SPECIALE]). Devono altresì presentare il modello Intra 12.

AGRICOLTORI ESONERATI e ENTI NON COMMERCIALI – MODELLO INTRA 12: con il Provv. Agenzia Entrate 16.4.2010 è stato approvato il nuovo modello INTRA 12 per la **dichiarazione mensile** relativa agli **acquisti intracomunitari** effettuati da **agricoltori esonerati** ed **enti non commerciali** non soggetti Iva. Il nuovo modello deve essere utilizzato dall'1.6.2010. Il modello Intra 12 deve essere compilato dagli enti non commerciali non soggetti Iva e dagli agricoltori esonerati per dichiarare gli acquisti intra-Ue di beni e servizi del mese precedente, l'ammontare dell'Iva dovuta e gli estremi di versamento.

CESSIONI INTRACOMUNITARIE: dal 14.3.1997 i produttori agricoli in **regime speciale** o **semplificato** (abrogato dall'1.1.2007) sono tenuti ad emettere **fattura**, **non imponibile** Iva. I soggetti in regime di **esonero** sono **dispensati** dall'emissione della fattura.

CESSIONI INTRACOMUNITARIE a DISTANZA di PRODOTTI AGRICOLI: il regime speciale **non** si applica alle cessioni intracomunitarie di prodotti agricoli, non soggetti ad accisa, effettuate per **corrispondenza** o in base a **cataloghi** e simili nei confronti di **privati** o di soggetti **non** tenuti al pagamento dell'**Iva** per gli acquisti intracomunitari.

CESSIONI di PRODOTTI SOGGETTI ad ACCISA: le cessioni di prodotti agricoli soggetti ad **accisa** seguono la normativa prevista ai fini di tale imposizione e quindi sono **imponibili** nel Paese in cui si verifica l'**immissione in consumo** (C.M. 23.2.1994, n. 13).

CESSIONI all'ESPORTAZIONE di PRODOTTI ITTICI : sono **non imponibili** quelle effettuate da **commissionari**, a condizione che (C.M. 24.1.1997, n. 14/E):

- la **dichiarazione** d'**intento** prodotta dal cliente esportatore sia **integrata** con gli elementi **identificativi** del conferente;
- una **copia** della dichiarazione d'intento sia **inviata** al pescatore **prima** del pagamento;
- la **copia** della dichiarazione d'intento sia **registrata** dal pescatore **entro 15 giorni**;
- nella **fattura** siano riportati gli **estremi** della dichiarazione d'intento attribuiti all'esportatore.

Gli acquisti di pesce proveniente da acque extraterritoriali sono **esenti** da Iva dall'**1.1.2001**.

EDITORIA

(art. 74, co. 1, lett. c), D.P.R. 26.10.1972, n. 633 [CFF ❶ 274])

IVA ASSOLTA dall'EDITORE: dall'1.1.1990 al settore dell'editoria l'Iva è applicabile in base ad uno specifico **regime speciale** che prevede l'assolvimento dell'imposta sul **prezzo** di **copertina** da parte dell'**editore** cd. «sistema **monofase**» (art. 74, co. 1, lett. c), D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 274], come modif. con effetto **dall'1.1.2002** dall'art. 52, co. 75, L. 448/2001). Le **cessioni successive** a quelle effettuate a **monte** da parte dell'editore sono considerate operazioni **escluse** (vale a dire senza rivalsa e detrazione).

EDITORE: è l'**unico soggetto passivo** obbligato all'assolvimento dell'imposta. Per editore si intende il soggetto che **realizza** l'**opera**; per i prodotti **importati** si considera editore chi effettua l'importazione in vista di una successiva rivendita. Sono equiparati agli editori i soggetti che provvedono alla **cessione** in Italia delle copie dei giornali e delle pubblicazioni teletrasmesse in fac-simile dall'estero.

PRESTAZIONI di INTERMEDIAZIONE: dall'1.1.1998 tali prestazioni rese da soggetti che agiscono in **nome** e per **conto** dell'**editore** vanno assoggettate al **regime Iva normale** (C.M. 24.12.1997, n. 328/E).

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

STAMPA per COMMITTENTE ESTERO: gli **adempimenti Iva** sono a carico dei **cessionari**, soggetti passivi Iva, e vanno assolti nei modi **ordinari**. Se detti beni sono acquistati per la **successiva commercializzazione**, si applica l'art. 74, co. 1, lett. c), D.P.R. 633/1972 **[CFF ❶ 274]** (C.M. 7.8.1990, n. 63).

OGGETTO del REGIME SPECIALE dell'EDITORIA: rientrano nel regime speciale la cessione di **quotidiani, libri** (esclusi quelli di antiquariato), **periodici** e relativi **supporti integrativi**, le cessioni congiunte di dette pubblicazioni con altri beni e, dall'1.1.1998, le cessioni di **cataloghi** (art. 6, D.Lgs. 313/1997). Sono **inclusi** nella particolare disciplina anche gli **estratti** di un libro o di un periodico riproducenti, di norma, un'opera dell'ingegno.

PUBBLICAZIONI PERIODICHE: per **periodici** si intendono le pubblicazioni **registrate** in **Tribunale** in base alla L. 8.2.1948, n. 47. Per le pubblicazioni periodiche di **provenienza estera** esonerate dalla registrazione in Tribunale, il regime speciale è applicabile solo in presenza dei requisiti della cadenza **periodica** e del **contenuto divulgativo**. Per quanto concerne quest'ultimo aspetto, infatti, non può essere riconosciuta la qualifica di periodici a quelle pubblicazioni, **non registrate**, costituite da **elenchi** di beni, prezzi, ecc. o da **atti** e **avvisi** pubblicati ai fini di **pubblicità**.

LIBRI: si intendono tutti i prodotti dell'**arte libraria**, di qualsiasi dimensione, anche se solo illustrati, purché stampati, **esclusi** quelli di **antiquariato** e **comprese** le **ristampe** di libri d'antiquariato, i libri d'**arte** compresi quelli editi in occasione di mostre, libri d'**immagine** e per **bambini**; sono **esclusi** i diari scolastici, i bilanci e gli atti di società ed enti, i prodotti costituiti da elenchi di **beni**, di **prezzi** ed altre informazioni commerciali.

AGENDE e DIARI SCOLASTICI: **non** rientrano nel **regime speciale** dell'editoria le cessioni di agende e diari scolastici **anche se registrati** presso il Tribunale come periodici. Pertanto ad esse si applica l'**aliquota Iva** ordinaria e non quella del 4% prevista dal n. 18, Tab. A, Parte II, D.P.R. 633/1972 **[CFF ❶ 374]** (R.M. 19.6.2000, n. 88/E).

PAGINE GIORNALISTICHE: la **cessione** di **pagine giornalistiche**, **commissionate** da un editore e destinate alla successiva **pubblicazione** all'interno di un prodotto editoriale è soggetta all'aliquota Iva ordinaria (R.M. 31.1.2002, n. 33/E).

CATALOGHI: dall'1.1.1998 la relativa commercializzazione rientra nel **regime speciale** in base al **metodo** delle **copie vendute**. **Non** è, quindi, applicabile il metodo della **resa forfetaria**. Per i cataloghi di **informazione libraria** si applica l'Iva al **4%**; per gli **altri** quella ordinaria.

CESSIONI CONGIUNTE con SUPPORTI INTEGRATIVI: dall'1.1.1998 per tali cessioni il **regime speciale** monofase è applicabile solo in base al metodo delle **copie vendute**, non in base alla resa forfetaria.

SUPPORTI INTEGRATIVI: dall'1.1.2014 è mutata, ai sensi dell'art. 74, co.1, lett c), D.P.R. 633/1972, la definizione di supporto integrativo, ricomprendendovi i nastri, i dischi, le videocassette e gli altri supporti sonori, videomagnetici o digitali venduti (anche gratuitamente) in unica confezione, insieme ai libri per le scuole di ogni ordine e grado e per le università (ivi inclusi i dizionari) e ai libri fruibili dai disabili visivi. In tal caso il prodotto beneficia dello stesso trattamento della pubblicazione cui è abbinato. L'Agenzia delle Entrate ha precisato che il regime speciale si applica alla commercializzazione nello Stato italiano di libri, giornali quotidiani, periodici registrati su Cd, Cd-rom o qualsiasi supporto fisico analogo, che riproduca le informazioni contenute nei libri stampati (diversi da quelli pornografici) ceduti unitamente a beni diversi dai supporti integrativi e di libri per le scuole e per le Università venduti unitamente ai supporti integrativi, nonché alla sola vendita di supporti integrativi che hanno complementarità rispetto al prodotto editoriale cui sono abbinati, che sono venduti a un prezzo indistinto e non sono commercializzabili separatamente (C.M. 24.7.2014, n. 23/E).

CESSIONI CONGIUNTE con GADGET: a decorrere dall'1.1.2014, in seguito all'eliminazione dell'ultimo periodo della lettera c) del comma 1 dell'art 74, D.P.R. 633/1972, in caso di vendita di quotidiani, periodici e libri ceduti insieme a beni diversi dai supporti integrativi (es. cosmetici, giocattoli, ecc.), con prezzo indistinto e in unica confezione il regime speciale Iva si applica, ma con l'aliquota prevista per ciascuno dei beni ceduti e non più nella misura ridotta, se il costo del bene venduto insieme al prodotto editoriale non supera il 50% del prezzo dell'intera confezione, mentre l'imposta si applica nei modi ordinari, se il costo del bene venduto insieme al prodotto editoriale supera il 50% del prezzo dell'intera confezione.

CESSIONE GRATUITA di PERIODICI: sono **soggette ad Iva** con aliquota ordinaria le cessioni **gratuite** di periodici (nelle stazioni ferroviarie, nelle metropolitane, presso esercizi commerciali o luoghi di lavoro) la cui produzione o il cui commercio rientri nell'attività propria dell'impresa, per i quali sia stata operata, all'atto dell'acquisto o dell'importazione, la detrazione dell'imposta.

PUBBLICAZIONI di ASSOCIAZIONI SPORTIVE, ecc.: dall'1.1.1998 alle **pubblicazioni** di **associazioni sportive dilettantistiche**, pro-loco e associazioni senza fini di lucro in regime forfetario il **regime speciale** dell'editoria è applicabile solo in base al metodo delle **copie vendute** (C.M. 24.12.1997, n. 328/E).

PRODOTTI EDITORIALI ESCLUSI dal REGIME SPECIALE per l'EDITORIA: dall'**1.1.1996** sono escluse le cessioni di **giornali pornografici**. A tali beni si applica l'aliquota Iva ordinaria.

PRODOTTI EDITORIALI ON-LINE: l'art. 1, co. 667, L. 23.12.2014, n. 190 ha disposto che ai fini dell'applicazione dell'aliquota Iva ridotta al **4%**, stabilita dal numero 18, della Tabella A, Parte II allegata al D.P.R. 633/1972 **[CFF ❶ 374]**, **sono da considerare libri** le pubblicazioni identificate da codice ISBN e veicolate tramite mezzi di comunicazione elettronica. La norma innova il precedente orientamento, secondo cui alla diffusione in via telematica di periodici **non si rendeva** applicabile l'aliquota Iva ridotta (R.M. 30.9.2003, n. 186/E). Prima delle disposizioni di cui alla Legge di Stabilità 2015, si considerava che tale regime fosse applicabile, come l'aliquota ridotta, **esclusivamente** ai prodotti editoriali su **supporto cartaceo** e non a quelli diffusi in via elettronica. Infatti tutte le fasi della commercializzazione dei periodici on line si svolgono **in rete**, quindi

nunziospano63 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

le relative transazioni, rientrando nella categoria del **commercio elettronico**, sono soggette alla specifica disciplina Iva prevista dalla Direttiva comunitaria 2002/38/CE (inoltre le transazioni telematiche **non** si qualificherebbero come **cessioni**, ma come ordinarie **prestazioni** di **servizi**, in quanto rappresentano un servizio telematico di consultazione di periodici che offre anche altri servizi aggiuntivi come la selezione di informazioni, il costante aggiornamento, la ricerca per parola chiave, ecc.). L'art. 1, co. 637, L. 28.12.2015, n. 208 (Legge di Stabilità 2016), ha apportato ulteriori modificazioni al disposto di cui all'art. 1, co. 667, L. 23.12.2014, n. 190 (Legge di Stabilità 2015), prevedendo che l'aliquota ridotta al 4% si debba considerare applicabile non solo ai libri, ma anche a giornali, notiziari, quotidiani, dispacci delle agenzie di stampa e periodici. A tal fine sono da considerarsi comprese, oltre alle pubblicazioni contraddistinte dal codice ISBN, anche quelle identificate da codice ISSN.

Va peraltro rilevato che la Commissione Ue ha recentemente affermato (cfr. comunicato stampa n. 30/15 del 5.3.2015) l'inapplicabilità di un analogo provvedimento della Francia e del Lussemburgo che avevano attribuito alla fornitura di libri elettronici un'aliquota ridotta (rispettivamente pari al 5,5% e al 3%).

CESSIONI di PUBBLICAZIONI ESTERE (o IMPORTAZIONI) a BIBLIOTECHE UNIVERSITARIE: **non** sono assoggettate ad **Iva** (art. 3, co. 7, D.L. 90/1990, conv. con L. 165/1990 **[CFF ❶ 1086]**). Il cedente però, per effetto dell'art. 19, D.P.R. 633/1972 **[CFF ❶ 219]**, **non** può **detrarre** l'Iva sull'acquisto.

VENDITA a DISTANZA di GIORNALI da PARTE di un EDITORE UE nei CONFRONTI di CLIENTI FINALI ITALIANI: con la R.M. 25.9.2012, n. 90/E l'Agenzia delle Entrate fornisce precisazioni in merito all'applicabilità del **regime** di **forfetizzazione** della **resa** ex art. 74, co. 1, lett. c), D.P.R. 633/1972 ad una **società editrice Ue**, priva di stabile organizzazione, non identificata direttamente in Italia e priva di un rappresentante fiscale, che vende a distanza o in abbonamento quotidiani nei confronti di consumatori finali privati italiani.

L'Agenzia delle Entrate ritiene, in generale, che il soggetto passivo Ue identificato in Italia che effettua la vendita a distanza di prodotti editoriali sia obbligato ad assolvere l'Iva applicando il metodo monofase. Pertanto, l'imposta è dovuta sulla base del prezzo di vendita al pubblico, con facoltà di applicare il meccanismo della resa forfetaria. Nella fattispecie in esame, se le cessioni si considerano effettuate in Italia, poiché i cessionari sono soggetti privati, è la società editrice Ue, tenuta ad identificarsi in Italia (direttamente o tramite rappresentante fiscale), a versare l'Iva, applicando eventualmente le modalità connesse alla forfetizzazione della resa.

ALIQUOTA APPLICABILE: dall'1.1.1990 si applica l'**aliquota** del **4%** alle cessioni e importazioni dei **beni** oggetto del **regime speciale**, **edizioni musicali** a stampa, **carte geografiche** (compresi i globi stampati), **carta** occorrente per la **stampa** degli stessi e degli atti e pubblicazioni della Camera e del Senato, nonché prestazioni di **composizione, stampa** e **legatoria**.

Dall'1.1.1998, se tali operazioni sono relative a pubblicazioni pornografiche e cataloghi non di informazione libraria, sono soggette all'aliquota ordinaria. Anche i notiziari e i dispacci delle **agenzie** di **stampa** scontano, a decorrere dall'1.1.1990, l'aliquota del **4%** (R.M. 7.8.2001, n. 127/E). Le esportazioni e le vendite nella **Ue** di libri, quotidiani, periodici, ecc. **non** sono imponibili **Iva**, ma devono risultare da **fattura**.

PRODOTTI EDITORIALI per NON VEDENTI: ai sensi dell'art. 31, co. 1, lett. d), L. 388/2000, dall'**1.1.2001** rientrano tra i prodotti editoriali soggetti all'aliquota Iva del **4%** anche quelli realizzati in **scrittura braille** e quelli realizzati su **supporti audiomagnetici** per **non vedenti** e **ipovedenti**, anche se **non acquistati direttamente** da tali soggetti, purché destinati ad essere utilizzati dagli stessi.

Inoltre è estesa l'applicazione dell'aliquota del 4%, prevista per le prestazioni di **composizione**, **legatoria** e stampa dei prodotti editoriali anche alle prestazioni di **montaggio** e **duplicazione** degli stessi anche se realizzati in **braille** e sui suddetti supporti (C.M. 3.1.2001, n. 1/E).

INDICAZIONE del PREZZO: per l'applicazione del regime speciale, il prezzo deve essere indicato **comprensivo** di **Iva**. Il prezzo può essere indicato anche in un apposito **allegato**, il quale deve contenere anche il **titolo** della pubblicazione e l'**indicazione** dell'editore. La **mancata indicazione** del prezzo **fa venire meno** l'applicabilità del **regime speciale**, ma **non** dell'aliquota Iva del **4%**.

RICOMMERCIALIZZAZIONE dei RESI: se il regime speciale è stato applicato con il metodo della resa forfetaria, la rivendita da parte degli editori di prodotti editoriali oggetto di **resa effettiva**, purché i resi siano adeguatamente **documentati** come tali. I resi commercializzati con **veste editoriale diversa** sono **imponibili** (C.M. 7.8.1990, n. 63; C.M. 24.12.1997, n. 328).

ESPORTAZIONI: **non rilevano** ai fini della determinazione dell'**imposta** dovuta, ma devono essere considerate per tutti gli altri effetti (es. dichiarazione annuale e plafond esportazioni).

DETRAZIONE dell'IVA: è ammessa la **detrazione** e il **rimborso** dell'Iva sull'**acquisto** o **importazione** di beni e servizi impiegati nella **produzione, edizione** e **commercio** di quotidiani, libri, periodici e relativi supporti integrativi. La Corte di Cassazione (sentenza 17.4.2001, n. 5651) ha riconosciuto il diritto alla detrazione e al rimborso dell'Iva sull'acquisto di **beni ammortizzabili** per le società che esercitano il **commercio** di **prodotti editoriali**.

IMPORTAZIONI: l'Iva sulle importazioni di quotidiani, libri e periodici è riscossa in **dogana** sulla base del **prezzo** di vendita al pubblico in **Italia**. Il valore delle pubblicazioni, se importate per la successiva rivendita, è **diminuito**, a richiesta degli importatori, della **resa forfetaria**. L'Iva pagata in dogana **non** è **detraibile**; per le successive cessioni **non** c'è obbligo di emissione di **fattura**, ecc.

SOGGETTI che EFFETTUANO la VENDITA al PUBBLICO di QUOTIDIANI, LIBRI, PERIODICI: sono **esonerati** dagli obblighi di fatturazione, registrazione, liquidazione e dichiarazione, emissione scontrino fiscale. Sia ai **distributori editoriali**, sia ai **rivenditori** è riconosciuto il diritto alla **detrazione** o al **rimborso** dell'Iva relativa alle prestazioni di servizio o a be-

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

ni **diversi** dalle **pubblicazioni** prima elencate (art. 7, co. 3, D.M. 9.4.1993 [CFF ❶ 1241]). Tuttavia l'esercizio del diritto alla detrazione o al rimborso da parte di questi ultimi compete solo in riferimento a periodi d'imposta **successivi** all'1.1.1993 (entrata in vigore del D.M. 9.4.1993) ed è subordinato alla tenuta del **registro** degli **acquisti** (C.M. 24.4.1996, n. 100/E).

BOLLO su ESTRATTI CONTO e DOCUMENTI CONTABILI SIMILI: i **documenti contabili** (estratti conto, ecc.) emessi per regolare i rapporti tra i soggetti che commercializzano pubblicazioni, quotidiani e periodici sono **esenti** dall'imposta di **bollo se** sono **soggetti** ad **Iva** e ciò sia indicato sul documento (R.M. 11.4.1990, n. 390206).

PERIODICI di FEDERAZIONI SPORTIVE: le pubblicazioni periodiche delle Federazioni sportive sono **escluse** da **Iva** anche se **parzialmente commercializzate** nelle **edicole** (R.M. 24.5.1996, n. 75/E).

PUBBLICAZIONI di ASSOCIAZIONI SPORTIVE in REGIME FORFETARIO: il **regime speciale** è applicabile **solo** sulla base delle **copie effettivamente vendute** (C.M. 24.12.1997, n. 328/E).

VENDITA DIRETTA di LIBRI da PARTE dell'AUTORE: l'attività di vendita di libri **direttamente** ai rivenditori da parte dell'**autore** dell'opera è un'attività di natura **commerciale**, se svolta in modo **abituale**. In questo caso, i proventi derivanti dall'attività complessiva, comprendente l'edizione e la successiva rivendita del libro, si classificano come ricavi e concorrono, ai fini delle **imposte dirette**, a formare reddito d'impresa di cui all'art. 55, D.P.R. 917/1986 [CFF ❷ 5155]. Lo sfruttamento economico avviene in maniera diretta, con un'iniziativa economica di tipo editoriale-commerciale. Tale attività (d'impresa) è soggetta ad **Iva**; pertanto l'autore, editore di se stesso, assume in concreto il rischio della realizzazione dell'opera, dovrà corrispondere l'imposta utilizzando il **regime monofase** di cui all'art. 74, co. 1, lett. c) D.P.R. 633/72 [CFF ❶ 274] (R.M. 15.11.2004, n. 132/E).

PRIMO METODO di FUNZIONAMENTO del REGIME SPECIALE – SISTEMA BASE – DETERMINAZIONE FORFETARIA dell'IVA DOVUTA dall'EDITORE: nel regime speciale, l'Iva viene determinata dall'editore per **ciascun titolo**, **testata**, o, dall'1.1.1998, **numero** (C.M. 24.12.1997, n. 328/E) sulla base delle **copie consegnate** o **spedite** (anche in **abbonamento**), diminuite di una percentuale di **resa forfetaria**. Dall'1.1.2002, ai sensi dell'art. 52, co. 75, L. 448/2001 di modifica dell'art. 74, co. 1, lett. c), secondo periodo, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 274], la misura della resa forfetaria è stata elevata dal 60% al **70%** per i **libri** e dal 60% all'**80%** per i **giornali quotidiani** e **periodici**, esclusi quelli pornografici e quelli ceduti unitamente a supporti integrativi o altri beni.

PRODOTTI AMMESSI: **giornali**, **quotidiani**, **periodici** (esclusi quelli pornografici).

BASE IMPONIBILE: è costituita dalle **copie consegnate** o **spedite** (**escluse** quelle **esportate** e/o cedute nella **Ue**) e da quelle spedite o consegnate in**abbonamento** o in esecuzione di contratti estimatori (art. 1556 c.c.). Rientrano altresì nella base imponibile le copie cedute (anche in abbonamento) a **titolo gratuito**, salvo le copie cedute a titolo di **campione gratuito** di modico valore che devono contenere tale indicazione impressa sopra il prezzo di vendita e sulla copertina e le cui quantità devono essere annotate in apposito registro tenuto ai sensi del D.P.R. 633/1972.

MOMENTO IMPOSITIVO: coincide con la **consegna** o **spedizione** dei beni. Il momento impositivo si realizza anche in ipotesi di consegna o spedizione effettuate in base a **contratti estimatori**, mentre eventuali pagamenti di **acconti** non realizzano presupposto impositivo.

ABBONAMENTI: l'imponibile è costituito dal **corrispettivo** dell'**abbonamento**, **ridotto** della percentuale di **forfetizzazione** della resa; il **momento impositivo** (per l'annotazione sul registro delle edizioni) coincide con la data del **pagamento** totale o parziale del corrispettivo. Per le pubblicazioni fornite **continuativamente** a titolo di **omaggio** (abbonamenti gratuiti), il momento impositivo si realizza all'atto della **consegna** o **spedizione**.

ADEMPIMENTI CONTABILI: entro il **mese successivo** alla consegna o spedizione, devono essere **annotati** distintamente per **ogni giorno** e per **ogni titolo**, su un apposito registro tenuto in conformità a quanto disposto dall'art. 39, D.P.R. 633/1972:

a) le copie **spedite** o **consegnate**, comprese quelle cedute a titolo **gratuito** soggette ad Iva;
b) numero delle **copie** in **abbonamento**, escluse quelle di cui al punto c);
c) numero delle copie **esportate** (art. 8, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 208]) o **cedute** ad altri **Paesi Ue** anche tramite commissionario; concorrono al volume d'affari e al plafond;
d) il numero delle **copie** costituenti la **resa forfetaria** (dall'1.1.2002, **70%** per i libri e **80%** per i quotidiani e periodici delle copie spedite o consegnate di cui al punto a);
e) **prezzo** di **vendita** al **pubblico** comprensivo di Iva: prezzo dovuto nell'ultima fase della distribuzione e indicato in **copertina**;
f) ammontare dei **corrispettivi** ottenuto moltiplicando il prezzo di copertina per il n° delle copie distribuite in Italia (escluse esportazioni ed abbonamenti), meno la resa forfetaria;
g) ammontare dei **corrispettivi** degli **abbonamenti**, dedotta la resa forfetaria (dall'1.1.2002: **70%** per i libri e **80%** per i quotidiani e periodici);
h) **ammontare** dell'**imponibile** ottenuto scorporando l'Iva con il metodo di legge dal totale degli importi f) + g);
i) **ammontare** dell'**Iva dovuta**.

Esempio
27/4 spediti a libreria X n. 100 copie del libro «Dichiarazione Iva» Prezzo copertina € 25
27/4 spediti a libreria Y n. 50 copie del libro «Immobili e fisco» Prezzo copertina € 32
27/4 spediti a libreria Z n. 130 copie del libro «Dichiarazione Iva» Prezzo copertina € 25

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

Giorno	Titolo	N. copie consegnate (a)	N. copie rese = 70% (d)	Prezzo di copertina (e)	Corrispett. (e) x (a-d) (f)	Corr. Abbon. dedotto 70% (g)	Imponibile (f+g): 1,04 (h)	IVA (h) x 4% (i)
27/4 27/4	Dichiarazione Iva Immobili e fisco	230 50	161 35	€25 € 32	€ 1.725 € 480	- -	€ 1.658,65 € 461,54	€ 66,35 € 18,46

IVA DOVUTA: per determinare l'**imposta dovuta** per ciascun periodo, dall'imposta relativa alle operazioni imponibili (i) dovrà **dedursi** quella assolta per gli **acquisti** di beni e servizi e per le importazioni, ammessa in **detrazione**.

ANNOTAZIONE delle CESSIONI CONGIUNTE: le annotazioni relative alle cessioni di pubblicazioni con **supporti integrativi** e di quelle **congiunte** con altri beni vanno eseguite **distintamente**.

ANNOTAZIONI MENSILI: le annotazioni di cui sopra possono essere eseguite per **mese solare**, anziché per giorno. In caso di **variazione** del prezzo di copertina nel **corso** del mese, le annotazioni si possono effettuare globalmente, ma distintamente ai diversi prezzi di copertina.

VARIAZIONI di PREZZO SUCCESSIVE: le variazioni di prezzo di copertina successive alla consegna o spedizione, in base a **contratto estimatorio**, danno origine a **rettifiche** dell'imponibile e dell'Iva che devono essere annotate, entro il mese successivo a quello di effetto con i criteri di cui al punto precedente.

FATTURA: per le cessioni da parte degli editori a chiunque **non** esiste l'obbligo di **emissione di fattura**. Il documento eventualmente emesso deve recare la dicitura che l'Iva**è assolta dall'editore** (art. 74, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 274]). Il libraio **registra** la nota nella colonna «Importi non soggetti ad Iva». Anche se il documento emesso non costituisce titolo per la detrazione dell'Iva da parte del ricevente, è **consentita** l'indicazione dell'importo al netto di Iva se utile per la determinazione di eventuali **sconti** commerciali. La fattura deve essere emessa per le cessioni all'esportazione e per quelle intracomunitarie con l'annotazione di operazione non imponibile.

SECONDO METODO di FUNZIONAMENTO del REGIME SPECIALE – SISTEMA delle COPIE VENDUTE: tale sistema è **obbligatorio** per le cessioni di **giornali** e periodici **pornografici** e dall'1.1.1998 per quelle di **cataloghi**, nonché di **quotidiani**, **periodici** e **libri** con **beni diversi da supporti integrativi** (con applicazione, in questo caso, dall'1.1.2014, dell'aliquota propria di ciascun bene – cfr. anche C.M. 24.7.2014, n.23/E, paragrafo 4.1) e infine per le cessioni di **associazioni** senza scopo di lucro, sportive, ecc. in regime **forfetario**. Il sistema prevede l'applicazione dell'imposta sul prezzo di vendita al pubblico in relazione al numero delle copie effettivamente vendute (art. 74, co.1, primo periodo, D.P.R. 633/1972).

OPZIONE per il SISTEMA delle COPIE VENDUTE: gli editori, per i prodotti editoriali ammessi alla resa forfetaria, possono **optare**, **distintamente** per ogni **titolo** o **testata** e, dall'1.1.1998, anche per **ciascun numero**, per l'applicazione dell'Iva in base alle **copie vendute**, dando comunicazione all'Ufficio Iva della scelta effettuata l'anno successivo nella **dichiarazione Iva annuale** relativa all'anno in cui la scelta è stata operata. L'**opzione** esercitata per l'**intera testata** o **titolo** ha efficacia sino a **revoca** (da effettuare con le stesse modalità dell'opzione) ed è comunque vincolante per almeno **3 anni**. Tuttavia, se l'**opzione** è effettuata per il **singolo numero**, è vincolante **solo** per tale **numero** e può essere **comunicata cumulativamente** per i numeri dell'intero anno in **dichiarazione** annuale (C.M. 24.12.1997, n. 328/E).

CONDIZIONI: si considerano **resi** i **libri invenduti**, anche se **non restituiti**, purché venga resa la **copertina** dalla quale risultino il **titolo** del libro, l'**editore** e il **prezzo** (R.M. 30.4.1998, n. 32/E).

FATTURAZIONE e REGISTRAZIONE: è prevista la **facoltà** di emettere **fattura senza separata evidenziazione** dell'**Iva**, essendone esclusa ogni rivalsa, ma con l'esposizione del **prezzo** di **vendita** Iva inclusa. Può essere emesso un **unico documento** per le cessioni effettuate tra le stesse parti nel corso di un mese. La fatturazione può essere effettuata entro 15 giorni dal momento in cui l'editore riceve dal distributore centrale la notizia delle copie vendute. Le fatture vanno annotate su un **apposito registro**, come quello sopra indicato, con **separata annotazione** dell'imponibile e dell'Iva.

GIOCHI, SPETTACOLI e INTRATTENIMENTI PUBBLICI

(artt. 74, co. 6, e 74-quater, D.P.R. 26.10.1972, n. 633 [CFF ❶ 274, 274c])

ATTIVITÀ di INTRATTENIMENTO e SPETTACOLO – REGIME IVA: con effetto dall'1.1.2000, il D.Lgs. 60/1999 ha previsto la **soppressione** dell'**imposta** sugli **spettacoli**, l'**introduzione** dalla stessa data dell'**imposta** sugli **intrattenimenti** e la **modifica** ad alcune disposizioni del **regime Iva** degli spettacoli e giochi. Pertanto, a decorrere dall'1.1.2000, le attività di spettacolo sono soggette ad Iva con due distinte modalità:

- per le **attività** di **intrattenimento** (art. 74, co. 6 [CFF ❶ 274]) elencate nella Tariffa allegata al D.P.R. 640/1972 [CFF ❶ 4352 – 4355] è dovuta l'**imposta** sugli **intrattenimenti**, con uno **speciale regime Iva forfetario** (salvo opzione per l'ordinario);
- per le **altre attività** di **spettacolo** (art. 74-quater [CFF ❶ 274c]) elencate nella Tabella C, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 557a – 557f] l'Iva è dovuta nei modi **ordinari**. Per i **contribuenti minori** e per gli **spettacoli viaggianti** è, tuttavia, previsto un **regime** semplificato **forfetario**.

L'**intrattenimento** comprende attività che presentano come prevalente l'**aspetto ludico** e di puro divertimento e impli-

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

ca la **partecipazione attiva** all'evento, mentre lo **spettacolo** è caratterizzato dalla partecipazione prevalentemente **passiva** dello spettatore all'evento rappresentato, che assume anche una connotazione **culturale** (C.M. 7.9.2000, n. 165/E).
Nel caso in cui il contribuente addotti la formula «**ingresso libero** e **consumazione obbligatoria**», i corrispettivi derivanti dalla somministrazione di alimenti e bevande obbligatoriamente imposta vanno certificati mediante titoli di accesso emessi da misuratori fiscali o biglietterie automatizzate.
La **somministrazione** dei **pasti** all'interno di **discoteche** o **sale** da **ballo** è strettamente correlata all'attività di intrattenimento (di cui rappresenta, pertanto, un'attività accessoria) in quanto è condizione obbligatoria per l'accesso all'attività principale di intrattenimento. I corrispettivi derivanti dalla somministrazione devono essere assoggettati all'imposta sugli intrattenimenti e ad Iva con aliquota ordinaria. Le somministrazioni obbligatorie imposte nel corso di manifestazioni di **lap dance** svolte in locali diversi da discoteche e sale da ballo non rientrano nell'ambito applicativo dell'art. 74-quater, co. 6-bis, D.P.R. 633/1972 e sono da assoggettare ad **aliquota** Iva agevolata del **10%** (n. 121, Tabella A, Parte Terza, D.P.R. 633/1972) (R.M. 13.3.2008, n. 91/E).

ALIQUOTA IVA RIDOTTA: dall'1.1.2000, per tutti gli **spettacoli cinematografici** e per gli altri spettacoli **sportivi** per ingressi di prezzo fino a € **12,91** è confermata l'aliquota al **10%** (art. 6, co. 11, L. 133/1999 **[CFF ❶ 1696]**); l'aliquota ridotta si applica anche agli **spettacoli teatrali** e alle attività **circensi** e dello **spettacolo viaggiante** (n. 123, Tab. A, Parte III, D.P.R. 633/1972 **[CFF ❶ 524]**). Si veda, inoltre, la R.M. 29.1.2009, n. 24/E.

CONCERTI VOCALI e STRUMENTALI: i **concerti vocali** e **strumentali**, a **differenza** delle **rimanenti esecuzioni musicali**, rientrano nel n. 123), Tabella A, Parte III, D.P.R. 633/1972 e, di conseguenza, i relativi **corrispettivi** dovuti dagli spettatori scontano l'**aliquota Iva** del **10%**. Inoltre, i relativi **contratti di scrittura** stipulati dal singolo artista o dal gruppo vocale o strumentale sono soggetti all'**aliquota** del **10%** ex n. 119), Tabella A, Parte III, D.P.R. 633/1972.
Per individuare in concreto il trattamento tributario applicabile alle **esecuzioni musicali**, occorre verificare se queste ultime rientrino o meno nella categoria dei concerti vocali e strumentali. A tal fine, realizzano un **concerto vocale** o **strumentale** le manifestazioni musicali in cui i cantanti o i musicisti eseguono una serie di **brani musicali**, secondo un **programma** prestabilito, in un **luogo** individuato appositamente e idoneo all'ascolto della musica da parte degli spettatori (ad es. teatri, sale concerto, impianti sportivi).
Nel concerto vocale o strumentale, in altre parole, l'esecuzione musicale in pubblico è finalizzata **unicamente** all'**ascolto** della musica. Le prestazioni musicali che **non rientrano** nella categoria così descritta vanno ricondotte alla disciplina generale delle «**esecuzioni musicali** di **qualsiasi genere**» di cui al n. 1), Tariffa, D.P.R. 26.10.1972, n. 640 e del n. 3), Tabella C, D.P.R. 633/1972, che scontano in ogni caso l'**aliquota Iva ordinaria**, per quanto riguarda sia i **corrispettivi** dovuti dagli spettatori sia i **compensi** percepiti da cantanti e musicisti (R.M. 20.6.2008, n. 257/E).

CONTRATTI di SCRITTURA CONNESSI con SPETTACOLI TEATRALI: l'**aliquota Iva agevolata** del **10%** si applica a **tutti** i **contratti** di **scrittura connessi** con gli **spettacoli teatrali** di qualsiasi tipo (compresi opere liriche, balletto, prosa, operetta, commedia musicale, rivista), **concerti** vocali e strumentali, **attività circensi** e dello spettacolo viaggiante, **spettacoli di burattini** e marionette (art. 1, co. 300, L. 27.12.2006, n. 296 – Finanziaria 2007 **[CFF ❶ 1832]**). Pertanto, l'aliquota Iva agevolata si applica a tutti i contratti di scrittura connessi con gli spettacoli di cui al n. 123), Tabella A, D.P.R. 633/1972.
La **natura interpretativa** dell'art. 1, co. 300, L. 296/2006 comporta che la norma trovi applicazione **anche** ai **rapporti pendenti** che **non** abbiano ancora **esaurito** i loro **effetti all'1.1.2007** (C.M. 7.6.2007, n. 37/E).

ORCHESTRE MUSICALI e PRESTAZIONI per la REALIZZAZIONE di SPETTACOLI: i compensi per le prestazioni artistiche di **orchestra musicale** (composta da esecutori strumentali, vocali e coreografici) rese da una società agli organizzatori di spettacoli sono soggetti ad Iva con l'aliquota **ordinaria**. Infatti a tali prestazioni **non** è applicabile l'Iva al **10%** prevista dal n. 123, Tab. A, Parte III, D.P.R. 633/1972 **[CFF ❶ 524]** per gli **spettacoli teatrali** di qualsiasi tipo, compresi opere liriche, balletto, prosa, operetta, commedia musicale e rivista, in quanto le prestazioni vengono effettuate dagli **artisti** all'**organizzatore** degli spettacoli, e **non** riguardano, quindi, il rapporto tra **organizzatore** e **spettatore**. Inoltre le prestazioni dell'orchestra **non** sono assoggettabili all'aliquota del **10%** stabilita dal n. 119, Tab. A **[CFF ❶ 520]** poiché non sono connesse alla realizzazione di **spettacoli teatrali** (R.M. 15.6.2004, n. 83/E). Sono **escluse** dalla previsione del n. 119), Tabella A, Parte Terza, D.P.R. 633/1972 le **prestazioni** di **servizi tecnici** per la **realizzazione** di **eventi spettacolistici**, quali forniture di palcoscenico, scenografie e impianti tecnici per la diffusione di suono, luci ed immagini, e le prestazioni professionali del personale addetto alla progettazione, all'installazione e al funzionamento degli impianti. Tali prestazioni non scontano, quindi, l'aliquota agevolata del 10%, ma quella **ordinaria**. L'aliquota agevolata **non può** essere **estesa** nemmeno ai **contratti** stipulati tra il **produttore** e l'**organizzatore** che comportano l'effettuazione da parte del primo di un complesso insieme di prestazioni volte alla realizzazione dell'evento spettacolistico, non riconducibili per tale motivo al mandato con l'artista (R.M. 28.12.2007, n. 393/E).

ATTIVITÀ SPETTACOLISTICHE e di INTRATTENIMENTO – ESONERO dall'OBBLIGO di EMISSIONE di BIGLIETTI: l'art. 4, co. 1, D.P.R. 30.12.1999, n. 544 esonera dall'obbligo gli organizzatori di manifestazioni di **intrattenimento** che abbiano realizzato nell'anno solare precedente **ricavi non superiori** a € **25.822,84**, mentre l'art. 8, co. 1, D.P.R. 544/1999 esenta gli organizzatori di **spettacoli** che abbiano realizzato nell'anno solare precedente un **volume d'affari non superiore a** € **50.000**. Ai fini dell'esonero dall'obbligo di certificazione occorre, quindi, fare riferimento, per le attività di intrattenimento, all'ammontare dei ricavi, mentre per quelle spettacolistiche, all'ammontare del volume d'affari (R.M. 13.3.2008, n. 92/E; R.M. 8.1.2009, n. 7/E).

ATTIVITÀ di INTRATTENIMENTO: l'art. 74, co. 6, D.P.R. 633/1972**[CFF ❶ 274]** prevede che la **base imponibile Iva** sia la **stessa** su cui viene applicata l'**imposta** sugli **intrattenimenti** ai sensi dell'art. 3, D.P.R. 640/1972 **[CFF ❶ 4303]**. Sono considerate attività di intrattenimento **esclusivamente** quelle elencate nella Tariffa, D.P.R. 640/1972:

1. **esecuzioni musicali** di qualsiasi genere, ad **esclusione** dei **concerti** musicali vocali e strumentali, e **trattenimenti**

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

danzanti anche in discoteche e sale da ballo quando l'esecuzione di **musica** dal **vivo** sia di durata **inferiore** al **50%** dell'**orario** complessivo di apertura al pubblico dell'esercizio. È riconducibile nell'ambito di tali attività anche l'organizzazione di spettacoli e di esibizioni di ballerine con esecuzioni musicali **dal vivo** (cd. **lap dance**);

2. **utilizzazione**dei **biliardi**, degli **elettrogrammofoni**, dei **bigliardini** e di qualsiasi tipo di **apparecchio** e congegno a **gettone**, a **moneta** o a **scheda**, da divertimento o trattenimento, anche se automatico o semiautomatico, installati sia nei **luoghi pubblici** o **aperti** al **pubblico**, sia in circoli o associazioni di qualunque specie; utilizzazione ludica di **strumenti multimediali** (purché l'utilizzazione sia esclusivamente volta al gioco); gioco del **bowling** (vedi anche R.M. 5.2.2003, n. 24/E e R.M. 20.9.2007, n. 259/E); noleggio **go-kart**. Tali attività sono **escluse** dall'imposta sugli intrattenimenti quando sono svolte a **scopo agonistico-sportivo**, ma sono **assoggettate** all'imposta anche se organizzate nel contesto dello **spettacolo viaggiante**;
3. **ingresso** nelle **sale** da **gioco** o nei luoghi riservati all'esercizio delle **scommesse**;
4. **esercizio** del **gioco** nelle case da gioco (casinò) e negli altri luoghi a ciò destinati (es. navi da crociera).

CONSUMAZIONI OBBLIGATORIE in DISCOTECHE e SALE da BALLO: discoteche e sale da ballo **non** possono chiedere il recupero della maggiore imposta versata sui **corrispettivi** delle **consumazioni** tra l'1.1.2000 e il 3.7.2006, entrata in vigore del D.L. 223/2006, conv. con modif. con L. 248/2006, che modifica il trattamento delle **prestazioni accessorie** alle attività di intrattenimento e spettacolo (R.M. 1.2.2008, n. 29/E).

GESTIONE GIOCHI, SCOMMESSE e CONCORSI – VERSAMENTI da PARTE dei CONCESSIONARI: il D.M. 7.12.2004 disciplina le modalità di gestione degli importi dovuti all'Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato, gli **adempimenti contabili** dei concessionari, le **modalità** e i **termini** di **versamento** delle somme spettanti agli stessi. **Settimanalmente** il concessionario deve emettere fattura per l'intero corrispettivo spettante per la settimana di riferimento; l'Amministrazione autonoma deve provvedere alla liquidazione del corrispettivo **entro 9 giorni** dal ricevimento della fattura.

MUSICA dal VIVO: la musica può essere definita «**dal vivo**» quando l'emissione avviene attraverso l'**armonizzazione** di **suoni polifonici** realizzati con l'**uso diretto** di più **strumenti** originali o con l'utilizzazione di strumenti strutturalmente polifonici, quali pianoforte, chitarra, ecc. Pertanto la musica dal vivo è quella eseguita con strumenti di qualsiasi genere, **senza** utilizzo (o in via residuale) di **supporti preregistrati** (es. basi musicali per «karaoke») o **campionati** (C.M. 7.9.2000, n. 165/E).

DURATA degli INTRATTENIMENTI MUSICALI o DANZANTI: il rapporto percentuale del **50%** citato nel par. «Attività di intrattenimento» tra la **durata** dell'**esecuzione musicale** dal **vivo** e l'**orario** complessivo di **apertura** dell'**esercizio** al pubblico va calcolato in funzione dell'**attività** di **intrattenimento**.
Esempio: **locale aperto** al pubblico dalle ore **8** alle **24**, in cui si organizzi un **intrattenimento danzante** di durata complessiva di 4 ore (dalle 20 alle 24), svolto con **musica**, alternativamente, dal **vivo** e **non**. In tal caso il presupposto oggettivo di applicazione dell'imposta si realizza solo se l'**esecuzione musicale** dal **vivo** è di durata **inferiore** a **2 ore** (50% di 4 ore). Per l'imposta da applicare nel caso di **più esecuzioni musicali** organizzate nella **medesima struttura**, anche **contemporaneamente**, in **spazi distinti** (es. in sale diverse), vedi la C.M. 7.9.2000, n. 165/E.

INTRATTENIMENTI DIVERSI da QUELLI INDICATI in TARIFFA: sono **esclusi** dal campo di applicazione dell'**imposta**, salvo che siano caratterizzati, oltre che dalla **finalità ludica**, essenziale al concetto di intrattenimento, da **modalità** di **organizzazione**, di esercizio e **svolgimento** strettamente **similari** a quelle **espressamente previste** dalla Tariffa, D.P.R. 640/1972 [CFF ❶ 4352 – 4355].

SOGGETTI PASSIVI: l'imposta si applica nei confronti di **chiunque organizzi** gli **intrattenimenti** o le altre attività indicate nella Tariffa, D.P.R. 640/1972. Per le **case da gioco**, se l'esercizio del gioco è **riservato** per **legge** ad un **ente pubblico**, esso rimane **soggetto** d'imposta anche se ne **delega** la **gestione** ad altri.

BASE IMPONIBILE (art. 3, D.P.R. 26.10.1972, n. 640): è costituita sia dall'importo dei **biglietti** (titoli di accesso) venduti per l'ingresso o l'occupazione dei posti, sia dal **prezzo** incassato per assistere o partecipare agli intrattenimenti o alle altre attività soggette all'imposta (al netto dell'Iva, quando dovuta). Vanno considerati anche gli **aumenti** di **prezzo** delle **consumazioni** o dei **servizi** offerti al pubblico; i **corrispettivi** delle cessioni di **prestazioni accessorie** obbligatorie (es. consumazioni obbligatorie), l'ammontare degli **abbonamenti**, i proventi da **sponsorizzazione** e cessione dei **diritti televisivi**, nonché i **contributi** e dotazioni fornite da chiunque e ogni **altro provento** comunque connesso all'utilizzazione e all'organizzazione degli intrattenimenti e delle altre attività. Sono **escluse** le somme dovute a titolo di **rivalsa obbligatoria** dell'**imposta** sugli **intrattenimenti** e di quanto dovuto agli enti pubblici concedenti a cui è riservato per legge l'esercizio delle case da gioco.

ESECUZIONI MUSICALI NON dal VIVO: in caso di esecuzioni musicali **non** dal **vivo**, con **ingresso libero**, **senza** alcuna **maggiorazione** dei **prezzi** delle **consumazioni**, ma con **consumazione obbligatoria**, tale consumazione è soggetta all'imposta sugli **intrattenimenti**, in quanto rientrante tra le cessioni e le prestazioni **accessorie** obbligatorie di cui alla lett. b) dell'art. 3, co. 2, D.P.R. 640/1972. Inoltre tali consumazioni rientrano nell'ambito di applicazione del **regime speciale Iva** di cui all'art. 74, co. 6, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 274], salvo **opzione** per il regime Iva ordinario. Alla consumazione obbligatoria si applica l'aliquota Iva ordinaria, mentre a quelle (eventuali) successive l'aliquota del **10%** (C.M. 4.8.2006, n. 28/E). Invece nel suddetto caso ma con **consumazione facoltativa**, la **base imponibile** dell'imposta sugli intrattenimenti si determina **forfetariamente** nella misura del **50%** dei **proventi** conseguiti in occasione dell'evento, oppure, in alternativa e su opzione, nei **modi ordinari**; in questo secondo caso, le consumazioni, essendo facoltative, **non** rientrano nella **base imponibile** dell'imposta sugli intrattenimenti e vanno assoggettate ad **Iva** con i criteri ordinari (R.M. 26.11.2002, n. 371/E).

REGIME dell'IMPONIBILE MEDIO: i soggetti che esercitano **attività** di **minima importanza** e attività **soggette** ad **imposta**

nunziospano63 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

svolte congiuntamente ad **altre non assoggettate** (purché i **ricavi** dell'anno precedente **non** siano superiori a € **25.822,84**) possono determinare **forfetariamente** l'imposta sugli intrattenimenti nel 50% dei proventi conseguiti (art. 4, D.P.R. 544/1999 [CFF ❶ 1708d]).

INTRATTENIMENTI ORGANIZZATI da ENTI, SOCIETÀ ed ASSOCIAZIONI per i PROPRI SOCI: la **base imponibile** è data, oltre che dagli importi indicati sopra (es. prezzo del biglietto), anche dall'ammontare delle **quote** o **contributi associativi** corrisposti se l'ente ha solo lo scopo di **organizzare** gli intrattenimenti, e **solo** sulla **parte** delle quote o contributi riferibile all'intrattenimento soggetto all'imposta se l'ente svolge **anche altre attività**. In **deroga** a quanto prima esposto, **non** concorrono alla formazione della base imponibile le **quote** e i **contributi** corrisposti alle **associazioni** di **promozione sociale** (art. 21, L. 7.12.2000, n. 383; D.M. 14.11.2001, n. 471).

ENTI LOCALI – OBBLIGO di CERTIFICAZIONE dei CORRISPETTIVI per le ATTIVITÀ di INTRATTENIMENTO e SPETTACOLO: l'**esonero** ai sensi dell'art. 2, co. 1, lett qq), D.P.R. 696/1996 dall'**obbligo** di **certificazione** dei **corrispettivi** previsto dall'art. 12, co. 1, della L. 413/1991 a favore di Regioni, Province, Comuni e loro consorzi, e comunità montane, riguarda **solo** le cessioni e le prestazioni effettuate dagli enti locali **diverse** da quelle di **intrattenimento** e di **spettacolo** e, pertanto, non può essere esteso agli obblighi di certificazione per tali attività (R.M. 30.9.2003, n. 187/E). Di conseguenza, gli enti locali, quando ricorrono le condizioni di cui al D.P.R. 640/1972, all'art. 74-quater del D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 274] e al D.P.R. 544/1999, in assenza di una specifica ed espressa esclusione normativa, sono soggetti alle generali **modalità** di **certificazione** dei corrispettivi proprie delle **attività** di **intrattenimento** e di **spettacolo**, con l'emissione dei **titoli** di **accesso** mediante gli appositi **misuratori fiscali** o **biglietterie automatizzate** di cui al D.M. 13.7.2000, ai Provv. Ag. Entrate 23.7.2001 e 22.10.2002 e al D.M. 10.4.2003.

PRO-LOCO, BANDE MUSICALI, CORI e COMPAGNIE TEATRALI AMATORIALI: ai sensi dell'art. 9, co. 19, L. 448/2001, le associazioni **pro-loco** (anche se non hanno optato per l'applicazione della L. 398/1991) e le **associazioni** di **promozione sociale** sono **esonerate** dall'obbligo di **emissione** di **titoli** di **accesso**, mediante gli appositi misuratori fiscali, per le attività di **intrattenimento** svolte a favore dei **soci** (C.M. 1.2.2002, n. 15/E). L'art. 80, co. 37, L. 27.12.2002, n. 289 prevede che le **semplificazioni** introdotte dal D.P.R. 69/2002 [CFF ❶ 1750a] con effetto dal 27.2.2003 per la **certificazione** dei **corrispettivi** delle società e delle associazioni sportive dilettantistiche si applichino anche alle **pro-loco** per le **manifestazioni** da esse organizzate. Inoltre l'art. 39, co. 13-sexies, D.L. 269/2003, conv. con modif. con L. 326/2003, in vigore dal 26.11.2003, prevede l'**esonero** dall'obbligo di emissione dei biglietti d'ingresso e dall'utilizzo dei misuratori fiscali anche per le **bande musicali amatoriali**, i **cori** e le **compagnie teatrali amatoriali**. Pertanto, ai sensi dell'art. 80, co. 37, L. 289/2002, **anche** alle associazioni **pro-loco**, bande, cori e compagnie teatrali amatoriali, per le manifestazioni dalle stesse organizzate, si applica l'**esclusione** dell'uso dei **misuratori fiscali** o di **biglietterie automatizzate** per i **corrispettivi** pagati dal pubblico per assistere alle **manifestazioni**. Quindi, anche le pro-loco possono rilasciare **specifici titoli** di **ingresso**, costituiti da almeno **due sezioni**, ciascuna recante la numerazione progressiva ed il contrassegno della **Siae**.

AZIENDE di SOGGIORNO – CERTIFICAZIONE dei CORRISPETTIVI: alle aziende di soggiorno **non** sono applicabili le **semplificazioni** delle modalità di certificazione dei corrispettivi relativi alle attività di intrattenimento e di spettacolo conseguiti per le manifestazioni da esse organizzate, previste a favore delle associaz. **pro-loco** (D.P.R. 69/2002 [CFF ❶ 1750a] e Provv. Ag. Entrate 20.11.2002). Infatti l'art. 80, co. 37, L. 289/2002, che ha previsto per le **pro-loco** la **facoltà** di **non** utilizzare i **misuratori fiscali** e di certificare, invece, i corrispettivi mediante i biglietti d'ingresso o gli abbonamenti con il contrassegno della Siae (come le società e le associazioni sportive dilettantistiche), **non** consente l'estensione del regime agevolato di certificazione a **soggetti diversi** da tali **associazioni** (R.M. 23.4.2004, n. 63/E).

MANIFESTAZIONI di BENEFICENZA: la **base imponibile** è **ridotta** del **50%** per gli introiti derivanti dagli intrattenimenti volti a scopo benefico destinati **a favore** di **enti pubblici** e di **Onlus**, purché vengano rispettate le **condizioni** di cui all'art. 5, D.P.R. 640/1972 [CFF ❶ 4305]. Se la manifestazione è **organizzata** da un **ente pubblico**, l'imposta **non** è **dovuta** (se rispettate le suddette condizioni).

ATTIVITÀ OCCASIONALMENTE ORGANIZZATE da ONLUS: sono **esenti** dall'imposta sugli intrattenimenti le attività indicate nella Tariffa, D.P.R. 640/1972 [CFF ❶ 4352 – 4355] svolte **occasionalmente** da **Onlus** e dagli **enti associativi** di cui all'art. 148, co. 3, D.P.R. 917/1986 in concomitanza di **celebrazioni**, **ricorrenze**, **campagne** di **sensibilizzazione**, previa comunicazione all'Ufficio accertatore competente e con gli adempimenti previsti dall'art. 23, D.Lgs. 460/1997 [CFF ❶ 4426].

CENTRI SOCIALI per ANZIANI: l'art. 92, L. 289/2002 (in vigore dall'1.1.2003) **esenta** anche i centri sociali per anziani dal **pagamento** dell'**imposta** sugli **intrattenimenti**, per lo svolgimento delle attività soggette a tale imposta se svolte occasionalmente e se tali centri siano gestiti da **Onlus**, **associazioni** o enti le cui finalità siano volte alla **socializzazione** e alla **integrazione** delle **persone anziane**.

CASE da GIOCO: la **base imponibile** è costituita dalla **differenza** attiva giornaliera tra le **somme incassate** per i **giochi** e quelle **pagate** ai **giocatori** per le vincite (escluse quelle eventualmente accantonate in montepremi, ad es. jackpot) e da qualsiasi altro introito annesso all'esercizio del gioco. Le case da gioco sono **escluse** dall'**obbligo** di **rivalsa** dell'imposta nei confronti di spettatori, partecipanti o scommettitori.

ABBONAMENTI: per le prestazioni rese in abbonamento, la base imponibile è pari all'**importo complessivo diviso** per il **numero** di **prestazioni** o **attività** cui l'abbonamento dà diritto (art. 6-bis, D.P.R. 640/1972 [CFF ❶ 436a], aggiunto, con effetto dall'1.1.2000, dall'art. 7, D.Lgs. 60/1999; vedi anche D.M. 29.12.1999 [CFF ❶ 4473a]). Le caratteristiche degli abbonamenti, sia a data fissa che libera, sono individuate dal D.M. 29.12.1999, con effetto dall'1.1.2000.

DIRITTI di PREVENDITA: costituiscono **parte integrante** del **corrispettivo** per assistere allo spettacolo (R.M. 12.6.2001, n. 88/E).

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

TAPPETI ELASTICI, MACCHINE ELETTRICHE e GIOCHI GONFIABILI: la gestione di un **parco giochi** dotato di tappeti elastici, automobiline elettriche funzionanti a gettone e giochi gonfiabili (come, ad esempio, swimming pool balls, montagna gonfiabile ecc.) **non** è soggetta ad **imposta** sugli **intrattenimenti**, in quanto nessuna delle attrazioni in oggetto è riconducibile alle attività elencate nella Tariffa, D.P.R. 640/1972. Tale attività **non** può fruire nemmeno del **regime Iva agevolato** per gli **spettacoli viaggianti** di cui all'art. 74-quater, co. 5, D.P.R. 633/1972 (determinazione della base imponibile nella misura del 50% dell'ammontare complessivo dei corrispettivi riscossi e totale indetraibilità dell'Iva assolta sugli acquisti, per i soggetti che nell'anno solare precedente abbiano conseguito un volume d'affari non superiore a € 25.822,84), in quanto, ad eccezione del **tappeto elastico**, le attrazioni in oggetto non sono fra quelle elencate nell'art. 4, L. 18.3.1968, n. 337 che descrive, appunto, le «attività spettacolari, attrazioni e trattenimenti» tipiche dello spettacolo viaggiante. L'**Iva**si applica, pertanto, nei**modi ordinari** (R.M. 10.5.2002, n. 142/E).

DETRAZIONE FORFETARIA dell'IVA: la **detrazione** dell'imposta si effettua nella misura forfetaria del **50%** dell'Iva a debito relativa alle operazioni imponibili. Per le prestazioni di **cessione** o di **concessione** di diritto di ripresa **televisiva** o di trasmissione **radiofonica** la detrazione dell'Iva è forfetizzata nella **misura** di **un terzo** dell'Iva a debito relativa alle prestazioni.

FATTURAZIONE e ADEMPIMENTI: per le attività di intrattenimento è previsto l'**esonero** dall'obbligo di **fatturazione**, **salvo** per l'ipotesi di effettuazione di **prestazioni pubblicitarie**, **promozioni**, cessioni o concessioni di **diritti televisivi** o **radiofonici**, per le quali vige sempre l'obbligo di fatturazione; è previsto anche l'**esonero** dall'obbligo di registrazione dei corrispettivi, liquidazione e dichiarazione (periodica e annuale), ma permane l'obbligo di **conservazione** e **numerazione** delle **fatture** (art. 1, D.P.R. 544/1999 [CFF ❶ 1708a]).

CERTIFICAZIONE dei CORRISPETTIVI: ai sensi dell'art. 1, co. 3, D.P.R. 544/1999 [CFF ❶ 1708a], tale obbligo va assolto per gli **intrattenimenti** e le **operazioni accessorie**, complementari o connesse anche se non soggette all'imposta sugli intrattenimenti, con il rilascio all'**atto** del **pagamento** di un **titolo** di **accesso** (biglietto) emesso mediante i **misuratori fiscali** previsti dall'art. 1, co. 4-7, D.P.R. 544/1999 o **biglietterie automatizzate**, anche gestite da terzi. Sono **esclusi** dall'**obbligo** i gestori di **case da gioco** (e i loro rappresentanti). Devono essere certificati anche i corrispettivi per la visita ad una **mostra culturale** (esenti da Iva ex art. 10, co. 1, n. 22, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 210]), ancorché **non** soggetti a specifici obblighi di certificazione mediante fatture, scontrini o ricevute fiscali; tale obbligo di certificazione **non sussiste** invece per le prestazioni relative alla **fornitura** di **accompagnatori** per le visite e di **audioguide**, non identificandosi tali prestazioni con l'attività spettacolistica né potendosi identificare come ad essa accessorie agli effetti fiscali (R.M. 28.2.2007, n. 30/E).

MODALITÀ e TERMINI di VERSAMENTO: ai sensi dell'art. 6, D.P.R. 544/1999 [CFF ❶ 1708f], l'imposta sugli intrattenimenti e la relativa Iva vanno pagate mediante versamento unitario con il **Mod. F24** (art. 17, D.Lgs. 241/1997 [CFF ❷ 7418]) entro il giorno **16** del mese successivo per le **attività** a carattere **continuativo** svolte in ogni mese solare ed entro **5 giorni** dalla **conclusione** della **manifestazione** per le attività **occasionali**. Per le **quote** o i **contributi associativi**, il versamento va effettuato entro il giorno **16** del mese successivo a quello di chiusura dell'anno sociale. In caso di **mancato svolgimento** della **manifestazione** l'imposta calcolata sui **corrispettivi non rimborsati** va versata entro **30 giorni** dall'originario termine di pagamento.

OPZIONE per il REGIME ORDINARIO: per le attività di intrattenimento il contribuente ha comunque facoltà di **optare** (art. 1, co. 2, D.P.R. 544/1999 [CFF ❶ 1708a]) per il **regime ordinario** di applicazione dell'Iva, dandone **comunicazione** al **concessionario** dell'imposta sugli intrattenimenti (Siae; vedi Convenzione tra il Ministero delle Finanze e Società italiana autori ed editori approvata con D.M. 7.6.2000 e, per i poteri della SIAE, C.M. 5.12.2000, n. 224/E) prima dell'inizio dell'anno solare secondo la disciplina del D.P.R. 442/1997 [CFF ❶ 1601] e all'Ufficio delle Entrate. L'opzione è valida **fino a revoca** ed è comunque vincolante per un **quinquennio**.

APPARECCHI MECCANICI da DIVERTIMENTO e INTRATTENIMENTO per il GIOCO LECITO: l'art. 22, co. 2, L. 289/2002 ha introdotto misure per il contrasto dell'uso illegale di **apparecchi** e **congegni** da **divertimento** e **intrattenimento**, modificando l'art. 38, L. 388/2000, l'art. 110, R.D. 18.6.1931 n. 733 (TU delle leggi di pubblica sicurezza – Tulps) e le norme di cui all'art. 14-bis, D.P.R. 640/1972 [CFF ❶ 4314a]. In base a tali norme, che hanno **modificato** il precedente criterio delle **schede magnetiche** a **deconto** (in pratica mai entrato in funzione), il pagamento dell'**imposta** sugli **intrattenimenti** e dell'**Iva** si determina sulla base dell'**imponibile medio forfetario annuo**. Ulteriori modifiche sono state introdotte dall'art. 39, D.L. 269/2003, conv. con modif. con L. 326/2003, dalla L. 30.12.2004, n. 311, dalla L. 23.12.2005, n. 266, nonché dalla L. 27.12.2006, n. 296.

APPARECCHI da DIVERTIMENTO ed INTRATTENIMENTO – MODIFICHE della LEGGE di STABILITÀ 2013: con l'introduzione delle nuove lett. c-bis) e c-ter) al comma 7 dell'art. 110, TULPS, è stata **ampliata** la **tipologia** di **apparecchi e congegni** per il **gioco lecito**, che ora ricomprende, oltre quelli elettromeccanici privi di monitor attraverso i quali il giocatore esprime la propria abilità fisica, mentale e strategica, attivabili esclusivamente con l'introduzione di monete metalliche (lett. a) e quelli basati sulla sola abilità fisica, mentale o strategica che non distribuiscono premi (lett. c), anche quelli:

- meccanici ed elettromeccanici, diversi dagli apparecchi di cui alle citate lett. a) e c), attivabili con moneta / gettone / altri strumenti elettronici di pagamento che possono distribuire tagliandi dopo la conclusione della partita;
- meccanici ed elettromeccanici per i quali l'accesso al gioco è regolato senza introduzione di denaro ma con utilizzo di tempo o a scopo.

IMPOSTA UNICA sui GIOCHI – MODALITÀ di CALCOLO e di VERSAMENTO: il D.M. 11.4.2011 ha individuato le **caratteristiche** generali dell'imposta unica sui giochi di cui al Decreto direttoriale 10.1.2011, n. 2011/666/Giochi/Gad e le relative modalità di versamento. In particolare, viene **determinata** la **misura** dell'**imposta unica sui giochi** di **abilità** a **distanza**. Il concessionario effettua il versamento degli importi dovuti nei **termini** e con le **modalità** di cui all'art. 4, D.P.R. 8.3.2002, n. 66, **mediante** il **Mod. F24** accise.

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

L'imposta unica dovuta in base ai conteggi resi disponibili ai concessionari mensilmente è versata in unica soluzione entro il giorno 16 del mese successivo a quello di riferimento.

Ex art. 24, D.L. 6.7.2011, n. 98 (in vigore dal 6.7.2011), conv. con modif. con L. L. 15.7.2011, n. 111, è prevista la **liquidazione automatica** dell'**imposta unica** su scommesse e giochi a distanza (D.Lgs. 504/1998). In particolare, le somme dovute a titolo d'imposta unica, di interessi e di sanzioni per ritardato od omesso versamento sono **iscritte direttamente** nei **ruoli resi esecutivi a titolo definitivo**. Le relative **cartelle** di **pagamento** devono essere **notificate entro il 31.12 del quarto anno successivo** a quello per il quale è dovuta l'imposta.

PUNTI VENDITA – NUMERO MASSIMO APPARECCHI: con il D.M. 18.1.2007 è stato individuato il numero **massimo**di apparecchi da intrattenimento di cui aicommi 6 e 7 dell'art. 110, R.D. 18.6.1931, n. 773 (Tulps) installabili presso punti vendita che svolgono attività di commercializzazione di prodotti di giuoco pubblici. I punti vendita in questione sono quelli individuati dall'art. 38, co. 1, lett. c), D.L. 223/2006, come modif. con L. 248/2006, ossia:

A. **agenzie** di **scommessa** ed altri punti di vendita aventi come attività principale la commercializzazione di giochi pubblici;
B. **sale** destinate al gioco di cui al D.M. 31.1.2000, n. 29;
C. **sale pubbliche** da gioco o locali allestiti per lo svolgimento del gioco lecito e dotati di apparecchi da divertimento ed intrattenimento automatici, semiautomatici o elettronici.

Nei punti vendita di cui alla lett. A si può installare un apparecchio ogni 5 metri quadrati dell'area di vendita, fino ad un massimo di 24 apparecchi. Se l'area di vendita è inferiore a 40 metri quadrati si possono installare al massimo 8 apparecchi. Nei punti vendita di cui alla lett. B si può installare un apparecchio ogni 20 metri quadrati dell'area di vendita, fino ad un massimo di 75 apparecchi; se l'area è inferiore a 600 metri quadrati se ne possono installare fino a 30. Nei punti vendita di cui alla lett. C si può installare un apparecchio ogni 5 metri quadrati dell'area di vendita ed il loro numero non può comunque superare il doppio del numero di apparecchi da intrattenimento di diverse tipologie installati presso lo stesso punto vendita.

BLOCCO del RILASCIO dei NULLA OSTA e DECADENZA: si veda G.P.F. 1/2011, pag. 144.

SCOMMESSE IPPICHE – PAGAMENTO dell'IMPOSTA UNICA: ex D.L. 216/2011, conv. con modif. con L. 24.2.2012, n. 14, in vigore dal 28.2.2012 (cd. decreto «milleproroghe»), dall'**1.3.2012**, il termine di versamento dell'**imposta unica** su **scommesse ippiche** e su quelle legate ad eventi diversi dalle corse di cavalli è **fissato** al 31.8 dello stesso anno (per l'imposta relativa al periodo gennaio-aprile), al 30.11 dello stesso anno (per l'imposta relativa al periodo maggio-agosto), al 20.12 dello stesso anno (per l'imposta relativa al periodo settembre-novembre) e al 31.1 dell'anno successivo (per l'imposta relativa al mese di dicembre).

APPARECCHI da DIVERTIMENTO e INTRATTENIMENTO – GESTIONE TELEMATICA: il D.M. 12.3.2004, n. 86, in vigore dal 16.4.2004, contiene disposizioni per la gestione telematica degli apparecchi da divertimento e intrattenimento, ai sensi dell'art. 14-bis, co. 4, D.P.R. 640/1972 [CFF ❶ 4314a]. In particolare, vengono definite le **funzioni** della **rete** dell'Aams per la gestione telematica degli **apparecchi** da gioco, anche **videoterminali**, e per la tutela del gioco lecito. Inoltre sono individuate le **attività** e le **funzioni** di **gestione operativa** delle reti telematiche che l'Aams affida in **concessione** ed è stabilito il criterio di ripartizione percentuale delle somme giocate per ciascun apparecchio o videoterminale di gioco. Le procedure di attuazione delle **disposizioni transitorie** previste dall'art. 6, co. 4, D.M. 86/2004 sono state disciplinate dal Il D.M. 8.4.2004. Il D.M. 23.7.2004 ha individuato le **modalità** di **determinazione** della **base** di **calcolo** del **canone** di **concessione** per l'attivazione e conduzione operativa della rete per la gestione telematica del gioco lecito.

CONDUZIONE OPERATIVA della RETE TELEMATICA – DEPOSITO CAUZIONALE: si veda G.P.F. 1/2015, pag. 146.

APPARECCHI e CONGEGNI da DIVERTIMENTO e INTRATTENIMENTO – PRELIEVO UNICO ERARIALE: il D.M. 12.3.2012 ha determinato, per il 2011, l'**aliquota media** da utilizzare per il **calcolo** del **Preu** sugli **apparecchi** da **gioco** con **vincita** in **denaro**, ex art. 110, co. 6, R.D. 18.6.1931, n. 773 (Tulps). Nella tabella allegata al decreto che evidenzia l'importo su cui applicare le percentuali relative ai singoli scaglioni di raccolta delle somme giocate. In attuazione di quanto previsto dall'art. 2, co. 3, D.L. 138/2011, conv. con modif. dalla L. 148/2011, il D.M. 12.10.2011 ha individuato i principali interventi in materia di giochi pubblici al fine di assicurare le maggiori entrate previste dalla norma. In particolare, sono determinate nuove modalità di gioco del Lotto e dei giochi numerici a totalizzatore nazionale ed è altresì prevista l'introduzione di nuovi giochi. Il provvedimento ha determinato la **variazione** della **misura** del **prelievo erariale unico** sugli apparecchi da gioco con vincita in denaro, o «Video Lotteries Terminal» (VLT), ex art. 110, co. 6, lett. b), R.D. 18.6.1931, n. 773 (Tulps) nelle seguenti misure:

› dall'**1.1.2012** si applica un prelievo del **4%** sull'ammontare delle **somme** giocate e un **addizionale** del **6%** sulla parte della vincita eccedente € **500**;
› dall'**1.1.2013** si applica un prelievo del **5%** (misura così elevata dall'art. 1, co. 479, L. 24.12.2012, n. 228, rispetto all'aliquota del 4,5% originariamente fissata dall'art. 5, D.M. 12.10.2011) sull'ammontare delle somme giocate e un **addizionale** del **6%** sulla parte della vincita **eccedente** € **500**;
› dall'1.1.2016 si applica un prelievo del 5,5% sull'ammontare delle somme giocate (art. 1, co. 919, L. 28.12.2015, n. 208), e un **addizionale** del **6%** sulla parte della vincita **eccedente** € **500**.

Inoltre, la misura del prelievo erariale unico sugli apparecchi da gioco denaro, ex art. 110, co. 6, lett. a) R.D. 18.6.1931, n. 773 (Tulps) è variata nelle seguenti misure:

› dall'**1.1.2012 fino al 31.12.2012** si applica un prelievo dell'**11,80%** sull'ammontare delle **somme** giocate;
› per gli anni **2013** e **2014** si applica un prelievo del **12,70%** sull'ammontare delle **somme** giocate;
› dall'**1.1.2015** fino al 31.12.2015 si applica un prelievo del **13%** sull'ammontare delle somme giocate.
› dall'**1.1.2016** si applica un prelievo del 17,5% sull'ammontare delle somme giocate (art. 1, co. 918, L. 28.12.2015, n. 208);

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

dalla stessa data la percentuale destinata alle vincite è fissata in misura non inferiore al 70%.

I DD.MM. 16.12.2011 regolamentano l'applicazione del **diritto** del **6%**, con decorrenza dall'**1.1.2012**, sulla parte di **vincita eccedente** € **500** sui premi delle **lotterie nazionali** ad estrazione istantanea, dell'**Enalotto**, **Superstar** e «**SiVinceTutto SuperEnalotto**», nonché dell'**addizionale**, sempre pari al **6%**, delle **vincite** provenienti da **apparecchi** da **intrattenimento** di cui all'art. 110, co. 6, lett. b), R.D. 773/1931 (Tulps).

Per approfondimenti sui codici tributo per i versamenti del Preu, si veda GPF 1A/2015, pagg. 150 e 151.

APPARECCHI da DIVERTIMENTO ed INTRATTENIMENTO – POTERI di CONTROLLO dei CONCESSIONARI: il D.M. 10.8.2009 determina i poteri di controllo dei concessionari della rete telematica per la gestione degli apparecchi da divertimento ed intrattenimento che erogano vincite in denaro nonché i casi di esclusione dalle sanzioni relative alle irregolarità riscontrate a carico di tali apparecchi.

In particolare, il provvedimento regolamenta i **poteri** di **controllo** dei **concessionari**, i **diritti** e le **garanzie** degli **esercenti**, **l'esclusione** della **responsabilità** dei **concessionari**, **l'afflusso** dei **dati** dell'attività di controllo in apposita **banca dati** e l'applicazione delle eventuali **misure cautelari**.

REGOLARIZZAZIONE OPERATORI PRIVI di CONCESSIONE – LEGGE di STABILITÀ 2015: l'art. 1, co. 643-645, L. 23.12.2014, n.190 ha previsto, in attesa del riordino della disciplina dei giochi prevista dall'art. 14, D.L. 11.3.2014, n. 23, la possibilità di regolarizzazione per quei soggetti che offrivano scommesse con vincite in denaro in Italia, essendo attivi alla data del 30.10.2014, senza essere collegati al totalizzatore nazionale dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli. Al fine di procedere alla regolarizzazione era necessario l'inoltro di apposito modello non oltre il 31.1.2015 con contestuale versamento della somma di € 10.000 a mezzo mod. F24, importo che poteva essere portato a compensazione del versamento della prima rata dell'imposta unica dovuta per i periodi d'imposta anteriori al 2015 (ridotta di 1/3 e senza applicazione di sanzioni e interessi), che doveva essere versata entro il 30.6.2015. La seconda rata, di importo pari alla prima, scadeva il 30.11.2015.

REGOLARIZZAZIONE OPERATORI PRIVI di CONCESSIONE – PROROGA – LEGGE di STABILITÀ 2016: l'art. 1, co. 926, L. 28.12.2015, n. 208 (Legge di Stabilità 2016) ha previsto che i soggetti che non hanno aderito entro il 31.1.2015 alla procedura di regolarizzazione di cui all' art. 1, co. 643, L. 23.12.2014, n. 190, nonché i soggetti che sono attivi successivamente al 30.10.2014 che offrono scommesse con vincite in denaro in Italia, per conto proprio o di terzi, anche esteri, senza il collegamento con il totalizzatore nazionale dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, hanno facoltà di regolarizzare la propria posizione usufruendo della procedura prevista dalla Legge di Stabilità 2015. A tal fine tali soggetti erano tenuti a inoltrare all'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, **entro il 31.1.2016,** una dichiarazione di impegno alla regolarizzazione e di collegamento al totalizzatore nazionale. Con le domande l'istante si impegnava a sottoscrivere, entro il 29.2.2016, il disciplinare di raccolta di scommesse, predisposto dall'Agenzia. La regolarizzazione si perfeziona con il versamento dell'imposta unica di cui al D.Lgs. 23.12.1998, n. 504, dovuta per il 2015 e per tutte le annualità per le quali non sia ancora scaduto il termine di decadenza per l'accertamento, ridotta di 1/3 e senza l'applicazione di sanzioni e interessi. Il versamento deve avvenire in due rate che scadono il 31.3.2016 e il 30.11.2016.

SANZIONI per il DIVIETO di MESSA a DISPOSIZIONE di APPARECCHIATURE che CONSENTANO di GIOCARE su PIATTAFORME di GIOCO MESSE a DISPOSIZIONE dai CONCESSIONARI ON-LINE: l'art. 1, co. 923, L. 28.12.2015, n. 208 (Legge di Stabilità 2016), ha stabilito che, ferma restando l'applicazione della sanzione per la messa a disposizione di apparecchi da gioco non collegati alla rete statale di raccolta di cui all'art. 1, co. 646, lett. b), L. 23.12.2014, n. 190, viene punito con una sanzione pari a € 20.000 il titolare del pubblico esercizio che mette a disposizione apparecchiature che, attraverso una connessione telematica, consentono ai clienti di giocare su piattaforme di gioco messe a disposizione dai concessionari on-line, da soggetti autorizzati all'esercizio dei giochi a distanza o da soggetti privi di qualsiasi titolo concessorio o autorizzatorio rilasciato dalle autorità competenti (vd. art. 7, co. 3-quater, D.L. 13.9.2012, n. 158). La disposizione della Legge di Stabilità 2016 ha altresì previsto che venga applicata una sanzione amministrativa da € 50.000 a € 100.000 al titolare della piattaforma di giochi promozionali offerti senza autorizzazione per il tramite di qualunque tipologia di apparecchi idonei a consentire la connessione telematica al web. Con R.M. 21.4.2016, n. 29 sono stati istituiti i codici tributo «5400» e «5401» rispettivamente denominati *«Sanzione pecuniaria amministrativa nei confronti del titolare del pubblico esercizio e del proprietario degli apparecchi ivi ubicati – articolo 1, comma 923, legge 28 dicembre 2015, n.208»* e *«Sanzione pecuniaria amministrativa nei confronti del titolare della piattaforma dei giochi promozionali – articolo 1, comma 923, legge 28 dicembre 2015, n. 208»*.

STABILE ORGANIZZAZIONE del SOGGETTO ESTERO che SVOLGE ATTIVITÀ di RACCOLTA delle SCOMMESSE per MEZZO di C.T.D. (CENTRI TRASMISSIONE DATI): secondo quanto disposto dall'art. 1, co. 927, L. 28.12.2015, n. 208 (Legge di Stabilità 2016), l'Agenzia delle Entrate, entro 60 giorni dall'informativa ricevuta dall'intermediario finanziario, può convocare in contraddittorio il gestore, soggetto residente, esercente attività di raccolta scommesse, raccolta di somme puntate et similia, nonché il soggetto non residente che recepisce i flussi finanziari, nel caso in cui questi superino, nell'arco di 6 mesi, € 500.000, in ordine alla presenza di una stabile organizzazione in Italia (ex art. 162, D.P.R. 917/1986). Se, in esito al contraddittorio (da concludersi entro 90 giorni), viene accertata la stabile organizzazione in Italia, l'Agenzia delle Entrate emette un accertamento motivato per le imposte e sanzioni dovute. Il contribuente ha comunque facoltà di presentare entro 60 giorni dall'inizio del periodo d'imposta un interpello disapplicativo.

PRELIEVO ERARIALE UNICO e IMPOSTA UNICA sui CONCORSI – COMUNICAZIONE delle VIOLAZIONI: in base a quanto disposto dal D.M. 19.3.2012 e dal Provv. Min. Econ. e Fin. 19.3.2012 gli Uffici dell'Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato comunicano alla Direzione provinciale dell'Agenzia delle Entrate (nella cui circoscrizione il contribuente ha domicilio fiscale) le **violazioni accertate** ai fini del **Preu** e dell'**imposta unica** sui **concorsi** pronostici e sulle scommesse, trasmettendo copia dell'avviso di **accertamento** e della relativa documentazione con le modalità riportate nell'allegato 1

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

al decreto e provvedimento in esame. Tale comunicazione è trasmessa alla competente Direzione provinciale dell'Agenzia delle Entrate **entro 30 giorni** dall'emissione dell'atto e comunque non oltre 90 giorni prima dello scadere dei termini di cui all'art. 43, D.P.R. 600/1973, al fine di permettere l'attività di accertamento da parte dell'Agenzia delle Entrate. L'Ufficio dell'Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato (cui compete l'emissione dell'avviso di accertamento) effettua la comunicazione anche nei confronti del comando della Guardia di finanza che ha constatato le relative violazioni con le modalità riportate nell'allegato 2 al decreto e provvedimento in esame.

RISCOSSIONE del PRELIEVO UNICO e RELATIVE SANZIONI: l'art. 1, co. 84, L. 296/2006 ha introdotto numerose disposizioni in materia di:

- **liquidazione** del Preu e **controllo** dei **versamenti** (art. 39-bis, D.L. 269/2003);
- **riscossione** delle somme dovute a titolo di Preu a seguito di controlli automatici (art. 39-ter, D.L. 269/2003);
- **accertamento** e **controllo** in materia di Preu (art. 39-quater, D.L. 269/2003);
- **sanzioni** in materia di Preu (art. 39-quinquies, D.L. 269/2003);
- **responsabilità solidale** dei terzi incaricati della raccolta delle somme giocate (art. 39-sexies, D.L. 269/2003).

Sono istituiti i codici tributo 5218 e 5219 per il versamento, con il modello F24 Accise, delle somme dovute a titolo di sanzione in materia di prelievo erariale unico (R.M. 26.5.2010, n. 42/E).

È stato altresì introdotto l'art. 39-septies, contenente **disposizioni transitorie**.

COMUNICAZIONE dei DATI: i DD.MM. 23.4.2007, modificati dai DD.MM. 31.10.2007 e 4.12.2007, hanno fissato i **termini** e le **modalità** entro i quali e con le quali i concessionari di rete (ex art. 14-bis, co. 4, 640/1972) comunicano i dati relativi alle somme giocate, nonché gli altri dati relativi agli apparecchi da divertimento ed intrattenimento, da utilizzare per la determinazione del Preu dovuto.

GESTIONE degli APPARECCHI da GIOCO – DICHIARAZIONE dei COMPENSI NON CORRETTA: con Provvedimento 9.5.2016, Prot. n. 70174, l'Agenzia delle Entrate, in attuazione dell'art. 1, co. da 634 a 636, L. 23.12.2014, n. 190 (che prevede l'introduzione di nuove e più avanzate forme di comunicazione tra l'Amministrazione fiscale e il contribuente, lo stimolo all'assolvimento degli obblighi tributari e la spinta all'emersione spontanea delle basi imponibili), ha stabilito le **modalità** attraverso le quali vengono **messe a disposizione** del **contribuente** e della **Guardia di Finanza** le **informazioni** relative alle **anomalie emerse** nella **dichiarazione** dei **compensi** percepiti dai soggetti coinvolti nella filiera della gestione degli apparecchi da gioco. Le comunicazioni al contribuente vengono trasmesse via PEC o, nel caso in cui l'indirizzo non sia attivo o non sia registrato presso l'INI-PEC, per posta ordinaria. Il contribuente potrà comunicare all'Agenzia eventuali elementi, fatti o circostanze non conosciuti dalla stessa o potrà procedere a regolarizzare la propria posizione avvalendosi dell'istituto del ravvedimento operoso (art. 13, D.Lgs. 472/1997).

CANONI di CONCESSIONE – VERIFICA e VERSAMENTO: con il D.M. 4.7.2007 sono stati definiti i termini e le modalità di assolvimento dei canoni di concessione sugli apparecchi di intrattenimento di cui all'art. 110, co. 6, R.D. 18.6.1931, n. 773 (Tulps); con lo stesso decreto sono state stabilite inoltre le modalità di **verifica** dei versamenti effettuati dai concessionari. In particolare, dall'1.9.2007 il concessionario, sulla base delle comunicazioni inviate all'Aams, determina il canone di concessione dovuto per ciascun anno solare, secondo i criteri e le modalità di cui agli artt. 3, 4 e 5, D.M. 12.4.2007. Il versamento dei canoni da parte del concessionario deve aver luogo **entro** il giorno **22** del mese solare **successivo** a quello di chiusura di ciascun periodo contabile, ed **entro** il **16.3** dell'anno **successivo** l'eventuale **conguaglio**.

IMPOSTA sugli INTRATTENIMENTI – CONTROLLI AUTOMATICI dei VERSAMENTI: il D.M. 30.1.2006 [CFF ❶ 4494b – 4494f], in attuazione dell'art. 1, co. 548, L. 266/2006, ha stabilito le modalità di effettuazione dei controlli automatici dei versamenti dell'imposta sugli intrattenimenti relativi agli **apparecchi** da **divertimento** e **intrattenimento** (di cui all'art. 110, co. 7, Tulps) e agli **apparecchi meccanici** o **elettromeccanici** (art. 14-bis, co. 5, D.P.R. 640/1972). L'Amministrazione finanziaria liquida l'imposta dovuta **per ogni anno solare** dai gestori degli apparecchi sulla base delle informazioni contenute nella sua banca dati (ovvero sulla base delle dichiarazioni presentate dai gestori per gli apparecchi meccanici o elettromeccanici); in relazione agli apparecchi di cui all'art. 110, co. 7 installati **fino** al **28.2** di ciascun anno, l'imposta è liquidata per l'**intero** anno solare, mentre per quelli installati **dopo** tale data l'imposta è liquidata **in dodicesimi** dal mese di prima installazione alla fine dell'anno. Per quanto concerne il controllo automatico dei versamenti, l'Amministrazione finanziaria verifica, con procedure automatizzate, tempestività e correttezza del versamento dell'imposta liquidata. Nei casi di **omesso**, **insufficiente** o **tardivo** versamento, l'esito del controllo viene comunicato al contribuente con l'indicazione dell'importo da versare (eventuale imposta dovuta, interessi e **sanzione** pari al **30%**).

CIRCOLI RICREATIVI – APPARECCHI da DIVERTIMENTO e INTRATTENIMENTO: come precisato dalla R.M. 15.3.2004, n. 38/E, il regime Iva applicabile per l'utilizzo e la gestione in **circoli ricreativi** degli **apparecchi** da **divertimento** e **intrattenimento** automatici, semiautomatici ed elettronici di cui all'art. 110, R.D. 773/1931 e degli apparecchi meccanici ed elettronici di cui all'art. 14-bis, co. 5, D.P.R. 640/1972 [CFF ❶ 4314a] differisce a seconda del **rapporto** che si instaura con il soggetto che esercita l'attività di distribuzione, installazione e gestione di tali apparecchi. Se il **circolo** ricreativo possiede una **struttura organizzativa**, in quanto mette a disposizione continuativamente lo spazio e l'energia elettrica e provvedere alla custodia e pulizia degli apparecchi, percepisce un **compenso** (percentuale sugli incassi) come remunerazione per tali servizi, e gli incassi dall'utilizzo degli apparecchi sono acquisiti **direttamente** dal gestore (ovvero il distributore e installatore), esso deve emettere **fattura** per le prestazioni rese nei confronti del gestore con l'Iva ordinaria; le imposte sugli intrattenimenti vanno pagate dal gestore in quanto destinatario degli incassi delle giocate. Invece la concessione in **locazione** degli apparecchi ai circoli, che acquisiscono **direttamente** gli **incassi** delle giocate, corrispondendo al gestore un compenso, è una **prestazione** di **servizi** dietro corrispettivo ai sensi dell'art. 3, co. 2, n. 1, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 203]. Pertanto l'imprenditore locatore degli apparecchi deve emettere **fattura** con **Iva** nei confronti del circolo, ma **non** è tenuto a pagare le imposte relative all'utilizzo degli apparecchi, che restano a carico del circolo stesso.

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

ATTIVITÀ di SPETTACOLO: dall'**1.1.2000**, le **attività spettacolistiche** non sono più soggette ad imposta sugli spettacoli e ad Iva, ma solamente ad **Iva**, secondo i **criteri ordinari**. L'art. 74-quater, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 274c] prevede che siano considerate **attività** di **spettacolo** quelle elencate nella Tabella C, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 557a], aggiunta dall'art. 18, co. 2, D.Lgs. 60/1999 con effetto dall'1.1.2000 (vedi anche C.M. 27.6.2003, n. 34/E), vale a dire:

- **spettacoli cinematografici** e **misti** di **cinema** e **avanspettacolo**, comunque e ovunque dati al pubblico, anche se in circoli e sale private;
- **spettacoli sportivi**, di ogni genere, ovunque si svolgano (l'imposta si applica anche ai proventi derivanti alle squadre di calcio professionistiche dalla cessione di diritti televisivi e ai proventi percepiti dalle squadre ospiti);
- **esecuzioni musicali** di qualsiasi genere, **esclusi** i **concerti** vocali e strumentali, anche se effettuate in discoteche e sale da ballo qualora l'esecuzione di **musica** dal **vivo** sia di durata **pari** o **superiore** al **50%** dell'**orario** complessivo di **apertura** al pubblico dell'esercizio, **escluse** quelle effettuate a mezzo elettrogrammofoni a gettone o a moneta o di apparecchiature similari a gettoni o a moneta; **lezioni** di **ballo collettive**; **corsi mascherati** e in costume, **rievocazioni** storiche, **giostre** e manifestazioni similari;
- **spettacoli teatrali** di qualsiasi tipo, compresi balletto, opere liriche, prosa, operetta, commedia musicale, rivista; **concerti** vocali strumentali, **attività circensi** e dello **spettacolo viaggiante**, spettacoli di **burattini** e **marionette**, spettacoli di **falconeria** (R.M. 20.9.2007, n. 258/E);
- **mostre** (comprese quelle culturali e sociali – R.M. 15.5.2004, n. 85/E) e **fiere campionarie**; **esposizioni scientifiche**, **artistiche** e **industriali**, rassegne cinematografiche riconosciute con decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze ed altre manifestazioni similari;
- **prestazioni** di **servizio** fornite in **locali aperti al pubblico** mediante **radiodiffusioni** circolari, trasmesse in forma codificata; la **diffusione radiotelevisiva**, anche a domicilio, con accesso condizionato effettuata in forma **digitale** a mezzo di reti via cavo o via satellite.

PRESTAZIONI ACCESSORIE agli SPETTACOLI: sono considerate prestazioni accessorie agli spettacoli quelle che **concretamente** dipendono **funzionalmente** dalla prestazione principale (e applicano l'aliquota propria di quest'ultima); tra esse **non** rientrano il **servizio guardaroba**, la **vendita** dei **cuscini** e del **programma** dello spettacolo (R.M. 12.6.2001, n. 88/E).

REGIME IVA per gli SPETTACOLI: dall'1.1.2000 per le attività di spettacolo l'Iva si applica secondo le **regole ordinarie**, con l'**eccezione** del **regime forfetario** (art. 74-quater, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 274c]). Tale regime, disciplinato dall'art. 74-quater, co. 5, D.P.R. 633/1972, prevede che i soggetti passivi che effettuano spettacoli viaggianti, nonché quelli che svolgono le attività di cui alla Tabella C, D.P.R. 633/1972 (vd. precedente paragrafo [ATTIVITÀ di SPETTACOLO]) che nell'anno solare precedente hanno realizzato un volume d'affari non superiore a € 25.822,84, determinano la base imponibile in misura pari al 50% dell'ammontare complessivo dei corrispettivi riscossi e non possono detrarre l'imposta assolta sugli acquisti. I **biglietti** devono essere emessi mediante apparecchi **misuratori fiscali** o **biglietterie automatizzate** e nel rispetto della L. 18/1983[CFF ❶ 958], nonché mediante **sistemi elettronici centralizzati** gestiti anche da terzi.

INGRESSI GRATUITI: secondo quanto disposto all'art. 3, co.5, lett. a), D.P.R. 633/1972 **non** costituiscono prestazioni di servizi, e, quindi, non sono soggette ad Iva, le prestazioni relative agli **spettacoli** e alle altre attività elencati nella Tabella C, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 557a] rese ai possessori di **titoli** di **accesso** (biglietti) rilasciati per l'**ingresso gratuito** dagli **organizzatori** nel limite **massimo** del **5%** dei **posti totali** (**senza** computare le cd. **tessere** di **servizio**, come per le attività soggette all'imposta sugli intrattenimenti), dal **CONI** e dalle Federazioni sportive affiliate, da **ACI**, **UNIRE** e associazioni a carattere nazionale.

MOMENTO IMPOSITIVO: le prestazioni spettacolistiche (e relative operazioni accessorie) si considerano effettuate nel momento in cui ha **inizio** l'**esecuzione** delle **manifestazioni**. Per le prestazioni rese in **abbonamento** l'imposta si considera dovuta all'atto del **pagamento** del corrispettivo. Per le **mostre**, **fiere** ed **esposizioni**, poiché molto spesso si articolano in **più giornate espositive**, con apertura e chiusura giornaliera degli spazi espositivi, il **momento impositivo** va indicato considerando **non** il complesso delle giornate di manifestazione come un **unico evento**, ma **ciascuna giornata** come un **evento distinto**; pertanto l'**inizio** della manifestazione è quello dell'**orario giornaliero** di **apertura** al pubblico (C.M. 7.9.2000, n. 165/E).

ALIQUOTE: in generale, alle prestazioni relative alle attività di spettacolo si applica l'**aliquota Iva ordinaria**. È prevista l'aliquota Iva del **10%** per gli spettacoli cinematografici e sportivi per ingressi di prezzo non superiore a € 12,91 (ex art. 6, co. 11, L. 133/1999 [CFF ❶ 1696]), per gli spettacoli teatrali di ogni tipo (compresi balletti, opere liriche, commedie musicali e riviste), per i concerti vocali e strumentali, per le attività circensi e dello spettacolo viaggiante, per gli spettacoli di burattini, marionette e maschere (Tab. A, Parte III, n. 123), D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 524]).

ADEMPIMENTI CONTABILI: vanno osservati gli **obblighi formali** previsti dal D.P.R. 633/1972 ad **esclusione** di quelli relativi all'emissione dello **scontrino** e della **ricevuta fiscale**. La C.M. 21.12.2001, n. 106 ha chiarito che nella **distinta** di **incasso** per il settore degli **spettacoli**, ai fini della determinazione dell'**Iva** dovuta, gli **importi** unitari relativi ai **singoli biglietti d'ingresso** vanno indicati in **euro** con **due cifre decimali**.

CERTIFICAZIONE dei CORRISPETTIVI: ai sensi dell'art. 7, D.P.R. 544/1999, tutte le prestazioni della Tabella C, D.P.R. 633/1972 e quelle ad esse accessorie devono essere in generale, certificate mediante **titoli** di **accesso** emessi per mezzo degli appositi **misuratori fiscali** o delle **biglietterie automatizzate**, ad eccezione delle prestazioni di **diffusione televisiva** con **accesso condizionato**, effettuata in forma **digitale**, a mezzo reti via cavo o via satellite, rese presso il domicilio del cliente, i cui corrispettivi sono certificati mediante rilascio della **ricevuta fiscale** prevista dall'art. 8, L. 249/1976.
La R.M. 15.6.2004, n. 85/E ha precisato che i corrispettivi delle **mostre culturali** e **sociali** sono soggetti, in generale, alle modalità di **certificazione** delle attività di spettacolo, con emissione di titoli di accesso con i misuratori fiscali o le bi-

nunziospano63 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

glietterie automatizzate. Tuttavia i corrispettivi sono **esonerati** da qualsiasi certificazione fiscale se gli organizzatori delle mostre hanno realizzato nell'anno solare precedente un volume d'affari **non superiore** a € **50.000** (art. 8, D.P.R. 544/1999 [CFF ❶ 1708h]).

INTRATTENIMENTI SVOLTI nell'AMBITO SPORTIVO: le attività di intrattenimento indicate al n. **2** del paragrafo a pag. 147 [ATTIVITÀ DI INTRATTENIMENTO] – **biliardo**, **bowling**, **go-kart**, ecc. – sono **escluse** dalla tassazione se svolte nel contesto **sportivo**, a **scopo agonistico** (quindi non solo amatoriale, ma in gare, tornei, campionati promossi e riconosciuti dal **CONI** o dalle Federazioni sportive di appartenenza), in quanto **mancano**, in tal caso, del **carattere ludico**, essenziale per la configurazione del presupposto oggettivo dell'imposta.

REGIME FORFETARIO per SPETTACOLI VIAGGIANTI: con il D.M. 16.6.2008 sono stati approvati il programma e le modalità di svolgimento dei corsi di formazione teorico-pratica, rivolti ai gestori delle attività di spettacolo viaggiante ex art. 6, co. 3, D.M. 18.5.2007. Per la trattazione del regime si veda G.P.F. 1A/2007.

ASSOCIAZIONI SPORTIVE DILETTANTISTICHE : alle **associazioni sportive dilettantistiche** di cui all'art. 25, L. 133/1999 [CFF ❶ 5744], **pro-loco** e quelle **senza scopo di lucro** che optano per le disposizioni della L. 398/1991[CFF ❶ 1100] e[CFF ❷ 6595a], purché rispettino i limiti in essa stabiliti, si applicano, per tutti i **proventi** conseguiti nell'esercizio di **attività commerciali**, connesse agli scopi istituzionali le disposizioni di cui all'art. 74, co. 6, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 274] (art. 9, D.P.R. 544/1999[CFF ❶ 1708i]). Ai sensi dell'art. 90, L. 289/2002, le disposizioni di cui alla L. 398/1991 e le altre specifiche disposizioni tributarie, dettate per le associazioni sportive dilettantistiche, sono **estese** anche alle **società sportive** dilettantistiche costituite sotto forma di società **di capitali senza scopo di lucro** o di **cooperativa** (chiarimenti sono stati forniti dalla C.M. 22.4.2003, n. 21/E). La C.M. 7.9.2000, n. 165/E ha precisato che tra i suddetti proventi vanno compresi anche quelli conseguiti per le **prestazioni pubblicitarie**, i quali, mancando un'espressa previsione normativa, godono della **detrazione** del **50%** stabilita dall'art. 74, co. 6, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 274]. Le **fatture** d'acquisto devono essere **conservate** e **numerate**, e l'ammontare dei **corrispettivi** e **proventi** da attività **commerciale** va **annotato**, anche con un'unica registrazione, entro il giorno **15** del **mese successivo** (art. 9, co. 3, D.P.R. 544/1999). La C.M. 24.4.2013, n. 9/E ha chiarito che, in caso di mancato rispetto di tenuta del modello di cui al D.M. 11.2.1997, ex art. art. 9, co. 3, D.P.R. 544/1999, resta ferma la permanenza nel regime agevolativo, posto che la stessa «è subordinata alla sussistenza dei requisiti sostanziali richiesti dalla specifica normativa». L'**opzione** va comunicata al **concessionario** competente (SIAE) prima dell'inizio dell'anno solare per il quale le associazioni intendono usufruire del regime agevolativo, con effetto dall'1.1 di tale anno. L'opzione ha effetto fino a **revoca** ed è vincolante per almeno **5 anni** (art. 9, co. 1 e 2, D.P.R. 544/1999). Con il Provv. Ag. Entrate 20.11.2002 sono stati approvati, con le relative istruzioni, i modelli di **prospetti** per l'**annotazione** delle **movimentazioni** e delle **rimanenze** dei **titoli** di **ingresso** e degli **abbonamenti** delle società e delle associazioni sportive dilettantistiche che certificano i corrispettivi ai sensi del D.P.R. 13.3.2002, n. 69 [CFF ❶ 1750a – 1750g]. Il 27.1.2003 (60° giorno successivo alla pubblicazione in G.U. dei prospetti) sono entrate in vigore le **semplificazioni** introdotte dal D.P.R. 69/2002, che prevede un **sistema** di**certificazione diverso** da quello **ordinario** dei titoli di accesso mediante gli appositi **misuratori fiscali** di cui ai DD.MM. 13.7.2000 e 23.7.2001; le disposizioni del D.P.R. 69/2002 si applicano soltanto quando sussistono le seguenti **condizioni**:

- le società e associazioni sportive dilettantistiche, anche se **non** sono **riconosciute** dal CONI o dalle **federazioni sportive nazionali**, lo devono essere dagli **enti** di **promozione sportiva**;
- le attività sportive devono essere svolte nell'ambito di **manifestazioni sportive dilettantistiche**;
- le attività devono essere svolte sul **territorio** dello **Stato**.

Da ciò deriva che ai tornei sportivi Internazionali non può essere riconosciuto né il carattere dilettantistico, né il requisito dell'occasionalità; inoltre, le attività di **spettacoli teatrali occasionali** nei confronti dei soci e altre attività di intrattenimento **non** hanno nessun **carattere sportivo**. Pertanto gli obblighi di certificazione dei corrispettivi per le attività di intrattenimento e per prestazioni spettacolistiche devono essere assolti attraverso titoli di accesso emessi mediante appositi misuratori fiscali aventi le caratteristiche fissate dai DD.MM. 13.7.2000 e 23.7.2001. Vedi la C.M. 27.6.2003, n. 34/E. La R.M. 23.4.2003, n. 94/E ha precisato che i seguenti **modelli**, disponibili sui siti www.agenziaentrate.it, www.siae.it, devono essere contrassegnati dalla **Siae** prima del loro utilizzo:

- **Mod. SD/1**: **prospetto riepilogativo** dei **titoli** di **ingresso** rilasciati per ciascuna manifestazione (da numerare progressivamente prima dell'inizio della manifestazione);
- **Mod. SD/2**: **prospetto** degli **abbonamenti** rilasciati nel **mese** (da numerare progressivamente prima dell'utilizzo);
- **Mod. SD/3**: **prospetto annuale** delle rimanenze dei titoli di ingresso e degli abbonamenti in carico.

SPETTACOLI SALTUARI e OCCASIONALI: è necessario dare **preventiva comunicazione** delle manifestazioni programmate al **concessionario** per l'accertamento e riscossione dell'**imposta** sugli **intrattenimenti** (SIAE) competente in relazione al luogo di svolgimento delle manifestazioni (art. 74-quater, co. 4, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 274c]). Tale disposizione riguarda le **attività** di **spettacolo** svolte nell'**esercizio** d'**impresa**; pertanto le manifestazioni spettacolistiche organizzate da soggetti che **non** esercitano **abitualmente attività commerciali non** rilevano ai fini **Iva** e non sono soggette al suddetto obbligo di comunicazione (C.M. 7.9.2000, n. 165/E).

ADEMPIMENTI CONTABILI: per **tutti** i tipi di **spettacolo** (ad esclusione della **televisione via cavo** o **satellite** resa a domicilio che va certificata solo con ricevuta) e le operazioni accessorie si applicano le **stesse disposizioni** previste per gli **intrattenimenti**, e sono soggetti agli ordinari **adempimenti obbligatori** ai fini **Iva** (fatturazione, registrazione, liquidazione, versamento, dichiarazione, ecc. – art. 7, D.P.R. 544/1999 [CFF ❶ 1708g]). Con l'entrata in funzione dei **misuratori fiscali**, ogni prestazione di spettacolo è certificata al momento del **pagamento** del corrispettivo con il **titolo** di **accesso** (biglietto), emesso ai sensi del D.M. 13.7.2000 [CFF ❶ 4476a], evidenziando anche la parte incassata a titolo di **prevendita**.

VENDITA di ALIMENTI e BEVANDE in FORMA ITINERANTE: come previsto dall'art. 2, D.P.R. 696/1996, la somministrazione di **alimenti** e **bevande** effettuata in modo **itinerante** negli stadi, nelle sale cinematografiche, nei teatri e negli altri luo-

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

ghi pubblici in occasione di **manifestazioni** in genere **non** è soggetta all'obbligo di rilasciare lo **scontrino** fiscale (R.M. 12.6.2001, n. 88/E).

ABBONAMENTI e PREVENDITA di BIGLIETTI: per le operazioni eseguite in **abbonamento**, gli obblighi contabili, le liquidazioni e i versamenti dell'imposta vanno effettuati con riferimento al **pagamento** del **corrispettivo**, anche nel caso in cui l'abbonamento sia emesso tramite un **terzo**. I termini relativi a tali adempimenti decorrono dalla data di **inizio** dell'esecuzione delle **manifestazioni** di spettacolo (R.M. 12.6.2001, n. 88/E). La R.M. 25.1.2002, n. 21/E ha precisato, in relazione alle manifestazioni sportive, che l'organizzatore delle stesse deve annotare nel **registro** dei **corrispettivi** il corrispettivo derivante dalla **vendita** dei **biglietti** d'ingresso, anche se una parte di esso, cioè i **diritti** di **prevendita**, va corrisposta al **distributore** dei biglietti quale **compenso** per l'attività di distribuzione, svolta in nome e per conto dell'organizzatore della manifestazione in base al contratto di mandato o di appalto stipulato con quest'ultimo.

TELEPRENOTAZIONE di SPETTACOLI e PAGAMENTO in VIA TELEMATICA: **non** è consentita l'emissione di un **documento fiscale informatico**, da stampare successivamente al ricevimento, per attestare il corrispettivo percepito quale **commissione** (corrispondente all'importo dei diritti di prevendita) per lo svolgimento del servizio di **teleprenotazione** di **spettacoli** con **pagamento** in via **telematica**. Non è, infatti, ammessa l'emissione di ricevute fiscali stampate su modelli non predisposti dalle tipografie autorizzate e prive di numerazione, né la trasmissione in via elettronica di scontrini o ricevute fiscali (R.M. 4.12.2001, n. 201/E).

SISTEMI di EMISSIONE di TITOLI di ACCESSO e RICONOSCIMENTO dell'IDONEITÀ di APPARECCHIATURE: devono certificare i corrispettivi mediante **titoli** di **accesso** emessi per mezzo di apparecchi **misuratori fiscali** o **biglietterie automatizzate** i soggetti che organizzano **abitualmente** attività di **intrattenimento** di cui alla Tariffa allegata al D.P.R. 640/1972 e le imprese che effettuano **abitualmente** prestazioni relative alle attività di **spettacolo** di cui alla Tabella C, D.P.R. 633/1972; per chiarimenti su tale obbligo in relazione alle singole attività e ai soggetti che organizzano **occasionalmente** attività di intrattenimento e spettacolo, vedi la C.M. 27.6.2003, n. 34/E. In attuazione degli artt. 6 e 18, D.Lgs. 60/1999 [CFF ❶ 1688], il Provv. Ag. Entrate 22.10.2002, come modif. dal Provv. Ag. Entrate 3.8.2004, ha determinato le **modalità** per il **rilascio** delle **carte** di **attivazione** relative ai sistemi di **emissione** dei **titoli** di **accesso** e per il riconoscimento **dell'idoneità** delle relative **apparecchiature** (Provv. Ag. Entrate 28.7.2003).

Sono legittimati a chiedere il rilascio della carta di attivazione solo i soggetti che intendono svolgere l'attività di emissione dei **titoli** di **accesso** tramite **sistemi informatici** idonei all'emissione automatizzata ubicati nel territorio nazionale, anche se i relativi terminali siano situati fuori del Paese. Sono, invece, legittimati a chiedere il riconoscimento dell'**idoneità** delle **apparecchiature** che realizzano un sistema di emissione di titoli d'accesso, tutti coloro che ne hanno interesse (es. costruttori e fornitori di apparecchiature software e hardware), **indipendentemente** dalla **titolarità** del medesimo sistema e/o dal fatto di organizzare intrattenimenti o attività spettacolistiche.

I **contribuenti minori** hanno facoltà di **non installare**i misuratori fiscali e di documentare i corrispettivi mediante ricevuta fiscale o scontrino fiscale manuale o prestampato a tagli fissi di cui alD.M. 30.3.1992, integrati con le indicazioni riguardanti la natura dell'attività di intrattenimento, la data e l'ora dell'evento, la tipologia, il prezzo e ogni altro elemento identificativo dell'intrattenimento o dello spettacolo e delle attività accessorie. Tale facoltà è prevista dagli artt. 4 e 8, D.P.R. 544/1999 per i soggetti che svolgono attività di **intrattenimento** anche congiuntamente ad altre e che nell'anno solare precedente hanno conseguito ricavi non superiori a € 25.822,84, e per i soggetti che svolgono attività **spettacolistiche** e che nell'anno solare precedente hanno realizzato un volume d'affari non superiore a € 50.000 (dall'1.1.2004; era € 25.822,84 fino al 31.12.2003).

La **verifica** del **volume** d'**affari** ai fini della spettanza del regime agevolativo in favore dei contribuenti minori deve essere effettuata **solo** con riferimento all'ammontare delle operazioni **spettacolistiche**. Il D.M. 13.7.2000 [CFF ❶ 4476a] ha fissato le **modalità** di **emissione** dei **titoli** di **accesso** per gli intrattenimenti e le attività spettacolistiche e le **caratteristiche** degli apparecchi **misuratori fiscali**, approvate con D.M. 23.7.2001.

MISURATORI FISCALI – RICONOSCIMENTO dell'EQUIPOLLENZA: la C.M. 28.12.2004, n. 55/E contiene le istruzioni per la **procedura** di **riconoscimento** dell'**equipollenza** degli apparecchi **misuratori fiscali**, di cui al Provv. Ag. Entrate 4.3.2002 [CFF ❶ 1749a – 1749e], che ha modificato il D.M. 23.3.1983 [CFF ❶ 968].

La dichiarazione di equipollenza è rilasciata dalla **Commissione** per l'approvazione dei misuratori su domanda del soggetto interessato, inoltrata in plico raccomandato all'Agenzia delle Entrate, Direzione centrale amministrazione, completa della documentazione necessaria.

ESONERO dall'UTILIZZAZIONE di MISURATORI FISCALI: dall'**1.1.2001** le **associazioni** di **promozione sociale** di cui all'art. 5, D.Lgs. 460/1997 e le **associazioni sportive dilettantistiche** e gli altri soggetti che optano ai sensi della L. 398/1991 [CFF ❷ 6595a] sono **esonerati** dall'impiego di **misuratori fiscali** per le attività di intrattenimento **a favore** dei **soci** (art. 33, co. 13, L. 388/2000).

Tale esonero viene esteso anche a **bande musicali amatoriali**, **cori** e **compagnie teatrali amatoriali** per le manifestazioni organizzate dalle stesse (art. 39, co. 13-sexies, D.L. 269/2003 conv. con L. 326/2003). Ai sensi del D.P.R. 13.3.2002, n. 69, in vigore dal 19.6.2002, per le società e le associazioni sportive dilettantistiche **non** sussiste più l'**obbligo** di **installazione** dei **misuratori fiscali** al fine di certificare gli introiti derivanti da attività sportiva spettacolistica di ogni genere ed ovunque svolta.

VERIFICA dei MISURATORI FISCALI: il Provv. Ag. Entrate 28.7.2003, modificato dal Provv. Ag. Entrate 18.12.2007, ha istituito la verifica **periodica** della conformità alla normativa fiscale dei misuratori fiscali. La verifica compete:

- ai **laboratori abilitati** dell'Agenzia delle Entrate;
- ai **fabbricanti abilitati** e ai loro laboratori (se indicati nell'abilitazione).

La C.M. 23.11.2006, n. 35/E, chiarisce che la verifica del possesso dei requisiti per l'abilitazione può essere decentrata alle

nunziospano63 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

Direzione Regionali e agli Uffici locali dell'Agenzia delle Entrate. A partire **dall'1.1.2007**, ai fini dell'abilitazione, è possibile pertanto presentare la **domanda** di **abilitazione**, comprensiva della marca da bollo, all'Ufficio locale di competenza del laboratorio richiedente. **Prima** dell'1.1.2007 le domande andavano indirizzate alla Direzione Centrale Amministrazione dell'Agenzia delle Entrate. La citata circolare chiarisce anche i requisiti richiesti ai fini dell'abilitazione, gli elementi da indicare nella domanda e il contenuto dell'**istanza** di **rinnovo** dell'abilitazione, da presentare **prima** della scadenza del provvedimento abilitativo all'Ufficio locale competente.

ROTTAMI, CASCAMI e MATERIALI di RECUPERO

(art. 74, co. 7, D.P.R. 26.10.1972, n. 633 [CFF ❶ 274])

ROTTAMI e CASCAMI – REGIME IVA ORDINARIO dal 2.10.2003: in base all'art. 35, co. 1, lett. d), D.L. 269/2003, conv. con L. 326/2003 che ha riformulato i co. 7 e 8 (ex co. 8 e 9) e abrogato i co. 9 e 10 (ex co. 10 e 11) dell'art. 74, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 274], con effetto dal **2.10.2003**, sono **soggette** ad **Iva** con **aliquota ordinaria** le **cessioni** di **rottami**, **cascami** e avanzi di metalli ferrosi e dei relativi lavori, di carta da macero, di stracci e di scarti di ossa, di pelli, di vetri, di gomma e plastica, nonché di bancali in legno o pallet (materiale aggiunto per effetto delle disposizioni di cui all'art. 1, co. 629, L. 23.12.2014, n. 190), intendendosi comprese anche quelle relative agli anzidetti beni che siano stati **ripuliti**, **selezionati**, **tagliati**, **compattati**, **lingottati** o sottoposti ad altri trattamenti atti a facilitarne l'utilizzazione, il trasporto e lo stoccaggio senza modificarne la natura.
Il **nuovo regime si applica** a **tutti** i **produttori**, **commercianti**, **raccoglitori** e **rivenditori** dei beni di cui sopra, **indipendentemente** dal **volume d'affari** realizzato o dal fatto che operino **con** o **senza sede fissa**.

BENI OGGETTO della DISCIPLINA: i **materiali** a cui **si applica** la nuova disciplina sono i seguenti:
- **rottami**, **cascami**, **avanzi** di **metalli ferrosi** e dei relativi lavori; **avanzi** di **metalli non ferrosi** e dei relativi lavori, carta da macero, stracci, scarti di ossa, pelli, vetri, gomma e plastica, **bancali di legno** (**pallet**), anche se ripuliti, selezionati, tagliati, compattati, lingottati o sottoposti ad altri trattamenti atti a facilitarne l'utilizzazione, il trasporto e lo stoccaggio senza modificarne la natura. I beni che subiscono delle **lavorazioni**, che non ne modifichino la natura, mantengono la natura di «rottami», in cui si comprendono anche i cd. «**pronto** al **forno**» (C.M. 12.5.2008, n. 43/E);
- **semilavorati** di **metalli ferrosi** di cui alle seguenti voci della tariffa doganale (v.d.) comune al 31.12.2003: ghise gregge e ghise specolari in pani, salmoni o altre forme primarie (v.d. 72.01); ferro-leghe (v.d. 72.02); prodotti ferrosi ottenuti per riduzione diretta di minerali di ferro ed altri prodotti ferrosi spugnosi, in pezzi, palline o forme simili; ferro di purezza minima in peso, di 99,94%, in pezzi, in palline o forme simili (v.d. 72.03); graniglie e polveri, di ghisa greggia, di ghisa specolare, di ferro o di acciaio (v.d. 72.05);
- **semilavorati** di **metalli non ferrosi** di cui alle seguenti voci della tariffa doganale (v.d.) comune al 31.12.1996: rame raffinato e leghe di rame, greggio (v.d. 74.03); nichel greggio, anche in lega (v.d. 75.02); alluminio greggio, anche in lega (v.d. 76.01); piombo greggio, raffinato, antimoniale e in lega (v.d. 78.01); zinco greggio, anche in lega (v.d. 79.01); stagno greggio, anche in lega (v.d. 80.01); e dall'1.1.2001 (art. 31, co. 1, lett. b), L. 388/2000) anche filo di rame con diametro superiore a 6 millimetri (vergella) (v.d. 7408.11); filo di alluminio non legato con diametro superiore a 7 millimetri (vergella) (v.d. 7605.11); filo di leghe di alluminio con diametro superiore a 7 millimetri (vergella) (v.d. 7605.21); barre di ottone (v.d. 7407.21).

ESTENSIONE REVERSE CHARGE alle CESSIONI di PALLETS: la C.M. 27.3.2015, n. 14/E ha fornito alcuni chiarimenti in ordine all'estensione delle disposizioni di cui all'art. 74, co. 7, D.P.R. 633/1972 alle cessioni di pallets «recuperati ai cicli di utilizzo successivi al primo». In particolare è stato precisato che ai fini dell'applicazione della disciplina non è necessario che il bene sia inutilizzabile senza una fase di lavorazione e trasformazione essendo sufficiente che il bancale di legno sia ceduto in un «ciclo di utilizzo successivo al primo». Con tale locuzione si è inteso far riferimento a qualsiasi fase successiva alla prima immissione in commercio.

MODALITÀ di APPLICAZIONE dell'IVA: per le cessioni dei materiali elencati sopra, al **pagamento** dell'**imposta** è tenuto il **cessionario** (ossia l'**acquirente**), se **soggetto passivo** d'imposta nel **territorio** dello Stato (reverse charge – autofattura).
Pertanto le **cessioni** a **soggetti privati** vanno assoggettate ad Iva da parte del **cedente**. In particolare, nell'ipotesi di applicazione dell'imposta da parte del **cessionario** la disciplina prevede che:
- il **cedente**:
  - **emette** la **fattura** (rispettando le modalità di cui all'art. 21, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 221]) **senza esporre** l'**Iva inserendo** l'annotazione «inversione contabile» ex art. 74, co. 7, D.P.R. 633/1972;
  - **annota** la **fattura** nel **registro** delle **fatture emesse** o dei **corrispettivi**;
- il **cessionario**:
  - **integra** la **fattura** ricevuta dal cedente indicandovi l'**aliquota** e la relativa **imposta**;
  - **annota** la **fattura** nel **registro** delle **fatture emesse** o dei **corrispettivi entro** il mese di ricevimento ovvero anche successivamente, ma comunque entro 15 giorni dal ricevimento e con riferimento al relativo mese;
  - **registra** la fattura ricevuta nel **registro** degli **acquisti** ai fini dell'esercizio della **detrazione** dell'**imposta**.

RIMBORSO dell'IVA: è **ammesso** il **rimborso Iva**, ai sensi dell'art. 30, co. 3, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 230], in quanto l'operazione in esame è considerata imponibile.

DETRAZIONE dell'IVA: è **ammessa** la **detrazione** dell'**imposta** relativa all'acquisto dei beni in esame poiché le cessioni costituiscono operazioni imponibili.

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

CESSIONI per il MACERO di PRODOTTI EDITORIALI INVENDUTI: le cessioni, come carta da macero, di libri, riviste e altri prodotti editoriali, rimasti invenduti, effettuate dall'editore nei confronti di raccoglitori o rivenditori di carta da macero, sono soggette allo speciale regime Iva previsto dall'art. 74, co. 8, D.P.R. 633/1972 (R.M. 15.7.2002, n. 231/E).

OPERAZIONI INTRA-UE: le **cessioni intracomunitarie** di tali beni sono operazioni **non imponibili** (art. 41, co. 1, lett. a), D.L. 331/1993, conv. con L. 427/1993 [CFF ❶ 1262]); gli **acquisti intracomunitari di rottami, cascami e materiali di recupero** soggiacciono alle medesime regole previste per gli altri acquisti intracomunitari (art. 42, D.L. 331/1993 [CFF ❶ 1263]).

ACQUISTI da PRIVATI: l'impresa **acquirente** deve emettere un **documento** in duplice copia, una da allegare al registro acquisti e una da **consegnare** al **venditore**, da cui risultino generalità del venditore, qualità e prezzo delle merci (R.M. 20.1.1981, n. 9/2270).

GESTIONE e CESSIONE di RIFIUTI URBANI e VETRO: la cessione di rifiuti urbani da parte di una **società** di **capitali**, che opera nell'ambito della **raccolta differenziata** di rifiuti, ad **imprese terze autorizzate** ad un corrispettivo quantificato sul valore di mercato del materiale, **non** rientrando nei rapporti obbligatori disciplinati dal D.Lgs. 152/2006 (cd. «decreto Ronchi»), è soggetta al regime del reverse charge con aliquota Iva ordinaria di cui all'art. 74, D.P.R. 633/1972 (R.M. 28.2.2007, n. 29/E). Analogo regime trova applicazione nell'ipotesi di **cessione** di materiale di **vetro** da un consorzio a imprese di trasformazione e di cessione sempre di vetro da soggetti **non convenzionati** al consorzio, fatta **eccezione** per la cessione di vetro «pronto al forno», soggetta ad Iva nei modiordinari e con l'aliquota ordinaria (R.M. 8.3.2007, n. 38/E).

LAVORAZIONI sui ROTTAMI: le C.M. nn. 165/1999 e 28/2004, hanno precisato che il regime del reverse charge si applica anche alle **prestazioni di servizi** dipendenti da contratti d'opera, d'appalto e simili, dirette alla trasformazione di rottami metallici non ferrosi nei semilavorati non ferrosi. Le **lavorazioni** consistenti nella trasformazione dei rottami ferrosi in semilavorati ferrosi devono essere assoggettati al regime del **reverse charge** e lo stesso regime deve essere altresì applicato anche alle **lavorazioni effettuate su altri materiali**, quali plastica o vetro, che dopo le lavorazioni stesse continuino a rimanere rottami (C.M. 18.5.2008, n. 43/E).

REGOLE UE per i ROTTAMI di VETRO: sono in vigore dal 31.12.2012 i criteri europei che stabiliscono quando il rottame di vetro destinato a produrre sostanze od oggetti di vetro attraverso la rifusione cessa di essere rifiuto e diventa prodotto. I criteri sono oggetto del Regolamento (Ue) 1179/2012 del 10.12.2012 (GUUE 11.12. n. L 337) e, dopo quella relativa ai rottami metallici (Regolamento Ue 333/2011) rappresentano la seconda attuazione della disciplina relativa al «end of waste», introdotta **dall'**art. 6, direttiva 2008/98/Ce **sui rifiuti**. Per consentire alle imprese di conformarsi ai nuovi criteri, il regolamento sarà applicabile in tutta **Europa dall'11.6.2013**. Il tutto, analogamente ai metalli, si fonda su un sistema di gestione teso a dimostrare la conformità ai criteri dettati dal Regolamento, come certificata da organismi di valutazione conformi al Regolamento (Ce) 765/2008 o verificatori ambientali accreditati o abilitati in base al Regolamento (Ce) 1221/2009.
Il «**produttore**» non è chi genera o usa il bene di vetro e che produce i relativi rifiuti, ma il detentore che cede rottami di vetro «che hanno cessato di essere considerati rifiuti». Quindi, in pratica, il produttore contemplato dal regolamento è il gestore dell'impianto di recupero rifiuti il quale, poiché nel suo impianto opera in omaggio al nuovo regolamento, produce «non rifiuti» da avviare ai forni di rifusione delle vetrerie per la produzione di sostanze od oggetti di vetro. Pertanto, questi «non rifiuti» non saranno soggetti alle regole di gestione e tracciabilità previste per i rifiuti (registri di carico e scarico, formulari, autorizzazioni al trasporto, allo stoccaggio e al recupero). **Esclusi** dal nuovo sistema il vetro da **rifiuti urbani indifferenziati** o da **rifiuti sanitari** e i **rifiuti pericolosi**.

REGIME del MARGINE

(artt. 36 – 40-bis, D.L. 41/1995, conv. con L. 85/1995 [CFF ❶ 1445 – 1449a])

REGIME del MARGINE: il D.L. 23.2.1995, n. 41, conv. con modif. con L. 22.3.1995, n. 85 [CFF ❶ 1445], in attuazione della VII Direttiva CEE n. 94/5/CEE del 14.2.1994, disciplina dall'**1.4.1995** un particolare regime Iva (cd. regime del margine) per la cessione di **beni mobili usati** (riutilizzabili nello stato originario o previa riparazione) e di oggetti d'**arte**, d'**antiquariato** e da **collezione**, acquistati presso **privati** nel territorio dell'Unione Europea.
Tale regime può essere applicato in presenza di particolari **requisiti soggettivi**, **oggettivi** e **territoriali** e prevede l'utilizzo di **tre metodi** diversi: **ordinario** (o analitico), **forfetario** (o percentuale) e **globale**, descritti di seguito.
Al regime del margine sono assoggettate anche le **cessioni** di **beni acquistati** in **esenzione** da Iva per effetto dell'art. 10, co. 1, n. 27-quinquies, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 210].
Il regime ha l'obiettivo di **evitare** una **doppia tassazione** su beni per i quali il rivenditore ha corrisposto in genere un prezzo già comprensivo di Iva che **non** ha potuto **detrarre**. Pertanto è soggetta ad **Iva** solo la **differenza** (margine) tra **corrispettivo** di vendita e **prezzo** di **acquisto** del bene e dei servizi accessori (inclusa Iva).

REGIME del MARGINE – CARATTERISTICHE dei BENI			
BENI	› oggetti d'**arte**, d'**antiquariato** e da **collezione** indicati nell'elenco a pag. 157 [BENI OGGETTO della DISCIPLINA] (anche ceduti da agenzie di vendita all'**asta**); › **beni mobili** usati suscettibili di reimpiego anche previa lavorazione.	ACQUISTATI presso	› **privati**; › **soggetti Iva** che **non hanno potuto detrarre** l'Iva sull'acquisto; › **operatori intracomunitari esonerati** nel proprio Paese; › **operatori** in **regime del margine**.

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

SOGGETTI INTERESSATI: sono coloro che esercitano, **abitualmente** o **occasionalmente**, il **commercio** di beni **usati,** di oggetti d'**arte**, d'antiquariato e da collezione, relativamente agli acquisti sostenuti **senza** applicazione dell'Iva.

TERRITORIALITÀ: i beni mobili usati devono essere acquistati in **Italia** o nella **Ue**. Per un approfondimento sul concetto di territorialità ai fini Iva si veda pag. 26 [TERRITORIALITÀ].

OPERAZIONI ESCLUSE: sono le cessioni di beni acquistati con **addebito** di **Iva** o **importati** direttamente. I soggetti del settore possono optare per il regime del **margine ordinario** anche per le cessioni di oggetti d'arte, antiquariato, o collezione **importati** e per quelle di oggetti d'arte acquistati dall'autore o dai suoi eredi (se soggetti Iva). L'**opzione** vale dall'**1.1** dell'anno in corso, se esercitata nella dichiarazione Iva relativa all'anno precedente o nella dichiarazione di inizio attività, ovvero dal momento in cui è esercitata (anche con comportamenti concludenti – D.P.R. 442/1997 [CFF ❶ 1601]) e fino a **revoca**, ma comunque per almeno un **triennio**.

REGIME del MARGINE – CONTRATTI DI LEASING: l'art. 2, co. 6-bis del D.L. 2.3.2012, n.16, conv. con modif. dalla L. 26.4.2012, n. 44, ha previsto l'applicazione del regime Iva del margine previsto per la cessione dei beni usati (art. 36, D.L. 41/1995, conv. con modif. dalla L. 85/1995) anche alle cessioni di contratti di leasing acquistati presso privati o da soggetti ex art. 36, co. 1, secondo periodo (nuovo art. 36, co. 10-bis, D.L. 41/1995).

1. METODO ORDINARIO (o ANALITICO): la base imponibile di ogni **singola** operazione è costituita dalla **differenza** tra il **corrispettivo** della vendita (comprensivo di Iva) e il **prezzo** di **acquisto**, incrementato delle eventuali spese di **riparazione** o **accessorie** (comprensive di Iva).
Per il soggetto che opera nel regime del margine è **indetraibile** l'Iva sugli acquisti di beni e servizi rientranti in questa specifica attività. L'Iva sulle **spese generali** e sugli altri costi **non direttamente connessi** con l'acquisto o la riattazione dei beni usati è **detraibile** secondo i principi normali.

LIQUIDAZIONE dell'IMPOSTA: se il margine della cessione risulta **positivo**, cioè se il corrispettivo è superiore alle spese, dallo stesso si ricavano l'imponibile e l'imposta mediante il metodo dello **scorporo**. Il margine **negativo** si considera pari a **zero** e **non** è dovuta l'**Iva** sull'operazione, senza che comunque si origini un credito di imposta, in quanto il calcolo del margine avviene per i singoli beni e non per «massa». Ciò comporta l'**impossibilità** di **compensare** eventuali margini positivi con margini negativi.

ADEMPIMENTI CONTABILI (art. 38, co. 2, D.L. 23.2.1995, n. 45): i contribuenti in regime analitico, che effettuano in via **abituale** tali operazioni, devono istituire un **registro** di **carico** e **scarico**, vidimato ai sensi del D.P.R. 633/1972. Dal registro devono risultare per ogni bene: la **data** di **acquisto** e di **cessione**, la **natura**, **qualità** e **quantità** del bene, **prezzo** di acquisto e **corrispettivo** di vendita, **costi** di **riparazione** e spese **accessorie** (comprensivi di Iva), cioè in sostanza tutti gli elementi che consentono di determinare il margine, che va indicato quale differenza tra corrispettivo lordo Iva e costi lordi Iva. Le **cessioni** vanno annotate entro il primo giorno non festivo successivo all'operazione, gli **acquisti** entro **15 giorni**, ma non oltre la data di registrazione della cessione. **Non** vi è **obbligo** di annotazione delle spese e delle fatture emesse o corrispettivi incassati, inerenti la disciplina speciale, negli appositi registri (acquisti, fatture o corrispettivi). Nel **registro fatture** (o corrispettivi) vanno annotati entro i termini delle liquidazioni i **margini complessivi** del periodo **distinti** per **aliquote** (C.M. 3.5.1996, n. 108/E).

REGIME NORMALE IVA: per ogni **singola cessione** il contribuente **può** applicare (anche con comportamenti concludenti), se ritenuto conveniente, il **regime normale** Iva, comunicandolo all'Ufficio con la dichiarazione annuale relativa all'anno in cui si è effettuata l'operazione secondo le regole del D.P.R. 442/1997 [CFF ❶ 1601]. In caso di applicazione del **regime normale**, è **obbligatoria** l'emissione di **fattura** ed è ammessa la **detrazione** dell'**Iva**, da effettuare nella **liquidazione** periodica in cui si contabilizza la cessione e previa registrazione degli acquisti e delle operazioni accessorie nell'apposito registro.

2. METODO FORFETARIO (o PERCENTUALE): per le seguenti categorie di operazioni il **margine** è **forfetizzato** in misura pari al (art. 36, co. 5, D.L. 41/1995, conv. con L. 85/1995 [CFF ❶ 1445]):
- **60%** del **prezzo di vendita**, per le cessioni di oggetti d'**arte** per i quali il prezzo di acquisto **manca**, o **non** è **determinabile** o **non** è **rilevante**;
- **50%** del **prezzo di vendita** per le cessioni di **francobolli** da **collezione** o di collezioni di francobolli nonché di **parti** o **pezzi** di **ricambio** di **automezzi** o di **apparecchiature elettromeccaniche** e dal 2.3.1997 anche di **libri** di **antiquariato** ceduti in sede fissa (in precedenza inseriti nel metodo globale);
- **50%** del **prezzo** di **vendita** per le cessioni di beni da parte di soggetti che operano **esclusivamente** in forma **ambulante** (**esclusi** i prodotti editoriali di antiquariato);
- **25%** del **prezzo** di **vendita** per i **prodotti editoriali** di **antiquariato** ceduti da **ambulanti**;
- **25%** del **prezzo** di **vendita** per i **prodotti editoriali**, **esclusi** quelli di antiquariato.

La percentuale forfetaria si ritiene **comprensiva** di **tutti** i costi che rientrerebbero nel margine analitico che **non** sono quindi autonomamente detraibili. Pertanto **non** è **detraibile** l'imposta assolta per **rivalsa** sulle prestazioni accessorie e di riparazione.

ADEMPIMENTI CONTABILI (art. 38, co. 3, D.L. 23.2.1995, n. 45): **non** è previsto l'**obbligo** di istituire il **registro** di **carico** e **scarico**; i corrispettivi si annotano nello specifico registro, con le regole e i termini consueti, **separatamente** da quelli relativi ad altre operazioni. Per le fatture e gli altri documenti relativi agli acquisti è sufficiente la **numerazione** e la **conservazione.**

REGIME NORMALE IVA: anche i contribuenti che utilizzano il metodo forfetario possono adottare il **regime normale** Iva per **ogni singola cessione** (vedi sopra [METODO ORDINARIO]).

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

3. METODO GLOBALE: per il **commercio**, **non** in forma **ambulante**, dei seguenti **beni usati** (sono sempre **esclusi** i beni ammessi al metodo **forfetario** – vedi elenco [METODO FORFETARIO (o PERCENTUALE)] al punto 2.):

- **veicoli usati**;
- **monete** e altri **oggetti** da **collezione**;
- **abiti**, **biancheria** e altri prodotti per abbigliamento, compresi quelli accessori;
- **beni**, anche se di generi diversi, acquistati per masse o a peso con prezzo **indistinto**;
- **qualsiasi altro bene** con prezzo di acquisto inferiore a € **516,46**,

il **margine** non viene determinato in relazione ad ogni operazione, ma è pari alla **differenza** tra l'**ammontare** delle cessioni e quello degli acquisti, aumentati delle spese di riparazione ed accessorie, **complessivamente** effettuati nell'arco del **mese** o del trimestre. Il **metodo globale permette**, a differenza di quello analitico, di **compensare** i **margini positivi** con quelli **negativi** di ciascun periodo (mese o trimestre).

Si fa presente che dal 2.3.1997 ai **libri** di **antiquariato non** è più **applicabile** il metodo **globale**.

OPZIONE per il METODO ANALITICO: i soggetti ammessi al metodo globale possono **optare**, in dichiarazione d'inizio attività o annuale Iva (o con comportamenti concludenti con successiva comunicazione all'Amministrazione finanziaria), per il **metodo ordinario** (o analitico) del **margine** per **tutta** l'attività esercitata. L'opzione vale fino a **revoca** e, in ogni caso, almeno per un **triennio**, e si riferisce all'**intera attività**, non a singole operazioni. Per i soggetti che utilizzano il **metodo globale**, **non** è possibile l'applicazione del **regime normale Iva** per **singola operazione**.

ESPORTAZIONI: nel caso di cessioni all'**esportazione** o assimilate (non imponibili), il costo di acquisto del bene esportato **non deve confluire** nel margine e quindi va sottratto al valore degli acquisti del periodo per pari ammontare.

ROTTAMAZIONE: deve essere effettuata una **rettifica in diminuzione** degli acquisti anche nell'ipotesi in cui un bene, il cui costo di acquisto sia stato inserito nel margine, venga poi ceduto come **materiale** di **recupero** (art. 74, co. 8, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 274]).

ADEMPIMENTI CONTABILI: i contribuenti devono adottare **due registri separati**:

- un **apposito** registro per le **cessioni** dei beni assoggettati al regime in questione, con indicazione di **data** di vendita, **natura**, **qualità** e **quantità** dei beni ceduti e dei **corrispettivi lordi** distinti per aliquota;
- un **apposito registro** per gli **acquisti** degli stessi beni ove indicare **data di acquisto**, **natura**, **qualità**, **quantità** e **costo** del bene comprensivo di Iva (art. 38, co. 4, D.L. 41/1995, conv. con L. 85/1995 [CFF ❶ 1447]).

Particolari annotazioni si effettuano in relazione ad acquisti per **masse** di beni di generi diversi e soggetti ad aliquote Iva diverse. I **termini** delle annotazioni sono gli **stessi** visti per il **metodo ordinario**, tuttavia le spese di **riparazione** e **accessorie** possono essere registrate anche successivamente alla data di annotazione della rivendita dei beni purché entro 15 giorni dal ricevimento delle fatture.

Non vi è l'obbligo di annotare acquisti, fatture o corrispettivi nei registri di acquisto, delle fatture emesse o dei corrispettivi (C.M. 3.5.1996, n. 108/E).

OPERAZIONI in REGIME ORDINARIO: i soggetti che applicano il metodo globale ed effettuano **occasionalmente** operazioni soggette al metodo **ordinario possono registrarle** sugli **stessi registri** adottati per il metodo globale, **evidenziandole distintamente**.

LIQUIDAZIONE dell'IVA: la **differenza positiva** tra l'ammontare delle cessioni e quello degli acquisti del periodo **costituisce l'importo** in base al quale si **determinano** l'**imponibile** e l'**Iva** con l'adozione del metodo dello **scorporo**. Se il margine comprende beni con **aliquote diverse**, è necessario calcolare i **rapporti** fra i corrispettivi soggetti alle diverse aliquote e quelli globali, poi **scomporre** in base ad essi il **margine globale** (C.M. 22.6.1995, n. 177/E). La differenza **negativa** è un **credito** di **costo** (non d'imposta) riportabile al periodo seguente.

OPERAZIONI OCCASIONALI: le cessioni effettuate da soggetti non esercenti abitualmente il commercio di beni usati rientrano nel regime speciale del margine (anche se acquistati senza Iva). Le annotazioni relative al calcolo del **margine** e dell'Iva dovuta si effettuano nel registro dei corrispettivi o in quello delle fatture emesse, **senza obbligo** di istituire i **registri di carico e scarico**.

VEICOLI USATI: il regime del margine si applica anche alle cessioni, da parte di **rivenditori**, di veicoli **usati** acquistati presso contribuenti che li hanno ceduti in regime di **esenzione** da Iva ai sensi dell'art. 10, co. 1, n. 27-quinquies, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 210] per il fatto che l'Iva risultava, all'atto dell'acquisto, **interamente indetraibile** per tali soggetti.

Sempre per i rivenditori, il co. 6 dell'art. 30, L. 388/2000 [CFF ❶ 1726a] prevede che il regime del margine si applichi alle cessioni di veicoli usati acquistati (dai rivenditori stessi) se, nell'acquisto degli stessi, ha trovato applicazione il medesimo regime.

In sede di cessione dell'autoveicolo, anche i **soggetti passivi Iva** (imprenditore o professionista) che, all'atto dell'acquisto, dell'importazione, dell'acquisizione in leasing, noleggio o simili, **non** hanno potuto detrarre integralmente l'imposta, devono applicare l'Iva sulla parte del compenso corrispondente alla **misura percentuale** in cui hanno operato la detrazione dell'imposta, ai sensi dei co. 4 e 5 dell'art. 30, L. 388/2000.

Tali soggetti pertanto, se hanno acquisito un autoveicolo **fino al 13.9.2006** (data della Sentenza della Corte di Giustizia Ue 14.9.2006 che ha sancito l'illegittimità dell'art. 19-bis1, co. 1, lett. c), D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 219A] che limitava la detraibilità dell'Iva, limitazione parzialmente stemperata dal citato art. 30, co. 4, L. 388/2000) detraendosi il **15%** dell'imposta assolta (10% per acquisti dall'1.1.2001 al 31.12.2005; dall'1.1.2001, 50% per i veicoli con motore **non** a combustione interna), alla **successiva cessione** devono applicare l'Iva sul **15%** (sul 10% se il veicolo è stato acquistato dall'1.1.2001 al 31.12.2005; sul 50% per i veicoli con motore non a combustione interna acquistati dall'1.1.2001) del prezzo di cessione.

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

CESSIONE di VEICOLI USATI: il regime fiscale in cui andrà trattata la cessione dei veicoli usati da parte dell'operatore (rivenditore) discende direttamente da quello cui è stato assoggettato l'acquisto del veicolo stesso.
Per quanto riguarda le **operazioni** rientranti nel **regime ordinario** dell'Iva qualunque sia la **percentuale addebitata** dal **cedente** (in relazione alla totale detraibilità o alla eventuale limitazione alla detrazione subita all'atto dell'acquisto) la **cessione** andrà **assoggettata** all'**imposta** sull'**intero prezzo** conseguito. Nel caso di **acquisto** di un **veicolo usato** l'operatore che abbia **portato** in **detrazione** l'**Iva** nella **misura** «**oggettivamente determinata**» o in quella forfetizzata del 40% **addebitatagli** dal **cliente**, all'atto della **cessione** dovrà **assoggettare**, comunque, al **tributo** il **100%** dell'**imponibile**.

CESSIONI di VEICOLI USATI	
Documento fiscale emesso dal cedente del veicolo usato	**Regime cui è assoggettata la cessione e relativa aliquota Iva**
Atto di vendita	Regime del margine
Fattura emessa ai sensi dell'art. 10, n. 27-quinquies), D.P.R. 633/1972, senza esposizione di Iva	Regime del margine
Fattura emessa ai sensi dell'art. 30, co. 5, L. 388/2000 [CFF ❶ 1726a], con esposizione Iva sul 10% dell'imponibile	Regime del margine
Fattura emessa ai sensi dell'art. 1, co. 125, L. 266/2005 con esposizione Iva sul 15% dell'imponibile	Regime del margine
Fattura emessa ai sensi art. 19, co. 4, D.P.R. 633/1972, con esposizione Iva nella stessa percentuale della detrazione operata all'acquisto	Regime ordinario Iva (Iva 100%)
Fattura emessa ai sensi art. 19, co. 4, D.P.R. 633/1972 con esposizione Iva nella stessa misura in cui è stata accordato il rimborso	Regime ordinario Iva (Iva 100%)
Fattura emessa ai sensi dell'art. 13, co. 4, D.P.R. 633/1972 con esposizione Iva sul 40% dell'imponibile	Regime ordinario Iva (Iva 100%)
Fattura emessa ai sensi del D.P.R. 633/1972 con esposizione Iva al 100%	Regime ordinario Iva (Iva 100%)

QUALIFICAZIONE di VEICOLI USATI: ai fini della qualificazione di autoveicoli usati, negli **scambi interni**, si applicano le disposizioni contenute nell'art. 36, co. 1, D.L. 41/1995 [CFF ❶ 1445]. In questo caso, i beni devono essere rivenduti sia nello Stato nel quale sono stati acquistati sia **previa riparazione**, purché non si modifichino le caratteristiche tipologiche del bene, anche se quest'ultimo venga reso atto ad un diverso utilizzo. **Non** possono rientrare nel **regime** del **margine**:
› beni **modificati** completamente o utilizzati quali **semilavorati** per ricavare beni diversi;
› oggetti **rigenerati**.
Ai soli fini degli **scambi intracomunitari**, sono da considerare **veicoli usati**, ai sensi del co. 4 dell'art. 38, D.L. 331/1993 conv. con modif. con L. 427/1993 [CFF ❶ 1259], i veicoli di **cilindrata superiore** a **48 centimetri cubici** o di **potenza superiore** a **7,2 Kw**, destinati al trasporto di **cose** o **persone** purché abbiano percorso **più di 6.000 Km** e la relativa cessione sia effettuata **oltre sei mesi** dalla data di prima immatricolazione o di iscrizione nei pubblici registri. Tali condizioni sono inderogabili solo relativamente agli scambi intracomunitari posti in essere tra soggetti passivi d'imposta che applichino il regime del margine.
Nel **commercio interno** di tali autoveicoli, invece, non ha rilevanza il riferimento all'art. 36, D.L. 331/1993 [CFF ❶ 1257], pertanto nell'ambito del **territorio nazionale**, anche un'autovettura con percorso **inferiore** a **6.000 Km** può essere ceduta applicando l'Iva con il regime del margine. Inoltre non è possibile applicare il regime del margine alle cessioni di **vetture di servizio**, per le quali sia stata assolta l'Iva al momento del relativo acquisto, né alle cessioni di **vetture da dimostrazione**, trattandosi di beni acquistati da un soggetto che ha emesso fattura con espressa rivalsa d'imposta che è stata detratta ai sensi dell'art. 19-bis1, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 219A].

CONDIZIONI di ACQUISTO per l'APPLICAZIONE del REGIME del MARGINE: i rivenditori di veicoli usati possono applicare il regime del margine, purché gli stessi mezzi di trasporto siano stati precedentemente acquistati:
› presso un **privato** residente in Italia o in altro Stato dell'Unione Europea;
› presso un **altro soggetto passivo** (imprenditore o professionista) che non abbia potuto detrarre l'Iva all'acquisto o all'importazione e abbia fatturato la successiva cessione in esenzione d'imposta ai sensi dell'art. 10, n. 27-quinquies, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 210];

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

› presso un **soggetto passivo** d'imposta, residente **in altro Stato comunitario**, che operi in regime di franchigia per le piccole imprese;
› presso un **soggetto passivo** Iva che operi anch'esso nel regime del margine ed abbia assoggettato la cessione dei beni al regime speciale;
› presso un **operatore di altro Stato membro** dell'Unione Europea che abbia venduto i beni nel regime del margine.

Oltre a questi casi, il regime del margine, relativamente agli autoveicoli, non è applicabile e va quindi utilizzato il **regime Iva ordinario**.

FATTURA: va evidenziato il **corrispettivo lordo**, senza scorporo dell'Iva, con indicazione che trattasi di operazioni in regime speciale ai sensi dell'art. 36 e segg., D.L. 41/1995, conv. con L. 85/1995 [CFF ❶ 1445]. Secondo le disposizioni di cui all'art. 21, co. 6, lett. d), D.P.R. 633/1972, dovrà essere riportata l'indicazione «regime del margine – beni usati». Come precisato dalla C.M. 18.7.2003, n. 40/E, per le cessioni effettuate con il **regime** del **margine** è opportuno che la **fattura** emessa dal **cedente comunitario** riporti la specifica indicazione del regime applicato.
In caso di acquisto di autoveicoli usati, sulla fattura devono essere individuabili, oltre le caratteristiche delle autovetture e il loro stato di auto usate, anche l'indicazione che trattasi di beni che il cedente **commercializza** con l'utilizzo del «**regime del margine**».

ESPORTAZIONI: per le cessioni all'**esportazione** e assimilate (artt. 8, 8-bis, 38-quater, 71 e 72, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 208, 208a, 238c, 271, 272]), il margine è **non imponibile** e concorre alla formazione del **plafond** (escluse le cessioni a viaggiatori stranieri dell'art. 38-quater). Il margine al **netto** dell'Iva va compreso nel volume d'affari per determinare lo «status» di **esportatore agevolato**.

OPERAZIONI INTRACOMUNITARIE: gli **acquisti** e le **cessioni** con applicazione del regime del margine costituiscono operazioni **interne** e non intracomunitarie salva l'opzione per il regime normale per operazioni con soggetti Iva comunitari. È, però, obbligatoria la presentazione, a fini **statistici**, degli elenchi **Intrastat**.

ACQUISTI INTRACOMUNITARI – IMMATRICOLAZIONE di AUTOVEICOLI ASSOGGETTATI al REGIME del MARGINE: le disposizioni in materia di immatricolazione di autoveicoli, motoveicoli e loro rimorchi, anche nuovi, di cui all'art. 1, co. 9, 10 e 11, D.L. 3.10.2006, n. 262, conv. con modif. dalla L. 24.11.2006, n. 286, **non** trovano **applicazione** per l'immatricolazione di autoveicoli assoggettati al **regime** speciale Iva del **margine** previsto dagli artt. 36 e segg., D.L. 23.2.1995, n. 41 (R.M. 24.4.2008, n. 172/E confermata dalla C.M. 30.7.2008, n. 52/E – adempimenti per l'immatricolazione di veicoli di provenienza comunitaria).
Con la C.M. 26.2.2008, n. 14/E è stato precisato che l'operatore nazionale che effettua l'acquisto dei predetti beni da operatori residenti nei Paesi membri dell'Unione europea dovrà, prima di richiedere l'immatricolazione, esibire o trasmettere agli Uffici locali dell'Agenzia delle Entrate una **documentazione** dalla quale si possa evincere l'esistenza dei requisiti per la legittima applicazione del regime Iva del margine. A seguito dell'esito positivo dei riscontri, l'Ufficio provvederà alla comunicazione degli elementi identificativi dell'autoveicolo, tra i quali il numero di telaio, al Ced del Dipartimento dei trasporti terrestri, al fine di consentire l'immatricolazione del veicolo.
Le disposizioni in materia di immatricolazione di cui al D.L. 262/2006 (si veda C.M. 30.11.2007, n. 64/E) si applicano ai veicoli la cui comunicazione telematica di acquisto intracomunitario agli Uffici del Dipartimento dei trasporti terrestri – prevista dall'art. 1, co. 378, L. 30.12.2004, n. 311, e disciplinata dal decreto del Ministero dei trasporti del 30.10.2007 – è effettuata a decorrere dal 31.12.2007.

VEICOLI USATI – DEROGA al SISTEMA degli ACQUISTI INTRACOMUNITARI: come precisato nella C.M. 18.7.2003, n. 40/E, nel settore dei mezzi di trasporto esiste una **deroga al sistema degli acquisti intracomunitari**, in base alla quale sono considerati oggetto di transazioni comunitarie anche gli acquisti a **titolo oneroso** di mezzi di trasporto **nuovi** trasportati o spediti da altro Stato membro, anche se il cedente **non è soggetto d'imposta** ed anche se **non** effettuati nell'**esercizio** di **imprese**, **arti** o **professioni**. In tal modo, si ha un'**estensione** del concetto di acquisto intracomunitario in capo a soggetti che non agiscono nell'esercizio di impresa, arte o professione, qualora si tratti di mezzi di trasporto **nuovi**. Al contrario, l'acquisto di un **mezzo di trasporto usato** da parte di un privato consumatore sconta l'imposta nello Stato membro di origine, dove cioè si trova il bene all'atto della cessione.

SPESE DETRAIBILI: se i beni usati vengono acquistati per essere destinati ad uso **strumentale** nell'esercizio dell'attività, l'Iva assolta sulle **riparazioni** e **manutenzioni** connesse al **normale utilizzo** degli stessi è **detraibile** nei modi **ordinari**. Sono indetraibili le spese di **riattivazione** del bene se finalizzate alla successiva **rivendita** (C.M. 29.2.1996, n. 50/E).

SANZIONI: per l'omessa o l'incompleta registrazione sugli **speciali registri** previsti, si applicano le sanzioni stabilite dall'art. 9, D.Lgs. 471/1997 [CFF ❷ 9457].

OGGETTI d'ARTE, d'ANTIQUARIATO o da COLLEZIONE: rientra nel **regime** del **margine** la cessione dei seguenti **beni** (vedi anche elenco contenuto nell'allegato A, D.L. 23.2.1995, n. 41, conv. con L. 22.3.1995, n. 85):

a) Oggetti d'arte
› **Quadri «collages» e quadretti simili** («tableautins»), pitture e disegni, eseguiti interamente a mano dall'artista, ad eccezione dei piani di architetti, di ingegneri e degli altri progetti e disegni industriali, commerciali, topografici e simili, degli oggetti manufatturati decorati a mano, delle tele dipinte per scenari di teatro, sfondi di studi d'arte o per usi simili (codice NC 9701).

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

- **Incisioni, stampe e litografie originali**, precisamente gli esemplari ottenuti in numero limitato direttamente in nero o a colori da una o più matrici interamente lavorate a mano dall'artista, qualunque sia la tecnica o la materia usata, escluso qualsiasi procedimento meccanico e fotomeccanico (codice NC 9702 00 00).
- **Opere originali dell'arte statuaria o dell'arte scultorea**, di qualsiasi materia, purché siano eseguite interamente dall'artista; fusioni di sculture a tiratura limitata ad otto esemplari, controllata dall'artista o dagli aventi diritto (codice NC 9703 00 00); a titolo eccezionale, in casi determinati dagli Stati membri, per fusioni di sculture antecedenti l'1.1.1989 è possibile superare il limite degli otto esemplari.
- **Arazzi** (codice NC 5805 00 00) e **tappeti murali** (codice NC 6304 00 00) eseguiti a mano da disegni originali forniti da artisti, se non ne esistono più di otto esemplari.
- **Esemplari unici** di **ceramica**, interamente eseguiti dall'artista e firmati dal medesimo.
- **Smalti su rame**, interamente eseguiti a mano, nei limiti di otto esemplari numerati e recanti la firma dell'artista o del suo studio, ad esclusione delle minuterie e degli oggetti di oreficeria e di gioielleria.
- **Fotografie eseguite dall'artista**, tirate da lui stesso o sotto il suo controllo, **firmate** e **numerate** nei limiti di **trenta esemplari**, di qualsiasi formato e supporto.

b) Oggetti da collezione

- **Francobolli**, marche da bollo, marche postali, buste primo giorno di emissione, interi postali e simili, obliterati o non obliterati, ma non aventi corso né destinati ad aver corso (codice NC 9704 00 00).
- **Collezioni** ed esemplari per collezioni di zoologia, di botanica, di mineralogia, di anatomia, o aventi interesse storico, archeologico, paleontologico, etnografico o numismatico (codice NC 9705 00 00).

c) Oggetti di antiquariato

- **beni diversi** dagli **oggetti d'arte** e da **collezione**, aventi più di **cento anni** di età (codice 9706 00 00).

BENI CEDUTI da AGENZIE di VENDITA all'ASTA: per le **cessioni** dei **beni mobili usati**, di oggetti **d'arte**, d'**antiquariato** e da **collezione** indicati sopra, effettuate da esercenti **agenzie** di **vendita** all'**asta** che agiscono in nome proprio e per conto di privati e soggetti assimilati in base ad un **contratto** di **commissione** per la vendita all'asta di tali beni, si applica il **regime** del **margine** e non più il regime speciale di cui all'art. 74, co. 12, D.P.R. 633/1972 **[CFF ❶ 274]**, abrogato dall'art. 45, co. 1, L. 342/2000.

VENDITE all'ASTA – DETRAZIONE dell'IVA e MOMENTO IMPOSITIVO: gli **esercenti** di **agenzie** di **vendite** all'**asta non** possono **detrarre** l'**Iva** relativa alle **spese accessorie** alla vendita. Le **cessioni** di beni ai suddetti soggetti si considerano effettuate al momento della **vendita** dei beni da parte del **commissionario**.

Per le suddette cessioni l'**imposta** relativa alla rivendita è commisurata all'ammontare della **differenza** tra il **prezzo** dovuto dal **cessionario** del bene (comprensivo di commissione e spese accessorie) e l'**importo** che l'**organizzatore** dell'**asta** corrisponde al committente, dato dal **prezzo** di **aggiudicazione** in asta del bene, al **netto** della **commissione** che l'organizzatore riceve dal committente. Si considerano effettuate **per conto** di **privati** anche le **vendite** realizzate sulla base di contratti di **commissione** stipulati con **soggetti Iva** che **non** hanno potuto **detrarre** l'**Iva** relativa all'acquisto o all'importazione del bene, oppure che **beneficiano** nello **Stato Ue** di appartenenza del regime di **franchigia** previsto per le piccole imprese, oppure che abbiano assoggettato l'operazione al regime di cui all'art. 36, D.P.R. 633/1972 **[CFF ❶ 236]**. Il suddetto regime è applicato dalle agenzie di vendita all'asta, relativamente ai beni acquistati sulla base di contratti di commissione, in **Italia** o in un altro **Stato Ue**.

COMMERCIO ELETTRONICO e SERVIZI di RADIODIFFUSIONE e TELEVISIONE RESI TRAMITE MEZZI ELETTRONICI

(art. 74-quinquies, D.P.R. 26.10.1972, n. 633 [CFF ❶ 274b])

COMMERCIO di SERVIZI ELETTRONICI: in attuazione della Direttiva comunitaria 2002/38/CE, è stato emanato il D.Lgs. 1.8.2003, n. 273, in vigore dal **4.10.2003**, che **ha modificato** il regime Iva applicabile ai servizi di **radiodiffusione** e di **televisione**, nonché a determinati **servizi** resi tramite **mezzi elettronici** (e-commerce). In particolare, il decreto ha introdotto nel D.P.R. 633/1972 l'art. 74-quinquies, contenente le disposizioni ai fini **Iva** per i servizi resi tramite mezzi elettronici a **committenti comunitari non soggetti passivi** d'imposta da parte di soggetti domiciliati o residenti **fuori** della **Comunità europea**.

L'art. 74-quinquies è stato ulteriormente modificato dall'art. 2, D.Lgs. 31.3.2015, n. 42, che ha recepito la Direttiva Comunità Europea del 12.2.2008, n.8 per quanto concerne il luogo di prestazione di servizi (la disposizione novellata ha efficacia dall'1.1.2015). L' art. 2, co. 1, lett. b, D.Lgs. 31.3.2015, n. 42 ha introdotto l'art. 74-sexies, D.P.R. 633/1972, che disciplina il regime speciale per i servizi di telecomunicazione, teleradiodiffusione ed elettronici resi da soggetti UE. La norma, operativa dall'1.1.2015, prevede la possibilità, per tali soggetti, di adottare le disposizioni di cui all'art. 74-quinquies.

TERRITORIALITÀ delle PRESTAZIONI di SERVIZI RESI TRAMITE MEZZI ELETTRONICI, delle PRESTAZIONI di TELECOMUNICAZIONE o di TELERADIODIFFUSIONE: nella C.M. 26.5.2016, n. 22/E, l'Agenzia delle Entrate ha evidenziato come, a norma dell'art. 7-sexies, co. 1, lett. f) e g), D.P.R. 633/1972, sono assoggettate ad Iva nel territorio dello Stato, se **rese a committenti non soggetti passivi** d'imposta:

- le prestazioni di servizi **rese tramite mezzi elettronici** quando il **committente** è **domiciliato nel territorio dello Stato** o ivi residente senza domicilio all'estero;
- le prestazioni di **telecomunicazione** e di **teleradiodiffusione**, quando il **committente** è **domiciliato nel territorio dello Stato** o ivi residente senza domicilio all'estero, e sempre che siano **utilizzate nel territorio** dell'**Unione europea**.

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

I soggetti passivi che prestano servizi T.T.E. (Telecomunicazione, Teleradiodiffusione ed Elettronici) che prestino servizi a committenti non soggetti passivi dovrebbero assolvere l'imposta dovuta in Italia tramite identificazione nel territorio dello Stato, se sussistono i requisiti di cui all'art. 35-*ter* D.P.R. 633/1972, o attraverso la nomina di un rappresentante fiscale. Analogo comportamento dovrebbe essere adottato dai soggetti passivi stabiliti in Italia che forniscono servizi TTE a committenti non soggetti passivi d'imposta domiciliati in altri Paesi Ue. Il moltiplicarsi degli adempimenti ha condotto all'istituzione del regime MOSS («Mini One Stop Shop») che consente notevoli semplificazioni nella gestione dell'imposta dovuta nei vari Stati membri di consumo.

SERVIZI di TELECOMUNICAZIONE, di TELERADIODIFFUSIONE e FORNITI per VIA ELETTRONICA: la C.M. 26.5.2016, n. 22/E ha fornito una descrizione della tipologia di servizi T.T.E. In particolare possono considerarsi **servizi di telecomunicazione** i servizi di telefonia fissa e mobile, i servizi telefonici forniti attraverso internet (VOIP), i servizi di posta vocale, chiamata in attesa e simili, i servizi di radioavviso, di audiotext, l'accesso a Internet e al World Wide Web, ecc.

Sono considerati **servizi di teleradiodiffusione** i servizi di fornitura al pubblico di contenuti audio e audiovisivi, come i programmi radiofonici o televisivi. La peculiarità di tali servizi consiste nel rivolgersi al pubblico (anziché a singoli destinatari), nell'essere prestati da un fornitore di servizi media sotto la propria responsabilità editoriale e nell'estere destinati all'ascolto e alla visione simultanei da parte del pubblico.

Tra i **servizi per via elettronica** si comprendono invece: la fornitura di prodotti digitali (compresi i software); i siti internet e le pagine web, che supportano o veicolano la presenza di un soggetto sulla rete; i servizi generati automaticamente da un computer in risposta a dati specifici immessi dal destinatario; la concessione del diritto di mettere in vendita un bene o un servizio su un sito Internet che operi come mercato *on line*; le offerte forfettarie di servizi Internet (accesso al web e servizi di informazione, gioco, accessi a dibattiti) e, più in generale, i servizi elencati nell'allegato I al Regolamento UE n. 282/2011.

PRESUNZIONI di LOCALIZZAZIONE nei SERVIZI T.T.E.: nell'ambito dei servizi T.T.E. notevole importanza riveste l'individuazione del luogo di stabilimento, di domicilio o di residenza abituale del committente non soggetto passivo d'imposta.

A tal proposito la C.M. 26.5.2016, n. 22/E ha fornito una serie di importanti chiarimenti, anche alla luce delle modifiche apportate dal Regolamento UE n. 1042/2013 che ha modificato il Regolamento UE n. 282/2011 (entrambi regolamenti di esecuzione delle norme della Direttiva 2008/8/CE, che modifica la Direttiva 2006/112/CE in tema di servizi T.T.E.).

Per quanto concerne gli Enti non soggetti (ENS) il luogo di stabilimento è quello in cui sono svolte le funzioni della sua amministrazione centrale o il luogo di qualunque altra sede di attività «caratterizzata da un grado di sufficiente permanenza e da una struttura idonea, in termini di risorse umane e tecniche a consentirle di ricevere e utilizzare i servizi che le sono forniti per le proprie esigenze».

Nella C.M. 26.5.2016, n. 22/E viene altresì precisato che, al fine di evitare possibili conflitti fra Stati membri, a causa della molteplicità di luoghi di stabilimento o delle divergenze fra domicilio e residenza dei committenti non soggetti passivi, occorre dare priorità, nel caso di un ENS, al luogo in cui sono svolte le funzioni della sua amministrazione centrale, salvo che l'utilizzazione del servizio avvenga bel luogo di un'altra sede dell'ENS. Per le persone fisiche, invece, deve essere data priorità al luogo in cui il soggetto ha la propria residenza abituale, salvo che non sia dimostrato che il servizio viene utilizzato nel suo «indirizzo permanente».

La C.M. 26.5.2016, n. 22/E ha inoltre chiarito che se i servizi T.T.E. sono prestati in luoghi quali cabine telefoniche, postazioni Wi-Fi, Internet cafè, ecc. e la fruizione del servizio richieda la presenza fisica del destinatario in quel luogo, «si presume che il destinatario sia stabilito, abbia il suo indirizzo permanente o la sua residenza abituale nel luogo in questione e che il servizio sia effettivamente utilizzato e fruito in tale luogo». Se il servizio viene eseguito su una nave, un aereo o un treno che effettuano trasporto passeggeri, il luogo di prestazione del servizio coincide con quello di partenza e, conseguentemente, il committente si considera ivi stabilito, domiciliato o residente.

Nella C.M. 26.5.2016, n. 22/E vengono inoltre identificate una serie di **presunzioni di localizzazione** e il loro eventuale relativo superamento (vd. paragrafo 5 del documento di prassi). Ad esempio, nel caso di servizi T.T.E. resi attraverso una linea terrestre fissa, si presume che il destinatario sia stabilito nel luogo in cui è installata la rete fissa; nel caso in cui il servizio avvenga attraverso una rete mobile si dovrà far riferimento al paese identificato dal prefisso nazionale della carta SIM, o, ancora, per i servizi T.T.E. per i quali è necessario l'utilizzo di un decodificatore il committente verrà considerato stabilito nel luogo in cui è installato il decodificatore. Le presunzioni possono essere **confutate** dal prestatore di servizi T.T.E. tramite «tre elementi di prova non contraddittori tra loro» (cfr. paragrafo 6, C.M. 26.5.2016, n. 22/E).

INTERMEDIAZIONE nell'EFFETTUAZIONE dei SERVIZI T.T.E.: i servizi T.T.E. possono essere forniti direttamente dal proprietario del contenuto elettronico o mediante distribuzione da parte di altri soggetti passivi (i cd. «intermediari»). È indispensabile, quindi, l'individuazione del soggetto passivo chiamato all'adempimento degli obblighi IVA relativi alla prestazione del servizio. Il nuovo art. 9-bis del Regolamento UE n. 282/2011, richiamato dalla C.M. 26.5.2016, n. 22/E stabilisce la presunzione secondo cui nei servizi elettronici resi attraverso una rete di comunicazione, un'interfaccia o un portale, si presume che l'intermediario agisca in nome proprio ma per conto del prestatore dei servizi e che, quindi, sia il soggetto fiscalmente obbligato. Al fine di vincere la presunzione di responsabilità ai fini Iva in capo agli intermediari è necessario sussistano determinate condizioni, ovvero:

- che nella fattura emessa o resa disponibile da ciascun soggetto passivo che interviene nella prestazione del servizio elettronico (nei rapporti B2B) vengano identificati sia il servizio che il fornitore;
- che nella nota di pagamento o nella ricevuta resa disponibile per il destinatario finale (B2C) siano identificati tanto il servizio prestato che il fornitore.

Se l'intermediario **non confuta la presunzione** viene considerato fornitore del contenuto e, conseguentemente, la fattura ad esso diretta deve riportare l'intero corrispettivo relativo alla vendita del servizio elettronico.

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

Se, invece, l'intermediario **confuta la presunzione** la fattura che emetterà dovrà riportare il solo contenuto del servizio di intermediazione reso (cfr. C.M. 26.5.2016 n. 22/E, par. 9).

REGIME SPECIALE IVA di cui all'art. 74-quinquies, D.P.R. 633/1972: per l'adempimento degli **obblighi** in materia di **Iva** connessi ai servizi di telecomunicazione, di teleradiodiffusione o **commercio elettronico diretto** (in cui il bene oggetto della transazione, ad es. libro, software, consultazione di banche dati, elaborazione dati, servizi finanziari on-line, video, immagine, musica, ecc., è fornito al cliente direttamente via Internet), resi da soggetti **non residenti** nella **Comunità europea** nei confronti di committenti privati consumatori residenti in Italia o in un altro Stato membro dell'Unione europea, l'art. 74-quinquies ha reso operativo un particolare **regime speciale Iva**, consistente nella **facoltà**, concessa ai prestatori extra-comunitari che forniscono servizi tramite mezzi elettronici nei confronti di committenti privati consumatori nazionali, di assolvere gli obblighi afferenti a tali transazioni **identificandosi** nel territorio di uno qualsiasi degli Stati membri della Unione europea. Una volta scelto lo Stato membro di registrazione, l'operatore extra-Ue deve adempiere in tale Paese agli obblighi previsti dal regime speciale.
Il soggetto extra-Ue che opta per tale regime speciale procedendo alla propria identificazione è **esonerato** dall'emissione delle relative **fatture** nonché dall'osservanza degli **obblighi** di cui al Titolo II del D.P.R. 633/1972 (registrazione, liquidazione, dichiarazione annuale, ecc.). Dall'**1.1.2015** l'imposta sulle operazioni di commercio elettronico cd. diretto, effettuate nei confronti di privati consumatori dell'UE, ha cambiato cittadinanza: il **luogo dell'imposizione** non è più il Paese del fornitore, ma quello del cliente/committente. Di conseguenza, i consumatori italiani che acquistano prodotti immateriali «on line» – per esempio, file audio, video o di testi, scaricati da internet – pagano in ogni caso l'Iva domestica del 22%, indipendentemente dal Paese in cui è stabilito il fornitore. Analogamente, i fornitori stabiliti in Italia, quando vendono servizi elettronici a privati consumatori di altri paesi Ue, devono applicare l'Iva del Paese di destinazione.
Per le prestazioni di servizi realizzate tramite commercio elettronico diretto, il **luogo** di **tassazione** delle medesime è identificato nel **territorio** dello **Stato** qualora le prestazioni siano rese nei confronti di committenti soggetti passivi d'imposta in Italia che le **utilizzano** nel **territorio italiano** o in quello della **Comunità europea** (art. 7, co. 4, lett. d), D.P.R. 633/1972) (si vedano anche [PRESUNZIONI di LOCALIZZAZIONE nei SERVIZI T.T.E.]). In tale fattispecie **non** è possibile, inoltre, per il prestatore **non residente** avvalersi delle disposizioni dell'art. 35-ter, D.P.R. 633/1972 **[CFF ❶ 235b]** introdotte dal D.Lgs. 19.6.2002, n. 191 in tema di **identificazione diretta** o di quelle relative alla nomina di un **rappresentante fiscale** ai sensi del co. 1 dell'art. 17, D.P.R. 633/1972 **[CFF ❶ 217]**. Di conseguenza, è ad esclusivo carico del **committente residente** l'obbligo derivante dall'assolvimento dell'Iva relativa a tali prestazioni, da attuare mediante **autofatturazione**, ex art. 17, co. 3, ultimo periodo, D.P.R. 633/1972 (cd. reverse-charge). Il prestatore residente fuori della Comunità europea che **non** voglia avvalersi di tale **regime** speciale, deve adempiere agli obblighi relativi alle operazioni in oggetto (le quali, alla luce delle modifiche apportate dal D.Lgs. 273/2003, si considerano effettuate nel territorio di residenza dell'acquirente privato consumatore) esclusivamente mediante l'**identificazione diretta** prevista dall'art. 35-ter, D.P.R. 633/1972 oppure tramite un proprio **rappresentante fiscale**.

MOSS (MINI ONE STOP SHOP): dall'**1.1.2015**, il **regime speciale Iva** applicato ai **servizi elettronici** da impresa a consumatore (B2C), forniti da prestatori non stabiliti nell'Unione Europea, è stato **esteso** nel suo campo applicativo ai servizi di **telecomunicazione** e di **trasmissione telematica** di **dati** ed è integrato in un nuovo portale telematico, in applicazione della Direttiva 2008/8/CE, il MOSS (Mini One Stop Shop). A tale regime fiscale agevolativo opzionale possono aderire **anche i soggetti passivi identificati ai fini Iva in uno Stato membro dell'Unione europea**. In pratica, nell'ambito di questo regime, un soggetto passivo registrato al MOSS in uno Stato membro (Stato membro di identificazione) trasmette telematicamente le dichiarazioni Iva trimestrali, in cui fornisce informazioni dettagliate sui servizi di telecomunicazione, teleradiodiffusione ed elettronici prestati a persone che non sono soggetti passivi in altri Stati membri (Stati membri di consumo), e versa l'Iva dovuta. Le dichiarazioni, assieme all'Iva versata, vengono poi trasmesse dallo Stato membro di identificazione ai rispettivi Stati membri di consumo mediante una rete di comunicazioni sicura (si veda il sito). Nell'ambito del sistema MOSS possono distinguersi due tipologie di soggetti passivi.

«Regime UE»: nel cd. **Regime UE** soggetto passivo è l'impresa che ha sede o stabile organizzazione nella UE. Nella C.M. 26.5.2016, n. 22/E viene evidenziato come i soggetti che desiderano aderire al MOSS cono tenuti a chiedere la registrazione al regime del Paese in cui è situata la sede dell'attività, registrandosi al portale nazionale. Il documento di prassi ricorda che il legislatore unionale ha precisato che possono aderire al Regime UE anche i prestatori che, oltre ad avere fissato la sede della propria attività in uno Stato appartenente all'Unione, «dispongano in altri Stati membri di un numero identificativo Iva e/o di una o più stabili organizzazioni». Il soggetto che disponga di stabili organizzazioni nell'UE è tenuto a segnalarne l'esistenza al momento della compilazione della richiesta di registrazione. Occorre inoltre ricordare come, a norma dell'art. 57-quater del Regolamento UE n. 282/2011, il Regime UE non si applica ai servizi T.T.E. «forniti in uno Stato membro in cui il soggetto passivo ha fissato la sede della propria attività economica o dispone di una stabile organizzazione». Nella C.M. 26.5.2016, n. 22/E viene altresì precisato come confluiscano nel regime MOSS le prestazioni di servizi T.T.E. rese da una stabile organizzazione a committenti domiciliati o residenti in un Paese diverso da quello in cui ha sede il soggetto passivo o da quello in cui è situata la stessa stabile organizzazione. Con Provv. 26.7.2016, prot. n. 118987 sono state definite, tra l'altro, le modalità operative per la registrazione ai regimi speciali MOSS. In particolare è stato disposto che i soggetti passivi domiciliati nel territorio dello Stato o ivi residenti che non abbiano stabilito il domicilio all'estero, identificati in Italia o, ancora, i soggetti passivi domiciliati o residenti fuori dall'Ue che dispongono di una stabile organizzazione all'interno dello Stato, che scelgono di aderire al regime di cui all'art. 74-sexies, D.P.R. 633/1972 utilizzano i servizi telematici messi a disposizione dell'Agenzia delle Entrate, inserendo le proprie credenziali e i dati richiesti dal procedimento di registrazione on-line.

«Regime Non UE»: per quanto concerne il **Regime Non UE**, esso è riservato ai soggetti passivi che non hanno né una sede, né una stabile organizzazione nella UE e che non sono ivi registrati né tenuti all'identificazione ai fini Iva. Secondo

nunziospano63 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

quanto precisato nella C.M. 26.5.2016, n. 22/E, affinché il soggetto passivo extra UE possa identificarsi in Italia per aderire al regime MOSS riservato ai soggetti non UE è necessario che l'operatore:

- non disponga in Italia o in altro Stato UE di una stabile organizzazione (in tal caso il soggetto dovrebbe aderire al Regime UE);
- non abbia ottenuto un numero di identificazione Iva da uno dei Paesi appartenenti all'Unione europea. Nella C.M. 26.5.2016, n. 22/E viene precisato che «*l'esistenza di un numero identificativo ai fini IVA attribuito da un qualsiasi Stato membro preclude – per il soggetto non stabilito nell'Unione – l'accesso al regime MOSS (sia nel regime UE che nel regime non UE), anche nel caso in cui tale numero identificativo non sia utilizzato per la prestazione di servizi TTE ma sia stato richiesto, ad esempio, per ottenere un rimborso d'imposta*».

IDENTIFICAZIONE dei SOGGETTI RESIDENTI FUORI dalla UE: i soggetti **domiciliati** o **residenti fuori** della **Comunità europea**, **non** identificati in ambito comunitario, possono **identificarsi** nel territorio dello Stato per l'assolvimento degli obblighi Iva in relazione ai servizi resi tramite mezzi elettronici a committenti non soggetti passivi d'imposta domiciliati o residenti in Italia o in altro Stato membro, presentando in via **telematica**, prima dell'effettuazione delle operazioni, un'apposita **dichiarazione** all'Ufficio competente.

DICHIARAZIONE di IDENTIFICAZIONE (art. 74-quinquies, co. 3, D.P.R. 633/1972): la dichiarazione di identificazione deve contenere le seguenti indicazioni:

- per le **persone fisiche**, il cognome, il nome, ed eventualmente la ditta;
- per i soggetti **diversi** dalle **persone fisiche**, la denominazione e la ragione sociale;
- l'**indirizzo postale**, gli indirizzi **elettronici**, inclusi i siti web;
- il numero del **codice fiscale** nel proprio Stato, qualora previsto;
- la **dichiarazione** della **mancata identificazione** ai fini Iva all'interno della **Comunità europea**.

Nella C.M. 26.5.2016, n. 22/E si precisa che la registrazione ha effetto a decorrere dal primo giorno del trimestre civile successivo a quello in cui il soggetto passivo ha comunicato allo Stato membro di identificazione l'intenzione di avvalersi del regime speciale MOSS. tuttavia, sempre secondo quanto emerge dalla lettura del paragrafo 13 della C.M. 26.5.2016, n. 22/E, se prima della registrazione sono state effettuate operazioni rientranti nel regime MOSS, «quest'ultimo ha inizio dalla data della prima prestazione resa, a condizione che, entro il decimo giorno del mese successivo all'effettuazione della stessa, il soggetto passivo comunichi allo Stato di identificazione lo svolgimento delle predette attività».

REGISTRAZIONE ON-LINE: con Provv. 26.7.2016, prot. n. 118987 sono state definite, tra l'altro, le modalità operative per la registrazione ai regimi speciali MOSS dei soggetti domiciliati o residenti fuori dell'Unione Europea. Tali soggetti possono richiedere la registrazione attraverso la compilazione di un apposito *form* reso disponibile dall'Agenzia delle Entrate sul proprio sito. L'Agenzia, ricevuta la richiesta e fatte le opportune verifiche, comunica al soggetto il numero di identificazione Iva attribuito, il codice identificativo per l'accesso ai servizi telematici dell'Agenzia dell'Entrate, la password di primo accesso e le prime 4 cifre del Pin, oltre alle istruzioni per il completamento del processo di registrazione.

VARIAZIONE dei DATI (art. 74-quinquies, co. 4, D.P.R. 633/1972): in caso di variazione dei dati indicati nella **dichiarazione** di **identificazione**, deve essere presentata un'apposita dichiarazione di **variazione** ovvero di **cessazione** nel caso in cui gli stessi **non** intendano più **fornire servizi telecomunicazione, teleradiodiffusione ed elettronici** o **non** soddisfino più i **requisiti** per avvalersi del regime speciale Iva. La comunicazione, come ricorda la C.M. 26.5.2016, n. 22/E va trasmessa entro il decimo giorno del mese successivo a quello in cui si è verificato l'evento.

SOGGETTI IDENTIFICATISI ESCLUSI dal REGIME SPECIALE (art. 74-quinquies, co. 5, D.P.R. 633/1972): i soggetti **identificatisi** ai sensi del regime speciale Iva sono **esclusi** dal regime stesso se:

- comunicano di **non** fornire più **servizi** di **telecomunicazione**, **teleradiodiffusione** o **elettronici**;
- si può presupporre che le loro attività soggette ad imposizione siano **cessate**;
- non **soddisfano** più i **requisiti** necessari per avvalersi del regime speciale;
- **non** osservano le **norme** previste dal regime stesso.

Nella C.M. 26.5.2016, n. 22/E con riferimento al momento in cui ha efficacia l'esclusione si distinguono i seguenti casi:

- se il soggetto passivo **abbandona volontariamente** il regime, esso cessa di avere efficacia dal **primo giorno del trimestre civile successivo**;
- se il soggetto passivo comunica allo Stato membro di identificazione di **non prestare più servizi** T.T.E. o persiste nella **non osservanza** delle norme relative al regime speciale, esso cessa di avere efficacia dal **primo giorno del trimestre civile successivo** alla **data in cui viene inviata** per posta elettronica al soggetto passivo **la decisione in ordine alla sua esclusione**;
- se il soggetto passivo ha **trasferito la sede** della propria attività **in altro Stato membro** (causa di esclusione prevista dall'art. 58, co. 5, Regolamento UE n. 282/2011), l'esclusione ha effetto dalla **data di trasferimento** sempre che il soggetto passivo abbia effettuato la comunicazione non oltre il 10° giorno del mese successivo al trasferimento.

La C.M. 26.5.2016, n. 22/E segnala inoltre che i soggetti fuoriusciti dal regime MOSS sono inibiti dal rientrarvi per un periodo, definito «di **quarantena**», distinto in relazione alla causa di esclusione (si veda al proposito il paragrafo 13 della C.M. 26.5.2016, n. 22/E).

DICHIARAZIONE TRIMESTRALE ai FINI IVA (art. 74-quinquies, co. 6, D.P.R. 633/1972): i soggetti domiciliati o residenti fuori dalla Ue identificatisi devono presentare in via **telematica**, per **ciascun trimestre** dell'anno solare, entro il giorno **20** del **mese successivo** al trimestre di riferimento, anche in **mancanza** di **operazioni**, una dichiarazione dalla quale risultino:

- il **numero** di **identificazione**;
- l'**ammontare** delle **prestazioni** dei **servizi di telecomunicazione, teleradiodiffusione ed elettronici** effettuati nel pe-

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

riodo di riferimento, distintamente per ciascuno Stato membro di domicilio o residenza dei committenti, al netto dell'Iva;
› le **aliquote** ordinarie applicate in relazione allo Stato membro di domicilio o di residenza dei committenti;
› l'ammontare dell'**Iva, suddiviso per aliquote,** spettante a ciascuno Stato membro.

Come evidenziato nella C.M. 26.5.2016, n. 22/E, ex art. 61, Regolamento UE n. 282/2011, la dichiarazione Iva MOSS può venire **rettificata**, **entro** il termine di **tre anni**, apportando le modifiche direttamente sulla dichiarazione originaria. Se, in conseguenza della rettifica risulta un **maggior debito**, il soggetto passivo effettua il pagamento allo Stato membro di identificazione che provvederà a ripartire la somma tra gli Stati membri di consumo interessati. Diversamente, se dalla rettifica risulta un'**eccedenza di versamento**, verrà effettuata la restituzione al soggetto passivo dallo Stato membro di identificazione se la rettifica interviene in un momento antecedente la ripartizione o da ciascuno Stato membro di consumo se la rettifica avviene dopo la ripartizione dell'imposta.

Per le prestazioni di servizi il cui corrispettivo è fissato in **valuta diversa** dall'**euro**, il prestatore, in sede di redazione della dichiarazione dell'Iva, utilizza il **tasso** di **cambio** dell'**ultimo giorno** del periodo cui si riferisce la dichiarazione (art. 74-quinquies, co. 7, D.P.R. 633/1972). Il cambio deve essere effettuato in base ai tassi di cambio pubblicati dalla **Banca centrale europea** per quel giorno o, in caso di non pubblicazione in tale giorno, in base ai tassi del primo giorno successivo di pubblicazione. La dichiarazione Iva MOSS, inviata tramite lo specifico portale è compilata dagli operatori in «Regime UE» per le operazioni effettuate nei confronti di consumatori non residenti in Italia, mentre gli operatori in «Regime Non UE» sono tenuti alla compilazioni anche per le operazioni effettuate nei confronti di consumatori nazionali.

CONSERVAZIONE della DOCUMENTAZIONE delle TRANSAZIONI ELETTRONICHE (art. 74-quinquies, co. 10, D.P.R. 633/1972): la **documentazione** delle **transazioni** deve essere conservata, per un periodo di **10 anni**, a decorrere dalla fine dell'anno di effettuazione delle transazioni stesse. Tale documentazione deve essere fornita, su richiesta, all'Amministrazione finanziaria e all'autorità fiscale del Paese di consumo. Gli Uffici finanziari possono richiedere idonea documentazione per i servizi resi a committenti privati nazionali da parte di prestatori domiciliati o residenti fuori della Comunità che si sono identificati in un altro Stato membro. Con riferimento agli obblighi documentali e contabili si veda il paragrafo 17 della C.M. 26.5.2016, n. 22/E.

MODALITÀ di VERSAMENTO dell'IVA (art. 74-quinquies, co. 9, D.P.R. 633/1972): entro il termine di presentazione della **dichiarazione trimestrale**, deve essere **versata** l'**Iva** dovuta. Come precisato anche nella C.M. 26.5.2016, n. 22/E, il versamento dell'Iva dovuta in base alla dichiarazione MOSS deve essere effettuato senza possibilità di avvalersi della compensazione ex art. 17, D.Lgs. 241/1997.

MINI ONE STOP-MOSS – RISCOSSIONE e RIPARTIZIONE dell'IVA VERSATA: il D.M. 20.4.2015, in vigore dall'1.5.2015, regolamenta la riscossione e la ripartizione dell'Iva versata dai soggetti passivi aderenti ai regimi speciali Mini One Stop Shop-Moss. In particolare si stabilisce che il versamento dell'Iva dovuta dai soggetti passivi che aderiscono ai regimi speciali, ex artt. 74-quinquies e 74-sexies, D.P.R. 633/1972, è effettuato dai medesimi, senza la possibilità di avvalersi dell'istituto della compensazione, ex art. 17, D.Lgs. 241/1997. Il versamento, per gli operatori in «Regime UE» avviene con addebito sul proprio conto aperto presso un istituto bancario o postale convenzionato con l'Agenzia delle Entrate; per i soggetti in «Regime Non UE» o per quelli in «Regime UE» che non dispongono di un conto corrente bancario o postale, il versamento può essere effettuato attraverso un bonifico presso un conto disponibile presso la Banca d'Italia (vd, anche il portale dell'Agenzia delle Entrate, alla sezione «Versamento Iva MOSS»). Il decreto prevede, inoltre, che l'Iva riscossa con le citate modalità sia ripartita tra gli Stati membri di consumo secondo quanto indicato dal soggetto passivo nella dichiarazione a cui si riferisce il versamento, tenendo conto dell'imposta già attribuita a ciascuno Stato in esito alla ripartizione di precedenti versamenti relativi al medesimo periodo d'imposta. Nel caso in cui l'ammontare dei versamenti effettuati dal soggetto passivo risulti superiore all'imposta dovuta in base alla relativa dichiarazione, l'eccedenza è rimborsata entro 30 giorni sul conto indicato dal soggetto passivo.

INDETRAIBILITÀ dell'IVA sugli ACQUISTI EFFETTUATI in ITALIA (art. 74-quinquies, co. 11, D.P.R. 633/1972): i soggetti che applicano il **regime speciale non** possono **detrarre** dall'imposta eventualmente dovuta quella relativa agli **acquisti** di beni e servizi e alle **importazioni** di beni effettuati nel **territorio** dello **Stato**, fermo restando il diritto al recupero dell'imposta mediante richiesta di **rimborso** da presentare ai sensi dell'art. 38-ter, D.P.R. 633/1972 **[CFF ❶ 238b]**. Chiarimenti sul rimborso sono forniti nel paragrafo 16 della C.M. 26.5.2016, n. 22/E.

REGIME dei CONTRIBUENTI MINIMI e REGIME FORFETARIO - SERVIZI di TELECOMUNICAZIONE, TELERADIODIFFUSIONE ed ELETTRONICI RESI a PRIVATI RESIDENTI in ALTRO PAESE dell'UNIONE EUROPEA: la R.M. 28.8.2015, n. 75/E ha chiarito che i soggetti che applicano il «regime fiscale di vantaggio per l'imprenditoria giovanile ed i lavoratori in mobilità» di cui all'art. 27, co. 1 e 2, D.L. 6.7.2011, n. 98, così come i contribuenti che aderiscono al cd. regime «forfetario», di cui all'art. 1, co. 56 e segg., L. 23.12.2014, n. 190, che rendono servizi di telecomunicazione, teleradiodiffusione ed elettronici nei confronti di consumatori comunitari privati, per poter assolvere agli adempimenti Iva, sono tenuti a identificarsi in ciascuno degli Stati membri in cui sono prestati i servizi o, alternativamente, ad avvalersi del regime «Mini One Stop Shop» (MOSS). Nell'ipotesi in cui le prestazioni di cui sopra siano svolte nei confronti di un soggetto passivo comunitario (B2B), sarà quest'ultimo ad assolvere l'imposta, trattandosi di operazioni fuori del campo di applicazione dell'Iva in Italia.

ATTIVITÀ INERENTI IL MOSS – CENTRO COMPETENTE: con Provv. 26.7.2016, prot. n. 118987 è stato disposto che competente per tutte le attività inerenti il *Mini One Stop Shop* (lavorazione delle richieste di identificazione e registrazione, trattamento dichiarazioni Iva trimestrali, liquidazione dell'imposta dovuta in base alle dichiarazioni ex art. 54-quater, D.P.R. 633/1972, monitoraggio dei rimborsi, accertamento dell'imposta e gestione del contenzioso) è il Centro Operativo di Pescara.

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

ALTRI REGIMI SPECIALI IVA

(art. 74, D.P.R. 26.10.1972, n. 633 [CFF ❶ 274])

IVA ASSOLTA alla FONTE: analogamente al settore dell'**editoria**, l'**Iva** è **assolta** direttamente alla **fonte** sul prezzo di vendita al pubblico, **senza** ulteriore **applicazione** della stessa nelle **fasi successive** anche nei seguenti casi elencati dall'art. 74, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 274]:

- **SALI** e **TABACCHI** importati o prodotti dall'Amministrazione Monopoli dello Stato e da essa ceduti attraverso le rivendite di generi di monopolio sulla base del prezzo di vendita al pubblico (art. 74, co. 1, lett. a), D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 274]). Dall'1.1.1998 sono **escluse** dal **regime speciale** le **intermediazioni** con **rappresentanza** relative a tali operazioni (art. 74, co. 13, D.P.R. 633/1972);
- **DISTRIBUZIONE dei TABACCHI LAVORATI**: la R.M. 15.3.2010, n. 21/E chiarisce la situazione di una S.p.a. che produce tabacchi lavorati destinati al consumo finale tramite l'intervento di un'altra società che distribuisce i prodotti nel territorio dello Stato, definendo che la cessione dei tabacchi lavorati dalla prima società alla distributrice – sebbene abbia ad oggetto beni che transitano da un deposito Iva ad un altro deposito Iva – non beneficia del regime di non applicazione dell'imposta di cui all'art. 50-bis, co. 4, D.L. 30.8.1993, n. 331, conv. con modif. con L. 29.10.1993, n. 427.
- **FIAMMIFERI** per le cessioni successive alle consegne effettuate al Consorzio industrie fiammiferi l'Iva è assolta dal Consorzio stesso, sulla base del prezzo al pubblico (art. 74, co. 1, lett. b). Per quelli di provenienza Ue, l'Iva è assolta dal soggetto che effettua la **prima** immissione al consumo. Dall'1.1.1998 sono **escluse** dal **regime speciale** le **intermediazioni** con **rappresentanza** relative alle operazioni sopra elencate (art. 74, co. 13, D.P.R. 633/1972);
- **TELEFONI a DISPOSIZIONE del PUBBLICO**, con assolvimento da parte del concessionario del servizio sulla base del **corrispettivo dovuto** dall'**utente** oppure, se non ancora determinato, sulla base del **prezzo mediamente praticato** per la vendita al pubblico. È stata in tal modo **modificata** la **base imponibile** sui servizi di telecomunicazione e di telematica (lett. d), art. 74, co. 1, D.P.R. 633/1972 introdotta dalla Finanziaria 2008). Per tutte le vendite deve essere **rilasciato** un **documento** con l'indicazione della **denominazione** e della **partita Iva** del **soggetto passivo** dell'imposta.
  Il **cedente** che non indica la denominazione e la partita Iva del soggetto passivo che ha assolto l'imposta è punito con **sanzione amministrativa** pari al **20%** del corrispettivo della cessione non documentato regolarmente.
  Anche l'**acquirente** che, nell'esercizio di imprese, arti o professioni, abbia acquistato in base ad un **documento privo** delle **indicazioni** o con **indicazioni non veritiere**, è punito con **sanzione amministrativa** del **20%** del corrispettivo dell'acquisto non documentato se non provvede, entro il quindicesimo giorno successivo all'acquisto dei mezzi tecnici, a presentare un documento con i dati relativi all'operazione irregolare (art. 6, D.Lgs. 471/1997). Il regime monofase di cui all'art. 74, co. 1, lett. d), D.P.R. 633/1972 è esteso anche al caso in cui il **prezzo** del **servizio** dovuto dall'utente finale **non** sia **noto**, dovendo in tale ipotesi fare riferimento ai prezzi mediamente praticati nella vendita al pubblico.
  L'ampliamento del campo soggettivo di applicazione della norma ricomprende anche i **soggetti non residenti** – in precedenza esclusi – che operano in Italia direttamente, con un rappresentante fiscale o tramite una stabile organizzazione. La norma si applica anche alla **distribuzione** e **vendita** al pubblico da **chiunque** effettuate delle **schede telefoniche**, elettroniche o magnetiche, **carte** di **credito** a pagamento, codici di accesso (esclusi quelli assegnati agli utenti che abbiano sottoscritto uno specifico contratto di abbonamento) ed altri mezzi destinati all'utilizzo degli apparecchi di telecomunicazione fissa, comprese le **carte telefoniche prepagate** per la telefonia mobile (art. 8, co. 3, D.Lgs. 313/1997), le operazioni di abilitazione, riabilitazione e ricarica dei **telefoni cellulari** e ogni altro mezzo, sistema o modalità tecnici per legittimare o consentire l'utilizzazione degli apparati di telecomunicazione, fissa o mobile, da parte degli utenti. Rientra tra i servizi di telecomunicazione anche la fornitura agli utenti telefonici, tramite **telefonia mobile**, di **informazioni** (es. oroscopo, previsioni del tempo) il cui pagamento avviene con le **carte telefoniche prepagate** (R.M. 26.4.2001, n. 56/E). Con la R.M. 21.10.2002, n. 329/E sono state fornite precisazioni sulla corretta applicazione dell'art. 74, co. 1, lett. d), D.P.R. 633/1972 relativamente al trattamento **Iva** delle operazioni di **trasferimento** del **numero** di **telefonia mobile** da un operatore ad un altro;
- **BIGLIETTI dei TRASPORTI PUBBLICI URBANI**, venduti da parte dei rivenditori autorizzati, con assolvimento da parte dell'esercente l'attività di trasporto (art. 74, co. 1, lett. e) [CFF ❶ 274]). Dall'1.1.1998 l'Iva relativa ai **documenti** di sosta relativi al **parcheggio** (in genere venduti da tabaccai, edicolanti, ecc.) è assolta a monte dal gestore del parcheggio veicolare (art. 8, co. 2, D.Lgs. 313/1997);
- **DOCUMENTI di VIAGGIO e di SOSTA – MODIFICHE al REGIME IVA** : il D.M. 30.7.2009, in vigore dall'1.10.2009, ha introdotto modifiche al regime Iva applicabile alla cessione di documenti di viaggio relativi ai trasporti urbani di persone e di documenti di sosta relativi ai parcheggi veicolari, in base all'art. 74, co. 1, lett. e), D.P.R. 633/1972, come modificato dall'art. 31-bis, D.L. 185/2008, conv. con modif. con L. 2/2009, abrogando così il D.M. 5.5.1980.
  Esposizione dell'Iva: nei documenti venduti l'Iva non va indicata separatamente dal corrispettivo, tranne che nel caso di cessioni effettuate nei confronti di soggetti esercenti attività d'impresa, arti o professioni, nel quale la fattura deve essere emessa entro 90 giorni dalla richiesta. L'esercente attività di trasporto o di gestione dell'autoparcheggio deve annotare in un apposito registro le vendite di documenti di viaggio e di sosta, evidenziando il numero dei documenti, l'identificativo e il prezzo unitario, il numero dei documenti restituiti e ceduti.
  Trasporti esenti da Iva: i compensi spettanti agli intermediari per la vendita di documenti di viaggio relativi a trasporti di persone esenti da Iva (art. 10, co. 1, n. 14, D.P.R. 633/1972) sono soggetti a Iva, che è dovuta dall'esercente dell'attività di trasporto (art. 3, D.M. 30.7.2009);
- con effetto dall'**1.1.2001** i **giochi** di **abilità** e **pronostici**, a seguito della modifica introdotta dall'art. 30, co. 1, lett. a), L. 388/2000 all'art. 10, co. 1, n. 6), D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 210], vengono assoggettati al regime di **esenzione** dall'**Iva**, **senza** diritto alla **detrazione** dell'imposta pagata sugli acquisti. Sono esenti **anche** le operazioni relative alla **raccolta** delle **giocate**, ma **non** anche quelle relative all'**organizzazione** (ossia di acquisto) soggette ad Iva nei modi ordinari (art. 30,

nunziospano63 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

co. 2, L. 388/2000 di modifica dell'art. 7, D.Lgs. 504/1998 [CFF ❶ 4445]). La C.M. 3.1.2001, n. 1/E ha precisato che il concorso pronostico **Enalotto** era da ritenersi **esente** da Iva anche prima della suddetta modifica all'art. 10, D.P.R. 633/1972.

Gli incassi effettuati dai rivenditori e gestori a fronte delle prestazioni e cessioni indicate **non sono rilevanti** ai fini dell'Iva e per gli stessi non potrà essere emessa **fattura**. Le modalità di assolvimento dell'Iva alla fonte sono regolate da specifici decreti, e precisamente: D.M. 6.7.1993 [CFF ❶ 1251] per i **sali e tabacchi**; D.M. 28.12.1972 per i **fiammiferi**; D.M. 13.4.1978 e D.M. 366/2000 per i **telefoni pubblici**; D.M. 5.5.1980 [CFF ❶ 883] per i **biglietti di viaggio**.

PRESTAZIONE SERVIZI di TELECOMUNICAZIONE: l'art. 1, co. 158 e 159, L. 244/2007, ha modificato il **regime monofase dei servizi di telecomunicazione**, sia con riferimento alle modalità applicative, sia per quanto riguarda il sistema sanzionatorio. In particolare, come precisato dalla C.M. 25.3.2008, n. 25/E, le principali modifiche sono le seguenti:

- **ambito oggettivo**: le operazioni cui si applica il sistema monofase di cui all'art. 74, lett. d) [CFF ❶ 274], comprende, tra i mezzi tecnici finalizzati alla fruizione dei servizi di telecomunicazione (fissa o mobile) e di telematica, anche la fornitura di codici di accesso (generazione dei Pin);
- **ambito soggettivo**: l'art. 74, lett. d), D.P.R. 633/1972 si rende applicabile non solo agli operatori residenti, titolari della concessione, autorizzazione o licenza ad esercitare i servizi, ma anche traffico telefonico commercializzato da non residenti tramite stabile organizzazione, rappresentante fiscale (art. 17, co. 3, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 217]), o identificazione diretta (art. 35-ter, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 235b]).

TRACCIABILITÀ delle VENDITE dei MEZZI TECNICI: il nuovo art. 74, lett. d) prevede che il soggetto che effettua le cessioni dei mezzi tecnici nel settore dei servizi di telefonia deve rilasciare al cessionario un **documento** in cui siano indicate la denominazione e la partita Iva del soggetto passivo che ha assolto l'imposta monofase. Secondo la C.M. 25/E/2008:

- l'obbligo suddetto si riferisce a tutte le cessioni, sia in occasione della prima effettuata dal soggetto che ha provveduto all'applicazione del regime monofase, sia in tutte le successive fasi di vendita nei confronti di qualsiasi soggetto Iva;
- i dati del soggetto che ha assolto l'Iva con il **sistema monofase** devono essere riportati anche sull'eventuale supporto fisico utilizzato per veicolare il mezzo tecnico del servizio di telefonia (se il supporto fisico è di dimensioni ridotte, i dati possono essere riportati in modo indelebile sull'involucro della confezione contenente il supporto);
- gli obblighi suddetti non sussistono per le **ricariche telefoniche** delle Sim destinate ad un contratto di abbonamento prepagato, che avvengono in forma automatizzata tramite sistema bancario, ovvero altri canali simili.

La Finanziaria 2008 ha, inoltre, previsto **specifiche sanzioni** per il mancato rispetto degli obblighi descritti. In particolare:

- il nuovo co. 3-bis dell'art. 6, D.Lgs. 471/1997, prevede a carico del **cedente che non integra il documento** di vendita con i dati del soggetti passivo che ha assolto l'imposta, la sanzione amministrativa pari al 20% del corrispettivo della cessione;
- la stessa sanzione è prevista in capo al soggetto che non riporta sul supporto fisico, con il quale è veicolato il mezzo tecnico, la denominazione e la partita Iva del soggetto passivo che ha assolto l'imposta;
- il cessionario soggetto passivo Iva al quale sia stato rilasciato un documento senza l'indicazione dei dati del soggetto che ha assolto l'imposta, o con indicazioni manifestamente non veritiere, è punito con la sanzione del 20% del corrispettivo dell'acquisto non documentato (la sanzione non si applica se il cessionario entro 15 giorni provveda a presentare all'Agenzia delle Entrate un documento contenente i dati relativi all'operazione irregolare);
- è prevista la **sospensione della licenza** nei confronti dei soggetti esercenti i posti e apparati pubblici di telecomunicazione e nei confronti dei rivenditori agli utenti finali dei mezzi tecnici, ai quali, nel corso di dodici mesi, siano state contestate tre distinte violazioni dell'obbligo di regolarizzazione dell'operazione di acquisto di mezzi tecnici.

Per **i mezzi tecnici** commercializzati o prodotti prima dell'1.1.2008, gli uffici non procedono all'applicazione delle sanzioni nei confronti dei cedenti che non abbiano rilasciato al cessionario il documento con l'indicazione della denominazione e della partita Iva del soggetto che ha assolto l'imposta monofase.

Gli operatori del settore sono tenuti a redigere un inventario analitico dei mezzi posseduti al 31.3.2008. In particolare l'**inventario analitico** doveva essere redatto entro il 31.5.2008, dal quale risulti:

- la quantità dei mezzi tecnici, o dei supporti fisici, distinti per valore facciale;
- i dati dell'operatore che ha prodotto o da cui sono stati acquistati tali mezzi tecnici o supporti fisici;
- i dati identificativi del soggetto che ha assolto l'imposta.

Le cessioni dei mezzi tecnici inventariati, a partire dall'1.4.2008, privi delle indicazioni richieste, sono accompagnate da un documento contenente la dizione «prodotto privo dei dati di cui all'art. 1, co. 158 e 159, della Legge 24.12.2007, n. 244, di cui all'inventario del 31 marzo 2008, e successivi aggiornamenti».

L'inventario deve essere **aggiornato mensilmente**, fino al 31.8.2008, riportando i dati dei mezzi tecnici venduti senza l'indicazione degli elementi previsti dalla norma e non già inventariati, né direttamente né da terzi. Oltre tale data possono circolare solo **mezzi tecnici o supporti fisici integrati** con i dati previsti dalla norma ovvero inventariati entro il 30.6.2008 ed accompagnati dal previsto documento.

ASSOCIAZIONI SPORTIVE DILETTANTISTICHE e ASSOCIAZIONI SENZA FINE di LUCRO

ASSOCIAZIONI SPORTIVE DILETTANTISTICHE: la L. 398/1991 [CFF ❶ 6595a] prevede che le associazioni **non** aventi **scopo di lucro**, affiliate alle Federazioni sportive nazionali o agli enti nazionali di promozione sportiva riconosciuti, che svolgono **attività** sportive **dilettantistiche**, se nel periodo d'imposta precedente hanno conseguito **proventi** da **attività commerciali non superiori** ad € **250.000** (limite introdotto dall'art. 90, co. 2, L. 27.12.2002, n. 289, in vigore dall'1.1.2003; in precedenza era € **185.924,48**), possono **optare** per l'applicazione dell'Iva (e delle imposte sui redditi) in modo **forfetario**.

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

Ai sensi dell'art. 90, co. 1, L. 27.12.2002, n. 289 (in vigore dall'1.1.2003), le disposizioni della L. 398/1991 si applicano **anche** alle **società sportive dilettantistiche** costituite in **società** di **capitali senza fine** di **lucro**.

ATTIVITÀ SPORTIVE DILETTANTISTICHE – FORMA della SOCIETÀ di CAPITALI SENZA FINE di LUCRO e di COOPERATIVE: ai sensi della L. 21.5.2004, n. 128, di conversione del D.L. 72/2004, le disposizioni per l'attività sportiva dilettantistica introdotte dall'art. 90, L. 289/2002 [CFF ❷ 8422f], che ha previsto la possibilità di svolgere l'attività anche nella forma giuridica di **società** di **capitali senza fine di lucro**, sono state modificate con effetto dal 23.5.2004. Le citate disposizioni prevedono che l'ente sportivo dilettantistico possa assumere anche la forma di **cooperativa**, che le società e le associazioni sportive dilettantistiche si debbano costituire con **atto scritto** (con gli elementi indicati dalla legge, tra cui la sede legale), nonché il **divieto** per gli **amministratori** di ricoprire la **stessa carica** sociale in altre società o associazioni dilettantistiche nell'ambito della **medesima federazione** sportiva o disciplina. Le società e associazioni che, al 23.5.2004, risultavano in possesso dei requisiti previsti (co. 18 dell'art. 90), possono **adeguare** la denominazione con deliberazione dell'assemblea dei soci.

ATTIVITÀ SPORTIVA DILETTANTISTICA – RICONOSCIMENTO da PARTE del CONI: il D.L. 28.5.2004, n. 136, conv. con L. 186/2004, conferma il **Coni** quale **unico organismo certificatore** dell'effettiva attività sportiva svolta dalle **società** e dalle **associazioni dilettantistiche**.
Il Coni trasmette ogni anno al ministero dell'Economia e delle Finanze – Agenzia delle Entrate l'elenco delle società e associazioni riconosciute, che, sulla base di questa certificazione, possono usufruire del trattamento fiscale previsto dall'art. 90, co. 1, 3, 5 e 7-12, L. 289/2002 [CFF ❶ 4486a] e [CFF ❷ 5997 e 8422f].

BANDE MUSICALI, CORI e COMPAGNIE TEATRALI AMATORIALI: ai sensi dell'art. 2, co. 31, L. 24.12.2003, n. 350 (in vigore dall'1.1.2004), le disposizioni contenute nella L. 398/1991 e le altre disposizioni tributarie riguardanti le associazioni sportive dilettantistiche si applicano **anche** alle **associazioni bandistiche** e **cori amatoriali**, **filodrammatiche**, di **musica** e **danza popolare legalmente riconosciute** e **senza fini di lucro**.

REGIME SPECIALE: prevede l'**esonero** dalla tenuta della **contabilità** (compresi i libri Iva) e l'assolvimento delle **imposte dirette** sulla base di un **coefficiente** di **redditività** pari al **3%** dei proventi per il periodo d'imposta successivo al 18.5.1999 (art. 25, co. 4, L. 133/1999, come modif. dall'art. 37, co. 2, lett. a), L. 342/2000). Precedentemente tale coefficiente era pari al 6% dei **proventi** (aggiungendo le plusvalenze patrimoniali) e del **regime speciale Iva** previsto per le **attività** di **intrattenimento** dall'art. 74, co. 6, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 274], il quale trova applicazione anche per i **proventi** percepiti in relazione ad attività **non** soggette all'**imposta** sugli **intrattenimenti** (es. per le prestazioni pubblicitarie), e che godono della **detrazione** Iva del 50% (C.M. 7.9.2000, n. 165/E).
Il **reddito imponibile** ai fini delle **imposte dirette** può essere **diminuito**, per un massimo di **2 eventi** all'**anno** e per un importo complessivo di € **51.645,69** per periodo d'imposta (D.M. 10.11.1999 [CFF ❷ 5783]), dei **proventi commerciali** conseguiti nello svolgimento di **attività connesse** agli **scopi istituzionali** (es. vendita di gadgets, cene sociali, lotterie, somministrazione di alimenti e bevande – C.M. 8.3.2000, n. 43/E) oppure dei **proventi** derivanti da **raccolte** di **fondi**, anche realizzate vendendo beni e servizi resi a fronte di offerte non commisurate all'effettivo valore del bene o del servizio (art. 25, co. 2, L. 133/1999, come modif. dall'art. 37, co. 2, lett. a), L. 342/2000).

IVA sugli INGRESSI degli SPETTACOLI SPORTIVI: **generalmente** si applica l'aliquota del **22%** prevista per le attività di spettacolo. Tuttavia, dall'1.1.2000, viene stabilita l'aliquota Iva del **10%** per gli **ingressi agli spettacoli sportivi fino** a € **12,91** in base all'art. 6, co. 11, L. 133/1999 [CFF ❶ 1696]. In pratica:
› per il prezzo d'ingresso al netto dell'Iva **fino a** € **12,91**, si applica l'Iva del **10%**;
› per il prezzo d'ingresso al netto dell'Iva **superiore a** € **12,91**, si applica l'Iva del **22%**.
Si ricorda che in base all'art. 12, co. 1, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 212] le **operazioni accessorie** alla prestazione relativa all'attività di spettacolo sono assoggettate alla **medesima aliquota** della **prestazione principale** (prestazione spettacolistica in questo caso).

INGRESSI GRATUITI: dall'1.1.2000 **non** sono **imponibili Iva** le prestazioni di servizi relative agli spettacoli e alle altre attività elencate nella Tabella C, D.P.R. 633/1972 rese ai possessori di titoli di accesso (biglietti) **gratuiti**. Gli organizzatori possono usufruire della non imponibilità Iva nel **limite massimo** del **5%** dei **posti totali disponibili**.

ADEMPIMENTI CONTABILI: dall'1.1.2001 gli adempimenti contabili e documentali sono disciplinati dall'art. 9, co. 3, D.P.R. 544/1999 [CFF ❶ 1708i], il quale prevede che le **associazioni sportive dilettantistiche** e i soggetti **assimilati** (associazioni senza scopo di lucro e pro-loco) devono **numerare** progressivamente e **conservare** le **fatture** di acquisto ai sensi dell'art. 39, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 239] ed **annotare**, anche con un'unica registrazione, entro il giorno **15** del **mese** successivo, l'ammontare dei **corrispettivi** e di qualsiasi provento conseguiti nell'esercizio di **attività commerciali**, con riferimento al mese precedente (nel modello di cui al D.M. 11.2.1997).

ESONERO da RICEVUTA e SCONTRINO: le cessioni e le prestazioni di questi soggetti, se optano per il regime forfetario, sono esonerate da **scontrino** e **ricevuta fiscale** (art. 1, co. 1, n. 15, D.M. 21.12.1992 [CFF ❶ 1204]); tuttavia le associazioni sportive dilettantistiche e i soggetti assimilati sono **obbligati** ad **emettere** dei **titoli** di **accesso** (biglietti) per le attività di **intrattenimento** e di **spettacolo** da esse poste in essere (C.M. 7.9.2000, n. 165/E). L'art. 33, co. 13, L. 388/2000, in vigore dall'1.1.2001, prevede per le suddette associazioni che hanno optato ai sensi della L. 398/1991 e per le associazioni di promozione sociale di cui all'art. 5, D.Lgs. 460/1997 [CFF ❶ 1615], un regime di **esonero** dall'obbligo di utilizzo dei **misuratori fiscali** (D.M. 13.7.2000 [CFF ❶ 4476a]) in base al quale tali associazioni **non** devono emettere **titoli** di **accesso** per le attività di **intrattenimento** organizzate **a favore** dei **soci**. Il D.P.R. 13.3.2002, n. 69, in vigore dal 19.6.2002, contiene il regolamento per la **semplificazione** delle **modalità** di **certificazione** dei **corrispettivi** costituiti dalle somme pagate per assistere alle manifestazioni sportive, mediante rilascio di **titoli** di **ingresso** o **abbonamenti** (in **alternativa** ai **titoli** di **accesso** emessi

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

secondo le modalità di cui al D.M. 13.7.2000). Il D.P.R. 69/2002 [CFF ❶ 1750a – 1750g] prevede che **non** sussista più l'obbligo di installazione dei **misuratori fiscali** al fine di certificare gli introiti derivanti da attività sportiva spettacolistica. Le semplificazioni introdotte dal D.P.R. 69/2002, riguardanti le modalità di certificazione dei corrispettivi per assistere a manifestazioni sportive dilettantistiche e in vigore dal 27.1.2003 (60° giorno successivo alla pubblicazione in Gazzetta Ufficiale dei prospetti SD/1, SD/2 e SD/3, approvati con Provv. Ag. Entrate 22.10.2002), sono rivolte alle **società** e alle **associazioni sportive dilettantistiche**:

a) riconosciute dal Comitato olimpico nazionale italiano (**Coni**) o dalle **Federazioni sportive nazionali**
b) riconosciute dagli **Enti** di **promozione sportiva**.

Tra i soggetti di cui sopra **rientrano** anche le **associazioni sportive** che si avvalgono del regime fiscale agevolato disposto dalla L. 16.12.1991, n. 398 [CFF ❷ 6595a]. Ai fini dell'applicazione del D.P.R. 69/2002 si devono rispettare le seguenti **condizioni**:

a) l'**attività sportiva** deve rientrare tra quelle indicate nella Tabella C del D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 557b];
b) l'**attività sportiva** deve essere **svolta** nell'**ambito** di **manifestazioni sportive dilettantistiche**.

I **versamenti non inferiori** a € **516,46** (importo fissato dall'art. 37, co. 2, L. 342/2000, in vigore dal 10.12.2000) a favore delle suddette associazioni, per **non** concorrere alla **formazione** del **reddito** imponibile, devono avvenire mediante **conto corrente bancario** o **postale** intestato all'associazione o **carte** di **credito** o **bancomat** (art. 4, D.M. 473/1999 [CFF ❷ 5787]).

TERMINI e MODALITÀ di VERSAMENTO: l'**Iva** va versata **trimestralmente**, utilizzando il **Mod. F24**, entro il giorno **16** del **secondo mese successivo** al trimestre di riferimento, con possibilità di avvalersi della **compensazione** di cui all'art. 17, D.Lgs. 241/1997 [CFF ❷ 7418].

MOMENTO IMPOSITIVO: le prestazioni sportive spettacolistiche si considerano **effettuate** nel momento del **pagamento** del **corrispettivo**. Di conseguenza, i titoli di ingresso e gli abbonamenti verranno rilasciati al **momento** del **pagamento**, **prima** dell'**ingresso** se **gratuiti**.

CERTIFICAZIONE dei CORRISPETTIVI per ATTIVITÀ di SPETTACOLO NON SPORTIVA: i corrispettivi ottenuti per **attività spettacolistiche non sportive** devono essere **certificati**, nel caso non sia obbligatoria la fattura, seguendo le disposizioni degli artt. 1 e 2, D.P.R. 696/1996 [CFF ❶ 1554i – 1554l].

ADEMPIMENTI SIAE – REGISTRI OBBLIGATORI: la **Siae deve**, in ogni caso, **certificare** la **dotazione iniziale** e le **successive integrazioni** dei **titoli di ingresso** e degli **abbonamenti** in dotazione alla società o all'associazione sportiva dilettantistica. Le **movimentazioni** dei titoli e degli abbonamenti devono essere **annotate** su **appositi prospetti** con **numerazione progressiva** per ciascun **anno solare**.

CONSERVAZIONE e CONSEGNA dei PROSPETTI: i prospetti in oggetto contrassegnati dalla Siae e conformi al modello approvato con provvedimento dell'Agenzia delle Entrate devono essere **tenuti** e **conservati** ai sensi dell'art. 39, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 239]. Una **copia** del singolo prospetto redatto e di quello annuale deve essere **consegnata** alla **Siae** ai fini dell'**espletamento** degli eventuali **controlli** di legge. Per i modelli dei **prospetti** per l'**annotazione** delle **movimentazioni** e delle rimanenze dei **titoli** di **ingresso** e degli **abbonamenti**, approvati con il Provv. Ag. Entrate 20.11.2002.

ATTIVITÀ OCCASIONALI: le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate dalle associazioni sportive dilettantistiche nell'ambito di **attività occasionali** e **saltuarie** sono **escluse** da **Iva**.

PERIODO d'IMPOSTA PRECEDENTE: come periodo rispetto al quale commisurare l'ammontare dei proventi commerciali, può essere assunto ai fini Iva (oltre che delle imposte dirette) quello coincidente con l'**esercizio sociale** dell'associazione (C.M. 11.2.1992, n. 1).

ASSOCIAZIONI SENZA FINI di LUCRO e PRO-LOCO: l'art. 9-bis, L. 66/1992, di conversione del D.L. 417/1991 [CFF ❷ 6631], ha stabilito l'applicabilità della L. 398/1991 a tutte le **associazioni senza fini di lucro** e alle **pro-loco** (vedi anche R.M. 20.4.1995, n. 100/E).

OPZIONE: vincolante per un **quinquennio**, è da esercitarsi con **comunicazione** alla **SIAE** competente in base al domicilio fiscale dell'associazione prima dell'inizio dell'anno solare per cui la stessa ha effetto, e all'**Ufficio Iva** con la **dichiarazione annuale** Iva successiva alla scelta (art. 9, co. 2, D.P.R. 544/1999 [CFF ❶ 1708i]).

CESSAZIONE: l'applicazione del regime speciale cessa per **revoca** dell'**opzione**, dopo un triennio, o per il **superamento nel corso** dell'anno del **limite** di proventi «commerciali», con effetto dal mese successivo a quello in cui sono venuti meno i requisiti agevolativi.

In particolare, al superamento del limite di ricavi di € 250.000, secondo la R.M. 7.11.2006, n. 123/E si possono avere **due diversi regimi tributari** nello **stesso** esercizio:

› il primo, che parte dall'inizio del periodo d'imposta e termina nel mese di superamento del limite, in cui il reddito imponibile, l'Iva e gli adempimenti contabili sono quelli previsti dal **regime agevolato** ex L. 398/1991;
› il secondo, che inizia dal mese **successivo** a quello in cui si è verificato il superamento, in cui trova applicazione il **regime ordinario**.

ESONERO da DICHIARAZIONE: i soggetti in regime speciale sono esonerati dall'obbligo della dichiarazione Iva.

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

IMPORTAZIONI

(artt. 67-70, D.P.R. 26.10.1972, n. 633 [CFF ❶ 267-270])

IMPORTAZIONI: sono imponibili in Italia anche se effettuate da **soggetti privati**.

Obbligati al pagamento dell'Iva sono il **proprietario** e, in solido, i **soggetti** per i quali la merce **è stata importata**. Con il termine **«importazioni»** si indica l'introduzione in Italia di beni che originano da Paesi extra-Ue che **non siano** già stati immessi in libera pratica in altro Paese membro della Ue oppure provenienti dai territori che si considerano esclusi dalla Ue in base all'art. 7, D.P.R. 633/1972.

Dall'1.1.2011 le merci importate nella U.E. devono essere precedute da una «dichiarazione sommaria di entrata» (ENS) prevista dalla Comunità in applicazione delle misure di sicurezza (vedi C.M. 30.12.2010, n. 19/D). Costituiscono importazioni (art. 67 [CFF ❶ 267]):

a) **immissione in libera pratica**, cioè l'introduzione in Italia di merci provenienti da **Paesi extra-Ue** per le quali **siano stati assolti** gli adempimenti e le formalità doganali .
La riscossione dell'Iva relativa a tali operazioni **è sospesa** se i beni sono destinati al trasferimento verso un altro Paese membro Ue, anche dopo l'esecuzione di lavorazioni previamente autorizzate dalla dogana (art. 67, co.2-bis, D.P.R. 633/1972). Per beneficiare della sospensione l'importatore fornisce il proprio numero di partita Iva, il codice Iva del cliente estero e, a richiesta, la documentazione attestante il trasferimento dei beni (art. 67, co.2-ter, D.P.R. 633/1972);

b) **operazioni di perfezionamento attivo su merci equivalenti i cui prodotti compensatori sono esportati prima dell'importazione delle merci non comunitarie**: il perfezionamento attivo (Reg. CEE 16.7.1985, n. 1999/85) è il **regime doganale** che consente di sottoporre a **lavorazione** nella Ue, **senza** pagamento dei **dazi** doganali, tasse equivalenti e prelievi agricoli, merci non comunitarie né in libera pratica, a condizione che siano **riesportati** i **beni** ottenuti dalla lavorazione (= prodotti compensatori). Tali operazioni possono avvenire prima dell'importazione delle merci da lavorare utilizzando merci comunitarie (= merci equivalenti) della stessa qualità e con le stesse caratteristiche delle merci che verranno successivamente importate.
In tal caso se l'esportazione del prodotto finale avviene prima di importare la merce si ha **imponibilità** Iva. Non sono invece imponibili le altre operazioni di perfezionamento attivo;

c) **ammissione temporanea di beni destinati ad essere riesportati senza lavorazione**: purché tali beni non fruiscano dell'esenzione totale da dazi in base alle norme comunitarie. L'ammissione temporanea di beni totalmente esenti da Iva non è imponibile;

d) **immissione in consumo** di beni provenienti da Monte Athos, Isole Canarie e Dipartimenti d'oltremare francesi;

e) **reimportazione di beni temporaneamente esportati fuori della Comunità economica europea**: va segnalato peraltro che in caso di reintroduzione di beni precedentemente esportati in via definitiva, effettuata dallo stesso soggetto esportatore, l'operazione non è soggetta a Iva se ricorrono le condizioni per la franchigia doganale (art. 68, co. 1, lett. d), D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 268], vd. infra paragrafo «Importazioni non soggette Iva»);

f) reintroduzione di beni precedentemente esportati in via definitiva: se però la reintroduzione viene effettuata dallo stesso soggetto esportatore non si ha imponibilità Iva, purché ricorrano le condizioni per la franchigia doganale (art. 68, co. 1, lett. d), D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 268]).

PERSONE FISICHE: come regola generale anche le importazioni effettuate da **privati** non imprenditori sono soggette all'Iva. Tuttavia in alcuni casi sono riconosciute delle franchigie dei diritti doganali, compresa Iva. In particolare **non** sono soggette ad Iva:

- le importazioni definitive di **piccole spedizioni** di beni prive di carattere commerciale (D.M. 5.12.1997, n. 489), escluse sempre le importazioni di mobili e oggetti destinati ad abitazioni secondarie e gli oggetti ed apparecchi scientifici, culturali, ecc.;
- le importazioni di generi di **consumo** effettuate da **passeggeri** nei limiti riconosciuti dal D.M. 16.12.1998, n. 500;
- le importazioni **gratuite** da privato a privato di beni di valore non eccedente € 45;
- le importazioni di beni personali a seguito di trasferimento della residenza all'interno della Ue, se autorizzato, previa richiesta alla Dogana competente (vedi Circ. Ag. Dogane 17.5.2002 e 29.10.2002).

MODALITÀ di APPLICAZIONE dell'IVA: l'imposta viene **accertata, liquidata e riscossa** all'atto di **ogni operazione** secondo le norme previste dalle **leggi doganali** in quanto l'Iva sulle importazioni è equiparata ai **diritti** di **confine** (art. 70, co. 1, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 270]).

La base imponibile è costituita dal **valore** dei beni importati determinato in base alle norme doganali, aumentato dei **diritti doganali** (esclusa l'Iva) e delle spese di **inoltro** (trasporto, ecc.) dei beni alla destinazione all'interno della Ue.

Si applica l'**aliquota** corrispondente al bene importato relativa alle **cessioni interne**. Il **momento impositivo** coincide con la **presentazione** in dogana della **dichiarazione** di importazione. L'imposta pagata è **detraibile** secondo le regole generali. Per le controversie e le sanzioni si applicano le disposizioni delle leggi doganali sui diritti di confine. L'**Iva** relativa all'**importazione** di **materiale** d'**oro** e **semilavorati** di purezza pari o superiore a 325/1000, nonché argento è **accertata** e **liquidata** nella **dichiarazione doganale**, ma va versata attraverso il meccanismo del **reverse charge** (vedi pag. 59 [REVERSE CHARGE]).

VIOLAZIONE dell'IVA all'IMPORTAZIONE: le violazioni in materia doganale sono disciplinate dagli artt. 282-343, D.P.R.

nunziospano63 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

23.1.1973, n. 43. L'Iva all'importazione viene accertata, liquidata e riscossa per **singola operazione**, mentre l'Iva interna viene liquidata per **masse** di **operazioni** dal contribuente che provvede anche a redigere la dichiarazione annuale.

DICHIARAZIONE DOGANALE : al fine di adempiere agli obblighi documentali relativi all'importazione è necessaria la presentazione, in dogana, della bolletta doganale, attraverso il formulario DAU (Documento Amministrativo Unico). Nella dichiarazione devono essere riportate, fra le altre, le **seguenti indicazioni**:

1. tipologia di dichiarazione: IM (importazione), nella casella 1 del DAU;
2. **identità** e **domicilio fiscale** del destinatario (casella 8);
3. luoghi di **origine**, di provenienza e di **destinazione** delle merci;
4. **quantità** e **natura** dei colli con le marche, sigle o cifre identificative;
5. **descrizione delle merci** con l'indicazione della posizione di tariffa, della qualità, della quantità del valore e di ogni altro elemento occorrente per la liquidazione dei diritti;
6. **importo** dei **singoli tributi** gravanti sulla merce e della **somma** da pagare o da garantire;
7. **altri dati** fra cui le condizioni di consegna, attraverso il codice Incoterm, da indicare nella Casella 20.

Per le istruzioni alla compilazione del DAU si rinvia alla Circolare 11.12.2006, n. 45/D.

PROCEDURE SEMPLIFICATE: il D.M. 1.2.2013 individua le procedure contabili e fiscali necessarie a dare applicazione all'istituto delle autorizzazioni uniche europee alle procedure semplificate per il regime di importazione: per gli adempimenti fiscali per le operazioni doganali non nazionali, il documento doganale emesso dall'autorità doganale dello Stato membro che ha rilasciato l'autorizzazione di cui all'art. 1, par. 13, Regolamento (Cee) 2454/93 per le operazioni doganali non nazionali, viene utilizzato dall'Ufficio doganale per determinare la base imponibile Iva ex art. 69, D.P.R. 26.10.1972, n. 633 e degli altri tributi che è tenuto a riscuotere in base alla legge. Ai fini dell'adempimento di obblighi o dell'esercizio di diritti derivanti dall'applicazione delle norme in materia di Iva, il documento doganale in questione svolge le funzioni di bolletta doganale.

IMPORTAZIONE di VEICOLI: in caso di importazione di **autoveicoli**, **motoveicoli** e loro **ricambi**, anche nuovi, l'immatricolazione è subordinata (art. 1, co. 10, D.L. 3.10.2006, n. 262) alla presentazione di apposita certificazione doganale attestante il pagamento dell'Iva in dogana o l'utilizzo del plafond. Sono escluse dall'obbligo le importazioni di veicoli **nuovi** provvisti di codice di **antifalsificazione**, provenienti dalle case costruttrici e destinati al mercato nazionale.

IMPORTAZIONE TEMPORANEA di MEZZI di TRASPORTO: con nota prot. 31094 dell'11.3.2015, l'Agenzia delle Dogane ha ricordato che il Regolamento di esecuzione (UE), n. 234 del 13.2.2015 ha modificato l'art. 561, paragrafo 2 del Regolamento CEE 2454/93. La disposizione, che riguarda i soggetti residenti UE che utilizzano mezzi di trasporto messi loro a disposizione da datori di lavoro residenti al di fuori dell'Unione europea, prevede che il lavoratore possa utilizzare il mezzo «a fini privati esclusivamente per effettuare il tragitto tra il luogo di lavoro e la propria residenza oppure per svolgere l'attività professionale prevista dal contratto stesso». La modifica normativa, tesa a limitare l'abuso dell'importazione temporanea di veicoli, si applica dall'1.1.2015.

IMPORTAZIONI NON SOGGETTE ad IVA: sono le importazioni (art. 68 [CFF ❶ 268]) di:

- **beni effettuate da esportatori abituali**. A tal fine è richiesta la presentazione in dogana di una dichiarazione di intento che possa riguardare anche più operazioni di importazione, fino a concorrenza del plafond che può essere utilizzato nell'anno di riferimento (R.M. 13.4.2015, n. 38/E). Per effetto dell'entrata in vigore delle disposizioni di cui all'art. 20, D.Lgs. 21.11.2014, n. 175, si ritiene superato l'orientamento della R.M. 27.7.1985, n. 355325, secondo cui si rendeva necessaria la presentazione di una singola dichiarazione d'intento per ogni importazione effettuata;
- **beni reintrodotti**, **senza** aver subito alcuna **lavorazione**, dallo **stesso soggetto** che li aveva **esportati**, purché ricorrano le condizioni per la **franchigia doganale** (reimportazione entro 3 anni dall'esportazione e «stato originario» delle merci);
- **navi**, **aeromobili**, **apparati motore** e altri beni non imponibili ex art. 8-bis [CFF ❶ 208a];
- **oro** da **investimento** o **argento** (in lingotti o grani, di purezza pari o sup. a 900 millesimi) purché i requisiti siano certificati in sede di dichiarazione doganale dell'importatore;
- **campioni gratuiti** di modico valore appositamente contrassegnati: su **ogni** campione ceduto deve essere apposto un contrassegno indelebile. La R.M. 3.4.2003, n. 83/E, nel commentare i requisiti richiesti per l'importazione senza Iva di campioni, ricorda che il concetto di «modico valore» non è normativamente definito e deve farsi riferimento agli usi commerciali;
- **beni** le cui cessioni sono **esenti** da Iva o **non** sono soggette ad **Iva** in base ad **accordi internazionali** di cui all'art. 72 [CFF ❶ 272] e le **importazioni** nei porti effettuate da **imprese** di **pesca marittima** dei **prodotti** della **pesca** allo stato naturale e dopo conservazione ai fini della commercializzazione, ma prima della consegna (vedi n. 27-sexies a pag. 46 [OPERAZIONI ESENTI]);
- **beni donati** ad **Enti pubblici**, **associazioni**, fondazioni con esclusive finalità di **assistenza**, beneficenza, educazione ecc., nonché a popolazioni colpite **da calamità naturali**;
- **gas** mediante un sistema di gas naturale o una rete connessa a tale sistema, ovvero di gas immesso da una nave adibita al trasporto di gas in un sistema di gas naturale o in una rete di gasdotti a monte, di **energia elettrica**, di **calore** o di **freddo** mediante reti di riscaldamento o di raffreddamento (lett. g-bis), sostituita con effetto dall'1.3.2012).

L'**importazione** di **pubblicazioni estere** effettuata da **biblioteche universitarie non** è soggetta ad **Iva** (art. 3, co. 7, D.L. 90/1990). Le importazioni effettuate da Amministrazioni dello Stato e da organizzazioni governative riconosciute per finalità **umanitarie** o nell'ambito di programmi di cooperazione allo sviluppo (L. 26.2.1987, n. 49 e D.M. 10.3.1988, n. 379) **non** sono soggette ad Iva.

ELENCHI OPERAZIONI con SOGGETTI BLACK LIST: l'art. 1, co. 1, D.L. 40/2010 prevede l'obbligo dall'**1.7.2010** di comunicare

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

in via telematica i dati relativi alle operazioni, comprese le **importazioni**, intercorse con soggetti domiciliati nei territori a fiscalità privilegiata contenute nei DD.MM. 4.5.1999 e 21.11.2001, esclusi Cipro, Malta e Corea del Sud. Si vedano i DD.MM. 30.3.2010 e 5.8.2010 (si segnala che con D.M. 18.11.2015 è stato soppresso il territorio di Hong Kong dalla lista di cui al D.M. 21.11.2001)e la C.M. 21.10.2010, n. 53/E.

Dal 27.2.2012 sono **escluse** dalla comunicazione le operazioni di importo fino a € **500** (art. 2, co. 8, D.L. 2.3.2012, n. 16).

Dall'**1.1.2015** la comunicazione ha cadenza **annuale**; il limite al di sotto del quale è previsto l'esonero da tale adempimento è fissato a € **10.000**.

Per le importazioni si deve fare riferimento all'importo risultante dalla bolletta doganale e non dalla fattura (C.M. 28.1.2011, n. 2/E).

nunziospano63 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

ESPORTAZIONI e OPERAZIONI ASSIMILATE

(artt. 8, 8-bis e 9, D.P.R. 26.10.1972, n. 633 [CFF ❶ 208-209])

ESPORTAZIONE: costituiscono esportazioni le cessioni eseguite mediante **trasporto** o **spedizione** dei beni **fuori dal territorio Ue**. Tra le esportazioni rientrano sia le operazioni di **esportazione definitiva** sia quelle di **esportazione temporanea** e di **riesportazione** (C.M. 19.12.1972, n. 33650). Ad esse **sono assimilate** le operazioni con Città del Vaticano, S. Marino e quelle effettuate in base a trattati internazionali (artt. 71 e 72, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 271 e 272]. L'esportazione può essere **diretta** o **triangolare**.

REGIME IVA – NON IMPONIBILITÀ: le cessioni all'**esportazione** (art. 8 [CFF ❶ 208]), le operazioni **assimilate** alle cessioni all'esportazione (art. 8-bis [CFF ❶ 208a]), le **prestazioni di servizi internazionali** o connesse agli scambi internazionali (art. 9 [CFF ❶ 209]), sono effettuate in regime di **non imponibilità**, cioè senza applicazione dell'Iva. Questo in relazione al principio della tassazione dei beni nel luogo dove essi sono **consumati** (in base al «principio di destinazione»). Le **importazioni** (**introduzione** nel territorio doganale italiano di **beni** provenienti da **Paesi extra-Ue**) da **chiunque** effettuate (società, ditte, enti, privati, ecc.), sono quindi **imponibili** ai fini Iva in Italia.

ONEROSITÀ delle CESSIONI: i requisiti necessari perché si abbia una cessione all'esportazione sono il **trasferimento** della **proprietà** (o di altro diritto reale) sul bene e l'**invio** dello stesso al di **fuori** del territorio comunitario. A differenza delle cessioni intracomunitarie non è richiesto il requisito della onerosità della cessione. Quindi anche le esportazioni a titolo gratuito sono non imponibili ai sensi dell'art. 8 se effettuate secondo le corrette procedure doganali.

PRESTAZIONI di SERVIZI ed ESPORTAZIONI: la **non imponibilità** delle esportazioni (art. 8 [CFF ❶ 208a]) riguarda solo le **cessioni di beni**, mentre le **prestazioni di servizi** possono essere imponibili, non imponibili o escluse da Iva. Qualora una prestazione di servizi comporti l'esportazione di beni destinati a fornire il servizio stesso, la **non imponibilità** è **limitata** a tali beni.

OPERAZIONI con l'ESTERO non IMPONIBILI

D.P.R. 633/1972	D.L. 331/1993 (1)
› esportazioni dirette (art. 8, lett. a) › cess. in Italia a import. esteri (art. 8, lett. b) › esportazioni triangolari (art. 8, lett. a) › esportazioni indirette (art. 8, lett. c) › operaz. assimilate alle esportaz. (art. 8-bis) › servizi internazionali (art. 9) › cessioni per la cooperazione con i PVS (L. 49/1987 [CFF ❶ 1021a] › operaz. con il Vaticano e S. Marino (art. 71) › operaz. in base a trattati internaz. (art. 72)	› cessioni intra-Ue (art. 41 [CFF ❶ 1262]) › operazioni triangolari (con 1° cedente nazionale) (art. 58 [CFF ❶ 1279] › operazioni di perfezionamento su beni nazionali destinati all'esportazione (art. 58[CFF ❶ 1279])

(1) Cessioni di beni intracomunitarie equiparate a quelle non imponibili, ma che seguono la speciale disciplina dettata per esse dal D.L. 331/1993, conv. con L. 427/1993 [CFF ❶ 1258 – 1281].

ADEMPIMENTI IVA: le esportazioni **concorrono** alla formazione del volume d'affari, devono essere **fatturate**, **registrate** e **dichiarate**. Anche se su tali operazioni **non** si applica l'Iva, la **detrazione** dell'Iva sugli acquisti non subisce limitazioni, anzi, è consentito all'esportatore in determinati casi l'acquisto di beni e servizi **senza l'applicazione** dell'Iva, nonché il rimborso o la compensazione del credito Iva anche infra annuale.

OPERAZIONI con PAESI a FISCALITÀ PRIVILEGIATA: le operazioni (cessioni e acquisti di beni, comprese le **esportazioni** e le **importazioni**, e/o le prestazioni di servizi rese o ricevute, comprese quelle che **non** si considerano effettuate in Italia per mancanza del requisito di territorialità) effettuate con soggetti residenti in Paesi a fiscalità privilegiata a decorrere dall'**1.7.2010** devono essere segnalate telematicamente all'Agenzia delle Entrate. Dal 13.12.2014 la comunicazione deve essere effettuata utilizzando il cd. «modello polivalente», (precedentemente doveva essere utilizzando il modello approvato con Provv. 28.5.2010). Dall'1.1.2015 la trasmissione della comunicazione ha cadenza annuale e riguarda le operazioni di importo superiore a € **10.000** (art. 21, D.Lgs. 175/2014). Sino al termine del 2014 le comunicazioni andavano trasmesse entro la fine del **mese successivo** a quello di effettuazione (trimestre successivo per operazioni **inferiori** a € **50.000** nei 4 trimestri precedenti).

Si considerano paesi a fiscalità privilegiata quelli indicati in almeno una delle liste contenute nei DD.MM. 4.5.1999 e 21.11.2001 (si segnala che con D.M. 18.11.2015 è stato soppresso il territorio di Hong Kong dalla lista di cui al D.M. 21.11.2001) con esclusione di **Cipro**, **Malta** e **Corea del Sud** (vedi D.M. 5.8.2010).

Si segnala altresì che l'art. 1, co. 142, L. 28.12.2015, n. 208 abrogando la disciplina di cui ai commi 10, 11, 12 e 12-bis, art. 110, D.P.R. 917/1986, ha riformato la disciplina relativa alla deducibilità, ai fini delle imposte dirette, dei componenti negativi relativi alle operazioni intercorse con imprese residenti o localizzate in Stati a regime fiscale privilegiato. In considerazione dell'evoluzione del quadro normativo (ivi comprendendo le citate semplificazioni di cui all'art. 21, D.Lgs. 175/2014), l'Agen-

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

zia delle Entrate, con Provv. 25.3.2016, n. 45144 ha stabilito di differire al 20.9.2016, il termine per l'invio della comunicazione dei dati relativi al 2015 delle operazioni effettuate nei confronti di soggetti residenti nei paesi a fiscalità privilegiata (la proroga ha trovato conferma nel Provv. 11.4.2016, n. 52425).

ESPORTAZIONI DIRETTE: sono le cessioni eseguite, anche tramite commissionari, con **trasporto** o **spedizione** dei beni a cura o a nome del **cedente** fuori dalla Ue (art. 8, co. 1, lett. a) [CFF ❶ 208]). Si considerano trasportati fuori dalla Comunità anche i **beni destinati** ad essere **impiegati nel mare territoriale** per la costruzione, la riparazione, la manutenzione, l'equipaggiamento e il rifornimento delle **piattaforme** di perforazione e sfruttamento e l'effettuazione dei relativi collegamenti.

DOCUMENTAZIONE dell'ESPORTAZIONE: in base all'art. 8, le esportazioni **dirette** devono risultare da un documento **doganale**, o da vidimazione da parte dell'ufficio doganale su una copia della **fattura** o della bolla di accompagnamento (per i prodotti soggetti a tale obbligo), o del **documento** di **trasporto**. Poiché la fattura deve essere **esibita** per l'effettuazione della pratica doganale **non** è possibile avvalersi della **fatturazione differita** in questo tipo di operazioni. Nelle operazioni triangolari o nei rapporti committente-commissionario, è quest'ultimo o il **primo cessionario** italiano (IT 1) a rivestire la qualifica di **esportatore**, mentre per il committente o per il primo cedente italiano (IT) la prova dell'avvenuta esportazione può essere data dal visto doganale sulla copia della fattura emessa, da fotocopia del documento doganale vistato (vedi C.M. 13.2.1997, n. 35/E), o dal documento di trasporto integrato.

DOCUMENTO di TRASPORTO: il **committente** nelle esportazioni tramite commissionario e il **primo cedente** nelle **triangolazioni** possono provare l'esportazione anche con il **D.d.t.**, purché venga **integrato** dall'ufficio doganale di **partenza** con l'indicazione dell'**uscita** dei beni dalla Ue (C.M. 13.2.1997, n. 35/E).

Il D.d.t. dovrà contenere (oltre i consueti elementi: numerazione progressiva, data, dati identificativi del cedente, del cessionario, dell'eventuale impresa di trasporto, natura, qualità e quantità dei beni ceduti) le seguenti specifiche indicazioni:

- destinazione **estera** dei beni;
- **tipo** di operazione (esportazione triangolare o tramite concessionario).

DOCUMENTAZIONE OBBLIGATORIA: il riconoscimento della **non imponibilità** richiede la prova dell'effettiva esportazione che può essere costituita solo dal **visto** di uscita dalla Ue rilasciato dalla **Dogana**. Si veda la C.M. 13.2.1997, n. 35/E in riferimento alle prove dell'esportazione.

Il Reg. CE 16.4.2009, n. 312 elenca la **documentazione** che dall'**1.7.2009** gli esportatori devono esibire nel caso in cui la dogana di arrivo **non** confermi a quella di partenza l'operazione.

Dall'**1.7.2009** trovano applicazione le ulteriori modifiche apportate al codice doganale di cui al Reg. CE 2454/93 (DAC) dai Reg. CE 30.4.2009, n. 414 e 16.4.2009, n. 312 che disciplinano tra l'altro le modalità di presentazione della **dichiarazione doganale** e introducono la **fase 2** del sistema ECS. In particolare dall'1.7.2009 coloro che effettuano operazioni doganali devono inserire nella documentazione il proprio Codice EORI (Economic Operator Registration and Identification) valido a livello comunitario. Il codice EORI è costituito per gli operatori dal numero di partita Iva preceduto dal codice «IT». Per le persone fisiche dal codice fiscale preceduto da «IT» (vedi Nota Ag. Dogane 17.6.2009 e 30.6.2009). Le procedure telematiche di invio della dichiarazione dall'1.7.2009 si applicano anche alle esportazioni abbinate al **transito** (vedi Circ. Dog. 23.6.2009, n. 15/D).

ESPORTAZIONI a MEZZO POSTA: le **esportazioni** di beni tramite il **servizio postale** sono regolate dal D.M. 22.1.1977. Possono essere effettuate a mezzo **stampe**, pacchetto postale o pacco postale.

CONSIGNMENT STOCK: l'invio di beni in Stati extra U.E. costituisce una cessione all'**esportazione** anche quando è effettuato in base ad un **contratto** di consignment-stock, cioè con **deposito** dei beni presso l'acquirente estero e trasferimento della proprietà all'atto del **prelevamento** dei beni da parte del cliente. L'Agenzia delle Entrate con R.M. 5.5.2005, n. 58/E ha precisato che l'esportazione si perfeziona, agli effetti del plafond, al momento del **prelievo** dei beni da parte dell'acquirente.

MERCE INVIATA in PROPRIO DEPOSITO: l'invio di beni ad un **proprio** deposito all'estero secondo la R.M. 58/E/2005 **non** costituisce un'esportazione in quanto non è operazione a titolo oneroso. La successiva cessione effettuata in un Paese estero si configura come operazione **fuori campo Iva** per mancanza del requisito territoriale (art. 7-bis, D.P.R. 633/1972).

MERCI ESPORTATE in REGIME «FRANCO VALUTA» ed EFFETTO TRASLATIVO POSTICIPATO: la R.M. 13.12.2013, n. 94, ha analizzato il caso di una società italiana che invia i propri beni (pompe personalizzate da inserire in macchinari) negli Usa in regime «**franco valuta**» per essere successivamente ceduti ad un cliente statunitense, il tutto sulla base dell'**impegno contrattualmente vincolante** assunto ab origine dalle parti.

In altri termini, similmente al contratto di consignment stock, le merci, stoccate in un **deposito** di una società controllata statunitense, di cui la società italiana ha la disponibilità in base ad un **contratto di locazione**, risultano vincolate, sin dall'inizio, all'esclusivo trasferimento in proprietà al cliente statunitense in rapporto alle proprie esigenze di approvvigionamento.

Con il prelievo delle pompe dal deposito per la consegna al cliente si realizza la **compravendita** e si concretizzano i presupposti per inquadrare l'operazione come **cessione all'esportazione** non imponibile ex art. 8, co. 1, lett. a), D.P.R. 633/1972. Pertanto, il **plafond** si costituirà nel momento e nella misura in cui le merci saranno **prelevate** dall'acquirente e fatturate dal fornitore.

Il collegamento tra i beni inviati all'estero in regime «franco valuta» e i beni ceduti secondo gli accordi contrattuali può essere dimostrato tramite l'annotazione in un apposito registro ex art. 39, D.P.R. 633/1972 delle spedizioni dei beni all'este-

nunziospano63 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

ro (indicando gli estremi del documento di esportazione) e tramite l'indicazione nella fattura di vendita, emessa alla consegna dei beni all'acquirente, dell'annotazione del registro relativa agli stessi prodotti.

LAVORAZIONI su MERCI da ESPORTARE: i beni destinati all'esportazione possono essere sottoposti in Italia, per **conto** del **cessionario non residente**, a **lavorazione**, **trasformazione**, **assiemaggio**, **adattamento** ad altri beni ad **opera** dell'esportatore o di terzi. L'esportazione può essere curata anche dalla impresa trasformatrice (C.M. 9.4.1981, n. 12/370205). Le **lavorazioni** (ai sensi dell'art. 9, co. 9, D.P.R. 633/1972) conservano la **non imponibilità** purché siano state richieste da un committente estero (R.M. 30.7.1990, n. 470074), anche se **diverso** dal cessionario non residente.

INVIO di BENI all'ESTERO per LAVORAZIONI: la C.M. 15.7.1999, n. 156/E precisa il regime Iva delle lavorazioni su beni nazionali, esportati temporaneamente, eseguite da **operatori** localizzati in Stati **extra-Ue**. Tali lavorazioni possono compiersi seguendo una delle tre procedure di seguito analizzate:

1. perfezionamento passivo,
2. esportazione definitiva senza trasferimento della proprietà e
3. esportazione definitiva con trasferimento della proprietà.

1. PERFEZIONAMENTO PASSIVO: il ricorso al metodo del perfezionamento passivo necessita del rilascio di un'**autorizzazione** da parte della **circoscrizione doganale territorialmente competente** e, per alcuni prodotti, da parte del **Ministero delle finanze** o altro ministero espressamente delegato. Ricevuta la domanda, per il rilascio dell'autorizzazione, l'autorità competente stabilisce il:

- **termine** entro il quale i prodotti compensatori devono essere **reimportati** nel territorio doganale della Comunità. Tale termine può essere prorogato su richiesta debitamente giustificata del titolare dell'autorizzazione;
- **tasso di rendimento** dell'**operazione** e, se occorre, modo di determinazione dello stesso.

Per tasso di rendimento si intende **quantità** o **percentuale** di **prodotti compensatori** ottenuta al momento del perfezionamento da una quantità determinata di merci in temporanea esportazione.

Sulla base dell'autorizzazione ricevuta l'operazione di perfezionamento si realizza:

- in fase di **esportazione** mediante la: **compilazione** del **Dau-Ex** (Documento amministrativo unico esportazioni); **determinazione** esatta del **valore** delle **merci**; **definizione** dei **diritti doganali** gravanti sui beni in uscita dal territorio doganale che verranno scomputati in fase di importazione; **presentazione** delle **merci** in dogana;
- in fase di **reimportazione** mediante la: **compilazione** del **Dau-Imp** (Documento amministrativo unico importazione); **rideterminazione** del valore dei beni compensatori. Nella determinazione del valore di tali beni si deve tenere conto delle **spese di carico**, **trasporto** ed **assicurazione** dal luogo dove sono state effettuate le attività di perfezionamento al luogo di introduzione nel territorio doganale comunitario; **rideterminazione** dei **diritti doganali**; **presentazione** delle **merci** in dogana.

Per approfondimenti sui regimi del perfezionamento attivo e passivo si veda anche la C.M. 20.8.2005, n. 55/D.

2. ESPORTAZIONE senza PASSAGGIO di PROPRIETÀ: questa procedura consente agli operatori economici interessati una più ampia **flessibilità operativa** rispetto alla più complessa procedura prevista per il sistema di perfezionamento passivo, soggetto a preventiva autorizzazione: ai fini Iva **non** si configura tuttavia come un'esportazione, mancando il requisito essenziale del trasferimento della proprietà e del relativo pagamento. L'operazione in oggetto si compie:

- in fase di **esportazione** mediante: **emissione** di una **lista valorizzata**, indicante le merci esportate, redatta su carta intestata dell'impresa esportatrice; **compilazione** del **Dau-Ex**; **invalidazione** da parte della dogana della **documentazione**, presentata dall'esportatore a corredo della dichiarazione di esportazione definitiva, con la dicitura «**Non valida ai fini dell'art. 8, del D.P.R. 633/1972**»;
- in fase di **importazione** mediante: **compilazione** del **Dau-Imp**; **determinazione** del **valore doganale** dei beni reimportati, comprensivo dell'**importo** del compenso fatturato per la **lavorazione** effettuata all'estero, del **valore** delle **merci esportate** in precedenza e degli **altri** eventuali **apporti** come prescritti dalla normativa doganale; **definizione** dei **diritti doganali**.

Al fine di vincere la presunzione di cessione in Italia la **lista valorizzata** deve essere **annotata** in un apposito **registro** tenuto ai sensi dell'art. 39 del D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 239]. In alternativa, può essere utilizzato il **documento** di **trasporto** o di **consegna** di cui all'art. 1, co. 3 del D.P.R. 472/1996 [CFF ❶ 1537a]. In tale ipotesi **non** è necessaria l'**annotazione** sul registro, poiché è possibile comprovare la movimentazione dei beni conservando, a norma dell'art. 39 del D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 239], idonea documentazione quale i documenti di trasporto, doganali, contabili (C.M. 16.9.1996, n. 225/E).

3. ESPORTAZIONI con PASSAGGIO di PROPRIETÀ: in questo caso si realizza la cessione all'esportazione avente i requisiti previsti nell'art. 8, co. 1, lett. a) del D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 208]; gli adempimenti da osservare per tale procedura sono:

- in fase di **esportazione**: **emissione** di **fattura**; **presentazione** del **Dau-Ex**; **passaggio** di **proprietà**; **pagamento** del **corrispettivo** pattuito per la merce trasferita soggetta a lavorazione;
- in fase di **importazione**: **presentazione** del **Dau-Imp**; **determinazione** del **valore doganale** della merce importata (definito dalle norme vigenti in materia doganale, aumentato dei diritti doganali dovuti, ad eccezione dell'Iva e delle spese d'inoltro fino al luogo di destinazione all'interno della Ue); **definizione** dei **diritti doganali**.

Ai fini Iva perché si configuri una cessione all'esportazione è indispensabile il verificarsi di tutte le seguenti condizioni: **trasferimento** del **diritto** di **proprietà** o di altro diritto reale di godimento; **pagamento** di un **corrispettivo**; **materiale uscita** dei beni dal territorio doganale comunitario.

Tali requisiti si ritengono rispettati anche nel caso in cui la cessione all'esportazione avvenga in base ad un contratto stipulato in **forma verbale** e che il pagamento avvenga con **compensazione finanziaria** tra le parti.

Per l'inquadramento delle operazioni di lavorazione di beni nazionali eseguite presso un operatore extracomunitario, con il relativo regime Iva, si veda tabella.

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

LAVORAZIONE di BENI NAZIONALI PRESSO OPERATORE EXTRA-UE			
Tipologia	**Descrizione**	**Importazione**	**Esportazione**
Perfezionamento passivo	Trasferimento di beni che vengono **sottoposti** a **lavorazione**, **e reintroduzione** di prodotti compensativi	Applicazione dell'Iva sulla **differenza** tra quella definita sui **beni esportati** e quella gravante sui **beni reintrodotti**	L'operazione **non** costituisce un'esportazione ai sensi dell'art. 8, lett. a) e quindi **non concorre** alla formazione del plafond Iva
Esportazione definitiva senza passaggio di proprietà	I beni vengono **trasferiti all'estero** per lavorazione **senza passaggio di proprietà**	Applicazione dell'Iva sul **valore doganale del bene** (come definito sopra), compresa la lavorazione	**Non concorre** alla formazione del plafond Iva
Esportazione definitiva con passaggio di proprietà	I beni **vengono** esportati con **passaggio di proprietà**	Applicazione dell'Iva sul **valore doganale del bene**, compresa la lavorazione	Costituisce operazione non imponibile ai sensi dell'art. 8, lett. a) che **concorre** alla formazione del plafond Iva

CONTRATTI di APPALTO: anche i beni ceduti all'estero in virtù di contratti di **appalto** costituiscono esportazioni (R.M. 6.10.1987, n. 416907). La C.M. 23.11.1998, n. 270/D precisa che la **reintroduzione** dei materiali esportati temporaneamente per l'esecuzione di lavori o per la produzione di beni e servizi avviene in **franchigia** (senza applicazione dell'Iva e dei dazi doganali), a condizione che tale reintroduzione avvenga entro 5 anni (prorogabili per giustificati motivi) dall'esportazione. **Stampi** ed **attrezzature** speciali addebitate al costo al cliente estero occorrenti per la produzione del bene esportato rientrano nella **non imponibilità**, costituendo un anticipo dell'intero prezzo di appalto (R.M. 4.1.1980, n. 412178), a condizione che gli stessi **vengano inviati** al cliente a lavoro eseguito (R.M. 18.2.1992, n. 500462).

ESPORTAZIONI TRIANGOLARI (art. 8, co. 1, lett. a) [CFF ❶ 208]): si considera **esportazione triangolare** la cessione eseguita mediante **trasporto** o spedizione all'estero dei beni a cura o a nome del primo cedente nazionale (**A**), su incarico del cliente residente **(B)** al cliente extra-Ue (**C**). In questo caso l'impresa **residente A** (= **fornitore**) cede un bene all'impresa **residente B** (= **acquirente intermedio**), che a sua volta rivende il bene all'impresa **non residente Ue C** (= **acquirente finale**). La triangolazione può avvenire anche mediante **commissionari** di A o B. Sia la cessione da **A** a **B** che quella da **B** a **C** sono **non imponibili**; ai fini del beneficio della non imponibilità in ambedue le operazioni occorre indicare in fattura che trattasi di «operazione non imponibile» (cfr. art. 21, co. 6, lett. b), D.P.R. 633/1972); la non imponibilità opera anche rispetto agli eventuali commissionari.

CARATTERISTICHE: la movimentazione delle merci è **unica** (da **A** a **C**); le cessioni non imponibili sono **due** (da **A** a **B** e da **B** a **C**). È essenziale che trasporto o spedizione siano effettuati, su **incarico** di **B**, (acquirente intermedio), a **cura** o **nome** di **A** (fornitore). In nessun caso il trasporto e la spedizione possono avvenire a cura o a nome di **B**. La triangolazione è consentita solo nell'ambito delle **cessioni di beni** e **non può essere utilizzata** per le prestazioni di servizi (R.M. 21.2.1990, n. 621268).

BOLLETTA di ESPORTAZIONE: la **bolletta doganale** deve essere **intestata** a **B**, in quanto l'**esportatore**, ai fini doganali, è il **cessionario** nei confronti del proprio cliente estero.
Tale fatto non pregiudica la non imponibilità della cessione da A a B, sempreché il primo cedente (A) comprovi di aver dato esecuzione alla medesima mediante trasporto o spedizione, anche tramite terzi, dei beni fuori del territorio comunitario.

TRIANGOLAZIONI con LAVORAZIONE: le operazioni triangolari possono riguardare beni oggetto di interventi di **perfezionamento**, cioè le lavorazioni, modificazioni, adattamenti, trasformazioni e riparazioni di beni. Questa operazione **è non imponibile**, ai sensi dell'art. 9, co. 1, n. 9), D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 209], **se** è **curata** dal **trasformatore** (fornitore A o da un terzo su incarico del cedente B) (C.M. 9.4.1981, n. 12). Non è, pertanto, **possibile** per il cessionario (**B**) **effettuare** le **operazioni** di **perfezionamento**.

CONDIZIONI per la NON IMPONIBILITÀ: la triangolazione **non** può essere considerata un'esportazione e non rientra nel regime di non imponibilità **quando** il **cessionario italiano** (**B**) (R.M. 4.3.1995, n. 51 e R.M. 13.8.1996, n. 178):
- **effettua** il **trasporto** con **mezzi propri**, in quanto lo stesso acquisisce la disponibilità materiale dei beni nel territorio nazionale;
- **stipula direttamente** il **contratto** di **trasporto**;
- **affida** a **terzi** il **servizio** di **trasporto**.

Se l'**incarico** al trasportatore o allo spedizioniere viene conferito dal primo cedente italiano (A), l'operazione triangolare mantiene la non imponibilità indipendentemente dal fatto che il **trasporto** sia **pagato** dal **cedente**(A) o dal**cessionario** (B) (R.M. 4.3.1995, n. 51/E). Vedi inoltre la R.M. 23.1.2009, n. 17/E per le operazioni triangolari in base a contratto **estimatorio**.

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

ESPORTATORI ABITUALI: agli esportatori e soggetti assimilati è consentito acquistare beni e servizi senza applicazione dell'Iva in relazione all'ammontare delle esportazioni dirette e operazioni assimilate effettuate in un determinato periodo di riferimento. Vedi a pag. 184 e segg. il capitolo [ACQUISTI in SOSPENSIONE d'IMPOSTA – ESPORTATORE ABITUALE]. Particolari regole di formazione ed utilizzo del plafond riguardano i soggetti che partecipano alle esportazioni triangolari (vedi pag. 185 [PLAFOND nelle OPERAZIONI TRIANGOLARI]).

TRIANGOLAZIONI EXTRA-UE: vedi nella Tab. C delle pagg. 209 e segg. [TRIANGOLAZIONI] la casistica Iva delle operazioni triangolari con intervento di un operatore italiano, un operatore comunitario e un operatore extracomunitario.

CESSIONI a NON RESIDENTI (art. 8, co. 1, lett. b) [CFF ❶ 208]): costituiscono **cessioni** all'**esportazione** anche le **cessioni** di **beni** a un **cessionario non residente** (cliente estero) che provvede a ritirare, direttamente o tramite terzi, i beni presso il cedente italiano, curando la successiva esportazione degli stessi. Tali esportazioni sono non imponibili se:

- l'**acquirente** è un **operatore economico** e non un consumatore finale;
- i beni sono esportati **senza** subire **lavorazioni** nel territorio nazionale;
- l'**esportazione** è eseguita **entro 90 giorni** dalla consegna dei beni al cessionario non residente.

Il mancato rispetto di tale termine fa **decadere** il beneficio della non imponibilità con sanzione a carico del cedente italiano (C.M. 25.1.1999, n. 23/E). Si rammenta al proposito il contenuto della R.M. 10.11.2014, n. 98/E, nella quale l'Agenzia delle Entrate, accogliendo l'orientamento della Corte di Giustizia europea (vd.sentenza 19.12.2013, causa C-536/12), afferma che il regime di non imponibilità si rende applicabile se il bene è esportato entro i 90 giorni, anche se il cedente ne acquisisce la prova oltre il termine di 30 giorni previsto per la regolarizzazione, e anche laddove il bene esca dal territorio nazionale dopo la scadenza del termine di 90 giorni, «purché sia acquisita la prova dell'avvenuta esportazione».

Non è possibile utilizzare tale tipo di esportazione per le cessioni di beni:

- destinati a **dotazione** o **provvista** di **bordo** di **imbarcazioni** o **navi** da **diporto**, di **aeromobili** da **turismo** o di qualsiasi **altro mezzo** di **trasporto** ad **uso privato**;
- a **turisti extracomunitari** che trasportano gli stessi nei **bagagli personali** (si applica l'art. 38-quater, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 238c]).

CESSIONI a ESPORTATORI ABITUALI (art. 8, co. 1, lett. c) [CFF ❶ 208]): sono **esportazioni indirette** quelle cessioni che pur effettuate, anche tramite commissionari, mediante **consegna** dei beni **nel territorio** dello **Stato** a clienti italiani, ai fini Iva sono considerate esportazioni. Costituiscono **esportazioni indirette** le:

- **cessioni** di **beni**, **diversi** dai fabbricati e dalle aree edificabili (l'esclusione riguarda anche gli acquisti di fabbricati in dipendenza di contratti di appalto, aventi per oggetto la loro costruzione, o di contratti di leasing – R.M. 12.7.1990, n. 470084), agli **esportatori abituali** che acquistano in sospensione d'imposta;
- **prestazioni di servizi** rese agli **esportatori abituali** che acquistano in sospensione d'imposta.

COOPERAZIONE con i PAESI in VIA di SVILUPPO: le **cessioni di beni** alle Amministrazioni dello Stato e alle organizzazioni non governative riconosciute che provvedono alla loro **esportazione** nell'ambito della **Cooperazione** con i **Paesi** in via di sviluppo (L. 49/1987 [CFF ❶ 1021a]) sono considerate operazioni **non imponibili**, ma **non formano** il plafond (vedi tabella a pag. 185 [COSTITUZIONE del PLAFOND]). Condizione **necessaria** per la non imponibilità di dette operazioni è che la **destinazione estera** dei beni risulti da **apposita dichiarazione** del destinatario della fornitura (D.M. 10.3.1988, n. 379 [CFF ❶ 1027a]). La fattura deve indicare gli estremi del decreto di riconoscimento della organizzazione non governativa. Se i beni vengono spediti **direttamente** all'estero dal fornitore, l'operazione rientra nella disciplina dell'art. 8, co. 1, lett. a), anziché in quella della L. 49/1987, e quindi concorre alla **formazione del plafond** (C.M. 22.10.1992, n. 61).

ACCONTI INCASSATI prima della SPEDIZIONE: sono non imponibili purché (R.M. 7.9.1998, n. 125):

- venga **emessa** e **registrata** fattura (non imponibile) al momento dell'incasso di **ciascun** importo;
- venga **emessa** e **registrata** fattura riepilogativa (non imponibile) al momento della spedizione della merce, con l'indicazione del **prezzo complessivo** e degli **estremi** di tutte le fatture emesse all'incasso degli acconti. La fattura riepilogativa può avere **saldo zero** se il prezzo è già stato interamente pagato in acconto oppure indicare solo il conguaglio se il prezzo pattuito è stato solo parzialmente corrisposto. Sulle fatture suddette occorre indicare che si tratta di «operazione non imponibile», (cfr. art. 21, co. 6, lett. b), D.P.R. 633/1972).

OPERAZIONI ASSIMILATE alle ESPORTAZIONI: si considerano operazioni «assimilate» alle esportazioni, ai sensi dell'art. 8-bis, a condizione che non costituiscano **cessioni** all'esportazione, le cessioni effettuate nel territorio dello Stato dei seguenti beni:

- **navi** adibite alla navigazione in **alto mare** e destinate ad attività **commerciali** o alla **pesca**; navi destinate alla **pesca costiera** o ad operazioni di **salvataggio** o assistenza in mare, oppure alla demolizione, escluse le unità da diporto; sono compresi anche i galleggianti antincendio, le gru galleggianti mobili, i pontoni di sollevamento, i pontoni posatubi o posacavi, le chiatte nonché le piattaforme e i galleggianti mobili o sommergibili destinati alla attività di ricerca e di sfruttamento del suolo marino;
- **navi militari** e da **guerra** (artt. 239 e 243 dell'ordinamento militare, D.Lgs. 15.3.2010, n. 66);
- **aeromobili**, compresi i satelliti, ad organi dello **Stato**;
- **aeromobili** ad imprese di navigazione aerea che effettuano prevalentemente trasporti internazionali; **apparati motori**, **componenti**, **parti di ricambio** di apparati motori, di navi e di aeromobili di cui ai punti precedenti;
- **dotazioni di bordo** compresi i containers (R.M. 13.10.1984, n. 426438) **e forniture** destinate a rifornimento e vettovagliamento. **Sono altresì considerate assimilate alle esportazioni le prestazioni di servizi** relative alle operazioni di cui

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

ai punti **precedenti**, alla demolizione di navi, locazioni, noleggi, carenaggi, costruzione e riparazione, ecc. e prestazioni destinate a sopperire direttamente ai bisogni delle navi e degli aeromobili. Sono escluse dal regime di non imponibilità le provviste di bordo delle navi adibite alla pesca costiera. A tal proposito l'Agenzia delle Entrate ha chiarito, con R.M. 1.2.2012, n. 10/E, che con il termine «provviste di bordo» si intende far riferimento solo ai beni destinati al «vettovagliamento, e non anche a quelli destinati al «rifornimento» dell'imbarcazione, dal momento che un'interpretazione estensiva della locuzione comporterebbe la sostanziale inapplicabilità del regime di non imponibilità per le navi adibite alla pesca costiera, in contrasto con l'art. 148 della Direttiva 2006/112/CE.

SOMMINISTRAZIONI a BORDO: se eseguite nell'ambito di trasporti internazionali sono **sempre non imponibili**. Quelle relative a trasporti nazionali sono **non imponibili** solo per la parte **non compresa** nel biglietto di trasporto (C.M. 16.6.1982, n. 51/390675).

DOTAZIONI di BORDO: se relative ad unità da diporto battenti bandiera **italiana**, anche di stazza superiore a 50 t, sono **imponibili** (R.M. 11.10.1985, n. 356649).

OPERAZIONI ASSIMILATE a SCAMBI INTRACOMUNITARI: il regime agevolato del settore navale ed aeronautico **trova applicazione** anche per gli scambi intra-Ue.

IVA – UNITÀ NAUTICHE in DOTAZIONE del CORPO FORESTALE dello STATO – REGIME APPLICABILE: l'Agenzia delle Entrate con la R.M. 24.10.2012, n. 97/E precisa che le **unità nautiche** in dotazione del **Corpo forestale** dello **Stato**, impiegate prevalentemente per il pattugliamento degli ecosistemi marini e delle acque interne, in quanto non adibite istituzionalmente ad operazioni di salvataggio o assistenza in mare, non possono usufruire del regime di non imponibilità Iva*ex* art. 8-bis, co. 1, lett. a), D.P.R. 633/1972. Diversamente, possono beneficiare del suddetto regime le unità nautiche del Corpo forestale dello Stato impiegate per un servizio di pubblica utilità che sia riconducibile ad operazioni di salvataggio o assistenza in mare.

SERVIZI INTERNAZIONALI o CONNESSI agli SCAMBI INTERNAZIONALI: i seguenti servizi, elencati dall'art. 9, co. 1, D.P.R. 633/1972 **[CFF ❶ 209]**, pur rientrando nella sfera di applicazione dell'Iva, beneficiano del regime di **non imponibilità**:

- **trasporti di persone** eseguiti parzialmente in Italia e all'estero, anche da più vettori, in base ad **unico contratto**, per la parte eseguita in Italia (la restante parte è fuori campo Iva). I trasporti che il vettore affida a subcontraenti per tratte **nazionali** sono invece imponibili (C.M. 3.8.1979, n. 26). Se i trasporti sono effettuati da operatori stranieri privi di stabile organizzazione, il committente nazionale deve emettere **autofattura** per la tratta nazionale (R.M. 27.7.1985, n. 355091). Per i **trasporti marittimi** la tratta italiana si determina forfetariamente pari al **5%** rispetto ad ogni singolo intero trasporto (C.M. 7.3.1980, n. 11/420390) e per quelli **aerei** tale forfetizzazione è del **38%** del tragitto del singolo volo internazionale (R.M. 23.4.1997, n. 89/E);
- la tratta **italiana** dei **trasporti** di **merci** in **esportazione**, in **transito**, in **importazione temporanea**; la tratta italiana dei trasporti di beni in **importazione definitiva** è non imponibile a condizione che i beni siano dichiarati in dogana «franco destino» e assoggettati ad imposta in base all'art. 69, D.P.R. 633/1972 **[CFF ❶ 269]** sul valore comprendente anche il costo del trasporto. I trasporti marittimi tra porti nazionali **non** costituiscono trasporti internazionali e, perciò, sono imponibili (R.M. 31.10.1983, n. 390427);
- **noleggi**, **locazioni** di navi, aerei, auto, vagoni, cabine-letto ecc. adibiti ai trasporti di persone, o beni di cui al punto precedente (in esportazione, transito, importazione) con le limitazioni ivi previste (corrispettivi dei noleggi o locazioni devono essere assoggettati ad imposta in base all'art. 69, co. 1, D.P.R. 633/1972);
- **servizi di spedizione** relativi ai trasporti di cui ai punti precedenti con le limitazioni ivi previste;
- servizi relativi alle **operazioni doganali**;
- servizi accessori relativi alle piccole spedizioni di carattere non commerciale e alle spedizioni di valore trascurabile di cui alle direttive 2006/79/CE e 2009/132/CE, a condizione che i corrispettivi dei servizi accessori abbiano concorso alla formazione della base imponibile ex art. 69, D.P.R. 633/1972, sebbene la stessa base imponibile non sia stata assoggettata ad Iva (disposizione in vigore dal 18.8.2015, a seguito dell'introduzione, da parte dell'art. 12, L. 29.7.2015, n. 115, del comma 4-bis, all'art. 9, D.P.R. 633/1972).
- servizi di **carico**, **scarico**, **trasbordo**, **manutenzione**, **stivaggio**, **disistivaggio**, **pesatura**, **misurazione**, controllo, refrigerazione, magazzinaggio, deposito, custodia ecc. di beni in esportazione, in transito, in temporanea importazione o in importazione definitiva, con le limitazioni previste alle pagg. prec.;
- **servizi** prestati in **porti, aeroporti, autoporti, scali ferroviari di confine** connessi **direttamente**al funzionamento e alla manutenzione degli impianti ovvero al**movimento** di **beni** o **mezzi** di trasporto, nonché i servizi resi dagli agenti marittimi raccomandatari. Sono **compresi** i servizi di **ristrutturazione** degli **impianti** già esistenti (pur se tali opere vengono dislocate, all'interno dei predetti luoghi, in sede diversa dalla precedente) e sono altresì compresi i servizi (resi in tali luoghi) relativi al **movimento** di **persone** e di assistenza ai mezzi di trasporto e i servizi di **carico**, **scarico**, **trasbordo** ecc. (vedi punto precedente), prescindendo dalla definitiva destinazione doganale dei beni (art. 3, co. 13, D.L. 90/1990 **[CFF ❶ 1086]**); secondo la R.M. 23.11.2000, n. 176/E sono invece imponibili le prestazioni di servizi, come il magazzinaggio e il trasporto dei bagagli, svolte nell'**esclusivo interesse** del committente. La R.M. 23.7.2002, n. 247/E ribadisce che la non imponibilità è riferita alle sole prestazioni di servizi e non si estende alle cessioni di beni. La successiva R.M. 14.11.2002, n. 355/E asserisce che la non imponibilità riguarda **solo** le operazioni effettuate nei confronti del committente e non anche alle imprese che effettuano lavori in subappalto;

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

› servizi di **intermediazione** relativi a beni in **importazione**, **esportazione** o **transito**, a **trasporti internazionali** di persone o beni, a **noleggi** e **locazioni** di cui al numero 3) dell'art. 9), nonché quelli relativi ad operazioni effettuate **fuori** dal territorio della Ue: per la non imponibilità delle intermediazioni su beni in esportazione vedi la Ris. 9.1.2008, n. 9/E e la Ris. 12.11.2008, n. 437/E;
› **cessioni di licenze** all'esportazione;
› servizi di **intermediazione** resi in nome e per conto di agenzie di viaggio in regime speciale art. 74-ter [CFF ❶ 274b] per prestazioni eseguite al di **fuori** della **Ue**;
› **manipolazioni** usuali eseguite nei depositi doganali, art. 152, co. 1, D.P.R. 43/1973;
› le **lavorazioni**, compreso il montaggio, assiemaggio ecc.; la **trasformazione**; le **riparazioni** ecc. (cioè i **trattamenti** previsti all'art. 176 del D.P.R. 23.1.1973, n. 43, T.U. delle leggi doganali) eseguiti su beni di provenienza estera **non** ancora **definitivamente** importati, nonché su **beni nazionali** o **nazionalizzati** o **comunitari** destinati ad essere **esportati** da o per conto del prestatore del servizio o del **committente non residente** nel territorio dello Stato (vedi R.M. 10.8.2007, n. 223/E). La R.M. 10.8.2007, n. 223/E ribadisce che la non imponibilità delle lavorazioni è soggetta alla **duplice** condizione che il bene lavorato sia esportato a cura e a nome del cedente e che il committente dell'operazione sia un soggetto **non** residente.

OPERAZIONI di CREDITO e FINANZIAMENTO: dall'1.1.2010 non costituiscono servizio internazionale le operazioni di **credito** o **finanziamento**, di **assicurazione**, riassicurazione, operazioni relative a **valute estere** aventi **corso legale**, ad **azioni**, **obbligazioni** o **altri titoli** non rappresentativi di merce (nn. da 1 a 4, art. 10 [CFF ❶ 210]), effettuate nei confronti di soggetti residenti **fuori** dalla **Ue** o relative a beni destinati ad essere **esportati fuori** dalla **Ue**. Dall'1.1.2010 tali operazioni sono **esenti** da Iva, ma consentono la detrazione dell'imposta (vedi art. 19, co. 3, lett. a-bis), D.P.R. 633/1972).

TRANSITO nei TRAFORI INTERNAZIONALI: dall'1.1.2003 non costituisce più un servizio internazionale. La R.M. 1.6.2005, n. 67/E consente l'applicazione dell'Iva nel Paese in cui avviene il **pagamento** del pedaggio e/o dell'abbonamento.

OPERAZIONI con la CITTÀ del VATICANO: sono assimilate alle cessioni **non imponibili** le cessioni eseguite mediante trasporto o consegna dei beni nel territorio dello Stato della Città del Vaticano (art. 71 [CFF ❶ 271]). Non risultano particolari modalità di prova dell'avvenuta cessione (le fatture vengono restituite con il timbro del Governatore Pontificio). Eventuali **acquisti** di beni provenienti dalla Città del Vaticano devono essere **autofatturati** (art. 17, co. 3, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 217]).

SCAMBI con S. MARINO: le operazioni con San Marino seguono criteri ed adempimenti **analoghi** a quelli vigenti nei **rapporti intracomunitari**, disciplinati dal D.M. 24.12.1993 [CFF ❶ 1290-1314]. Le **cessioni** di beni verso la Repubblica di San Marino sono, pertanto, **non imponibili** ai sensi degli artt. 8 e 71 del D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 208 e 271] (art. 4, D.M. 24.12.1993 [CFF ❶ 1293]).
Le operazioni con operatori economici di San Marino **non** comportano più l'obbligo di compilazione degli elenchi «black list», introdotti dal D.L. 40/2010, con decorrenza **24.2.2014** (D.M. 12.2.2014).

FATTURE per CESSIONI di BENI verso SAN MARINO: le **fatture** per vendite dall'Italia a San Marino devono (art. 1, D.M. 24.12.1993 [CFF ❶ 1290]):
› **indicare** il **codice fiscale identificativo** dell'**operatore** economico soggetto d'imposta di **San Marino** composto dalle lettere «**SM**» e seguito da **cinque cifre**;
› **essere emesse** in **quattro copie**, tre delle quali vanno consegnate o spedite all'acquirente che ne deve **restituire una** necessariamente con il **timbro** a **secco** dell'**Ufficio Tributario** di San Marino e con la marca apposta dallo stesso, perforata con l'indicazione della data, da allegare al documento di trasporto che accompagna i beni venduti.

EMISSIONE del DOCUMENTO di TRASPORTO: ai sensi dell'art. 2, D.M. 24.12.1993 [CFF ❶ 1291] i **beni** devono essere **accompagnati** da **documento** di **trasporto** o di **consegna** in tre copie (4 se il trasporto è tramite vettore). L'obbligo di emissione del documento di trasporto in tre copie si applica anche nel caso di fatture immediate (C.M. 16.9.1996, n. 225/E, paragrafo 2.5).

OBBLIGHI dell'OPERATORE ECONOMICO ITALIANO: l'operatore italiano deve:
› **indicare** nella **fattura** il **codice identificativo** fiscale dell'**acquirente sammarinese**;
› **annotare** nel registro delle fatture emesse a norma dell'art. 23, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 223] la **fattura di vendita**;
› **allegare** al **documento** di **accompagnamento** dei beni viaggianti l'**esemplare** della **fattura** ad esso **restituito** dall'acquirente;
› **indicare** il **ricevimento** dell'esemplare della fattura regolarizzato a San Marino in **nota** a **margine** della registrazione nel **registro** delle **fatture emesse**;
› **presentare** il **modello Intra 1**, compilato solo per la parte fiscale, qualora effettui anche cessioni verso altri Stati U.E.(R.M. 23.4.1997, n. 83/E).

MANCATO RICEVIMENTO della FATTURA REGOLARIZZATA: nel caso in cui l'operatore economico italiano **non riceva entro quattro mesi** dalla cessione dei beni la copia della **fattura** con la **marca** sammarinese dovrà fare apposita **comunicazione**:
› all'**Ufficio tributario** di **San Marino**;
› al proprio **Ufficio Iva**.
Effettuati i necessari controlli l'Ufficio tributario di San Marino comunica l'esito degli stessi all'operatore italiano e al-

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

l'Ufficio Iva territorialmente competente (art. 5, D.M. 24.12.1993 [CFF ❶ 1294]). Il ricevimento della fattura regolarizzata è importante per l'operatore italiano in quanto le cessioni verso San Marino concorrono alla formazione del plafond essendo assimilate alle esportazioni di cui all'art. 8, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 208].

VENDITE a PRIVATI di S. MARINO: secondo quanto dispone l'art. 18 del D.M. 24.12.1993, le cessioni di beni effettuate nei confronti di contribuenti italiani che non sono soggetti passivi ai fini Iva, sono generalmente assoggettate all'imposta **nel territorio della Repubblica di San Marino.** Alle cessioni di mezzi di trasporto nuovi, alle cessioni in base a cataloghi, per corrispondenza ecc., e alle cessioni a taluni tipi di Enti non soggetti Iva si applicano le particolari disposizioni degli artt. 19 e 20 del D.M. 24.12.1993.

ACQUISTI da SAN MARINO: le cessioni di beni da operatori di San Marino a soggetti italiani dotati di partita Iva possono essere assoggettate ad Iva di San Marino, che può essere detratta dall'operatore italiano. Nel caso di cessioni **senza** applicazione dell'Iva di San Marino l'operatore italiano deve procedere all'emissione di autofattura ai sensi dell'art. 17, co. 3, D.P.R. 633/1972 e deve comunicare all'Ufficio Iva competente gli estremi della registrazione della stessa autofattura sul registro acquisti e vendite. Le cessioni da San Marino nei confronti di soggetti italiani privi di partita Iva sono generalmente imponibili a San Marino. Vedi D.M. 24.12.1993 per gli adempimenti relativi alle operazioni che si considerano effettuate in Italia.

In luogo della comunicazione cartacea entro 5 giorni all'Agenzia delle Entrate competente per territorio degli acquisti, deve essere utilizzato il modello di comunicazione polivalente, da presentare in via telematica entro l'ultimo giorno del mese successivo a quello di annotazione dell'operazione nei registri (Provv. Ag. Entrate 2.8.2013, n. 94908).

TRATTATI INTERNAZIONALI: le agevolazioni previste da trattati e accordi internazionali che riguardano le imposte sulla cifra d'affari sono applicabili ai fini Iva (art. 72 [CFF ❶ 272]). Pertanto le **cessioni** di beni e le **prestazioni** di servizi realizzate in tale ambito sono **equiparate** a quelle degli artt. 8, 8-bis e 9: sono operazioni **non imponibili** e consentono il **recupero** dell'imposta assolta sugli acquisti. Le disposizioni dell'art. 72, D.P.R. 633/1972 si applicano inoltre alle operazioni effettuate nei confronti dei soggetti sotto elencati.

SEDI e RAPPRESENTANTI DIPLOMATICI e CONSOLARI: sono **non**imponibili le cessioni di beni e le prestazioni di servizi nei confronti di**sedi** e **rappresentanze diplomatiche** e **consolari**, nonché dei **rappresentanti** diplomatici e consolari e del **personale** tecnico-amministrativo in servizio presso le stesse, se appartenenti a **Stati esteri che riconoscano analoghi benefici alle sedi e ai rappresentanti diplomatici e consolari italiani**. La non imponibilità è **limitata** alle cessioni di beni e prestazioni di servizi di importo **superiore** a € **300** (€ 258,20 fino al 29.2.2012), al **netto** dell'Iva. Tale limite non si applica per i prodotti soggetti ad accise. I rappresentanti diplomatici dimostrano la propria qualifica e l'esistenza del requisito di reciprocità del loro Paese esibendo il Mod. 181 U.S. che dovrà essere conservato dal cedente. Per le operazioni effettuate nei confronti dei soggetti comunitari dovrà essere richiesto l'**apposito modello**, sottoscritto dal beneficiario e vistato dall'autorità competente dello Stato ospitante (vedi C.M. 1.8.2002, n. 62/E).

COMANDI MILITARI e SEDI NATO: tra le cessioni non imponibili rientrano anche le cessioni e prestazioni rese **nei confronti** dei Comandi militari degli Stati membri e quartieri generali militari internazionali e insediamenti della NATO, a **condizione** che si tratti di attività **necessarie** all'espletamento delle loro funzioni istituzionali. Sono comprese le somministrazioni di acqua ed energia (Nota 14.5.1994, n. III/6/0362).

UNIONE EUROPEA: le cessioni e le prestazioni, di importo superiore, al netto dell'Iva, a € **300** (€ 258,20 fino al 29.2.2012), all'Unione europea, alla B.C.E., B.E.I., altri organismi cui si applica il protocollo di cui alla L. 437/1966, **non** sono imponibili ai fini Iva. La non imponibilità si estende anche alle operazioni effettuate nei confronti di **imprese** ed **enti** che abbiano concluso con la Comunità contratti di **ricerca** o di **associazione** (per questi ultimi solo per la quota di partecipazione della Ue).

ALTRI ORGANISMI: sono **equiparate** alle esportazioni le cessioni e le prestazioni in favore dell'**ONU** e di sue istituzioni specializzate, dell'Istituto universitario europeo, della Scuola europea di Varese nelle loro funzioni istituzionali. Anche per tali enti l'agevolazione si applica per le operazioni di importo superiore a € **300**.

CESSIONI a TURISTI EXTRACOMUNITARI: in base all'art. 38-quater, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 238c], i soggetti domiciliati o residenti fuori della Comunità europea possono, rispettando le condizioni illustrate nei punti successivi, effettuare **acquisti di beni** in Italia **senza applicazione dell'Iva**.

SOGGETTI BENEFICIARI: lo sgravio o il rimborso dell'Iva ai viaggiatori stranieri è applicabile agli acquisti effettuati da soggetti privati che abbiano il **domicilio o** la **residenza** in un Paese **extra-Ue**, senza necessità della sussistenza **contemporanea** del domicilio e della residenza all'estero (R.M. 8.10.1997, n. 207/E). Fra i beneficiari rientrano quindi anche i **soggetti nazionali** o **comunitari** che, per qualsiasi motivo, abbiano **acquisito domicilio** o **residenza** in un **Paese extracomunitario** (C.M. 10.6.1998, n. 145/E).

DESTINAZIONE dei BENI: uso personale o familiare dell'acquirente. Rientrano tra l'altro tra tali beni: **abbigliamento**, **calzature**; **oggetti di arredamento**; **articoli sportivi**; **oggetti** di **oreficeria** e **gioielleria**; **apparecchi radio-televisivi**; **alimentari**; **giocattoli**; **computer**; **strumenti musicali**; **cosmetici**; **accessori** per **autoveicoli**; **prodotti alcoolici** e **vitivinicoli**.

Sono compresi anche i **beni** ad **uso** non esclusivamente personale del viaggiatore, ma anche di eventuali suoi **familiari non viaggiatori**. Comunque, i beni inclusi nelle categorie suddette, per usufruire dell'agevolazione in questione, devono anche essere**privi** di qualsiasi **interesse commerciale** (l'acquisto di 50 paia di scarpe da ginnastica con numeri diversi presume indubbiamente una finalità commerciale). Pertanto si **esclude** l'applicazione del **beneficio** di cui all'art. 38-quater ai **beni destinati** alla **commercializzazione** o all'**attività** dell'**impresa**, quali **beni strumentali** (R.M. 11.4.1997, n. 58/E).

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

IMPORTO MINIMO d'ACQUISTO: lo sgravio o il rimborso dell'Iva viene concesso ai viaggiatori extracomunitari che acquistano beni per un **importo minimo complessivo superiore a** € **154,94**, **comprensivo** d'**Iva**. Gli acquisti devono essere effettuati presso uno **stesso punto di vendita** e risultare da un'**unica fattura**.

FATTURAZIONE: il cedente nazionale può emettere:

- **fattura senza applicazione di Iva** (art. 38-quater, co. 1, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 238c]);
- **fattura con addebito di Iva** (art. 38-quater, co. 2, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 238c]). In questo caso il rimborso dell'imposta al viaggiatore estero sarà effettuato dal cedente italiano al ricevimento della fattura vistata dalla dogana di uscita. L'Iva sarà recuperata dal cedente mediante annotazione di una **nota di variazione** sul registro acquisti.

Sulla fattura devono essere **espressamente indicati**:

- prima del visto doganale, gli **estremi** del **passaporto** o **altro documento equipollente** che l'acquirente è tenuto ad esibire al cedente all'atto dell'effettuazione dell'acquisto;
- l'annotazione, in fattura, della dicitura «operazione non imponibile» con l'eventuale indicazione del **riferimento** all'art. 38-quater, co. 1, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 238c] nel caso di fattura emessa senza addebito dell'Iva (cfr. art. 21, co. 6, lett. b), D.P.R. 633/1972).

DETRAZIONE dell'IVA sugli ACQUISTI: le cessioni di cui all'art. 38-quater consentono la detrazione dell'Iva sugli acquisti come le altre cessioni non imponibili (R.M. 5.5.1998, n. 37/E), ma **non** concorrono a costituire il plafond degli esportatori abituali, **né** rientrano tra le operazioni che consentono, ai sensi dell'art. 30, co. 3, lett. b), il **rimborso** dell'Iva periodica o annuale.

USCITA dei BENI dal TERRITORIO COMUNITARIO: per beneficiare della non imponibilità dell'art. 38-quater i beni acquistati in Italia dai viaggiatori extracomunitari sono trasportati **fuori** del **territorio doganale comunitario entro il terzo mese successivo** a quello di effettuazione dell'operazione, direttamente nel bagaglio personale del passeggero.

Secondo le disposizioni IATA (International air transport association) richiamate dalla C.M. 3.12.1998, n. 280/D, per **bagagli personali** si possono intendere:

1. **bagagli a mano**: insieme di oggetti personali che il viaggiatore può portare con sé nella cabina dell'aeromobile;
2. **bagagli appresso** (o di stiva): pluralità di colli che il viaggiatore affida alla compagnia aerea;
3. **bagagli non accompagnati**: i beni personali affidati alla compagnia aerea e ritirati presso l'**aerostazione arrivi merci**.

Tale tipologia di bagaglio personale configura un **contratto** di **trasporto aereo** perfezionato mediante l'emissione della cd. **lettera di trasporto aereo** (**LTA**), compilata dalla compagnia aerea dietro istruzioni del mittente.

Tale procedura viene utilizzata per il trasporto di beni aventi dimensioni notevoli, peso elevato o sottoposti a particolari obblighi e formalità extradoganali (piccoli mobili, computer, apparecchi radio-televisivi, ecc.). Al bagaglio non accompagnato può essere attribuito il beneficio di cui all'art. 38-quater, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 238c] se:

- la **lettera** di **trasporto aereo** (LTA) riporta gli **estremi** del **passaporto** del **viaggiatore** e la **descrizione** della **merce**. Tali dati devono coincidere con quelli indicati sulla fattura del cedente italiano;
- le **dogane** collocate negli aeroporti **appongono** sull'originale della fattura emessa dal cedente italiano e presentata insieme alla LTA il **visto** di **uscita** dal territorio comunitario.

VISTO DOGANALE: la fattura relativa alle operazioni di cui all'art. 38-quater, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 238c], deve essere **vistata** dall'**ufficio doganale** di **uscita** dalla **Ue** (ufficio doganale nazionale o di altro Stato membro). **Non** è riconosciuto valido il visto apposto da **altre autorità** o **organismi** quali ad esempio la dogana di importazione, Consolati ed Ambasciate italiane all'estero, ecc.

RESTITUZIONE della FATTURA: la fattura vistata dall'ufficio doganale di uscita dalla Comunità deve essere restituita al cedente italiano **entro il quarto mese successivo** a quello di **effettuazione** dell'**operazione**, anche se interviene, tra cedente e cessionario, una banca o altro intermediario.

In caso di **mancata restituzione** del documento o di **restituzione** del documento **privo** del **visto doganale**, il cedente nazionale deve provvedere a **regolarizzare** la fattura senza Iva **entro un mese** dalla scadenza del suddetto termine (art. 26, co. 1, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 226]).

COMMERCIO all'INGROSSO: la R.M. 7.9.1998, n. 126 dispone che le vendite all'ingrosso effettuate a viaggiatori extracomunitari possono usufruire della non imponibilità Iva prevista dall'art. 38-quater, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 238c] se:

- i commercianti all'ingrosso hanno ottenuto l'iscrizione al REC e anche l'**autorizzazione amministrativa** per il **commercio** al **dettaglio**;
- la **vendita** dei beni è effettuata in **appositi locali distinti** da quelli destinati alla vendita all'ingrosso.

EXPO 2015 – REGIME di NON IMPONIBILITÀ: la C.M. 7.7.2015, n. 15/E ha fornito ulteriori chiarimenti rispetto a quelli già contenuti nella precedente C.M. 7.8.2014, n. 26/E relativamente alle questioni sulla fiscalità che hanno interessato l'evento «Expo – Milano 2015». In particolare nel documento si chiarisce che il particolare regime di non imponibilità di cui all'art. 10, co. 5 dell'Accordo BIE (Accordo fra il Governo Italiano e il Bureau International des Expositions) si applica agli acquisti di beni e servizi, nonché alle importazioni effettuate dai «Commissariati Generali di Sezione» (id est la struttura del cd. Partecipante Ufficiale). Pertanto si considerano non imponibili gli acquisti di beni e servizi per la costruzione del Padiglione (escluse le operazioni connesse al vettovagliamento e arredo degli spazi adibiti allo svolgimento delle attività commerciali), la locazione di immobili destinati ad accogliere i partecipanti dello Stato estero alla manifestazione, l'acquisto di autovetture destinate all'utilizzo nell'ambito delle finalità istituzionali. Al contrario sono da ritenersi imponibili gli acquisti di beni e servizi destinati ad attività commerciali, come, ad esempio, quelli relativi a prodotti alimentari destinati alla rivendita presso il Punto di ristoro del Padiglione.

nunziospano63 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

ACQUISTI in SOSPENSIONE d'IMPOSTA – ESPORTATORE ABITUALE

FINALITÀ: al fine di evitare il formarsi di un eccessivo credito Iva che finirebbe con il penalizzare le imprese con rilevanti cessioni all'esportazione e operazioni assimilate, i soggetti Iva che effettuano le operazioni **non imponibili** riepilogate nella sottostante tabella per **più** del **10%** del volume d'affari, possono acquistare senza applicazione di Iva determinati **beni e servizi** per un ammontare (cosiddetto **plafond**) pari alla somma di tali operazioni **registrate** nell'anno solare o nei 12 mesi precedenti.

ESPORTATORI ABITUALI: lo «status» di **esportatore abituale** sussiste se le operazioni di cui sopra:

- **superano il 10% del volume d'affari** dell'anno solare o dei dodici mesi precedenti;
- sono **registrate** nell'anno solare o nei dodici mesi precedenti, anche relativamente a fatture di **acconto** o a fatture emesse **anticipatamente**.

L'importo delle operazioni di esportazione **registrate** nel periodo di riferimento **costituisce il plafond nel cui limite l'esportatore può acquistare** o **importare** senza applicazione dell'Iva. L'art. 2, co. 2, L. 28/1997 [CFF ◗ 1562] ha **uniformato** le regole per la **qualificazione** di esportatore con quelle della **costituzione** del plafond: in entrambi i casi si fa riferimento alle **operazioni registrate**.

N.B.: nell'ammontare del plafond non devono essere considerate tutte le operazioni non imponibili, ma solo quelle riepilogate nella tabella che segue.

Non vi rientrano quindi, ad esempio, le cessioni agli **esportatori abituali**, né quelle a **viaggiatori extracomunitari** (38-quater), né le cessioni di beni non comunitari, né immessi in libera pratica di cui all'art. 7, co. 2 [CFF ◗ 207].

OPERAZIONI che CONCORRONO al PLAFOND

Operazioni	Riferimento normativo
Esportazioni › dirette a cura del cedente › dirette a cura del cessionario estero › triangolari (*)	 art. 8, co. 1, lett. a), D.P.R. 633/1972 [CFF ◗ 208] art. 8, co. 1, lett. b), D.P.R. 633/1972 [CFF ◗ 208] art. 8, co. 1, lett. a), D.P.R. 633/1972 [CFF ◗ 208]
Cessioni verso San Marino e Città del Vaticano	art. 71, D.P.R. 633/1972 [CFF ◗ 271]
Cessioni alle ambasciate, rappresent. diplomatiche, ecc.	art. 72, D.P.R. 633/1972 [CFF ◗ 272]
Operazioni assimilate alle esportazioni	art. 8-bis, co. 1, D.P.R. 633/1972 [CFF ◗ 208a]
Servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali	art. 9, co. 1, D.P.R. 633/1972 [CFF ◗ 209]
Cessioni intracomunitarie dirette e triangolazioni comunit.	art. 41, D.L. 331/1993 [CFF ◗ 1262]
Cessioni intracomunitarie o esportazioni di beni prelevati da depositi Iva	art. 50-bis, co. 4, lett. f) e g), D.L. 331/1993 [CFF ◗ 1271a]
Cessioni intracomunitarie di prodotti agricoli	art. 51, co. 3, D.L. 331/1993 [CFF ◗ 1272]
Triangolazioni nazionali non soggette Iva	art. 58, co. 1, D.L. 331/1993 [CFF ◗ 1279]
Margini non imponibili nel regime dei beni usati	art. 36 e segg., D.L. 41/1995 [CFF ◗ 1445]
(*) Vedi a pag. seg. [PLAFOND delle OPERAZIONI TRIANGOLARI] le particolari modalità di computo del plafond nelle operazioni triangolari.	

OPERAZIONI che NON CONCORRONO al PLAFOND

Operazioni	Riferimento normativo
Cessioni di beni extra Ue non immessi in libera pratica	art. 7, co. 2, D.P.R. 633/1972 [CFF ◗ 207]
Cessioni ad esportatori abituali	art. 8, co. 1, lett. c), D.P.R. 633/1972 [CFF ◗ 208]
Cessioni a viaggiatori extra-comunitari	art. 38-quater, D.P.R. 633/1972 [CFF ◗ 238c]
Cessioni di beni in transito	art. 21, co. 6, D.P.R. 633/1972[CFF ◗ 221]
Cessioni di beni destinati a depositi Iva	art. 50-bis, co. 4, D.L. 331/1993[CFF ◗ 1271a]
Cessioni ad organismi dello Stato per cooperazione	D.M. 10.3.1988, n. 379 [CFF ◗ 1027a]
Prestazioni fuori Ue per agenzie di viaggio	art. 74-ter, D.P.R. 633/1972 [CFF ◗ 274b]
Operazioni in regime del margine per i beni usati per la parte residua a quella non imponibile	art. 36 e segg., D.L. 41/1995 [CFF ◗ 1445]

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

FORNITORE dell' ESPORTATORE ABITUALE: il fornitore di esportatori abituali o di operatori intracomunitari, che in base alla dichiarazione d'intento ricevuta emette nei loro confronti fatture non imponibili, può a sua volta trovarsi in notevole credito di Iva per effetto di tali cessioni. Questo soggetto, però, può recuperare tale credito solo chiedendo il **rimborso** o effettuando la **compensazione** con altre imposte e tributi **annuale** e/o **infrannuale**, ricorrendone i presupposti. In ogni caso,**non** può, per effetto di tali operazioni, beneficiare del plafond.

PRESTAZIONI ESCLUSE da IVA: dall'**1.1.2010** le **prestazioni** di servizio rese da imprese o professionisti italiani a committenti esteri identificati ai fini Iva nel proprio Stato sono in genere **escluse** da Iva ai sensi dell'art. 7-ter, D.P.R. 633/1972. Per effetto di tale modifica legislativa quelle prestazioni che in precedenza beneficiavano della **non imponibilità Iva** ai sensi dell'art. 40, co. 9, D.L. 331/1993 (come le lavorazioni intracomunitarie) o dell'art. 9, D.P.R. 633/1972 e che ora sono **escluse** da Iva **non** concorrono più alla formazione del plafond degli esportatori abituali. Dal 7 marzo 2012 è stata introdotta la possibilità di accedere ai rimborsi trimestrali per i soggetti che effettuano in un trimestre solare **lavorazioni** su beni **mobili** materiali, prestazioni di **trasporto** di **beni**, relative intermediazioni e prestazioni accessorie e le altre prestazioni elencate dall'art. 38-bis, co. 2, per **più** del **50%** del totale delle operazioni attive.

COSTITUZIONE del PLAFOND: oltre che per l'acquisizione della qualifica di esportatore abituale, anche per la quantificazione dell'ammontare del plafond disponibile per acquisti in sospensione va fatto riferimento alle **operazioni registrate** ai sensi dell'art. 23, D.P.R. 633/1972 **[CFF ❶ 223]**. Pertanto l'ammontare del plafond disponibile coincide con le risultanze contabili e con i dati evidenziati nella dichiarazione annuale Iva. L'**emissione anticipata** di fattura o l'emissione di fattura a fronte di **pagamento anticipato** di corrispettivi per esportazioni non ancora materialmente effettuate concorrono sia alla formazione del plafond che alla qualifica di esportatore abituale nell'anno in cui sono emesse e registrate.

RETTIFICA di OPERAZIONI ATTIVE: l'effettuazione di **rettifiche** in **diminuzione** dell'ammontare di operazioni rientranti nel plafond riduce l'ammontare del plafond anche se **non** si sia emessa la nota di credito che non è obbligatoria. A questo proposito la C.M. 27.2.2003, n. 8/D dell'Agenzia delle Dogane ha precisato che le note di credito emesse in anno **successivo** all'operazione originaria non riducono il plafond dell'anno in cui sono emesse, ma vanno ricondotte «per competenza» all'anno a cui sono riferite le originarie esportazioni. Si profila quindi la possibilità di splafonamenti retroattivi causati dalla diversa annualità di riferimento per le esportazioni e per le rettifiche di precedenti esportazioni. Le fatture integrative (o note di debito la cui emissione è obbligatoria) aumentano il plafond dell'anno di **competenza** solo se sono emesse nello **stesso anno** della fattura originaria; se emesse nell'anno **successivo** aumentano il plafond dell'anno **precedente**; se emesse in anni successivi al primo, non possono più essere utilizzate ai fini del plafond (Circ. Ag. Dogane 27.2.2003, n. 8/D).

PLAFOND nelle OPERAZIONI TRIANGOLARI: per quanto concerne le esportazioni e le cessioni intracomunitarie **triangolari** e quelle realizzate tramite **commissionari** la C.M. 9.4.1981, n. 12 precisa che:

- per il **primo cedente nazionale** (**IT**) **tutte** le **fatture** emesse ai sensi dell'art. 8, co. 1, lett. a), D.P.R. 26.10.1972, n. 633 si computano come base per la **creazione** del **plafond** di esportatore abituale;
- il **cessionario nazionale** (**IT 1**) può disporre di un **duplice plafond**. Ipotizzando l'acquisto da IT per 80 e la rivendita all'estero per 100 si determina un:
  1. **plafond incondizionato** pari a 20 (differenza tra il corrispettivo delle vendite all'estero e quello degli acquisti nazionali) utilizzabile **senza alcun vincolo** di destinazione;
  2. **plafond condizionato** di 80 pari all'ammontare degli acquisti nazionali poi esportati, il cui **utilizzo** è **vincolato** all'acquisto di altri beni da **esportare** nello stato originario **entro sei mesi** dalla consegna.

Il **plafond** da **indicare** in dichiarazione Iva è quello **complessivo** (condizionato e non condizionato), fermo restando l'obbligo di **utilizzo differenziato** dello stesso.

OPERAZIONI ASSIMILATE alle ESPORTAZIONI: l'acquisto di beni e di servizi senza pagamento dell'Iva può essere effettuato, ricorrendone le condizioni, anche da coloro che effettuano **operazioni assimilate all'esportazione** (art. 8-bis [CFF ❶ 208a]) e **servizi internazionali** (art. 9 [CFF ❶ 209]).

UNICITÀ del PLAFOND: per le imprese che effettuano **congiuntamente** attività di **esportazione** (art. 8 [CFF ❶ 208]), **assimilate** all'**esportazione** (art. 8-bis [CFF ❶ 208a]) e **servizi internazionali** (art. 9 [CFF ❶ 209]) il requisito di esportatore abituale si determina **sommando** i corrispettivi delle **diverse attività**. Il **plafond unico** può essere utilizzato, indipendentemente dal tipo di operazioni che lo hanno determinato (distinguendo fra plafond libero e vincolato).

BENI e SERVIZI ACQUISTABILI con il PLAFOND: il plafond può essere utilizzato per **acquistare** o **importare** senza applicazione dell'Iva **beni** e **servizi**. Poiché è stato eliminato dalla norma ogni riferimento all'intento, da parte dell'operatore economico, di esportare i beni acquistati, ne consegue che la sospensione d'imposta si estende anche (C.M. 10.6.1998, n. 145/E) all'acquisto di:

- **beni ammortizzabili** (macchinari e altri beni strumentali);
- **beni acquistati** in **leasing**;
- **beni** e **servizi** di qualsiasi natura (indipendentemente dalla loro inerenza o meno con l'attività agevolata).

Nella C.M. 10.6.1998, n. 145/E è stato chiarito che, in ogni caso, non è possibile utilizzare il plafond per l'acquisizione di fabbricati in leasing, dal momento che la disposizione di cui all'art. 8, co. 1, lett. c), D.P.R. 633/1972 esclude espressamente dal beneficio le cessioni di fabbricati, e, dunque, l'esclusione deve estendersi anche alle acquisizioni per il tramite di locazione finanziaria (vd. paragrafo seguente).

ACQUISTI ESCLUSI dal PLAFOND: non possono essere acquistati in sospensione Iva i beni e servizi ad **Iva oggettivamente indetraibile**, anche per effetto del **pro-rata**. Inoltre non è ammesso l'utilizzo del plafond per l'**acquisto** di **fabbricati**ed**aree fabbricabili**, nonché per l'acquisizione di **fabbricati**, mediante **contratti** di **appalto**, aventi per oggetto la loro

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

costruzione, o di **leasing**, in quanto si realizza un effetto equivalente a quello dell'acquisto (R.M. 12.7.1990, n. 470084 e R.M. 11.11.1991, n. 465194 e C.M. 10.6.1998, n. 145/E). Sembra, invece, **legittimo** l'utilizzo del plafond per le fatture emesse per canoni di **locazione** di un **fabbricato**.

PLAFOND UTILIZZABILE in caso di OPERAZIONI ESENTI: qualora l'impresa effettui oltre che operazioni imponibili anche operazioni **esenti**, nel calcolo del pro-rata di detrazione si deve **tenere conto** anche degli **acquisti in sospensione** (C.M. 3.8.1979, n. 25).

MODALITÀ di UTILIZZO del PLAFOND: le operazioni di **acquisto** vanno considerate ai fini dell'utilizzo del plafond **non** con riferimento alla data di registrazione delle relative fatture o bollette doganali, ma secondo le regole previste dalla Legge Iva per la effettuazione delle operazione: si deve pertanto tener conto anche degli acquisti per i quali non siano ancora ricevute le fatture. Il **ricevimento** di **note** di **credito** da parte dei fornitori **riduce** l'ammontare del plafond utilizzato **solo** se la nota di credito è emessa nell'anno dell'operazione di riferimento. Il ricevimento di note di debito (o di fatture integrative) **aumenta** invece l'utilizzo del plafond relativo all'anno dell'operazione di riferimento.

REGIME SPECIALE per l'AGRICOLTURA: in base all'art. 13, co. 2, L. 413/1991 [CFF ❶ 1110] i contribuenti in regime speciale per l'agricoltura dell'art. 34, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 234] **non** possono acquistare beni e servizi in sospensione Iva utilizzando il plafond. Agli stessi spetta il recupero dell'Iva «teorica» sulle esportazioni e operazioni assimilate, determinata applicando la percentuale di compensazione sull'imponibile delle esportazioni.

PLAFOND FISSO: è costituito dalle **esportazioni**, dalle cessioni **intracomunitarie** e operazioni assimilate **registrate** nell'**anno solare precedente**.

PLAFOND MOBILE: è costituito dalle operazioni di esportazione o intracomunitarie **registrate** nei **12 mesi precedenti** a quello di riferimento, ferma restando la **costanza** dello «status» di esportatore abituale (superamento in ognuno dei mesi interessati del rapporto esportazioni e operazioni assimilate sul volume d'affari). È ammesso l'utilizzo del plafond mobile dopo **almeno un anno** dall'inizio dell'**attività** d'impresa (art. 1, co. 1, lett. a), D.L. 746/1983 [CFF ❶ 992]).

PLAFOND MOBILE – ESEMPIO

La società Alfa decide a Aprile 2016 di applicare il sistema di plafond mobile. La stessa esamina le operazioni verso l'estero registrate o soggette a registrazione nei 12 mesi precedenti:

Mese 2015/2016	Apr.	Mag.	Giu.	Lug.	Ago.	Set.	Ott.	Nov.	Dic.	Gen.	Feb.	Mar.	**TOT.**
Esportazioni	100	150	70	100	120	13	170	100	120	140	120	130	1.450

ESPORTAZIONI	UTILIZZI

› Ad aprile 2016 effettua acquisti in sospensione d'imposta per 300 euro ed esportazioni per 80 euro. All'inizio di maggio deve ricalcolare il plafond disponibile:
a) undici mesi precedenti (1.450 – 100) + mese aprile 2016 (80) = 1.430;
b) utilizzo nei 12 mesi precedenti pari a 300 euro, dati dal solo mese di aprile;
c) plafond ancora disponibile = 1.430 - 300 = 1.130.

› Durante il mese di maggio 2016 Alfa effettua acquisti in sospensione d'imposta per 400 euro ed esportazioni per 110. All'inizio di giugno la stessa deve ricalcolare il plafond disponibile:
a) (1.430 - 150 + 110) = 1.390;
b) utilizzo nei 12 mesi precedenti pari a (300 aprile 2016 + 400 maggio 2016) = 700; c) plafond ancora disponibile = (1.390 – 700) = 690,
e così via di mese in mese.

› Occorre sottolineare che nell'esempio riportato si è supposto che Alfa abbia iniziato a utilizzare l'agevolazione concessa agli esportatori abituali solo ad aprile. È evidente che qualora gli acquisti in sospensione d'imposta fossero già in essere da tempo, nella determinazione degli utilizzi occorre espungere il 12º mese di utilizzo e tener conto di quelli del mese appena concluso. Anche nel caso di plafond mobile l'utilizzo è legato al concetto di effettuazione dell'operazione di acquisto o importazione e non alla sua registrazione.

CALCOLO del PLAFOND MOBILE: va **effettuato** prendendo in considerazione la differenza tra le esportazioni e gli utilizzi degli **ultimi 12** mesi. In pratica, come risulta dall'esempio, per la **determinazione** del plafond disponibile all'**inizio** di ciascun mese, l'**ammontare** delle **esportazioni** va calcolato **sottraendo** le esportazioni del mese divenuto tredicesimo e **sommando** le esportazioni del mese precedente. L'ammontare degli **utilizzi** va decurtato dell'importo corrispondente alle esportazioni del mese divenuto tredicesimo.
La differenza costituisce il plafond disponibile.

PASSAGGIO da un METODO all'ALTRO: è consentito soltanto all'inizio dell'anno solare (R.M. 10.7.1986, n. 356859); in caso di variazione della scelta fra plafond mobile e fisso si applicano le seguenti regole:
› **da plafond mobile a plafond fisso**: dal plafond disponibile all'inizio dell'anno si **sottrae** quello **creato** nell'anno stesso e già **utilizzato**;
› **da plafond fisso a plafond mobile**: il **plafond disponibile** all'inizio dell'anno è pari alle **operazioni registrate** nell'**anno** solare **precedente**.

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

SUPERAMENTO del PLAFOND: è la **violazione** che si realizza quando vengono effettuati acquisti in regime di non imponibilità **oltre** il **limite** del **plafond disponibile**. La sanzione prevista per tale violazione dall'art. 7, D.Lgs. 471/1997 va dal **100%** al **200%** dell'Iva non assolta.

REGOLARIZZAZIONE: la C.M. 12.6.2002, n. 50/E, ha ribadito la possibilità (già prevista nella C.M. 17.5.2000, n. 98/E) di regolarizzare gli acquisti effettuati oltre il plafond, avvalendosi di **due** distinte modalità.
Prima possibilità: richiesta al fornitore di emissione di una nota di variazione ai sensi dell'art. 26, D.P.R. 633/1972, per l'Iva originariamente non addebitata. La sanzione e gli interessi per la regolarizzazione dell'operazione fanno comunque capo all'impresa committente (esportatore abituale). **In alternativa** l'esportatore abituale può regolarizzare l'infrazione, senza coinvolgere il fornitore, utilizzando la seguente procedura:
- **emissione** di un'**autofattura** contenente gli estremi di ciascun fornitore, il numero di protocollo delle fatture ricevute e il relativo ammontare eccedente il plafond, nonché l'imposta che avrebbe dovuto essere indicata. L'autofattura **deve** essere **emessa**, in **duplice esemplare** per essere presentata al competente Ufficio Iva, secondo la procedura prevista dall'art. 6, co. 8, D.Lgs. 471/1997 [CFF ❶ 1621] per regolarizzare gli acquisti senza ricevimento di fattura;
- **versamento** a mezzo di modello F24 dell'**Iva** dovuta sugli acquisti eccedenti il plafond, aumentata degli **interessi legali maturati** dalla data in cui è stata commessa la violazione, utilizzando il codice tributo del mese in cui si è commessa la violazione. La C.M. 50/E/2002 consente, in alternativa, di conteggiare tale importo a **debito** nella **liquidazione periodica** relativa al mese o trimestre in cui è stata emessa l'autofattura;
- **versamento**, oltre che dell'imposta, anche della **sanzione** ridotta mediante ravvedimento ex art. 13, D.Lgs. 18.12.1997, n. 472 (con codice tributo 8904, cfr. C.M. 50/E/2002);
- **annotazione** dell'**autofattura** in questione nel registro degli acquisti, al fine di potere computare in detrazione l'imposta in essa evidenziata;
- evidenziazione in dichiarazione annuale del debito Iva derivante dal ravvedimento per evitare una **doppia detrazione** dell'imposta (sia tra gli acquisti che tra i versamenti; vd. al proposito C.M. 12.3.2010, n.12, paragrafo 3.7).

TRASFERIMENTO dello STATUS di ESPORTATORE ABITUALE: può avvenire in conseguenza del verificarsi di operazioni di ristrutturazione aziendale secondo le modalità di seguito illustrate.

AFFITTO di AZIENDA: in base all'art. 8, co. 4, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 208], al fine del trasferimento del beneficio di acquistare beni o servizi in sospensione d'imposta dal locatore all'affittuario è necessario che:
- il **contratto** di **affitto preveda espressamente** il **trapasso** dei **rapporti giuridici attivi** e **passivi** dalla società locatrice a quella conduttrice (R.M. 24.5.1986, n. 356733 e Cassazione, Sent. 20.10.2011, n. 21772);
- venga data **comunicazione** con lettera raccomandata **entro 30 giorni** all'**Ufficio** competente per territorio oppure venga compilata l'apposita sezione prevista nei modelli di variazione dati.

CONFERIMENTO di AZIENDA: le **condizioni** a cui è subordinato il trasferimento del plafond nel caso di **conferimento** di **azienda** sono **analoghe** a quelle disposte per l'**affitto** di **azienda**.
Il conferitario dell'azienda (o del ramo aziendale) può usufruire del beneficio della non imponibilità all'Iva per gli acquisti e servizi nonché per l'importazione di beni, utilizzando il plafond realizzato dall'impresa conferente se prosegue nell'attività esercitata e subentra nei rapporti giuridici (sia attivi che passivi) relativi alle aziende ricevute (R.M. 21.4.2008, n. 165/E e R.M. 14.12.2011, n. 124/E).
Per cui il **subingresso** in tutti i **diritti** ed **obblighi** della **cedente** alla **cessionaria** fa assumere a quest'ultima la **qualifica** di **esportatore abituale** (R.M. 5.7.1989, n. 590157).
La R.M. 16.1.1996, n. 16/E precisa che **non** sussistono i **presupposti** perché possa riconoscersi al conferitario la veste di esportatore abituale se l'atto di conferimento **non** è stato oggetto di **comunicazione** all'**Ufficio**, competente territorialmente. Inoltre, la risoluzione suddetta **esclude** il **trasferimento** del **plafond** nel caso in cui il conferente si **assuma** l'**obbligo** del:
- **pagamento** dei **debiti** (anche imposte arretrate) e **oneri previdenziali** per il personale o quant'altro;
- **rimborso** dei **debiti** inerenti all'**esercizio** dell'**azienda** ceduta **anteriormente** al **trasferimento** (art. 2560 c.c.).

SCISSIONE: il plafond si **trasferisce** alla **beneficiaria**, previa **comunicazione** all'Ufficio Iva (art. 16, co. 10, lett. d), L. 537/1993).

CESSIONE di AZIENDA: valgono le stesse condizioni del conferimento, ovvero **deve essere espressa** tale condizione nell'atto di cessione (R.M. 15.1.1996, n. 16).

FUSIONE: l'incorporante o la società risultante dalla fusione possono utilizzare il plafond costituito in capo ad una delle società partecipanti alla fusione (R.M. 23.1.1976, n. 620828).

OBBLIGHI dell'ESPORTATORE ABITUALE: l'art. 20, D.Lgs. 21.11.2014, n. 175 (decreto «Semplificazioni fiscali») ha previsto a partire **dall'1.1.2015** l'**invio telematico obbligatorio** delle **lettere d'intento**, con le quali gli **esportatori abituali** manifestano la volontà di effettuare **acquisti** o **importazioni senza** applicare l'**Iva**. In particolare, il soggetto che intende acquistare beni e servizi senza applicazione dell'Iva, in quanto in possesso dello status di esportatore abituale, deve:
- trasmettere telematicamente all'Agenzia delle Entrate la dichiarazione d'intento;
- scaricare la ricevuta di avvenuta trasmissione;
- stampare la dichiarazione trasmessa unitamente alla ricevuta;
- inviare la documentazione stampata al proprio cedente o prestatore.

Quanto alle vecchie modalità, la procedura prevedeva che gli esportatori abituali che intendessero effettuare acquisti o importazioni senza applicazione all'Iva, fossero soggetti ai seguenti obblighi:
- consegna o spedizione ai fornitori della **dichiarazione d'intento** e sua annotazione entro 15 gg. in apposita sezione dei registri fatture emesse o corrispettivi oppure in un apposito **registro** delle dichiarazioni d'intento;

nunziospano63 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

› **annotazione mensile** dell'utilizzo del plafond;
› compilazione del quadro VC nella dichiarazione Iva.

Fino all'11.2.2015 è stato possibile l'invio delle dichiarazioni con le **vecchie modalità; peraltro** nel caso in cui gli effetti fossero stati anche successivi a tale data, si rendeva necessario, **dal 12.2.2015,** procedere alla trasmissione in via telematica delle dichiarazioni.

ESONERO dalla DICHIARAZIONE d'INTENTO: per le operazioni **assimilate** alle esportazioni (art. 8-bis [CFF ❶ 208a]), per gli acquisti **intracomunitari** e per i **servizi internazionali** (art. 9 [CFF ❶ 209]), è previsto l'**esonero** dalla dichiarazione d'intento per l'utilizzazione del plafond (art. 42, co. 2, D.L. 331/1993 [CFF ❶ 1263]).

CARATTERISTICHE delle DICHIARAZIONI d'INTENTO: la dichiarazione d'intento può essere emessa in riferimento a:
› **singola operazione**;
› **acquisti fatti** dalla **data** della **richiesta fino ad una data** che non può essere successiva al 31 dicembre dell'anno di riferimento;
› **acquisti fino** ad un **massimale di valore**.

Per le **importazioni in sospensione d'imposta non** è più necessaria la presentazione della dichiarazione d'intento in dogana per **ogni operazione** così come previsto dalla R.M. 27.7.1985, n. 355235. Nella R.M. 13.4.2015, n. 38/E è stato infatti precisato che, a seguito dell'entrata in vigore della nuova procedura di trasmissione telematica delle dichiarazioni d'intento di cui al D.Lgs. 175/2014 (cd. decreto «Semplificazioni») e con la condivisione della banca dati contenente le lettere d'intento inviate all'Agenzia delle Entrate, ora nella disponibilità dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, la dichiarazione d'intento **può** anche **essere trasmessa** alla **dogana** per una **serie di operazioni nel periodo di riferimento** (a condizione che non venga superato un determinato ammontare da utilizzarsi nell'anno di riferimento). I chiarimenti della R.M. 38/E/2015 hanno condotto a una revisione delle istruzioni al modello per le dichiarazioni d'intento, che prevedono che l'operatore possa compilare campi differenti a seconda della scelta effettuata: comunicazione della sola operazione o comunicazione delle operazioni fino a concorrenza di uno specifico ammontare.

ANNOTAZIONI sull'UTILIZZO del PLAFOND: è stato **soppresso** dall'**1.1.2002** l'obbligo di **annotare**nel registro fatture emesse, nel registro corrispettivi, ovvero nello speciale registro delle dichiarazioni d'intento (vedi sopra),**l'ammontare di riferimento** delle esportazioni e quello degli acquisti in sospensione Iva relativi al **secondo mese** precedente, al fine di evidenziare l'ammontare del **plafond** disponibile e l'utilizzazione dello stesso. In caso di **richiesta** dell'Amministrazione, tuttavia, gli esportatori abituali devono fornire, analiticamente per ogni mese, i dati relativi alle esportazioni, operazioni assimilate e intracomunitarie e agli acquisti e importazioni effettuati in sospensione d'imposta, fino al secondo mese precedente alla richiesta.

DICHIARAZIONE ANNUALE IVA: l'**utilizzo** mensile del plafond e l'esistenza del requisito di **esportatore abituale** devono risultare dal quadro VC della dichiarazione annuale Iva.

RICEVUTA di TRASMISSIONE DICHIARAZIONI d'INTENTO: a decorrere **dall'1.1.2015**, avvenuta la trasmissione, il soggetto che ha presentato la dichiarazione deve scaricare la ricevuta, disponibile nella sezione «Ricevute» tra i servizi fiscali con registrazione del sito dell'Agenzia delle Entrate.

Successivamente, i soggetti incaricati alla trasmissione telematica hanno l'obbligo di rilasciare al dichiarante la copia della dichiarazione inviata, nonché copia della ricevuta rilasciata dall'Agenzia delle Entrate che costituisce prova dell'avvenuta presentazione. A sua volta il dichiarante deve consegnare al cedente o prestatore la dichiarazione d'intento, escludendo il quadro «A», e la relativa ricevuta. Il cedente o prestatore che effettua cessioni o prestazioni in regime di non imponibilità Iva prima di aver ricevuto, da parte del cessionario o committente, la dichiarazione di intento, e di aver riscontrato telematicamente l'avvenuta presentazione all'Agenzia delle Entrate, è sanzionabile ai sensi dell'art. 7, co. 4-bis, D.Lgs. 18.12.1997, n. 471.

Sino al 31.12.2015, era applicabile, in capo al cedente o prestatore, la sanzione dal 100% al 200% dell'imposta. A decorrere dal 1.1.2016, in virtù del disposto di cui all'art. 15, D.Lgs. 24.9.2015, n. 158, la cui decorrenza è stata anticipata al 1.1.2015, per effetto dell'art. 1, co. 133, L. 28.12.2015, n. 208 (Legge di Stabilità 2016), il cedente o prestatore è punito con una sanzione amministrativa da € 250 a € 2.000.

MODELLO di DICHIARAZIONI d'INTENTO: il Provv. Agenzia Entrate 11.2.2015 ha apportato alcune modifiche al modello di dichiarazione d'intento, approvato con il Provv. Agenzia Entrate 12.12.2014, che deve essere predisposta dagli esportatori abituali che intendano acquistare o importare beni e servizi senza applicazione dell'Iva. Le modifiche interessano anche le relative istruzioni e le specifiche tecniche per l'invio telematico.

DICHIARAZIONI d'INTENTO «PRECOMPILATE»: in data 4.12.2015 l'Agenzia delle Entrate ha reso disponibile il software 1.1.3 del 3.12.2015, grazie al quale gli esportatori abituali possono importare nelle dichiarazioni d'intento tutti i dati contenuti nel frontespizio di una dichiarazione già compilata, raggruppando più dichiarazioni in un unico file; in questo modo è possibile l'invio di più lettere d'intento in un'unica soluzione.

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

OPERAZIONI INTRACOMUNITARIE

(artt. 37-60, D.L. 30.8.1993, n. 331, conv. con L. 29.10.1993, n. 427 [CFF ❶ 1258-1281])

OBIETTIVI del REGIME INTRA-UE: dall'1.1.1993 e fino all'entrata in vigore del **regime definitivo** che sancirà l'applicazione dell'Iva nel Paese di origine, le **operazioni intracomunitarie** sono disciplinate dalle norme transitorie contenute nel D.L. 331/1993, conv. con L. 427/1993 [CFF ❶ 1258 – 1281]. I presupposti di tali disposizioni sono i seguenti:

- non vi possono essere **formalità** al passaggio delle **frontiere**;
- i termini **«esportazione»** ed **«importazione»** sono limitati a scambi con soggetti appartenenti a Paesi **extra-Ue** o residenti in **territori** compresi nella Ue, considerati **esclusi** ai fini **fiscali**;
- date le **diversità di aliquote** Iva tra i vari Paesi, nonché per salvaguardare il diritto alla detrazione, nella fase transitoria gli acquisti intra-Ue effettuati da **soggetti passivi Iva** sono generalmente assoggettati ad Iva nel **paese di destinazione**. Gli acquisti effettuati da **soggetti privati** sono tassati (salvo eccezioni) nel Paese di **origine**;
- le **vendite** a soggetti passivi di **altri Paesi Ue**, pur non costituendo giuridicamente esportazioni, **sono considerate** operazioni **«non imponibili»**;
- il «fatto generatore» dell'operazione intracomunitaria **non** è costituito dal passaggio della frontiera (che non esiste più), **ma** dal **trasferimento fisico** della merce da uno Stato membro ad un altro;
- le prestazioni di servizi dall'**1.1.2010** non sono più oggetto di specifica disciplina nel regime intra-Ue, ma sono disciplinate dagli art. 7 e segg. del D.P.R. 633/1972;
- i contribuenti che **non possono** operare la detrazione analitica dell'Iva sugli acquisti (es. agricoltori in regime speciale, contribuenti che effettuano solo operazioni esenti, contribuenti minimi e forfetari), devono **versare** l'Iva sugli acquisti intracomunitari.

PERIODO di APPLICAZIONE (art. 60, D.L. 331/1993 [CFF ❶ 1281]): le disposizioni sulle operazioni intracomunitarie si applicano alle **operazioni effettuate dall'1.1.1993** (o dalle date in cui i singoli Paesi sono entrati a far parte dell'Ue, ovvero dall'**1.1.1995**, dall'**1.5.2004,** dall'**1.1.2007 o dall'1.7.2013**), anche se i corrispettivi sono in tutto o in parte pagati prima, con alcune **eccezioni**, potendosi verificare casi in cui la prestazione sia solo in parte soggetta ad Iva per effetto del mutato criterio della territorialità o in cui la prestazione sia entrata a far parte del valore doganale della merce prima di tali date.

PAESI MEMBRI: dall'1.1.1993: **Belgio**, **Danimarca**, **Francia** (compreso il Principato di Monaco), **Germania**, **Gran Bretagna** (compresa l'Isola di Man) (**), **Grecia**, **Irlanda**, **Italia**, **Lussemburgo, Olanda**, **Portogallo** e **Spagna**. Dall'**1.1.1995**: **Austria**, **Finlandia** e **Svezia**. Dall'**1.5.2004**: **Cipro**, **Estonia**, **Lettonia**, **Lituania**, **Malta**, **Polonia**, **Repubblica ceca**, **Slovacchia**, **Slovenia** e **Ungheria**. Dall'**1.1.2007**: **Romania** e **Bulgaria**. Dall'**1.7.2013**: **Croazia**.

CODIFICAZIONE dei PAESI MEMBRI UE

Paese	Codice ISO (1)	N° cifre codice Iva	Paese	Codice ISO (1)	N° cifre codice Iva
Austria	AT	9	Lettonia	LV	9 o 11
Belgio	BE	9	Lituania	LT	9 o 12
Bulgaria	BG	9 o 10	Lussemburgo	LU	8
Cipro	CY	9	Malta	MT	8
Croazia	HR	11	Olanda	NL	12
Danimarca	DK	8	Polonia	PL	10
Estonia	EE	9	Portogallo	PT	9
Finlandia	FI	8	Repubblica ceca	CZ	8 o 9 o 10
Francia	FR	11	Romania	RO	10
Germania	DE	9	Slovacchia	SK	9 o 10
Gran Bretagna (**)	GB	5 (*), 9 o 12	Slovenia	SI	8
Grecia	EL	9	Spagna	ES	9
Irlanda	IE	8	Svezia	SE	12
Italia	IT	11	Ungheria	HU	8

(*) Enti governativi e istituzioni sanitarie.
(1) ISO = International Standard Organization.
(**) Sino al perfezionamento dell'uscita dall'Ue, decisa a seguito del referendum del 23.6.2016, che avverà secondo le modalità previste dall'art. 50 del Trattato di Lisbona.
SAN MARINO: per quanto riguarda la compilazione degli elenchi riepilogativi delle cessioni verso la Repubblica di San Marino il codice ISO da utilizzare è «SM» e la lunghezza del codice Iva degli acquirenti sammarinesi è di 5 caratteri.

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

TERRITORI ESCLUSI: Campione d'Italia e Livigno (Italia), Monte Athos (Grecia), isola di Helgoland e il territorio di Büsingen (Germania), Dipartimenti d'oltremare (Francia), Ceuta, Melilla e isole Canarie (Spagna).

REQUISITI delle OPERAZIONI INTRACOMUNITARIE: perché un'operazione possa definirsi intracomunitaria deve possedere i seguenti **requisiti** (C.M. 23.2.1994, n. 13/E):

- **onerosità**: occorre che l'operazione di acquisto o cessione sia effettuata a **titolo oneroso**. Le cessioni gratuite assolvono l'Iva nel Paese del cedente;
- **effettiva movimentazione del bene**: indipendentemente dal soggetto proprietario, è necessario che il bene sia trasferito da uno Stato membro all'altro; pertanto le operazioni comunitarie riguardano solo **beni mobili**;
- **caratteristiche del bene**: le operazioni intracomunitarie hanno per oggetto **beni comunitari**, (cioè di origine in uno Stato comunitario) oppure beni immessi in **libera pratica** (cioè che hanno assolto le formalità doganali) in uno degli Stati Ue;
- **soggettività passiva**: è necessario che l'operazione abbia per contraenti soggetti identificati con partita Iva in altro Stato Ue;
- **costituzione diritto di proprietà**: occorre che l'operazione comporti la costituzione del diritto di proprietà, o di altro diritto reale, sul bene oggetto dello scambio.

SOGGETTI DEBITORI dell'IMPOSTA: l'Iva sulle operazioni intracomunitarie imponibili è **dovuta** da chi **effettua** le cessioni di beni, gli acquisti intracomunitari e le prestazioni di servizi **imponibili**, anche mediante identificazione diretta nell'altro Stato membro. In deroga a tale regola l'imposta è dovuta:

- dal **cessionario designato** quale debitore dell'Iva nelle triangolazioni intracomunitarie (art. 38, co. 7, D.L. 331/1993 [CFF ❶ 1259]). Vedi i casi IV e V nella Tab. B a pag. 209 [OPERAZIONI TRIANGOLARI];
- dal **committente del servizio,** se soggetto Iva in Italia, per le prestazioni di servizi intracomunitarie rese da soggetti passivi d'imposta non residenti e privi di stabile organizzazione in Italia;
- dal **rappresentante fiscale** (art. 17, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 217]), in alternativa all'identificazione dirette (art. 35-ter, D.P.R. 633/1972) per le operazioni intra-Ue effettuate da un soggetto passivo non residente e privo di una stabile organizzazione in Italia, nonché per le vendite per **corrispondenza** o su **catalogo** effettuate da impresa di altro Stato Ue in Italia, ecc.

AUTORIZZAZIONE per EFFETTUARE OPERAZIONI INTRACOMUNITARIE: nella dichiarazione di inizio attività ai fini Iva tutti i soggetti interessati, compresi i contribuenti minimi e forfetari (dall'1.1.2015), devono comunicare dal **31.5.2010** l'intenzione di effettuare **operazioni intracomunitarie** (art. 35, co. 2, lett. e-bis), D.P.R. 633/1972) sia attive che passive. A tal fine è infatti necessaria l'inclusione del contribuente, da parte dell'Agenzia, nell'archivio Vies che costituisce presupposto per essere identificati come soggetti Iva comunitari. Con l'entrata in vigore del D.Lgs. 21.11.2014, n. 175, è stato modificato l'art. 35, D.P.R. 633/1972, che al comma 7-bis non prevede più il periodo di **30 giorni** dall'attribuzione della partita Iva entro il quale l'Agenzia poteva emettere provvedimento di **diniego** all'effettuazione di dette operazioni. Attualmente, pertanto, i soggetti passivi ottengono l'iscrizione all'archivio VIES al momento dell'attribuzione della partita Iva (cfr. anche C.M. 30.12.2014, n. 31/E, par. 13). Sono stati «automaticamente» inseriti nell'archivio Vies i soggetti **già attivi** al 31.5.2010 che avevano presentato elenchi Intra negli anni 2009 e 2010 e presentato la dichiarazione Iva 2009, così come i soggetti che **avevano** iniziato l'attività **dal 31.5.2010** ed effettuato operazioni intracomunitarie nel 2° semestre 2010 presentando i relativi elenchi Intra. I contribuenti, abilitati a Fisconline o Entratel, possono richiedere direttamente in via telematica la propria iscrizione nell'archivio degli operatori autorizzati ad effettuare operazioni intra-Ue. È sufficiente che i soggetti interessati indichino nel campo dedicato la propria partita Iva, «candidata» ad entrare nell'elenco suddetto (Comunicato Agenzia Entrate 26.3.2014). Si **presume** che un soggetto passivo **non intenda più** effettuare operazioni intracomunitarie qualora **non** abbia presentato **alcun elenco riepilogativo** per **4 trimestri consecutivi**. In tal caso, l'Agenzia delle Entrate **esclude** la **partita Iva** dalla banca dati degli operatori autorizzati.

In assenza di iscrizione al Vies il soggetto passivo non può applicare il regime Iva degli scambi intracomunitari, dovendo invece applicare le regole interne (C.M. 1.8.2011, n. 39/E e R.M. 27.4.2012, n. 42/E).

In particolare, secondo quanto riportato nella C.M. 1.8.2011, n. 39/E, «l'assenza dall'Archivio VIES determina il venire meno della possibilità di effettuare operazioni intracomunitarie e di applicare il regime fiscale loro proprio, in quanto il soggetto non può essere considerato come soggetto passivo IVA italiano ai fini dell'effettuazione di operazioni intracomunitarie».

PRESTAZIONI INTRACOMUNITARIE

TERRITORIALITÀ – NORMA GENERALE: la direttiva 2008/8/CE, in vigore dall'1.1.2010, ha introdotto sostanziali modifiche al regime della territorialità delle prestazioni di servizi ai fini Iva, prevedendo la sostituzione del testo precedente dell'art. 7 e l'introduzione di sei articoli aggiuntivi da 7-bis a 7-sexies. Sono stati inoltre abrogati i commi da 4-bis a 9 dell'art. 40 del D.L. 331/1993 che disciplinavano la territorialità di alcune prestazioni intra comunitarie. Le nuove disposizioni prevedono che la tassazione delle **prestazioni di servizi** ai fini Iva deve avvenire (art. 7-ter):

- nello **Stato** di residenza del **committente** (cliente) nel caso di prestazioni svolte a favore di **soggetti passivi** d'imposta che agiscono come tali. In precedenza la tassazione avveniva nello stato del prestatore. Le prestazioni a favore di committenti soggetti Iva **non** residenti in Italia, sia comunitari che extra comunitari, sono quindi fuori campo Iva in quanto prive del requisito territoriale. Ai fini di questa norma si considerano soggetti passivi in Italia:
  - gli esercenti attività di impresa e professionali;
  - le persone fisiche solo nell'esercizio di tali attività,
  - gli enti, le associazioni e gli organismi di cui all'art. 4, D.P.R. 633/1972, anche nell'esercizio dell'attività istituzionale,

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

– gli enti, le associazioni e le organizzazioni non soggetti passivi che siano identificati ai fini Iva;
› nello Stato di residenza del **prestatore** per le operazioni svolte nei confronti di **soggetti privati** fatte salve le eccezioni degli artt. da 7-quater a 7-septies, D.P.R. 633/1972.

FATTURAZIONE delle PRESTAZIONI di SERVIZI: vedi a pag. 204 [FATTURAZIONI delle PRESTAZIONI di SERVIZI].

TERRITORIALITÀ – DISPOSIZIONI PARTICOLARI (art. 7-quater, D.P.R. 633/1972): in deroga al principio generale si considerano effettuate in Italia le seguenti prestazioni di servizi, indipendentemente dalla natura del committente:
› le prestazioni relative **a beni immobili** situati in Italia, comprese le perizie, le prestazioni di agenzia, le prestazioni **alberghiere** e analoghe, le concessioni di diritti immobiliari ecc.;
› le prestazioni di **trasporto passeggeri** in proporzione al percorso in **Italia**;
› servizi di **ristorazione** e di **catering** effettuate in **Italia**;
› servizi di **ristorazione** e **catering** effettuate nel corso di un trasporto **di passeggeri** all'interno della U.E. se rese a bordo di navi, aerei o treni partiti dall'**Italia**;
› le prestazioni di servizi per l'accesso a manifestazioni **culturali**, **artistiche**, sportive, scientifiche, educative, ricreative e simili, comprese le fiere ed esposizioni, (nonché le prestazioni accessorie connesse con l'accesso) si considerano effettuate in Italia, se le manifestazioni sono ivi materialmente **eseguite**;
› **noleggio**, **locazione**, anche finanziaria, e simili di **mezzi di trasporto** a breve termine (uso ininterrotto del mezzo fino a 30 giorni, o 90 per i natanti) se messi a disposizione in Italia.

PRESTAZIONI di SERVIZI RELATIVE a BENI IMMOBILI: il Regolamento UE 1042/2013 prevede, tra l'altro, che a decorrere dal **1° gennaio 2017**, si rendano applicabili regole uniformi per quanto concerne le prestazioni di servizi relative agli immobili. Ciò comporta la necessità di fornire un'unica definizione del **concetto di bene immobile**. È pertanto stato modificato il Regolamento Ue 282/2011, che prevede che siano considerati beni immobili, ai fini dell'applicazione della direttiva 2006/112/Ce:
› una parte specifica del suolo (in superficie o nel sottosuolo) su cui sia possibile stabilire diritti di proprietà e il possesso;
› qualsiasi fabbricato o edificio eretto sul suolo o ad esso incorporato (sopra o sotto il livello del mare) che non sia agevolmente smontabile o rimovibile;
› qualsiasi elemento che sia installato e formi parte integrante di un fabbricato o di un edificio, in mancanza del quale il fabbricato o edificio risulti incompleto (porte, finestre, tetti, scale, ascensori);
› qualsiasi elemento, apparecchio o congegno installato permanentemente nel fabbricato o nell'edificio, che non possa essere rimosso senza distruggere o alterare lo stesso fabbricato o edificio.

È stata anche fornita una definizione di **prestazione di servizi relativi ai beni immobili** di cui all'art. 47 della direttiva 2006/112/Ce, che comprendono solo i servizi che possiedono un **nesso sufficientemente diretto con tali beni**. Si considera sussistente il «nesso diretto» nei servizi:
› derivati da un bene immobile se il bene è «elemento costitutivo del servizio» ed è «essenziale e indispensabile per la sua prestazione»;
› erogati o destinati a un bene immobile, che hanno per oggetto «l'alterazione fisica o giuridica di tale bene».

Un'esemplificazione delle prestazioni di servizi che rientrano nelle categorie summenzionate è reperibile dalla lettura dell'art. 31-bis, Regolamento Ue 282/2011, così come modificato dal Regolamento Ue 1042/2013 (si vedano al proposto anche le «Note esplicative sulle norme Ue in materia di Iva concernenti il luogo delle prestazioni di servizi relativi a beni immobili che entreranno in vigore nel 2017» diffuse dalla Commissione europea).

OPERAZIONI nei CONFRONTI di PRIVATI: gli artt. 7 quinquies, co. 1, lett. a), 7 sexies e 7-septies contengono alcune norme derogatorie rispetto alla regola generale riferite ad alcune prestazioni effettuate a committenti privati.

TRASPORTI INTRACOMUNITARI di BENI: sono i trasporti, con qualsiasi mezzo effettuati, che hanno il luogo di **partenza** e di **arrivo** nel **territorio** di due **Stati membri diversi** dell'Ue a nulla rilevando l'attraversamento di territorio appartenente ad un Paese terzo (C.M. 23.2.1994, n. 13/E). Per «**luogo di partenza**» si intende il luogo in cui inizia **effettivamente** il trasporto dei beni, **senza** tener conto dei tragitti compiuti per recarsi nel luogo in cui si trovano i beni. Per «**luogo di arrivo**», il luogo in cui si conclude effettivamente il trasporto dei beni. La nozione di trasporto intracomunitario **va estesa** anche alle singole **tratte nazionali** effettuate in **connessione** ad un trasporto intra-Ue o in esecuzione di contratti derivati che il vettore principale stipula con sub-vettori: ovviamente, i vettori dovranno fornire **prova idonea** comprovante che si tratta di trasporti intracomunitari.

ASSOGGETTAMENTO ad IVA dei TRASPORTI: dall'1.1.2010 le prestazioni di trasporto di beni si considerano **effettuate** in **Italia** se il **committente** è **ivi soggetto passivo d'imposta**. Se il committente è un privato il trasporto intracomunitario è soggetto ad Iva nel Paese in cui ha inizio, mentre nel caso di trasporto diverso da quello intracomunitario la territorialità viene determinata in proporzione alla distanza percorsa nel territorio dello Stato.

LAVORAZIONI: anche per le lavorazioni sui beni materiali dall'1.1.2010 per stabilire la territorialità non rileva il luogo di esecuzione dell'opera, ma lo Stato in cui è stabilito il **cliente** se soggetto passivo Iva. Pertanto le lavorazioni eseguite in Italia su ordine di un cliente comunitario sono territorialmente rilevanti nello Stato estero di residenza del cliente e costituiscono operazioni **fuori campo Iva** in Italia secondo la regola generale dell'art. 7-ter, D.P.R. 633/1972. La lavorazione eseguita da un prestatore comunitario su ordine di un cliente soggetto Iva in Italia è imponibile in Italia e l'Iva è assolta dal committente mediante integrazione della fattura di acquisto.

INTERMEDIAZIONI su BENI MOBILI: le prestazioni di intermediazione relative a beni mobili, si considerano **effettuate in Italia** salvo che il committente sia un soggetto passivo d'imposta estero (nel qual caso sono **fuori** campo Iva). Si consi-

nunziospano063 - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

derano effettuate in Italia **in ogni caso** se il committente è un soggetto passivo Iva italiano, **escluse** le operazioni totalmente localizzate in territori extra Ue, che sono fuori campo Iva per assenza del requisito territoriale.

MOMENTO IMPOSITIVO: l'art. 8, co. 2, lett. a), L. 15.12.2011, n. 217 ha modificato l'art. 6, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 206], introducendo il co. 6 che prevede quale momento impositivo per le prestazioni di servizi con soggetti non residenti la data di **ultimazione** della prestazione o quella di **maturazione** dei corrispettivi per le prestazioni di **servizi generici** (vedi art. 7-ter) effettuate da soggetti passivi Ue (o extra Ue) nei confronti di soggetti Iva italiani e per le prestazioni di servizi rese **da** soggetti italiani a soggetti Ue o extra Ue **diverse** da quelle elencate negli artt. 7-quater e 7-quinquies. Tali prestazioni, quando sono svolte in modo **continuativo** per un periodo **superiore** ad un anno e **non** comportano pagamenti, anche parziali, né versamento di acconti si considerano effettuate e vanno quindi fatturate alla fine di ogni anno solare per la parte eseguita a tale data. Nel caso in cui venga pagato anticipatamente il corrispettivo, totale o parziale, la prestazione si considera effettuata, limitatamente a quanto pagato, alla data di pagamento.

ELENCHI INTRA : il Reg. 2008/8/Ce ha previsto che dall'1.1.2010 anche le prestazioni di servizi **effettuate** oppure **ricevute** da soggetti Iva comunitari debbano rientrare negli elenchi intracomunitari. La disposizione è stata recepita in italia con il D.Lgs. 11.2.2010, n. 18 che ha previsto l'introduzione di nuove sezioni specifiche per i modelli Intra relativamente alle prestazioni eseguite o ricevute. Vedi il capitolo «Elenchi delle operazioni intra-Ue». L'art. 23, D.Lgs. 30.12.2014, n. 175 ha modificato, semplificandoli, i modelli Intrastat relativi alle prestazioni di servizi «generiche» rese o ricevute.

ACQUISTI INTRACOMUNITARI

(art. 38, D.L. 331/1993 [CFF ❶ 1259])

ACQUISTI INTRACOMUNITARI: sono gli **acquisti** a titolo **oneroso** della **proprietà** o di altro diritto reale di godimento su **beni mobili materiali**, **trasportati** o **spediti** da un **altro Stato membro**, a cura del **cedente**, dell'**acquirente** o di terzi per loro conto, **effettuati** nell'**esercizio di impresa, arti e professioni** o comunque da enti, associazioni e altre organizzazioni di cui all'art. 4, co. 4, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 204], che siano soggetti passivi Iva. Il Paese di applicazione dell'Iva sugli acquisti intracomunitari si determina in base al **luogo di arrivo** del trasporto; pertanto sono soggetti ad Iva in Italia, con applicazione delle aliquote Iva vigenti, i beni trasportati in Italia.

AUTORIZZAZIONE ad EFFETTUARE OPERAZIONI INTRA: vd. precedente paragrafo [AUTORIZZAZIONE per EFFETTUARE OPERAZIONI COMUNITARIE]. Il contribuente italiano **non** iscritto all'archivio Vies degli operatori autorizzati **non** può procedere alla registrazione della fattura estera, emessa senza addebito di Iva, secondo la procedura degli acquisti intra Ue. In tal caso effettuerebbe una illegittima detrazione dell'Iva (R.M. 27.4.2012, n. 42/E).

OPERAZIONI ASSIMILATE agli ACQUISTI INTRACOMUNITARI: sono (art. 38, co. 3, D.L. 331/1993):

- gli **acquisti** di beni effettuati da parte di **enti pubblici e privati**, **associazioni**, **ecc.** che **non** svolgono **attività commerciali** di cui all'art. 4, co. 4, del D.P.R. 633/1972, **non** soggetti passivi Iva;
- l'introduzione, da parte degli enti di cui alla lett. a) precedente, di beni **già importati** in un altro Stato comunitario dagli stessi enti, che hanno diritto al **rimborso** dell'Iva assolta sull'importazione;
- l'**introduzione** di beni in Italia, da parte o per conto di un soggetto passivo d'imposta di altro Stato membro. La disposizione si applica anche per l'**introduzione** nel territorio italiano, per finalità rientranti nell'esercizio dell'impresa, di beni provenienti da **altra impresa esercitata dallo stesso soggetto** in altro Stato membro (ad es. nel caso di passaggio di un bene dalla propria sede in Francia al proprio magazzino in Italia).
- l'**acquisto** a titolo oneroso di **mezzi di trasporto nuovi**, trasportati o spediti da altro Stato membro, anche se il cedente **non** è soggetto Iva e anche se l'acquisto **non** è effettuato nell'esercizio di impresa, arte o professione (quindi anche quelli acquistati da **privati**).

PRESTAZIONE di GARANZIA sugli ACQUISTI INTRACOMUNITARI: cfr. G.P.F. 1/2015, pag. 187.

COMUNICAZIONE della PARTITA IVA: chi effettua acquisti soggetti ad imposta, **deve comunicare** al cedente estero il proprio numero di partita Iva, **preceduto** dalla sigla «IT» (art. 50, co. 3, D.L. 331/1993 [CFF ❶ 1271]). Sono **esclusi** gli acquisti di mezzi di trasporto nuovi da parte di **persone fisiche** non soggetti Iva.

TERRITORIALITÀ (art. 40 [CFF ❶ 1261]) : gli **acquisti intracomunitari** si considerano effettuati nel **territorio dello Stato italiano** e sono quindi qui soggetti all'applicazione delle norme Iva:

- se hanno per oggetto **beni originari** di altro Stato membro oppure **beni** ivi immessi in **libera pratica** (cioè che hanno ivi assolto i dazi doganali **Ue**), **spediti** o **trasportati** dal territorio di un altro Stato membro **nel territorio italiano**;
- se l'acquirente è **soggetto Iva** in Italia, salvo che sia comprovato che l'acquisto è stato assoggettato ad **Iva** in altro Paese Ue di **destinazione** della merce (triangolazione Ue).

Gli acquisti intracomunitari di **servizi** si considerano effettuati in Italia e devono quindi essere autofatturati ai sensi dell'art. 17, co. 2, D.P.R. 633/1972 se effettuati da uno dei soggetti previsti dall'art. 7-ter.

MOMENTO di EFFETTUAZIONE dell'ACQUISTO INTRACOMUNITARIO (art. 39, D.L. 331/1993 [CFF ❶ 1260]): si considerano effettuati nel momento di:

- **inizio del trasporto o della spedizione al cessionario o a terzi per suo conto, dal territorio dello Stato membro di partenza**;
- **produzione degli effetti traslativi o costitutivi della proprietà e comunque dopo un anno dalla consegna**: se tali effetti si producono posteriormente alla consegna o all'arrivo dei beni;

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

› **fatturazione anticipata rispetto alla consegna**: se anteriormente al verificarsi degli eventi visti sopra è ricevuta fattura.

A seguito delle novità introdotte dall'art. 1, L. 24.12.2012, n. 228, l'eventuale pagamento anticipato rispetto alla consegna dei beni non realizza il momento di effettuazione dell'operazione.

DISTRUZIONE o PERDITA dei BENI: se è **anteriore** alla loro consegna o arrivo a destinazione in Italia **non si realizza acquisto Ue**, purché sia data **prova** della perdita o smarrimento (C.M. 23.2.1994, n. 13/E).

CONTRATTI ESTIMATORI e SIMILI: per i beni ceduti in base a **contratti estimatori** e simili, l'acquisto intracomunitario si considera **effettuato** (art. 39, D.L. 331/1993):

› all'atto della **rivendita** o del **prelievo** da parte del ricevente;

› alla scadenza del **termine pattuito** dalle parti e comunque **entro un anno** dalla consegna dei beni.

Se i beni vengono restituiti **prima** del **termine** stabilito **non** si verifica alcuna **acquisizione**.

REGISTRO delle MOVIMENTAZIONI INTRACOMUNITARIE : i movimenti di beni da o verso Paesi comunitari a titolo non traslativo della proprietà **devono** risultare dal **registro** delle **movimentazioni intracomunitarie** (art. 50, co. 5, D.L. 331/1993 [CFF ❶ 1271]), tenuto e numerato progressivamente ai sensi dell'art. 39, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 239]. Vedi lettere a), b) e c) nel par. successivo.

OPERAZIONI che NON COSTITUISCONO ACQUISTI INTRACOMUNITARI: sono le seguenti (art. 38, co. 5, D.L. 331/1993):

a) l'**introduzione** in Italia di beni oggetto di perizie o operazioni di **perfezionamento** (ad es. lavorazione di merci, montaggio, trasformazione, ecc.) o di **manipolazioni usuali**, a condizione che tali beni **siano poi spediti** al committente, soggetto Iva, nello Stato membro di provenienza o (disposizione abrogata con effetto dal 18.8.2015) per suo conto, in altro Stato membro o al di fuori del territorio dell'Ue. Dal 18.8.2015, per effetto delle disposizioni dell'art. 13, L. 29.7.2015, n. 115, è stato modificato l'art. 38, D.L. 30.8.1993, n. 331; ai fini dell'esclusione dall'ambito degli acquisti intracomunitari, il bene deve essere rispedito nello Stato di provenienza, non essendo più possibile la spedizione in altro Stato membro o al di fuori del territorio Comunitario;

b) l'**introduzione** di **beni** (strumentali) **temporaneamente utilizzati** per l'esecuzione di prestazioni;

c) l'introduzione di beni che, se importati, beneficerebbero del regime di **temporanea importazione** in esenzione totale da dazi;

d) l'**introduzione** di beni **destinati ad essere** ceduti in Italia, dopo essere stati qui **installati**, **montati o assiemati** dal fornitore intracomunitario o per suo conto. La vendita del bene installato, montato, ecc. costituisce una **cessione interna** (art. 7-bis, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 207]): quindi se il committente è un privato l'operatore comunitario **deve** dotarsi di partita Iva italiana, identificandosi direttamente o a mezzo di rappresentante fiscale in Italia; il **committente** soggetto Iva italiano dove **emettere autofattura** ai sensi dell'art. 17, co. 2, D.P.R. 633/1972 e non integrare la fattura del fornitore estero;

e) gli acquisti di **beni** effettuati da:
- **enti non commerciali** non soggetti passivi Iva;
- soggetti che effettuano **unicamente operazioni esenti**;
- **agricoltori** in **regime speciale**;

non sono considerati acquisti intracomunitari se l'ammontare **complessivo** degli acquisti **intracomunitari** effettuati l'anno solare precedente **non** ha superato € **10.000** e fino a quando tale importo **non** venga superato nell'anno in corso. Finché vigono tali condizioni si applica l'Iva del Paese di **origine**. Nell'ammontare di € 10.000 sono compresi gli acquisti per corrispondenza o su catalogo; **non** è compresa l'**Iva**, né gli acquisti di **mezzi** di trasporto nuovi e di **beni soggetti** ad accisa. Si considerano prodotti soggetti ad accisa l'**alcole**, le **bevande alcoliche**, i **tabacchi** lavorati, i **prodotti energetici**, esclusi il gas fornito mediante un sistema di gas naturale situato nella Ue o una rete connessa a tale sistema. È possibile **optare** per l'applicazione dell'Iva in Italia sugli acquisti intracomunitari (vedi pag. 189 [OPERAZIONI INTRACOMUNITARIE]): in questo caso l'**acquisto** è considerato **intracomunitario** e quindi si applicano l'aliquota Iva italiana e le disposizioni indicate nell'art. 46, D.L. 331/1993 [CFF ❶ 1267];

f) gli acquisti di beni se il **cedente** beneficia nel proprio Stato membro dell'**esonero** disposto per le piccole imprese o se il cedente estero è un **privato consumatore**;

g) i **trasferimenti** di beni a titolo **gratuito** (omaggi, campioni, sostituzioni in garanzia), mancando il presupposto dell'onerosità prevista dall'art. 41, co. 1, lett. a), D.L. 331/1993 [CFF ❶ 1262];

h) gli acquisti di beni **usati** assoggettati al regime del margine nel Paese di provenienza (che quindi non sono soggetti ad Iva in Italia – art. 37, co. 2, D.L. 41/1995 [CFF ❶ 1446]);

i) l'introduzione di beni nello Stato presso un **deposito Iva** (vedi pag. 205 e segg. [DEPOSITI IVA]) (art. 50-bis [CFF ❶ 1271a]);

l) gli acquisti effettuati da **privati** sui quali l'Iva è applicata dal venditore estero con l'aliquota prevista nello Stato di provenienza;

m) gli acquisti di **gas** mediante un sistema di gas naturale situato nella Ue o una rete connessa a tale sistema e di **energia elettrica**, di **calore** o di **freddo** mediante reti di riscaldamento o di raffreddamento, che sono considerati **sempre** operazioni interne se effettuati da soggetti passivi **rivenditori** e per la parte usata o consumata in Italia se effettuati da soggetti diversi dai rivenditori. A tal fine l'acquirente italiano soggetto Iva si rende debitore dell'imposta emettendo **autofattura**, mentre per le cessioni a privati il soggetto non residente dovrà identificarsi ai sensi dell'art. 35-ter o nominare il rappresentante fiscale in Italia.

PERIZIE su BENI TEMPORANEAMENTE INTRODOTTI in ITALIA: tra le ipotesi che non perfezionano un acquisto intra-Ue, è compresa anche l'effettuazione di perizie su beni temporaneamente introdotti in Italia (C.M. 3.5.2013, n. 12/E).

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

OPZIONE per ENTI NON COMMERCIALI, AGRICOLTORI in REGIME SPECIALE e SOGGETTI che EFFETTUANO SOLO OPERAZIONI ESENTI: la disposizione di cui alla lett. e) del punto precedente (cioè l'applicazione dell'Iva estera fino all'ammontare di acquisti di beni di € 10.000) **non** si applica per i soggetti ivi indicati che **optano** per l'applicazione dell'imposta in Italia (art. 38, co. 6, D.L. 30.8.1993, n. 331). L'opzione, ai sensi del D.P.R. 442/1997 [CFF ❶ 1601], si esercita con il **comportamento concludente** del **contribuente** (nel caso in esame chiedendo subito la partita Iva e segnalandola al fornitore comunitario, senza aspettare il superamento del limite). Nel caso di opzione per l'applicazione dell'Iva in Italia o nel caso di superamento del limite di € 10.000 anche questi soggetti sono obbligati all'iscrizione al registro Vies (vedi C.M. 1.8.2011, n. 39/E).

L'**opzione** vale fino a revoca e in ogni caso sino al compimento del **biennio successivo** all'**anno** nel **corso** del quale è stata **esercitata**. Gli enti non obbligati a presentare la dichiarazione Iva devono **comunicare** l'avvenuta **opzione** mediante **raccomandata entro** il **termine** della **dichiarazione Iva**, con effetto dall'**anno precedente**. Anche la **revoca** va comunicata con **lettera** entro il **termine** di **presentazione** della **dichiarazione annuale** ed ha effetto dall'**anno** in **corso**.

ENTI NON COMMERCIALI NON SOGGETTI PASSIVI IVA – SUPERAMENTO del LIMITE: al superamento di e 10.000 di acquisti di beni nell'anno, l'**Ufficio Iva attribuisce** all'ente non commerciale non soggetto passivo Iva il **numero** di **partita Iva**, **previa presentazione** della **dichiarazione** di **inizio attività** da parte dell'ente interessato che barra l'apposita casella **«C»** («inizio attività con attribuzione di partita Iva») nel modello di inizio attività. L'assegnazione del numero di partita Iva **non** fa assumere agli enti in oggetto la qualifica di soggetti passivi Iva.

OBBLIGHI degli ENTI NON COMMERCIALI NON SOGGETTI PASSIVI IVA: gli enti non commerciali che **non** sono soggetti passivi Iva sono tenuti all'osservanza dei seguenti obblighi:

- **acquisti intracomunitari** per i quali l'**Iva non** è **dovuta** in Italia (acquisti intracomunitari per un valore complessivo fino a € 10.000): devono **segnalare** all'**Ufficio ciascun acquisto comunitario**, **anteriormente** alla sua **effettuazione**, in modo tale che l'ufficio possa attribuire il numero di partita Iva all'Ente al superamento del limite. Tale **dichiarazione** deve essere trasmessa solo in via **telematica** dall'**1.6.2010** utilizzando il **modello Intra-13** (Provv. 16.4.2010) indicando l'ammontare dell'acquisto al netto dell'Iva e l'ammontare complessivo degli acquisti effettuati nell'anno. L'omessa presentazione della dichiarazione in oggetto è sanzionata con pena pecuniaria da € 250 a € 2.000 o da € 150 a € 1.000 nel caso in cui la dichiarazione sia presentata prima dell'inizio di qualunque attività amministrativa di accertamento di cui il soggetto abbia avuto formale conoscenza (art. 5, co. 3, D.Lgs. 471/1997, così come modificato dall'art. 15, D.Lgs. 158/2015);
- **acquisti intracomunitari** per i quali è **dovuta** l'**Iva in Italia** (acquisti intracomunitari oltre € 10.000 o tutti gli acquisti in caso di opzione per il regime ordinario degli acquisti intra): devono **annotare** in **apposito registro** vidimato, tenuto e conservato a norma dell'art. 39, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 239], previa progressiva numerazione:
- le **fatture ricevute** e **integrate entro** il **mese successivo** a quello di **ricevimento** (art. 47, co. 3, D.L. 331/1993, conv. con modif. con L. 427/1993 [CFF ❶ 1268]);
- le **autofatture** eventualmente emesse ai sensi dell'art. 46, co. 5, D.L. 331/1993 [CFF ❶ 1267] **entro** il **mese** di **emissione** (art. 47, co. 3, D.L. 331/1993).

  Tali soggetti devono, inoltre, **presentare** in via **telematica**, entro la fine di ogni mese, una **dichiarazione** (modello Intra-12) **relativa** agli **acquisti intracomunitari registrati** nel **mese precedente**, con indicazione dell'Iva dovuta. Da tale dichiarazione devono risultare gli **estremi** del **versamento** dell'Iva che deve essere effettuato entro lo stesso termine previsto per la trasmissione della dichiarazione. L'obbligo della trasmissione telematica del Mod. Intra 12 è stato introdotto a decorrere dall'**1.6.2010**. Vedi Provv. 16.4.2010.

ACQUISTO di SERVIZI INTRACOMUNITARI: gli enti non commerciali **privi** di partita Iva sono assimilati alle **persone fisiche** al fine di stabilire la territorialità delle operazioni nel paese del **prestatore**, fatte salve le eccezioni previste dagli artt. 7-sexies e 7-septies. All'atto dell'eventuale attribuzione di partita Iva si applicano invece le regole per gli enti soggetti passivi Iva.

CAMBIO da UTILIZZARE: il **cambio** da utilizzare è quello del **giorno precedente non festivo** a quello di **presentazione** della **dichiarazione**.

ENTI NON COMMERCIALI SOGGETTI PASSIVI IVA: sono tenuti ad **applicare** l'**Iva** in Italia su **tutti** gli **acquisti intra-Ue**, sia che riguardino l'attività commerciale sia che riguardino quella istituzionale. Gli **acquisti** inerenti:

- l'**attività commerciale** sono soggetti agli **adempimenti ordinari** della **normativa comunitaria**;
- l'**attività istituzionale** sono soggetti alla **disciplina** degli **acquisti** degli **enti non commerciali non soggetti passivi Iva** (annotazione in apposito registro e versamento mensile dell'Iva all'Ufficio competente: **non** è necessario **notificare** preventivamente gli acquisti con il **modello Intra-13**).

Gli **acquisti** ad **uso promiscuo** devono essere **imputati**, all'atto dell'annotazione della relativa fattura nei registri Iva, all'**attività commerciale** e a quella **istituzionale** per la parte di rispettiva **competenza** (C.M. 23.2.1994, n. 13/E). Relativamente agli acquisti di **servizi** gli enti non commerciali in possesso di partita Iva sono sempre considerati soggetti passivi ai sensi dell'art. 7-ter, D.P.R. 633/1972 e quindi si applicano le norme sulle territorialità previste per gli stessi (imponibilità nello Stato del committente, obbligo di autofatturazione anche per operazioni rientranti nella sfera istituzionale, compilazione del modello Intra).

PRODUTTORI AGRICOLI in REGIME SPECIALE: i produttori agricoli **esonerati** annotano in apposito registro gli acquisti intracomunitari previa numerazione e integrazione delle fatture.

In caso di **opzione** per l'applicazione dell'Iva in Italia o di **superamento** del limite di € 10.000 sono tenuti ai medesimi **adempimenti** in precedenza descritti per gli **enti non commerciali non soggetti passivi Iva** (trasmissione mensile del modello Intra 12 e versamento dell'Iva dovuta). Gli acquisti intra-Ue effettuati dai produttori agricoli in regime speciale,

nunziospano63 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

ma **non esonerati**, sono soggetti, se superiori a € 10.000 o in seguito ad opzione, agli stessi **adempimenti** previsti per gli altri **contribuenti** che effettuano **acquisti intracomunitari** nell'**esercizio** di **impresa** in Italia. L'Iva dovuta sull'acquisto intracomunitario costituisce un debito da cui non sono detraibili né l'Iva a credito, né la detrazione forfettizzata.

CONTRIBUENTI ESENTI: i soggetti che effettuano **solo** operazioni esenti da Iva applicano le regole sopra descritte per gli agricoltori **non** esonerati.

CONTRIBUENTI MINIMI e FORFETARI: i **contribuenti minimi** di cui all'art. 1, co. 96-117, L. 244/2007 **non** hanno diritto alla detrazione dell'Iva sugli acquisti, anche intracomunitari. Questi soggetti sono tenuti ad **integrare** le fatture di acquisto intracomunitario di beni o di servizi e a **versare** l'Iva entro il giorno **16** del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione.
Per questi acquisti devono compilare anche gli elenchi Intra. Le cessioni dei contribuenti minimi a soggetti comunitari **non** costituiscono cessioni intracomunitarie, ma cessioni **interne** e quindi non devono essere compilati i modelli Intra. Vedi in proposito anche la C.M. 21.6.2010, n. 36/E.
Secondo le disposizioni di cui all'art. 1, co. 58, L. 23.12.2014, n. 190, i **nuovi contribuenti forfetari**, (vd. anche C.M. 4.4.2016, n. 10/E):

- applicano alle cessioni intracomunitarie l'art. 41, co. 2-bis, D.L. 331/1993: le cessioni di beni effettuate nei confronti di soggetti appartenenti ad altro Stato membro della UE **non** sono considerate cessioni intracomunitarie;
- applicano agli acquisti intracomunitari il regime di cui all'art. 38, co. 5, lett. c), D.L. 331/1993: non sono considerati acquisti intracomunitari quelli che sono inferiori a € 10.000;
- applicano le regole previste dagli artt. 7-ter e seguenti, D.P.R. 633/1972;
- applicano a importazioni ed esportazioni (nonché alle operazioni ad esse assimilate) le disposizioni di cui al D.P.R. 633/1972, ma non quelle relative alla facoltà di acquistare senza applicazione dell'imposta ex art. 8, co. 1, lett. c), D.P.R. 633/1972.

REGIME IMPOSITIVO degli ACQUISTI INTRACOMUNITARI

CLASSIFICAZIONE degli ACQUISTI: la disciplina Iva degli acquisti intracomunitari di beni segue le **stesse norme** previste dalla **normativa interna** per operazioni analoghe: **imponibili**, **non imponibili** (artt. 8, 8-bis e 9, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 208 – 209]), **esenti** (art. 10, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 210]) e **non soggetti** (artt. 15 e 74, co. 6, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 215 e 274]).

BASE IMPONIBILE (art. 43, D.L. 331/1993 [CFF ❶ 1264]): per gli **acquisti** intracomunitari la base imponibile **di beni si determina** secondo le norme generali degli artt. 13 (base imponibile), 14 (valore normale) e 15 (esclusioni dalla base imponibile), D.P.R. 633/1972. L'accisa concorre a formare la base imponibile dei beni soggetti a tale imposta. L'**imponibile**, le spese, gli oneri in valuta estera si valutano al **cambio** del **giorno di effettuazione** dell'operazione, se espressamente indicato in fattura da parte del cedente **o del cessionario** (C.M. 23.2.1994, n. 13/E); altrimenti al cambio della **data** della fattura. Per il trasferimento di merci da uno Stato membro all'altro nell'ambito della stessa impresa, la base imponibile è costituita dal **prezzo** di **acquisto** dei beni o, in mancanza, di beni similari riferito alla data di effettuazione dell'operazione.

MERCI OGGETTO di PIÙ CESSIONI: la Circ. 28.8.1995, n. 234/D ha fornito indicazioni circa la determinazione del **valore imponibile** delle merci che, prima di essere importate nella Ue, sono state oggetto di **più cessioni**. Tale valore corrisponde di solito al prezzo dell'**ultima vendita** precedente all'importazione nella Ue.

ALIQUOTA IVA: l'aliquota **applicabile** sugli acquisti intracomunitari è la **stessa** prevista per analoghe **operazioni interne**.

DETRAZIONE (art. 45, D.L. 331/1993 [CFF ❶ 1266]) : la **detrazione** dell'imposta dovuta sugli acquisti intracomunitari è **ammessa** con le limitazioni soggettive ed oggettive stabilite dagli artt. 19 e segg., D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 219].

ACQUISTI INTRACOMUNITARI di ROTTAMI e ALTRI MATERIALI di RECUPERO: l'art. 35 del D.L. 30.9.2003, n. 269 ha modificato la previgente disciplina Iva delle cessioni di rottami e altri materiali di recupero che sono ora assoggettate ad Iva.
Per effetto delle modifiche apportate il cessionario (acquirente) è il **debitore** dell'**imposta**, che è dovuta con aliquota ordinaria, da calcolare integrando la fattura emessa dal cedente.
L'acquirente intracomunitario di tali beni procede quindi all'integrazione della fattura ricevuta e alla relativa annotazione sui registri vendite e acquisti.

ACQUISTO di BENI USATI: l'acquisto di un bene usato presso un operatore intracomunitario che applica nel suo Paese il regime del margine **non** costituisce un acquisto intracomunitario in quanto l'operazione si considera effettuata nello Stato del cedente comunitario.

ACQUISTI INTRACOMUNITARI di PRODOTTI EDITORIALI: l'acquisto di **libri**, **quotidiani**, **periodici** e **supporti integrativi**, disciplinato dagli artt. 5, 6 e 7, D.M. 9.4.1993 [CFF ❶ 1239 – 1241], è sintetizzato nella tabella seguente:

TIPO di ACQUISTO	APPLICAZIONE dell'IVA
Acquisti di prodotti editoriali **non** destinati a successiva rivendita (1)	sul **prezzo** di vendita al pubblico in Italia, ovvero, se mancante, sul corrispettivo addebitato nella fattura estera
Acquisti da parte di rivenditori o distributori (1)	sulla base imponibile risultante dopo l'abbattimento forfetario (1) (2)

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

TIPO di ACQUISTO	APPLICAZIONE dell'IVA
Acquisti da parte di rivenditori o distributori	sul corrispettivo risultante dalla fattura estera (metodo obbligatorio per i prodotti privi di prezzo di vendita in Italia) (3)

(1) L'imposta sugli acquisti va versata e **non** è detraibile; le successive eventuali rivendite sono operazioni escluse da Iva.
(2) Dal 18.5.1999, l'art. 6, co. 7, L. 133/1999 prevede un abbattimento sul prezzo di vendita del 60%, elevato dall'1.1.2002 al **70%** per i libri e all'**80%** per giornali e riviste.
(3) Sull'acquisto intracomunitario si applicano le norme ordinarie, mentre il regime speciale dell'editoria si applica dai successivi passaggi in Italia.

ACQUISTO di NASTRI, BOBINE ecc.: non sono considerati acquisti intracomunitari, in quanto costituiscono **unicamente** il mezzo materiale per lo sfruttamento del diritto in essi contenuto (ad es. film). La base imponibile della prestazione del servizio è costituita anche dal costo di detti supporti. Per l'acquisto di diritti di sfruttamento di film prodotti all'estero l'**imposta** va **corrisposta** tramite autofattura ai sensi dell'art. 17, co. 3, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 217] da parte del **committente italiano**, quando il prestatore non residente sia **privo** in Italia di una **stabile organizzazione** o di un **rappresentante fiscale**.

SOFTWARE: costituisce acquisto intracomunitario l'introduzione di **supporti** (dischi, cassette ed altro) relativi a software **standardizzati** (C.M. 23.2.1994, n. 13/E), mentre la fornitura di software per via **telematica** costituisce una prestazione di servizio (vedi punto successivo). Costituisce prestazione di servizio anche la fornitura di software **personalizzato**.

SERVIZI PRESTATI TRAMITE MEZZI ELETTRONICI: si definiscono tali, come risulta dall'art. 7, Regolamento Comunità Europea 15.3.2011, n. 282 i servizi che vengono forniti tramite internet o rete elettronica «la cui natura rende la prestazione essenzialmente automatizzata, corredata di un intervento umano minimo e impossibile da garantire in assenza della tecnologia dell'informazione». Per espressa previsione del succitato art. 7 del Regolamento Ue 282/2011, possono ricomprendersi in tale ambito la fornitura e aggiornamento di **software**, anche scaricato da internet (vedi C.M. 21.6.2010, n. 36/E), i siti web, i servizi generati automaticamente tramite Internet in risposta a dati immessi dal destinatario, la concessione del diritto di mettere in vendita beni o servizi su siti Internet che operino come mercati on line in cui gli acquirenti possono inviare offerte e ricevere conferma d'acquisto a mezzo posta elettronica, le offerte forfetarie di servizi internet (Internet service packages, ISP). L'art. 7-sexies, co. 1, lett. f), D.P.R. 633/1972, dall'1.1.2015, prevede che in deroga alla regola generale stabilita dall'art. 7-ter, le prestazioni di servizi rese tramite mezzi elettronici si considerino effettuate nel territorio dello Stato quando siano rese a un committente non soggetto passivo «domiciliato nel territorio dello Stato o ivi residente senza domicilio all'estero». Gli artt. 1 e 2, D.Lgs. 31.3.2015, n. 42, modificando gli artt. 7-sexies, co. 1, lett. f) e g), nonché gli artt. 74-quinquies e 74-sexies,D.P.R. 633/1972, hanno sostanzialmente esteso le regole di territorialità Iva applicabili ai soggetti passivi ai servizi resi da soggetti passivi a consumatori finali. A seguito di tali modifiche i soggetti passivi (anche quelli residenti in paesi Extra-Ue) che pongono in essere servizi tramite mezzi elettronici possono adempiere agli obblighi Iva tramite il cd. «MOSS» («Mini One Stop Shop» o «Mini Sportello Unico»). Si veda al proposito anche il capitolo [COMMERCIO ELETTRONICO e SERVIZI di RADIODIFFUSIONE e TELEVISIONE RESI TRAMITE MEZZI ELETTRONICI]. Per approfondimenti in ordine al regime previgente si veda GPF 1/2015, pag. 191.

MEZZI di TRASPORTO USATI: si considerano **usati** (art. 38, co. 4, D.L. 331/1993 [CFF ❶ 1259]) i mezzi di trasporto per i quali si **verifichi almeno una** delle **seguenti condizioni** previste per ciascun tipo:

- **imbarcazioni** di **lunghezza superiore** a **7,5 metri,** escluse quelle destinate ad attività commerciali o della pesca o ad operazioni di salvataggio in mare, che hanno navigato per **oltre 100 ore** e **immatricolate** per la prima volta da **oltre 3 mesi**;
- **aeromobili** con **peso**, al decollo, superiore a **1550 kg**, esclusi quelli di cui all'art. 8-bis, co. 1, lett. c), D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 208a], cioè quelli destinati ad imprese aeree prevalentemente internazionali, **immatricolati** per la prima volta da **oltre 3 mesi** e con **oltre 40 ore** di **volo**;
- **veicoli** a **motore**, destinati al trasporto di persone o cose, di **cilindrata superiore** a **48 c.c**. o **potenza superiore** a **7,2 kw** che hanno percorso **più** di **6 mila km** e la cui **cessione** è **effettuata dopo 6 mesi** dalla **prima immatricolazione** o provvedimento equipollente.

ACQUISTO di MEZZI di TRASPORTO USATI: sull'acquisto intracomunitario di beni di trasporto **usati** si applicano le **regole** generali (non imponibilità Iva per il cedente comunitario e applicazione dell'Iva in **Italia**) se il cedente estero ha effettuato una cessione comunitaria; qualora l'acquirente italiano sia un **privato** il trasferimento è assoggettato ad Iva nel Paese estero. Se il rivenditore estero ha applicato il regime del **margine**, l'operazione va assoggettata ad Iva nel **Paese estero** e **non** in Italia indipendentemente dalla natura dell'acquirente italiano. Con C.M. 18.7.2003, n. 40 l'Agenzia delle Entrate, al fine di evitare abusi, ha precisato che l'acquirente italiano ha l'onere di verificare, in base agli elementi oggettivi di cui dispone, che il regime del margine sia stato effettivamente applicato. Infatti in taluni Stati Ue non è obbligatoria l'indicazione in fattura che si tratta di operazione soggetta al regime del margine.

CESSIONE di MEZZI di TRASPORTO USATI: la cessione **intracomunitaria** di mezzi di trasporto usati costituisce

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

operazione **non** imponibile. Si considera una cessione **interna** la vendita di un mezzo di trasporto se l'acquirente comunitario non è un soggetto passivo nel proprio Stato o se alla cessione è applicabile il regime del **margine** (è il caso dei commercianti di auto usate, nonché di tutti i soggetti Iva che abbiano acquistato il mezzo o da privati o da altri soggetti Iva che non avevano detratto l'imposta all'atto dell'acquisto).

MEZZI di TRASPORTO NUOVI: i mezzi di trasporto che **non** soddisfano le precitate condizioni si considerano **nuovi**. In particolare sono quindi nuovi gli **autoveicoli**, anche se non di prima immatricolazione, che **non** hanno percorso più di 6000 Km o che sono ceduti entro i 6 mesi dalla **prima** immatricolazione. Per i trasferimenti di questi beni si applicano le regole sotto descritte.

ACQUISTO di MEZZI di TRASPORTO NUOVI: in base all'art. 38, co. 3, lett. e), D.L. 331/1993 [CFF ❶ 1259] i trasferimenti di mezzi di trasporto **nuovi** sono assoggettati ad Iva nel Paese di **destinazione** (**anche se** uno o entrambi i contraenti sono soggetti **privati** senza partita Iva). Gli **acquisti** a titolo oneroso di mezzi di **trasporto nuovi**, provenienti da altro Stato Ue, **costituiscono** un'**operazione assimilata** ad un **acquisto intracomunitario**, **chiunque** sia il **venditore estero**, impresa o altro privato consumatore. Pertanto, l'operazione in oggetto comporta il **pagamento** dell'**Iva** in **Italia** prima di procedere all'**immatricolazione**. In riferimento all'operazione in oggetto si possono verificare le seguenti ipotesi:

1. **acquisto** effettuato da **privato consumatore** italiano presso qualunque soggetto comunitario (operatore economico o privato consumatore):
   - luogo di tassazione: **Italia**
   - debitore dell'imposta: l'**acquirente italiano** che, per ottenere l'immatricolazione, è tenuto a versare l'**Iva** con il Mod. F24 (cod. 6099), esibendone copia o autocertificando il versamento dell'Iva (R.M. 6.9.2000, n. 136/E).
2. **acquisto** effettuato da **soggetto Iva** italiano presso **cedente comunitario** (sia operatore economico che privato consumatore):
   - luogo di tassazione: **Italia**;
   - debitore dell'imposta: il **soggetto Iva italiano**, il quale **integra** e **registra** la **fattura** o il documento equipollente secondo le regole generali, tenendo conto dell'eventuale indetraibilità dell'Iva sull'acquisto di autoveicoli.

I soggetti passivi Iva italiani devono trasmettere, dall'**1.9.2005**, entro **15 giorni** dall'acquisto intracomunitario e comunque **prima** dell'immatricolazione del mezzo di trasporto **nuovo**, al Dipartimento dei trasporti terrestri con apposita comunicazione il numero identificativo intracomunitario e il numero di telaio di **autoveicoli**, **motoveicoli** e **rimorchi**, nonché la data di acquisto. Per gli acquisti **interni** degli stessi veicoli non ancora immatricolati il numero identificativo è sostituito dal codice fiscale del fornitore italiano (art. 1, co. 378-380, L. 30.12.2004, n. 311 e Decreto Ministero Infrastrutture e Trasporti 8.6.2005).

IMMATRICOLAZIONE o VOLTURA di AUTOVEICOLI INTRACOMUNITARI: la richiesta di immatricolazione di veicoli, **nuovi** o **usati**, oggetto di acquisto intracomunitario da parte di **rivenditori abituali** è **subordinata** alla contestuale presentazione di Mod. F24 da cui risultino il numero di telaio del veicolo e l'ammontare dell'Iva **versata** (vedi art. 1, co. 9-11, D.L. 2.10.2006, n. 262); in data 25.10.2007 sono stati emanati due provvedimenti attuativi che hanno approvato il Mod. «F24-Iva immatricolazione auto Ue» e stabilito che la disciplina si applica dal **3.12.2007**, ma **non** riguarda gli acquisti intra e le importazioni di autoveicoli, motoveicoli e rimorchi **nuovi** provenienti dalle case costruttrici, destinati al mercato italiano e provvisti di codice **antifalsificazione**. Il mod. «F24 – immatricolazione auto Ue» è stato sostituito dal nuovo modello «F24 Versamenti con elementi identificativi» (Provv. 7.8.2009).

I soggetti passivi non rivenditori che utilizzano l'autovettura oggetto di acquisto intracomunitario come strumentale non devono effettuare il versamento dell'Iva, ma comunicano all'Agenzia la volontà di utilizzare il bene come strumentale esibendo contestualmente una copia della fattura di acquisto (C.M. 30.7.2008, n. 52/E).

REGIME del MARGINE : le disposizioni del D.L. 262/2006 **non** si applicano agli acquisti effettuati in regime del **margine**, per i quali l'immatricolazione è subordinata ai controlli previsti dalla C.M. 26.2.2008, n. 14/E.

CESSIONE di MEZZI di TRASPORTO NUOVI: le cessioni a titolo **oneroso** di mezzi di trasporto nuovi poste in essere da un soggetto privato nazionale nei confronti di cessionari, soggetti d'imposta o privati consumatori in altro Stato membro sono considerate **cessioni intracomunitarie non imponibili**. Per tale operazione il **luogo** di tassazione risulta essere lo **Stato comunitario** di **destinazione** del mezzo di trasporto. Al riguardo si possono verificare le seguenti ipotesi (C.M. 23.2.1994, n. 13/E):

1. **cessione** effettuata da **privato italiano** nei confronti di **cessionario comunitario**, privato o soggetto d'imposta:
   - luogo di tassazione: lo **Stato comunitario** di **destinazione** del mezzo di trasporto;
   - debitore dell'imposta: l'acquirente **comunitario** che deve **versare** l'**imposta** secondo le **regole** stabilite dal **proprio Stato**;
2. **cessione** effettuata da **soggetto** d'imposta **nazionale** nei confronti di **cessionario comunitario**, privato o soggetto d'imposta:
   - luogo di tassazione: lo **Stato comunitario** di **destinazione** del mezzo di trasporto;
   - debitore dell'imposta: l'acquirente comunitario che deve versare l'imposta secondo le **regole stabilite**

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

dal **proprio Stato**. Il cedente nazionale emette **fattura** non imponibile, senza **indicazione** del **numero identificativo** del cessionario **se privato** consumatore.

La cessione intracomunitaria o l'esportazione di **autoveicoli**, **motoveicoli** o loro **rimorchi nuovi** effettuata dall'1.9.2005 deve essere comunicata al Ministero dei Trasporti entro **15 giorni** dalla vendita secondo le modalità stabilite dal D.M. 8.6.2005.

DIRITTO al RIMBORSO: per le cessioni a titolo **oneroso** di mezzi di trasporto nuovi anche un soggetto **privato** italiano nei confronti di cessionari (sia soggetti d'imposta che privati consumatori di altro Stato membro), ha **diritto** di **recuperare**, all'atto della cessione, la minore tra l'**Iva compresa** nel **prezzo** di **acquisto** e quella che sarebbe **stata applicata** se la **cessione** fosse stata **assoggettabile** a Iva in **Italia** (art. 53, co. 1, D.L. 331/1993, conv. con modif. con L. 427/1993 [CFF ❶ 1274]). Il rimborso si ottiene mediante presentazione all'Ufficio competente del Mod. Iva 38 RIC.

Esempio: *si ipotizzi che un soggetto privato nazionale acquisti un'autovettura al prezzo di € 10.000 (oltre all'Iva pari a* e *2.200), che cede successivamente a un soggetto comunitario, rispettando le condizioni che consentono di considerare l'automezzo nuovo:*
1. cessione per € 7.500, oltre all'Iva pari a € 1.650. L'ammontare di Iva recuperabile per il privato è di € 1.650:
imposta pagata: € 2.200;
aliquota 22% su € 7.500 = (€ 1.650)
imposta recuperabile** (minor importo tra € 2.200 e € 1.650) = € **1.650
2. cessione per e 12.500, oltre all'Iva pari a € 2.750. L'ammontare di Iva recuperabile per il privato è di € 2.200.
imposta pagata: € 2.200;
aliquota 22% su € 12.500 = (€ 2.750);
***imposta recuperabile** (minor importo tra € 2.750 e € 2.200) = € **2.200**.*

ACQUISTO e IMMATRICOLAZIONE in ITALIA di una AUTOVETTURA da parte di RESIDENTE COMUNITARIO: con la R.M. 17.6.1996, n. 101/E viene disposto il **divieto** ad eseguire il **rimborso** ai **residenti** di un **altro Stato Ue** quando gli stessi, dopo aver immatricolato un'autovettura in Italia, la **cancellano** dal **P.R.A.** (Pubblico Registro Automobilistico) quando è ancora nuova, per **immatricolarla** in **altro Stato membro**. Tale operazione non dà diritto al rimborso in quanto il**trasferimento** in oggetto **non costituisce acquisto intracomunitario** nel Paese di residenza dell'acquirente.

ACQUISTI per CORRISPONDENZA o su CATALOGO (art. 40, co. 3, D.L. 331/1993 [CFF ❶ 1261]): gli acquisti in base a **cataloghi**, per **corrispondenza** e simili si considerano **effettuati in Italia**, quando i beni sono **spediti** o **trasportati** in Italia dal **cedente** o per suo conto da altro Stato Ue e a condizione che siano effettuati da:

1. persone **fisiche** non soggette Iva;
2. enti **non** commerciali **non** soggetti Iva, **soggetti** per i quali l'Iva è totalmente indetraibile perché effettuano **solo** operazioni **esenti** (art. 19, co. 3, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 219]), produttori **agricoli** in regime speciale che **non** hanno optato per l'applicazione dell'Iva sugli acquisti intra-Ue, con esclusione dei beni soggetti ad accisa.

OBBLIGHI dell'OPERATORE COMUNITARIO: l'operatore comunitario che vende in Italia beni per corrispondenza o su catalogo deve dotarsi obbligatoriamente di partita Iva in Italia a mezzo di **rappresentante fiscale** oppure mediante **identificazione diretta**, se l'ammontare delle cessioni di beni, diversi da quelli soggetti ad accisa, **supera** nel corso dell'anno l'importo di € **35.000** o se tale limite sia stato superato nel corso dell'**anno precedente**. Finché il limite **non** è stato superato le cessioni per corrispondenza sono assoggettate ad Iva nello Stato membro di provenienza, salvo che l'operatore estero abbia optato per l'applicazione dell'imposta in **Italia**.

COMMISSIONARI SENZA RAPPRESENTANZA: i relativi acquisti intracomunitari si considerano effettuati in **proprio**.

OPERAZIONI dei SOGGETTI NON RESIDENTI

(artt. 17 e 35-ter, D.P.R. 633/1972)

STABILE ORGANIZZAZIONE: la stabile organizzazione in Italia di un soggetto estero è un'entità dotata di una struttura **autonoma** e **funzionale** rispetto alla sede estera (vedi R.M. 13.12.1989, n. 460196). Le stabili organizzazioni sono a tutti gli effetti considerate soggetti passivi residenti in Italia e **non** possono quindi agire a mezzo del rappresentante fiscale. Per effetto delle modifiche all'art. 17, D.P.R. 633/1972 apportate dal D.L. 25.9.2009, n. 135 **non** è consentito al soggetto estero dotato di stabile organizzazione di identificarsi direttamente o di nominare un rappresentante fiscale. Quindi anche le operazioni direttamente riferibili alla casa madre estera vengono ricondotte ai fini Iva alla stabile organizzazione Italiana.

NOZIONE di STABILE ORGANIZZAZIONE: la C.M. 7.8.2014, n. 26/E ha fornito ulteriori precisazioni in ordine alla nozione di stabile organizzazione ai fini Iva; il documento di prassi definisce tale (sia ai fini della cessione di beni che delle prestazioni di servizi) «qualsiasi organizzazione, diversa dalla sede principale dell'attività economica, caratterizzata da un sufficiente grado di permanenza e da una struttura idonea in termini di mezzi umani e tecnici, atti a consentirle:

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

› di ricevere e utilizzare i servizi che le sono forniti per le proprie esigenze;
› e/o di fornire i servizi di cui assicura la prestazione» (cfr. anche art. 11 del Regolamento UE 15.3.2011, n. 282, che reca disposizioni di applicazione della Direttiva 2006/112/CE).

Secondo quanto riportato nella C.M. 7.8.2014, n. 26/E, la definizione di stabile organizzazione differisce rispetto a quella relativa alle imposte dirette, dal momento che, ai fini Iva, è rilevante il «requisito personale», considerato che è necessario, per la sussistenza della S.O., che vengano impiegate «risorse umane e materiali, non essendo sufficiente la mera presenza di impianti e macchinari sul territorio dello Stato». Viene infine ribadito che la semplice attribuzione del numero di partita Iva non costituisce elemento sufficiente per far presumere l'esistenza di una branch in Italia di un soggetto non residente.

Nella C.M. 7.7.2015, n. 25/E viene precisato che esiste una sostanziale differenza fra l'apertura, in Italia, di un'unità locale e l'apertura di una stabile organizzazione. Nel primo caso, infatti, si è in presenza di un semplice ufficio di rappresentanza che può essere utilizzato esclusivamente per fini espositivi, promozionali o informativi. Nel caso in cui tali uffici vengano invece utilizzati anche per l'esercizio di attività commerciali (es. la vendita di prodotti), non si potrà più parlare di unità locali, bensì di stabili organizzazioni.

AUTOFATTURA: (art. 17, co. 3, D.P.R. 633/1972) gli **obblighi** relativi alle **cessioni di beni** e alle **prestazioni di servizi** effettuate in Italia da soggetti non residenti, **privi** di stabile organizzazione in Italia, **devono** essere adempiuti mediante l'emissione di «**autofattura**» o integrazione (art. 17, co. 1, D.L. 331/1993) dai **cessionari italiani** che utilizzano i beni e i servizi nell'ambito di un'attività di impresa, arte o professione, dagli **enti**, **associazioni** e altre **organizzazioni** di cui all'art. 4, co. 4, D.P.R. 633/1972 anche al di fuori dell'esercizio di attività commerciali od agricole e degli **enti**, **associazioni** e altre organizzazioni non soggetti passivi, ma identificati ai fini Iva. In particolare, per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, effettuate da un soggetto passivo stabilito in altro Stato Ue, gli obblighi sono adempiuti dal cessionario o committente residente, tramite integrazione della fattura del soggetto comunitario, ai sensi degli artt. 46 e 47, D.L. 331/1993 (obbligo introdotto dal 1° gennaio 2013, a seguito delle modifiche introdotte dalla L. 228/2012. In precedenza, l'obbligo di integrazione sussisteva solo per le prestazioni di servizi rientranti nell'art. 7-ter rese da soggetti **intracomunitari)**.

IDENTIFICAZIONE DIRETTA: (art. 35-ter) il **soggetto residente** in **Paesi U.E.** o in un Paese **extra U.E.** con il quale sia in vigore un accordo di reciprocità e che sia **privo** di stabile organizzazione in Italia può **chiedere la partita Iva** in Italia senza obbligo di avvalersi di un rappresentante fiscale e quindi adempiere direttamente gli obblighi ed esercitare i diritti derivanti dall'applicazione della normativa Iva, connessi ad operazioni effettuate nel territorio dello Stato da o nei confronti di soggetti non residenti.

La dichiarazione di identificazione va presentata al Centro Operativo di Pescara. Il contenuto della stessa è disciplinato dal Provv. Ag. Entrate 28.12.2009 che ha approvato l'apposito mod. ANR/3 da utilizzare a partire dall'1.1.2010 in sostituzione del previgente mod. ANR/1. La partita Iva deve essere chiesta prima di effettuare operazioni. L'identificazione diretta è alternativa alla nomina del rappresentante fiscale: pertanto i soggetti che intendono avvalersi di questa possibilità devono chiudere prima la partita Iva del rappresentante fiscale, avvalendosi del modello AA7/10 o AA9/12 (o viceversa).

RAPPRESENTANTE FISCALE: i soggetti **non** residenti, privi di stabile organizzazione in Italia, **possono** nominare, in alternativa all'identificazione diretta o quando questa non è possibile, (art. 17, co. 3, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 217]) un **soggetto residente** (persona fisica o giuridica) per l'effettuazione degli **adempimenti** e l'esercizio dei **diritti** derivanti dalla legge Iva. La nomina del rappresentante fiscale (o l'identificazione diretta) è **obbligatoria** in caso di svolgimento in Italia di operazioni verso **privati**.

NOMINA del RAPPRESENTANTE FISCALE: deve avvenire in **data anteriore** a quella del primo passaggio di beni e comunicata all'Ufficio Iva competente, secondo le **formalità** previste dall'art. 53, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 253] (cfr. anche art. 1, co. 4, D.P.R. 10.11.1997, n. 441): **atto pubblico**; scrittura privata **registrata**; lettera **annotata**in apposito registro presso l'Ufficio Iva competente in base al domicilio fiscale del rappresentante o del rappresentato. La nomina effettuata senza il rispetto di dette formalità è**invalida** (R.M. 11.7.1996, n. 114/E).

La semplice presentazione della lettera d'incarico, anche in assenza dell'annotazione di cui sopra, produce l'effetto dovuto e non costituisce violazione sostanziale (R.M. 29.1.1998, n. 3/E). La R.M. 5.5.1998, n. 36/E precisa che le funzioni del rappresentante fiscale sono fuori campo Iva.

FATTURE EMESSE e RICEVUTE dal RAPPRESENTANTE: devono contenere gli estremi sia del rappresentante che del soggetto rappresentato (R.M. 15.9.1993, n. VII-15-7/1993). La R.M. 19.3.1998, n. 18/E ha precisato che le transazioni intercorse **direttamente** tra l'operatore estero e il fornitore italiano **non necessariamente vanno indicate** nella **contabilità** del rappresentante trattandosi di cessioni all'esportazione.

OPERAZIONI INTRACOMUNITARIE: la nomina del rappresentante fiscale o l'identificazione diretta sono **obbligatorie**, ai sensi dell'art. 44, co. 4, D.L. 331/1993 [CFF ❶ 1265], per le vendite effettuate in Italia da **operatori comunitari** in base a **cataloghi**, o per **corrispondenza** o simili, quando venga superato il limite di € 35.000. La C.M. 23.2.1994, n. 13/E ha confermato che la nomina del rappresentante fiscale (o l'identificazione diretta) è obbligatoria anche in tutti i casi di operazioni che ai fini Iva si considerano effettuate in Italia per le quali l'obbligo di **versamento** dell'imposta non può essere assolto dal committente perché privato. Il rappresentante fiscale o l'identificazione diretta sono inoltre richiesti nel caso di operazioni «**quadrangolari**» (vedi pag. 209 [OPERAZIONI QUADRANGOLARI]), di introduzione di beni in **deposito Iva** (vedi pag. 205 [DEPOSITI IVA]) e per l'introduzione di beni in conto proprio **senza** trasferimento di proprietà.

RAPPRESENTANTE FISCALE «LEGGERO»: è consentita (art. 44, co. 3, D.L. 331/1993) l'istituzione di un rappresentante fiscale, con rappresentanza **limitata** alla **fatturazione** e alla **compilazione** degli elenchi Intrastat, se sono effettuate solo operazioni che **non comportano** versamento dell'Iva (cd. rappresentante fiscale «leggero»). In tal caso può assumere la veste di rappresentante fiscale anche il **gestore di depositi Iva**.

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

OBBLIGHI CONTABILI

MODALITÀ di INTEGRAZIONE e REGISTRAZIONE delle FATTURE di ACQUISTO (art. 47, D.L. 331/1993 [CFF ❶ 1268]): la fattura di acquisto intracomunitario deve essere **numerata** e **integrata** dal cessionario o committente con l'indicazione del **controvalore** in **euro** dell'imponibile se espresso in una valuta diversa, dell'**ammontare** dell'**Iva** o del **titolo di non imponibilità o di esenzione**. La fattura, entro il giorno **15** del mese successivo a quello di ricevimento, deve essere annotata **distintamente** nel registro delle **fatture emesse**, secondo l'ordine di numerazione attribuito, con **indicazione** del corrispettivo in **valuta estera** e con **imputazione al mese precedente**. Per quanto riguarda la conversione dei corrispettivi in valuta estera, si applicano gli ordinari criteri dell'art. 14, co. 1, D.P.R. 633/1972[CFF ❶ 214]. Ai fini dell'esercizio del diritto alla detrazione, le fatture sono annotate distintamente nel registro di cui all'art. 25 D.P.R. 633/1972. Per gli esercenti il **commercio al minuto** e assimilati (art. 22, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 222]) è possibile registrare le fatture intracomunitarie d'acquisto nel registro dei corrispettivi con le medesime modalità e termini.

Euro – Paesi aderenti	Euro – Paesi non aderenti
Austria	Bulgaria
Belgio	Croazia
Cipro	Danimarca
Estonia	Gran Bretagna
Finlandia	Polonia
Francia	Repubblica ceca
Germania	Romania
Grecia	Svezia
Irlanda	Ungheria
Italia	
Lettonia	
Lituania	
Lussemburgo	
Malta	
Olanda	
Portogallo	
Spagna	
Slovacchia	
Slovenia	

IVA – INVERSIONE CONTABILE – APPLICAZIONE: dall'1.1.2013 l'assolvimento dell'Iva da parte del committente con la procedura di integrazione e registrazione ex artt. 46 e 47, D.L. 331/1993, conv. con modif. con L. 427/1993 si applica sia alle cessioni di beni (diverse dagli acquisti intra-Ue) sia alle prestazioni di servizi (anche non generiche) rese in Italia da un soggetto passivo Ue (C.M. 3.5.2013, n. 12/E).

FATTURE di ACQUISTO INTRA-UE – Adempimenti per l'introduzione dell'euro

Paese del cedente	Valuta di emissione	Adempimento operatore italiano
Paese **non aderente** all'euro (1)	**valuta** del Paese di **residenza**	deve convertire il corrispettivo, espresso nella valuta del cedente, in euro secondo il **tasso di cambio rilevato giornalmente**
Paese aderente o **non aderente** all'euro (1)	**euro**	
Paese **aderente** all'euro (1)	**altre valute**	deve convertire il corrispettivo espresso in altre valute (ad es. dollari USA) **in euro**

(1) Vedi nella Tabella sopra riportata [MODALITÀ di INTEGRAZIONE e REGISTRAZIONE delle FATTURE di ACQUISTO] nella colonna di sinistra i Paesi **aderenti** all'euro e nella colonna di destra i Paesi **non aderenti** all'euro, ma a cui si applicano le disposizioni sulle operazioni intracomunitarie.

SEMPLIFICAZIONI per la REGISTRAZIONE: la R.M. 8.9.1999, n. 144 ammette la tenuta, previa **unica numerazione** delle relative fatture, di un apposito **registro sezionale** per gli **acquisti intracomunitari** che assolva le funzioni sia del registro delle fatture emesse, che di quello delle fatture d'acquisto. Nel registro devono essere annotati **esclusivamente** gli **acquisti intracomunitari** e gli importi complessivi dei corrispettivi e dell'imposta risultante dal registro sezionale devono essere riportati nel registro riepilogativo secondo le indicazioni contenute nella C.M. 23.2.1994, n. 13/E al punto 10.1.

IMPOSTA di BOLLO: le fatture e i documenti equipollenti relativi ad operazioni intra-Ue **non sono assoggettati** ad imposta di bollo (art. 66, co. 5, ultimo periodo, D.L. 331/1993 [CFF ❶ 2902a]).

MANCATO RICEVIMENTO della FATTURA di ACQUISTO: l'acquirente intracomunitario che **non riceve** la fattura **entro il secondo mese successivo** a quello di effettuazione delle operazioni (consegna, arrivo, pagamento) deve emettere **autofattura** in unico esemplare (senza spedirne copia al fornitore estero) **entro il giorno 15 del terzo mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione**, con l'indicazione del codice identificativo attribuito al cedente o prestatore comunitario (art. 46, co. 5, D.L. 331/1993). Tale documento deve essere annotato sia sul registro fatture che su quello acquisti entro il termine di emissione e con riferimento al mese precedente (art. 47, co. 1, D.L. 331/1993).

FATTURA con INDICAZIONE di un CORRISPETTIVO inferiore al REALE: il cessionario o committente che riceve fattura con indicazione di un corrispettivo inferiore a quello reale deve **regolarizzare** tale erronea indicazione mediante l'emissione di un'**autofattura** integrativa, in unico esemplare, **entro il giorno 15 del mese successivo** a quello di registrazione della fattura originaria (art. 46, co. 5, D.L. 331/1993 [CFF ❶ 1267]). Tale documento deve essere annotato sia sul registro fatture che su quello acquisti entro il termine di emissione e con riferimento al mese precedente (art. 47, co. 1, D.L. 331/1993).

nunziospano63 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

DETRAZIONE dell'IMPOSTA: la detrazione dell'Iva sugli acquisti intracomunitari di beni segue le regole ordinarie dell'art. 19, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 219]. La detrazione dell'imposta sull'acquisto intracomunitario può essere effettuata nel medesimo mese (o trimestre) in cui è dovuta l'imposta sull'acquisto, cioè nel periodo di ricevimento della fattura estera, indipendentemente dal mese di registrazione (C.M. 5.8.1994, n. 134/E). La Cassazione (Sezione Tributaria civile), con sentenza 24.2.2916, n. 3586, ha affermato il principio secondo cui l'omessa annotazione della fattura integrata nei registri obbligatori non determina la perdita del diritto alla detrazione. Non trova, infatti, alcun riscontro nella normativa nazionale, né in quella comunitaria, la tesi secondo cui la mancata registrazione farebbe perdere il diritto a detrarre l'imposta. Si deve, anzi, tener conto del fatto che «l'intero sistema normativo del tributo armonizzato (...) è fondato sul principio di neutralità dell'imposta». Tale principio comporta pertanto che venga riconosciuto al soggetto passivo il dirotto alla detrazione dell'Iva a monte «tutte le volte che siano rispettate le condizioni sostanziali cui la normativa comunitaria ricollega l'insorgenza del diritto, anche se taluni obblighi siano stati omessi dai soggetti passivi».

DICHIARAZIONE ANNUALE IVA (art. 48, D.L. 331/1993 [CFF ❶ 1269]): le registrazioni relative ad **operazioni intracomunitarie** devono risultare **distintamente**. Pertanto nella dichiarazione annuale Iva (e nella comunicazione annuale dei dati Iva) sono contenuti appositi righi.

MOVIMENTI di BENI DIVERSI dalle CESSIONI e dagli ACQUISTI (art. 50, co. 5, D.L. 331/1993 [CFF ❶ 1271]): le **spedizioni** all'estero di beni che **non** costituiscono cessioni e **l'introduzione** in Italia di beni che non costituiscono acquisti (art. 38, co. 5, lett. a), D.L. 331/1993 [CFF ❶ 1259]), devono essere annotate in **apposito registro** tenuto e conservato ai sensi dell'art. 39, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 239]. **Uguale adempimento** è previsto nel caso di **trasferimento** per lavorazione, perfezionamenti, ecc., **ovvero in conto visione** o in esecuzione di **contratti estimatori**.

PRODOTTI SOGGETTI ad ACCISA: l'Iva dovuta sugli acquisti intracomunitari di **prodotti soggetti ad accisa** da parte dei soggetti non tenuti al pagamento dell'Iva sugli acquisti intracomunitari ai sensi dell'art. 38, co. 5, lett. c), D.L. 331/1993 [CFF ❶ 1259] **deve essere versata** con l'accisa.

CESSIONI INTRACOMUNITARIE

(art. 41, D.L. 331/1993 [CFF ❶ 1262])

REGIME IVA: pur non essendo cessioni all'esportazione, le cessioni intracomunitarie di **beni** hanno natura di operazioni **non imponibili**. La non imponibilità delle cessioni intracomunitarie è subordinata all'inclusione del cedente nell'archivio Vies dei soggetti abilitati ad effettuare operazioni intra.

CESSIONI INTRACOMUNITARIE di beni: l'art. 14, par. 1 della Direttiva 2006/112/CE considera cessione di beni il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario. Si considerano cessioni intracomunitarie le cessioni a titolo **oneroso** di beni **spediti** o **trasportati** (dal cedente italiano, dall'acquirente intracomunitario o da terzi per loro conto), nel territorio di un altro Stato membro ad acquirenti che siano soggetti passivi d'imposta (art. 41, co. 1, D.L. 331/1993). Si realizza cessione intracomunitaria **anche quando** i beni sono ceduti a enti, associazioni o altri organizzazioni non soggetti all'imposta (del tipo di quelli disciplinati per l'Italia dall'art. 4, co. 4, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 204]) a produttori agricoli in regime speciale e ad operatori che effettuano solo operazioni attive esenti, purché i predetti soggetti **non siano esonerati** dal pagamento dell'imposta sugli acquisti intracomunitari nel proprio Stato e a condizione che comunichino al cedente nazionale il proprio codice identificativo. In assenza dei predetti presupposti la cessione viene **assoggettata** ad **Iva** in Italia (C.M. 23.2.1994, n. 13/E).

CESSIONI INTRACOMUNITARIE – ESENZIONE dall'IMPOSTA – REQUISITI per il RICONOSCIMENTO: con la Sentenza 6.9.2012, in causa C-273/11, la Corte di giustizia Ue fornisce l'interpretazione dell'art. 138, Direttiva 2006/112/ CE del Consiglio del 28.11.2006, che **esenta da Iva** le **cessioni** di **beni spediti** o **trasportati fuori** dal loro **rispettivo territorio**, ma nella **Comunità**, dal **venditore**, dall'**acquirente** o per loro conto, effettuate nei confronti di un altro **soggetto passivo**, o di un **ente non soggetto passivo**, che agisce in quanto tale in uno **Stato membro diverso** da quello di **partenza** della spedizione o del trasporto dei beni. La Corte di giustizia Ue ha stabilito che l'art. 138, par. 1, Direttiva 2006/112/CE va interpretato nel senso che, in circostanze come quelle del caso di specie, il diritto all'esenzione da Iva di una cessione intracomunitaria può essere negato al venditore solo se sia dimostrato oggettivamente che questi non ha adempiuto gli obblighi che gli spettano in materia di prova o che questi sapeva o avrebbe dovuto sapere che l'operazione posta in essere costituiva un'evasione realizzata dall'acquirente e non ha adottato le misure cui poteva ragionevolmente ricorrere per evitare la sua partecipazione a tale evasione d'imposta. Peraltro, l'esenzione non può essere negata al venditore per la sola ragione che l'Amministrazione finanziaria di un altro Stato membro ha cancellato il numero di identificazione Iva dell'acquirente con effetto retroattivo rispetto alla cessione del bene.

USCITA dei BENI dallo STATO: la norma non stabilisce un termine entro il quale il bene deve essere materialmente trasportato all'estero, né richiede, come per le esportazioni, uno specifico documento di prova. La Corte di Giustizia Ce con Sentenza 27.9.2007, causa C-184/05, ha chiarito che **non** spetta all'Amministrazione finanziaria dello Stato di origine interpellare le Autorità dello Stato di destinazione per accertare la cessione intracomunitaria. L'onere della prova ricade quindi sul soggetto cedente. A tal proposito la Ris. 15.12.2008, n. 477/E ribadisce che la prova dell'uscita dei beni dall'Italia può essere fornita con **qualsiasi** documento idoneo, anche diverso dal documento di trasporto.

CESSIONI INTRA-UE «FRANCO FABBRICA» – PROVA DOCUMENTALE: la prova documentale dell'avvenuta cessione intra-Ue con clausola «franco fabbrica» (la consegna del bene al cliente avviene fuori dalla fabbrica e il trasporto è a carico dello stesso cliente) non imponibile ai sensi dell'art. 41, co. 1, lett. a), D.L. 331/1993, conv. con modif. dalla L. 427/1993, può es-

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

sere fornita sia attraverso il documento di trasporto CMR elettronico (se ha lo stesso contenuto di quello cartaceo), che grazie all'insieme di informazioni che si possono trarre dal sistema informatico del vettore da cui risulta l'avvenuto trasporto (R.M. 25.3.2013, n. 19/E). Per assolvere l'onere probatorio tali documenti (CMR elettronico e informazioni dal sistema informatico del vettore) devono essere accompagnati dalle fatture di vendita, dalla documentazione bancaria attestante le somme incassate, dal contratto stipulato e dagli elenchi Intrastat. Per quanto concerne il CMR elettronico e le informazioni dal sistema informatico del vettore, tali documenti devono essere conservati in modo da garantire la loro leggibilità nel tempo e la fedeltà dell'immagine acquista rispetto al contenuto dei documenti originali.

VENDITE a DISTANZA: si considerano tali, ai sensi dell'interpretazione fornita dall'art. 11-quater, D.L. 14.3.2005, n. 35, conv. con L. 14.5.2005, n. 80, le cessioni di beni in base a **cataloghi**, per **corrispondenza** o **simili** effettuate nei confronti di **privati** o di**soggetti non obbligati** nel proprio Stato ad applicare l'imposta sugli acquisti intra-Ue e che non hanno optato per l'applicazione della stessa, a condizione che i beni siano trasportati nel Paese estero **direttamente** dal fornitore, o da terzi per suo conto, **indipendentemente** dalle modalità di effettuazione dell'ordine di acquisto.

VENDITA a DISTANZA IMPONIBILI in ITALIA: le cessioni in base a catalogo, per corrispondenza, ecc. sono imponibili in Italia qualora l'ammontare delle cessioni in **ciascuno Stato Ue** nell'anno solare precedente o in quello in corso, **non** superi € **100.000** (limite così elevato dall'art. 24, co. 7, lett. c), L. 7.7.2009, n. 88 con effetto dal 15.7.2009 dal precedente di € 79.534,36) o il **minor ammontare** previsto nell'altro Stato Ue ai sensi dell'art. 34, direttiva 2006/112/CE. Anche al di sotto di tale ammontare è consentita l'**opzione**per l'applicazione dell'Iva nello Stato membro di destinazione, dando notizia all'Ufficio nella dichiarazione annuale o in quella di inizio attività o comunque anteriormente all'effettuazione della prima operazione non imponibile(art. 41, co.1, lett. b, D.L. 331/1993).
Per l'applicazione dell'Iva nello Stato estero si deve provvedere alla nomina del rappresentante fiscale, al quale dovrà essere fatturata la merce (come operazione intra-Ue non imponibile): il rappresentante fiscale effettuerà la vendita applicando l'Iva dello Stato estero. Le cessioni per corrispondenza o su catalogo di **mezzi di trasporto nuovi**, le cessioni di **beni** soggetti ad **accisa** e di **beni** da **montare**, **assiemare** ecc. in **altro Stato Ue** sono sempre soggette ad Iva in Italia.

VENDITE a DISTANZA NON IMPONIBILI: le cessioni per corrispondenza, o su catalogo, ecc. **non** sono imponibili in Italia qualora venga superato l'ammontare minimo di riferimento o in base ad opzione. Per queste cessioni va emessa fattura **non** imponibile Iva senza necessità di indicare il codice Iva estero del cessionario (art. 46, co. 3, D.L. 331/1993). È inoltre obbligatoria la compilazione del Mod. Intra.

RIMBORSO dell'IVA: con riferimento alle cessioni di beni in base a cataloghi, per corrispondenza e simili, l'art. 11-quater, D.L. 35/2005 prevede, nel caso in cui l'Iva venga applicata sia in Italia che nel Paese estero di destinazione, la possibilità di ottenere il recupero entro **2 anni** dalla data di notifica dell'atto impositivo dallo Stato estero, dell'Iva italiana a mezzo di rimborso sul conto fiscale o mediante**compensazione** del credito riconosciuto con provvedimento formale dell'Agenzia delle Entrate. Vedi anche C.M. 13.6.2006, n. 20/E.

CESSIONI INTRACOMUNITARIE di BENI SOGGETTI ad ACCISA: sono **non imponibili** in Italia se il loro trasporto o la spedizione sono eseguiti nel rispetto delle modalità previste per il regime sospensivo (ai fini dell'applicazione delle accise).

BENI DESTINATI ad essere INSTALLATI, MONTATI, ASSIEMATI: costituiscono **cessioni intracomunitarie** (art. 41, co. 1, lett. c), le cessioni di beni spediti o trasportati dall'Italia in altro Stato **Ue**, per essere **installati**, **montati** o **assiemati** dal **fornitore** italiano o da terzi per suo conto in tale Stato.

OPERAZIONI ASSIMILATE alle CESSIONI NON IMPONIBILI (art. 41, co. 2, D.L. 331/1993 [CFF ❶ 1262]):

a) **vendite** di **mezzi** di **trasporto nuovi** (**trasportati** o **spediti** dal cedente o da terzi per suo conto in altro Stato Ue) anche se effettuate da **privati** e anche se l'acquirente **non** è soggetto Iva;
b) **invio** di **beni** dall'Italia ad **altro Stato** membro, mediante trasporto o spedizione a cura di un soggetto passivo Iva italiano (o da terzi per suo conto) a **titolo diverso** dall'invio per l'effettuazione di **lavorazioni intracomunitarie** e di altre prestazioni che ai fini intra **non** costituiscono cessioni. Si tratta, ad esempio (vd. anche paragrafo seguente), di movimenti di beni appartenenti alla stessa impresa che costituiscono ai fini Iva cessioni intracomunitarie, pur non comportando la cessione della proprietà.

TRASFERIMENTO di BENI nell'AMBITO della STESSA IMPRESA: l'invio di beni in altro Stato membro per le esigenze della propria impresa o di altra impresa comunitaria appartenente allo stesso soggetto nazionale costituisce un'operazione assimilata alla cessione intracomunitaria non imponibile. Pertanto deve essere emessa fattura con indicazione del **codice identificativo** Iva attribuito nello Stato membro al proprio **rappresentante fiscale** o alla propria impresa ivi operante mediante identificazione diretta.

LAVORAZIONI COMUNITARIE: queste operazioni (lavorazioni, riparazioni, trasformazioni, ecc.) nonché le **perizie** relative a beni mobili **non** si considerano operazioni assimilate alle cessioni, bensì **prestazioni di servizi**. Nel caso di operazioni **composite** la qualificazione di cessione di beni o di prestazione di servizi deve essere desunta dall'interpretazione del contratto (Cass. Sentenza 15.6.1999, n. 5935): la prevalenza della materia prima sull'opera costituisce un aspetto rilevante, ma **non** decisivo, dovendosi avere riguardo all'effettiva volontà delle parti (R.M. 28.9.2007, n. 272/E).

CESSIONI in BASE a CONTRATTO ESTIMATORIO: l'invio di **beni** in un altro Paese Ue con **stoccaggio** nel **magazzino** del **cliente** comunitario e trasferimento a quest'ultimo della proprietà solo al momento del prelievo (R.M. 18.10.1996, n. 235/E), costituisce una cessione solo al verificarsi di tale evento o decorso il periodo di un anno dalla consegna. La **movimentazione** dei beni deve risultare dal registro delle **movimentazioni intracomunitarie** previsto dall'art. 50, co. 5, D.L. 331/1993 [CFF ❶ 1271].

OPERAZIONI che NON COSTITUISCONO CESSIONI INTRACOMUNITARIE (art. 41, co. 3, D.L. 331/1993[CFF ❶ 1262]): **non co-**

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

stituisce una cessione intracomunitaria l'invio nel territorio di altro Stato Ue di beni oggetto di **operazioni** di **perfezionamento** o di **manipolazione**, o destinati ad essere **temporaneamente** utilizzati per prestazioni nonché di beni che, se fossero ivi importati, beneficerebbero della **temporanea importazione** (C.M. 23.2.1994, n. 13/E). Queste operazioni, che non sono traslative della proprietà del bene, devono essere annotate nel registro delle **movimentazioni intracomunitarie** previsto dall'art. 50, co. 5 del D.L. 331/1993. L'art. 13, co. 1, lett. b), L. 29.7.2015, n. 115 (norma pubblicata nella G.U. n. 178 del 3.8.2015), in vigore dal 18.8.2015, ha modificato l'art. 41, co. 3, D.L. 30.8.1993, n. 331. La disposizione novellata prevede che non costituisca cessione intracomunitaria l'invio nel territorio di altro Stato Ue di beni oggetto di perizie, **operazioni** di **perfezionamento** o di **manipolazione, solo se i beni sono successivamente trasportati o spediti al committente, soggetto passivo, nel territorio dello Stato, «ovvero per i beni inviati in altro Stato membro per essere ivi temporaneamente utilizzati per l'esecuzione di prestazioni».**

CESSIONE di GAS e di ENERGIA ELETTRICA: **non** costituiscono cessioni intracomunitarie le cessioni di **gas** mediante un sistema di gas naturale situato nel territorio della Ue o una rete connessa a tale sistema, di **energia elettrica**, di **calore** e di **freddo** mediante reti di riscaldamento o di raffreddamento, nei confronti di residenti in un altro Stato Ue (art. 41, co. 2-bis, D.L. 331/1993, come modificato dalla L. 15.12.2011, n. 217). Tali operazioni consentono comunque la detrazione dell'Iva sugli acquisti.

COSTRUZIONE di STAMPI: la realizzazione per conto di un committente comunitario di **stampi**da utilizzare in Italia per la produzione, a mezzo degli stessi, di beni da inviare in un altro Stato membro, è**considerata** cessione intracomunitaria (C.M. 23.2.1994, n. 13/E) se:

- tra committente comunitario e operatore nazionale viene stipulato un **unico contratto** di appalto avente **per oggetto** sia la **realizzazione** dello stampo che la **fornitura** dei beni con esso prodotti;
- a fine lavorazione lo stampo viene inviato nell'altro Stato membro, a meno che sia distrutto o reso inservibile.

CESSIONI di AGRICOLTORI in REGIME SPECIALE: le cessioni di prodotti agricoli e ittici effettuate da agricoltori in **regime speciale** nei confronti di soggetti Iva residenti o domiciliati in altri Stati membri costituiscono operazioni **non imponibili** e danno diritto, come le esportazioni, alla **detrazione** dell'**Iva teorica**, calcolata applicando le **percentuali di compensazione** all'imponibile della cessione intra U.E. (artt. 1, co. 2, lett. l), e 2, co. 1, lett. f), L. 28/1997).

VENDITE in ITALIA di PRODOTTI AGRICOLI COMUNITARI: le cessioni di **prodotti agricoli** effettuate in Italia in base a **cataloghi**, per **corrispondenza** e simili da parte di operatori agricoli comunitari nei confronti di clienti privati o di soggetti non tenuti al pagamento dell'imposta per gli acquisti intracomunitari **non** rientrano nel **regime speciale**agricolo, ma sono soggette al regime Iva normale (vedi art. 51, co. 2, D.L. 331/1993).

CESSIONI a VIAGGIATORI DIRETTI in ALTRO STATO UE: le **cessioni** dei **beni** effettuate nei «duty free shops» istituiti in porti e aeroporti sono **imponibili** ai fini Iva e devono essere assoggettate all'**Iva** con l'**aliquota** propria dei **beni** ceduti. Le **cessioni** dei beni nei confronti di passeggeri, nel corso di un **trasporto intra-Ue** a bordo di navi, aeromobili e treni, si considerano **territorialmente rilevanti** in **Italia**, nei casi in cui il **trasporto** abbia avuto **inizio** nel territorio dello **Stato** (vedi anche R.M. 22.11.2001, n. 188/E).

TRASFERIMENTO di residenza in PAESI UE: la C.M. 19.11.1998, n. 266/D ha stabilito che i **cittadini italiani** che trasferiscono la residenza in un Paese membro Ue possono trasportare effetti personali e masserizie in **franchigia di imposta**. A tal fine è necessaria una semplice autocertificazione. Gli elettrodomestici devono però essere provvisti del marchio CE, salvo per quelli acquisiti anteriormente all'1.1.1996 e comprovati da idonea documentazione (fattura) o da espressa dichiarazione di responsabilità dell'interessato.

CESSIONI a TITOLO GRATUITO: **non costituiscono** cessioni intracomunitarie non imponibili, in quanto mancano del requisito dell'onerosità.

CESSIONI di BENI USATI: le cessioni intracomunitarie di beni **usati** con applicazione del **regime speciale** del **margine** non si considerano operazioni intracomunitarie, bensì operazioni interne da **assoggettare** ad imposta in **Italia**.

FORMAZIONE del PLAFOND degli ESPORTATORI ABITUALI: **concorrono** alla formazione del plafond e alla determinazione dello status di **esportatore abituale**:

- cessioni intracomunitarie (art. 41, co. 1 e 2, D.L. 331/1993 [CFF ❶ 1262]);
- cessioni ad operatori interni con consegna **diretta** ad un terzo operatore di altro Paese Ue (vedi triangolazione – art. 58, co. 1, D.L. 331/1993 [CFF ❶ 1279]).

Le operazioni intracomunitarie **non danno luogo** alla costituzione di un plafond autonomo, ma concorrono con le operazioni di **esportazione** e **assimilate** ai fini della formazione del plafond (vedi a pag. 179 [ESPORTATORI ABITUALI]).

MOMENTO di COSTITUZIONE del PLAFOND: le cessioni **intracomunitarie non imponibili** concorrono alla formazione del **plafond** al momento della **registrazione** delle relative fatture (art. 2, co. 2, L. 28/1997 [CFF ❶ 1562]).

MOMENTO di EFFETTUAZIONE delle CESSIONI INTRACOMUNITARIE: secondo quanto disposto dall'art. 39, D.L. 331/1998, le cessioni intracomunitarie (così come gli acquisti) si considerano effettuate all'atto dell'inizio del trasporto del bene o della sua spedizione al cessionario o a terzi per suo conto. Nel caso in cui gli effetti traslativi si producano in un momento successivo alla consegna, l'operazione si considera effettuata nel momento in cui tali effetti si producono o comunque dopo un anno dalla consegna del bene. Nell'ipotesi in cui il bene venga trasferito in conseguenza di contratti estimatori, la cessione si intenderà effettuata all'atto della rivendita a terzi o del prelievo da parte del ricevente o, ancora, alla scadenza del termine pattuito, e comunque, in ogni caso, decorso un anno dal ricevimento del bene.

SMARRIMENTO o DISTRUZIONE della MERCE durante il TRASPORTO: si presentano i casi evidenziati nella seguente tabella (C.M. 23.2.1994, n. 13/E).

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

SMARRIMENTO della MERCE durante il TRASPORTO			
TRASPORTO a MEZZO	VENDITORE	SMARRIMENTO in ITALIA	**non esiste** cessione (2)
		SMARRIMENTO in altro STATO	cessione **intra-Ue**
	ACQUIRENTE o VETTORE (1)	SMARRIMENTO in ITALIA	cessione **interna**
		SMARRIMENTO in altro STATO	cessione **intra-Ue**
(1) Anche se incaricato dal venditore. (2) C.M. 10.10.1979, n. 31.			

FATTURAZIONE delle CESSIONI INTRACOMUNITARIE (art. 46, D.L. 331/1993 [CFF ❶ 1267]): per le cessioni intracomunitarie **non imponibili** Iva, la fattura deve essere emessa fattura secondo la regola generale dell'art. 21 D.P.R. 633/1972, entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione, con le seguenti particolarità:

a) indicazione della norma di non imponibilità o di non assoggettamento: «non imponibile art. 41, D.L. 331/1993»;
b) indicazione del numero identificativo **Iva** attribuito al **cliente** dallo Stato membro di appartenenza. Tale indicazione è **necessaria** per beneficiare della non imponibilità della cessione (art. 50, co. 1, D.L. 331/1993 [CFF ❶ 1271]);
c) in caso di **triangolazioni** comunitarie (vedi pag. 209 [OPERAZIONI TRIANGOLARI]) con trasporto dei beni tra due diversi Stati membri e acquisto intracomunitario della ditta italiana **senza** applicazione dell'Iva: indicazione del **numero** di identificazione attribuito al **cessionario** dallo Stato membro di destinazione dei beni e **designazione** dello stesso quale **debitore** d'imposta nel proprio Stato sull'acquisto intracomunitario;
d) se la fattura è emessa per l'invio in altro Stato **Ue**a cura o per conto di un soggetto Iva italiano di beni esistenti in Italia per cause diverse da lavorazioni, deve contenere il numero di identificazione attribuito allo stesso soggetto dallo Stato di**destinazione** dei beni;
e) **indicazione** dei dati identificativi dei **mezzi di trasporto** ceduti; se la cessione **non** è effettuata da un soggetto Iva il posto della fattura viene preso dall'atto di acquisto o equipollente.

FATTURAZIONE DIFFERITA : è ammessa la possibilità della fatturazione differita anche per le cessioni **intracomunitarie**, quando la consegna risulti da **documento** di **trasporto** o **altro documento idoneo** ad identificare le parti contraenti (C.M. 23.2.1994, n. 13/E).

Con l'esonero dalla bolla di accompagnamento disposto dall'art. 10, co. 2-bis, D.L. 41/1995, per il trasporto delle merci di cui è accertata la provenienza da o la destinazione verso altri Stati membri, il documento di trasporto previsto dal D.P.R. 472/1996 è necessario solo nel caso di fatturazione differita e in mancanza di altra documentazione idonea.

REGISTRAZIONE delle CESSIONI INTRACOMUNITARIE (art. 47, D.L. 331/1993 [CFF ❶ 1268]): le fatture per le **cessioni intracomunitarie** devono essere **distintamente** annotate nel registro delle fatture emesse, secondo l'ordine della loro numerazione, **entro il termine di emissione**, con riferimento al mese di effettuazione dell'operazione. L'annotazione distinta non vieta la tenuta di un registro sezionale che può essere istituito volontariamente, con la conseguente distinta numerazione. Anche per le operazioni intracomunitarie vale la registrazione **«per competenza»**, cioè riferita alla **data di emissione** del documento (art. 3, co. 2, D.L. 557/1993, conv. con. L. 133/1994).

FATTURAZIONI delle PRESTAZIONI di SERVIZI: dall'1.1.2010 le prestazioni di servizio **rese** da soggetti Italiani a clienti comunitari indentificati ai fini Iva nel proprio Paese sono **fuori campo** Iva ai sensi dell'art. 7-ter del D.P.R. 633/1972. Il soggetto Italiano in tale caso deve emettere una fattura, **non soggetta** ad Iva ai sensi dell'art. 7-ter, D.P.R. 633/1972, nella quale va indicato il **numero identificativo** del cliente estero, che costituisce in genere l'elemento essenziale per la non applicazione dell'Iva. Sono infatti soggette ad Iva in Italia le prestazioni effettuate nei confronti di soggetti «privati» non residenti. La fattura esclusa da Iva concorre al volume d'affari Iva. Per tali prestazioni, a decorrere dal 2010, è obbligatoria la compilazione degli elenchi Intra (vedi a pag. 209 e segg. [ELENCHI INTRASTAT]). Dall'1.1.2013, l'art. 21, co. 6-bis, D.P.R. 633/1972, ha esteso l'obbligo di fatturazione per tutte le prestazioni di servizi fuori campo Iva per carenza del presupposto territoriale, ai sensi degli artt. 7-ter e seguenti, rese nei confronti di soggetti passivi comunitari debitori dell'imposta in altro Stati membro, nel qual caso nel documento deve essere riportata l'annotazione «inversione contabile» (art. 21, co. 6-bis, lett. a, D.P.R. 633/1972).

NOTE di VARIAZIONE: in mancanza di specifiche disposizioni in merito, alle variazioni di imponibile delle operazioni intracomunitarie si applicano le **disposizioni** dell'art. 26, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 226]:

› **variazioni in aumento**: per i contribuenti sono **obbligatori** tutti gli adempimenti Iva (fatturazione, ecc.) compresa la rettifica dell'elenco INTRA;
› **variazioni in diminuzione**: l'ammontare imponibile di un'operazione **può** essere ridotto in conseguenza di **nullità**, **riduzione**, **annullamento** o **revoca** dell'operazione, nonché in conseguenza di abbuoni o sconti previsti contrattualmente. Tali variazioni **non** sono applicabili decorso un anno dall'effettuazione dell'operazione se dipendenti da sopravvenuto accordo delle parti. La rettifica riduce l'imponibile degli acquisti se è annotata nello **stesso mese** dell'operazione principale, altrimenti della stessa si tiene conto in **dichiarazione annuale** (C.M. 23.2.1994, n. 13). Se la rettifica è registrata ai fini fiscali va rettificato anche l'elenco INTRA sia ai fini fiscali che ai fini statistici; se non è registrata, l'elenco INTRA va comunque rettificato ai soli fini statistici se i beni sono stati restituiti.

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

DEPOSITI IVA

(art. 50-bis, D.L. 331/1993 [CFF ❶ 1271a] e D.M. 20.10.1997, n. 419 [CFF ❶ 1592 o 1995])

ISTITUZIONE: dal 14.3.1997 sono stati introdotti i **depositi fiscali** ai fini Iva, disciplinati dall'art. 50-bis, D.L. 331/1993, conv. con modif. con L. 427/1993 **[CFF ❶ 1271a]** e dal D.M. 20.10.1997, n. 419 **[CFF ❶ 1592]**. Le modalità operative per il rilascio delle autorizzazioni e per la gestione dei depositi sono contenute nella C.M. 28.4.2006, n. 16/D. In tema l'Agenzia delle Dogane ha emanato anche la successiva Nota 7521 del 28.12.2006 che fornisce un modello di comunicazione preventiva fissandone i relativi contenuti.

DEPOSITI IVA – CHIARIMENTI della C.M. 24.3.2015, n. 12/E: la C.M. 24.3.2015, n. 12/E riepiloga le questioni interpretative relative alla disciplina dei depositi Iva all'art. 50-bis, D.L. 331/1993, conv. con modif. dalla L. 427/1993 e dall'art. 34, co. 44, D.L. 179/2012, conv. con modif. dalla L. 221/2012.

Definizione: «i depositi Iva sono luoghi fisici situati nel territorio dello Stato italiano all'interno dei quali la merce viene introdotta, staziona e poi viene estratta». Attraverso di essi è consentito che, per determinate operazioni, l'Iva, ove dovuta, sia assolta dall'acquirente finale solo al momento dell'estrazione dei beni, attraverso il meccanismo del reverse charge. Sono qualificabili come depositi Iva i seguenti depositi già autorizzati dall'autorità doganale: i magazzini generali, i depositi franchi e i punti franchi gestiti dalle imprese munite di autorizzazione; i depositi fiscali per i prodotti soggetti ad accisa; i depositi doganali, compresi i depositi per la custodia e la lavorazione delle lane ex D.M. 28.11.1934.

Fatturazione: in ordine alle modalità di fatturazione dei beni estratti dal deposito e destinati alla commercializzazione in Italia, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che le operazioni di acquisto all'interno del deposito e di successiva estrazione dei beni, nel caso siano effettuate nella stessa giornata, possono essere comprese nel medesimo documento contabile, attraverso l'emissione di un'unica autofattura riepilogativa giornaliera.

Base imponibile: l'estrazione dei beni dal deposito Iva può dare luogo sia ad operazioni non imponibili (cessioni all'esportazione, cessioni intracomunitarie) che ad operazioni assoggettate all'imposta; se i beni vengono estratti dal deposito in conseguenza di una cessione all'esportazione o di una cessione intracomunitaria, non sussiste alcun obbligo di pagamento dell'imposta. Nell'ipotesi in cui, invece, l'estrazione avvenga per l'utilizzazione o la commercializzazione dei beni nel territorio dello Stato, l'obbligo di assolvimento del tributo grava sullo stesso soggetto d'imposta proprietario dei beni che procede in proprio o tramite terzi all'estrazione. Si evidenzia altresì che la base imponibile è costituita dal corrispettivo o, in mancanza, dal valore dell'operazione, non assoggettato all'Iva per effetto dell'introduzione nel deposito; se i beni, durante la loro giacenza, hanno formato oggetto di una o più cessioni, la base imponibile è costituita «dal corrispettivo o valore dell'ultima transazione».

Cali merce: se la merce subisce cali fisici e tecnici nel periodo di stoccaggio, all'atto dell'estrazione dal deposito la base imponibile deve essere determinata «al netto del valore del calo». In tale ambito, l'Agenzia delle Entrate evidenzia che per il calcolo della base imponibile si deve fare riferimento alle quantità effettivamente estratte dal deposito, «a condizione che il calcolo delle stesse risulti basato su criteri oggettivi e riscontrabili».

Giustizia comunitaria: la circolare fa riferimento anche alla Sentenza 17.7.2014, causa C-272/13, in cui la Corte di Giustizia Ue si è pronunciata circa i requisiti previsti dalla normativa comunitaria in relazione alla corretta applicazione del regime dei depositi Iva. In particolare, per quanto concerne il profilo sanzionatorio, la Corte ritiene che la violazione dell'obbligo della introduzione fisica dei beni nel deposito e l'assolvimento dell'imposta mediante il meccanismo del reverse charge al momento dell'estrazione contabile del bene, invece che in dogana, concretizzi, in assenza di frode, una violazione di natura formale, che consiste nel tardivo versamento dell'imposta.

FUNZIONE dei DEPOSITI IVA: nei depositi Iva è consentito **introdurre**, **custodire** e **sottoporre** a **lavorazione**, **senza** il **pagamento** dell'**Iva**, beni nazionali e comunitari, a condizione che gli stessi **non** siano destinati alla vendita al dettaglio all'interno dei depositi stessi. Nei depositi fiscali è possibile trasferire merci evitando di assoggettarle ad Iva. L'Iva sarà **assolta** solamente dall'**acquirente finale** al momento dell'**immissione** in **consumo** dei **beni** in **Italia**. Sono considerati depositi Iva i **depositi fiscali**, cioè gli impianti in cui sono **fabbricati**, trasformati, detenuti, ricevuti o spediti prodotti soggetti ad accisa in regime di sospensione dei diritti (vedi art. 1, co. 2, D.Lgs. 26.10.1995, n. 504), nonché i **depositi doganali** di cui all'art. 525, Reg. CEE 2954/93 (ossia i depositi privati di tipo C, D, E) relativamente ai beni nazionali e comunitari che vi possano essere introdotti.

SOGGETTI ABILITATI alla gestione: possono gestire i **depositi**:

- **a)** le **imprese** che **conducono magazzini generali** muniti di **autorizzazione doganale**, quelle esercenti **depositi franchi** e quelle operanti nei **porti franchi**;
- **b)** i **titolari** di **depositi** fiscali per prodotti **soggetti ad accisa** e di **depositi doganali**; l'utilizzo di questi depositi quali depositi Iva è soggetto a **preventiva comunicazione** all'Agenzia delle Dogane e delle Entrate. Vedi in proposito la C.M. 28.4.2006, n. 16 dell'Agenzia delle Dogane e la R.M. 12.11.2008, n. 440/E;
- **c)** i **soggetti** che, su richiesta, possono essere **autorizzati** a custodire beni nazionali e comunitari in regime di deposito Iva.

La C.M. 24.3.2015, n. 12/E distingue i depositi in **due categorie** in relazione al fatto che sia o meno prevista una **specifica autorizzazione**. Sono abilitate alla gestione dei depositi per i quali non è prevista autorizzazione le imprese esercenti magazzini generali o depositi franchi e quelle che operano in punti franchi. Per quanto concerne i depositi che prevedono un'autorizzazione, l'Agenzia delle Entrate precisa che in tal caso la gestione può essere affidata anche a soggetti di-

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

versi da quelli suelencati purché «riscuotano la fiducia dell'Amministrazione Finanziaria», rispondendo ai requisiti di cui all'art. 2, decreto 20.10.1997, n. 419 (non essere sottoposti a procedimenti penali per reati finanziari, non aver riportato condanne per tali reati, ecc.).

DEPOSITI per CONTO TERZI: se il deposito fiscale è destinato a **custodire beni** per **conto terzi** l'**autorizzazione** alla gestione dello stesso può essere rilasciata **esclusivamente** a: **S.p.a.**, **S.a.p.a.**, **S.r.l.**, **società cooperative** o **enti**, con **capitale** o **fondo** di **dotazione non inferiore** a € **516.456,90**. Vedi la R.M. 10.7.2009, n. 180/E che riepiloga obblighi e responsabilità dei gestori di depositi Iva per conto terzi, compresa la solidarietà circa l'irregolare applicazione dell'Iva su beni **estratti** dal deposito.

DEPOSITI in CONTO PROPRIO: i requisiti di cui al punto precedente non sono richiesti per i **depositi** che **custodiscono beni**, spediti da soggetto passivo identificato in altro Stato membro della Ue, che sono destinati ad essere **ceduti** al **depositario**, titolare del deposito che li preleva (consignment stock); in tale caso l'acquisto intracomunitario si considera effettuato dal depositario al momento del prelevamento dei beni (art. 50-bis, co. 2, D.L. 331/1993, conv. con modif. con L. 427/1993 [CFF ❶ 1271a]).

AUTORIZZAZIONE a GESTIRE i DEPOSITI IVA: per ottenere la concessione dell'autorizzazione a gestire il deposito, va formulata **apposita istanza** alla Direzione Regionale delle Entrate (provinciale per Valle d'Aosta, Trento e Bolzano) competente in relazione alla localizzazione del deposito. **Copia** dell'istanza **va inviata** per conoscenza **all'Ufficio delle Entrate competente** in ragione del domicilio fiscale del richiedente.

ALLEGATI: all'istanza devono essere **allegati**:
- certificato di **iscrizione al Registro delle imprese**;
- certificato dei **carichi pendenti** rilasciato dagli organi dell'autorità giudiziaria;
- certificato del **casellario giudiziario**;
- certificato della **cancelleria del tribunale competente**;
- certificato **antimafia** (D.Lgs. 8.8.1994, n. 490) e certificato previsto dalla L. 575/1965.

Nella C.M. 24.3.2015, n. 12/E è stato precisato che, per facilitare l'attività istruttoria da parte dell'Agenzia delle Entrate, è consigliabile **allegare alla domanda** i **seguenti documenti**: autocertificazione relativa al titolo in base al quale si detengono i locali e indicazione degli estremi catastali degli stessi, individuazione degli spazi dedicati all'utilizzo come deposito Iva (nell'ipotesi di uso promiscuo dell'unità immobiliare), autocertificazione relativa alla destinazione d'uso dei locali e alla sua abitabilità.

CONDIZIONI per il RILASCIO dell'AUTORIZZAZIONE: ai fini del rilascio dell'autorizzazione, il richiedente **non** deve:
- essere **sottoposto** a **procedimento penale** per **reati finanziari**;
- avere **riportato condanne** per **reati finanziari**;
- aver **commesso violazioni gravi** e **ripetute**, per loro natura od entità, alle disposizioni che **disciplinano** l'**Iva**;
- essere **sottoposto** a **procedure fallimentari**, di **concordato preventivo**, di **amministrazione controllata**, né essere in **stato** di **liquidazione**.

ESAME dell'ISTANZA: va effettuato entro **centottanta giorni** dalla data del ricevimento. Il risultato dell'esame va **comunicato** all'interessato e all'Ufficio delle Entrate competente in ragione del domicilio fiscale del richiedente.

REVOCA dell'ISTANZA: l'autorizzazione viene **revocata** dalla Direzione delle Entrate che ha provveduto al rilascio se:
- interviene **condanna** definitiva per **reati finanziari**;
- sono state accertate **gravi** e **ripetute violazioni** delle norme **Iva**;
- sono accertate **gravi irregolarità** nella **gestione** del **deposito**;
- vengono **meno** le **condizioni** per il rilascio dell'**autorizzazione**.

CONTROLLO dei DEPOSITI: spetta alla Direzione Provinciale dell'Agenzia delle Entrate competente il controllo sui depositi soggetti a preventiva autorizzazione. D'intesa con la suddetta Direzione il controllo può essere demandato ai Comandi della Guardia di Finanza competenti per territorio. Quanto ai depositi doganali e fiscali che sono adibiti anche a deposito Iva, il controllo viene realizzato dall'Ufficio territoriale dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli di competenza. Anche in questo caso è prevista la possibilità di demandare agli Uffici locali delle Entrate o ai Comandi della Guardia di Finanza, il controllo in merito alla corretta applicazione delle operazioni che afferiscono i beni custoditi nei depositi Iva (cfr. C.M. 24.3.2015, n. 12/E, paragrafo 11).

RESPONSABILITÀ del GESTORE del DEPOSITO: il gestore del deposito **risponde solidalmente** con il **soggetto passivo** per la **mancata** o **irregolare applicazione** dell'**Iva** relativa all'estrazione, se non osserva le disposizioni dettate dagli artt. 3 e 4, D.M. 20.10.1997, n. 419 [CFF ❶ 1594 – 1595], relative alla tenuta del registro e all'acquisizione o emissione dei documenti relativi ai beni introdotti od estratti (art. 50-bis, co. 8, D.L. 331/1993, conv. con modif. con L. 427/1993 [CFF ❶ 1271a]). Nella C.M. 24.3.2015, n. 12/E è stato evidenziato come la Corte di Giustizia europea, con sentenza, 21.12.2011, causa C-499/10, abbia affermato che ove il soggetto debitore dell'imposta abbia agito in buona fede «utilizzando tutta la diligenza dell'operatore avveduto», sicché sia possibile escludere la sua partecipazione a un'evasione, tali elementi devono essere presi in considerazione al fine di determinare la possibilità di obbligare in solido il soggetto al versamento dell'imposta. L'Agenzia delle Entrate suggerisce al depositario di munirsi di prove idonee «a dimostrare il regolare assolvimento dell'imposta».

ADEMPIMENTI CONTABILI dei DEPOSITI: anteriormente alla prima introduzione di beni nel deposito **è obbligatoria** l'**istituzione** di un **registro delle movimentazioni** dei beni custoditi (art. 50-bis, co. 3, D.L. 331/1993) dal quale risulti:
- **numero** e **specie** dei colli;

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

› **natura**, **qualità** e **quantità** dei beni;
› **corrispettivo** o, in **mancanza**, **valore normale** dei medesimi;
› **provenienza** e **destinazione** dei beni **introdotti** o **usciti** dal deposito;
› soggetto **per conto del quale la movimentazione in entrata o in uscita viene effettuata**.

Il registro va tenuto ai sensi dell'art. 53, co. 3, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 253], anche con sistemi informatici così come previsto dall'art. 39, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 239].

MOVIMENTAZIONE dei BENI: l'introduzione o l'estrazione dei beni dal deposito deve avvenire sulla scorta di un **documento amministrativo** (fattura), **commerciale** (Daa o Das) o **di trasporto** (Ddt) da cui risultino **tutti** gli elementi da riportare nel registro delle movimentazioni. Copia dei documenti relativi all'introduzione, all'estrazione (compresa la liquidazione Iva del soggetto che effettua l'estrazione) o allo scambio all'interno del deposito deve essere conservato dal gestore. I beni devono essere scortati da:

› **dichiarazione doganale** di **esportazione** nel caso di **estrazione** per **trasporto** o **spedizione fuori** dalla **Ue** (art. 50-bis, co. 4, lett. g), D.L. 331/1993, conv. con modif. con L. 427/1993 [CFF ❶ 1271a]);
› **documento doganale** di **importazione** per le **operazioni** di **immissione** in **libera pratica** di **beni non comunitari** (art. 50-bis, co. 4, lett. b) D.L. 331/1993, conv. con modif. con L. 427/1993 [CFF ❶ 1271a]).

OPERAZIONI senza VERSAMENTO dell'IVA: sono effettuate **senza pagamento** dell'**Iva**, ma con l'osservanza degli obblighi di fatturazione, registrazione, dichiarazione, ecc., le seguenti operazioni (art. 50-bis, co. 4, D.L. 331/1993, conv. con modif. con L. 427/1993 [CFF ❶ 1271a]:

› con **introduzione** nel **deposito**:
  – gli **acquisti intracomunitari** di beni eseguiti mediante introduzione in un **deposito Iva**. La C.M. 28.4.2006, n. 16/D ha precisato che l'introduzione di beni, così come l'estrazione, deve avvenire **materialmente**, escludendo il «deposito virtuale» basato sulla sola presa in carico dei documenti. Il soggetto che immette i beni deve **integrare** la fattura che riceve **senza** l'indicazione dell'Iva (ai sensi dell'art. 50-bis, co. 4, lett. a), D.L. 331/1993) e **compilare** il **modello Intrastat** sia nella parte fiscale che in quella statistica;
  – le **operazioni** di **immissione** in **libera pratica** di beni **non comunitari**, destinati ad essere **introdotti** in un **deposito Iva**, con il pagamento dei soli dazi comunitari. L'Iva non viene pagata in dogana, purché l'introduzione nel deposito sia comprovata con la **trasmissione** di **copia** del **documento** di **importazione** alla **dogana emittente**, con l'attestazione da parte del depositario di avvenuta presa in carico delle merci nel registro di deposito (vd. peraltro anche Sentenza 17.7.2014, causa C-272/13 con riferimento alla violazione dell'obbligo dell'introduzione fisica dei beni); dal **12.9.2011** è richiesta anche la prestazione di idonea **garanzia** commisurata all'Iva (vedi art. 56-bis, co. 4, lett. b), D.L. 331/1993 e Nota Agenzia Dogane 5.10.2011, n. 113881/RU). La garanzia non è prestata dai soggetti **certificati** (operatori economici autorizzati, enti pubblici, ecc.) e dai soggetti **esonerati** dal prestare cauzione per i diritti doganali ai sensi dell'art. 90, D.P.R. 43/1973. La Nota Agenzia Dogane 4.11.2011, n. 127293/RU ha chiarito le modalità di presentazione e termini di validità della richiesta di esonero. La garanzia è svincolata solo quando il soggetto che ha estratto i beni dal deposito comunica al depositario i dati relativi alla liquidazione dell'Iva su tali beni. Vedi anche la successiva Nota Agenzia Dogane 1.2.2012, prot. 148047. Nella C.M. 24.3.2015, n. 12/E, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che non possono usufruire del regime del deposito Iva i beni «in regime di ammissione temporanea e perfezionamento attivo», non trattandosi di operazioni di immissione in libera pratica;
  – le **cessioni** effettuate da imprese italiane a **soggetti identificati** in **altro Stato U.E.**, eseguite mediante **introduzione** dei beni in un **deposito** Iva. Tale operazione non configura una cessione intracomunitaria: non comporta quindi l'adempimento degli obblighi dell'Iva intracomunitaria e **non** devono essere **compilati** i modelli Intra. La **fattura** emessa dal cedente **non** riporta l'addebito **Iva**, ma l'indicazione di **non assoggettabilità** ad Iva ai sensi dell'art. 50-bis, co. 4, lett. c), D.L. 331/1993; qualora dette cessioni siano fatturate, anziché direttamente al cliente estero, al suo rappresentante fiscale, devono essere assoggettate ad Iva (R.M. 15.5.2001, n. 66/E). L'acquirente non è tenuto all'identificazione ai fini Iva, né alla nomina di un rappresentante fiscale nel caso di acquisto di beni introdotti nel deposito Iva (C.M. 24.3.2015, n. 12/E);
  – le **cessioni** dei **beni elencati** nella **tabella A-bis (stagno, rame, cereali, ecc.)**, allegata al D.L. 331/1993 [CFF ❶ 1284a], eseguite, mediante introduzione in un deposito Iva, nei confronti di cessionari **extracomunitari non identificati** ai fini Iva nella **Ue**, oppure di cessionari soggetti ad Iva in **Italia**. Nella **fattura** deve essere indicato il **motivo** di **non applicazione** dell'**Iva**;
› all'**interno** del **deposito**:
  – le **cessioni** di **beni custoditi** nel **deposito**. Tali operazioni comportano l'emissione di fattura o autofattura, senza applicazione dell'Iva, ai sensi dell'art. 50-bis, co. 4, lett. e), D.L. 331/1993 da parte di cedenti o cessionari nazionali (in ordine all'individuazione del soggetto tenuto all'assolvimento degli obblighi di fatturazione si veda il paragrafo 5.2.1 della C.M. 24.3.2015, n. 12/E);
  – le **prestazioni** di **servizi**, comprese le **operazioni** di **perfezionamento** e **manipolazioni usuali** (lavorazioni), che sono effettuate senza applicazione di Iva ai sensi dell'art. 50-bis, co. 4, lett. h), D.L. 331/1993; la norma si applica anche alle operazioni effettuate nei **locali limitrofi** al deposito, a **condizione** che le suddette operazioni **non** siano di **durata superiore** a **60 giorni**. Con riferimento alla nozione di locali limitrofi, nella C.M. 24.3.2015, n. 12/E è stato precisato che sono da intendersi tali i locali che pur non essendo parte integrante del deposito sono «funzionalmente e logisticamente» collegati ad esso in un «rapporto di contiguità», rientrando nel «plesso aziendale del depositario»;
› con **estrazione** dal **deposito**:
  – **cessioni intracomunitarie** di **beni estratti** da un **deposito Iva** con **spedizione** in altro **Stato membro** (escluse quelle soggette ad Iva nel territorio dello Stato come la cessione a titolo gratuito);
  – **cessioni** di **beni estratti** da un **deposito** Iva con **trasporto** o **spedizione fuori** del territorio della **Ue**;

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

– **trasferimento** dei **beni** in **altro deposito Iva**.
Le operazioni di cui all'art. 50-bis, co. 4, lett. e, h e i, D.L. 331/1993 (cessione di beni custoditi in depositi Iva, prestazioni di servizi relativi a beni custoditi in depositi Iva, trasferimento di beni in altri depositi Iva), secondo quanto precisato dalla C.M. 24.3.2015, n. 12/E, non sono qualificabili come operazioni «non imponibili» e pertanto i relativi corrispettivi devono essere esclusi dalla determinazione del «plafond».

OPERAZIONI SOGGETTE ad IVA: l'**Iva** è dovuta quando vengono effettuate delle **estrazioni** di beni dal deposito per la loro **cessione** o per l'**utilizzazione** in Italia: soggetto debitore d'imposta è chi effettua l'estrazione. Poiché all'interno del deposito **non** possono avvenire cessioni nei confronti di privati, chi effettua l'estrazione deve necessariamente essere un **soggetto** passivo ai fini Iva in Italia: pertanto se l'estrazione è effettuata da un'impresa **non** residente e priva di stabile organizzazione è obbligatoria la nomina del rappresentante fiscale o l'identificazione diretta. L'art. 2, co. 36-viciesquater, D.L. 13.8.2011, n. 138, modificando l'art. 50-bis, co. 6, D.L. 331/1993, ha previsto l'ulteriore condizione che il soggetto debba essere iscritto alla CCIAA da almeno **un anno**, che dimostri un'effettiva operatività e il regolare versamento Iva. Per approfondimenti in ordine alle modalità di estrazione dei beni dal deposito Iva si veda anche il paragrafo 7 della C.M. 24.3.2015, n. 12/E.

SOGGETTO PASSIVO: l'estrazione di beni effettuata dal soggetto che in precedenza li ha immessi comporta l'emissione di **autofattura** da parte dello stesso ai sensi dell'art. 17. Anche l'estrazione dal deposito di beni acquistati da un cedente **extra Ue**, privo di stabile organizzazione o di rappresentante fiscale in Italia, deve essere documentata da **autofattura** (ai sensi dell'art. 17, D.P.R. 633/1972) emessa dall'acquirente italiano.
Qualora l'operatore italiano che procede all'estrazione abbia acquistato i beni da un **operatore comunitario** (senza assoggettare l'operazione ad Iva, ai sensi dell'art. 50-bis, co. 6, D.L. 331/1993), deve, anziché procedere ad autofatturazione, **integrare** la **fattura** di acquisto e registrarla nel **registro vendite** (art. 23, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 223]) **entro 15 giorni** dalla **data di estrazione** con riferimento a tale data, e sul **registro acquisti** (art. 25, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 225]) **entro** il **mese successivo** all'estrazione. Il soggetto che procede all'estrazione comunica al gestore del deposito i dati della liquidazione Iva di tali operazioni, anche al fine dello **svincolo** della garanzia richiesta dal 12.9.2011. La successiva Nota Ag. Dogane 5.10.2011, n. 113881 stabilisce le modalità operative (esibizione di copia dell'autofattura o della fattura integrata con gli estremi della registrazione e dichiarazione sostitutiva attestante la conformità del documento all'originale e l'effettività della registrazione).

OPERAZIONI NON IMPONIBILI IVA: l'estrazione di beni inviati ad un soggetto passivo residente un **altro Stato** comunitario costituisce una cessione intracomunitaria **non imponibile** ai sensi degli artt. 41 e 50-bis, co. 4, lett. f), D.L. 331/1993. Per tale cessione deve essere compilato il mod. Intra. L'estrazione di beni inviati in uno Stato extra U.E. costituisce un'**esportazione** ai sensi dell'art. 8, D.P.R. 633/1972 e dell'art. 50-bis, co. 4, lett. g), D.L. 331/1993. Le operazioni non imponibili di cui all'art. 50-bis, co. 4, lett. f), e g) del D.L. 331/1993 concorrono alla formazione del plafond degli esportatori abituali.

BASE IMPONIBILE: la **base imponibile** dei beni estratti dai depositi è pari al:
- **corrispettivo** determinato al **momento** dell'**introduzione**;
- **valore normale** del bene se l'**introduzione non** è avvenuta a seguito di **cessione**;
- **corrispettivo** o **valore** dell'**ultima cessione** qualora i beni depositati siano stati oggetto di cessione. Il valore o il corrispettivo di cui ai punti precedenti deve essere aumentato degli eventuali **oneri** dovuti alle **lavorazioni** che le merci hanno subito nel deposito.

RAPPRESENTANTE FISCALE : i gestori dei depositi Iva **assumono**, qualora il soggetto non residente non abbia già nominato un rappresentante fiscale, oppure non abbia provveduto ad identificarsi direttamente ai sensi dell'art. 35-ter, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 235b], la veste di **rappresentanti fiscali** dei **soggetti passivi** d'**imposta identificati** in **altro Stato membro** ai fini dell'**adempimento** degli **obblighi** tributari afferenti le **operazioni intracomunitarie** concernenti i beni introdotti nei suddetti depositi fiscali (art. 50-bis, co. 7, D.L. 331/1993, conv. con modif. con L. 427/1993 [CFF ❶ 1271a]a condizione che si tratti di operazioni non imponibili, esenti o comunque non soggette ad Iva. In relazione a tali operazioni i gestori dei depositi possono chiedere l'attribuzione di un numero di partita Iva unico per **tutti** i soggetti passivi non residenti da essi rappresentati. I modelli anagrafici prevedono per il rappresentante fiscale il codice carica **«10»**. Tra gli adempimenti dei gestori vi sono quelli di **integrare** le **fatture** estere, di **emettere autofatture** e di compilare gli **elenchi Intrastat**:
- degli acquisti per i beni introdotti in deposito in provenienza comunitaria;
- delle vendite per i beni estratti dal deposito a destinazione comunitaria.

ALTRI DEPOSITI IVA: sono i **depositi** fiscali per i prodotti soggetti ad **accisa**; i **depositi doganali** e gli speciali **magazzini** per il deposito della **lana** di cui al D.M. 28.11.1971.

CONSIGNMENT STOCK: l'Agenzia delle Entrate, nella C.M. 24.3.2015, n. 12/E ha precisato che il momento di effettuazione dell'acquisto intracomunitario, con riferimento ai beni provenienti da altri Stati comunitari in dipendenza di contratti di consignment stock e custoditi nei depositi Iva si perfeziona solo all'atto della loro estrazione. Nel documento di prassi si ricorda che il consignment stock è un contratto che presenta alcune particolari caratteristiche:
- i beni introdotti nel deposito Iva restano di proprietà del fornitore estero fino al momento del prelievo da parte del cessionario;
- il cessionario dei beni deve essere il gestore del deposito, che li acquista non per una successiva commercializzazione, ma per uso della propria impresa;
- il rischio di perdita dei beni durante la giacenza resta a carico del fornitore.

All'atto dell'estrazione l'operatore italiano è tenuto all'integrazione della fattura emessa dal fornitore comunitario e all'annotazione secondo le disposizioni previste dagli artt. 46 e seguenti, D.L. 331/1993, nonché alla presentazione del Mod. Intra 2bis.

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

OPERAZIONI TRIANGOLARI

TRIANGOLAZIONI: sono le operazioni nelle quali i **beni** sono oggetto di **due** trasferimenti giuridici, ma vengono consegnati **direttamente** dal primo fornitore al secondo cessionario, quindi con **un unico** trasferimento fisico. In base alla residenza dei soggetti partecipanti le triangolazioni possono essere così **classificate**:

› **triangolazioni nazionali**: in cui intervengono 2 operatori residenti e un terzo soggetto residente in qualsiasi altro Paese Ue -> **TABELLA A**;

› **triangolazioni comunitarie**: in cui intervengono 3 operatori residenti in 3 diversi Paesi membri -> **TABELLA B** (pag. 211);

› **triangolazioni extracomunitarie**: in cui intervengono un operatore residente, un operatore comunitario e un operatore residente in Paese extra Ue -> **TABELLA C** (pagg. 212 e segg.);

La disciplina delle triangolazioni nazionali è contenuta nell'art. 58, D.L. 331/1993, mentre per le triangolazioni comunitarie si applicano l'art. 38, co. 7, l'art. 40, co. 2, l'art. 44, co. 2 e l'art. 46, co. 2, D.L. 331/1993 **[CFF ❶ 1259, 12161, 1265 e 1267]**.

DEBITORE d'IMPOSTA: l'effettuazione di triangolazioni intracomunitarie non rende obbligatoria la nomina del rappresentante fiscale nel Paese di destinazione della merce da parte del primo cessionario (cioè del soggetto che promuove la triangolazione), a condizione che il proprio cliente (residente nel Paese di destinazione) venga designato quale «debitore d'imposta». La condizione di debitore d'imposta deve risultare dalla fattura emessa dal primo cessionario italiano.

TRIANGOLAZIONI e PLAFOND: anche le triangolazioni rientrano tra le operazioni che concorrono a formare il plafond degli esportatori abituali, con le stesse regole previste per i soggetti che partecipano alle operazioni triangolari di esportazione. Pertanto, nel caso di triangolazione nazionale, il**primo cedente italiano** usufruisce di un plafond pari all'ammontare dell'importo fatturato al primo cessionario e liberamente utilizzabile.

Il **primo cessionario italiano** dispone di un plafond liberamente utilizzabile pari alla differenza tra l'ammontare della fattura emessa al cliente estero e l'ammontare della fattura ricevuta dal primo cedente italiano; di un plafond «limitato» per il residuo.

Anche per l'operatore italiano che acquista da un cliente comunitario beni che quest'ultimo spedisce o consegna direttamente al cessionario finale, residente in un terzo Stato comunitario e**debitore designato** dell'Iva nell'ambito di una triangolazione comunitaria, si genera un plafond, utilizzabile secondo le modalità sopra descritte.

LAVORAZIONI INTRACOMUNITARIE: queste prestazioni seguono dall'1.1.2010 la regola generale sulla territorialità prevista dall'art. 7-ter, D.P.R. 633/1972 e sono considerate imponibili nel **Paese** del **committente** se questi è un soggetto passivo Iva nel proprio Stato. Vedi C.M. 6.8.2010, n. 43/E.

REGISTRO dei BENI in LAVORAZIONE: i movimenti dei beni spediti a titolo **non traslativo** devono essere annotati in apposito registro **tenuto** e **conservato** a norma dell'art. 39, D.P.R. 633/1972 **[CFF ❶ 239]** (art. 50, co. 5, D.L. 331/1993).

RAPPRESENTANTE FISCALE: vedi norme a pag. 199 [RAPPRESENTANTE FISCALE].

OPERAZIONI QUADRANGOLARI: sono transazioni cui partecipano **più** di **tre operatori** che **appartengono** a **tre** o **più Stati comunitari** (C.M. 10.6.1998, n. 145/E).

NOMINA del RAPPRESENTANTE FISCALE: l'effettuazione di queste operazioni richiede la **nomina** di un **rappresentante fiscale** o l'**identificazione diretta** nello Stato di partenza/arrivo dei beni.

ELENCHI INTRASTAT

(art. 50, co. 6, D.L. 331/1993 [CFF ❶ 1271])

ELENCHI INTRASTAT: dal 1° gennaio 1993 devono essere compilati gli **elenchi riepilogativi** (**modello Intrastat**) delle **cessioni** e degli **acquisti intracomunitari** di beni effettuati e registrati. La normativa di riferimento attualmente è contenuta nella direttiva 2006/112/CE (artt. 262-271). Per effetto della direttiva 12.2.2008, n. 2008/E/CE e della direttiva 16.12.2008, n. 2008/117/CE la disciplina è stata modificata per le operazioni con periodo di riferimento decorrente dall'**1.1.2010**. In particolare devono essere compresi negli elenchi anche alcune **prestazioni** di **servizi** effettuate o acquistate nei confronti di soggetti passivi comunitari. La normativa è stata recepita in Italia con il D.Lgs. 11.2.2010, n. 18 in vigore dall'1.1.2010.

MODELLI degli ELENCHI: sono stati approvati con Determinazione del Direttore dell'Agenzia delle Dogane n. 22778 del 22.2.2010 i modelli da utilizzare dall'anno 2010, suddivisi come segue:

1. **modello INTRA 1** relativo alle **cessioni intracomunitarie** di **beni** e dei **servizi resi**;
2. **modello INTRA 2** relativo agli **acquisti intracomunitari** di beni e dei **servizi ricevuti**.

I modelli citati si compongono di:

- **frontespizio** (esemplare **base**): indica il periodo di riferimento delle operazioni, i dati del soggetto obbligato o delegato alla presentazione ed i dati riassuntivi dell'elenco;
- **sezione 1** (esemplare **bis**): contiene la descrizione analitica delle cessioni di beni effettuate nel periodo di riferimento. Tali dati hanno sia natura fiscale che statistica;
- **sezione 2** (esemplare **ter**): relativa alle variazioni rettificative dei modelli Intra – bis in precedenza presentati. Vanno indicate le variazioni dell'imponibile o del valore statistico delle operazioni intracomunitarie o la restituzione delle merci;
- **sezione 3** (esemplare **quater**): relativa ai servizi **resi** o ricevuti registrati nel periodo;

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

TRIANGOLAZIONI NAZIONALI (Tabella A)

DESCRIZIONE del CASO	IMPRESA CEDENTE	PRIMO CESSIONARIO	CESSIONARIO FINALE
I. **ITA1** vende a **ITA2** ma consegna, su incarico di **ITA2**, direttamente a **GER1**	**ITA1** › emette **fattura** per operazione interna non imponibile a ITA2, art. 58, co. 1, D.L. 331/1993 [CFF ❶ 1279] › **non** compila Intrastat › consegue **plafond** per il totale corrispettivo quale esportatore abituale (art. 8, co. 2, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 208]) › deve **dimostrare** l'invio del bene all'estero (mediante lettera di vettura, bolla di accompagnam., o altro docum. idoneo)	**ITA2** › **registra** come **acquisto interno** non imponibile la fattura di ITA1 › emette **fattura** per operazione intracomunitaria **non imponibile**, art. 41, co. 1, D.L. 331/1993 [CFF ❶ 1262] a GER1 purché questa abbia P. Iva comunitaria (se GER1 privata si applica l'Iva) › consegue un **plafond pari** al **solo ricarico** quale esportatore abituale (art. 8, co. 2, D.P.R. 633/1972) › **compila** il modello Intra 1-bis relativo alle cessioni intracomunitarie	**GER1** › effettua **acquisto** intra-Ue › **assolve** l'Iva nel suo paese › **compila** l'Intrastat tedesco
Note: Prima cessione (ITA1 - ITA2): operazione interna non imponibile (art. 58, co. 1, D.L. 331/1993 [CFF ❶ 1279]). Seconda cessione (ITA2 - GER1): operazione intracomunitaria (art. 41, co. 1, D.L. 331/1993 [CFF ❶ 1262]). È ammessa la fatturazione a ITA2 da parte del vettore residente (R.M. 4.3.1995, n. 51/E).			
II. **GER1** vende a **ITA1**, ma consegna a **ITA2** su incarico di **ITA1**	**GER1** › emette **fattura senza Iva** ad ITA1 (purché questa sia un'impresa) per operazione intracomunitaria › compila l'**Intrastat** tedesco	**ITA1** › procede all'**integrazione** e **registrazione della fattura** intra-Ue di GER1, così assolvendo l'Iva italiana › fattura una **normale operazione interna** con applicazione dell'Iva a ITA2 › compila l'**Intrastat** 2-bis per l'**acquisto intracomunitario**	**ITA2** › effettua un **acquisto interno** con Iva addebitata da ITA1 › deve procedere alla ordinaria registrazione della fattura da ITA1
Note: Prima cessione (GER1 - ITA1): operazione intracomunitaria. Seconda cessione (ITA1 - ITA2): operazione nazionale. Non è una vera operazione triangolare.			
III. **ITA1** vende a **GER1** ma consegna a **ITA2** su incarico di **GER1**	**ITA1** › poiché **non vi è trasporto fuori dall'Italia** deve fatturare un'**operazione interna** con Iva a GER1 con tutte le conseguenze del caso › **non** compila **Intrastat** › emette fattura con Iva per la cessione a GER1	**GER1** › non essendo operazioni intracomunitarie non può recuperare l'Iva della fattura di ITA1 › ha **convenienza** a **richiedere una Partita Iva** in Italia per il recupero › **fattura** a ITA2 **senza Iva** a norma dell'art. 17, co. 2 e 3	**ITA2** › deve **autofatturarsi** sulla base della fattura di GER1 **poiché la cessione è interna**, art. 17, co. 2, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 217] (a meno che GER1 non fatturi con Iva dopo aver aperto Partita Iva in Italia) › deve registrare nella contabilità generale il documento eventualmente emesso da GER1 › **non compila** Intrastat
Note: L'operazione **non è qualificabile** come intracomunitaria, in quanto mancante del requisito del trasferimento dei beni da uno Stato all'altro, ma va disciplinata secondo la normativa interna (artt. 7-bis e 17, co. 2 e 3, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 207 e 217]).			

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

TRIANGOLAZIONI COMUNITARIE (Tabella B)			
DESCRIZIONE del CASO	**IMPRESA CEDENTE**	**PRIMO CESSIONARIO**	**CESSIONARIO FINALE**
IV. **ITA1** vende a **FRA1** ma consegna a **GER1** su incarico di **FRA1**	**ITA1** › emette **fattura** per operazioni intracomunitarie **non imponibili a FRA1** (art. 41, co. 1, D.L. 331/1993 [CFF ❶ 1262]), non indica in fattura la P. Iva di GER1, ma **specifica** nella fattura che trattasi di **operazione triangolare**; la fattura **deve contenere** il numero di identificazione del primo cessionario › registra separatamente la fattura intra-Ue nel registro delle fatture emesse ai sensi dell'art. 47, D.L. 331/1993 [CFF ❶ 1268] › **compila** l'Intrastat 1-bis indicando che si tratta di triangolazione comunitaria › consegue un plafond come esportatore abituale (art. 8, co. 2, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 208])	**FRA1** › **può non assolvere Iva** sull'acquisto da ITA1 se designa quale debitore GER1 › **fattura** a **GER1 senza** applicazione dell'**Iva** (se GER1 è un'impresa) › non è tenuto ad **alcun adempimento** in Italia	**GER1** › procede alla **registrazione della fattura** di FRA1 quale acquisto intracomunitario, e quindi **all'assolvimento dell'Iva** in Germania › **compila** l'Intrastat tedesco
V. **GER1** vende a **FRA1** ma consegna a **ITA1** su incarico del cessionario **FRA1**	**GER1** › **fattura** a **FRA1** un'operazione intracomunitaria **non imponibile** › **effettua** la comunicazione Intrastat › **precisa** che trattasi di triangolazione sia nella fattura che nell'Intrastat	**FRA1** › registra la **fattura** di GER1 come **acquisto intracomunitario** ma **senza** assolvere l'**Iva** se ITA1 viene designato › **fattura** a **ITA1** un'operazione **non imponibile** designandolo debitore d'imposta › **compila** l'Intrastat francese	**ITA1** › l'**acquisto** è assimilato a quelli **intracomunitari** e perciò la fattura di **FRA1** va integrata e registrata ex art. 46, D.L. 331/1993 [CFF ❶ 1267] › **registra** la fattura integrata ai sensi dell'art. 47, D.L. 331/1993 [CFF ❶ 1268] › **compila** l'Intrastat 2-bis
Note: In questa triangolazione l'operatore italiano effettua un acquisto assimilato a quelli intracomunitari ex art. 38, co. 7, D.L. 331/1993 [CFF ❶ 1259]. FRA1 non deve nominare rappresentante fiscale in Italia.			
VI. **GER1** vende a **ITA1**, ma consegna a **FRA1** su incarico del cessionario **ITA1**	**GER1** › **fattura** a **ITA1** un'operazione intracomunitaria **non imponibile**, specificando che la merce è spedita in Francia › **compila** l'Intrastat	**ITA1** › **integra** la fattura emessa da GER1 ai sensi dell'art. 46, D.L. 331/1993 [CFF ❶ 1267]. Il titolo di inapplicabilità dell'Iva dato dall'art. 40, co. 2, D.L. 331/1993 [CFF ❶ 1261] › fattura a **FRA1** un'operazione intracomunitaria **non imponibile** ex art. 41, co. 1, lett. a), D.L. 331/1993 [CFF ❶ 1262] **designandolo** come debitore dell'Iva › compila Intrastat sia per l'acquisto (Intra 2-bis) che per la vendita	**FRA1** › **FRA1** registra la fattura di **ITA1** come un normale **acquisto intracomunitario** e assolve l'Iva › compila l'Intrastat

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

TRIANGOLAZIONI COMUNITARIE (Tabella B)			
DESCRIZIONE del CASO	**IMPRESA CEDENTE**	**PRIMO CESSIONARIO**	**CESSIONARIO FINALE**
		› consegue un **plafond** quale «esportatore»	

Note:
In questa triangolazione si applica all'operatore italiano l'**art. 40, co. 2**, D.L. 331/1993 [CFF ❶ 1261], che prevede la possibilità di **non assolvere** l'Iva quando venga designato a ciò un altro cessionario operante in un terzo Paese Ue.

TRIANGOLAZIONI EXTRA-UE (Tabella C)			
DESCRIZIONE del CASO	**IMPRESA CEDENTE**	**PRIMO CESSIONARIO**	**CESSIONARIO FINALE**
VII. ITA1 vende a **SVI1** ma consegna a **EL1** su incarico del cessionario **SVI1**	**ITA1** › emette **fattura** a **SVI1** con applicazione dell'**Iva** poiché il cessionario non ha una P. Iva comunitaria e l'operazione non costituisce né cessione intra-Ue né esportazione › **non** compila Intrastat	**SVI1** › **non può recuperare l'Iva** pagata a ITA1 ai sensi art. 38-ter, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 238b] › rivende a EL1 secondo la **normativa nazionale**	**EL1** › registra l'acquisto del bene di provenienza Ue **secondo** le **normative della legge GRECA**
Note: Questa triangolazione **extra comunitaria** può diventare comunitaria se SVI1 **acquisisce** una **Partita Iva in un qualsiasi Paese Ue**. Diventa una cessione interna più una cessione intracomunitaria se acquisisce Partita Iva in Italia (vedi triangolazioni nazionali).			
VIII.GER1 vende a **SVI1**, ma consegna a **ITA1** su incarico del cessionario **SVI1**	**GER1** › **emette fattura** a SVI1 con applicazione dell'**Iva tedesca** purché l'acquirente non abbia Partita Iva Comunitaria › **non** compila l'Intrastat	**SVI1** › rivende a ITA1 **secondo** la **sua normativa** nazionale › **non può recuperare l'Iva** pagata a GER1	**ITA1** › deve procedere ad **autofatturazione** ex art. 17, co. 2, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 217] dell'operazione › **non** compila Intrastat › deve registrare in contabilità generale il documento ricevuto da **SVI1**
Note: Vedi le note del punto precedente.			
IX. GER1 vende a **ITA1**, ma consegna a **SVI1** su incarico del cessionario **ITA1**	**GER1** › **fattura** un'operazione di **esportazione** non imponibile poiché i beni escono dal territorio della Comunità › **non compila** Intrastat	**ITA1** › registra la fattura di GER1 **senza integrarla** (non è un'operazione intracomunitaria) e **senza emettere autofattura** (è un'operazione extra-territoriale) in contabilità generale › **fattura** a SVI1 un'**operazione esclusa** ex art. 7-bis, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 207] › **non compila** Intrastat › registra fattura emessa a SVI1 esclusivamente in contabilità generale	**SVI1** › registra la fattura di ITA1 secondo la sua normativa nazionale

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

TRIANGOLAZIONI EXTRA-UE (Tabella C)			
DESCRIZIONE del CASO	**IMPRESA CEDENTE**	**PRIMO CESSIONARIO**	**CESSIONARIO FINALE**
Note: Anche se il soggetto extra-Ue (SVI1) **ha una stabile organizzazione o una P. Iva** nella Ue o in Italia, l'operazione non diventa una triangolazione comunitaria o interna (vedi sopra).			
X. **SVI1** vende a **ITA1** ma consegna a **GER1** su incarico di Cessionario **ITA1**: › **caso A**: lo sdoganamento avviene in Italia › **caso B**: lo sdoganamento avviene in Germania	**SVI1** › fattura **secondo la sua normativa nazionale**	**ITA1** › **riceve la fattura** da SVI1 **senza** doverla **integrare** né assolvere l'Iva essendo operazione extracomunitaria › **rifattura** a GER1 senza applicazione dell'Iva **né segnalazione Intrastat**: trattasi di operazione extraterritoriale ai sensi art. 7, D.P.R. 633/1972	**GER1** **Caso A:** › lo **sdoganamento** in Italia può avvenire col solo pagamento dei diritti doganali e **senza** applicazione dell'**Iva se i beni proseguono** per altri Paesi Ue (art. 67, co. 1, lett. b) D.P.R. 633/1972), purché **GER1** abbia una **Partita Iva in Italia** o nomini un rappresentante fiscale (C.M. 17.4.1993, n. 120/D) › **con la partita Iva italiana GER1 emette una fattura** intracomunitaria a carico della Partita Iva tedesca per il trasferimento dei beni; **in Germania** provvede a registrare e ad integrare, **assolvendo l'Iva**, questa fattura › compila l'Intrastat in Italia specificando lo sdoganamento in sospensione di Iva (annotazione estremi bollette doganali); deve inviarne **copia autenticata** dalla dogana di presentaz. **alla dogana di sdoganamento** **Caso B:** › se lo sdoganamento avviene in Germania, GER1 registra una **normale bolletta doganale con assolvimento dell'Iva** immediato
Note: Vedi nota precedente. L'operatore economico che intende immettere in «libera pratica» beni originari di Paesi terzi e spedirli in altro Stato comunitario deve avere in Italia una soggettività passiva Iva. Per lo sdoganamento deve indicare un operatore italiano o nominare un rappresentante fiscale ai sensi dell'art. 44, co. 3, D.L. 331/1993[CFF ◑ 1265].			
XI. **SVI1** vende a **GER1**, ma consegna a **ITA1** su incarico di **GER1** (C.M. 23.2.1994, n. 13/E, par. 16.3, caso 3°, lett. a): › **caso A**: lo sdoganamento avviene in Germania o per es. in Francia › **caso B**: lo sdoganamento avviene in Italia	**SVI1** › emette **fattura** secondo la sua **normativa nazionale** › **consegna** o fa consegnare il bene	**GER1** › **emette fattura a ITA1** per operazione **extraterritoriale** non soggetta ad Iva › non effettua segnalazione **Intrastat**	**ITA1** **Caso A**: › ITA1 deve **incaricare** per lo sdoganamento (= immissione in libera pratica) un **soggetto** registrato ai fini Iva in quello stato membro o **nominare** un proprio **rappresentante fiscale con il numero di Partita Iva** del Paese di sdoganamento e deve fare emettere una **fattura non imponibile** per trasferimento intracomunitario **a carico della sua Partita Iva in Italia** al momento della spedizione › **deve integrare e registrare la fattura** intracomunitaria, assolvendo così l'Iva in Italia › **deve segnalare nel modello Intrastat** i dati relativi all'operazione di acquisto intracomunitario (verificare anche eventuali obblighi richiesti dalla normativa del Paese di sdoganamento per l'Intrastat)

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

TRIANGOLAZIONI EXTRA-UE (Tabella C)			
DESCRIZIONE del CASO	**IMPRESA CEDENTE**	**PRIMO CESSIONARIO**	**CESSIONARIO FINALE**
			Caso B: › ITA1 registra una **normale bolletta doganale** italiana con l'Iva esposta (poiché assolta all'atto dello sdoganamento) › registra anche la fattura di **GER1** ma **senza** alcun **effetto Iva**
Note: Vedi i casi IX. e X. ITA1 effettua un'operazione di importazione.			

- **sezione 4** (esemplare **quinquies**): relativa alle **rettifiche** su servizi **resi** in periodi precedenti;

3. **modello INTRA 12**: gli **enti pubblici** e **privati**, le **associazioni** e altre **organizzazioni** di cui all'art. 4, co. 4, D.P.R. 633/1972[CFF ❶ 204], **non** soggetti passivi d'imposta, i **produttori agricoli**, di cui all'art. 34, co. 3, dello stesso decreto [CFF ❶ 234], che hanno effettuato acquisti intracomunitari per importi **superiori** al limite di € **10.000** (art. 38, co. 5, lett. c), D.L. 331/1993 [CFF ❶ 1259]) ovvero che, pur non avendo superato detto limite, hanno **optato** per l'applicazione del **regime ordinario** degli acquisti intracomunitari (art. 1, D.M. 16.2.1993[CFF ❶ 1228]) devono trasmettere **mensilmente** gli acquisti comunitari effettuati e gli estremi del versamento dell'Iva dovuta (si segnala che, a decorrere dall'1.10.2015, deve essere utilizzato il modello INTRA 12 approvato con Provvedimento Prot. 2015/110450 del 25.8.2015);
4. **modello INTRA 13**: gli enti pubblici e privati di cui al punto precedente, non soggetti passivi d'imposta, che non hanno esercitato l'opzione per l'applicazione dell'imposta a norma dell'art. 38, co. 6, D.L. 331/1993 [CFF ❶ 1259], che hanno effettuato acquisti intracomunitari per un valore complessivo **inferiore a** € **10.000** (art. 2, D.M. 16.2.1993 [CFF ❶ 1229]) devono segnalare con questo modello gli acquisti intra prima di effettuarli. Dal 2010 è obbligatoria la trasmissione telematica.

ELENCHI INTRASTAT SERVIZI – SEMPLIFICAZIONI: l'art. 23, D.Lgs. 21.11.2014, n. 175, in vigore dal 13.12.2014, ha disposto che vengano apportate modifiche agli elenchi riepilogativi Intrastat relativi alle prestazioni di servizi rese a favore di soggetti passivi stabiliti in altro Stato Ue o da essi ricevute e diverse da quelle di cui agli artt. 7-quater e 7-quinquies, D.P.R. 633/1972. È stata prevista una semplificazione consistente nella sola indicazione dei numeri di identificazione Iva delle controparti, del valore delle transazioni, del codice identificativo del tipo di prestazione resa o ricevuta e del Paese di pagamento. In conseguenza delle semplificazioni apportate, conDeterminazione Prot. n.18978/RU del 19.2.2015, l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli ha modificato le istruzioni per l'utilizzo e la compilazione dei modelli INTRA 1 e 2 esemplari quater e quinquies.

PRESENTAZIONE in VIA TELEMATICA: per le operazioni riferite a periodi **decorrenti** dall'**1.1.2010** la presentazione in via telematica è **obbligatoria**mediante utilizzo del Servizio telematico doganale. Le modalità tecniche e operative sono contenute nel citatoprovvedimento doganale del 22.2.2010. È inoltre possibile l'invio attraverso il canale telematico dell'Agenzia delle Entrate.

ASSEVERAZIONE: l'art. 2, co. 3, L. 25.7.2000, n. 213 [CFF ❶ 1721a] autorizza gli spedizionieri doganali ad **asseverare** i dati contenuti nelle dichiarazioni da presentare agli uffici doganali; gli spedizionieri in possesso dei requisiti richiesti dal D.M. 31.3.1992 possono asseverare anche gli **elenchi Intra** i cui dati saranno considerati validi, salvo il fondato motivo di procedere ad ulteriori verifiche. Sanzioni sono previste per asseverazioni **false** o **mendaci** o di presentazione di documentazione irregolare.

CONFERIMENTO della DELEGA: può avvenire mediante:

- › **apposita procura**: i soggetti obbligati possono **delegare terzi soggetti** alla **sottoscrizione** dei modelli Intrastat. I soggetti delegati devono indicare negli elenchi il proprio numero di partita Iva. Il delegante rimane l'unico responsabile nei confronti delle autorità doganali. Il conferimento della **delega** va **comunicato** dal soggetto obbligato agli **uffici doganali** interessati in forma scritta, con autenticazione della firma effettuata con le modalità previste dall'art. 38 del D.P.R. 28.12.2000, n.445. La **comunicazione non** va **effettuata** se la delega è conferita a **spedizionieri doganali** iscritti all'albo professionale da almeno tre anni o ai **Centri autorizzati** di **assistenza doganale** (Caad). **Non** sussiste **delega** a terzi soggetti nel caso in cui il soggetto obbligato incarichi della sottoscrizione un suo **dipendente** (C.M. 5.2.1993, n. 39/D);
- › **dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà** di cui al D.P.R. 28.12.2000, n. 445.

SOGGETTI OBBLIGATI: sono tenuti alla presentazione degli elenchi Intrastat i **soggetti Iva** che realizzano **acquisti** e **cessioni** di beni o effettuano o ricevono **prestazioni** di **servizi** con **soggetti Iva** di **altri paesi Ue**. Il nuovo testo del co. 6 dell'art. 50, D.L. 331/1993 in vigore dall'1.1.2010 prevede che l'obbligo di presentazione degli elenchi riguarda i soggetti che effettuano **cessioni** comunitarie di **beni** e **prestazioni** di **servizi**, **diverse** da quelle contenute negli art. 7-quater e 7-quinquies, nei confronti di soggetti che siano identificati ai fini Iva nel proprio Stato. La presentazione degli elenchi è obbligatoria anche per gli **acquisti** di beni e servizi da soggetti passivi comunitari effettuati da parte di esercenti attività **pro-**

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

fessionali o d'**impresa**, nonché da parte degli **enti**, **associazioni** e altre **organizzazioni** elencate nell'art. 7-ter, co. 2, lett. b) e c), D.P.R. 633/1972, anche per le operazioni riferite alla propria attività istituzionale. Gli elenchi **non** devono essere presentati per le **prestazioni** di **servizi** per le quali **non** è dovuta l'Iva nello Stato in cui è stabilito il destinatario (vedi C.M. 6.8.2010, n. 43/E).

PERIODICITÀ degli ELENCHI: la periodicità degli elenchi si determina **separatamente** per gli **acquisti** (di beni e di servizi) e per le **cessioni** (di beni e di servizi) intracomunitarie in relazione al volume delle operazioni effettuate nei **quattro trimestri** precedenti. Attualmente sono previste le seguenti periodicità:

- **trimestrale**, per i contribuenti che, nei 4 trimestri precedenti, hanno effettuato operazioni per un ammontare totale trimestrale **non superiore a € 50.000**;
- **mensile**, per i contribuenti che nel trimestre di riferimento e/o in uno dei 4 trimestri precedenti, hanno effettuato operazioni per un ammontare **superiore a € 50.000**.

Il controllo del superamento della soglia va effettuato separatamente per le cessioni di beni e prestazioni di servizi rese, da un lato, e per gli acquisti di beni e per le prestazioni di servizi ricevute, dall'altro. Ciò comporta che il medesimo soggetto potrebbe avere periodicità, ad esempio, mensile per gli elenchi Intrastat relativi alle cessioni e trimestrale per quelli relativi agli acquisti. Le singole categorie di operazioni (ad esempio cessioni di beni e prestazioni di servizi rese) vanno considerate separatamente, ma il superamento della soglia per una sola di esse (ad esempio la cessione di beni) comporta la periodicità mensile per tutte le due categorie (cessione di beni e prestazioni di servizi rese) (C.M. 18.3.2010, n. 14/E). Il soggetto obbligato alla presentazione dei modelli Intrastat con cadenza **trimestrale** può **optare** per la presentazione **mensile**. L'opzione non può essere **modificata** se non **dopo** la fine dell'**anno solare di riferimento** in cui essa viene esercitata. Nel caso di **inizio attività**, la periodicità è rapportata all'ammontare degli scambi che gli operatori presumono di effettuare determinati su base **oggettiva** (ad es. scambi del 1° mese).
Eventuali **cessioni** verso **S. Marino non** concorrono al volume degli scambi, rilevante ai fini della **periodicità** degli elenchi Intrastat (R.M. 23.4.1997, n. 83/E). Con effetto dagli elenchi presentati per operazioni riferite all'anno 2010 è stata **abrogata** la scadenza **annuale** per la presentazione degli elenchi Intra.

SCADENZA di PRESENTAZIONE: la scadenza di presentazione dei Modd. Intra è stabilita:

- entro il **25** del **mese successivo** per soggetti con periodicità **mensile**;
- entro il **25** del **mese successivo al trimestre** per i soggetti con periodicità **trimestrale**.

CONTENUTO degli ELENCHI: i dati da indicare negli elenchi riepilogativi delle cessioni, prestazioni e acquisti intracomunitari devono **riferirsi** alle operazioni registrate, o soggette a registrazione, secondo le disposizioni Iva, nel periodo di riferimento (art. 5, co. 2, Decreto 22.2.2010). Per quanto attiene alle prestazioni di servizi diverse da quelle indicate agli artt. 7-quater e 7-quinquies, D.P.R. 633/1972, si ricorda che l'annotazione della fattura del fornitore comunitario, opportunamente integrata, deve essere annotata nel registro Iva vendite entro il mese di ricevimento o comunque entro 15 giorni dalla ricezione con riferimento al relativo mese; la stessa fattura deve essere annotata nel registro Iva degli acquisti al fine di poter esercitare il diritto alla detrazione, ove spettante (cfr. C.M. 20.9.2012, n. 35/E). In considerazione delle modifiche contenute nell'art. 8, L. 15.12.2011, n. 217, relativamente al momento di effettuazione delle prestazioni di servizi generiche, secondo cui il momento di ultimazione della prestazione si ha all'atto dell'ultimazione o del pagamento, alla luce delle precisazioni contenute nella C.M. 20.9.2012, n. 35/E, «per motivi di certezza e di semplificazione, si deve ritenere che la fattura emessa dal prestatore non residente possa essere assunta come indice dell'effettuazione dell'operazione».
In **assenza** di operazioni nel periodo di riferimento, gli elenchi **non debbono** essere presentati (C.M. 21.6.2010, n. 36).

DATI STATISTICI: i modelli Intra cessione e acquisti di beni contengono anche la richiesta di **informazioni** di tipo **statistico**, che l'Istat utilizza per lo studio degli scambi intra-Ue. La compilazione della sezione **statistica** è **obbligatoria** solo per gli operatori che presentano i modd. Intra **mensilmente**. Nella sezione statistica vanno riepilogate le operazioni di cessioni di **energia**, **gas**, quelle relative alle lavorazioni, nonché, dal 2010, le merci scambiate come **soccorsi** d'**urgenza** alle regioni sinistrate e le cessioni a privati di mezzi di **trasporto nuovi**.
La compilazione del valore statistico, delle condizioni di consegna e del modo di trasporto è obbligatoria solo se nell'anno precedente il volume delle cessioni o degli acquisti intracomunitari è stato superiore a € **20.000.000**.
L'art. 25, D.Lgs. 21.11.2014, n. 175 ha previsto l'applicazione delle sanzioni per omessa o inesatta indicazione dei dati statistici alle sole imprese che possiedono i requisiti di cui all'art. 7, co. 1, D.Lgs. 6.9.1989, n. 322 (amministrazioni, enti e organismi pubblici tenuti a fornire tutti i dati richiesti per le rilevazioni previste dal programma statistico nazionale); la norma prevede che le sanzioni si applichino solo una volta per ogni elenco Intrastat mensile inesatto o incompleto indipendentemente dal numero di transazioni che mancano o sono riportate in modo non corretto nell'elenco.

CONTO LAVORAZIONE: dal 2010 vanno indicati negli elenchi, ai fini fiscali, le prestazioni di lavorazione delle **materie** inviate o ricevute che costituiscono operazioni **autonome** e non accessorie.

OPERAZIONI ESCLUSE dall'OBBLIGO di INDICAZIONE: in base al Regolamento Ce 18.11.2004, n. 1982 **non** vanno incluse, anche ai fini statistici, negli elenchi Intra le seguenti operazioni:

a) **strumenti** di **pagamento** aventi corso legale e valori;
b) **oro** detto monetario;
c) soccorso d'urgenza in regioni sinistrate;
d) merci che beneficiano dell'**immunità diplomatica**, consolare o simile;
e) merci destinate a un **uso temporaneo**, purché siano rispettate le seguenti condizioni:
   1) non è prevista né effettuata alcuna lavorazione;
   2) da durata prevista dell'uso temporaneo non è superiore a 24 mesi;
   3) la spedizione o l'arrivo non sono stati dichiarati come consegna o acquisizione ai fini dell'Iva;

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

f) beni che **veicolano informazioni**, quali **dischetti**, **nastri informatici**, pellicole, disegni, cassette audio e video, CD-ROM con programmi informatici, se sono concepiti su richiesta di un cliente particolare o non sono oggetto di transazioni commerciali, nonché beni forniti a completamento di una precedente fornitura, per esempio ai fini di aggiornamento, che non sono oggetto di fatturazione per il destinatario;
g) purché **non** siano oggetto di una transazione commerciale:
   1) materiale **pubblicitario**;
   2) campioni **commerciali**;
h) beni destinati ad essere **riparati** e in seguito alla riparazione, nonché i **pezzi di ricambio** associati. La riparazione di un bene consiste nel ripristino della sua funzione o condizione originaria. L'obiettivo dell'operazione è semplicemente mantenere i beni in condizioni di funzionamento e può comportare lavori di ricostruzione o di miglioria, ma non modifica in alcun modo la natura dei beni;
i) merci spedite alle **forze armate** nazionali stanziate al di fuori del territorio statistico e merci provenienti da un altro Stato membro che hanno accompagnato le forze armate nazionali al di fuori del territorio statistico, nonché merci acquistate o cedute nel territorio statistico di uno Stato membro dalle forze armate di un altro Stato membro che vi stazionano;
j) mezzi di lancio di veicoli spaziali, alla spedizione e all'arrivo, in vista del lancio nello spazio e durante il lancio;
k) vendita di nuovi **mezzi** di **trasporto** da parte di persone fisiche o giuridiche soggette all'Iva a cittadini privati di altri Stati membri.

PRESTAZIONI di SERVIZI: dal 2010 le **prestazioni** di servizi **generiche**, di cui all'art. 7-ter, D.P.R. 633/1972, rese o ricevute da soggetti comunitari devono essere indicate nei modelli Intra. **Non** vanno indicate tali prestazioni se **esenti** o **non imponibili** Iva nel paese del committente e le prestazioni indicate negli artt. 7-quater e 7-quinquies. Si veda in proposito la C.M. 21.6.2010, n. 36/E e la C.M. 6.8.2010, n. 43/E. **Non** devono inoltre essere indicate le prestazioni di **servizi** da o verso soggetti extra comunitari, anche se identificati nella Ue, che non abbiano nella Comunità né la sede principale né una stabile organizzazione. Vanno invece indicate le cessioni o gli acquisti di beni verso tali soggetti.

FATTURE EMESSE prima della SPEDIZIONE dei BENI: le **operazioni** per le quali è stata emessa fattura **prima** del trasporto o della spedizione (ad es. nel caso di acconti ricevuti) devono comunque essere inserite negli elenchi nel periodo di **consegna** o **spedizione** (art. 50, co. 7, D.L. 331/1993).

SOSTITUZIONE di BENI in GARANZIA: **non comporta** l'obbligo di compilazione degli elenchi Intrastat, a prescindere dalla **restituzione** o meno dei beni da sostituire (C.M. 23.2.1994, n. 13/E).

ACQUISTO di AUTO USATE: costituiscono operazioni intracomunitarie soggette ai normali adempimenti. Se l'operazione è assoggettata al regime del margine nello Stato estero, il mod. Intra si compila ai soli fini **statistici**.

GIORNALI e ALTRE PUBBLICAZIONI in ABBONAMENTO: debbono essere presentati gli elenchi con riferimento al periodo di registrazione delle relative fatture (C.M. 23.2.1994, n. 13/E).

BENI in CONTO PROVA, VISIONE, DEPOSITO: gli elenchi devono essere presentati **solo qualora** l'invio dei beni comporti cessione o acquisto dei beni e con riferimento al periodo di registrazione della relativa fattura.

CAMPIONI GRATUITI: la relativa cessione **non** costituisce operazione intracomunitaria, in quanto non onerosa, e non comporta la compilazione dei modelli Intra. L'eventuale addebito di spese di **trasporto**costituisce una prestazione autonoma da inserire negli elenchi Intra in presenza dei requisiti richiesti(C.M. 6.8.2010, n. 43/E).

STAMPI: comporta la **compilazione** degli elenchi **solo se** costituisce un'autonoma prestazione di servizio e non quando costituisce operazione accessoria alla cessione di beni (C.M. 6.8.2010, n. 43/E).

BENI ACQUISTATI in REGIME del MARGINE: l'obbligo di presentazione degli elenchi Intra è richiesto solo a fini **statistici**, in quanto tali operazioni non costituiscono acquisti intracomunitari.

RIPARAZIONE di MEZZI di TRASPORTO: le riparazioni sui **mezzi di trasporto commerciali** (autobus, veicoli trasporto merci, vagoni ferroviari, ecc.) immatricolati in **altro Stato U.E.** ed eseguite in Italia nei confronti di committenti comunitari **non** erano imponibili Iva fino al 31.12.2009 ai sensi dell'art. 40. co. 4-bis, D.L. 331/1993 e non erano fino a tale data soggette a comunicazione Intra neppure ai fini statistici (Circ. 10.6.1998, n. 145/E). Dall'1.1.2010 seguono la regola generale della territorialità delle prestazioni di servizi prevista dagliart. 7-ter e segg., D.P.R. 633/1972 e vanno indicate nei modelli Intra quali servizi resi.

DEPOSITI FISCALI: vedi a pag. 209 e segg. [ELENCHI INTRASTAT] l'obbligo di compilazione dei modelli Intra per le operazioni di introduzione ed estrazione dei beni dai depositi.

SOFTWARE: l'acquisto di un software scaricato da Internet costituisce una prestazione di servizi generica rientrante nell'art. 7-ter e va indicata nel modello Intra, con riferimento al fornitore Ue anche se di provenienza extra Ue.

SERVIZI TURISTICI: il regime speciale delle agenzie di viaggio **non** rientra nella disciplina dei servizi intra introdotta dal 2010. Tuttavia il **singolo servizio** reso dal tour operator in nome e per conto del cliente soggetto passivo Iva rientra tra le **intermediazioni** e segue la regola generale dell'art. 7-ter. Anche le **intermediazioni** per prestazioni alberghiere rientrano tra le operazioni generiche di cui all'art. 7-ter e non tra le operazioni relative ad immobili. Le **guide turistiche** forniscono un servizio rientrante nell'art. 7-quinquies e che non va quindi indicato nei modd. Intra (C.M. 21.6.2010, n. 36/E).

AUTOTRASPORTATORI: il modello Intra si compila con riferimento al mese di emissione della fattura indipendentemente dal termine previsto per la sua registrazione (C.M. 6.8.2010, n. 43/E).

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

REGISTRI IVA

(artt. 23, 24 e 25, D.P.R. 26.10.1972, n. 633 [CFF ❶ 223, 224, 225])

REGISTRI OBBLIGATORI: i **soggetti Iva** sono **obbligati** a tenere (salvo eccezioni) il **registro Iva degli acquisti** e il **registro delle fatture emesse** o **dei corrispettivi**. Sono previsti ulteriori registri in relazione ad operazioni specifiche.

FACOLTÀ di TENUTA dei REGISTRI IVA e dei BENI AMMORTIZZABILI: **dall'1.1.2002** gli artt. 12 e 14, D.P.R. 435/2001 [CFF ❶ 1742 e 1743] prevedono la **facoltà** a favore, rispettivamente, dei soggetti di cui all'art. 13, co. 1, D.P.R. 600/1973 [CFF ❷ 6313] (imprese individuali, società di persone e di capitali ed equiparate, enti commerciali in **regime** di **contabilità ordinaria**) e dei soggetti di cui all'art. 19, D.P.R. 600/1973 [CFF ❷ 6319] (esercenti arti e professioni anche in forma associata che abbiano **optato** per il **regime** di **contabilità ordinaria**) di **non** tenere i **registri** prescritti ai fini Iva ed il registro dei beni ammortizzabili **se**:

› le registrazioni sono effettuate nel **libro giornale** (nel **registro cronologico** per i professionisti) nei termini previsti dalla disciplina Iva per i relativi registri e nel termine di presentazione della dichiarazione dei redditi per il registro dei beni ammortizzabili;

› su **richiesta** dell'Amministrazione finanziaria sono **forniti**, in forma sistematica, gli **stessi dati** che si sarebbero dovuti annotare nei registri suddetti.

Chiarimenti in proposito sono forniti dalla C.M. 25.1.2002, n. 6/E. **Dall'1.1.2002**, gli artt. 13 e 14, co. 1, D.P.R. 435/2001 [CFF ❷ 7123c e 7123d]prevedono che le **imprese** in regime di **contabilità semplificata** e gli **esercenti arti** e **professioni** che **non** hanno **optato** per il regime di contabilità ordinaria hanno **facoltà** di **non tenere** il **registro** dei **beni ammortizzabili** se forniscono i relativi dati, ordinati in forma sistematica, all'Amministrazione finanziaria, su richiesta della stessa.

REGISTRO degli ACQUISTI: è **obbligatorio** per **tutti** i **contribuenti** non rientranti nei regimi forfetario (abrogato dall'1.1.2007 e ora introdotto dalla L. 190/2014), supersemplificato (abrogato dall'1.1.2008), per le nuove iniziative e attività marginali (quest'ultimo abrogato dall'1.1.2008), dei «minimi» e con la **sola eccezione** degli **agricoltori** e dei **pescatori esonerati**. Si tenga peraltro presente che, come ricordato anche nella C.M. 4.4.2016, n. 10/E, i contribuenti che aderiscono al regime forfetario hanno comunque l'obbligo di integrare le fatture «per le operazioni di cui risultano debitori di imposta con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta, da versare entro il giorno 16 del mese successivo a quello di effettuazione delle operazioni, senza diritto alla detrazione dell'imposta relativa».

Vanno annotate le **fatture** per acquisti interni ed intra-Ue, **bollette doganali**, **autofatture** e **documenti riepilogativi** di acquisti e spese. Le detrazioni Iva esposte in dichiarazione **non comprovate** dal possesso delle relative **fatture d'acquisto** e del **registro** degli **acquisti** sono legittimamente **azzerate** dall'Ufficio attraverso l'**accertamento** in **rettifica** (Cass. 29.7.2011, n. 16643).

TERMINE per l'ANNOTAZIONE degli ACQUISTI: va eseguita **prima** della **liquidazione periodica** o della **dichiarazione annuale** nella quale viene esercitato il diritto alla detrazione (art. 25, co. 01, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 225]). Il diritto alla detrazione può essere esercitato, al più tardi, con la dichiarazione relativa al **2° anno successivo** a quello in cui il diritto alla **detrazione** è sorto (art. 19, co. 1, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 219]).

OPERAZIONI EFFETTUATE dalle BANCHE – REGISTRAZIONE degli ACQUISTI: le banche possono raggruppare in un **documento riepilogativo** le fatture relative agli acquisti di energia elettrica, acqua, gas, oli da gas, servizi resi con reti telefoniche e di titoli, valori mobiliari e strumenti finanziari ex art. 10, co. 1, n. 4, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 210] effettuati presso lo **stesso soggetto**. Tale documento va registrato entro il **termine** in cui è **esercitabile** il diritto alla **detrazione** dell'imposta relativa. Le banche, **dispensate** dagli **adempimenti** per le **operazioni esenti** di cui all'art. 36-bis, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 236a], possono registrare le fatture di acquisto **senza annotare distintamente** le **operazioni** con **Iva indetraibile** ex art. 19-bis1, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 219A] (D.M. 12.2.2004, n. 75).

FATTURE EMESSE nei CONFRONTI della PUBBLICA AMMINISTRAZIONE: dalla data di entrata in vigore dell'apposito D.M., l'**emissione**, la **trasmissione**, la **conservazione** e l'**archiviazione** delle **fatture emesse** nei confronti delle **Amministrazioni** dello Stato e degli **enti pubblici** devono essere effettuate solo in **forma elettronica** (art. 1, co. 209 e 210, L. 244/2007 [CFF ❶ 1840]). Al riguardo il D.M. 7.3.2008 ha individuato nell'**Agenzia delle Entrate** il **gestore** del sistema di interscambio della fatturazione elettronica nei confronti della P.A. che a sua volta ha individuato in Sogei il soggetto tecnologico deputato alla sua realizzazione. L'art. 10, D.L. 201/2011 ha delineato con precisione il perimetro soggettivo delle pubbliche amministrazioni destinatarie di fatture elettroniche.

Si tratta di tutti i soggetti, anche autonomi che, a norma dell'art. 1, co. 2, L. 196/2009, concorrono al perseguimento degli obiettivi di finanza pubblica definiti in ambito nazionale e che sono inseriti nel conto economico consolidato e individuati entro il 30 settembre di ciascun anno nell'elenco Istat. Prima delle modifiche i confini delle amministrazioni destinatarie erano meno definiti, in quanto l'obbligo riguardava genericamente le amministrazioni dello Stato, anche ad ordinamento autonomo, e gli enti pubblici nazionali. Anche le amministrazioni locali sono state vincolate al rispetto delle medesime regole applicabili a quelle centrali introducendo così una regolamentazione unitaria a livello nazionale.

ANNOTAZIONI ai FINI IRPEF: i contribuenti in **contabilità semplificata** devono eseguire, nei registri Iva, le annotazioni dei**costi non rilevanti** ai fini **Iva** entro **60 giorni** dall'effettuazione dell'operazione e quelle relative a **rimanenze** e **scritture rettificative** entro il **termine** di presentazione della **dichiarazione** dei redditi.

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

MODALITÀ di REGISTRAZIONE	
Registro acquisti: i documenti una volta **numerati progressivamente** (per anno solare) vanno registrati in base alla **data** di ricevimento, indicando: **data** della fattura (o bolletta doganale), **numero progressivo** attribuito, **indicazione** del **fornitore** (ditta, denominazione o ragione sociale, nominativo), **imponibile** distinto per **aliquota**, **Iva** distinta per **aliquota**. (1)	**Registro fatture emesse**: le fatture e le autofatture emesse vanno annotate nell'**ordine** della loro **numerazione** e con riferimento alla **data** di emissione, indicando: **data** di emissione, **numero progressivo** di emissione, **indicazione** del **cliente** (ditta, denominazione o ragione sociale, nominativo), **imponibile** distinto per **aliquota**, **Iva** distinta per **aliquota**. (1)
(1) Per le fatture (di acquisto o di vendita) relative ad **operazioni non imponibili** od **esenti**,in luogo dell'Iva, va indicato il **titolo di inapplicabilità** della stessa ed il relativo **articolo di legge**.	

BENI AMMORTIZZABILI: **dal 21.2.1997** il registro dei beni ammortizzabili **non** è più **obbligatorio**. Le annotazioni **possono** essere effettuate nel **libro degli inventari** o, per i soggetti in **contabilità semplificata**, nel **registro degli acquisti**.

REGISTRO delle FATTURE EMESSE: è **obbligatorio** per **tutti** i **contribuenti**, **esclusi** quelli in **regime** forfetario (regime introdotto dalla L. 190/2014), i «minimi», coloro che hanno aderito al regime per le **nuove iniziative** e **attività marginali** (quest'ultimo abrogato dall'1.1.2008), gli **agricoltori** ed i **pescatori esonerati**, i soggetti in **regime** di **esonero** dagli **adempimenti** contabili (art. 36-bis, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 236a]), i **commercianti al minuto** ed assimilati (per i quali è previsto il registro dei corrispettivi) nonché i contribuenti operanti nel **regime** degli **intrattenimenti** (art. 74, co. 6, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 274]). Nel registro vanno annotate le **fatture** emesse, anche per operazioni non imponibili quali le intra-Ue ed esportazioni, le fatture per **acquisti intracomunitari**, le fatture per acquisti da **non residenti**, i **documenti riepilogativi** delle fatture di valore **inferiore** a € **300** (nuovo limite introdotto dall'art. 7, co. 2, lett. aa), D.L. 13.5.2011, n. 70, conv. con modif. con L. 12.7.2011, n. 106 – cd. decreto «sviluppo» in vigore dal 14.5.2011; il limite precedente era € 154,94).

TERMINE per l'ANNOTAZIONE delle CESSIONI: le **fatture immediate** vanno annotate **entro 15 giorni** dalla loro **emissione** nell'ordine della loro numerazione e con riferimento alla data della loro emissione. Le **fatture differite** vanno annotate **entro** il **termine di emissione** e con riferimento al mese di consegna o spedizione dei beni.

BOLLETTARIO a «MADRE e FIGLIA»: vedi a pag. 95 [BOLLETTARIO «MADRE-FIGLIA» per AZIENDE MINORI].

ACQUISTI INTRA-UE: le fatture relative agli acquisti intra-Ue, **numerate** ed **integrate**, devono essere annotate distintamente **entro** il **mese** di **ricevimento** ovvero anche successivamente, ma comunque **entro 15 giorni** dal ricevimento e con riferimento al relativo mese nel **registro delle fatture emesse**. Entro gli **stessi termini**, tali fatture devono essere annotate **distintamente anche** nel **registro degli acquisti**, con riferimento al mese di ricevimento (art. 47, co. 1, D.L. 331/1993, conv. con modif. dalla L. 427/1993 [CFF ❶ 1268]). È anche consentita la tenuta di un **apposito registro sezionale** che assolva le funzioni di entrambi i registri (R.M. 8.9.1999, n. 144).

CESSIONI INTRA-UE: le fatture relative alle cessioni intra-Ue devono essere annotate nel **registro delle fatture emesse** in base all'**ordine** della **numerazione** e con riferimento alla **data** di **emissione**.

REGISTRO dei CORRISPETTIVI: sostituisce il registro delle fatture emesse per **dettaglianti** ed **assimilati**. Con sentenza 3.2.2016, n. 2157, la Corte di Cassazione (VI sezione civile – T) ha affermato il principio secondo cui l'omessa annotazione delle operazioni attive nei termini prescritti e la mancata contabilizzazione delle fatture nella dichiarazione relativa all'esercizio di competenza costituiscono «irregolarità sostanziali» dal momento che rilevano per la determinazione del volume d'affari. I corrispettivi non annotati nel registro delle fatture emesse devono essere annotati nel registro dei corrispettivi che è alternativo al primo. Il fatto che sussistano metodologie di annotazione alternativa non deve condurre a far ritenere che le registrazioni siano derogabili.

REGISTRO PRIMA NOTA: secondo le disposizioni di cui all'art. 24, co. 4, D.P.R. 633/1972, i commercianti al minuto che tengono il registro dei corrispettivi in un luogo diverso rispetto a quello in cui svolgono l'attività di vendita **devono** eseguire le annotazioni prescritte per il suddetto registro anche in un **registro prima nota** tenuto e conservato nel luogo (o nei luoghi) dove viene esercitata l'attività di vendita.

OPERAZIONI EFFETTUATE dalle BANCHE – UTILIZZO di REGISTRI SEZIONALI: le banche possono eseguire le registrazioni di corrispettivi ed acquisti utilizzando **registri sezionali**, se le **annotazioni riepilogative**, per le liquidazioni periodiche, vengono riportate **alternativamente** sul **libro giornale**, sul **registro unico** o su un **apposito registro dei corrispettivi** (D.M. 12.2.2004, n. 75 [CFF ❶ 1762]).

LIBRO GIORNALE e REGISTRO UNICO IVA: la R.M. 19.9.2000, n. 143 fornisce precisazioni relative alla tenuta di un **unico registro multiaziendale** utilizzabile sia come **libro giornale** ai fini civilistici, sia come **registro unico** ai fini Iva in base a quanto stabilito dall'art. 39, co. 2, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 239] (vedi anche la C.M. 30.7.2002, n. 60/E). È possibile utilizzare un registro unico multiaziendale a striscia continua, previa **bollatura** (l'obbligo di bollatura era richiesto fino al 24.10.2001) e **numerazione**, sia come libro giornale che come registro unico Iva, a condizione che tale registro multiaziendale soddisfi i **requisiti** previsti dall'art. 39, co. 2, D.P.R. 633/1972 (annotazione, per ogni singola registrazione, sui registri sezionali non bollati di cui agli artt. 23, 24 e 25 del medesimo D.P.R. [CFF ❶ 223, 224, 225] dei numeri di pagina e di riga della corrispondente annotazione sul registro unico multiaziendale) e quelli richiesti dal D.M. 22.12.1988 [CFF ❶ 2887]. In particolare, se il centro di elaborazione dati attribuisce a ciascun utente **specifici fogli** del registro multiaziendale contraddistinti da una **numerazione progressiva** ed ogni **operazione** relativa a ciascun utente viene individuata attraverso un **numero pro-**

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

gressivo di registrazione, risulta **certo** ed **univoco** il collegamento, attraverso l'indicazione dei progressivi, tra l'annotazione sul registro multiaziendale e quella sui registri sezionali. Con riferimento alle società appartenenti a gruppi multinazionali aventi la casa madre all'estero (presso cui è situato il centro di elaborazione dati) e le filiali o le sedi secondarie in Italia, è possibile tenere un **registro unico Iva**, **numerato** e **bollato** (l'obbligo di bollatura era richiesto fino al 24.10.2001 – vedi sotto), dove annotare sia le fatture emesse che le fatture ricevute secondo **blocchi sezionali** rispettando l'ordine progressivo di numerazione (R.M. 9.11.2000, n. 167). Con riferimento a un'operazione di fusione per incorporazione, la tenuta del libro giornale utilizzando libri sezionali per ognuna delle unità operative e un libro riepilogativo è possibile se la società incorporante effettua **separate registrazioni** con riferimento alla società incorporata (R.M. 31.10.2002, n. 341/E).

REGISTRI IVA a FOGLI MOBILI: in caso di utilizzo di registri Iva a fogli mobili (art. 39, co. 1, D.P.R. 633/1972 **[CFF ❶ 239]**), ciascun gruppo di fogli deve essere impiegato per **un solo tipo** di **operazione** (registrazione delle fatture, degli acquisti, ecc.) e le pagine che compongono il registro devono: contenere l'**intestazione** della **ditta** che le utilizza; riportare l'indicazione del **tipo** di **registro** di cui fanno parte; essere preventivamente e progressivamente **numerate** e **vidimate** (l'**obbligo** di bollatura era **richiesto fino** al **24.10.2001** – vedi sotto); riportare nell'ultima pagina l'indicazione del **numero complessivo** delle pagine vidimate (l'**obbligo** di **bollatura** era **richiesto fino** al **24.10.2001**). Ogni pagina deve riportare i **saldi** di **chiusura** evidenziati nella pagina precedente e le registrazioni devono comprendere **tutte** le **indicazioni richieste** per le operazioni cui sono destinate (R.M. 4.7.2001, n. 105/E).

RETTIFICHE di ERRORI: le **rettifiche Iva in aumento** vanno annotate sul registro delle fatture emesse (o dei corrispettivi) o con il **segno meno** sul registro degli acquisti; le **rettifiche Iva in diminuzione** sul registro degli acquisti o con il **segno meno** sul registro delle fatture emesse (o dei corrispettivi).

BOLLATURA LIBRI e REGISTRI – ABOLIZIONE dal 25.10.2001: l'art. 8, L. 18.10.2001, n. 383 ha **soppresso**, a decorrere dal **25.10.2001**, l'obbligo di **bollatura**. Vedi GPF 1A/2011, pag. 214.

TENUTA delle SCRITTURE: le scritture devono essere tenute secondo le norme di un'**ordinata contabilità**, senza spazi in bianco, interlinee o trasporti a margine. **Non** si possono fare **abrasioni**: le parole cancellate devono essere comunque leggibili (art. 2219 c.c.). Ci si trova di fronte ad un **illecito amministrativo** se sussistono le **irregolarità formali** di tenuta delle scritture contabili ex art. 39, D.P.R. 633/1972 **[CFF ❶ 239]** (Cass. 30.8.2006, n. 18809).

LUOGO di TENUTA: il **luogo** ove sono tenuti i **registri** deve essere **segnalato** nella **dichiarazione** di **inizio** attività o di **variazione** dati.

MEZZI ELETTROCONTABILI di TENUTA delle REGISTRAZIONI: ne è ammesso l'utilizzo sia diretto sia tramite centri di elaborazione dati (cd. Ced). In questo caso il **termine ordinario di registrazione** è **ampliato a 60 giorni** sia per le fatture di acquisto che per le fatture emesse, fermo restando l'obbligo di rispettare la «competenza» della data di emissione delle fatture (che devono partecipare alla liquidazione Iva in base alla data di emissione) e i termini delle liquidazioni Iva.

CENTRI ELABORAZIONE DATI: i centri di elaborazione dati possono tenere e far bollare (l'obbligo di bollatura era richiesto fino al 24.10.2001) un **unico tabulato meccanografico** su modulo a striscia continua per tutti i clienti – cd. **registri multiaziendali** (C.M. 17.1.1979, n. 3) – senza necessità di specifica richiesta. I **fogli bollati** (l'obbligo di bollatura era richiesto fino al 24.10.2001 – vedi sopra) devono essere **intestati** ai **singoli clienti** con **separata progressione** numerica (art. 8, co. 3, D.L. 70/1988, conv. con modif. dalla L. 154/1988; D.M. 22.12.1988 **[CFF ❶ 2887]**).

ADEMPIMENTI in CASO di TENUTA di REGISTRI MULTIAZIENDALI (D.M. 22.12.1988): vedi GPF 1A/2011, pag. 214.

STAMPA delle SCRITTURE: l'art. 7, co. 4-ter, D.L. 357/1994, conv. con modif. dalla L. 489/1994 **[CFF ❷ 5547]**, come modificato dall'art. 1, co. 161, L. 244/2007, prevede che la tenuta di **qualsiasi registro contabile** con **sistemi meccanografici** si consideri regolare, in mancanza di trascrizione su supporti cartacei, nei termini di legge, dei **dati** relativi all'**esercizio** per il quale i **termini** per la **presentazione** delle relative **dichiarazioni annuali non** siano **scaduti** da **oltre 3 mesi** se, anche in sede di controlli ed ispezioni, tali dati **risultino aggiornati** sugli **appositi supporti magnetici** e vengano **stampati contestualmente** alla richiesta ed in presenza dei verificatori. Tale disposizione ha **carattere generale** ed opera nei confronti di **qualsiasi registro contabile** tenuto con sistemi meccanografici (C.M. 18.6.2001, n. 59/E). La Cass. 5.9.2003, n. 12972 dispone che la norma di cui all'art. 7, co. 4-ter suddetta **non** ha **efficacia retroattiva**.

CONSERVAZIONE di REGISTRI e DOCUMENTI: i registri ed i documenti devono essere conservati ai sensi dell'art. 39, co. 3, D.P.R. 633/1972 **[CFF ❶ 239]** che rinvia a quanto previsto dall'art. 22, D.P.R. 600/1973 **[CFF ❷ 6322]**, in materia di accertamento delle imposte sui redditi. I registri ed i documenti devono essere, quindi, conservati **fino** alla **definizione** dell'**eventuale accertamento** relativo al corrispondente periodo d'imposta, e precisamente: **per 4 anni** a decorrere dal 31.12 dell'anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione annuale; **per 5 anni** a decorrere dal 31.12 dell'anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata in caso di omessa dichiarazione annuale; **fino alla definizione dell'accertamento** se avvenuta oltre i predetti termini. L' art. 39, co. 3, D.P.R. 633/1972 prevede che sia le fatture cartacee che quelle in formato elettronico possano essere conservate elettronicamente.

N.B.: **ai fini civilistici** (art. 2220 c.c.) i registri ed i documenti vanno conservati per **10 anni** dalla data dell'ultima registrazione.

Si tenga presente che, **a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31.12.2016**, in virtù del disposto di cui all'art. 1, commi 130 e 132, L. 2018/2015, sono stati **modificati i termini di accertamento**. Gli accertamenti, secondo quanto previsto dal novellato art. 57, D.P.R. 633/1972, devono essere notificati, a pena di nullità, **entro il 31.12 del 5° anno successivo** a quello in cui è stata **presentata la dichiarazione**. Nei casi di **omessa presentazione** o di presentazione di dichiarazione

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

nulla, l'avviso di accertamento può essere notificato **entro il 31.12 del 7° anno successivo** a quello in cui la **dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata**.
Ai fini del diritto alla detrazione Iva, spetta al contribuente **provare** tale diritto e l'esistenza di una **causa** di **forza maggiore** che abbia causato la **perdita** dell'**originale** delle **fatture** e la loro ricostruzione ad opera dei fornitori, esibendole quindi in **fotocopia** (Cass. 24.6.2011, n. 13943).
La Cassazione, Sesta Sezione Civile, con sentenza n. 22187, depositata il 30.10.2015, ha affermato che la scelta di adottare registrazioni meccanografiche «prevede sempre e comunque la trascrizione su supporto cartaceo». Pertanto in assenza di trascrizione dei dati delle fatture d'acquisto registrati sui supporti informatici nel registro di cui all'art. 25, D.P.R. 633/1972, deve ritenersi infedele la dichiarazione Iva nella quale sono portati i corrispondenti importi in detrazione. Ciò nonostante la perdita del diritto alla detrazione non comporta, per il contribuente, il venir meno del diritto al rimborso dell'imposta sui beni e servizi inerenti l'esercizio della propria attività.
Peraltro, nella sentenza n. 25871 del 23.12.2015, la Cassazione, Sezione Tributaria Civile, ha affermato che laddove il contribuente non abbia tenuto regolarmente i libri contabili, ma dalla stampa delle registrazioni inserite nel proprio computer risulti una coincidenza fra tali dati e le dichiarazioni Iva presentate, la detrazione dell'imposta è consentita. La Sesta Direttiva (Direttiva 77/38/CEE) prevede infatti che il presupposto per la detrazione sia il possesso di una fattura regolare e la destinazione degli acquisti alla realizzazione di operazioni imponibili.

CONSERVAZIONE di REGISTRI e DOCUMENTI su SUPPORTI di IMMAGINI: l'art. 2220 c.c. prevede che documenti e scritture possano essere conservati su **supporti di immagini**, purché le **registrazioni corrispondano** ai documenti e possano **in ogni momento** essere **rese leggibili** dal soggetto che utilizza tali supporti (per le imprese che svolgono attività di gestione di acquedotti e di distribuzione di acqua potabile vedi R.M. 13.6.2003, n. 134/E). Il D.M. 17.6.2014, pubblicato nella G.U. n. 146 del 26.6.2014 ha abrogato le disposizioni di cui al D.M. 23.1.2004 [CFF ❷ 7135 – 7140] prevedendo nuove modalità di assolvimento degli obblighi fiscali relativi ai documenti informatici e alla loro riproduzione su differenti tipi di supporto. Le regole del D.M. 23.1.2004 restano in vigore per i documenti già conservati alla data di entrata in vigore del nuovo decreto (per le previgenti disposizioni vedi G.P.F. 1/2015, pag. 215). L'art. 3 del D.M. 17.6.2014 dispone che siano rispettate le norme del Codice civile, quelle del codice dell'amministrazione digitale e le altre norme relative alla regolare tenuta della contabilità; devono inoltre essere consentite le funzioni di ricerca ed estrazione delle informazioni dagli archivi informatici. Il processo di conservazione dei documenti informatici (art. 3, co. 2, D.M. 17.6.2014) termina attraverso l'apposizione di un riferimento temporale che sia opponibile a terzi sul pacchetto di archiviazione. L'Agenzia delle Entrate, con R.M. 19.1.2015, n. 4/E ha chiarito che, dal momento che le marche temporali emesse da un sistema di validazione sono conservate in apposito archivio digitale non modificabile per un periodo non inferiore a 20 anni (art. 49, D.P.C.M. 30.3.2009), non è più necessario trasmettere l'impronta dell'archivio informatico per l'estensione della validità dei documenti informatici, con riferimento ai documenti conservati sino all'entrata in vigore del D.M. 17.6.2014.

SCRITTURE CONTABILI – DOCUMENTAZIONE INFORMATICA: l'art. 6, co. 2, lett. f-quater), D.L. 13.5.2011, n. 70, conv. con modif. dalla L. 12.7.2011, n. 106 ha modificato l'art. 2215-bis, co. 3 e 4, c.c. («Documentazione informatica»), disponendo che gli obblighi di **numerazione progressiva** e di **vidimazione** previsti per la tenuta di **libri**, **repertori** e **scritture** sono assolti, in caso di tenuta con strumenti informatici, mediante apposizione, **almeno 1 volta all'anno**, della **marcatura temporale** e della **firma digitale** dell'imprenditore o di soggetto delegato. Se per 1 anno non sono eseguite registrazioni, la **firma digitale** e la **marcatura temporale** devono essere apposte all'atto di una **nuova registrazione**.

DISTINTE MECCANOGRAFICHE di FATTURAZIONE – CONSERVAZIONE SOSTITUTIVA: tali distinte devono essere **conservate annualmente**, **anche** se contenenti riferimenti al settore delle accise e delle imposte di consumo, in quanto **documenti formati e non** «**emessi**», a differenza delle fatture. In particolare, si deve procedere alla conservazione sostitutiva delle distinte **entro 3 mesi** dal termine per la **presentazione** della dichiarazione relativa al periodo di registrazione (R.M. 11.3.2008, n. 85/E).

CONSERVAZIONE SOSTITUTIVA – NOMINA di PIÙ RESPONSABILI: per la **conservazione sostitutiva** di fatture, libri e registri è possibile nominare **più responsabili** (ad es. uno per la conservazione delle fatture di vendita e uno per quella delle fatture di acquisto). Tale nomina plurima **non esonera** il contribuente dal rispetto degli **obblighi documentali** (R.M. 3.10.2008, n. 364/E).

TENUTA della CONTABILITÀ: l'**affidamento a terzi** della **conservazione sostitutiva** dei documenti **non** fa venir meno gli obblighi di **corretta tenuta** e conservazione di libri, registri, fatture e altri documenti in capo al contribuente.

DOCUMENTI INFORMATICI e ANALOGICI: la **fattura** può essere emessa sia in formato cartaceo che digitale; la **ricevuta fiscale** può essere emessa solo in formato cartaceo ma può essere conservata in formato digitale; lo **scontrino fiscale** deve essere emesso in formato cartaceo ma il giornale di fondo può essere conservato in formato digitale; il **D.d.t.** può essere emesso anche sotto forma di documento informatico.
È possibile, nei confronti dello stesso cliente, emettere sia **fatture analogiche** che **fatture elettroniche**, relative a diversi ed omogenei settori di attività, **anche** in **assenza** di una **contabilità separata** per ciascuno di essi, a condizione che sia garantita l'**omogeneità** della **conservazione** per tipologie documentali. È ammesso un **sistema misto** di **conservazione** (sostitutiva e tradizionale) delle fatture (R.M. 30.7.2009, n. 195/E). L'impiego di un'unica modalità di conservazione per ciascun cliente o fornitore è ammessa se sia materialmente possibile, non comprometta le scelte operative e gestionali, non abbia oneri eccessivi (R.M. 23.6.2008, n. 260/E).
La fattura può essere emessa oltre che in forma cartacea anche in forma elettronica. Come previsto dal nuovo comma 1 dell'art. 21 D.P.R. 633/1972, per fattura elettronica si intende il documento emesso e ricevuto «in un qualunque formato elettronico». In ogni modo, l'utilizzo della fattura elettronica richiede il consenso da parte del destinatario. Il soggetto che intende utilizzare la fatture elettronica deve garantirne l'autenticità dell'origine, l'integrità del contenuto e la leggibi-

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

lità della fattura dal momento dell'emissione fino al periodo di conservazione della stessa. Come previsto dal nuovo comma 3 del citato art. 21, tali elementi sono garantiti alternativamente tramite:

1. sistemi di controllo di gestione che assicurino un collegamento affidabile tra la fattura e la cessione di beni / prestazione di servizi ad essa riferibile;
2. apposizione della firma elettronica qualificata o digitale;
3. utilizzo del sistema EDI;
4. altre tecnologie in grado di garantire l'autenticità dell'origine e l'integrità dei dati.

È possibile emettere nei confronti di uno stesso destinatario / prestatore più fatture elettroniche in un unico lotto. In tal caso le indicazioni comuni alle diverse fatture possono essere inserite una sola volta, a condizione che per ogni fattura sia accessibile la totalità delle informazioni.

La fattura elettronica si ha per **emessa nel momento della trasmissione o di messa a disposizione** (per via telematica) all'acquirente / committente.

FATTURAZIONE ELETTRONICA e TRASMISSIONE TELEMATICA delle FATTURE: l'art. 1, D.Lgs. 5.8.2015, n. 127, ha previsto che, a decorrere dall'1.7.2016, sia messo a disposizione, da parte dell'Agenzia delle Entrate un servizio gratuito per la generazione, trasmissione e conservazione delle fatture elettroniche. A decorrere dall'1.1.2017, il Ministero dell'Economia e delle finanze metterà a disposizione dei soggetti passivi dell'imposta sul valore aggiunto il Sistema di Interscambio, «gestito dall'Agenzia delle Entrate, ai fini della trasmissione e della ricezione delle fatture elettroniche, e di eventuali variazioni delle stesse, relative a operazioni che intercorrono tra soggetti residenti nel territorio dello Stato», secondo il formato della fattura elettronica di cui all'allegato A, Decreto interministeriale 3.4.2013, n. 55.

CONSERVAZIONE ELETTRONICA dei DOCUMENTI: la conservazione elettronica delle **fatture** deve avere cadenza almeno **quindicinale** (entro 15 giorni da ricevimento/emissione, non rilevando la data di registrazione in contabilità – R.M. 15.6.2009, n. 158/E); quella dei **documenti diversi** deve essere almeno **annuale** (anche R.M. 21.1.2008, n. 14/E). L'**art. 1** del decreto-legge, in vigore **dall'11.12.2012**, contenente **disposizioni** urgenti per **evitare** l'applicazione di **sanzioni** dell'**Ue** (cd. decreto «salva infrazioni»), recepisce la Direttiva 2010/45/Ue del 13.7.2010 relativa al sistema comune dell'Iva in tema di **fatturazione**, modificando diversi articoli del D.P.R. 633/1972 e del D.L. 331/1993 conv. con modif. dalla L. 427/1993. In particolare, le fatture elettroniche e quelle cartacee possono essere **conservate elettronicamente**. Il **luogo** di **conservazione elettronica** delle fatture, dei registri e degli altri documenti può essere situato in un **altro Stato**, a condizione che esista uno strumento che disciplini la **reciproca assistenza** (art. 39, co. 3, D.P.R. 633/1972). Le norme sulla nuova fatturazione si applicano alle **operazioni effettuate dall'1.1.2013**.

CONSERVAZIONE dei SUPPORTI: i supporti magnetici, ecc., devono essere **conservati** (a norma dell'art. 10-quinquies, D.L. 69/1989, conv. con modif. dalla L. 154/1989) **fino a quando** i **dati** contabili in essi contenuti non siano stati **stampati** sui **libri** e **registri** previsti dalle vigenti norme.

VETTORI e SPEDIZIONIERI – CONSERVAZIONE di FATTURE e D.d.T.: le **copie** di **fatture** e **D.d.T.** devono essere **conservate anche** dal **vettore** o dallo **spedizioniere**. Per la conservazione su supporti informatici si applica il D.M. 23.1.2004 [CFF ❷ 7135]. Il processo di conservazione deve **concludersi entro 3 mesi** dal termine di **presentazione** della **dichiarazione** (R.M. 28.2.2008, n. 67/E).

ARCHIVIAZIONE delle FATTURE ELETTRONICHE : il D.Lgs. 20.2.2004, n. 52 introduce le norme comunitarie sulla fattura europea, modificando gli artt. 21, 39, 52, D.P.R. 633/1972 **[CFF ❶ 221, 239, 252]** (anche Provv. Agenzia Entrate 9.12.2004). Con l'introduzione, **dal 29.2.2004**, della **fattura elettronica** accanto a quella cartacea, è stato integrato l'art. 39, co. 3 suddetto inerente alla conservazione di registri e documenti, prevedendo che (C.M. 19.10.2005, n. 45/E) le fatture elettroniche **trasmesse** o **ricevute** in **forma elettronica devono** essere **archiviate** in **forma elettronica** e le fatture elettroniche **consegnate** o **spedite** in **copia cartacea possono** essere **archiviate** in **forma elettronica**. Le fatture possono essere archiviate sia in Italia che all'estero (a condizione che con lo Stato estero esista uno strumento giuridico che regoli la reciproca assistenza).

CONTRIBUENTI MINIMI e FORFETARI : i contribuenti minimi (art. 1, co. 96-117, L. 244/2007 **[CFF ❶ 1840]**) e forfetari (art. 1, commi da 54 a 89, L. 23.12.2014, n. 190) sono **esonerati** ai fini Iva dal **versamento** dell'**imposta** e da tutti gli **altri obblighi previsti** (registrazione di fatture, corrispettivi e acquisti, tenuta e conservazione di registri e documenti, presentazione della dichiarazione e della comunicazione annuali e degli elenchi clienti-fornitori); per gli obblighi relativi alle operazioni con l'estero, previsti in capo ai contribuenti che aderiscono al nuovo regime forfetario si veda l'art. 1, co. 58, L. 23.12.2014, n. 190.

ALTRI REGISTRI IVA: sono descritte di seguito le modalità di tenuta degli altri Registri Iva.

ALTRI REGISTRI IVA	
TIPO di REGISTRO	**DESCRIZIONE e MODALITÀ di TENUTA**
registro unico * (art. 39, co. 2, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 239])	è possibile registrare **tutte le operazioni** su un **registro unico**, purché sui registri delle fatture emesse, dei corrispettivi e degli acquisti, non bollati, siano indicati per **ogni operazione** il **numero** della **pagina** e della **riga** di annotazione sul registro unico

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

ALTRI REGISTRI IVA	
TIPO di REGISTRO	**DESCRIZIONE e MODALITÀ di TENUTA**
registro riepilogativo * (C.M. 21.11.1972, n. 27)	nel caso in cui i registri Iva obbligatori siano tenuti in forma di **registri sezionali**, i **totali** dei singoli registri vanno riportati in un apposito **registro riepilogativo** entro i **termini** delle **liquidazioni periodiche**. Il registro riepilogativo deve contenere nella prima pagina l'indicazione delle serie numeriche adottate e dei settori di attività cui esse si riferiscono (R.M. 19.11.1993, n. 12/1755)
registro sezionale per acquisti intra-Ue * (C.M. 23.2.1994, n. 13)	per la registrazione degli **acquisti intracomunitari**, in alternativa alla doppia annotazione sui registri degli acquisti e delle fatture emesse, può essere istituito un apposito **registro sezionale**, purché sia tenuto il **registro riepilogativo** (1)
registro acquisti intra-Ue di enti non commerciali e agricoltori esonerati (art. 47, co. 3, D.L. 331/1993 [CFF ❶ 1268])	gli **enti non commerciali** e gli **agricoltori esonerati** devono istituire un **apposito registro** su cui annotare, entro il **mese successivo** al **ricevimento**, le fatture per **acquisti intracomunitari** e, entro il **mese di emissione**, le **autofatture** per tali operazioni
registro dei trasferimenti intra-Ue diversi da cessioni o acquisti (art. 50, co. 5, D.L. 331/1993 [CFF ❶ 1271])	i trasferimenti di beni in altro Stato membro o da questo provenienti a **titolo non traslativo della proprietà** (ad es. beni in conto vendita) vanno annotati in un **apposito registro**
registro degli omaggi * (C.M. 27.4.1973, n. 32)	le **cessioni gratuite** di **beni** di **propria produzione**, in alternativa all'autofatturazione ed all'annotazione sul registro delle fatture emesse, possono essere annotate in un apposito **registro degli omaggi** (2)
registro delle merci c/deposito, lavorazione, prova ecc. (art. 53, co. 3, D.P.R. 633/1972[CFF ❶ 253])	i **beni ricevuti o inviati** in conto **deposito**, **lavorazione** o per altri motivi diversi dalla vendita vanno annotati in un **apposito registro**, con indicazione di: estremi delle bolle di entrata e uscita, natura e quantità dei beni, dati anagrafici del soggetto che li riceve o li consegna, ecc.
registro dei corrispettivi per mancato/irregolare funzionamento del registratore di cassa * (art. 11, D.M. 23.3.1983 [CFF ❶ 978])	i contribuenti soggetti al rilascio dello **scontrino fiscale**, in caso di **guasto** del registratore di cassa, devono annotare **immediatamente** in **tale registro** il corrispettivo di ogni operazione effettuata. Il **totale giornaliero** sommato a quello dello scontrino giornaliero di chiusura si inserisce nel registro dei corrispettivi (o prima nota). A partire dal 21.2.1997, il registro **non** è più **obbligatorio** se il contribuente è in grado di **emettere**, in alternativa agli scontrini, **ricevute fiscali** (art. 1, D.P.R. 696/1996 [CFF ❶ 1554i])
registri multiaziendali per centri di elaborazione dati * (artt. 1 e 2, D.M. 22.12.1988 [CFF ❶ 2887 e 2888])	i **centri di elaborazione dati** possono utilizzare **registri multiaziendali** a striscia continua. Ogni singolo registro va numerato e bollato dal soggetto incaricato dell'elaboraz., che deve trattenere e conservare l'**ultimo foglio** contenente la bollatura iniziale. In fase di elaborazione deve essere attribuita ai fogli utilizzati una distinta numerazione progressiva per **ogni utente** e per **ogni anno**. Dopo ogni elaborazione deve essere stampato e conservato un **indice** dei fogli utilizzati per ogni utente. Entro **90 giorni** dalla **chiusura** dell'esercizio vanno consegnati agli utenti i fogli relativi alle registraz. eseguite completi della attestazione richiesta dall'art. 2, co. 1, lett. d), D.M. 22.12.1988 (3) (4)
registri di carico e scarico per centri di elaborazione dati * (art. 3, D.M. 22.12.1988[CFF ❶ 2889])	i **centri di elaborazione dati** annotano gli **estremi** dei **registri multiaziendali** (registro di carico) e, per anno solare, i **numeri** dei **fogli utilizzati** e gli **utenti** cui sono stati attribuiti (registro di scarico) (4)
registro delle somme ricevute in deposito (art. 3, co. 2, D.M. 31.10.1974 [CFF ❶ 773])	**notai, avvocati e commercialisti** devono annotare **giornalmente** in un **apposito registro** l'ammontare delle **somme ricevute in deposito**, distinto per ogni operazione
registro editori (art. 1, co. 2, D.M. 9.4.1993 [CFF ❶ 1235])	gli **editori** devono annotare in un **apposito registro**, distintamente per **ogni titolo** e per **ogni giorno**, i dati relativi alle copie di quotidiani, periodici, supporti integrativi e libri consegnate o spedite. L'annotazione deve essere eseguita entro il **mese successivo** alla consegna o spedizione delle copie
registri corrispettivi/acquisti delle agenzie di viaggio * (art. 5, co. 1 e 2, D.M. 30.7.1999, n. 340 [CFF ❶ 1701e])	le **agenzie di viaggio** possono tenere **appositi registri** per le operazioni in **regime speciale** (art. 74-ter, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 274b]). L'annotazione dei corrispettivi va eseguita entro il **mese successivo** a quello di effettuazione delle operazioni **distinguendo** tra prestazioni effettuate nella Ue, fuori Ue e miste. L'annotazione degli acquisti va eseguita nei **termini ordinari** effettuando la **distinzione** di cui sopra (5)
registri di carico e scarico di acquisti e cessioni di beni usati	i contribuenti che si avvalgono del regime dei beni usati devono annotare gli acquisti e le cessioni dei beni in **appositi registri**: registri di carico e scarico per

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

ALTRI REGISTRI IVA	
TIPO di REGISTRO	**DESCRIZIONE e MODALITÀ di TENUTA**
(art. 38, D.L. 41/1995 [CFF ❶ 1447])	il **regime analitico**, registri di acquisti e cessioni per il **regime globale** (6)
registro delle società controllanti e controllate (art. 4, D.M. 13.12.1979 [CFF ❶ 868])	le società **controllanti**, che si avvalgono della facoltà di effettuare la **liquidazione Iva di gruppo** (D.M. 13.12.1979), devono annotare in un **apposito registro** riassuntivo, entro il termine previsto per la liquidazione dell'imposta, i dati della **propria liquidazione** e di quella delle **società controllate** e procedere a determinare la posizione Iva (imposta a credito o a debito)

(*) Indica i registri **non** obbligatori.
(1) Le annotazioni vanno eseguite **entro** il **mese** di **ricevimento** o successivamente, purché **entro 15 giorni** dal ricevimento della fattura e con riferimento al relativo mese.
(2) Devono essere registrati gli **ammontari globali** dei valori normali delle cessioni gratuite giornaliere e delle relative imposte **distinti** per **aliquote**. Entro i **termini** delle **liquidazioni periodiche** i **totali** vanno **riportati** sul registro delle fatture emesse.
(3) Le registrazioni vanno eseguite **entro 60 giorni** dall'**effettuazione** dell'operazione.
(4) Tuttavia, a seguito della soppressione dell'obbligo di bollatura di cui all'art. 8, L. 18.10.2001, n. 383, vedi la C.M. 30.7.2002, n. 60/E.
(5) Le operazioni in regime speciale possono, in alternativa, venire annotate sui **registri Iva ordinari**, purché **distintamente** dalle altre.
(6) Le **vendite** devono essere registrate entro il **giorno successivo non festivo**, gli **acquisti** entro **15 giorni** ma comunque **non oltre** la data di annotazione della rivendita.

nunziospano63 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

LIQUIDAZIONI PERIODICHE - VERSAMENTI

(art. 27, D.P.R. 26.10.1972, n. 633 [CFF ❶ 227])

PERIODICITÀ delle LIQUIDAZIONI: ordinariamente la **liquidazione** e l'eventuale **versamento** dell'Iva devono essere effettuati con **cadenza mensile**. Tuttavia i contribuenti che nell'anno precedente **non** hanno superato i limiti di € **400.000,** per le attività di **prestazione di servizi**, ovvero € **700.000,** per le **altre attività**, hanno la possibilità di **optare** per la liquidazione e il versamento dell'Iva con cadenza **trimestrale,** versando, in aggiunta all'imposta, gli interessi maturati su di essa al tasso trimestrale dell'**1%,** ai sensi dell'art. 7, D.P.R. 542/1999 [CFF ❶ 1702n]).

Per **particolari categorie** di contribuenti, la liquidazione trimestrale **non** comporta il pagamento degli **interessi**.

La L. 12.11.2011, n. 183 (Legge di stabilità 2012) ha uniformato i **limiti** per la **liquidazione trimestrale** dell'Iva con quelli fissati per il regime di **contabilità semplificata**, modificando il **valore contabile** da prendere a riferimento.

La R.M. 13.2.2012, n. 15/E ha poi stabilito il corretto ambito di applicazione dell'art. 14, co. 11, L. 12.11.2011, n. 183, ponendo rimedio al disallineamento normativo tra ambito Iva e quello delle imposte dirette, creatosi per effetto dell'innalzamento della soglia dei ricavi entro cui è possibile fruire del regime di contabilità semplificata, operato dal D.L. 13.5.2011, n. 70, conv. con modif. dalla L. 12.7.2011, n. 106 (decreto «sviluppo»). In merito, l'Agenzia delle Entrate ha sottolineato che occorre comunque sempre fare riferimento all'art. 7, D.P.R. 14.10.1999, n. 542, per rinvenire il parametro al quale i nuovi valori monetari devono essere ricollegati.

Di conseguenza, il richiamo ai limiti fissati per il regime di contabilità semplificata, contenuto appunto nel co. 11 dell'art. 14, L. 183/2011, non implica che - per determinare la periodicità degli adempimenti Iva - rilevi l'importo dei ricavi di cui agli artt. 57 e 85, D.P.R. 22.12.1986, n 917, in quanto continua ad assumere rilievo esclusivamente il volume d'affari, costituito dall'ammontare complessivo delle cessioni dei beni e delle prestazioni di servizi poste in essere nell'anno (con le eccezioni di cui all'art. 20, D.P.R. 26.10.1972, n. 633).

ADEMPIMENTI IVA

	VENDITE			**ACQUISTI**		**VERSAMENTI**	
ADEMPIMENTI IVA PERIODICITÀ di LIQUIDAZIONE	emiss. numer. conserv. **fatture** o **bolle**	registr. **fatture** su **Reg. fatture emesse**	registr. corrispettivi giornal. su **Reg. corrisp. (3)**	numer. e conserv. **fatture bolle** ecc.	registr. delle **fatture** su **Reg. acquisti**	**Periodici**	**Annuali** e **Dichiarazione autonoma**
MENSILE	all'atto della **operazione**	entro **15 gg. da data emissione**	entro **giorno succ. non festivo salvo** regime riepilogativo mensile **(4)**	all'atto del **ricevim.**	prima della **liquidazione** periodica o della **dichiarazione** annuale nella quale è esercitato il **diritto** alla **detrazione**	entro il giorno **16** del mese successivo	**16.3** (dichiaraz. in via telematica 30.9)
TRIMESTRALE su OPZIONE (ricavi (1) da 0 a € 400.000 o € 700.000 **(2)**)	**idem**	**idem**	**idem**	**idem**	**idem**	**16.5 20.8 (5) 16.11 16.2**	**16.3** (dich. in via telem. 30.9)

N.B.: **MACCHINE ELETTROCONTABILI**: vedi a pag. 219 [MEZZI ELETTROCONTABILI di TENUTA delle REGISTRAZIONI].

(1) A decorrere dall'**1.1.2012** il valore da prendere come riferimento sono i ricavi, fino al 31.12.2011 si prendeva come riferimento il volume d'affari risultante dalla dichiarazione annuale Iva relativa all'**anno precedente**.

(2) **SUPERAMENTO del LIMITE**: se nel corso dell'anno il limite di € 400.000 (€ 309.874,14 fino al 31.12.2011) o € 700.000 (€ 516.456,90 fino al 31.12.2011) viene superato, l'obbligo di liquidazione mensile **scatta in ogni caso** dall'1.1 dell'**anno successivo**.

(3) **DETTAGLIANTI e ASSIMILATI**: utilizzano il registro dei **corrispettivi** invece del registro fatture emesse.

(4) **CORRISPETTIVI - REGISTRAZIONE RIEPILOGATIVA**: dal **21.2.1997** i dettaglianti e assimilati possono effettuare in alternativa alla registrazione giornaliera la **registrazione mensile riepilogativa** dei corrispettivi **entro il 15** del **mese successivo**, purché siano stati certificati da scontrino o ricevuta, che devono essere allegati.

(5) Per effetto delle disposizioni di cui all'art. 3-quater, D.L. 2.3.2012, n.16, conv. con modif. dalla L. 26.4.2012, n. 44, i versamenti che scadono nel periodo dall'1.8 al 20.8 di ogni anno, possono essere effettuati entro il 20.8 senza maggiorazione.

ESIGIBILITÀ DIFFERITA dell'IVA: per le **norme** relative all'**esigibilità differita** dell'**Iva** («Iva per cassa») introdotte dal D.L. 185/2008, conv. con L. 2/2009, attuato con il D.M. 26.3.2009, in vigore dal 28.4.2009, si veda a pag. 72 [VERSAMENTO dell'IVA per CASSA - NOVITÀ dall'1.12.2012].

L'art. 32-bis del D.L. 22.6.2012, n. 83 (cd. Decreto Crescita), convertito con modificazioni dalla L. 7.8.2012, n. 134, ha introdotto un **nuovo regime speciale dell'Iva per cassa** - accanto a quello «ordinario» di cui all'art. 6, co. 5, D.P.R. 26.10.1972, n. 633, riguardante le operazioni effettuate con soggetti «istituzionali» (enti pubblici, università, ecc.) - **sostitutivo di quello disciplinato dall'**art. 7, D.L. 29.11.2008, n. 185. Le **disposizioni attuative** del nuovo regime sono state stabilite dal Ministro dell'economia

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

e delle finanze, con il D.M. 11.10.2011, ad eccezione di quelle riguardanti le **modalità di esercizio dell'opzione o della successiva revoca**, che sono state dettate dal provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 21.11.2012.

LIQUIDAZIONE TRIMESTRALE – OPZIONE: l'opzione si desume dal **comportamento concludente** posto in essere dal contribuente. È inoltre previsto che la **comunicazione** dell'opzione esercitata sia effettuata, anche nel caso di inizio attività, nella **prima dichiarazione Iva**, o nella prima **dichiarazione unificata** da presentare successivamente alla scelta operata. L'opzione ha durata fino a **revoca**, con limite minimo **annuale**. I soggetti esonerati o non tenuti a presentare la dichiarazione annuale Iva devono comunicare le **opzioni** e le **revoche** esercitate compilando il **quadro VO** contenuto nella dichiarazione annuale Iva da **allegare** alla **dichiarazione** dei **redditi**.

MAGGIORAZIONE dell'1%: i contribuenti che esercitano l'**opzione** suindicata devono versare l'Iva trimestralmente, **maggiorando** l'Iva dovuta dell'**1%** (art. 31, co. 3, L. 388/2000 **[CFF ❶ 1726b]**) a titolo di **interesse**. L'importo versato a titolo di interesse **non** è **deducibile** ai fini delle imposte sui redditi.

PARTICOLARI CATEGORIE di CONTRIBUENTI: i soggetti che effettuano attività di **servizi** al **pubblico**, gli **esercenti arti** e **professioni sanitarie**, i **distributori** di carburante e gli **autotrasportatori** di **merci** conto terzi iscritti al relativo albo sono autorizzati ad effettuare le liquidazioni con cadenza **trimestrale** indipendentemente dal volume d'affari e **senza** applicazione della maggiorazione dell'**1%**. L'art. 8, L. 192/1998, prevede a **determinate condizioni** l'applicazione di tali regole anche per le operazioni derivanti dai contratti di **subfornitura**.

ESERCIZIO di PIÙ ATTIVITÀ: in caso di **contemporaneo** esercizio di **più attività** per cui siano previsti **limiti diversi** di ricavi l'applicabilità o meno delle liquidazioni trimestrali si determina in modo diverso a seconda che la **contabilità** sia **separata** o **unificata** per tutte le attività:

1) **contabilità unificata** per tutte le attività: nel caso di **distinta annotazione** dei corrispettivi relativi alle attività di servizi e alle altre è necessario che non venga superato il limite di € **700.000** (€ 516.456,90 fino al 31.12.2011) per tutte le **attività** complessivamente esercitate (comprese quelle di servizi); nel caso **non** vi sia **distinta annotazione** si applica il limite di € **400.000** (€ 309.874,14 fino al 31.12.2011) per **tutte le attività**;
2) **contabilità separata** per **obbligo di legge** per attività costituite da sole prestazioni di servizi o da sole cessioni di beni: per ogni attività si applicano **autonomamente** i rispettivi limiti;
3) **contabilità separata** per **obbligo di legge** per attività che comprendono sia prestazioni di servizi che cessioni di beni: occorre distinguere se per tali attività si sia adottata o meno **distinta annotazione** dei **corrispettivi** e ricondursi al criterio 1);
4) **contabilità separata per opzione**: si applica il criterio 1).

VERSAMENTO UNITARIO: i **versamenti** relativi all'Iva ed alle altre imposte devono essere effettuati **unitariamente, utilizzando** il Mod. F24. Ai sensi dell'art. 37, co. 49, D.L. 223/2006, conv. con L. 248/2006, dall'1.10.2006 i titolari di partita Iva sono obbligati ad effettuare il versamento tramite Mod. F24 telematico. I versamenti **periodici** Iva devono avvenire entro il **16 del mese** di scadenza (vedi tabella sotto). Per il mese di agosto, stante il disposto di cui all'art. 3-quater, D.L. 2.3.2012, n. 16, conv. con modif. dalla L. 26.4.2012, n. 44, il versamento può essere effettuato entro il giorno 20, senza maggiorazione.

VERSAMENTO UNITARIO	
Contribuenti **mensili**:	entro il **16** di **ogni mese** (ad agosto il versamento può essere effettuato entro il giorno 20)
Contribuenti **trimestrali per opzione:**	entro il **16** dei mesi di **marzo** (congiuntamente al versamento annuale (1)), **maggio**, **agosto** (20/8) e **novembre**
Contribuenti **trimestrali speciali**:	entro il **16** dei mesi di **febbraio**, **maggio**, **agosto** e **novembre**
(1) Per i contribuenti che presentano la dichiarazione unificata vedi N.B. nella tabella a pag. 242 [DICHIARAZIONE IVA 2016 – DATE da RICORDARE].	

COMPENSAZIONE: è prevista la possibilità di **compensare** le somme **a debito con quelle a credito** (sia fiscali che contributive). Il **limite** massimo dei crediti d'imposta e dei contributi **compensabili** ex art. 17, D.Lgs. 241/1997 **[CFF ❷ 7418]**, ovvero **rimborsabili**, è fissato in € **700.000** (art. 34, co. 1, L. 388/2000). Ove il versamento unitario afferisca ad una rateazione è necessario indicare per ogni tributo la **rata** che si versa ed il **numero** di rate prescelte. L'eventuale **eccedenza** di Iva risultante dalla **liquidazione mensile** o **trimestrale non** può formare oggetto di **compensazione** con altri tributi, contributi ecc., salvo che nel caso in cui il contribuente sia legittimato a chiedere il **rimborso infrannuale** del credito Iva, ricorrendo i presupposti di cui alle lett. a), b) e c), co. 3, dell'art. 30, D.P.R. 633/1972 **[CFF ❶ 230]** e decida di portarlo in compensazione dal **1° giorno successivo** al trimestre di riferimento con **annotazione** nei registri acquisti. Per gli adempimenti occorrenti al fine di potere compensare crediti Iva superiori alla soglia di € 15.000, vedi a pag. 228 [COMPENSAZIONE del CREDITO IVA di IMPORTO SUPERIORE a € 5.000 o € 15.000] e pagg. 247 e segg [COMPENSAZIONE dei CREDITI IVA].

COMPENSAZIONE CREDITO IVA – MODIFICHE: si veda a pag. 247 e segg [COMPENSAZIONI dei CREDITI IVA].

COMPENSAZIONE – AUMENTO del LIMITE ANNUO: in base all'art. 10, D.L. 1.7.2009, n. 78, conv. con modif. con L. 3.8.2009, n. 102, con effetto **dall'1.1.2010**, tenendo conto delle esigenze di bilancio, un apposito decreto ministeriale potrà stabilire l'**aumento** del **limite annuo** dei **crediti** e **contributi compensabili fino** a € **700.000** (art. 34, co. 1, L. 388/2000).

LIQUIDAZIONE IVA: si attua mediante la determinazione dell'**Iva** a **debito** o a **credito del periodo**, data dalla **differenza**

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

fra l'**Iva esigibile, esposta** sulle **fatture emesse** o sui **corrispettivi** incassati nel mese o trimestre precedente, e l'**Iva detraibile, riportata sulle fatture di acquisto annotate nel medesimo periodo**, tenendo altresì conto di eventuali crediti d'imposta.

ABOLIZIONE delle ANNOTAZIONI delle LIQUIDAZIONI PERIODICHE IVA: a decorrere dalle **liquidazioni** relative al 2002, l'art. 11, co. 1, D.P.R. 435/2001 ha previsto l'**abolizione** delle annotazioni relative alle liquidazioni periodiche Iva. I termini entro i quali i contribuenti mensili devono effettuare le **liquidazioni** periodiche dell'imposta, rimangono fissati al **giorno 16** del **mese successivo** a quello di riferimento. Parimenti, non vengono modificati i termini previsti per le **liquidazioni periodiche** dei primi **tre trimestri** dei contribuenti trimestrali per opzione, che restano al giorno **16** del **secondo mese successivo** alla fine di ciascuno dei trimestri. Per contro, non vi è più l'obbligo, per i trimestrali per opzione, di effettuare entro il **16 febbraio** la **liquidazione** dell'imposta relativa al **quarto trimestre**, mentre rimane in vigore l'obbligo di provvedere al **versamento** delle somme dovute «**a saldo**» in base alle risultanze della dichiarazione annuale, da effettuarsi entro il **16 marzo**, ovvero entro il termine previsto per il **pagamento** delle somme dovute in base alla **dichiarazione unificata** annuale, **maggiorando** le somme da versare degli **interessi** nella misura dello **0,40%** per ogni mese o frazione di mese successivo al 16 marzo.

CONTRIBUENTI MENSILI che affidano la CONTABILITÀ a TERZI: l'art. 1, co. 3, D.P.R. 100/1998 [CFF ❶ 1655] ha **ripristinato** la facoltà di **liquidare l'Iva** sulla base dell'**importo** divenuto **esigibile** nel **secondo mese** precedente anziché sul primo precedente. In particolare il contribuente che affidi a terzi la tenuta della contabilità «può far riferimento, ai fini del calcolo della differenza di imposta relativa al mese precedente, all'imposta divenuta esigibile nel secondo mese precedente».

I soggetti che iniziano l'attività e decidono di affidare a terzi la contabilità possono esercitare l'opzione, anche se questa ha effetto dalla seconda liquidazione periodica. I soggetti già in attività comunicano l'opzione in **dichiarazione Iva** con vincolo per **un anno**. La C.M. 27.8.1998, n. 205 precisa che deve **ritenersi corretta** l'**applicazione** di tale regime anche **prima** (cioè già dall'1.1.1998) del **ripristino** attuato dal D.P.R. 100/1998. Secondo la Cass. 8.7.2008, n. 18676 nel caso di contabilità affidata a terzi, avvalendosi del regime opzionale della **liquidazione mensile** dell'Iva, il versamento dell'Iva deve sempre essere relativo al mese precedente, anche se il calcolo dell'Iva dovuta è basato su annotazione eseguite per il secondo mese precedente. La R.M. 11.1.2011, n. 6/E ha chiarito che i contribuenti che hanno affidato la contabilità a terzi e che richiedano il rimborso dell'Iva per periodi inferiori all'anno, dovranno avere riguardo ai criteri utilizzati anche dagli altri contribuenti. Ad esempio, per determinare l'eccedenza Iva rimborsabile relativa al primo trimestre, occorrerà far riferimento alle operazioni registrate nei mesi di gennaio, febbraio e marzo e all'imposta detraibile sugli acquisti registrati nel medesimo periodo. Ciò comporterà un inevitabile sfasamento tra gli importi liquidati nel periodo di riferimento e l'importo a credito che risulta dalle operazioni registrate nello stesso periodo, che viene chiesto a rimborso.

CONTRIBUENTI TRIMESTRALI SPECIALI – SERVIZI al PUBBLICO: istituti ed aziende di **credito**, imprese **assicuratrici**, imprese **telefoniche**, imprese di somministrazione di **acqua**, **gas**, **energia elettrica**, **vapore** e **teleriscaldamento** urbano e di manutenzione degli impianti di fognatura, imprese esercenti impianti di **lampade votive**, Associazione italiana **Croce Rossa**, società ed enti concessionari di **autostrade** sono disciplinati da particolari norme in ordine all'**emissione** delle bollette, alla **registrazione** e alla **liquidazione** dei corrispettivi.

In particolare si prevede che la liquidazione possa avvenire **trimestralmente** indipendentemente dal volume d'affari dell'ente erogatore e **senza applicazione** della **maggiorazione dell'1%** prevista per gli altri contribuenti trimestrali a titolo di interesse.

DISTRIBUTORI di CARBURANTE: sono autorizzati ad effettuare liquidazioni **trimestrali senza** applicazione, dal primo trimestre 1995 (D.L. 250/1995, conv. con L. 349/1995 [CFF ❶ 1487]), della maggiorazione dell'**1%** prevista per gli altri contribuenti trimestrali, per **qualunque volume** d'affari. L'agevolazione è applicabile anche alle **attività accessorie** a quelle di vendita del carburante: vendita di ricambi ed accessori, prodotti per la manutenzione ecc. Le **attività connesse** (ad es. gestione di bar, ristoranti, officine ecc.) possono essere liquidate trimestralmente solo se di **ammontare**, riferito all'anno precedente, non superiore a € **400.000** (€ 309.874,14 fino al 31.12.2011). Va osservato che i distributori di carburante e gli autotrasportatori rimangono comunque **obbligati** sia ad effettuare, entro il **16 febbraio** di ciascun anno, la **liquidazione** relativa al quarto trimestre dell'anno precedente che a versare, entro il medesimo termine, l'eventuale **saldo** a **debito** risultante dalla liquidazione.

CONTRATTI di SUBFORNITURA (art. 74, co. 5, D.P.R. 633/1972): le **operazioni relative** godono del regime **trimestrale** senza applicazione dell'**interesse dell'1%** se il **pagamento** del prezzo della prestazione è fissato **in data successiva** alla **consegna del bene** o alla **comunicazione** dell'**avvenuta esecuzione** della **prestazione**. Il committente può invece, in deroga alla regola di corrispondenza tra detraibilità ed esigibilità dell'Iva, operare la **detrazione** dall'imposta versata dal subfornitore anche se quest'ultimo vi provvede in epoca successiva. Nel **contratto di subfornitura un imprenditore si impegna** ad effettuare per conto del committente lavorazioni su semilavorati o materie prime forniti dal committente, **ovvero si impegna** a fornire all'impresa prodotti o servizi destinati ad essere incorporati o utilizzati nell'ambito dell'attività economica del committente o nella produzione di un bene complesso sulla base di progetto o conoscenze forniti dal committente (art. 1, L. 192/1998 [CFF ❶ 1665]). Da tale ambito **sono esclusi** i contratti di fornitura di **materie prime**, **servizi di pubblica utilità** o **beni strumentali non riconducibili** ad attrezzature (Circ. 18.2.1999, n. 45/E).

ESERCENTI ARTI e PROFESSIONI SANITARIE: gli **odontotecnici** e gli altri **esercenti** arti e **professioni sanitarie**che

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

effettuano solamente operazioni esenti ex art. 10, co. 1, n. 18), D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 210] e acquisti di oro industriale ex art. 17, co. 5, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 217] hanno facoltà di effettuare le **liquidazioni** ed i **versamenti** dell'Iva **trimestralmente** e **senza** il pagamento degli **interessi**.

AUTOTRASPORTATORI di MERCI per CONTO TERZI: a partire dal 27.2.1995 (art. 3, D.L. 250/1995 conv. con L. 349/1995 [CFF ❶ 1487]), è previsto un **sistema agevolato** per la **fatturazione** e la **liquidazione** dell'Iva a favore degli **autotrasportatori** di merci c/to terzi, iscritti al relativo **albo** di cui alla L. 6.6.1974, n. 298, e dotati della **prescritta autorizzazione**, salvo i casi in cui la stessa non è prevista dalle disposizioni normative vigenti (C.M. 13.8.1996, n. 198). Tale regime era stato**dapprima soppresso** (con effetto dal 15.5.1998 al 10.8.1998) dall'art. 5, co. 1, lett. b), L. 146/1998, che aveva anche disposto l'**esigibilità differita** al pagamento per tali soggetti, poi **ripristinato** (art. 1-bis, D.L. 181/1998 conv. con L. 271/1998) con previsione della:

- **soppressione** della facoltà di **differimento dell'esigibilità** dell'Iva relativa alle prestazioni rese dagli autotrasportatori iscritti al relativo albo;
- **introduzione** della **facoltà** di emettere **una sola fattura per tutte le prestazioni** rese in un **trimestre solare** nei confronti dello **stesso committente**. Tale documento **non** può comunque essere emesso **dopo** il momento del pagamento;
- **ripristino** del regime agevolativo di registrazione delle fatture.

REGISTRAZIONE delle FATTURE EMESSE: in deroga ai principi generali dall'1.4.1995 è consentita agli autotrasportatori la **facoltà** di **registrare le fatture** entro il **trimestre successivo** a quello di emissione.

PRESTAZIONI AGEVOLATE: rientrano nelle disposizioni agevolative oltre ai servizi di autotrasporto in senso stretto, le **prestazioni** collegate alla prestazione principale da un nesso di **causalità necessaria** (CC.MM. 20.12.1995, n. 328 e 13.8.1996, n. 198). Tali norme si applicano anche al **trasporto combinato**, effettuato in parte su strada e in parte su ferrovia, per via navigabile o per mare (C.M. 13.8.1996, n. 198). L'art. 1, L. 3.8.1998, n. 271, così come chiarito anche dalla C.M. 30.10.1998, n. 252 dispone che le agevolazioni in parola siano riferibili esclusivamente ai **servizi** erogati dagli autotrasportatori di cose per conto terzi e non più anche alle cessioni di beni.

LIQUIDAZIONI PERIODICHE: per gli autotrasportatori possono essere effettuate con **cadenza trimestrale** per **qualunque volume di ricavi senza** applicazione dell'**interesse dell'1%** previsto per gli altri contribuenti trimestrali e senza necessità di comunicazione di una **specifica opzione**. I termini delle liquidazioni coincidono con quelli relativi ai contribuenti trimestrali per opzione, **eccettuata** la liquidazione relativa all'**ultimo trimestre** da effettuare entro il **16.2** dell'anno successivo e **non** in sede di **dichiarazione**.

FATTURAZIONE e REGISTRAZIONE delle PRESTAZIONI ACCESSORIE: le **prestazioni accessorie** possono essere **fatturate separatamente** da quelle principali salvo l'**indicazione** degli **estremi** delle fatture relative a queste ultime. Le **fatture** comprendenti oltre alle prestazioni di trasporto anche quelle accessorie possono essere registrate **senza separata indicazione degli importi**, trattandosi di prestazioni comunque rientranti nel regime agevolativo.

SOCIETÀ RESIDENTI in ALTRI PAESI UE: il regime della liquidazione Iva di gruppo è applicabile anche alle società residenti in altri Paesi Ue a condizione che vengano rispettati tutti i **requisiti** richiesti dalla **normativa italiana**. La R.M. 21.2.2005, n. 22/E ha precisato che sono ammesse alla liquidazione Iva di gruppo le società residenti in altri Paesi Ue che, in base alle norme vigenti nello **Stato** di **residenza**, assumono forme giuridiche equipollenti alle società di capitali italiane. È richiesto che le società estere siano identificate ai fini Iva in Italia, attraverso una stabile organizzazione, la nomina di un rappresentante fiscale o l'identificazione diretta.

VERSAMENTO dell'IVA: entro il termine previsto dalla **liquidazione** qualora risulti un **debito Iva**, il relativo versamento va effettuato utilizzando obbligatoriamente il Mod. F24 on line.
Ai sensi dell'art. 37, co. 49, D.L. 223/2006, conv. con modif. con L. 248/2006, le **società** di **capitali**,a decorrere dall'1.10.2006, sono **obbligate** ad effettuare il **versamento** delle **imposte** e dei **contributi** in **via telematica**, anche avvalendosi di intermediari abilitati. A partire dall'1.1.2007 tutti i soggetti **titolari** di **partita Iva** devono effettuare il **pagamento** delle imposte e dei contributi **esclusivamente** in **via telematica**.

VERSAMENTO TRAMITE INTERNET: qualora il contribuente si sia avvalso della possibilità di utilizzare il Mod. «F24 on line», può effettuare i **versamenti** tramite Internet. Questa modalità permette:

- la **compilazione** guidata del Mod. F24 senza alcuna limitazione nel numero delle imposte a credito o a debito da indicare;
- la **visualizzazione** e la stampa (in triplice copia) dei Modd. F24 tipografici;
- il **pagamento** on line del Mod. F24 senza doversi recare presso gli sportelli bancari;
- l'**attestazione** dell'avvenuto pagamento dal medesimo programma di trasmissione.

VERSAMENTI TRAMITE F24 – C.M. 19.9.2014, n. 27/E: dall'1.10.2014 i versamenti effettuati tramite modelli F24 con compensazione a saldo zero possono essere presentati direttamente dal contribuente utilizzando i servizi «F24 web» o «F24 online» dell'Agenzia delle entrate (attraverso i canali telematici Fisconline o Entratel), oppure per il tramite di un intermediario abilitato che può trasmettere telematicamente le deleghe F24 in nome e per conto degli assistiti avvalendosi del servizio «F24 cumulativo» (disciplinato da apposita convenzione con l'Agenzia delle Entrate) e del servizio «F24 addebito unico» (Provv. Ag. Entrate 21.6.2007). I **modelli F24** che contengono **crediti** utilizzati **in compensazione**,

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

con**saldo finale maggiore di zero**, o i **modelli F24** con **saldo** che **supera** l'importo di € **1.000,00**, indipendentemente dal fatto che siano presenti crediti utilizzati in compensazione, possono essere presentati **esclusivamente per via telematica**, mediante i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate, o tramite i servizi di internet banking che sono messi a disposizione da Banche, Poste Italiane e dagli Agenti della riscossione.

ABILITAZIONE ai VERSAMENTI TELEMATICI: per poter effettuare i versamenti tramite Internet, i contribuenti devono essere titolari di un **conto corrente** aperto presso una delle banche convenzionate con il Ministero delle Finanze e presentare **apposita domanda**, in via telematica, per ottenere l'**abilitazione** ed il relativo codice d'accesso (Pin). Ottenuta l'abilitazione, il versamento viene effettuato direttamente dal **contribuente** compilando telematicamente il Mod. F24. L'**addebito** delle **somme** avviene alla data di scadenza del termine di pagamento.

CORREZIONE DI ERRORI DI VERSAMENTO - «CIVIS F24»: l'Agenzia delle Entrate con Comunicato del 26.10.2015 ha reso noto che da tale data è disponibile il servizio «Civis F24» che consente al contribuente, che si renda conto di aver commesso un **errore** nel pagamento delle imposte con il Modello F24, di **rettificarlo direttamente on line**. Possono accedere a «Civis F24», selezionando il link «Richiesta modifica F24», i soggetti abilitati ai servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate (Fisconline o Entratel).

ANNULLAMENTO dei PAGAMENTI PRIMA della SCADENZA: dal 2007 anche per i versamenti on line effettuati dai **singoli contribuenti** (in precedenza era consentito solo agli intermediari con il sistema **F24 cumulativo**), gli F24 telematici inviati possono essere annullati **entro** e non oltre il **penultimo giorno precedente** la **data** di **addebito** indicata nell'F24, utilizzando la funzione «Richiesta annullamento» del menù «Strumenti» di Fisconline (oppure la funzione «Annulla» del menù «Documenti» di Entratel).

INTERMEDIARI - SERVIZIO «F24 CUMULATIVO»: dal 2002 per gli **intermediari** è disponibile il servizio on line «**F24 cumulativo**»; prima gli intermediari erano autorizzati a utilizzare il servizio **solo** per i **propri pagamenti**. Pertanto possono pagare on line i **professionisti**, le **associazioni** di **categoria** e i **Centri di assistenza fiscale** che effettuano, previa autorizzazione, i versamenti delle somme dovute dai **propri clienti** a titolo di tributi, contributi e premi con **addebito diretto** sui conti bancari o postali dei clienti stessi.

CONVENZIONE per l'ADESIONE al SERVIZIO F24 CUMULATIVO: il servizio F24 cumulativo, la cui attuazione prevede la **sottoscrizione** da parte dell'intermediario di un'apposita **Convenzione** nonché la sua previa **autorizzazione** da parte del **cliente**, è disponibile nella sezione **Entratel** del sito delle Entrate. Dopo aver aderito elettronicamente alla Convenzione, l'**intermediario** (o, nel caso di soggetto diverso da persona fisica, il suo **rappresentante** legale) deve stamparne una copia **cartacea**, **sottoscriverla** ed **inviarla** (via fax o per posta, allegando copia di un valido documento di riconoscimento), all'Ufficio delle Entrate che gli ha rilasciato l'autorizzazione all'accesso al servizio **Entratel**, e **non** alla **sede centrale** dell'Agenzia. Tuttavia per il pagamento con l'F24 cumulativo **non** è sufficiente l'adesione **telematica** dell'intermediario alla Convenzione; infatti, il **mancato invio** all'Ufficio della copia cartacea della Convenzione determina la **revoca** dell'adesione. Alla Convenzione va allegata anche l'attestazione di **accettazione** dell'**adesione** rilasciata in via telematica. L'intermediario deve **conservare** copia di autorizzazioni e revoche per **10 anni** a partire dalla **data** del **rilascio** o dell'eventuale **revoca** della singola autorizzazione.
A fine dicembre 2012 è stata siglata **una nuova intesa** tra l'Agenzia delle Entrate e gli intermediari per l'utilizzo, da parte di questi ultimi, del servizio F24 cumulativo, Coloro che avevano **già aderito alla precedente convenzione** (quella del triennio 2010-2012) potevano proseguire il servizio tramite la presentazione telematica dei modelli di versamento seguendo le indicazioni previste nell'allegato 2. Gli intermediari già aderenti alla precedente convenzione potevano aderire alla nuova entro il **30 giugno 2013**. È possibile aderire al servizio stipulando la convenzione come «nuovo utente», seguendo la procedura indicata nel servizio telematico Entratel. Sempre tramite connessione a Entratel sarà possibile recedere dall'accordo.

COMPENSAZIONE del CREDITO IVA di IMPORTO SUPERIORE ad € 5.000 o € 15.000: si veda a pag. 247 e segg. [COMPENSAZIONE dei CREDITI IVA].
Per contrastare gli abusi nell'utilizzo dei **crediti IVA in compensazione**, il D.L. 16/2012 (art. 8, commi 18 e 19), a decorrere **dall'1.4.2012**, ha abbassato da € 10.000 a € 5.000 il limite oltre il quale è possibile operare la compensazione orizzontale. È rimasta invariata la **soglia** di € 15.000 oltre la quale è necessario il visto di conformità sulla **dichiarazione Iva annuale** o la sottoscrizione della dichiarazione stessa da parte dell'organo di controllo contabile.

MOD. F24 CUMULATIVO - AUTORIZZAZIONE da PARTE del CLIENTE all'ADDEBITO sul CONTO CORRENTE: per poter utilizzare la procedura dell'«F24 cumulativo», l'**intermediario** deve essere **preventivamente autorizzato** dal proprio **cliente** ad effettuare il versamento, in nome e per conto del cliente stesso, tramite il Mod. F24 telematico. Pertanto il **cliente** deve fornire all'intermediario le **coordinate** del **conto corrente da addebitare**. Con la sottoscrizione della Convenzione, l'intermediario si impegna a **non presentare** on line i Modd. F24 in **mancanza** delle **autorizzazioni**, oppure **successivamente** alla loro **revoca**, da parte del contribuente.

RESPONSABILITÀ dell'INTERMEDIARIO: l'intermediario è considerato responsabile (sollevando l'Agenzia delle Entrate) per le eventuali **richieste** di **risarcimento danni** presentate dal contribuente nelle ipotesi di **mancato** adempimento all'**obbligo** di ottenere la **preventiva autorizzazione** all'addebito o di invio telematico di Modd. F24 **dopo** la **revoca** dell'autorizzazione, nonché per ogni **conseguenza dannosa** che possa derivare dall'esecuzione delle disposizioni di pagamento o da parte di terzi.

MOD. F24 ON LINE con ADDEBITO sul CONTO dell'INTERMEDIARIO: a partire dal 3.7.2007, gli **intemediari** abilitati al **Entratel** possono ricevere dai **contribuenti**le somme necessarie per il pagamento telematico dei tributi, contributi o

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

premi da essi dovuti ed eseguire i versamenti **in nome** e **per conto** dei clienti con addebito sul **proprio conto corrente**, disponendo un addebito **unico** delle somme dovute complessivamente. Pertanto per ogni trasmissione gli intermediari inviano all'Agenzia delle Entrate un **flusso** informativo **unico** contenente il dettaglio delle **singole deleghe F24** secondo le specifiche tecniche di cui all'allegato B al Provv. 21.6.2007. Come indicato nel Provvedimento citato, al solo fine di trasmettere i Modd. F24, sono considerati intermediari abilitabili a Entratel le **società** di **servizi** dei **Caf-dipendenti** di cui all'art. 11, co. 1, D.M. 31.5.1999, n. 164.

VERSAMENTO MINIMO: qualora l'importo da versare nelle **liquidazioni periodiche** non superi € **25,82**, il versamento dovrà essere effettuato **insieme** a quello relativo alla liquidazione periodica successiva di importo **superiore** a € **25,82**. Nella dichiarazione annuale **si deve effettuare il versamento** anche se l'importo non supera € **25,82**, purché superi l'importo di € **10,33** (D.P.R. 126/2003).

MANCATO PAGAMENTO dell'IVA – RESPONSABILITÀ SOLIDALE dell'ACQUIRENTE: in base alla L. 30.12.2004, n. 311 che ha introdotto, con effetto dall'1.1.2005, il nuovo art. 60-bis, D.P.R. 633/1972, in caso di cessioni di **determinati beni** (vedi sotto) effettuati a **prezzi inferiori** al **valore normale**, se il cedente omette di versare la relativa imposta, il **cessionario** è **obbligato in solido** al **pagamento** della stessa. Il cessionario può dimostrare che il prezzo inferiore è stato determinato da eventi oggettivamente rilevabili o da specifiche norme di legge e che comunque non è connesso al mancato pagamento dell'imposta. La C.M. 26.9.2005, n. 41/E ha precisato che la responsabilità del cessionario, soggetto Iva, è limitata alla sola **imposta non versata** e non si estende alle sanzioni per la violazione dell'obbligo di versamento. L'art. 1, L. 24.12.2007, n. 244 ha introdotto il comma 3-bis all'art. 60-bis, D.P.R. 633/1972, che dispone la solidarietà nel pagamento dell'imposta anche con riferimento alle cessioni di immobili. Tale responsabilità ricade sul cessionario anche nell'ipotesi in cui non agisca nell'esercizio di imprese, arti o professioni. Il cessionario, secondo quanto dispone l'art. 60, co. 3-bis, D.P.R. 633/1972, è responsabile anche della sanzione.

INDIVIDUAZIONE dei BENI: il D.M. 22.12.2005, modificato dall'art. 1, D.M. 31.10.2012, ha così individuato i beni per le cui cessioni si prevede la responsabilità solidale tra cedente e cessionario (soggetti passivi Iva) in caso di mancato pagamento dell'Iva:

- **autoveicoli**, **motoveicoli**, **rimorchi**;
- **prodotti** di **telefonia** e **accessori**;
- **personal computer**, **componenti** e accessori;
- **animali vivi** della specie bovina, ovina e suina e loro carni fresche;
- **pneumatici nuovi e pneumatici rigenerati di gomma; gomme piene o semipiene, battistrada per pneumatici e protettori («flaps») di gomma.**

MANCATO PAGAMENTO dell'IVA – RESPONSABILITÀ SOLIDALE dell'APPALTATORE con il SUBAPPALTATORE: il Decreto «del fare» (art. 50, D.L. 69/2013) abroga – dal 22.6.2013 – la disposizione che prevedeva la responsabilità solidale dell'appaltatore per il versamento all'Erario dell'Iva dovuta dal subappaltatore in relazione alle prestazioni effettuate nell'ambito del contratto di subappalto (art. 35, co. da 28 a 28-ter, D.L. 223/2006).

TELECOMUNICAZIONI e SERVIZIO dei RIFIUTI SOLIDI URBANI: **dall'1.1.2005** le disposizioni relative alle **modalità** di **liquidazione** e **versamento** dell'**Iva,** di cui ai DD.MM. 24.10.2000, nn. 366 e 370 [CFF ❶ 1723a e 1724e], riguardanti le operazioni effettuate nel **settore** delle **telecomunicazioni,** i contribuenti che gestiscono il servizio dei **rifiuti solidi urbani** ed assimilati ed il servizio di fognatura e depurazione, **non** si **applicano** ai soggetti che nell'anno solare precedente hanno **versato** un **importo Iva superiore** ad € **2.000.000**. Tali soggetti possono eseguire le **annotazioni** relative alle **operazioni** effettuate **entro** il **15** del **mese successivo** a quello di effettuazione dell'operazione.

MANCATO VERSAMENTO dell'IVA – OBBLIGATORIETÀ della CONFISCA per EQUIVALENTE: secondo la Corte di Cassazione, Sez. III pen., Sentenza 4.11.2013, n. 44445, la confisca per equivalente si applica anche in relazione al reato di cui all'art. 10-ter, D.Lgs. 10.3.2000, n. 74 (omesso versamento dell'Iva), in forza del richiamo all'art. 322 c.p. operato dall'art. 1, co. 143, L. 24.12.2007, n. 244. In forza di consolidato orientamento della giurisprudenza di legittimità, infatti, per i reati tributari di cui al citato art. 1, co. 143, L. 244/2007, compreso quello di cui all'art. 10-ter, D.Lgs. 74/2000, il sequestro preventivo, funzionale alla confisca per equivalente, può essere disposto, anche con la sentenza di applicazione della pena, non solo per il prezzo, ma anche per il profitto del reato, stante il rinvio all'art. 322 c.p. nella sua interezza e, dunque, anche al co. 2 di tale norma. La confisca per equivalente opera inoltre obbligatoriamente, considerate sia la portata letterale dell'art. 322 c.p.sia la natura sanzionatoria ad essa riconosciuta incontestabilmente dalla giurisprudenza. In tal modo, infatti, si vuole privare l'autore del reato di ogni beneficio economico da esso derivante, assegnando alla confisca natura di vera e propria sanzione, non commisurata né alla colpevolezza del reo né alla gravità della sua condotta. Peraltro, la Cassazione a Sezioni Unite ha già avuto modo di definire la confisca per equivalente come una«forma di prelievo pubblico a compensazione di prelievi illeciti», con carattere eminentemente sanzionatorio (Cass., Sez. Unite, Sent. 41936/2005). La confisca per equivalente, che opera non solo in caso di condanna ma anche nell'ipotesi di applicazione della pena ex art. 444 c.p.p., può essere altresì disposta laddove non sia stata oggetto di un accordo tra le parti. Difatti la sentenza di patteggiamento è vincolata relativamente al solo profilo sanzionatorio, ma non anche a quello relativo alla confisca, per la quale la discrezionalità del giudice torna ad ampliarsi come in una normale sentenza di condanna. Non è inoltre necessario che la confisca per equivalente sia preceduta dal sequestro preventivo dei beni che ne sono oggetto.

ACCONTO IVA

ACCONTO ANNUALE IVA: i soggetti obbligati agli adempimenti di liquidazione e versamento periodico IVA, **entro il 27.12** di ciascun anno, **devono** versare **un acconto** (art. 6, L. 405/1990 [CFF ❶ 1090]) sull'Iva dovuta in relazione all'ultimo periodo

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

di riferimento (mese o trimestre).

CRITERI di CALCOLO dell'ACCONTO: si può utilizzare **alternativamente** uno dei **seguenti metodi**:

1) **METODO STORICO**: l'acconto è pari all'**88%** del versamento dovuto relativamente all'**ultimo mese** o **trimestre** dell'**anno** precedente (sempre al lordo dell'acconto Iva precedente).
2) **METODO PREVISIONALE**: l'acconto è pari all'**88%** dell'**Iva che si prevede** di dover versare per il mese di **dicembre** dell'anno in corso (contribuenti mensili) o in sede di **dichiarazione annuale** (contribuenti trimestrali).
3) **METODO OPERAZIONI EFFETTUATE**: l'acconto può essere pari al **100%** dell'importo risultante effettuando entro il giorno **27.12** un'**apposita liquidazione** Iva, considerando:
   a) l'Iva a **debito** risultante dalla somma delle:
      - **operazioni registrate** o **da registrare** o da annotare dall'**1.12 al 20.12** per i mensili o dall'**1.10** al **20.12** per i trimestrali (compresi gli acquisti intracomunitari);
      - **operazioni effettuate dall'1.11 al 20.12**, anche se non sono ancora state emesse e/o registrate le relative fatture (comprese quelle intracomunitarie);
   b) l'**Iva a credito** risultante da: **acquisti** e **importazioni registrati dall'1.12 al 20.12** per i contribuenti mensili o dall'**1.10** al **20.12** per i trimestrali e dagli **acquisti intracomunitari** computati a debito.

VERSAMENTO MINIMO: qualora l'importo da versare risulti **inferiore** ad **103,29 non** si effettua alcun **versamento** in acconto.

VARIAZIONE della PERIODICITÀ di LIQUIDAZIONE: occorre seguire le seguenti regole:

a) **variazione da trimestrale a mensile**: il parametro su cui calcolare l'**88%** dovuto a titolo di acconto è costituito da **1/3** dell'**imposta** a **debito** risultante dalla dichiarazione annuale relativa all'anno precedente o da **1/3** dell'ammontare versato nell'**ultimo trimestre** per i soggetti trimestrali speciali ex art. 74, co. 4, D.P.R. 633/1972 (cfr. art. 6, co. 3, L. 405/1990);
b) variazione da mensile a trimestrale: l'acconto dell'**88%** va calcolato sulla base dei versamenti effettuati negli ultimi **tre mesi** dell'anno precedente (ottobre – dicembre) (cfr. art. 6, co. 3, L. 405/1990).

CONTABILITÀ SEPARATE: i contribuenti con contabilità separata (art. 36, D.P.R. 633/1972) sono tenuti a determinare distintamente l'importo riferibile a ogni attività svolta effettuando, quindi, distinte liquidazioni dell'imposta. L'acconto Iva deve essere calcolato sommando i dati relativi ad ogni attività e compensando gli importi a debito con quelli a credito (cfr. C.M. 3.12.1991, n. 52).

CONTRIBUENTI TRIMESTRALI – INTERESSI: sull'acconto non è dovuta la **maggiorazione dell'1%** a titolo di interesse. Inoltre nella determinazione dell'acconto con il **metodo** storico, si deve tener conto solo dell'imposta del periodo precedente, al **netto** degli interessi dell'**1%** (R.M. 23.12.2004, n. 157/E).

MODALITÀ di VERSAMENTO: Il pagamento dell'acconto può avvenire solo mediante F24 in via telematica, attraverso i servizi di home banking ovvero Entratel o Fisconline, secondo le nuove regole in vigore dall'1.10.2014. L'acconto Iva **non** può essere rateizzato, ma può essere oggetto di **compensazione**.

CODICI di VERSAMENTO: il codice per il versamento dell'acconto Iva è il 6013 per contribuenti **mensili**; e 6035 per contribuenti **trimestrali**.

OMESSO VERSAMENTO – SANZIONI: l'omesso, l'insufficiente o tardivo versamento dell'acconto è punito con la **sanzione pecuniaria** del **30%** dell'importo **non versato** (art. 13, co. 1, D.Lgs. 471/1997 [CFF ❷ 9461]), con possibilità di **ravvedimento**. Le modifiche apportate dall'art. 15, D.Lgs. 24.9.2015, n. 158 all'art. 13, D.Lgs. 18.12.1997, n. 471 (la cui efficacia è stata anticipata all'1.1.2016, dall'art. 1, co. 133, L. 28.12.2015, n. 2015) consentono di beneficiare della riduzione del 50% della sanzione amministrativa, nell'ipotesi in cui il versamento sia effettuato nei 90 giorni dalla scadenza. Se il versamento è effettuato con un ritardo non superiore a 15 giorni, ferma restando l'applicazione del ravvedimento operoso, la sanzione, già ridotta della metà, è ulteriormente ridotta di 1/15 per ciascun giorno di ritardo (1%/die).

SOGGETTI ESONERATI dal VERSAMENTO dell'ACCONTO IVA: **non** versano l'acconto Iva i contribuenti che si trovano in una delle seguenti condizioni(C.M. 3.12.1991, n. 52/446038):

- **inizio** di **attività** nel corso dell'anno;
- **cessazione** di attività nell'anno senza che siano dovuti versamenti Iva per il quarto trimestre o per il mese di dicembre;
- **ultima** liquidazione periodica dell'**anno precedente evidenziante un credito** d'imposta oppure un debito d'imposta non superiore a € **116,72**, il cui 88% è inferiore al minimo dovuto (= € 103,29);
- ultima liquidazione dell'anno in corso evidenziante un credito d'imposta o un debito Iva **non** superiore a € **117,38**, il cui 88% è inferiore al minimo dovuto (= € 103,29);
- **annotazione** nell'anno in corso **solo di** operazioni **esenti** o **non imponibili**;
- **regimi** agevolati delle **nuove iniziative imprenditoriali** (art. 13, L. 388/2000) e **regime** fiscale di **vantaggio per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità**, di cui all'art. 27, co. 1 e 2, D.L. 98/2011, conv. con modif. dalla L. 111/2011;
- nuovo **regime forfetario** di cui all'art. 1, commi da 54 a 89, L. 23.12.2014, n. 190;
- **regime agricolo** con esonero dagli obblighi di liquidazione e versamento del tributo (volume d'affari inferiore

nunziospano63 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

a € 7.000), ex art. 34, co. 6, D.P.R 633/1972;
› **attività** di **intrattenimento**, ex art. 74, co. 6, D.P.R 633/1972;
› **associazioni sportive dilettantistiche** che aderiscono al regime forfettario di cui alla L. 16.12.1991, n. 398;
› **raccoglitori** e **rivenditori** di **rottami**, **cascami**, carta da macero, vetri e simili, esonerati dagli obblighi di liquidazione e versamento del tributo.

DETERMINAZIONE e VERSAMENTO dell'ACCONTO in CASO di FUSIONE: varia a seconda della data da cui ha effetto la fusione (C.M. 3.12.1991, n. 52). In caso di fusione per incorporazione vedi tabella che segue.

DETERMINAZIONE dell'ACCONTO in CASO di SCISSIONE: la società **beneficiaria non** è tenuta al versamento dell'**acconto**; la società **scissa** invece **è tenuta** a tale obbligo e se si avvale del **metodo storico** deve tener conto dei relativi importi di riferimento senza alcuna riduzione (R.M. 13.7.1995, n. 183). Vedi sotto nel caso di scissione totale.

FUSIONE per INCORPORAZIONE e SCISSIONE TOTALE – OBBLIGHI di VERSAMENTO: quelli in capo ai soggetti che si **estinguono** competono dalla **data di effetto** dell'operazione, al **soggetto incorporante** o **beneficiario** (art. 4, D.L. 50/1997, conv. con L. 122/1997 [CFF ❷ 7392b]).

DETERMINAZIONE dell'ACCONTO per le CONTROLLANTI e CONTROLLATE: la società **controllante** versa l'acconto per **tutte le società** del gruppo, tenendo conto dei dati complessivi. In caso di **variazione** della composizione del gruppo durante l'anno e, **comunque**, **prima del 27.12**, non si dovrà tener conto dei dati relativi alle **società uscite** dal gruppo durante l'anno e comunque prima del 27.12, le quali dovranno versare l'acconto in via autonoma (C.M. 3.12.1991, n. 52).

SERVIZI di TELECOMUNICAZIONE, RACCOLTA RIFIUTI URBANI: la C.M. 23.12.2005, n. 54/E ha fornito chiarimenti in merito al nuovo metodo di calcolo dell'acconto Iva da parte dei contribuenti che prestano servizi di **telecomunicazione**, di raccolta/trasporto, smaltimento di **rifiuti solidi urbani**, somministrazione di acqua, gas e energia, e di lampade votive nei cimiteri.
In particolare, per i suindicati soggetti, a decorrere dall'1.1.2005, qualora nell'anno solare precedente abbiano versato un importo di Iva superiore a € 2.000.000, l'acconto Iva è pari al 97% della media dei versamenti trimestrali eseguiti con riferimento alle liquidazioni operate nei primi tre trimestri dell'anno in corso. La circolare ha precisato inoltre che questo tipo di metodo esclude l'utilizzo sia del **metodo storico**, sia del **metodo previsionale**, mentre è possibile utilizzare in alternativa il **metodo effettivo**.

DATA da cui ha EFFETTO la FUSIONE		FUSIONE PROPRIA –Versamento acconto	FUSIONE per INCORPORAZIONE – Versamento acconto
Società estinte	› **regime mensile**: fra l'1.1 e il 30.11 › **regime trimestrale**: fra l'1.1 e il 30.9	**NON DOVUTO**	**deve essere** versato dalla società **incorporante**. (1)
Società estinte	› **regime mensile**: fra l'1.12 e il 27.12 › **regime trimestrale**: fra l'1.10 e il 27.12	**deve essere** versato dalla **società risultante** considerando i dati di tutte le società, registrati sino alla data di effetto della fusione.	**deve essere** versato dalla **società incorporante**. (1)
› fra il 28.12 e il 31.12		Ogni società dovrà autonomamente versare l'acconto nei termini di legge.	

(1) Per il **metodo storico** si considerano solo i propri dati e per il **metodo previsionale** anche quelli delle altre società.

RIMBORSI ANNUALI, INFRANNUALI e a NON RESIDENTI

RIMBORSI ANNUALI: vedi a pag. 248 e segg. [RIMBORSI ANNUALI].

CREDITO INFRANNUALE: il recupero infrannuale del credito Iva per ciascuno dei primi **tre trimestri** dell'**anno** (il quarto trimestre può essere chiesto solo in sede annuale) può essere fatto alternativamente:
› presentando la **richiesta** di **rimborso** (modello Iva TR), in tutto o in parte, del credito Iva infrannuale;
› utilizzando in **compensazione** (sempre previa presentazione del modello Iva TR), anche parzialmente, il credito Iva infrannuale con il modello F24. La compensazione, in ogni caso, non può eccedere l'ammontare del credito maturato nel relativo trimestre di competenza.

Dal secondo semestre 2008, come previsto dal D.M. 3.3.2008, è divenuta obbligatoria la trasmissione telematica delle istanze di rimborso. Con il Provv. Ag. Entrate 21.3.2016, Prot. 2016/42623 è stato approvato il nuovo modello Iva TR, con le relative istruzioni e specifiche tecniche, per l'invio telematico, da utilizzare con riferimento al credito maturato a partire

nunziospano63 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

dalla richiesta di rimborso del credito relativo al primo trimestre 2016. Con il precedente Provv. Ag. Entrate 20.3.2015, Prot. 2015/39968 erano state recepite nel modello:

› le novità apportate dall'art. 13, D.Lgs. 21.11.2014, n. 175, relative alle semplificazioni in ordine ai **crediti inferiori a** € **15.000** e all'**apposizione del visto** per quelli **superiori a** € **15.000** (art. 38-bis, D.P.R. 633/1972);

› le novità apportate dalla L. 23.12.2014, n. 190 e dal D.M. 23.1.2015, in tema di «**split payment**», e, in particolare alla possibilità di indicare l'imponibile relativo alle cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate nei confronti delle pubbliche amministrazioni con applicazione dell'art. 17-ter, D.P.R. 633/1972.

Il Provv. 26.3.2014 aveva, a sua volta, modificato le istruzioni precedentemente dettate dal con il Provv. 20.3.2012, in seguito:

› alla possibilità di richiedere il rimborso o la compensazione del credito Iva trimestrale anche per i **soggetti** che effettuano **operazioni non soggette** ad **Iva,** ai sensi degli artt. da 7 a 7-septies, D.P.R. 633/1972, nei confronti di **soggetti passivi non** stabiliti in **Italia** di importo superiore al 50% dell'ammontare di tutte le operazioni effettuate;

› alla **riduzione** ad € **5.000** del limite relativo al credito Iva utilizzabile automaticamente in **compensazione** «orizzontale» nel Mod. F24.

Il contribuente può modificare la **scelta** operata anche **oltre** i **termini** di **presentazione** del **Modello TR**, chiedendo l'utilizzo in **compensazione** della **somma** già domandata a **rimborso**, previa **verifica** con l'Ufficio territorialmente competente che **non** sia già stata **conclusa** la **fase istruttoria** e **non** sia stata **validata** la disposizione di **pagamento**; nel caso di **avvenuta validazione** della **disposizione** di **pagamento** la **rettifica non** è **consentita**. La **modifica** della **scelta** da **compensazione** a **rimborso** può comunque essere eseguita a condizione che il **credito** non sia stato utilizzato in **compensazione**. Si evidenzia, altresì, che la **modifica** della **modalità** di **utilizzo** del **credito**, operata tramite la **presentazione** di un **nuovo Modello TR**, deve successivamente trovare corretta **esposizione** nella **dichiarazione annuale Iva** e, pertanto, la **rettifica** del citato **modello** non può essere esercitata dopo la **data** di **presentazione** della stessa dichiarazione (R.M. 11.11.2014, n. 99/E).

Con riferimento ai contribuenti che hanno **optato** per l'**affidamento** della **contabilità a terzi,** con la R.M. 11.1.2011, n. 6/E, è stato precisato che per la **verifica** dei **presupposti** richiesti dall'art. 30, D.P.R. 633/1972 ed il **calcolo** dell'**ammontare del rimborso Iva infrannuale erogabile** si deve fare riferimento al **trimestre solare**, effettuando così un calcolo **diverso** rispetto alla **normale liquidazione periodica**, **senza** considerare cioè lo **sfasamento** di un mese previsto in caso di **esercizio** della suddetta **opzione**.

COMPENSAZIONE del CREDITO IVA di IMPORTO SUPERIORE ad € 5.000 (era € 10.000) o € 15.000 ANNUI – MODIFICHE dall'1.4.2012: si veda a pag. 247 e segg. [COMPENSAZIONE dei CREDITI IVA].

QUANDO è POSSIBILE CHIEDERE il RIMBORSO: il rimborso trimestrale è ammesso se nel singolo trimestre l'importo del credito Iva è **superiore** a € **2.582,28** e se si verifica una delle seguenti condizioni: **1.** operazioni attive con **aliquota inferiore** quella relativa agli acquisti e importazioni; ai fini del calcolo devono essere comprese anche le operazioni di cui all'art. 17, co. 5 e 6, D.P.R. 633/1972 (cessioni di oro da investimento prestazioni di servizi rese da subappaltatori nel settore edile, ecc.) e all'art. 17-ter, D.P.R. 633/1972 (operazioni effettuate da enti pubblici); **2. operazioni non imponibili** per un ammontare superiore al 25% delle operazioni effettuate; **3. acquisti** ed **importazioni** di **beni ammortizzabili** per un ammontare superiore ai **due terzi** dell'ammontare complessivo degli acquisti e delle importazioni di beni e servizi imponibili; **4.** I richiedenti sono contribuenti per i quali si è verificato il presupposto previsto dall'art. 30, terzo comma, lettera d), con le limitazioni previste dall'art. 38-bis, secondo comma, in quanto hanno **effettuato** nei confronti di **soggetti passivi non stabiliti** in **Italia**, per un **importo superiore** al 50% dell'**ammontare** di tutte le **operazioni** effettuate, **prestazioni** di **lavorazione** relative a **beni mobili** materiali, prestazioni di **trasporto** di **beni** e relative prestazioni di **intermediazione**, prestazioni di **servizi accessorie** ai **trasporti** di beni e relative prestazioni di intermediazione, ovvero prestazioni di servizi di cui all'art. 19, comma 3, lettera a-bis; **5.** il richiedente è un **operatore non residente** direttamente o che abbia nominato un rappresentante fiscale.

MODALITÀ e TERMINI: il contribuente deve trasmettere all'Ufficio delle Entrate competente la **richiesta** di **rimborso/compensazione** utilizzando l'apposito modello Iva TR entro la fine del **mese successivo** al trimestre di riferimento. L'utilizzo del credito in compensazione nell'F24 è possibile a partire dal **16° giorno** del **mese successivo** a quello in cui è avvenuta la **presentazione** del **modello TR** (fino all'anno 2009 il termine era dal **primo giorno successivo** di ciascun trimestre di riferimento). La richiesta deve contenere oltre ai dati identificativi del soggetto richiedente anche la dichiarazione di sussistenza dei presupposti e i dati contabili che evidenzino l'eccedenza Iva chiesta a rimborso. L'Agenzia delle Entrate, con la C.M. 10.3.2014, n. 5/E, ha individuato le linee guida per la razionalizzazione delle attività istruttorie sui rimborsi Iva: l'elaborazione automatizzata di una proposta del livello di rischio (risk score) per ogni richiesta di rimborso presentata, la standardizzazione e la riduzione dei documenti da richiedere al contribuente nonché la graduazione dell'attività di controllo preliminare al pagamento del rimborso in relazione al livello di rischio. La valutazione degli elementi di rischio è funzionale a suddividere i rimborsi in classi di rischio (alto, medio e basso) per diversificare l'attività istruttoria sul rimborso, con particolare riguardo alla documentazione da richiedere al contribuente ed alla tempistica delle verifiche rispetto alla fase di pagamento del rimborso stesso; la descritta analisi del rischio non si applica ai rimborsi richiesti dalle imprese di più rilevante dimensione, in quanto già destinatarie dell'attività di «tutoraggio», ex art. 27, D.L. 185/2008, conv. con modif. dalla L. 2/2009.

ESECUZIONE dei RIMBORSI: gli Uffici attribuiscono un **numero cronologico** alle richieste di rimborso infrannuale e formano **trimestralmente** una **graduatoria** in base alla quale saranno eseguiti i rimborsi. I rimborsi sono liquidati solo dagli Uffici ed erogati tramite il concessionario della riscossione entro il **trentesimo giorno successivo** alla data di scadenza del termine di presentazione della richiesta. Per i rimborsi erogati in ritardo dagli Uffici, si applicano gli interessi del **2,75% annuo** a decorrere dal giorno di scadenza del loro pagamento. Dall'**1.1.2010** gli interessi per ritardato rimborso passano al **2% annuo** (D.M. 21.5.2009).

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

RIMBORSI IVA – NOVITÀ del DECRETO «SEMPLIFICAZIONI»: il D.Lgs 21.11.2014, n. 175 ha profondamente innovato le modalità di esecuzione dei rimborsi Iva prevedendo, in estrema sintesi:

- l'**estensione da € 5.164,57 a € 15.000** dell'ammontare dei rimborsi che possono essere eseguiti attraverso la sola presentazione della dichiarazione;
- la possibilità di ottenere i rimborsi di importo superiore a € **15.000**, senza garanzia, attraverso la presentazione di una dichiarazione annuale o di un'istanza trimestrale che sia però munita del **visto di conformità**, o sottoscrizione alternativa (ex art. 10, co. 7, D.L. 1.7.2009, n. 78), e di una dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà attestante la sussistenza di specifiche condizioni soggettive del contribuente;
- la **necessità** di fornire **obbligatoriamente la garanzia** nel caso di rimborsi **superiori a € 15.000** nelle seguenti ipotesi:
  - soggetti che esercitano attività di impresa da meno di due anni (fatta eccezione per il caso delle start up innovative);
  - contribuenti ai quali, nei due anni che precedono la richiesta di rimborso, sono stati notificati avvisi di accertamento o di rettifica, da cui risulti uno scostamento tra importi accertati e imposta dovuta o credito dichiarato, superiore al 10%, 5% o 1% del dichiarato se gli importi accertati sono rispettivamente inferiori a € 150.000, superiori a tale soglia ma inferiori a € 1.500.000, superiori a € 1.500.000;
  - soggetti che presentano la dichiarazione o l'istanza priva del visto di conformità o di sottoscrizione alternativa (o non presentano la dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà);
  - soggetti passivi che richiedono il rimborso dell'eccedenza detraibile che risulta all'atto della cessazione dell'attività.

Nella C.M. 30.12.2014, n. 32/E sono contenuti tutti i chiarimenti relativi all'esecuzione dei rimborsi.

GARANZIE: la richiesta di rimborso infrannuale va accompagnata dalle **stesse garanzie** previste per il **rimborso annuale**. La **garanzia** può essere rappresentata da una **cauzione** in **titoli** di **Stato** o **garantiti** dallo **Stato**, al valore di borsa, da una **fideiussione** (intestata al competente Ufficio delle Entrate) rilasciata da un istituto di credito o da un'impresa commerciale giudicata solvibile dallo Stato, oppure da una **polizza fideiussoria** di compagnia assicurativa, operante in Italia e autorizzata all'esercizio del ramo cauzioni (C.M. 84/1998 e C.M. 146/1998). Per le **piccole e medie imprese consorziate**, la **garanzia** può essere **rilasciata** dai **consorzi** o **cooperative** di **garanzia collettiva fidi** (D.M. 366/1999), e per i **gruppi di società** con **patrimonio oltre 258.228.449,54**, può essere prestata dalla **capogruppo o** dalla **controllante** (R.M. 3.8.2007, n. 202/E).

La durata della garanzia relativa all'Iva infrannuale è scesa a **tre anni** dalla data dell'erogazione del rimborso oppure, se inferiore, al periodo mancante al termine di decadenza dell'accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria. In precedenza la garanzia andava prestata indistintamente per una durata pari al periodo mancante al termine di decadenza dell'accertamento. Sono **esonerate** dall'obbligo di presentare le garanzie di cui all'art. 38-bis, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 238a] le **Amministrazioni statali** che presentano richiesta di rimborso dei crediti Iva (R.M. 1.8.2007, n. 198/E). Per i termini per la presentazione della dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà da parte dei **contribuenti** cd. «**virtuosi**» per i quali è prevista l'**esenzione** della presentazione della **garanzia**, vedi la R.M. 14.1.2011, n. 9/E.

MODULISTICA GARANZIE: dal **27.6.2015**, per la presentazione della fideiussione bancaria o assicurativa per i rimborsi dei crediti IVA di importo superiore a € 15.000 in ordine ai quali è prevista la presentazione della garanzia, sono utilizzabili i nuovi modelli (approvati con Provv. Ag. Entrate 26.6.2015, n. 87349) di polizza fideiussoria o fideiussione bancaria per il rimborso dell'Iva, a seguito delle modifiche apportate dall'art. 13, D.Lgs. 175/2014 all'art. 38-bis del D.P.R. 633/1972. Con il provvedimento citato sono stati inoltre approvati i modelli per la costituzione di deposito vincolato in titoli di Stato o garantiti dallo Stato per il rimborso dell'Iva ai sensi dell'art. 38-bis citato. I modelli preesistenti potranno essere utilizzati sino al 31.12.2015.

MODELLI TR PRESENTATI per ANNI d'IMPOSTA ANTECEDENTI il 2015: l'Agenzia delle Entrate, con C.M. 27.10.2015, n. 35/E ha fornito precisazioni in ordine all'esonero della prestazione della garanzia relativamente alle istanze di rimborso trimestrale riferite ad anni d'imposta antecedenti il 2015, cui manca il visto di conformità o di sottoscrizione alternativa, dal momento che il relativo modello ne era sprovvisto (conformemente alla normativa vigente ratione temporis). Nel documento di prassi si precisa che i requisiti per la presentazione della dichiarazione sostitutiva, nonché l'assenza delle condizioni soggettive di rischio di cui all'art. 38-bis, co. 4, D.P.R. 633/1972 devono essere verificati alla data di presentazione della dichiarazione integrativa munita del visto di conformità; sussistendo dette condizioni la dichiarazione sostitutiva deve essere presentata all'Ufficio o Agente della riscossione competente. Nel caso in cui non sia necessaria la presentazione della dichiarazione integrativa, le condizioni di cui sopra andranno verificate alla data di presentazione della dichiarazione sostitutiva di atto notorio. Alle medesime conclusioni si deve giungere nell'ipotesi in cui la dichiarazione integrativa non possa essere più presentata per scadenza del termine di cui all'art. 2, co. 8-bis, D.P.R. 322/1998.

Per quanto concerne i rimborsi richiesti per l'anno 2014, l'erogazione potrà essere effettuata senza presentazione della garanzia laddove il modello di dichiarazione annuale contenga il visto di conformità o la sottoscrizione alternativa, nonché la dichiarazione sostitutiva di atto notorio.

SOGGETTI NON RESIDENTI e RAPPRESENTANTI FISCALI: dall'1.1.2007, per effetto della L. 296/2006 i soggetti non residenti che relativamente alle operazioni effettuate nel territorio dello Stato, hanno deciso di adempiere ad esercitare gli obblighi ed i diritti derivanti dall'applicazione delle norme in materia di Iva, nei modi ordinari tramite il proprio **rappresentante fiscale** residente nel territorio dello Stato, ovvero **direttamente** ex art. 35-ter, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 235b] possono **richiedere** il rimborso/compensazione dell'Iva a credito relativamente ai primi **tre trimestri** dell'anno solare.

SUBAPPALTATORI: il D.L. 223/2006, conv. con modif. con L. 248/2006 ha previsto che i **subappaltatori**, cui si applica la norma dell'art. 17, co. 6, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 217] possono effettuare la **compensazione infrannuale** del credito Iva ai sensi

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

dell'art. 8, co. 3, D.P.R. 542/1999. Se il volume d'affari relativo all'anno precedente è costituito per almeno l'**80%** da prestazioni rese in esecuzione di contratti di subappalto il **limite massimo** annuale per la compensazione è fissato in **1.000.000**.

CONTRATTI di LEASING: la R.M. 28.12.2007, n. 392/E ha chiarito che le imprese che acquisiscono **beni strumentali** mediante **contratti** di **leasing non** hanno diritto al **rimborso trimestrale** dell'Iva che la legge riconosce solo alla società **cedente**, in quanto proprietaria dei beni. Infatti, i beni acquistati in leasing, fino a quando non sono riscattati, non consentono la restituzione dell'Iva, quali beni ammortizzabili. Manca dunque il presupposto di acquisto di un bene ammortizzabile che legittima il rimborso.

CESSIONE del CREDITO INFRANNUALE: la R.M. 4.4.2006, n. 49/E ha confermato che non può essere **ceduto** il credito Iva trimestrale, ma soltanto il credito indicato nella dichiarazione annuale Iva. Il credito Iva trimestrale può essere invece **anticipato** da un **istituto** di **credito convenzionato** con l'Agenzia delle Entrate nella misura del **90%**.

CONTRIBUENTI AMMESSI al RIMBORSO IVA in VIA PRIORITARIA: con il D.M. 22.3.2007 [CFF ❶ 18321] sono stati individuati i **contribuenti** che, in base all'attività esercitata e alle tipologie di operazioni effettuate, sono ammessi al **rimborso** del **credito Iva** (**annuale** o **trimestrale**) in via prioritaria **entro tre mesi** dalla **richiesta**, ai sensi dell'art. 38-bis, co. 10, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 238a].

Si tratta dei **subappaltatori** che, nel periodo di riferimento della richiesta, operano in modo **prevalente** nel **settore edile** effettuando prestazioni di servizi (compresa la manodopera) nei confronti delle imprese di costruzione o ristrutturazione di immobili o dell'appaltatore principale o di altro subappaltatore (art. 17, co. 6, lett. a), D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 217]), fermo restando il requisito fissato dall'art. 30, co. 3, lett. a), D.P.R. 633/1972.

Al momento della richiesta del rimborso, devono sussistere **contestualmente** le seguenti **condizioni**:

› esercizio dell'attività da **almeno tre anni**;
› **eccedenza** di **Iva detraibile** chiesta a rimborso pari o superiore a € **3.000** in caso di rimborso **infrannuale** e a € **10.000** in caso di rimborso **annuale** (salvo per il caso dei **soggetti passivi che hanno effettuato operazioni nei confronti della P.A.** ai sensi dell'art. 17-ter, D.P.R. 633/1972 (c.d. «split payment», vd. infra) per i quali tali limiti non si applicano (in forza del D.M. 20.2.2015 che ha modificato il precedente D.M. 23.1.2015, abolendo il riferimento a tali soglie);
› **eccedenza Iva** chiesta a rimborso di importo **almeno** pari al **10%** dell'Iva pagata su **acquisti** e **importazioni** effettuati nel trimestre o nell'anno cui si riferisce il rimborso.

Successivamente:

› con il D.M. 25.5.2007 [CFF ❶ 18321] sono stati ammessi ai rimborsi in via prioritaria gli operatori del settore di recupero e preparazione per il **riciclaggio** di **cascami** e **rottami metallici**;
› con il D.M. 18.7.2007 [CFF ❶ 1836], e gli operatori con il codice Atecofin «27.43.0» (produzione di **zinco, piombo e stagno e semilavorati**);
› con il D.M. 21.12.2007 sono stati ammessi ai rimborsi in via prioritaria gli operatori economici del settore della **produzione di alluminio e semilavorati**, titolari del codice Atecofin «27.42.0»;
› con il D.M. 10.7.2014 sono stati ammessi ai rimborsi in via prioritaria gli operatori del settore della **fabbricazione di aeromobili, di veicoli spaziali e dei relativi dispositivi** n.c.a., titolari del codice ATECO «30.30.09»;
› con l'art. 8, D.M. 23.1.2015 sono stati ammessi i **soggetti passivi che hanno effettuato operazioni nei confronti della P.A.** ai sensi dell'art. 17-ter, D.P.R. 633/1972 (c.d. «split payment»);
› con D.M. 27.4.2015 è stato esteso il rimborso in via prioritaria anche agli esercenti **attività di proiezione cinematografica** (titolari del codice ATECO 2007 «59.14.00») la possibilità di richiedere i rimborsi Iva ex art. 38-bis D.P.R. 633/1972 in via prioritaria. La disposizione si applica a decorrere dalle richieste di rimborso riferite al secondo trimestre dell'anno d'imposta 2015. Si veda al proposito anche la R.M. 24.6.2015, n. 61/E;
› con D.M. 29.4.2016 sono stati ammessi al rimborso in via prioritaria anche i soggetti che esercitano **prestazioni di servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e completamento relative ad edifici**. La disposizione si applica in relazione alle richieste di rimborso relative al secondo trimestre 2016.

INTERESSI sui RIMBORSI in RITARDO: sui rimborsi eseguiti in ritardo (l'Italia è stata più volte richiamata dalla Commissione europea in tal senso), all'operatore straniero spettano gli interessi del **2,75% annuo** (tasso in vigore dall'1.7.2003), calcolati con decorrenza dal 180° giorno successivo alla presentazione della domanda. Dall'**1.1.2010** gli interessi per ritardato rimborso passano al **2% annuo** (D.M. 21.5.2009). Nel computo dei giorni non va conteggiato, quando è superiore a quindici giorni, il periodo tra la data di notifica della eventuale richiesta di documenti e la data della loro consegna.

RIMBORSO INDEBITO: l'operatore economico non residente deve **restituire** all'ufficio, entro sessanta giorni dalla notifica di un **apposito provvedimento**, le somme indebitamente rimborsate. Inoltre è dovuta la **sanzione** da due a quattro volte l'importo rimborsato. Se l'Ufficio ritiene fraudolenta la domanda, sospende ogni ulteriore rimborso al soggetto interessato fino a quando non venga restituita la somma indebitamente rimborsata e pagata la relativa sanzione.

RIMBORSI a NON RESIDENTI: a seguito dell'emanazione della Direttiva Ue 2008/09/Ce – che ha stabilito **nuove norme** per i **rimborsi Iva** a **soggetti passivi** stabiliti non in Italia ma in uno **Stato membro diverso** da quello di rimborso, abrogando la Direttiva Ue 79/1072/Ce), ma lasciando inalterata la Direttiva Ue 86/560/Ce) per i rimborsi effettuati a favore di soggetti passivi d'imposta stabiliti fuori della Ue – il D.Lgs. 11.2.2010, n. 18 ha previsto, con effetto dall'1.1.2010, l'introduzione nel D.P.R. 633/1972 degli artt. 38-bis1 e 38-bis2 e la **modifica** dell'art. 38-ter. L'art. 4, D.Lgs. 31.3.2015, n. 42 ha poi ulteriormente modificato gli artt. 38-bis2 e 38-ter, e introdotto l'art. 38-bis3, D.P.R. 633/1972. In particolare:

› l'**art. 38-bis1** [CFF ❶ 238A] disciplina il **rimborso** dell'**Iva** assolta da **soggetti passivi italiani** in **altri Stati Ue**, i quali

nunziospano63 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

possono ottenere tale rimborso presentando un'**apposita istanza** all'Agenzia della Entrate che si farà carico di inoltrarla allo Stato Ue interessato;

› l'**art. 38-bis2** [CFF ❶ 238B] disciplina il **rimborso** dell'**Iva italiana** assolta da **soggetti non residenti**, **stabiliti in altri Stati Ue** (se privi di una stabile organizzazione), i quali inoltrano la richiesta (per un periodo non superiore ad un anno e non inferiore a tre mesi) per via elettronica tramite il proprio Stato Ue;

› l'art. **38-bis3** disciplina i rimborsi delle eccedenze di versamento a soggetti che aderiscono ai regimi speciali per i **servizi di telecomunicazione e teleradiodiffusione**;

› l'**art. 38-ter** [CFF ❶ 238b] disciplina il rimborso dell'**Iva** assolta da **soggetti non residenti stabiliti fuori** dalla **Ue** (se privi di una stabile organizzazione), a condizione che sussista reciprocità con lo Stato extra-Ue e che gli acquisti o le importazioni siano relativi a beni e servizi inerenti all'attività economica del soggetto extra-Ue; attualmente la reciprocità sussiste con Svizzera, Norvegia ed Israele.

RIMBORSO dell'IVA ASSOLTA in ALTRI STATI UE: ai sensi dell'art. 38-bis1, D.P.R. 633/1972, introdotto dal D.Lgs. 11.2.2010, n. 18, dal **2010** i soggetti passivi d'imposta italiani che devono chiedere il rimborso dell'Iva pagata in un altro Stato Ue devono utilizzare un'**apposita procedura elettronica** ed inviare la **richiesta** direttamente all'**Agenzia** delle **Entrate.** Per inoltrare l'**istanza** di rimborso all'Agenzia delle Entrate, gli utenti hanno a disposizione un apposito **portale elettronico**, in conformità alla procedura stabilita dal Provv. Agenzia Entrate 1.4.2010. È previsto che l'Agenzia delle Entrate provveda ad inoltrare la **richiesta** allo **Stato membro competente** per l'esecuzione del rimborso, ad eccezione dei casi in cui, durante il periodo di riferimento del rimborso, il **richiedente**:

› **non** abbia svolto un'**attività** d'**impresa**, **arte** o **professione**;

› abbia effettuato solo **operazioni esenti** o **non soggette** che non danno diritto alla detrazione dell'imposta, ai sensi degli artt. 19 e segg., D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 219 e segg.];

› si sia avvalso del **regime** dei contribuenti **minimi**;

› si sia avvalso del **regime speciale** per i **produttori agricoli**.

In questo caso l'Agenzia delle Entrate notifica al richiedente un provvedimento motivato di **rifiuto** dell'inoltro, avverso il quale è possibile presentare **ricorso** alla competente Commissione tributaria provinciale (o di Primo grado per le Province autonome di Trento e Bolzano).

Come previsto dal Provv. Agenzia Entrate 1.4.2010, in vigore dall'**1.4.2010**, che ha dato attuazione agli artt. 38-bis1, 38-bis2 e 38-ter, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 238A, 238B e 238b], i **soggetti passivi residenti in Italia** devono richiedere il rimborso dell'Iva assolta in un **altro Stato Ue** presentando in via telematica un'apposita **istanza** all'Agenzia delle Entrate entro il **30 settembre** dell'anno solare successivo al periodo di riferimento, nei limiti e con la periodicità fissati dallo Stato competente per il rimborso. Il rimborso viene erogato direttamente dallo Stato competente secondo le relative modalità.

RIMBORSO a SOGGETTI PASSIVI COMUNITARI: l'art. 38-bis2, D.P.R. 633/1972, introdotto dal **2010** dal D.Lgs. 11.2.2010, n. 18, contiene le regole per la richiesta di **rimborso** per gli **operatori comunitari** che hanno **pagato** l'**Iva** in **Italia**. In particolare, i soggetti stabiliti in **altri Stati Ue**, assoggettati all'**imposta** nello **Stato** in cui hanno il **domicilio** o la **residenza,** possono chiedere il **rimborso** dell'imposta pagata sulle **importazioni** di beni mobili e ai servizi acquistati o importati nell'esercizio d'**impresa** e per i quali l'imposta sia **detraibile** ai sensi dell'art. 19 e segg., D.P.R. 633/1972.

Per ottenere questo tipo di rimborso, i soggetti non residenti devono essere **soggetti passivi** d'**imposta** e come tali **identificati n**el loro Paese e devono inviare le loro **richieste** attraverso il **portale elettronico** che le loro Amministrazioni fiscali creano per questi scopi. Tali operatori, inoltre, nel periodo cui si riferisce il rimborso **non** devono avere una **stabile organizzazione** nel territorio italiano e non devono aver effettuato **operazioni attive** in Italia, ad **eccezione**:

› delle **prestazioni** di **trasporto** e delle relative **operazioni accessorie**, non imponibili ai sensi dell'art. 9, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 209];

› di **operazioni** per le quali l'**imposta** è **assolta** dal cessionario o committente con il meccanismo del **reverse charge**;

› delle prestazioni di **servizi di telecomunicazione, teleradiodiffusione ed elettronici** rese ai sensi dell'art. 74-septies.

Non possono chiedere il rimborso i **privati** residenti nella Ue e i **soggetti non muniti** di **numero** di **identificazione Iva** in un altro Paese membro, i quali se acquistano beni in Italia restano incisi dall'imposta, secondo le disposizioni che regolano gli scambi intracomunitari, contenute nel D.L. 331/1993, conv. con modif. con L. 427/1993.

Il rimborso deve essere riferito ad acquisti o importazioni effettuati in un **periodo non inferiore** ad un **trimestre solare**, **né superiore** ad un **anno solare**. La domanda, però, può essere relativa ad un **periodo inferiore** al trimestre se tale periodo costituisce il saldo di un anno civile. Se l'importo del periodo è **inferiore** ad € **400**, il rimborso spetta **annualmente**, purché l'importo complessivo **non** sia **inferiore** ad € **50**.

La **richiesta** di rimborso va **trasmessa** per **via elettronica** tramite lo Stato membro di residenza del richiedente e l'**Amministrazione finanziaria** deve **notificare** una **decisione** (di accoglimento o rigetto) **entro 4 mesi** dalla data di ricezione della richiesta, a meno che non vengano chieste **informazioni aggiuntive**, le quali devono essere fornite **entro un mese** dalla data in cui il destinatario riceve la richiesta.

Dopo la prima richiesta l'Amministrazione finanziaria può chiedere **ulteriori informazioni aggiuntive** e le risposte devono essere fornite entro **un mese** dalla data in cui il destinatario riceve la richiesta. Il rimborso viene eseguito su **conto estero** o su **conto corrente postale estero** aperto in Italia o in un altro Stato Ue. In quest'ultimo caso le spese di trasferimento sono trattenute dall'importo da erogare.

Come stabilito dal Provv. Agenzia Entrate 1.4.2010, in vigore dall'**1.4.2010**, i **soggetti passivi non residenti comunitari** devono richiedere il rimborso dell'**Iva** assolta in **Italia** presentando in via **telematica** un'apposita istanza allo Stato Ue di stabilimento.

RIMBORSI a SOGGETTI ADERENTI ai REGIMI SPECIALI per i SERVIZI di TELECOMUNICAZIONE, di TELERADIODIFFUSIONE ed ELETTRONICI: con art. 4, D.Lgs. 31.3.2015, n.42 è stato introdotto l'art. 38-bis3, D.P.R. 633/1972, attraverso il quale

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

vengono disciplinate le modalità attraverso le quali l'Agenzia delle Entrate procede al **rimborso delle eccedenze dei versamenti** effettuati dai soggetti che hanno optato per l'applicazione del regime speciale di cui agli artt. 74-quinquies o 74-sexies, D.P.R. 633/1972 (cd. **regime Iva «MOSS»**). In particolare, qualora l'Agenzia delle Entrate rilevi l'eccesso in sede di ripartizione fra i vari Stati membri, tale somma viene rimborsata entro 30 giorni dalla data di ripartizione. L'art. 38-bis3, co. 2D.P.R. 633/1972 dispone altresì che se, in sede di liquidazione dell'imposta dovuta (ex art. 54-quater, D.P.R. 633/1972) viene rilevata un'eccedenza di versamento da parte dei soggetti identificati in altro Stato membro, l'Agenzia procede al rimborso entro 30 giorni. Se l'eccedenza si riferisce a periodi d'imposta sino al 2018, il rimborso viene operato tenendo conto delle somme trattenute dallo Stato membro di identificazione.

SOGGETTI PASSIVI d'IMPOSTA EXTRACOMUNITARI: ai sensi dell'art. 38-ter, D.P.R. 633/1972, introdotto dal D.Lgs. 11.2.2010, n. 18, il **rimborso** dell'**Iva assolta** in **Italia** spetta anche agli **operatori economici residenti** o domiciliati in **Paesi terzi** (quindi fuori della Ue) che **non** possiedono una **stabile organizzazione** in Italia. Per chiedere il rimborso, oltre alle condizioni soggettive ed oggettive, indicate per gli operatori comunitari nell'art. 38-bis2 del decreto Iva, è anche necessario che:

- sussista una **condizione** di **reciprocità** con lo Stato di appartenenza dell'operatore economico;
- l'acquisto o l'importazione siano relativi a **beni** e **servizi inerenti** all'**attività** dell'**operatore economico**;
- lo Stato non comunitario abbia istituito un'**imposta** sul **valore aggiunto** o sulla **cifra** d'**affari**.

A decorrere dall'1.1.2015, per effetto delle disposizioni dell'art. 38-ter, co. 1-bis, D.P.R. 633/1972, sono concessi i rimborsi a soggetti domiciliati o residenti fuori dell'Ue che abbiano aderito al regime speciale di cui agli artt. 74-quinquies e segg., D.P.R. 633/1972 (c.d. **regime Iva «MOSS»**), **anche in assenza della condizione di reciprocità** e «ancorché abbiano effettuato nel territorio dello Stato prestazioni di servizi di telecomunicazione, teleradiodiffusione ed elettronici».

Attualmente, salvo quanto specificato sopra, la **procedura** è **attiva** nei confronti dei seguenti **Stati** non aderenti alla Ue: **Svizzera**, **Israele** e **Norvegia**. In **assenza** di **trattato,** non si può utilizzare la procedura prevista dall'art. 38-ter, D.P.R. 633/1972, ma si può chiedere il **rimborso** tramite un **rappresentante fiscale** o **identificazione diretta**, secondo le regole contenute nell'art. 38-bis, D.P.R. 6331972.

L'Ufficio deve eseguire il **rimborso entro 6 mesi** dalla data di ricezione della richiesta, a meno che non vengano chieste **informazioni aggiuntive**; in questo caso, infatti, il termine è di **8 mesi**.

Come previsto dal Provv. Agenzia Entrate 1.4.2010, in vigore dall'1.4.2010, con riferimento alle richieste di rimborso presentate dal **3.5.2010**, i **soggetti passivi non residenti** extracomunitari devono richiedere, entro il **30 settembre** dell'anno solare successivo al periodo di riferimento, il rimborso dell'**Iva** assolta in **Italia**.

È attribuita al Centro Operativo di Pescara la competenza a gestire i rimborsi suddetti e i relativi scambi di informazioni con le autorità competenti degli altri Stati Ue. In caso di**indebita richiesta** di rimborso, l'Ufficio **rifiuta** o **riduce** l'**ammontare** con un apposito provvedimento di diniego o di rettifica motivato, avverso il quale è ammesso il **ricorso** alla Commissione tributaria provinciale competente con le modalità prima indicate.

RIMBORSO dell'IVA a SOGGETTI EXTRA-UE – MODELLO IVA 79: il Provv. Agenzia Entrate 29.4.2010 ha approvato, con le relative istruzioni, il nuovo **Mod. Iva 79** che i soggetti passivi, residenti in Stati **extra-Ue** con cui esistono accordi di reciprocità (art. 38-ter, D.P.R. 633/1972, in particolare Svizzera, Norvegia e Israele), devono utilizzare per richiedere il rimborso dell'Iva assolta in Italia in relazione ad acquisti e importazioni di beni mobili e servizi inerenti alla loro attività, secondo le modalità previste dal Provv. Ag. Entrate 1.4.2010.

Il **nuovo modello**, che sostituisce quello approvato con il Provv. Ag. Entrate 31.1.2002, deve essere utilizzato dalle istanze di rimborso presentate dal **3.5.2010**.

CONTO FISCALE: si veda G.P.F. 1A/2009, pag. 231.

nunziospano63 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

DICHIARAZIONE di INIZIO, VARIAZIONE, CESSAZIONE dell'ATTIVITÀ

(art. 35, D.P.R. 26.10.1972, n. 633 [CFF ❶ 235])

QUADRO NORMATIVO: l'art. 35, D.P.R. 26.10.1972, n. 633 [CFF ❶ 235] stabilisce le modalità di effettuazione delle **denunce** di **inizio**, **variazione** e **cessazione** dell'**attività** ai fini **Iva**, specificando anche il contenuto delle stesse. Il D.P.R. 5.10.2001, n. 404 contiene il **regolamento**, in vigore **dall'1.12.2001**, in materia di **presentazione**, trasmissione e ricezione di documenti, comprese le **denunce** di **inizio**, **variazione** e **cessazione** attività, mediante il **servizio telematico**, di **comunicazione** delle **opzioni** ai fini Iva e imposte dirette. Con il Provvedimento Ag. Entrate 3.6.2015 è stato approvato il nuovo modello AA9/12, utilizzabile dalle persone fisiche, e le nuove istruzioni e specifiche tecniche del modello AA7/10, utilizzabile dai soggetti diversi dalle persone fisiche.

IVA – CONTRASTO alle FRODI: al fine di contrastare le frodi Iva, l'Agenzia delle entrate rende disponibile a chiunque la possibilità di verificare la validità del numero di partita Iva, mediante i dati disponibili in Anagrafe tributaria (art. 35-quater, D.P.R. 633/1972).

OPERAZIONI INTRA-UE: al momento dell'inizio attività i soggetti che intendono effettuare operazioni intracomunitarie sono tenuti a comunicare detta volontà. Per effetto di questa opzione avviene l'immediata inclusione nella banca dati dei soggetti passivi che effettuano operazioni intra-Ue.

PARTITE IVA INATTIVE: ai sensi dell'art. 8, co. 9, D.L. 16/2012, conv. con modif. L. 44/2012, in vigore dal **2.3.2012**, la partita Iva è **chiusa d'ufficio** se i titolari di partita Iva **non** hanno adempiuto, anche se obbligati, all'obbligo di presentazione della **dichiarazione** di **cessazione attività**. L'Agenzia delle Entrate, sulla base degli elementi disponibili nell'Anagrafe tributaria, individua tali soggetti e comunica agli stessi che provvederà alla **cessazione d'ufficio** della partita Iva, salvo che il contribuente non fornisca spiegazioni entro 30 giorni dal ricevimento della comunicazione (art. 35, co. 15-quinquies, D.P.R. 633/1972).

DENUNCE di INIZIO, VARIAZIONE e CESSAZIONE dell'ATTIVITÀ: come previsto dall'art. 35, D.P.R. 633/1972, ai fini Iva i soggetti (persone fisiche, società, ecc.) che intraprendono nel territorio dello Stato l'esercizio di un'**impresa**, **arte** o **professione** hanno l'obbligo di presentare, entro **30 giorni**, una **dichiarazione** di **inizio attività**. Secondo l'orientamento ministeriale, la data di inizio dell'attività deve essere individuata con riferimento alla **prima operazione** attiva o passiva ai fini Iva (ad es. operazione di acquisto o prestazione di un servizio). Se la dichiarazione di inizio attività viene presentata da una **società**, l'attività si intende iniziata alla **data** in cui è stata **costituita**.

L'obbligo di comunicare l'inizio dell'attività riguarda anche i soggetti **non residenti** che operano in Italia tramite una **stabile organizzazione** nonché i **rappresentanti fiscali** nominati ai sensi dell'art. 17, co. 2, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 217]. La R.M. 3.10.2008, n. 369/E ha precisato che i cittadini non residenti in Italia che hanno intenzione di aprire un'attività professionale in Italia, devono indicare nel modello AA 9/12 il domicilio fiscale del luogo in cui svolgerà la propria professione.

Anche nell'ipotesi di un'eventuale **variazione** dei **dati** indicati nella dichiarazione iniziale o di **cessazione** dell'attività deve essere presentata, entro **30 giorni**, un'apposita denuncia. In caso di **variazione** dal **luogo** di tenuta e **conservazione** delle **scritture contabili**, l'obbligo di comunicare tale variazione è a carico del **contribuente** e non dal soggetto terzo con il quale cessa il rapporto di deposito (R.M. 14.6.2011, n. 65/E).

MODIFICA del CODICE dell'ATTIVITÀ PREVALENTE: la R.M. 24.6.2007, n. 262/E ha precisato che la **modifica** del codice attività per effetto dell'introduzione delle **tabelle** «Ateco 2007» **non comporta** l'obbligo di presentare una specifica dichiarazione di variazione data. Il contribuente dovrà comunicare il nuovo codice attività nell'ambito della prima dichiarazione di variazione dati.

MODULISTICA da UTILIZZARE: le dichiarazioni di inizio, variazione e cessazione attività nonché la domanda di attribuzione del codice fiscale ai sensi del D.M. 28.12.1987, n. 539 si effettuano presentando gli specifici **modelli**:

› il **modello AA 9/12** per le **persone fisiche**, vale a dire imprese individuali e lavoratori autonomi;

› il **modello AA 7/10** per i **soggetti diversi** dalle persone fisiche, vale a dire società, enti, associazioni, ecc.

Il nuovo modello AA 9/12, Provvedimento Ag. Entrate 3.6.2015, va utilizzato a decorrere dal **4.6.2015**. Il precedente modello AA 9/11 è utilizzabile sino al 30.9.2015, a condizione che il contribuente non desideri optare per i regimi fiscali agevolati. Il nuovo modello AA 9/12 consente la possibilità di esercitare l'opzione per l'adesione al regime forfetario dei contribuenti esercenti attività di impresa, arti o professioni di cui all'art. 1, co. 54, L. 23.12.2014, n. 190. Il Provvedimento Ag. Entrate 3.6.2015 ha anche modificato le istruzioni per la compilazione del Mod. AA7/10.

SOGGETTI d'IMPOSTA – QUADRO B: nel Quadro B dei modelli sono presenti alcune **particolarità**.

Nella sezione «**Attività esercitata e luogo di esercizio**» del **Quadro B** dei modelli AA 9/11 (persone fisiche) e AA 7/10 (soggetti diversi dalle persone fisiche) devono essere indicati i dati riferiti all'attività esercitata dal contribuente e il luogo di esercizio. In caso di esercizio di **più attività**, devono essere indicati i dati relativi all'attività esercitata in **via prevalente** dal contribuente con riferimento al **volume d'affari** e al **momento** di **presentazione** della dichiarazione. Le informazioni concernenti le altre attività eventualmente svolte e gli altri luoghi di esercizio vanno comunicate nel **Quadro G**.

Si ricorda che l'art. 60-bis, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 260a] ha previsto, con riferimento ad alcuni beni espressamente individua-

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

ti, la **responsabilità solidale** del **cessionario** con il **cedente** in caso di **mancato versamento** della relativa **Iva**. In particolare, in caso di mancato versamento dell'imposta da parte del cedente relativa a cessioni effettuate a **prezzi inferiori** al **valore normale**, il cessionario è obbligato solidalmente al pagamento dell'Iva. Il cessionario ha, però, la possibilità di **dimostrare documentalmente** che il prezzo inferiore dei beni è stato determinato in base a eventi o situazioni di fatto **oggettivamente** rilevabili o sulla base di specifiche **disposizioni** di **legge** e che comunque non è connesso con il mancato pagamento dell'Iva.

Regimi fiscali agevolati: nel Quadro B del modello **AA 9/12** (persone fisiche), nella sezione relativa ai regimi fiscali agevolati, sono presenti le comunicazioni di **applicazione** dei regimi:
- **fiscale di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità** («nuovo regime dei contribuenti minimi», art. 27, co. 1 e 2, D.L. 98/2011) in vigore dall'**1.1.2012**;
- forfetario dei contribuenti esercenti attività di impresa arti o professioni (art. 1, co. 54, L. 23.12.2014, n. 190).

LUOGHI di CONSERVAZIONE delle FATTURE all'ESTERO: nella sezione 2 del **Quadro F** del modello **AA 9/12** (persone fisiche) e del **Quadro E** del modello **AA 7/10** (soggetti diversi dalle persone fisiche) è stata prevista l'indicazione dei luoghi di conservazione delle **fatture elettroniche** situati in uno **Stato diverso** da quello del soggetto **emittente**, come stabilito dall'art. 39, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 239]. In relazione ai tipi di comunicazione da effettuare, è necessario **barrare**:
- la **casella A** in sede di inizio attività ovvero per l'indicazione di un nuovo luogo di conservazione;
- la **casella C** per comunicare la cessazione di un luogo di conservazione in precedenza comunicato.

Le istruzioni ai modelli ricordano che, per la corretta compilazione del quadro, qualora non siano sufficienti gli spazi previsti devono essere utilizzate **più pagine** contenenti il quadro interessato.

SOCIETÀ di PERSONE e S.R.L. – DATI dei SOCI: nel **Quadro F** «Eventuali altri rappresentanti o soci» del modello **AA 7/10** (soggetti diversi dalle persone fisiche) tra le **specifiche informazioni** che sono richieste all'atto della **dichiarazione** di **inizio attività** vi sono, oltre ai codici fiscali dei **soci**, le **quote** di **partecipazione** dei singoli soci nell'ipotesi di società di persone o di S.r.l. con un numero di soci inferiori a 10 unità. Pertanto nel Quadro F devono essere indicati i codici fiscali di eventuali altri rappresentanti quali ad esempio **amministratore delegato**, **rappresentanti negoziali**, ecc., barrando la **casella R**.

Nel caso particolare in cui il **rappresentante** negoziale sia un soggetto **diverso** da una **persona fisica**, deve essere indicato il **codice fiscale** del relativo **rappresentante** legale, del **socio amministratore** ovvero dei soggetti che, in base a specifiche **procure**, hanno il potere di **sottoscrivere** le dichiarazioni. Per le **società semplici**, irregolari o di fatto, le **S.n.c.**, le **S.a.s.** e le **associazioni** fra **artisti** o **professionisti**, si riportano i codici fiscali dei soci, con esclusione del socio rappresentante già indicato nel **Quadro C**.

In relazione ai tipi di comunicazione da effettuare, nel **Quadro F** occorre **barrare**:
- la **casella A** in sede di inizio attività ovvero per comunicare nuovi soci o rappresentanti;
- la **casella C** per comunicare la cessazione di un socio o di un rappresentante precedentemente indicato.

INIZIO ATTIVITÀ – ALTRE INFORMAZIONI: nel **Quadro I,** che va compilato esclusivamente **in** sede di inizio attività ed è presente in **entrambi** i modelli, devono essere indicate le specifiche **informazioni** individuate dal Provv. Ag. Entrate 21.12.2006, modificato ed integrato dal Provv. 14.1.2008, emanato in attuazione del co. 15-ter, art. 35. Si tratta del numero di **telefono**, di **fax**, dell'indirizzo di **posta elettronica** e dell'eventuale **sito web** diverso da quello attraverso il quale il contribuente esercita l'attività di **e-commerce** già indicato nel Quadro B. Inoltre sono richiesti i **dati relativi** all'**immobile** destinato all'esercizio dell'attività e i dati relativi all'**attività** stessa. Con riferimento ai **dati catastali** dell'immobile destinato all'attività prevalente, devono essere indicati tipo di Catasto, sezione, foglio, particella e subalterno. Nel campo «**Titolarità dell'immobile**» deve essere riportato il codice: **P** se si tratta di **possesso**; **D** se si tratta di **detenzione** (locazione, comodato). In tal caso è richiesta anche l'indicazione degli estremi di **registrazione** del relativo **contratto**.

Inoltre nella casella «Tipo di Catasto» deve essere indicato il codice: **F** per i **fabbricati**; **T** per i **terreni**.

Il campo «**Operazioni intracomunitarie**» va compilato dai contribuenti che, nell'esercizio della loro attività, presumono di effettuare **acquisti** e **cessioni** nell'**Unione europea**.

Per quanto riguarda i campi relativi all'**attività esercitata** del Quadro I, è previsto che i relativi dati debbano essere indicati esclusivamente dai contribuenti che hanno riportato nel campo «**codice attività**» del **Quadro B** uno dei seguenti codici:
- **46.47.20, 46.69.94, 46.49.90, 46.73.21** commercio all'ingrosso di vari prodotti di consumo non alimentare n.c.a.;
- **46.76.90** commercio all'ingrosso di altri prodotti intermedi;
- **46.69.93, 46.76.30, 46.90.00** commercio all'ingrosso di altri prodotti;
- **47.53.11, 47.59.99** commercio al dettaglio di altri articoli diversi per uso domestico n.c.a.;
- **47.73.20, 47.78.60, 47.78.91, 47.78.92, 47.78.93, 47.78.94, 47.78.99** commercio al dettaglio di altri prodotti non alimentari n.c.a.;
- **63.99.00, 74.90.94, 74.90.99, 77.40.00, 82.99.99** altre attività di servizi alle imprese n.c.a.

Imprese individuali, lavoratori autonomi, società, enti e associazioni devono quindi indicare:
- la **tipologia** della **clientela** prevalente (codice **1** per imprese, **2** per enti pubblici, **3** per consumatori finali e **4** per le altre tipologie);
- il **luogo** di **esercizio** dell'attività **aperto** al **pubblico**;
- gli **investimenti iniziali**: deve essere barrata la casella corrispondente all'importo in euro degli investimenti previsti nel **primo anno** di esercizio dell'attività.

Esclusivamente nel modello **AA 7/10** per i **soggetti diversi** dalle persone fisiche, è previsto, in aggiunta alle informazioni sopra indicate, anche il campo «investimenti effettuati dai costruttori», riservato ai soggetti che svolgono la loro attività nell'ambito del macrosettore **costruzioni** gestita in forma societaria. Tale campo deve essere compilato indi-

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

cando il valore degli **investimenti** in **beni strumentali** già effettuati. Come previsto dal Provvedimento Agenzia delle Entrate 21.12.2006, l'**omessa indicazione** delle informazioni costituisce un elemento di valutazione per la **selezione** dei **soggetti** da sottoporre a specifici controlli mirati ai sensi dell'art. 37, co. 20, D.L. 223/2006, conv. con modif. con la L. 248/2006 [CFF ❶ 1808].

MODALITÀ di PRESENTAZIONE dei MODELLI: ai sensi dell'art. 35, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 235] le dichiarazioni d'inizio, variazione dati e cessazione attività possono essere presentate dai soggetti non obbligati alla registrazione al Registro delle Imprese, **alternativamente** con le seguenti modalità:

- in **duplice esemplare direttamente** da parte del titolare (anche a mezzo di persona appositamente delegata) ad uno qualsiasi degli Uffici dell'Agenzia delle Entrate, indipendentemente dal domicilio fiscale del contribuente;
- in **unico esemplare** a mezzo **posta** e mediante raccomandata, allegando la **fotocopia** di un **documento** di **identificazione** del dichiarante (è sufficiente la fotocopia di un documento di identità – C.M. 28.2.2002, n. 22/E), da inviare ad uno qualsiasi degli Uffici delle Entrate, a prescindere dal domicilio fiscale del contribuente. In questo caso, le dichiarazioni si considerano presentate nel giorno in cui risultano spedite;
- **on line direttamente** dal contribuente o tramite un **intermediario** incaricato della trasmissione telematica (art. 3, commi 2-bis e 3, D.P.R. 322/1998 [CFF ❷ 7045]); in questa ipotesi, i modelli si considerano presentati nel giorno in cui è conclusa la ricezione dei dati da parte dell'Agenzia delle Entrate.

I **soggetti che devono iscriversi** presso l'Ufficio del **Registro** delle **imprese sono tenuti** esclusivamente all'utilizzo della Comunicazione Unica, grazie alla quale si assolvono, oltre agli adempimenti ai fini Iva e a quelli necessari per l'iscrizione al Registro delle Imprese, anche quelli di natura previdenziale e assistenziale.

DICHIARAZIONE di CESSAZIONE dell'ATTIVITÀ: la denuncia di cessazione va presentata entro **30 giorni dall'ultimazione** delle operazioni di **liquidazione** dell'**azienda**; i soggetti **diversi** dalle persone fisiche che **cessano** l'attività ai soli effetti dell'Iva barrano la casella **P**. Dall'1.3.2000 il Registro delle Imprese può ricevere anche la **dichiarazione** di **cessazione** di attività ai fini Iva.

L'**anno successivo** a quello in cui si è ultimata la **liquidazione**, va presentata nei termini ordinari la **dichiarazione annuale Iva**, l'ultima, indicando la data di cessazione. Eventuali versamenti devono avvenire nei termini ordinari. Nella dichiarazione si deve tener conto anche dell'Iva dovuta per l'**autoconsumo** dei **beni** (ai sensi del n. 5 dell'art. 2, co. 2, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 202]) e l'imposta va determinata computando anche le operazioni di cui all'art. 6, co. 5, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 206] per le quali **non** si è ancora verificata l'**esigibilità** dell'imposta.

PRESENTAZIONE della DENUNCIA all'INTERMEDIARIO: il contribuente deve presentare la dichiarazione, regolarmente **sottoscritta** in **duplice esemplare**, all'**intermediario abilitato** con la **delega** a trasmettere in calce al modello; l'intermediario provvede ad inoltrare la dichiarazione in via telematica all'Amministrazione finanziaria. L'intermediario deve restituire al contribuente una **copia** della dichiarazione attestante la **data** di **consegna** con l'**impegno** a **trasmettere** entro **30 giorni** dal momento in cui si è verificato il **presupposto** che dà luogo all'obbligo di comunicazione (non dal momento in cui il contribuente consegna all'intermediario la denuncia).

DATA di PRESENTAZIONE delle DENUNCE: le denunce si considerano **presentate** nel giorno in cui sono **trasmesse** e **ricevute** dall'**Amministrazione finanziaria**. Quindi la dichiarazione deve essere trasmessa dall'**intermediario** entro **30 giorni** dal momento in cui si è verificato il **presupposto** che dà luogo all'obbligo di comunicazione; l'intermediario deve conservare l'**originale** della dichiarazione sottoscritta dal contribuente. Successivamente alla trasmissione telematica, l'**Amministrazione finanziaria** effettua l'**invio telematico** del **certificato** attestante l'avvenuta operazione di attribuzione del numero di **partita Iva** o di variazione o **cessazione** dell'attività all'intermediario, che lo consegnerà al contribuente dichiarante.

PROVA della PRESENTAZIONE: in caso di trasmissione telematica delle denunce, la prova della presentazione è data dalla **comunicazione** dell'Agenzia delle Entrate che attesta l'**avvenuto ricevimento** delle denunce stesse.

TRASMISSIONE TELEMATICA – SOCIETÀ APPARTENENTI a GRUPPI: per i **soggetti diversi** dalle **persone fisiche**, le istruzioni al **modello AA 7/10** precisano che, nell'ambito di un **gruppo**, la trasmissione telematica delle dichiarazioni di cui all'art. 35, D.P.R. 633/1972 relative ai soggetti appartenenti al gruppo stesso, nel quale **almeno una società** o **ente** abbia i **requisiti** per ottenere l'**abilitazione** al servizio telematico Entratel, può essere effettuata da uno o più soggetti dello stesso gruppo attraverso il predetto servizio.

La società del gruppo può effettuare la presentazione per via telematica delle dichiarazioni relative alle altre società che appartengono al medesimo gruppo nel momento in cui viene assunto l'**impegno** alla relativa **presentazione**. Possono, inoltre, avvalersi delle stesse modalità di presentazione telematica le società appartenenti al medesimo gruppo che operano come **rappresentanti fiscali** di **società estere**, anche se queste ultime non appartengono al medesimo gruppo. È possibile presentare, **contemporaneamente** o in **momenti diversi**, **alcune dichiarazioni direttamente** ed **altre** tramite le **società** del **gruppo** o avvalendosi di un **intermediario** abilitato. Per incaricare un'altra società del gruppo alla presentazione telematica delle proprie dichiarazioni di inizio, variazione dati o cessazione attività, la società deve consegnare tali dichiarazioni, debitamente sottoscritte, alla società incaricata; quest'ultima dovrà osservare tutti gli adempimenti previsti per la presentazione telematica da parte degli intermediari abilitati.

OMESSA PRESENTAZIONE delle DICHIARAZIONI – SANZIONI: anche se l'art. 10, co. 3, L. 212/2000 [CFF ❷ 7120l] (Statuto del contribuente) prevede la non punibilità di errori solamente formali, l'art. 5, co. 6, D.Lgs. 471/1997 [CFF ❶ 1620] vigente prevede, sino al 31.12.2015, una **sanzione** da € **500** a € **2.000** per l'**omessa presentazione** della **dichiarazione** di **inizio**, **variazione** o **cessazione** di attività e per la presentazione di una di tali dichiarazioni con **indicazioni incomplete** o **inesatte** tali da non permettere di individuare il contribuente o i luoghi di esercizio dell'attività o in cui sono conservati i libri,

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

registri, scritture e documenti (art. 5, co. 6, D.Lgs. 471/1997, così come novellato dall'art. 15, D.Lgs. 24.9.2015, n. 158, la cui entrata in vigore è stata anticipata in virtù delle disposizioni di cui all'art. 1, co. 133, L. 24.12.2015, n. 208). La sanzione è **ridotta** ad **1/5** del **minimo** se l'omessa o l'errata dichiarazione è regolarizzata entro **30 giorni** dall'invito dell'Ufficio.

SOGGETTI NON RESIDENTI: il Provvedimento 28.12.2009 ha approvato il **modello ANR/3** per l'identificazione diretta ai fini Iva dei **soggetti non residenti**, nonché per le relative comunicazioni di variazione dati o di cessazione dell'attività.
Ai sensi dell'art. 17, co. 2, **il ricorso all'identificazione diretta è alternativo alla nomina di un rappresentante fiscale**. Pertanto, i soggetti non residenti che si avvalgono di un rappresentante fiscale, se intendono identificarsi direttamente e procedere direttamente ad assolvere gli adempimenti Iva connessi alle operazioni effettuate in Italia, devono preliminarmente procedere alla chiusura della partita Iva richiesta per loro conto dal rappresentante fiscale in precedenza nominato utilizzando il modello AA7 o AA9. Solo successivamente i soggetti non residenti potranno identificarsi direttamente presentando il modello ANR/3.
In presenza di una stabile organizzazione in Italia, non è consentito al soggetto non residente di operare tramite rappresentante fiscale o mediante identificazione diretta per assolvere gli adempimenti relativi alle operazioni effettuate direttamente dalla casa madre. Tali operazioni, infatti, devono confluire nella posizione Iva attribuita alla stabile organizzazione operante nel territorio dello Stato.

nunziospano63 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

OPZIONI

OPZIONI: il D.P.R. 10.11.1997, n. 442 [CFF ❶ 1601] ha previsto, dal 7.1.1998, un riordino delle disposizioni relative all'esercizio dell'**opzione** (o della revoca) per il **regime** di **determinazione** dell'**imposta** o **contabile**.

COMPORTAMENTO CONCLUDENTE: l'opzione o la revoca della stessa si desumono dal **comportamento concreto** tenuto inequivocabilmente dal contribuente che, con **atti concludenti** e con la tenuta della **contabilità** in **conformità** alle **disposizioni** prescelte, di **fatto**, ha esercitato la **scelta** di un determinato **regime diverso** da quello **naturale**. Ciò significa che il contribuente può adottare un determinato regime Iva, purché ne abbia i **requisiti** di **legge**, **senza** alcuna **comunicazione** di **variazione** al competente Ufficio dell'Agenzia delle Entrate, ma attuando **concretamente** gli **adempimenti** richiesti (es. contribuente rientrante in regime forfetario che applica la contabilità ordinaria e liquida le imposte in modo ordinario).

VALIDITÀ dell'OPZIONE: la **validità** dell'opzione (o della revoca) è **subordinata** unicamente alla sua **concreta attuazione** sin dall'inizio dell'anno d'imposta in cui la scelta è stata operata o dall'inizio dell'esercizio di attività.

COMUNICAZIONE SUCCESSIVA – QUADRO VO: ai sensi dell'art. 2, D.P.R. 442/1997 [CFF ❶ 1602], il contribuente è **obbligato** a **comunicare** l'opzione o la revoca nella **prima dichiarazione annuale Iva** da presentare **successivamente** alla **scelta** operata con l'apposito **quadro VO**. Le istruzioni alla dichiarazione annuale Iva prevedono tuttavia che la **comunicazione** della **scelta** vada effettuata l'anno successivo, nella **dichiarazione annuale** relativa all'anno in cui l'opzione è stata operata, barrando la corrispondente casella nel quadro VO.

CONTRIBUENTI ESONERATI dalla DICHIARAZIONE ANNUALE IVA: ai sensi dell'art. 4, co. 1, D.P.R. 404/2001, che ha sostituito l'art. 2, co. 2, D.P.R. 442/1997 con effetto dall'1.12.2001, i contribuenti **esonerati** o **non tenuti** all'obbligo di presentare la **dichiarazione annuale Iva** devono comunicare l'opzione (o la revoca) con le **stesse modalità** e nei **termini** previsti per la presentazione della **dichiarazione** dei **redditi**, anziché della dichiarazione annuale Iva.
Per tale comunicazione va utilizzata la **specifica modulistica** relativa alla **dichiarazione annuale Iva** (**quadro VO** vada **allegato** alla **dichiarazione** dei **redditi**).

OMESSA COMUNICAZIONE: rappresenta una **violazione esclusivamente** di tipo **formale**. L'art. 2, co. 3, D.P.R. 442/1997 prevede che l'opzione rimanga **valida** anche in caso di **omessa**, **tardiva** o **irregolare comunicazione**, salvo l'applicazione delle **sanzioni** per l'omissione da € 200 a € 2.000 per le opzioni da comunicare attraverso la **dichiarazione annuale Iva** da € 200 a € 2.000 se attraverso il modello per la dichiarazione di inizio, variazione, cessazione dell'attività).

MODIFICHE NORMATIVE al REGIME PRESCELTO: è consentita la **variazione** dell'**opzione** o la **revoca** dell'opzione già esercitata nel caso di modifica del relativo sistema in conseguenza di nuove disposizioni normative (vedi C.M. 27.8.1998, n. 209). Pertanto nel quadro **VO** deve essere **comunicata** la **scelta** esercitata in forza delle modifiche normative intervenute e **non** la **revoca** della precedente opzione già comunicata.

DURATA dell'OPZIONE: l'opzione vincola il contribuente alla sua applicazione **almeno** per un **triennio** nel caso di adozione di diverse modalità di **determinazione** dell'**imposta** e per **un anno** nel caso di **regimi contabili**.
Restano salvi periodi più ampi previsti da altre disposizioni di legge concernenti la determinazione dell'imposta.
Scaduto il **termine** minimo di permanenza nel regime prescelto, l'**opzione** resta **valida** per ciascun anno successivo **fino** a quando permane la **concreta applicazione** della scelta operata (senza necessità di barrare di nuovo la corrispondente casella del quadro VO).

FUSIONE o SCISSIONE di SOCIETÀ: il **regime** di determinazione dell'imposta prescelto da **ciascuna società** coinvolta nell'operazione straordinaria **continua** fino alla **scadenza**; se necessario si applicherà **separatamente** l'imposta alle attività nei diversi regimi, in base all'art. 36, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 236].

SOCIETÀ CONTROLLANTI e CONTROLLATE: in **deroga** a quanto prima esposto relativamente ad opzioni e revoche, restano applicabili le disposizioni di cui all'art. 73, co. 3, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 273] relative alla **liquidazione** di **gruppo** delle **società controllanti** o **controllate**.

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

DICHIARAZIONE ANNUALE IVA

(art. 8, D.P.R. 22.7.1998, n. 322 [CFF ❶ 1668])

FUNZIONI della DICHIARAZIONE ANNUALE IVA: la dichiarazione annuale Iva rappresenta il **riepilogo** delle **operazioni attive** e **passive** effettuate nel corso dell'anno e determina la **liquidazione** definitiva del debito o del credito d'imposta. Ha la funzione di evidenziare il **volume d'affari** dell'anno precedente, l'**imposta detraibile** e la percentuale del **pro-rata** per l'anno successivo, di **rettificare** eventuali errori compiuti in sede di liquidazioni periodiche e di **esercitare** le **detrazioni** non effettuate nei mesi o trimestri di competenza. Il modello, con le istruzioni, della **dichiarazione Iva 2016** è stato approvato con il Provv. Ag. Entrate 15.1.2016.

MODELLO IVA 2016: con Provv. Ag. Entrate 15.1.2016 (Prot. 7772/2016), l'Agenzia delle Entrate ha reso disponibile il modello per redigere la dichiarazione annuale Iva 2016 per il periodo 2015. Fra le novità contenute vengono segnalate quelle relative alle nuove operazioni soggette dall'1.1.2015 a reverse charge (comparto edile e settori connessi e settore energetico), quelle concernenti lo spalti payment (sono stati inseriti appositi righi per l'indicazione delle operazioni effettuate verso Pubbliche Amministrazioni tenute a versare direttamente l'Iva all'Erario) e quelle relative alle dichiarazioni di intento (nuovo quadro VI per l'esposizione dei dati contenuti nelle dichiarazioni di intento ricevute).

DICHIARAZIONE IVA 2016 – DATE da RICORDARE	
1.2.2016	**Primo giorno utile** per la presentazione «in via autonoma» della dichiarazione annuale Iva e della richiesta di **rimborso**
16.3.2016	**Termine** per l'effettuazione del **versamento** dell'Iva dovuta a conguaglio annuale (vedi sotto **N.B.**) salvo rateizzazione o differimento al versamento imposte dirette
2.5.2016	**Primo giorno utile** per presentare la **dichiarazione** annuale Iva in forma **unificata**
30.9.2016	**Termine ultimo** per la **presentazione** della dichiarazione annuale Iva (in via autonoma o unificata) **«on line»** sia direttamente sia mediante intermediari abilitati e della richiesta di rimborso Iva
N.B. I soggetti che presentano la dichiarazione unificata possono versare l'Iva dovuta per il conguaglio annuale entro il **16.6.2016**. In questo caso **non è dovuta** la maggiorazione con gli interessi dello **0,40%**, per mese o frazione, applicata nel caso dell'Iva annuale in sede di Mod. Unico.	

ANNO d'IMPOSTA: ai fini della dichiarazione Iva, l'anno d'imposta corrisponde all'**anno solare** precedente rispetto a quello in cui deve essere presentata la dichiarazione. Anche per i soggetti Ires (ad es. S.r.l. e S.p.A.) con esercizio sociale non coincidente con l'anno solare, deve essere tenuto in considerazione l'anno solare.

CONTENUTO: dalla dichiarazione annuale Iva **devono risultare**:

1) il **totale imponibile** delle cessioni di beni e prestazioni di servizi **registrate per l'anno precedente**, distinto per aliquota;
2) l'**ammontare dell'Iva relativa** alle suddette operazioni;
3) l'**ammontare delle operazioni non imponibili** e delle **operazioni esenti** registrate per l'anno precedente;
4) il **totale** degli acquisti e delle importazioni **con Iva detraibile** risultante dalle fatture e bollette **registrate nell'anno precedente**, distinto per aliquota;
5) l'**ammontare** dell'**imposta relativa** ai suddetti **acquisti**;
6) la **differenza** tra l'Iva relativa alle vendite e prestazioni e l'**Iva detraibile** relativa agli acquisti, al netto delle variazioni in **aumento** o in **diminuzione** dell'imponibile e della relativa imposta;
7) i **versamenti periodici**.

OPZIONI: vanno **comunicate** in dichiarazione annuale compilando il **quadro VO** (opzioni e revoche).

SOGGETTI OBBLIGATI: sono obbligati a **presentare** la dichiarazione Iva in forma **autonoma** i seguenti soggetti:

- le società di capitali e gli enti soggetti ad Ires, nonché gli altri soggetti, diversi dalle persone fisiche, con esercizio **non coincidente con l'anno solare**;
- i **curatori fallimentari** e i **commissari liquidatori** per conto dei soggetti falliti o sottoposti a procedura di liquidazione coatta amministrativa;
- i **soggetti non residenti** che hanno operato mediante identificazione diretta ai sensi dell'art. 35-ter, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 235b];
- i **rappresentanti fiscali** di soggetti non residenti e senza stabile organizzazione in Italia;
- **società controllanti** e **controllate** che effettuano la liquidazione di gruppo (art. 73, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 273]) anche per periodi inferiori all'anno;
- i soggetti tenuti a comprendere nella propria dichiarazione annuale il modulo relativo alle operazioni dei **soggetti fusi**, **incorporati**, **trasformati**, ecc., che abbiano partecipato durante l'anno alla procedura della **liquidazione Iva** di gruppo;

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

› i soggetti risultanti da **operazioni straordinarie** o da altre trasformazioni sostanziali soggettive, tenuti a presentare la dichiarazione annuale per conto dei soggetti estinti a seguito dell'operazione intervenuta;
› i venditori «**porta a porta**» ed altri soggetti **esonerati** dalla dichiarazione dei redditi.

Inoltre, a decorrere dall'**1.1.2010**, possono presentare la **dichiarazione Iva autonoma** anche i soggetti che intendono utilizzare in **compensazione** ovvero chiedere a **rimborso** l'Iva a credito risultante dalla dichiarazione annuale Iva.

SOGGETTI ESONERATI dall'OBBLIGO di DICHIARAZIONE:
› **agricoltori o pescatori** in regime di **esonero** dagli adempimenti nell'anno precedente;
› gli esercenti **attività** di **organizzazione** di **giochi** e di **intrattenimenti** esonerati dagli **adempimenti Iva** se in regime di **detrazione forfetaria** dell'Iva (art. 74, co. 6, D.P.R. 633/1972**[CFF ❶ 274]**);
› le imprese **individuali** che affittino l'**unica** azienda e non esercitano altra attività soggetta ad Iva; tuttavia, se nel periodo d'affitto il titolare dell'azienda **vende** i beni facenti parte della stessa, l'**operazione è imponibile**, con l'**obbligo**di dichiarazione(C.M. 30.5.1995, n. 154/E);
› le associazioni **sportive** dilettantistiche, le pro-loco e le associazioni **senza fini di lucro** con proventi da attività commerciali compresi nel limite di 185.924,48 che hanno **optato** per il regime **forfetario**;
› i soggetti che hanno effettuato **solo operazioni esenti**, nonché coloro che si sono avvalsi della **dispensa** dagli adempimenti di cui all'art. 36-bis, purché **non** debbano procedere alla rettifica del pro-rata di detraibilità ai sensi dell'art. 19-bis2 **[CFF ❶ 219B]**, non abbiano acquistato oro o argento con il metodo del «reverse charge» e purché **non** abbiano registrato operazioni **intracomunitarie**;
› i **contribuenti minimi**, di cui all'art. 1, co. da 96 a 117, L. 244/2007;
› quelli che si avvalgono del regime fiscale di vantaggio di cui all'art. 27, D.L. 6.7.2012, n. 98 e quelli che si avvalgono del regime forfetario di cui all'art. 1, co. da 54 a 89, L. 23.12.2015, n. 190;
› i soggetti non residenti e senza stabile organizzazione in Italia, che si sono identificati ai fini Iva o hanno nominato un rappresentante fiscale residente nel territorio dello Stato, qualora abbiano effettuato **solo** operazioni **non** imponibili, **esenti**, **non soggette** o comunque senza obbligo di pagamento dell'Iva (art. 44, co. 3, D.L. 331/1993 **[CFF ❶ 1265]**);
› i soggetti domiciliati o residenti fuori dall'Ue, che non sono identificati nell'ambito comunitario e si sono identificati ai fini Iva nel territorio dello Stato con le modalità previste dall'art. 74-quinquies, D.P.R. 633/1972, per poter assolvere gli adempimenti relativi ai servizi resi tramite mezzi elettronici a committenti non soggetti passivi d'imposta, domiciliati o residenti in Italia o in altro Stato membro.

MODELLO IVA BASE: a decorrere dall'anno 2010 è possibile utilizzare il modello semplificato Iva base da parte dei soggetti che:
› hanno **determinato** l'Iva **dovuta** o **detratta** secondo le **regole generali** e quindi non hanno applicato regimi speciali (es. agricoltura);
› hanno effettuato in **via occasionale** cessioni di **beni usati** e/o **operazioni** per le quali è stato applicato il regime per le attività agricole di cui all'art. 34, D.P.R. 633/1972;
› **non** hanno effettuato **operazioni** con l'**estero**;
› **non** hanno effettuato **acquisti** e **importazioni senza** applicazione dell'**Iva** avvalendosi del **plafond** di cui alla L. 28/1997;
› **non** hanno partecipato ad **operazioni straordinarie** o **trasformazioni sostanziali** soggettive.

Non possono, invece, **utilizzare** il modello semplificato Iva base i soggetti:
› **non residenti** che hanno una **stabile organizzazione** in Italia ovvero che hanno un **rappresentante fiscale** ovvero sono **identificati direttamente** in Italia;
› le **società di gestione** del **risparmio** che gestiscono fondi immobiliari chiusi;
› i soggetti tenuti ad utilizzare il **modello F24 auto UE**;
› i **curatori fallimentari** e dai **commissari liquidatori** per le società sottoposte a procedura concorsuale;
› le società che hanno partecipato ad una procedura di **liquidazione Iva di gruppo**.

Con Provv. Ag. Entrate 15.1.2016 è stato approvato il modello IVA BASE 2016, contenente i quadri VA, VB, VE, VF, VJ, VI, VH, VL, VX e VT, che può essere utilizzato in alternativa al modello IVA 2016, sia per la presentazione della dichiarazione autonoma, che nell'ambito di quella unificata.

SOTTOSCRIZIONE: la dichiarazione va **sottoscritta dal contribuente** o da un suo rappresentante legale o negoziale. La firma deve essere apposta in **calce** alla copia dell'Ufficio e deve essere **leggibile**. Devono essere indicati: il numero di **codice fiscale** di chi firma, il numero dei moduli compilati nonché il **codice carica** nei casi in cui dichiarante e contribuente non coincidano (rappresentante legale, curatore, custode giudiziario, ecc.).

VISTO di CONFORMITÀ: se alla dichiarazione annuale Iva viene apposto il visto di conformità, la dichiarazione stessa deve essere **sottoscritta** dal **responsabile** dell'assistenza fiscale dei CAF o da un professionista abilitato, previa indicazione del proprio codice carica.

DICHIARAZIONE UNIFICATA: le persone fisiche **titolari di partita Iva**, le **società** e gli **enti** con periodo d'imposta **coincidente** con l'anno solare presentano la **dichiarazione unificata** qualora debbano presentare **almeno due** delle seguenti dichiarazioni: dichiarazione dei redditi, Iva e Irap.

DICHIARAZIONE IVA AUTONOMA e ABOLIZIONE COMUNICAZIONE ANNUALE: la L. 23.12.2014, n. 190, aveva previsto che a decorrere dal periodo d'imposta 2015 la dichiarazione Iva dovesse essere presentata separatamente rispetto al modello Unico e che non vi fosse più l'obbligo di presentare la Comunicazione annuale dati Iva. L'art. 10, D.L. 31.12.2014, n. 192 (convertito dalla L. 27.2.2015, n. 11), ha modificato l'art. 1, co. 641, L. 23.12.2014, n. 190, mutando gli adempimenti dichiarativi in materia di Iva. Ne consegue che l'obbligo di presentazione in forma autonoma e l'abrogazione della Comunicazione an-

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

nuale dati Iva viene prorogato di un anno. Pertanto la dichiarazione annuale Iva relativa all'anno 2015, salvo casi particolari, deve essere presentata insieme al modello Unico entro il 30.9.2016, mentre la Comunicazione annuale dati Iva è rimasta in vigore ancora con riferimento all'anno 2015 e doveva essere presentata entro il 29.2.2016.
Dal 2017 non dovrà essere più presentata la Comunicazione annuale Iva, mentre la dichiarazione annuale Iva andrà presentata in forma autonoma entro il 28.2 dell'anno successivo a quello di riferimento.

PRESENTAZIONE della DICHIARAZIONE in VIA TELEMATICA: per effetto delle modifiche **apportate** al D.P.R. 322/1998 dall'art. 37, co 10, D.L. 223/2006 la dichiarazione annuale Iva va presentata **esclusivamente** in via telematica.

TERMINI DI PRESENTAZIONE: sino all'esercizio 2015 (presentazione nel 2016) la dichiarazione Iva, relativa all'anno solare precedente, doveva essere presentata nel periodo tra il **1° febbraio** e il **30 settembre** dell'anno successivo a quello d'imposta sia che la stessa venisse presentata in **via autonoma** che nella **dichiarazione unificata**. Dal **2017** (periodo 2016), la dichiarazione Iva dovrà essere presentata **in forma autonoma entro il 28.2** dell'**anno successivo** a quello di riferimento.

SOGGETTI ABILITATI alla TRASMISSIONE TELEMATICA: sono considerati «utenti del servizio telematico» e di conseguenza abilitati, previa apposita autorizzazione, alla trasmissione delle dichiarazioni in via telematica:
- gli iscritti agli albi dei **dottori commercialisti**, **ragionieri** e **periti commerciali**, dei consulenti del lavoro, dottori agronomi, dottori forestali, agrotecnici, periti agrari, avvocati e revisori contabili;
- i **periti** e gli **esperti** iscritti, alla data del 30.9.1993, nei rispettivi ruoli tenuti dalla Camera di Commercio per la subcategoria «tributo», con laurea in economia e commercio, giurisprudenza o equivalente, o con diploma di ragioneria;
- le **associazioni sindacali** di categoria tra imprese;
- i **centri autorizzati** di assistenza fiscale per le **imprese** e per i **dipendenti**;
- le **associazioni** che raggruppano prevalentemente soggetti appartenenti a **minoranze etnico-linguistiche**;
- gli **studi professionali** e società di servizi in cui almeno metà degli associati o più della metà del capitale sociale sia posseduto da soggetti abilitati;
- le **Amministrazioni** dello **Stato** di cui all'art. 29, D.P.R. 600/1973 [CFF ❷ 6329], per le dichiarazioni degli uffici o strutture ad esse funzionalmente riconducibili (D.M. 21.12.2000);
- il **Ministero** dell'**Economia** e delle **Finanze**, per le dichiarazioni delle Amministrazioni dello Stato per le quali ha erogato, nel periodo d'imposta di riferimento e sotto qualsiasi forma, compensi o altri valori soggetti a ritenuta (D.M. 21.12.2000);
- coloro che esercitano abitualmente **attività** di **consulenza fiscale** (D.M. 19.4.2001);
- i **notai** iscritti nel ruolo ex art. 24, L. 89/1913 (Provv. Agenzia Entrate 11.6.2012).

RESPONSABILITÀ degli INTERMEDIARI: dal 4.2.1999 la **tardiva trasmissione** della dichiarazione da parte dei soggetti abilitati viene punita con la **sanzione amministrativa** da € 516 a € 5.164 (art. 7-bis, D.Lgs. 241/1997).

RITARDO NON SUPERIORE a 90 giorni: le dichiarazioni presentate **entro 90 giorni** dalla scadenza del termine sono **valide** salvo l'applicazione della sanzione **ridotta ad 1/10** del **minimo**(art. 13, co.1, lett. c, D.Lgs. 18.12.1997, n. 472).

RITARDO SUPERIORE a 90 giorni: le dichiarazioni presentate oltre il 90° giorno dalla scadenza si considerano **omesse**, ma per l'Amministrazione finanziaria costituiscono titolo per la riscossione dell'imposta dovuta. Il D.Lgs. 218/1997 **sopprime** l'omessa presentazione della dichiarazione quale **causa ostativa** ai fini dell'accertamento con adesione. Se la dichiarazione **è omessa** in assenza di debito d'imposta, la sanzione applicabile va da € 250 a € 2.000; se la dichiarazione è presentata entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo la sanzione va da € 150 a € 1.000.

MODALITÀ di VERSAMENTO dell'IMPOSTA: il contribuente è tenuto ad effettuare il versamento dell'imposta dovuta a seguito della dichiarazione annuale tramite il modello di pagamento F24, obbligatoriamente in via **telematica**.

VERSAMENTI IVA MINIMI: l'art. 3, D.P.R. 16.4.2003, n. 126 [CFF ❶ 1755a] ha stabilito che dall'1.1.2003 l'Iva a debito o a credito risultante dalla dichiarazione annuale Iva non è, rispettivamente, dovuta o rimborsabile se di importo pari o inferiore ad 10,33.

TERMINE di VERSAMENTO: l'Iva dovuta in base alla dichiarazione annuale **autonoma deve essere versata** entro il **16 marzo di ciascun anno**. Se il termine di versamento scade di sabato o di giorno festivo, può essere fatto il primo giorno lavorativo successivo. Questo termine riguarda sia i contribuenti tenuti alla presentazione della dichiarazione Iva **in forma autonoma**, sia quelli che presentano la dichiarazione Iva con il **modello Unico**. Per i contribuenti obbligati alla presentazione della **dichiarazione Iva unificata** è possibile versare il **saldo Iva** entro i termini previsti per i **versamenti** del Mod. Unico, con la maggiorazione dello **0,40%** a titolo di interesse, per ogni mese o frazione di mese **successivo** al **16 marzo**. I contribuenti possono avvalersi della facoltà di **rateizzare** il versamento del saldo Iva, anche nell'ipotesi di dichiarazione unificata, con inizio della rateizzazione a decorrere dal **16 marzo**. La **prima rata** deve essere versata entro il **16 marzo** e quelle successive entro il **giorno 16** di ciascun mese di scadenza e **non oltre** il **16 novembre**. Per la rateizzazione è dovuto l'**interesse** fisso pari allo **0,33% mensile** dell'importo di ogni rata successiva alla prima.

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

CASI PARTICOLARI – CESSAZIONE dell'ATTIVITÀ: i soggetti che hanno cessato l'attività sono tenuti alla presentazione dell'**ultima dichiarazione Iva** nell'anno successivo a quello in cui l'attività è **definitivamente** cessata (ossia si sono ultimate le operazioni di liquidazione dell'azienda) entro i termini ordinari della dichiarazione Iva o della dichiarazione unificata. Non è più previsto l'obbligo dell'indicazione della data di cessazione. In caso di cessazione con **credito d'imposta**, dovrà essere compilato il **quadro VX della dichiarazione Iva annuale per chi presenta il modello in forma autonoma.** A seguito, infatti, della soppressione del quadro VR, le indicazioni collegate alla richiesta di rimborso del credito IVA sono state collocate nel quadro VX. Il contribuente che presenta, invece, la **dichiarazione Iva all'interno del modello Unico** potrà richiedere il rimborso del credito annuale compilando il relativo rigo RX4 del modello dichiarativo Unico.

CESSAZIONE e RIPRESA dell'ATTIVITÀ nel CORSO dello STESSO ANNO: se il contribuente nel corso dell'anno ha cessato l'attività e successivamente ha ripreso la stessa o altra attività deve presentare un'**unica dichiarazione annuale** Iva.

FALLIMENTO o LIQUIDAZIONE COATTA AMMINISTRATIVA: si possono avere i seguenti casi:

a) **procedura concorsuale iniziata nel corso del 2015**: i curatori fallimentari ed i commissari liquidatori devono presentare la dichiarazione annuale Iva comprensiva di **due moduli**:
   - il **primo** per le operazioni registrate nella parte di anno solare **anteriore** alla **dichiarazione** di **fallimento** o di **liquidazione coatta amministrativa**;
   - il **secondo** per le operazioni registrate **successivamente** a tale data. In questo caso la dichiarazione Iva va presentata in **via autonoma** tramite servizio telematico direttamente o tramite un intermediario abilitato secondo le modalità previste dall'art. 3 del D.P.R. 322/1998 e successive modificazioni. Per le operazioni effettuate anteriormente alla data di inizio della procedura concorsuale, i curatori fallimentari ed i commissari liquidatori devono presentare esclusivamente al competente ufficio dell'Agenzia delle Entrate ed **entro 4 mesi** dalla loro nomina apposita **dichiarazione** (Modello Iva 74-bis) ai fini della eventuale **insinuazione** al **passivo** della procedura concorsuale. Tale dichiarazione non consente di richiedere il rimborso dell'eventuale imposta risultante a credito.

b) **procedura concorsuale iniziata nel periodo dall'1.1.2016 al termine di scadenza per la presentazione della dichiarazione annuale iva**: in tale ipotesi, qualora la dichiarazione Iva 2016 non risulti presentata dal soggetto fallito o posto in liquidazione coatta amministrativa, i curatori fallimentari ed i commissari liquidatori devono presentare tale dichiarazione tramite il **servizio telematico** nei termini ordinari ovvero **entro 4 mesi** dalla loro nomina, qualora quest'ultimo termine scada successivamente ai termini normali di presentazione.

È da tener presente, inoltre, che anche in questo caso vi è l'obbligo di presentare entro 4 mesi dalla nomina del curatore o del commissario liquidatore l'apposito Mod. Iva 74-bis esclusivamente al competente ufficio dell'Agenzia delle Entrate.

Il Mod. Iva 74-bis che deve essere utilizzato a partire dall'anno d'imposta 2016 è stato approvato con Provv. Ag. Entrate 15.1.2016 (Prot. 7851/2016).

FUSIONE: in caso di **incorporazione,** l'incorporante presenta una **dichiarazione comprensiva** sia delle operazioni proprie che di quelle delle incorporate nonché i **prospetti** di dettaglio delle operazioni proprie e di quelle delle incorporate. In caso di fusione **propria** la **società** risultante dalla fusione presenterà un **frontespizio** per l'indicazione dei propri **dati**, un **modulo** contenente i dati contabili relativi alle **operazioni effettuate**dalla società risultante dalla fusione a partire dal mese o trimestre nel corso del quale è avvenuta la fusione, un**modulo** per **ciascuna società fusa** contenente i dati contabili relativi alle operazioni effettuate dalle società fuse nel periodo che va dal 1° gennaio al mese antecedente a quello di fusione.

SCISSIONE: per la scissione **totale** senza trasferimento di aziende o rami d'azienda è la società beneficiaria **designata** (o la prima nominata nell'atto) che presenta la dichiarazione per conto della società **scissa**.

Nel caso di **scissione parziale** la società beneficiaria include nella **propria dichiarazione** tutte le operazioni riferibili all'azienda trasferita effettuate nell'anno della scissione, purché la società scissa abbia gestito tale attività con **contabilità separata** rispetto alle ultime. Se manca la contabilità separata le operazioni effettuate sino al momento dell'efficacia delle scissioni confluiscono nella **dichiarazione** della **società scissa** (R.M. 13.7.1995, n. 183).

CONFERIMENTO: si devono seguire le **procedure** previste per la **fusione per incorporazione** se la conferente si estingue o per la **scissione parziale** in caso di conferimento di ramo d'azienda.

EREDI del CONTRIBUENTE: se il contribuente muore nel periodo compreso tra il 1.1.2016 e la data di presentazione della dichiarazione, gli eredi hanno facoltà di presentarla entro **6 mesi** dalla data del **decesso** del contribuente anziché entro i termini normali (art. 35-bis [CFF ❶ 235a]). Tale facoltà è concessa solo quando la **morte** del contribuente avviene **non oltre 4 mesi** prima della **scadenza** del termine di **presentazione**. Se il contribuente è deceduto nel corso del 2015 e gli eredi non intendono proseguire l'attività, la dichiarazione deve essere presentata da questi ultimi per conto del defunto.

SOCIETÀ CONTROLLANTI e CONTROLLATE: possono adottare particolari modalità di dichiarazione e di liquidazione ai sensi dell'art. 73, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 273], del D.M. 13.12.1979 [CFF ❶ 865] e del D.M. 18.12.1989. Per la dichiarazione annuale valgono le norme generali. La **controllante** deve compilare, oltre alla propria dichiarazione, i **prospetti riepilogativi**per la liquidazione di gruppo. Se le società legate da rapporti di controllo hanno chiesto l'applica-

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

zione della**liquidazione Iva** di **gruppo** ex art. 73, co. 3, D.P.R. 633/1972, il **soggetto** tenuto ad effettuare i **versamenti Iva** per tutte le società del gruppo è la **società controllante**, sulla quale ricade anche la **responsabilità** per l'eventuale **omesso versamento** dell'imposta e dall'1.4.1998, solidalmente con la persona fisica autrice della violazione (Ris. Ag. Entrate 6.2.2001, n. 16/E). Nel caso in cui la società controllante non risieda in Italia, la dichiarazione e la conseguente dichiarazione dell'Iva di gruppo ai sensi dell'art. 73, D.P.R. 633/1972**[CFF ❶ 273]** non possono essere effettuate (R.M. 6.11.2002, n. 347/E).

SOCIETÀ CONTROLLANTI e CONTROLLATE – MODELLO IVA 26: il **Modello Iva 26** è necessario per la dichiarazione di adesione al regime previsto per le **società controllanti** e **controllate** e per la comunicazione delle **variazioni**. Il modello va presentato, esclusivamente in via **telematica**, da società o enti controllanti che intendono avvalersi, per un determinato anno solare, della particolare procedura di **compensazione** dell'Iva di cui al D.M. 13.12.1979 o che devono **comunicare**, ai sensi dell'art. 3, co. 4, D.M. 13.12.1979, le **variazioni** intervenute nel corso dell'anno e inerenti ai dati indicati in sede di presentazione della dichiarazione di adesione. La dichiarazione di adesione va presentata entro il termine di liquidazione e versamento dell'Iva relativa al mese di **gennaio** (16.2) e ha effetto per lo stesso anno in cui è presentata. La comunicazione delle variazioni relative ai dati riportati in tale dichiarazione va presentata entro 30 giorni dal verificarsi della variazione.

COMPENSAZIONE del CREDITO IVA – MODIFICHE dall'1.4.2012: il D.L. 78/2009, conv. con L. 102/2009 ha introdotto disposizioni in tema di **verifica della compensazione dei crediti Iva**, con l'obiettivo dichiarato di rendere **più rigorosi i controlli** miranti a contrastare il fenomeno legato alle compensazioni di **crediti inesistenti**. Con il D.L. 2/3/2012, n. 16 (decreto «semplificazioni fiscali») in vigore dal 2.3.2012 è stato **ridotto** da € 10.000 **a** € **5.000** il **limite** per l'utilizzo in **compensazione** del **credito Iva**, annuale e trimestrale. In particolare, sono stati previsti **due livelli** di compensazione del credito Iva:

- la compensazione del credito Iva **annuale** o **trimestrale** per importi **superiori ad** € **5.000 annui** (€ 10.000 fino al 31.3.2012) deve essere in ogni caso effettuata **in via telematica**, utilizzando i **servizi** messi a disposizione **dall'Agenzia delle Entrate** (Entratel o Fisconline) ed è possibile solo a partire dal **giorno 16** del **mese successivo** a quello della presentazione della dichiarazione/istanza che espone detto credito. Si precisa che, al raggiungimento della soglia di € **5.000**, per ciascun anno di riferimento, **concorrono** anche le **compensazioni** effettuate **precedentemente** all'**1.4.2012**, periodo in cui era consentito l'utilizzo del credito Iva, senza presentazione della dichiarazione annuale, per importi fino ad € 10.000;
- la compensazione per importi **superiori ad** € **15.000 annui**, è subordinata all'apposizione, sulla relativa dichiarazione, del **visto di conformità**, da parte di uno dei **soggetti abilitati**, che risponde dell'apposizione di visto infedele con il pagamento di **sanzioni variabili** da € 258 a € 2.582 e con la possibilità di segnalazione ai competenti organi nel caso di ripetute violazioni riscontrate, ai fini dell'adozione degli opportuni provvedimenti. In **alternativa**, all'apposizione del visto è **equiparata** la **sottoscrizione della dichiarazione** da parte del soggetto incaricato del **controllo contabile** ai sensi dell'art. 2409-bis, c.c.

È stato previsto che per chi intende **compensare** o chiedere a **rimborso** il credito Iva annuale può **non unificare** la relativa **dichiarazione** Iva annuale con il Modello Unico presentandola autonomamente. Chiarimenti sono stato forniti con la C.M. 3.6.2010, n. 29/E e la C.M. 25.1.2011, n. 1/E.

COMPENSAZIONE di CREDITO IVA INFERIORE ad € 5.000: per le compensazione dei **crediti Iva annuali** di importo **annuo non superiore** ad € **5.000** (€ 10.000 fino al 31.3.2012) **non** è necessaria la **presentazione preventiva** della dichiarazione Iva annuale.

SOGGETTI ABILITATI: sono **legittimati** al rilascio del **visto di conformità**:

- i responsabili dell'**assistenza fiscale** dei **Centri di assistenza fiscale**;
- gli iscritti negli **albi** dei **dottori commercialisti** e degli **esperti contabili** e di quelli dei **consulenti del lavoro**;
- gli iscritti alla data del 30.9.1993, nei ruoli di **periti** ed **esperti** tenuti dalle C.C.I.A.A. per la sub-categoria tributi, in possesso del diploma di laurea in giurisprudenza o in economia e commercio o equipollenti o diploma di ragioneria.

I suindicati soggetti, che devono essere in possesso anche dell'**abilitazione** alla **trasmissione telematica** delle **dichiarazioni fiscali**, prima di rilasciare il visto di conformità dovranno **preventivamente inviare** una **comunicazione** alla Direzione regionale dell'Agenzia delle Entrate competente in ragione del proprio domicilio, nonché stipulare una **polizza assicurativa** il cui **massimale non** potrà essere inferiore ad € 3.000.000 (importo così innalzato dal precedente di € 1.032.913,80 dal D.Lgs. 175/2014).

In alternativa al rilascio del visto di conformità, la compensazione di crediti Iva - purché per importi superiori a 15.000 € annui – può essere effettuata se la dichiarazione annuale viene sottoscritta, oltreché dal legale rappresentante del contribuente, anche dai soggetti che esercitano il controllo contabile di cui all'art. 2409-bis c.c. (Collegio Sindacale, Revisore Contabile o Società di Revisione).

Il visto di conformità **non può essere rilasciato** da **professionisti diversi** da quelli sopra indicati, anche se abilitati alla trasmissione telematica delle dichiarazioni, sulla base dei DM emanati ai sensi dell'art. 3 co. 3 lett. e) del D.P.R. 322/1998; si tratta, in particolare di: i) soggetti iscritti solo nel registro dei revisori contabili di cui al D.Lgs. 21.1.1992, n. 88 (previsti dal D.M. 12.7.2000) se non esercitano il controllo contabile; ii) iscritti negli Albi degli avvocati (previsti dal D.M. 12.7.2000); iii) iscritti negli Albi dei dottori agronomi e dei dottori forestali, degli agrotecnici e dei periti agrari (previsti dal D.M. 19.4.2001). Si rammenta, al riguardo, che con la sentenza n. 33676 del 19 novembre 2010 il TAR Lazio ha statuito che i professionisti che esercitano abitualmente l'attività di consulenza fiscale senza essere iscritti in specifici Albi professionali (c.d.

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

COMPENSAZIONE dei CREDITI IVA	
Ammontare credito Iva da utilizzare in compensazione orizzontale	**Adempimenti**
Inferiore o uguale ad € 5.000 (€ 10.000 fino al 31.3.2012)	Facoltà di presentare la dichiarazione Iva annuale «**autonoma**», e se questa viene presentata **entro** la **fine di febbraio**, è possibile non presentare la comunicazione dati Iva. Si applicano le **regole ordinarie** per la compensazione del credito Iva.
Superiore ad € 5.000 (€ 10.000 fino al 31.3.2012)	› facoltà di presentare la dichiarazione Iva annuale «**autonoma**», e se questa viene presentata **entro** la **fine di febbraio**, è possibile non presentare la comunicazione dati Iva. Si applicano le **regole ordinarie** per la compensazione del credito Iva; › **trasmissione telematica** mod. F24, esclusivamente mediante **Entratel** o **Fisconline**, a partire dal **10° giorno successivo** alla presentazione della dichiarazione/istanza da cui emerge il credito; › compensazione possibile solo dal giorno **16** del **mese successivo** a quello della presentazione dichiarazione/istanza da cui emerge il credito
Superiore ad € 15.000	› facoltà di presentare la dichiarazione Iva annuale «**autonoma**», e se questa viene presentata **entro** la **fine di febbraio**, è possibile non presentare la comunicazione dati Iva. Si applicano le **regole ordinarie** per la compensazione del credito Iva. › **trasmissione telematica** mod. F24, esclusivamente mediante **Entratel** o **Fisconline**, a partire dal **10° giorno successivo** alla presentazione della dichiarazione/istanza da cui emerge il credito; › compensazione possibile solo dal giorno **16** del **mese successivo** a quello della presentazione dichiarazione/istanza da cui emerge il credito › necessità anche del **visto di conformità** o **sottoscrizione** della dichiarazione Iva annuale parte del **soggetto abilitato** ovvero del soggetto incaricato al **controllo contabile** della società.

«tributaristi») non possono rilasciare il visto di conformità. La predetta decisione è stata altresì confermata del Consiglio di Stato che, con la sentenza 28/11/2012, n. 6028 ha ribadito il principio in base al quale «i soggetti abilitati al visto di conformità debbano necessariamente essere abilitati alla trasmissione telematica delle dichiarazioni, ma non viceversa, ossia che tutti i soggetti abilitati alla trasmissione telematica delle dichiarazioni siano, per ciò solo, abilitati al visto. Il nesso funzionale non è cioè biunivoco».

La C.M. 23.12.2009, n. 57/E ha precisato che il visto di conformità **non** può essere **rilasciato** né dall'**associazione professionale** di cui il professionista fa parte, né dalla **società di servizi** composta esclusivamente o per la maggior parte da professionisti.

La C.M. 26.2.2015, n. 7/E ha precisato che il professionista, nel caso in cui eserciti l'attività di assistenza fiscale nell'ambito di un'associazione professionale, in cui almeno la metà degli associati sia costituita da soggetti indicati all'art. 3, co. 3, lett. a) e b), D.P.R. 322/1998 (commercialisti, consulenti del lavoro, periti iscritti nei ruoli della Camera di Commercio), può essere abilitato al rilascio del visto di conformità qualora i requisiti del possesso della partita Iva e dell'abilitazione alla trasmissione telematica sussistano in capo all'associazione professionale. Il documento di prassi precisa peraltro che «è il singolo professionista ad essere abilitato al rilascio del visto di conformità e pertanto ogni altro professionista appartenente all'associazione che non sia personalmente abilitato non e autorizzato ad apporre il visto di conformità».

La C.M. 26.2.2015, n. 7/E ha altresì chiarito che il professionista che si avvale di una società di servizi di cui possiede la maggioranza assoluta del capitale sociale, può essere abilitato laddove il requisito del possesso dell'abilitazione alla trasmissione telematica sussiste in capo alla società di servizi, «fermo restando che il professionista deve essere titolare di autonoma partita Iva. Si precisa che per l'attività di assistenza fiscale sulle dichiarazioni 730 il professionista non può avvalersi di una società di servizi».

Infine la R.M. 14.4.2016, n. 23/E ha chiarito che le precisazioni rese dalla C.M. 26.2.2015, n. 7/E possono estendersi anche alle Società tra Professionisti, per le quali il presidio della qualificazione professionale e della fede pubblica appare rafforzato rispetto alle società commerciali di servizi contabili.

COMPENSAZIONI con il MOD. F24 TELEMATICO: il Provvedimento 16.3.2012 ha previsto che:

a) la possibilità di **compensazione orizzontale** cioè con altri debiti fiscali per i **crediti Iva eccedenti i € 5.000 annui** (il limite era di € 10.000 fino al 31.3.2012), è ammessa a condizione che il relativo Mod. F24 sia **trasmesso telematicamente** solo tramite **Entratel o Fisconline** e lo stesso potrà avvenire solo a partire dal **decimo giorno successivo** a quello della presentazione della dichiarazione/istanza da cui emerge il credito;
b) i **modelli F24** recanti compensazioni di **crediti Iva superiori ad € 5.000** (€ 10.000 fino al 31.3.2012) sono **scartati** nel caso in cui non vi sia stata **preventiva trasmissione** della dichiarazione/istanza da cui emerge il credito o se il credito evidenziato è inferiore rispetto a quello compensato;
c) se il **credito compensabile eccede € 15.000** si avrà lo scarto telematico anche nel caso in cui la dichiarazione/istanza presentata non sia munita del**visto di conformità**;
d) nei casi di scarto del mod. F24 trasmesso, qualora sia stato previsto il **pagamento** mediante **addebito** sul conto

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

corrente dell'intermediario abilitato, l'ammontare del relativo saldo verrà stornato dall'importo complessivo dell'addebito da eseguirsi;

e) nel proprio **cassetto fiscale**, il contribuente potrà **monitorare** la situazione dei propri crediti Iva, quali risultanti all'Agenzia delle Entrate.

PROCEDURE CONCORSUALI: in assenza di una norma che escluda il **curatore fallimentare** o il **commissario liquidatore** dagli obblighi ordinari Iva, gli stessi sono tenuti a rispettare gli adempimenti previsti dalla **nuova procedura** di **compensazione** dei crediti Iva superiori a € 5.000 ex art. 10, D.L. 78/2009, conv. con modif. dalla L. 102/2009.

ESCLUSIONI: le nuove disposizioni in materia di compensazione dei crediti Iva **non si applicano** oltre i casi espressamente considerati e, quindi, rimangono invariate le norme riguardanti, oltre che i **crediti Iva inferiori** alle soglie indicate, anche quelle relative alle seguenti ipotesi, **indipendentemente dall'entità** del credito vantato:

- richiesta di **rimborso** del credito Iva annuale o trimestrale;
- **detrazione** Iva su Iva (**compensazione verticale** del credito Iva con il debito Iva delle liquidazioni periodiche successive).

CONTROLLO delle COMPENSAZIONI IVA – COMPILAZIONE del MOD. F24: la C.M. 3.6.2010, n. 29/E ha fornito alcuni chiarimenti in merito alla corretta modalità di **compilazione** del **Mod. F24**, con particolare riferimento alle **compensazioni di crediti Iva** da parte di soggetti in regime di **tassazione di gruppo** o interessati da **operazioni straordinarie**. In particolare, rientrano nel calcolo del **tetto** di compensabilità di € **5.000** (€ 10.000 fino al 31.3.2012) e € **15.000** le compensazioni di crediti relativi ad un **periodo successivo** rispetto a quello del **debito** che si vuole **estinguere**; il credito, infatti, deve essere sempre precedente al debito che si intende compensare. Inoltre, in merito alla sovrapposizione di **codici identificativi**, è precisato che qualora si verifichino situazioni che richiedono l'utilizzo nel Mod. F24 di due diversi codici identificativi, non essendo possibile esporre contestualmente più di un codice, si dovrà indicare quello relativo alla fattispecie più rilevante, da valutare caso per caso. Infine, per le società e le associazioni che utilizzano in compensazione il **credito** derivante dalla **riattribuzione**, da parte dei soci o degli associati delle ritenute residue, l'anno di riferimento da indicare nel Mod. F24 è quello relativo alla dichiarazione dei redditi dalla quale emerge il credito.

ECCEDENZE di IMPOSTA a CREDITO – DICHIARAZIONI OMESSE – RICONOSCIMENTO: la C.M. 25.6.2013, n. 21/E integra le indicazioni operative contenute nella C.M. 6.8.2012, n. 34/E, che aveva chiarito che il credito Iva maturato in un'annualità per la quale sia stata omessa la relativa dichiarazione, non può essere utilizzato in detrazione nelle dichiarazioni successive, ex art. 30, D.P.R. 633/1972, non rilevando che lo stesso sia o meno effettivamente maturato. Pertanto, all'utilizzo in detrazione di tale credito nelle dichiarazioni successive consegue, in sede di liquidazione, ex art. 54-bis, D.P.R. 633/1972, l'emissione della comunicazione di irregolarità per il recupero del credito indebitamente fruito, oltre ai relativi interessi, ed alla contestazione della conseguente sanzione, di cui all'art. 13, D.Lgs. 471/1997, nella misura del 30% del maggior debito d'imposta o della minore eccedenza detraibile, ridotta al 10% in caso di pagamento entro 30 giorni, ex art. 2, co. 2, D.Lgs. 462/1997. La C.M. 34/E/2012 ha chiarito che qualora venga definita l'obbligazione mediante il pagamento delle somme richieste dall'Ufficio ed il credito, sebbene non dichiarato, risulti effettivamente spettante, il contribuente è ammesso al rimborso dell'eccedenza medesima, mediante la procedura ex art. 21, D.Lgs. 31.12.1992, n. 546.

Anche in riferimento alla mediazione, ex art. 17-bis, D.Lgs. 546/1992, ed alla conciliazione, ex art. 48, D.Lgs. 546/1992, la C.M. 34/E/2012 ha precisato che è possibile, in luogo dell'effettuazione del pagamento seguito dalla presentazione di una istanza di rimborso nel termine biennale, «scomputare» direttamente dalla somma originariamente richiesta in pagamento al contribuente, l'eccedenza di credito spettante, ferma restando la debenza degli interessi, applicati a seguito dell'omesso versamento delle imposte, e della sanzione (nella misura del 40% di quella originariamente applicata). Dunque, se il contribuente ritiene che il credito non dichiarato sia effettivamente spettante, può attestarne l'esistenza contabile, producendo, entro il termine di cui agli artt. 36-bis, co. 3, D.P.R. 600/1973 e 54-bis, co. 3, D.P.R. 633/1972 (30 giorni successivi al ricevimento della comunicazione), idonea documentazione (ad es., in riferimento alle eccedenze Iva, tramite esibizione dei registri Iva e relative liquidazioni, della dichiarazione cartacea relativa all'annualità omessa, delle fatture e di ogni altra documentazione ritenuta utile). Nel caso in cui riscontri l'esistenza contabile del credito, l'Ufficio, può «scomputare» direttamente l'importo del credito dalle somme dovute in base all'originaria comunicazione di irregolarità e, conseguentemente, ex art. 2, co. 2, D.Lgs. 462/1997, emettere una comunicazione definitiva che contenga la rideterminazione delle somme che rimangono da versare. Sono comunque dovuti gli interessi e la sanzione sulla parte di credito effettivamente utilizzata.

ENTI LOCALI – COMPENSAZIONE dei CREDITI IVA OLTRE 15.000: con riferimento all'art. 10, co. 1, lett. a), n. 7, D.L. 78/2009, conv. nella L. 102/2009, secondo il quale per l'utilizzo in compensazione dei **crediti Iva** di importo **superiore** a **15.000** i contribuenti hanno l'obbligo di richiedere l'apposizione del **visto** di **conformità** relativamente alle dichiarazioni dalle quali emerge tale credito o, in alternativa, la **sottoscrizione** della dichiarazione da parte di chi esercita il controllo contabile, la R.M. 17.9.2010, n. 90/E ha precisato che gli **enti locali** possono far sottoscrivere la propria dichiarazione dall'**organo** di **revisione** (collegiale o singolo). Questa certificazione presuppone, infatti, gli **stessi controlli** e ha, pertanto, la stessa valenza giuridica del visto di conformità.

RIMBORSI ANNUALI

SALDO a CREDITO: dalla dichiarazione annuale Iva può risultare un **saldo** a **credito** del contribuente, che può essere alternativamente:

- **chiesto** a **rimborso totale** o **parziale,** ove ne sussistono le condizioni;
- **riportato** all'anno successivo, e quindi utilizzabile nelle relative liquidazioni periodiche;

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

› utilizzato in **compensazione**.

La scelta può essere effettuata esclusivamente in **dichiarazione Iva annuale**.

SITUAZIONI che LEGITTIMANO la RICHIESTA di RIMBORSO IVA: si può chiedere il rimborso dell'Iva a credito **solo se** l'ammontare è **superiore** a **€ 2.582,28** e se derivante da una delle **seguenti situazioni** (art. 30, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 230]):

a) **cessazione dell'attività**: se dall'ultima dichiarazione Iva annuale relativa al periodo d'imposta in cui è cessata l'attività risulta un credito Iva il contribuente può chiedere il rimborso **senza condizioni** e **senza limiti** di importo;

b) **aliquota media su acquisti e importazioni superiore a quella delle operazioni effettuate maggiorata del 10%**: il rimborso spetta se l'aliquota **media** sugli acquisti ed importazioni supera quella **media** sulle operazioni attive, aumentata del **10%**. **Non** si tiene conto degli **acquisti**, importazioni e **cessioni** di **beni ammortizzabili**, mentre si tiene conto delle spese generali (C.M. 14.3.1995, n. 81). Le aliquote medie vanno calcolate fino alla **seconda cifra decimale**. Nel calcolo sono incluse le operazioni ad «aliquota zero» (art. 17, co. 5, 6 e 7, e 17-ter, D.P.R. 633/1972), come, ad esempio, le **cessioni** di **oro,** le prestazioni rese dai subappaltatori che operano nel settore delle costruzioni edili e le prestazioni soggette al regime dello «splt payment»;

c) operazioni **non imponibili per esportazioni**, per operazioni **assimilate** alle esportazioni, per vendite ad **esportatori** abituali senza l'applicazione dell'imposta, per le esportazioni verso S. Marino, Città del Vaticano, per operazioni con determinati organismi internazionali (artt. 71-72 D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 271 – 272]), per **cessioni intracomunitarie non** imponibili ai sensi degli artt. 41, 50-bis, co. 4, lett. f) e g) e 58 del D.L. 331/1993[CFF ❶ 1262, 1271a, 1279] e per prestazioni **intracomunitarie** di **trasporto** e **intermediazione** di cui all'art. 40, co. 4-bis, 6 e 8 del D.L. 331/1993[CFF ❶ 1261], con un'incidenza **superiore al 25%** del **totale** delle **operazioni attive** effettuate;

d) **acquisti di beni ammortizzabili** in appalto (esclusi i terreni edificabili – R.M. 11.7.1996, n. 113; compresi i beni strumentali per natura anche se locati – R.M. 24.10.1996, n. 238) e beni o servizi per **studi e ricerche**, limitatamente all'Iva relativa a tali acquisti;

e) prevalenza di **operazioni non soggette** ad Iva per **mancanza** del presupposto della **territorialità** ex artt. 7, 8, 8-bis e 9, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 207, 208, 208a e 209], art. 40, co. 9 e art. 58, D.L. 331/1993[CFF ❶ 1261, 1279]: l'importo di tali operazioni deve essere superiore al 50% di tutte le operazioni effettuate;

f) rimborsi Iva spettanti ai **rappresentanti fiscali** in Italia di società non residenti, nominati ai sensi dell'art. 17, co. 2, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 217];

g) esportazioni e **cessioni intracomunitarie** di prodotti **soggetti ad accisa o prodotti agricoli e ittici** compresi nella Tabella A, parte I, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 301 – 356] all'estero o nella Unione europea. L'importo rimborsabile deve essere calcolato mediante l'applicazione delle **percentuali** di **compensazione** applicabili per analoghe operazioni effettuate nel territorio dello Stato.

OMESSA DICHIARAZIONE ANNUALE IVA: la somma erogata a titolo di rimborso del credito Iva a seguito di presentazione, dal 2011, del quadro VR, ora soppresso, della dichiarazione annuale Iva, in caso di dichiarazione annuale Iva da considerare omessa in quanto presentata con ritardo superiore a 90 giorni, **non** va **recuperata** da parte dell'Amministrazione, poiché l'omissione di tale dichiarazione non determina di per sè la perdita del credito. Tuttavia è irrogabile la **sanzione amministrativa** di cui all'art. 5, co. 3, D.Lgs. 471/1997 [CFF ❶ 1620] se sussiste la possibilità dell'**accertamento induttivo** (Ris. Ag. Entrate 8.5.2001, n. 60/E). Secondo la Sentenza della Corte di Cassazione 26.6.2012, n. 10808, il contribuente nonostante l'omessa presentazione della dichiarazione Iva mantiene sempre il **diritto** al **rimborso**.

RIMBORSO del CREDITO IVA in PRESENZA di RICAVI ESIGUI: secondo la R.M. 9.6.2009, n. 147/E può ottenere il rimborso dell'eccedenza di Iva detraibile (art. 30, co. 2, lett. c), D.P.R. 633/1972) anche una **società consortile**, che abbia sostenuto costi rilevanti per l'acquisto di **beni ammortizzabili** e di **beni** e **servizi** destinati all'**attività** di **studio** e **ricerca**, conseguendo però ricavi esigui derivanti dalla vendita di vino di propria realizzazione, risultato dell'attività di ricerca finora svolta. Infatti, ai fini del **rimborso** dell'**eccedenza detraibile** limitatamente all'Iva relativa agli acquisti di beni ammortizzabili e di beni e servizi destinati all'attività di studio e ricerca, la mancanza o l'esiguità di ricavi nei primi anni di attività non rappresenta di per sé un impedimento se gli acquisti sono relativi a beni e servizi riconducibili all'attività economica e in funzione di operazioni imponibili o che comunque consentono la detrazione dell'Iva.

SOCIETÀ di LEASING – ACQUISTO di BENI AMMORTIZZABILI: riguardo alla sussistenza, in capo alle società di leasing che adottano i **principi Ias/Ifrs**, del presupposto per il rimborso dell'Iva assolta sull'acquisto di **beni strumentali** concessi in **leasing** alle **imprese utilizzatrici**, ex art. 30, co. 2, lett. c), D.P.R. 633/1972, secondo la R.M. 13.12.2011, n. 122/E tale rimborso è **ammissibile** esclusivamente in capo alla **società concedente**, in quanto proprietaria del bene oggettivamente ammortizzabile, ancorché la stessa, adottando i Principi contabili internazionali, non rilevi l'**ammortamento** del **bene** ma utilizzi un diverso criterio di ripartizione dell'investimento per la durata del contratto di leasing. Al proposito, si precisa inoltre che la **contabilizzazione** di un **leasing finanziario** in conformità agli Ias/Ifrs prevede l'iscrizione di un credito e la rilevazione dei canoni derivanti dal leasing a titolo di rimborso del capitale e di **provento finanziario**, sulla base del relativo piano di ammortamento, di norma, correlato alla vita utile del bene stesso. Peraltro, il riconoscimento, ai fini Ires, della rappresentazione contabile prevista dai citati Principi contabili internazionale, a seguito delle modifiche apportate all'art. 83, D.P.R. 917/1986 dalla L. 244/2007, non influenza la disciplina Iva poiché, ai fini dell'applicazione delle disposizioni di cui al sopra citato art. 30, co. 2, lett. c), D.P.R. 633/1972, ciò che rileva è solamente la **proprietà** del **bene** e la sua ammortizzabilità.

RIMBORSO della MINORE ECCEDENZA del TRIENNIO: i contribuenti che negli **ultimi tre anni** hanno presentato la dichiarazione Iva annuale con un'**eccedenza** a **credito**, possono chiedere il **rimborso** del **minore** dei **tre importi** indipendentemente dall'esistenza delle condizioni suindicate, anche se lo stesso è **inferiore** ad € 2.582,28. Tale rimborso spetta non solo alla fine del triennio, ma anche nei **periodi** d'**imposta successivi** nei **limiti** dell'ammontare dell'eccedenza ri-

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

portata dall'anno precedente. Se, invece, la **minor eccedenza** si verifica alla fine del **triennio** e la stessa viene **totalmente rimborsata**, il successivo rimborso avverrà solo al termine del **nuovo triennio**.

CONTRATTO PRELIMINARE di VENDITA: l'Iva pagata sull'**acconto** del **corrispettivo** versato dal promissario acquirente in sede di **contratto preliminare** di vendita di un bene ammortizzabile **non** è **rimborsabile**, in quanto la stipula del contratto preliminare non realizza il presupposto dell'acquisto del bene richiesto. Infatti il promissario acquirente non acquisisce la titolarità del bene, ma la semplice detenzione (R.M. 31.5.2005, n. 27/E).

SPESE su BENI di TERZI: l'Iva assolta sulle spese di **miglioramento**, trasformazione o ampliamento di beni di terzi, concessi in uso o in comodato **non** è **rimborsabile** se le spese di estrinsecano in opere **non suscettibili** di autonoma utilizzabilità. Di conseguenza, tali opere **non** rappresentando **beni ammortizzabili**, ma solo immobilizzazioni immateriali, non rientrano nella posizione dell'art. 30, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 230].

GESTIONE di IMPIANTI del COMUNE: la R.M. 6.10.2008, n. 372/E ha precisato che **non** spetta il **rimborso** dell'**Iva** ad una società sportiva dilettantistica, facente parte di un'associazione temporanea di imprese, sugli acquisti sostenuti per la realizzazione di un impianto sportivo, in quanto dalla data del collaudo degli impianti gli stessi diventeranno **proprietà** del **Comune**, e la società potrà soltanto gestire gli impianti. Infatti, l'art. 30, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 230] prevede la possibilità del rimborso dell'Iva per l'acquisto o importazione di beni ammortizzabili.

SOCIETÀ di COMODO: **non sono ammesse** al rimborso dell'Iva a credito relativa all'anno che comprende l'esercizio o la maggior parte dell'esercizio per cui si **verificano** le **condizioni** di non operatività (art. 3, co. 45, L. 662/1996 [CFF ❷ 7388]); devono necessariamente **computarlo** a credito anche in presenza di uno o più requisiti richiesti dall'art. 30, D.P.R. 633/1972[CFF ❶ 230]. Per effetto dell'art. 35, co. 15 e 16, D.L. 223/2006, conv. con modif. con L. 248/2006 alle **società** di **comodo** è **precluso** il **rimborso/compensazione** del credito Iva annuale ed il riporto all'esercizio successivo del **credito Iva annuale** qualora per **3 periodi** d'imposta consecutivi non effettuino operazioni rilevanti Iva almeno pari ai ricavi minimi. In presenza di oggettive situazioni straordinarie la società può richiedere, previo interpello, la disapplicazione delle disposizioni in esame.

PRODUTTORI di ALLUMINIO e SEMILAVORATI: in attuazione di quanto disposto dall'art. 38-bis, co. 9, D.P.R. 633/1972, il D.M. 21.12.2007 ha individuato in base all'attività esercitata e alla tipologia di operazioni effettuate, altri **contribuenti ammessi** al **rimborso** Iva in via prioritaria entro tre mesi dalla richiesta. In particolare, a decorrere dalle richieste presentate per il 2008, hanno **diritto** al **rimborso Iva** in via prioritaria gli operatori economici titolari del codice di classificazione delle attività economiche Atecofin 27.42.0 (produzione di alluminio e semilavorati). Per ottenere il rimborso in via prioritaria è necessario che al momento della richiesta sussistano le seguenti condizioni:

- esercizio di attività che comporti l'effettuazione di operazioni soggette ad **aliquota Iva inferiore** a quella relativa ad acquisti e importazioni;
- esercizio dell'attività da **almeno 3 anni**;
- eccedenza Iva chiesta a rimborso pari o **superiore ad** € **10.000** (se rimborso annuale) e ad € 3.000 (se rimborso trimestrale);
- eccedenza Iva chiesta a rimborso di importo pari o **superiore al 10%** dell'Iva assolta su acquisti e importazioni effettuati nell'anno o nel trimestre cui si riferisce il rimborso.

REVERSE CHARGE: a decorrere dall'**1.1.2007** i subappaltatori che operano nel settore edile (sezione F della tabella Atecofin) cui si applica la norma dell'art. 17, co. 6, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 217], possono richiedere il rimborso del **credito annuale Iva** ai sensi dell'art. 30, co. 3, lett. a), D.P.R. 633/1972. Hanno titolo alla richiesta di rimborso Iva anche i contribuenti che esercitano le attività cui è stato esteso il meccanismo del reverse charge dalla L. 23.12.2014, n. 190 (servizi di pulizia, demolizione, installazione impianti, e completamento, relative ad edifici, trasferimenti di quote di emissioni di gas a effetto serra di cui all'art. 3, Direttiva 2003/87/CE, ecc.) e coloro che effettuano operazioni nei confronti di enti pubblici ex art. 17-ter, D.P.R. 633/1972 («split payment»).

INTERESSI: sugli importi chiesti a rimborso si riconoscono ai contribuenti gli **interessi** nella misura del **2,75%** (5% fino al 30.6.2003) annuo con decorrenza dal **90° giorno successivo** a quello di presentazione della dichiarazione, **senza considerare** l'eventuale ritardo dovuto alla tardiva presentazione di documenti o garanzie da parte del contribuente, per i rimborsi annuali **liquidati** dall'**Ufficio** e dal 60° giorno successivo a quello della presentazione della dichiarazione, per i rimborsi chiesti al **concessionario**. Dall'**1.1.2010** gli interessi per ritardato rimborso sono passati al **2% annuo** (D.M. 21.5.2009).

CESSAZIONE di ATTIVITÀ: per le **società di capitali** (**non** per quelle di **persone**) condizione per ottenere il **rimborso** è l'avvenuto **deposito** presso il Registro delle imprese tenuto dalla C.C.I.A.A. del **bilancio finale** di liquidazione (R.M. 10.6.1997, n. 140).

In mancanza del procedimento legale di **liquidazione**, o con riferimento alle **società** di **persone**, il rimborso può essere effettuato a favore di **un terzo** o degli **ex soci** della società cessata, qualora questi provvedano a presentare **dichiarazione sostitutiva** di **atto notorio**. La stessa dovrà contenere: i soggetti destinatari del rimborso, le quote di partecipazione di ciascun socio al capitale, la data di cessazione dell'attività.

RIMBORSO IVA – NOVITÀ DECRETO «SEMPLIFICAZIONI»: l'art. 13, D.Lgs. 21.11.2014, n. 175 ha apportato significativi cambiamenti all'art.38-bis, D.P.R. 633/1972, modificando in modo consistente la disciplina relativa all'esecuzione dei rimborsi Iva. Le novità sono state oggetto di approfondimento nella C.M. 30.12.2014, n. 32/E. Il novellato primo comma dell'art.38-bis, D.P.R. 633/1972 dispone che il rimborso dell'Iva debba essere effettuato entro **tre mesi** dalla presentazione della dichiarazione annuale (nella quale deve essere presentata la richiesta). Se vengono presentate più dichiarazioni relative allo stesso

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

periodo d'imposta (correttive, integrative), il termine viene fatto decorrere dall'ultima dichiarazione presentata. Quanto agli interessi, essi decorrono dal novantesimo giorno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione.
Nella C.M. 30.12.2014, n. 32/E vengono evidenziate modalità diverse di esecuzione del rimborso in relazione al differente importo del credito Iva.

Rimborsi inferiori o uguali a € 15.000,00: è sufficiente la sola presentazione della dichiarazione annuale; va peraltro posta attenzione al fatto che il computo della soglia tiene conto della somma delle richieste di rimborso effettuate per l'intero periodo di imposta.

Rimborsi superiori a € 15.000,00 erogabili senza garanzia: se il soggetto non rientra in particolari fattispecie (esercizio di attività di impresa da meno di due anni, notifiche di atti di accertamento nei due anni precedenti la richiesta di rimborso, assenza di visto di conformità, richiesta di rimborso all'atto di cessazione dell'attività) è sufficiente che alla dichiarazione annuale o la richiesta trimestrale venga apposto il visto di conformità di cui all'art. 35. D.Lgs. 241/1997 o la sottoscrizione di cui all'art. 10, co. 7, D.L. 1.7.2009. Oltre a ciò deve essere presentata un dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà nella quale venga attestato che il patrimonio netto non è diminuito, rispetto alle risultanze contabili dell'ultimo periodo d'imposta, di oltre il 40%, che la consistenza degli immobili non si è ridotta di oltre il 40% per cessioni non effettuate nella normale gestione dell'attività esercitata e che la stessa attività non è cessata né si è ridotta per effetto di cessioni di aziende o rami di aziende compresi nelle risultanze contabili. Se la richiesta di rimborso è presentata da società di capitali non quotate nei mercati regolamentati, dalla dichiarazione deve inoltre risultare che non sono state cedute nell'anno precedente la richiesta, azioni o quote della società stessa per un ammontare superiore al 50% del capitale sociale. Infine la dichiarazione deve attestare la corretta esecuzione dei versamenti dei contributi previdenziali e assicurativi.

Rimborsi > € 15.000,00 erogabili previa presentazione della garanzia: la presentazione della garanzia si rende necessaria se il credito supera € 15.000 nei seguenti casi:
- soggetti che esercitano attività di impresa da meno di due anni (fatta eccezione per il caso delle start up innovative);
- contribuenti ai quali, che nei due anni che precedono la richiesta di rimborso, sono stati notificati avvisi di accertamento o di rettifica, da cui risulti uno scostamento tra importi accertati e imposta dovuta o credito dichiarato, superiore al 10%, 5% o 1% del dichiarato se gli importi accertati sono rispettivamente inferiori a € 150.000, superiori a tale soglia, ma inferiori a € 1.500.000 o superiori a € 1.500.000;
- soggetti che presentano la dichiarazione o l'istanza priva del visto di conformità o di sottoscrizione alternativa (o non presentano la dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà);
- soggetti passivi che richiedono il rimborso dell'eccedenza detraibile che risulta all'atto della cessazione dell'attività.

MODIFICA dell'ORIGINARIA RICHIESTA di RIMBORSO: nella C.M. 19.2.2015, n. 6/E, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che il contribuente che desideri richiedere un **rimborso più elevato** rispetto a quello originario può presentare una dichiarazione integrativa **entro 90 giorni** dalla scadenza della presentazione della dichiarazione. Il contribuente che intenda **revocare** la precedente richiesta di rimborso può rettificare la dichiarazione attraverso la presentazione di una dichiarazione integrativa **entro il termine** per la presentazione della dichiarazione relativa al **periodo d'imposta successivo**. Il contribuente che intenda apporre il visto non presente nell'originaria dichiarazione può presentare la dichiarazione integrativa anche oltre il termine di 90 giorni dalla scadenza di presentazione della dichiarazione.

GARANZIA: ricorrendone le condizioni (vd. sopra), l'Amministrazione finanziaria può subordinare l'esecuzione del rimborso alla presentazione di una **garanzia** di durata pari a **tre anni** a decorrere dalla **data** di **esecuzione** del **rimborso**, o, se inferiore, di durata pari al periodo che intercorre tra la data di erogazione e il termine di decadenza dell'accertamento (C.M. 30.12.2014, n. 32/E). La garanzia, che deve comprendere l'**imposta** rimborsata, gli **interessi** (calcolati dal 90° giorno successivo alla richiesta di rimborso e fino al 120° giorno successivo alla data della garanzia), consiste in un **deposito cauzionale** di titoli di Stato o garantiti dallo Stato, oppure in una **fideiussione** bancaria (intestata al competente Ufficio dell'Agenzia delle Entrate), o di un'**impresa commerciale** che sia giudicata solvibile dallo Stato, o in una **polizza fideiussoria** di compagnia assicurativa, operante in Italia e autorizzata all'esercizio del ramo cauzioni (C.M. 12.3.1998, n. 84; C.M. 10.6.1998, n. 146). Per le P.M.I. consorziate la garanzia può essere rilasciata dai **consorzi** o **cooperative** di **garanzia collettiva fidi** (D.M. 22.9.1999, n. 366). La C.M. 5.4.2000, n. 66 ha precisato che anche gli **intermediari finanziari** e le **società finanziarie** iscritti nell'elenco speciale tenuto dalla Banca d'Italia possono rilasciare garanzie per i rimborsi e crediti di gruppo compensati; analogamente le imprese di intermediazione finanziaria comunitarie possono prestare garanzia solo se hanno una stabile organizzazione o un rappresentate fiscale in Italia e dimostrano che la casa madre possiede i **requisiti** corrispondenti ai controlli in Italia. Il Provv. Ag. Entrate 10.6.2004, entrato in vigore il **16.6.2004**, ha approvato lo **schema** di **fideiussione** o **polizza fideiussoria**, per il rimborso dell'eccedenza dell'Iva e per i crediti vantati dall'Amministrazione finanziaria relativamente ad annualità precedenti, accertati o comunque richiesti durante il periodo di efficacia della garanzia stessa, nonché le relative condizioni generali. Tale modello poteva essere utilizzato sino al 31.12.2015, mentre **dal 27.6.2015** (giorno successivo alla pubblicazione sul sito internet dell'Agenzia delle Entrate), per effetto del Provv. Ag. Entrate 26.6.2015, n. 87349/2015, è utilizzabile il **nuovo modello di fideiussione** bancaria o assicurativa per il rimborso dei crediti Iva superiori a € 15.000, che per i quali è necessaria la presentazione della garanzia. Il provvedimento citato ha altresì approvato il modello per la costituzione di deposito vincolato in titoli di Stato o garantiti dallo Stato per il rimborso dell'Iva.
Come precisato dalla C.M. 6.5.2011, n. 17/E, in caso di rimborso richiesto con **procedura ordinaria**, la **garanzia**, pur essendo un documento che deve essere acquisito nell'iter di esecuzione del rimborso, **non** è richiesta ai fini del controllo della **regolarità formale** dell'istanza presentata, essendo solo propedeutica alla **liquidazione** del rimborso. In ipotesi di **procedura semplificata**, invece, ove la garanzia **non** sia prestata entro 40 giorni dalla richiesta, il rimborso **non** può es-

nunziospano63 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

sere **erogato** (art. 20, co. 3 e 4, D.M. 28.12.1993, n. 567). Tuttavia, il contribuente in grado di prestare (anche tardivamente) la garanzia, potrà sollecitare, con un'**ulteriore istanza**, diretta all'agente della riscossione, la liquidazione del rimborso, cui sarà attribuito un **nuovo ordine cronologico**.
La C.M. 22.7.2016, n. 33/E ha fornito ulteriori precisazioni in ordine alla prestazione di garanzia.

Prestazione di garanzia in presenza di avvisi di accertamento e rettifica: ai fini dell'erogazione del rimborso Iva gli effetti pregiudizievoli dell'avvenuta notifica dell'avviso di accertamento possono essere rimossi grazie all'avvenuto integrale soddisfacimento della pretesa erariale nei termini di legge da parte del soggetto passivo, che non abbia reso necessaria alcuna ulteriore attività di riscossione. Deve intendersi superata l'indicazione fornita nella C.M. 32/E/2014, secondo cui la sola circostanza dell'avvenuta notificazione dell'atto nei due anni precedenti la richiesta di rimborso costituisse causa ostativa alla possibilità di ottenere il rimborso senza prestazione di garanzia a prescindere dal fatto che il contribuente avesse o meno definito la pretesa erariale.

Garanzia nel caso di attività di impresa esercitata da meno di due anni (escluse le Start-up): l'art. 38-bis, D.P.R. 633/1972 impone l'obbligo di presentazione della garanzia nel caso di richiesta di rimborsi Iva di importo superiore a € 15.000 richiesti da soggetti in attività di impresa da meno di due anni. Nella C.M. 19.2.2015, n. 6/E viene precisato che *«per esercizio dell'attività di impresa si intende l'effettivo svolgimento dell'attività stessa, che ha inizio con la prima operazione effettuata e non con la sola apertura della partita Iva»*. Nella R.M. 9.6.2009, n. 147/E, l'Agenzia delle Entrate chiarisce che *«in virtù del principio della neutralità dell'Iva, anche le spese di investimento, effettuate ai fini dell'esercizio dell'impresa, devono essere ricondotte all'attività economica esercitata. La mancanza di ricavi nei primi anni di attività non può essere configurata di per sé, come un impedimento alla detrazione dell'Iva quando gli acquisti sono relativi a beni e servizi impiegati nell'attività di impresa e in funzione di operazioni imponibili»*. Ne consegue che, ai fini della determinazione del periodo di due anni a cui fa riferimento la norma è necessario verificare *«l'effettiva esistenza dell'organizzazione aziendale e l'effettivo esercizio d'impresa»*, circostanze che possono desumersi anche dagli investimenti realizzati, dai lavori eseguiti, ecc.

Rimborso Iva in caso di liquidazione ordinaria senza prestazione di garanzia: possono essere chiesti a rimborso i crediti Iva maturati nel periodo di liquidazione ordinaria senza prestazione di garanzia, purché il contribuente dichiari che:
- il patrimonio netto non è diminuito di oltre il 40% rispetto all'ultimo periodo d'imposta, né, nello stesso periodo, la consistenza si è ridotta di oltre il 40% in conseguenza di cessioni non effettuate nell'ambito della normale attività di gestione dell'attività esercitata;
- non sono state cedute azioni o quote della società di ammontare superiore al 50%, se questa è quotata nei mercati regolamentati;
- sono stati eseguiti i versamenti contributivi e previdenziali.

LIQUIDAZIONE IVA di GRUPPO – GARANZIA: la R.M. 28.12.2004, n. 165/E precisa che il **limite** per l'**esonero** dalla prestazione della **garanzia** per il rimborso Iva di cui all'art. 38-bis, co. 8, D.P.R. 633/1972 (ammontare del rimborso non superiore al 10% della media dei versamenti affluiti nel conto fiscale nel corso del biennio precedente) opera anche nel caso di **compensazione infragruppo** dei crediti Iva (vedi anche C.M. 4.3.1999, n. 54). Secondo la R.M. 21.4.2011, n. 49/E, in caso di liquidazione Iva di gruppo la **fideiussione bancaria** prestata da una società **controllata** che abbia **trasferito** nel gruppo il **proprio credito Iva** può essere sostituita dalla garanzia prestata **direttamente** dalla **società controllante** (se il gruppo ha un patrimonio superiore a € 258.228.449,54) anche se stabilita in un altro Paese Ue e provvista in Italia di un rappresentante fiscale. Per l'utilizzo delle **eccedenze** di credito Iva **ante liquidazione di gruppo**, vedi la R.M. 11.5.2011, n. 56/E.
La C.M. 22.7.2016, n. 33/E ricorda che l'art. 13, co. 6, D.Lgs. 471/1997 prevede che laddove la garanzia sia prestata oltre il termine di 90 giorni dalla scadenza del termine della presentazione della dichiarazione annuale, si rende applicabile la sanzione per omesso versamento sull'ammontare delle eccedenze di credito Iva risultanti dalla dichiarazione annuale della società controllante o delle controllate, *«compensate in tutto o in parte con somme che avrebbero dovuto essere versate dalle altre società controllate o dall'ente o società controllante»*. La prestazione della garanzia entro il termine per la presentazione della dichiarazione annuale Iva rappresenta un elemento costitutivo al fine del perfezionamento delle compensazioni Iva infragruppo.
Nel documento di prassi citato (C.M. 22.7.2016, n. 33/E) si ricorda inoltre come la stessa prestazione della garanzia sia necessaria solo laddove l'ammontare dell'eccedenza sia superiore al 10% dei complessivi versamenti eseguiti nei due anni precedenti la data della richiesta di rimborso. Pertanto nel caso in cui si renda applicabile l'eventuale sanzione per omesso versamento, questa deve essere determinata *«con riferimento all'ammontare dell'eccedenza rispetto alla quale il soggetto passivo è tenuto a prestare la garanzia, senza che, a tal fine, assuma rilievo l'ammontare oggetto di eventuale franchigia»*. Secondo l'Agenzia delle Entrate, infatti, sulla parte di eccedenza del credito per la quale non è necessaria la prestazione della garanzia, *«la compensazione si perfeziona senza la prestazione della stessa»*.

RIMBORSO IVA – RISPOSTE a QUESITI – C.M. 27.10.2015, n. 35/E: l'Agenzia delle Entrate ha fornito una serie di delucidazioni in ordine a questioni sorte con riferimento alle richieste di rimborso Iva ex art. 38-bis, D.P.R. 633/1972, così come novellato dall'art. 13, co.1, D.Lgs. 21.11.2014, n.175. Si riportano qui di seguito i chiarimenti più significativi, rinviando al documento di prassi per ulteriori approfondimenti.
- **Variazione delle modalità di utilizzo del credito**: è consentita la presentazione della dichiarazione integrativa (entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo) nelle ipotesi di: 1) apposizione del visto di conformità senza modifica di utilizzo del credito; 2) revoca, totale o parziale, dell'importo richiesto a rimborso; 3) incremento dell'importo richiesto a rimborso e contestuale riduzione del credito destinato alla compensazione.
- **Modello TR anni antecedenti il 2015**: vedi a pag. 233 [MODELLI TR PRESENTATI per ANNI d'IMPOSTA ANTECEDENTI il 2015].

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

- **Dichiarazione sostitutiva – omessa presentazione**: nel caso di omissione della presentazione della dichiarazione sostitutiva, questa può essere presentata successivamente «solo qualora venga presentata una dichiarazione correttiva/integrativa».
- **Dichiarazione sostitutiva – cessioni di azioni/quote infragruppo**: l'art. 38-bis, co.3, D.P.R. 633/1972 richiede, fra i requisiti per l'erogazione dei rimborsi senza garanzia, che non siano state cedute nell'anno precedente la richiesta, azioni o quote per un ammontare superiore al 50% del capitale sociale delle società non quotate in mercati regolamentati che hanno effettuato la richiesta. A tal fine è irrilevante il fatto che il soggetto ceda le azioni/quote nell'ambito dello stesso gruppo.
- **Dichiarazione sostitutiva in caso di presentazione della richiesta di rimborso da parte del rappresentante fiscale**: se il soggetto titolare del credito è residente Ue, la dichiarazione sostitutiva va presentata dal rappresentante fiscale. Nelle altre circostanze la solidità patrimoniale può essere attestata attraverso la procedura di cui all'art. 3, D.P.R. 445/2000 (attestazione di competente autorità dello Stato estero), dal momento che in tal modo possono essere comunque garantite forme di controllo analoghe a quelle che potrebbero essere esercitate sulle dichiarazioni rese in Italia da soggetti ivi residenti.
- **Liquidazione Iva di gruppo**: per esplicito rinvio contenuto nell'art. 6, co.3, D.M. 13.12.1979, n. 11065, le disposizioni di cui all'art. 38-bis, D.P.R. 633/1972 si applicano anche nell'ambito della liquidazione Iva di gruppo. Pertanto, come riportato nella C.M. 35/E/2015, «tutti gli adempimenti previsti dall'art. 38-bis per l'ottenimento dei rimborsi IVA, compresa la prestazione delle garanzie se dovuta, si applicano anche alle compensazioni nell'ambito dell'Iva di gruppo, nelle medesime forme». Il documento di prassi precisa altresì che «ai fini della determinazione dell'importo oggetto della garanzia o della assunzione diretta dell'obbligazione, di cui all'art. 38-bis, si applica la franchigia di cui all'art. 21 del decreto del Ministero delle Finanze 28 dicembre 1993, n. 567, anche alle eccedenze di credito compensate nell'ambito della liquidazione Iva di gruppo, nei medesimi limiti previsti per i rimborsi in procedura semplificata, ovvero fino all'importo massimo annuale di cui all'articolo 34, comma 1, della legge n. 388 del 2000, attualmente determinato in 700.000,00 euro».

CONSORZI GARANZIA dei FIDI: la L. 244/2007 ha previsto che i rimborsi Iva possono essere **garantiti** anche dai Consorzi di garanzia collettiva dei fidi iscritti negli elenchi previsti dagli articoli 106 e 107 del Testo Unico leggi in materia bancaria.

RIMBORSO IVA in CASO di INDIZI di FRODE: la Corte di Giustizia Ue del 18.12.1997 ha precisato che **non è illegittimo** il comportamento di uno Stato membro che deliberi di **non erogare** il rimborso Iva non risultante dalla dichiarazione annuale qualora esistano indizi di frode.

GRUPPI di SOCIETÀ – PRESTAZIONE delle GARANZIE: l'Agenzia delle Entrate ha fornito numerosi chiarimenti in ordine alle garanzie prestate nell'ambito dei gruppi di società. Di seguito si indicano alcuni dei principali chiarimenti:

- la C.M. 22.6.1998, n. 164 ha chiarito che se la capogruppo del bilancio consolidato **coincide** con la **controllante** del **gruppo Iva**, la società capogruppo **presenta** le garanzie per le società controllate **ma è esonerata** dalla presentazione delle stesse per la propria eccedenza;
- a R.M. 25.2.2009, n. 51/E ha precisato che la società capogruppo può **garantire direttamente**, assumendosi l'**impegno** a **restituire** per conto delle società controllate i **crediti compensati** nella procedura Iva di gruppo, mediante **apposita comunicazione**, e rispondere **direttamente** senza prestare formale garanzia per i propri crediti trasferiti e compensati nella liquidazione Iva di gruppo e per le eccedenze di gruppo maturate in un anno e compensate direttamente negli anni successivi.
- nella C.M. 30.12.2014, n. 32/E si richiama preliminarmente il contenuto dell'art. 38-bis, co. 5, D.P.R. 633/1972, secondo cui per i gruppi di società con patrimonio risultante dal bilancio consolidato superiore a € 250.000.000, la garanzia può essere prestata attraverso l'assunzione diretta dell'obbligazione di integrale restituzione della somma da rimborsare all'Amministrazione finanziaria da parte della società capogruppo o controllante (secondo la definizione dell'art. 2359 c.c.), anche nell'ipotesi di cessione della società controllata o collegata; nel documento di prassi vengono poi ribaditi i chiarimenti della R.M. 21.4.2011, n. 41/E, secondo cui anche una capogruppo europea, nella sua qualità di sub-holding, può prestare la garanzia mediante assunzione dell'obbligazione, se la situazione patrimoniale della società che presta la garanzia assicura i requisiti di affidabilità e solidità richiesti per garantire direttamente i crediti delle controllate; infine viene richiamato quanto evidenziato nella citata C.M. 22.6.1998, n. 164 relativamente al fatto che le società ricomprese in più di un bilancio consolidato, con patrimonio netto superiore al limite, possono «ottenere la garanzia da parte di ciascuna delle capogruppo»;
- nella C.M. 27.10.2015, n. 35/E viene precisato che gli adempimenti previsti dall'art. 38-bis, D.P.R. 633/1972, ivi compresa la prestazione di garanzie, quando dovute, si applicano anche alle eccedenze derivanti dalla liquidazione Iva di gruppo. In particolare al fine di determinare l'importo oggetto della garanzia o l'assunzione diretta dell'obbligazione, la franchigia del 10% dei versamenti eseguiti nei due anni precedenti il rimborso (di cui all'art. 21, D.M. 28.12.1993, n. 567) si applica anche elle eccedenze compensate nell'ambito della liquidazione Iva di gruppo o fino all'importo massimo annuale di € 700.000.

LIQUIDAZIONE IVA di GRUPPO e SOCIETÀ di COMODO: la R.M. 30.1.2008, n. 26/E ha precisato in merito alla trasferibilità, nell'ambito della liquidazione Iva di gruppo, di un **credito Iva** alla **società controllante** da parte di una società controllata che, alla fine del periodo d'imposta, risulti non operativa (art. 30, L. 23.12.1994, n. 724) che l'utilizzo dell'eccedenza del credito Iva risultante dalla dichiarazione annuale **non** può essere chiesto a **rimborso**, utilizzato in compensazione o ceduto e non può essere riportato a scomputo dell'Iva a debito relativa ai periodi d'imposta successivi se per 3 periodi d'imposta consecutivi la società non effettui operazioni rilevanti ai fini Iva per un importo almeno pari a quello che risulta applicando le percentuali di cui al co. 1 dell'art. 30 della L. 724/1994.
La necessità di armonizzare la disciplina dell'Iva di gruppo con quella delle società non operative fa ritenere che tali limiti trovino applicazione anche con riferimento all'eccedenza di credito Iva generata dalla società non operativa e tra-

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

sferita alle altre società del gruppo. Pertanto, tale eccedenza **non** può essere utilizzata in **compensazione** dell'imposta dovuta dalle altre società del gruppo né può essere chiesta a rimborso da parte della società controllante. Quest'ultima non potrà tener conto, nella liquidazione Iva annuale, dell'eccedenza detraibile trasferita e, in caso di parziale utilizzo, è tenuta a versare gli interessi sull'importo utilizzato.

RICHIESTE di RIMBORSO per ANNUALITÀ non più ACCERTABILI: vanno liquidate **senza** la presentazione delle **garanzie** previste. Tuttavia l'Ufficio può notificare provvedimento di **diniego** in caso di situazioni **penalmente rilevanti** (C.M. 11.8.1993, n. 19).

RICHIESTA di RIMBORSO e SANATORIA: le dichiarazioni **omesse regolarizzate** per effetto della **sanatoria** delle **irregolarità formali riacquistano piena validità** e consentono il **recupero dell'imposta** o **il rimborso** della medesima (R.M. 22.1.1997, n. 5).

RIMBORSI INFRANNUALI IVA: l'esecuzione dei rimborsi Iva infrannuali di cui al co. 2 dell'art. 38-bis, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 238a] deve essere **effettuata** esclusivamente su **disposizione** dell'Amministrazione finanziaria, alla quale devono essere presentate le relative **richieste**.

LIMITE MASSIMO al RIMBORSO: il **limite** massimo dei crediti d'imposta e dei contributi compensabili utilizzando il Mod. F24 ex art. 17, D.Lgs. 241/1997, ovvero **rimborsabili**, è fissato in € **700.000**.

PRESCRIZIONE del RIMBORSO: ai rimborsi Iva si applica la **prescrizione decennale** che decorre dopo tre mesi dalla scadenza del termine di presentazione della dichiarazione annuale (C.M. 11.8.1993, n. 19). Lo stesso termine vale per gli interessi.

ESECUZIONE dei RIMBORSI: secondo le disposizioni di cui all'art. 38-bis, co. 1, D.P.R. 633/1972, i rimborsi sono eseguiti entro **tre mesi** dalla presentazione della dichiarazione annuale mediante quale è stata effettuata la richiesta.

CONTROLLI: i controlli sulle dichiarazioni devono essere effettuati **sugli elementi rilevabili** dalle stesse e dai **relativi allegati**, non escludendo ulteriori verifiche quando lo si reputi necessario in base agli elementi in possesso dell'Ufficio.

ESISTENZA: l'esistenza del soggetto che chiede il rimborso può essere verificata mediante **accesso** diretto quando il rimborso è richiesto per la **prima volta** e l'**importo** del rimborso è rilevante in relazione al settore di appartenenza. Negli altri casi l'esistenza va verificata generalmente avvalendosi delle informazioni in possesso dell'Amministrazione.

CAUSE di SOSPENSIONE e RESTITUZIONE SOMME INDEBITAMENTE RIMBORSATE: il novellato art. 38-bis, co. 8, D.P.R. 633/1972, dispone che nel caso in cui sia contestato il reato di dichiarazione fraudolenta mediante l'uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2, D.Lgs. 74/2000) o il reato di emissione di fatture o di altri documenti per operazioni inesistenti (art. 8, D.Lgs. 74/2000) nel periodo relativo al rimborso, l'esecuzione dello stesso è **sospesa** fino a concorrenza dell'ammontare dell'imposta indicata nelle fatture o in altri documenti illecitamente emessi o utilizzati, fino alla definizione del relativo procedimento penale.

L'art. 38-bis, co. 8, D.P.R. 633/1972 prevede inoltre che se successivamente al rimborso o alla compensazione viene notificato un **avviso di rettifica** o **accertamento**, il contribuente è tenuto a versare all'Ufficio, entro **60** giorni, le somme che risultano indebitamente rimborsate o compensate, oltre agli interessi, computati in misura pari al **2%** annuo dalla data di rimborso o compensazione, salvo che non presti garanzia sino al momento in cui l'accertamento non è divenuto definitivo.

La C.M. 22.7.2016, n. 33/E ha ricordato come, per effetto delle disposizioni contenute nell'art. 16, co. 1, lett. h, D.Lgs. 158/2015, che hanno modificato l'art. 23, D.Lgs. 472/1997, è stato ampliato il campo di applicabilità della sospensione e compensazione dei rimborsi. In particolare il novellato art. 23, D.Lgs. 472/1997 prevede che il pagamento del credito a rimborso possa essere sospeso nel caso di **notifica di atto di contestazione** o di irrogazione della sanzione o del provvedimento mediante il quale vengono accertati maggiori tributi, ancorché non definitivi. Viene quindi disposta la sospensione temporanea e, in caso di provvedimento definitivo, la compensazione con il credito chiesto a rimborso non solo con gli importi dovuti a titolo di sanzioni, *«ma con tutti gli importi dovuti in base all'atto (imposta e interessi)»*.

Per quanto concerne le **comunicazioni di irregolarità** ex art. 36-bis, co. 3, D.P.R. 600/1973 e art. 54-bis, D.P.R. 633/1972, nella C.M. 22.7.2016, n. 33/E l'Agenzia delle Entrate segnala come, pur non trattandosi di pretese impositive definitive, esse rappresentino comunque *«un fase intermedia del procedimento amministrativo»*. Pertanto, nell'ipotesi in cui non siano ancora decorsi i 30 giorni dal ricevimento della comunicazione o nel caso in cui il contribuente, con riferimento alla comunicazione di irregolarità, abbia intrapreso un piano di rateazione che viene regolarmente onorato, l'ufficio procede con l'esecuzione del rimborso in assenza di cause ostative. Se, al contrario, sono scaduti i 30 giorni dal ricevimento della comunicazione o il contribuente è decaduto dalla rateazione, l'ufficio procede alla sospensione totale o parziale del rimborso Iva.

Con riferimento all'**accertamento con adesione** e all'**acquiescenza**, alla **conciliazione giudiziale** e al **reclamo/mediazione**, le rate non ancora pagate non devono essere considerate carichi pendenti ai fini della sospensione dei rimborsi Iva. Considerato infatti che l'art. 23, D.L. 98/2011, grazie alla soppressione dell'obbligo di presentazione della garanzia, ha inteso agevolare i contribuenti che hanno optato per il versamento rateale, non potendo provvedere al pagamento in un'unica soluzione, la C.M. 22.7.2016, n. 33/E sottolinea come *«se le rate pagate fossero riconosciute come carico pendente e se, solo per questo, venisse sospeso l'eventuale rimborso IVA richiesto dal contribuente, l'agevolazione nel risparmio dei costi relativi alla presentazione della garanzia risulterebbe vanificata»*. Per lo stesso motivo le rate non ancora pagate relative agli **avvisi di liquidazione delle dichiarazioni di successione** e quelle relative alle **cartelle di pagamento** non sono considerate carichi pendenti e non comportano la sospensione totale o parziale del rimborso, salvo che l'inadempimento del contribuente determini la decadenza della rateazione.

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

Nella C.M. 22.7.2016, n. 33/E si precisa altresì che il ***«lieve inadempimento»*** non determina la decadenza ma comporta in ogni caso l'iscrizione a ruolo della frazione non pagata. Ne consegue che, ai fini della sospensione del rimborso, è considerato un carico pendente l'importo relativo a tale iscrizione a ruolo.

VERIFICHE in CORSO: vedi G.P.F. 1/2016 pag. 269.

CLASSIFICAZIONE delle RICHIESTE di RIMBORSO: vedi G.P.F. 1/2016 pag. 269.

GRADUATORIA dei RIMBORSI IVA (D.L. 547/1994, conv. con L. 644/1994[CFF ❶ 1417]): l'**eventuale eccedenza** rispetto al **limite** massimo di rimborso viene restituita dal competente Ufficio dell'Agenzia delle Entrate, il quale deve pubblicare la **graduatoria** degli aventi diritto in base alla **data** di **presentazione** della domanda (le dichiarazioni spedite per posta si considerano **presentate** l'**ultimo giorno** del mese **successivo** a quello di invio).
La graduatoria, che può essere **consultata** dagli interessati o da loro delegati, deve contenere: **nominativo** del contribuente, **data** delle domande, **importo** del **rimborso** risultante dalla dichiarazione annuale o dall'istanza ed eventuale richiesta di **ulteriore documentazione**, di cui dovranno essere indicate anche la data di invio e quella di avvenuto ricevimento.
Per la stessa pratica di rimborso gli Uffici **non** possono effettuare più di una richiesta dettagliata di ulteriore documentazione.
Gli Uffici effettuano i rimborsi secondo l'ordine della graduatoria: in caso di richiesta di ulteriore documentazione il rimborso è sospeso fino al **quinto giorno** successivo al ricevimento di questa.

CREDITO IVA in VIA PRIORITARIA: vedi a pag. 234 [CONTRIBUENTI AMMESSI al RIMBORSO IVA in VIA PRIORITARIA].

RIFIUTO del RIMBORSO IVA – RECUPERO: il D.P.R. 443/1997 [CFF ❶ 1606] prevede dal **7.1.1998** (vedi anche C.M. 28.5.1998, n. 134):
- **credito non ammesso a rimborso per mancanza dei requisiti**: il contribuente a cui viene **notificato** un **provvedimento** di **rifiuto** del **rimborso** per **assenza** dei **requisiti**, con contestuale indicazione del credito spettante, può portare il credito stesso in **detrazione** nella **prima liquidazione periodica** successiva alla notifica stessa o nella **dichiarazione annuale**, previa **annotazione** del credito nel **registro degli acquisti**;
- **credito non ammesso a rimborso per mancato inserimento in dichiarazione**: si applica la **procedura** indicata al punto precedente; il contribuente può quindi, ex art. 1, co. 2, D.P.R. 443/1997, computare in detrazione il credito nella prima liquidazione periodica successiva alla notifica del diniego o nella dichiarazione annuale;
- **ricorso del contribuente**: se il contribuente propone ricorso **contro** il mancato **riconoscimento** del **rimborso** per assenza dei requisiti necessari, gli **effetti** del **provvedimento** impugnato sono **sospesi** fino alla **definizione** della controversia. Dal momento in cui la **sentenza** relativa diviene **definitiva** risultano applicabili le regoledi seguito indicate; il credito pertanto può essere portato in **detrazione** nella prima liquidazione successiva o in sede di dichiarazione;
- **termini per il recupero**: la **mancata detrazione** del credito non rimborsato **entro l'anno** in cui viene notificato il provvedimento di diniego produce la **definitiva perdita** del **rimborso** richiesto o del credito precedente non ripreso;
- **inapplicabilità degli interessi**: al credito **riconosciuto** ma **non** ammesso a **rimborso** per mancanza dei requisiti necessari che viene portato a detrazione **non** sono applicabili gli **interessi**.

INAPPLICABILITÀ del FERMO AMMINISTRATIVO: il fermo amministrativo è uno strumento cautelare che permette la **sospensione** del **pagamento** da parte dello Stato di debiti liquidi ed esigibili al fine di far salva l'eventuale compensazione di tali debiti con crediti che la Pubblica Amministrazione nella sua unità vanti nei confronti del medesimo soggetto.
La Corte di Cassazione con la sentenza 26.4.2004, n. 7952/04 ha confermato la **non applicazione** del fermo amministrativo ai **rimborsi Iva**.

ERRORE MATERIALE: nel caso di **errore** materiale del **contribuente** nel determinare la somma a rimborso è ammessa l'azione di **ripetizione** dell'indebito, soggetta a prescrizione decennale (R.M. 5.7.1989, n. 355961). La **mancata sottoscrizione** della dichiarazione a rimborso comporta la **perdita irreversibile** del credito (C.M. 13.8.1996, n. 199).
Tuttavia la **regolarizzazione** dell'omessa sottoscrizione consente la riammissione del credito (R.M. 22.1.1997, n. 5).
Inoltre, viene mantenuta l'**originaria** posizione **cronologica** acquisita all'atto della presentazione della dichiarazione (C.M. 2.10.1995, n. 255).

COMUNICAZIONE delle COORDINATE BANCARIE: sul sito Internet dell'Agenzia delle Entrate è disponibile il **modello** di comunicazione delle coordinate del proprio **conto bancario** o postale sul quale è possibile ricevere l'**accredito** dei **rimborsi fiscali**.

CESSIONE del CREDITO

CESSIONE del CREDITO IVA: è possibile effettuare la **cessione** del credito Iva richiesto a **rimborso**, mediante **atto pubblico** o scrittura privata **autenticata** che deve essere obbligatoriamente notificata tramite ufficiale giudiziario sia all'Agenzia delle Entrate che al Concessionario della riscossione (C.M. 12.3.1998, n. 84). **Non** sono, invece, **cedibili** il credito che sia **riportato** all'**anno successivo** ed i **rimborsi infrannuali**. Il soggetto che **acquista** il credito rimane **responsabile** con il cedente della sua restituzione nel caso in cui esso non fosse dovuto.

ACCERTAMENTO e CONTROLLI: l'**accertamento**, i **controlli** e le **eventuali** sanzioni che dovessero derivare continuano ad essere effettuati esclusivamente nei confronti del cedente, salva l'ipotesi dell'inesistenza del credito.

COMUNICAZIONE al CEDENTE: per evitare frodi l'Ufficio, **prima** di emettere l'**ordinativo** di **pagamento**, **deve** informare il

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

cedente (C.M. 8.7.1997, n. 192).

INDEBITO PAGAMENTO: se dal controllo si accertasse l'**indebito pagamento** delle somme rimborsate, l'Ufficio Iva potrà richiedere il pagamento delle stesse anche nei confronti del **cessionario**, salvo che questo non presti la garanzia prevista dall'art. 38-bis [CFF ❶ 238a] fino a quando l'accertamento non sia **definitivo**.

CESSIONE PARZIALE e UNITARIA del CREDITO: secondo la R.M. 6.9.2006, n. 103/E il contribuente può **cedere parzialmente** il credito Iva chiesto a rimborso nella **dichiarazione annuale**, ai sensi dell'art. 38-bis, D.P.R. 26.10.1972, n. 633, per un ammontare pari alla quota di credito, o una parte di essa, da liquidarsi da parte dell'Ufficio locale dell'Agenzia dell'Entrate, eccedente il **limite massimo** di € 700.000,00 (fino a tale importo il rimborso è erogato dal Concessionario della riscossione).

Tale eccedenza di credito Iva **non** può, tuttavia, essere oggetto di **più cessioni**, essendo ammessa esclusivamente la cessione unitaria. La cessione del credito, anche parziale, deve essere formalizzata con **atto pubblico** o con **scrittura privata autenticata** dal notaio, evidenziando gli importi dei crediti ceduti e specificando le parti contrattuali, e deve essere notificata a cura del creditore/cedente all'Ufficio locale dell'Agenzia delle Entrate.

nunziospano63 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

ABOLIZIONE COMUNICAZIONE ANNUALE: la L. 23.12.2014, n.190, aveva previsto che a decorrere dal periodo d'imposta 2015 non corresse più l'obbligo di presentare la Comunicazione annuale dati Iva.
L'art. 10, D.L. 31.12.2014, n. 192 (convertito dalla L. 27.2.2015 n. 11), ha modificato l'art. 1, co. 641, L. 23.12.2014, n. 190, mutando gli adempimenti dichiarativi in materia di Iva. Ne consegue che l'abrogazione della Comunicazione annuale dati Iva viene prorogata di un anno. Pertanto la Comunicazione annuale dati Iva resterà in vigore ancora con riferimento all'anno 2015 e dovrà essere presentata entro il 29.2.2016. Dal 2017 non sussisterà più l'obbligo di presentazione.

COMUNICAZIONE ANNUALE IVA: per effetto dell'art. 11, co. 1, lett. b), D.P.R. 7.12.2001, n. 435 che ha modificato l'art. 1, D.P.R. 100/1998 [CFF ❶ 1655], all'obbligo di redigere e a presentare le **dichiarazioni periodiche Iva era** subentrato l'obbligo di presentazione della **comunicazione annuale dei dati Iva**. La comunicazione, che ha lo scopo di consentire agli Stati membri dell'Ue il **calcolo** delle risorse proprie da versare al bilancio comunitario, evidenzia le **risultanze complessive** delle **liquidazioni periodiche** al fine di determinare l'**Iva dovuta** o a **credito**, senza tenere conto delle operazioni di rettifica e conguaglio da effettuare in dichiarazione annuale. Il modello della comunicazione dati Iva per il 2015 è quello approvato con il Provv. Ag. Entrate 17.1.2011, mentre le Istruzioni sono quelle approvate dal Provv. 15.1.2015.

CHI DEVE PRESENTARE la COMUNICAZIONE ANNUALE IVA: sono generalmente obbligati alla presentazione della comunicazione annuale dei dati Iva i titolari di partita Iva, anche se nell'anno precedente non hanno effettuato **operazioni imponibili** ovvero non siano tenuti ad effettuare le liquidazioni periodiche, salvo i casi di esonero indicati al paragrafo che segue.

SOGGETTI ESONERATI: sono **esonerati dall'obbligo** di presentazione della comunicazione annuale dei dati Iva:

- le **persone fisiche** che hanno realizzato nel periodo di riferimento un volume d'affari **non superiore a** € **25.000,00**, anche se tenuti alle dichiarazioni annuali;
- i **contribuenti** che per l'anno d'imposta hanno registrato solo **operazioni esenti** di cui all'art. 10, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 210], nonché quelli che si sono avvalsi della dispensa dagli obblighi di fatturazione e di registrazione ai sensi dell'art. 36-bis, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 236a], anche nel caso in cui siano tenuti a presentare la dichiarazione annuale Iva per poter effettuare la **rettifica della detrazione** ai sensi dell'art. 19-bis2, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 219B]. L'esonero **non** si applica qualora i contribuenti abbiano registrato operazioni intracomunitarie ovvero abbiano acquistato oro e argento puro con il metodo del reverse-charge;
- i **produttori agricoli** esonerati dagli adempimenti ai sensi dell'art. 34, co. 6, primo e secondo periodo, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 234], cioè i produttori agricoli che nell'anno solare precedente hanno realizzato un volume d'affari non superiore a € 7.000,00, sempreché sussistano le altre condizioni indicate dalla normativa;
- gli **esercenti attività di giochi e intrattenimenti** ed altre attività indicate nella tariffa allegata al D.P.R. 640/1972 [CFF ❶ 4352] esonerati dagli adempimenti Iva, salva l'opzione per il regime ordinario;
- i **contribuenti minimi** di cui all'art. 1, co. da 96 a 117, L. 244/2007 e i contribuenti che si avvalgono del **regime forfetario** per le persone fisiche esercenti attività d'impresa, arti e professioni previsto dall'art. 1, co. da 54 a 89, L. 23.12.2014, n. 190;
- le imprese individuali che abbiano dato in affitto l'**unica azienda** e **non** esercitino altra attività rilevante agli effetti Iva nell'anno cui si riferisce la comunicazione;
- i **soggetti passivi d'imposta residenti** in **altri Stati dell'Unione europea** e senza stabile organizzazione in Italia, qualora abbiano effettuato **nell'anno d'imposta** solo **operazioni non imponibili**, **esenti**, **non soggette** o comunque senza obbligo di pagamento dell'imposta;
- i soggetti domiciliati o residenti fuori dell'Ue, identificati in Italia ai sensi dell'art. 74-quinquies, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 274d] per l'assolvimento degli adempimenti connessi ai servizi di **commercio elettronico** forniti ai soggetti **privati comunitari**;
- le **associazioni sportive dilettantistiche** di cui alla L. 398/1991 e all'art. 25, L. 133/1999 [CFF ❷ 5744] e successive modificazioni, comprese le associazioni senza fini di lucro e le associazioni pro-loco, che si avvalgono del regime di cui alla L. 398/1991;
- gli **organi e le amministrazioni dello Stato**, i Comuni e Consorzi tra enti locali, le associazioni e gli enti gestori di demani collettivi, le Comunità montane, le Province e le Regioni, gli enti pubblici che svolgono funzioni statali, previdenziali, assistenziali e sanitarie, comprese le A.S.L.;
- i **soggetti sottoposti** a **procedure concorsuali**.

Ai sensi dell'art. 10, D.L. 78/2009, conv. con L. 102/2009, sono **esonerati** dalla presentazione della **comunicazione dati Iva anche** i contribuenti che presentano la **dichiarazione annuale Iva autonoma** entro il mese di **febbraio** (art. 8-bis, co. 2, D.P.R. 322/1998). I contribuenti con contabilità separate di **più attività** sono tenuti a presentare **una sola comunicazione** riepilogativa per tutte le attività esercitate. Se una delle attività è esonerata dalla dichiarazione annuale, i relativi dati non vanno indicati neppure nella comunicazione annuale.
Gli enti e le società che si avvalgono della procedura di **liquidazione dell'Iva di gruppo**, presentano ciascuno un autonomo modello di comunicazione e la società controllante non è tenuta a presentare una comunicazione riepilogativa dei dati dell'intero gruppo.
I soggetti che eseguono le **liquidazioni periodiche** dell'Iva trimestralmente (sia per legge sia per opzione) devono com-

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

prendere nella comunicazione annuale anche i dati delle operazioni effettuate nell'**ultimo trimestre** al fine di evidenziare l'**Iva a debito** o a **credito** relativa all'intero periodo d'imposta.
La C.M. 25.1.2011, n. 1/E ha precisato che la possibilità di **non** ricomprendere la **dichiarazione annuale Iva** in quella **unificata** sia riconosciuta a **tutti** i **contribuenti**, a prescindere dalla presenza di un **credito** o di un **debito** Iva.
Tutti i **contribuenti**, quindi, possono presentare la dichiarazione annuale Iva entro il mese di **febbraio**, con conseguente **esonero** dall'obbligo di presentazione della **comunicazione dati Iva**.

CONTRIBUENTI con CONTABILITÀ SEPARATE: i contribuenti che hanno esercitato più attività, per obbligo di legge o per opzione, ai sensi dell'art. 36, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 236], devono presentare un unico modello riepilogativo di tutte le attività. Tuttavia, se tra dette attività ne rientra una per la quale è previsto l'**esonero** dalla presentazione della **dichiarazione annuale Iva**, i dati relativi a quest'ultima attività **non** devono essere compresi nella comunicazione annuale dei dati.

SOCIETÀ ed ENTI ADERENTI alla LIQUIDAZIONE IVA di GRUPPO: gli enti e le società che hanno applicato la **liquidazione** dell'**Iva di gruppo** di cui all'ultimo comma dell'art. 73 del D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 273] presentano ognuno un **autonomo modello**.
Di conseguenza la società controllante deve presentare la comunicazione con riferimento esclusivamente alla **propria attività**.

SOTTOSCRIZIONE della COMUNICAZIONE: la comunicazione deve essere sottoscritta dal **contribuente** o da chi ne ha la **rappresentanza legale o negoziale** o da uno degli altri soggetti dichiaranti indicati nella tabella «Codici carica».

SANZIONI: la comunicazione dati Iva **non** ha la natura di **dichiarazione** e, di conseguenza risulterebbero inapplicabili le sanzioni stabilite per le violazioni inerenti la dichiarazione, nonché le connesse disposizioni sul ravvedimento operoso; tuttavia le istruzioni al modello prevedono che l'**omissione** dell'adempimento o la comunicazione con **dati incompleti** o **inesatti** comporti l'applicazione della sanzione residuale da € 250 a € 2.000 (art. 11, D.Lgs. 471/1997 [CFF ❷ 9459]).
La R.M. 24.6.2008, n. 262/E ha precisato che l'**errata indicazione** del codice dell'attività prevalente nella comunicazione dati Iva **non** è **sanzionabile** qualora si provveda all'indicazione del codice corretto nel **quadro RE/RF/RG** del Mod. Unico o alla **dichiarazione Iva** presentata in forma autonoma ovvero nell'eventuale **dichiarazione** di **variazione dati**.

MODALITÀ e TERMINI di PRESENTAZIONE della COMUNICAZIONE: il modello di comunicazione annuale dati Iva deve essere presentato esclusivamente **in via telematica**:
› **direttamente** dal contribuente, attraverso il servizio Entratel ovvero via Internet;
› tramite gli **intermediari abilitati** indicati nell'art. 3, co. 2-bis e 3, D.P.R. 322/1998 [CFF ❷ 7045].
È **esclusa** ogni altra modalità di presentazione. Il modello va presentato **entro il mese di febbraio di ciascun anno**.
Qualora il termine di presentazione della comunicazione scada di sabato, si intende prorogato al primo giorno feriale successivo.

nunziospano63 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

COMUNICAZIONE OPERAZIONI IVA («SPESOMETRO»)

IVA – COMUNICAZIONE delle OPERAZIONI: oggetto della comunicazione sono **tutte** le operazioni effettuate tra operatori economici (cd. «business to business» – B2B), **a prescindere dall'importo**, mentre per quelle per le quali **non è previsto l'obbligo di emissione della fattura** (tipicamente denominate «business to consumer» – B2C) l'obbligo di comunicazione sussiste solo se **l'importo è almeno pari a € 3.600 Iva inclusa**. L'emissione della fattura, in sostituzione di altro documento fiscale idoneo, determina in ogni caso l'obbligo di comunicazione dell'operazione anche se di importo inferiore ad € 3.600 al lordo dell'Iva. **Non** rientrano nell'**obbligo comunicativo** le **operazioni già monitorate** dall'Amministrazione finanziaria. Fino all'anno 2011 l'obbligo di **comunicazione telematica** delle **operazioni rilevanti** ai fini Iva riguardava solo quelle di **importo non inferiore a € 3.000**.

È possibile comunicare, in relazione a ciascun cliente o fornitore, le **singole operazioni effettuate indipendentemente dall'importo delle stesse, ovvero l'ammontare complessivo delle stesse,** suddividendo imponibile ed imposta, effettuate nell'anno di riferimento.

Il **nuovo modello è polivalente,** in quanto utilizzabile sia per lo spesometro che per ulteriori comunicazioni in precedenza disgiunte ed autonome (operazioni black list, ecc.).

Le **informazioni** da **comunicare** sono solo quelle **essenziali** per l'**individuazione** dei **soggetti** e delle **operazioni**.

Sono **obbligati** alla comunicazione **tutti** i **soggetti passivi Iva** che effettuano **cessioni** di beni e **prestazioni** di servizi rilevanti ai fini **Iva**. La C.M. 30.5.2011, n. 24/E ha **esteso** l'ambito di **applicazione** della disciplina ai seguenti contribuenti Iva:

- imprese, esercenti arti e professioni in **contabilità semplificata**;
- **enti non commerciali**, limitatamente alle operazioni effettuate nell'esercizio di **attività commerciali** o agricole;
- **non residenti** con **stabile organizzazione in Italia**, non residenti operanti tramite rappresentante fiscale, ovvero identificati direttamente;
- **curatori fallimentari** e commissari liquidatori per conto della società fallita o in liquidazione coatta amministrativa;
- soggetti che si avvalgono della **dispensa** dagli **adempimenti** per le **operazioni esenti** da **Iva** ai sensi dell'art. 36-bis, D.P.R. 633/1972, nonché quelli che applicano il regime fiscale delle nuove iniziative produttive.

Il Provv. 21.6.2011 ha aggiunto il punto 2.6 al suddetto Provv. 22.12.2010, specificando che le **Amministrazioni pubbliche non** rientrano tra i **soggetti obbligati** all'adempimento. In particolare, è specificato che sono **esclusi** dall'obbligo di comunicazione lo **Stato**, le **Regioni**, le **Province**, i **Comuni** e gli altri **organismi** di **diritto pubblico**.

Il Provv. Agenzia Entrate 31.3.2015 modifica i Provv. 2.8.2013 e 5.11.2013 in materia di definizione delle modalità tecniche e dei termini relativi alla comunicazione all'Anagrafe tributaria delle operazioni rilevanti ai fini Iva (spesometro). Specificamente, per il 2014, le Amministrazioni pubbliche, di cui all'art. 1, co. 2, L. 31.12.2009, n. 196, e le Amministrazioni autonome sono escluse dalla comunicazione delle operazioni rilevanti ai fini Iva di cui al citato Provv. 2.8.2013. Sempre per il 2014, i soggetti di cui agli artt. 22 e 74-ter, D.P.R. 633/1972 sono esclusi dalla comunicazione delle operazioni attive di importo unitario inferiore a euro 3.000, al netto dell'Iva.

Il Provv. Agenzia Entrate 6.4.2016, Prot. 2016/49798 modifica i Provv. Agenzia Entrate 31.3.2015 e 2.8.2013 in materia di definizione delle modalità tecniche e dei termini relativi alla comunicazione all'Anagrafe tributaria delle operazioni rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.

In particolare con il provvedimento viene disposta:

- l'esclusione dall'obbligo della comunicazione per l'anno 2015 per le **amministrazioni pubbliche** nonché per le amministrazioni autonome;
- l'esclusione, per l'anno 2015, dall'obbligo della comunicazione delle operazioni attive di importo unitario inferiore a € 3.000, al netto dell'Iva per i soggetti che esercitano attività di **commercio al minuto** (art. 22, D.P.R. 633/1972);
- l'esclusione, per l'anno 2015, dalla comunicazione delle operazioni attive di importo unitario inferiore a € 3.600, per le **agenzie di viaggio e turismo** (soggetti di cui all'art. 74-ter, D.P.R. 633/1972).

SPESOMETRO – DATI da INDICARE: Nella comunicazione vanno riportati:

- l'**anno** di riferimento;
- la **partita Iva** o, in mancanza, il **codice fiscale** del cedente o prestatore, acquirente o committente;
- per i **soggetti non residenti**, privi di codice fiscale:
  - se si tratta di **persone fisiche**: cognome e nome, luogo e data di nascita, sesso e domicilio fiscale;
  - se si tratta di **società, associazioni o altre organizzazioni senza personalità giuridica**: la denominazione, ragione sociale o ditta, domicilio fiscale, se soggetti diversi dalle persone fisiche. Inoltre per le società, associazioni, e altre organizzazioni vanno indicati gli elementi sopra indicati con riferimento alle persone fisiche per almeno uno dei soggetti che ne hanno la **rappresentanza**;
- i **corrispettivi** (indicati per l'ammontare **comprensivo** dell'**Iva**) dovuti dal cessionario o committente oppure al cedente o prestatore, secondo quanto previsto dalle condizioni contrattuali, nonché l'**Iva** applicata o l'indicazione che si tratta di **operazioni non imponibili** o **esenti**.

OPERAZIONI OGGETTO della COMUNICAZIONE: La comunicazione deve essere effettuata con riferimento alle **cessioni** di beni e alle prestazioni di servizi (sia effettuate sia ricevute) che siano:

- rilevanti ai fini Iva;
- documentate da **fattura (di qualsiasi importo)** ovvero da **scontrino** o **ricevuta fiscale (se di importo almeno pari a**

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

€ **3.600 Iva inclusa)**.

Per individuare le operazioni da includeree nella comunicazione, si deve considerare il **momento** di **annotazione** dell'operazione sui registri Iva (acquisti, fatture emesse o corrispettivi), oppure, in mancanza, il **momento** in cui l'operazione e considerata **effettuata** ai sensi dell'art. 6, D.P.R. 633/1972(ad esempio la consegna o spedizione per i beni mobili, il pagamento del corrispettivo per le prestazioni di servizi, ecc.).

L'art. 7, D.L. 13.5.2011, n. 70, conv. con L. 12.7.2011, n. 106, ha invece **abolito** l'**obbligo** di **comunicazione** telematica delle **operazioni** rilevanti ai fini Iva di **importo non inferiore** a € **3.000**, effettuate con contribuenti **privati**, in caso di **pagamento** con **carte** di **credito**, di **debito** o **prepagate** (nuovo art. 21, D.L. 78/2010, conv. con modif. con L. 122/2010). Ai sensi dell'art. 27, D.L. 98/2011, conv. con L. 111/2011, le **operazioni Iva rilevanti** i cui **pagamenti** sono effettuati con **carte** di **credito**, di **debito** o **prepagate** devono essere **comunicate** all'Agenzia delle Entrate dagli **operatori finanziari** che hanno emesso tali carte (nuovo art. 7, co. 1-ter, D.L. 70/2011).

In attuazione del punto 2, Provv. Agenzia Entrate 31.1.2013, è stato pubblicato (Provv. Agenzia Entrate 18.10.2013) il tracciato record per la comunicazione da parte degli operatori finanziari ex art. 7, co. 6, D.P.R. 605/1973 delle operazioni rilevanti ai fini Iva di importo pari a o superiore a € 3.600 il cui pagamento sia effettuato mediante carte di credito, debito o prepagate.

MODALITÀ e TERMINE di TRASMISSIONE dei DATI (Provv. Ag. Entrate 2.8.2013 n. 94908): la **trasmissione** deve avvenire tramite il servizio telematico **Entratel** ovvero **Internet** (**Fisconline**), avvalendosi degli **intermediari abilitati** alla trasmissione telematica delle dichiarazioni. L'**invio telematico** deve essere effettuato:

- entro il **10 aprile** dell'**anno successivo** a quello cui si riferiscono le **operazioni** per i contribuenti con liquidazione Iva mensile;
- entro il **20 aprile** dell'**anno successivo** per tutti gli altri soggetti.

CONTRATTI a CORRISPETTIVI PERIODICI: come precisato nella C.M. 21.6.2011, n. 28/E, per i **contratti** da cui derivano **corrispettivi periodici** (ad es. appalto, somministrazione, locazione, ecc.), anche se conclusi verbalmente, il limite di € **3.600** ai fini dell'obbligo di comunicazione va **verificato complessivamente**, tenendo conto della **pluralità** di **forniture** effettuate nell'anno dall' stesso fornitore o allo stesso cliente.

CESSIONI di IMMOBILI e di AUTOVEICOLI: come precisato nella C.M. 21.6.2011, n. 28/E, sono **esenti** dall'obbligo di comunicazione le **operazioni Iva** relative a **cessioni** di **immobili** (costituendo autonomo oggetto di comunicazione all'Anagrafe tributaria), mentre devono essere **segnalate** quelle relative a **cessioni** di **autoveicoli.**

FATTURA RIEPILOGATIVA MENSILE: laddove il soggetto passivo si avvalga della facoltà, concessa dall'art. 6 del D.P.R. 695/1996, di annotare ai fini dell'Iva, in un documento riepilogativo mensile, le fatture, sia di vendita che di acquisto, di importo inferiore a 300,00 euro (D.L. 70/2011), nella comunicazione deve essere inserito esclusivamente il numero del documento, l'ammontare complessivo imponibile delle operazioni e l'ammontare complessivo dell'imposta.

SPESOMETRO – REGIME del MARGINE GLOBALE: la C.M. 19.6.2012, n. 25/E ha precisato che relativamente alle operazioni effettuate da coloro che applicano il regime del margine globale, va comunicato l'**intero corrispettivo** (senza considerare la parte imponibile, non imponibile o non soggetta) percepito **per ogni operazione**, in quanto trattasi di operazione nel complesso rilevante ai fini Iva.

CHIARIMENTI – NOTA AGENZIA ENTRATE 19.11.2013: l'Agenzia delle Entrate (Nota 19.11.2013), con le risposte ad una serie di quesiti (Faq), fornisce dei chiarimenti in merito alla comunicazione polivalente, da utilizzare per le operazioni rilevanti ai fini Iva, per le operazioni legate al turismo effettuate in contanti, per gli acquisti da operatori della Repubblica di San Marino, e per le operazioni effettuate con controparti residenti o domiciliate in Paesi black list.

- **Operazioni con Paesi black list**: le operazioni effettuate con controparti residenti o domiciliate in **Paesi black list**, da comunicare tramite il Quadro BL del modello polivalente, **non vanno riportate nel Quadro SE dello stesso modello**. In particolare, tali operazioni, se di importo fino a € 10.000 non oggetto di comunicazione ex art. 21, D.L. 175/2014 (prima il limite era di € 500), **non vanno inserite** negli altri quadri del modello polivalente.
- **Operazioni con soggetti non residenti e acquisti di servizi da non residenti**: nel Quadro BL del modello polivalente, la casella «Operazioni con soggetti non residenti» va barrata per la comunicazione delle operazioni attive effettuate nei confronti di clienti non residenti, mentre la casella «Acquisti di servizi da non residenti» va barrata per la comunicazione delle operazioni passive effettuate da fornitori non residenti.
- **Autofattura**: la casella «Autofattura» presente nel Quadro FE del modello polivalente va barrata per segnalare le operazioni per le quali è stata emessa autofattura ex art. 17, co. 2, D.P.R. 633/1972. In particolare, la casella va barrata anche nelle ipotesi di documentazione emessa dalla controparte non residente illeggibile o recante dati formalmente non utilizzabili. Gli **acquisti da agricoltori esonerati** e la regolarizzazione della fattura del fornitore possono essere riportati utilizzando il flag «Autofattura» con l'indicazione della diversa partita Iva della controparte.
- **Acquisti da non residenti e cessioni a non residenti**: nel Quadro SE del modello polivalente vanno riportati anche gli acquisti di beni ex art. 7-bis, D.P.R. 633/1972. In generale, in tale quadro devono essere indicate tutte le operazioni passive effettuate con non residenti (**Ue ed extra-Ue**), se rilevanti in Italia e se non costituiscono importazioni od operazioni da riportare negli elenchi Intrastat. Nel Quadro FN dello stesso modello vanno indicate le sole operazioni attive effettuate con soggetti non residenti (escluse le esportazioni e le operazioni da riportare negli elenchi Intrastat) e le operazioni non documentate da fattura realizzate in Italia con soggetti non residenti (Ue ed extra-Ue).
- **Operazioni prive di corrispettivo**: costituiscono oggetto di comunicazione anche le cessioni gratuite di beni oggetto dell'attività d'impresa, la cui base imponibile è calcolata in base all'art. 13, D.P.R. 633/1972, e la destinazione di beni a finalità estranee all'impresa. In particolare, le cessioni gratuite di beni oggetto di autofatturazione rientranti nell'attività propria dell'impresa da parte dell'impresa cedente vanno comunicate indicando la partita Iva del cedente. La fattura emessa per cessione gratuita con sola rivalsa dell'Iva va riportata indicando come imponibile euro 1.

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

› **Firma del modello**: in quanto il modello polivalente è un modello di comunicazione e non di dichiarazione, non è presente lo spazio destinato alla firma e non sono applicabili gli ordinari obblighi in materia di conservazione dei documenti contabili.

SPESOMETRO – SEMPLIFICAZIONE delle COMUNICAZIONI TELEMATICHE all'AGENZIA delle ENTRATE (art. 50-bis, D.L. 69/2013): **dal 1.1.2015** i soggetti titolari di partita Iva possono, a fronte di una serie di benefici in termini di minori adempimenti fiscali, comunicare giornalmente in via telematica all'Agenzia delle Entrate i dati analitici delle fatture di acquisto e cessione di beni e servizi, incluse le relative rettifiche in aumento e in diminuzione. Gli stessi soggetti trasmettono l'ammontare dei corrispettivi delle operazioni effettuate e non soggette a fatturazione, risultanti dagli appositi registri.
Sono **esclusi dalla segnalazione** i corrispettivi relativi a operazioni, non soggette a fatturazione, effettuate dallo Stato, dalle Regioni, dalle Province, dai Comuni e da altri organismi di diritto pubblico, nonché dai soggetti che applicano la dispensa dagli adempimenti per le operazioni esenti (prevista dall'art. 36-bis, D.P.R. 633/1972).
Ai soggetti che optano per l'invio in via telematica all'Agenzia delle Entrate dei dati analitici delle fatture di acquisto e cessione di beni e servizi, non si applicano una serie di disposizioni, tra cui quella relativa allo spesometro e quella relativa alla comunicazione telematica delle operazioni con operatori economici aventi sede, residenza o domicilio in Paesi black list.

CONFRONTO fra DATI dello SPESOMETRO e del MODELLO 770: in attuazione delle disposizioni previste dall'art. 1, co. 636, L. 23.12.2014, n.190, con Provv. 13.7.2015, n. 94624, l'Agenzia delle Entrate ha messo a disposizione dei soggetti passivi Iva e della Guardia di finanza una serie di informazioni rivenienti dal confronto fra i dati contenuti nello Spesometro e quelli dichiarati dai sostituti d'imposta nel modello 770, che evidenzierebbero la possibile omissione della dichiarazione di ricavi. Tali elementi forniscono al contribuente di porre rimedio a tali eventuali omissioni o errori tramite l'istituto del ravvedimento operoso. Il Provvedimento riguarda il periodo d'imposta 2011.

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

VERIFICHE – ACCERTAMENTI

(artt. 51 - 66-bis, D.P.R. 26.10.1972, n. 633 [CFF ❶ 251 – 266a])

ATTRIBUZIONE alle AGENZIE delle ENTRATE: il controllo degli adempimenti posti a carico dei contribuenti è demandato ai **competenti Uffici** delle Agenzie delle Entrate (art. 51, co. 1, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 251]).

UTILIZZO del CONTANTE e COMUNICAZIONE delle MOVIMENTAZIONI INERENTI le OPERAZIONI FINANZIARIE:

Limitazioni all'uso del contante: il limite all'**uso** del **contante** e dei **titoli al portatore** è fissato in **euro 3.000 in virtù delle modifiche apportate all'**art. 49, co.1, D.Lgs. 21.11.2007, n. 231 dall' dall'art. 1, co. 898, L. 28.12.2015, n. 208 (il precedente limite era di euro 1.000).

Accertamento – Emissione della base imponibile: grazie alle disposizioni contenute nel D.L. 6.12.2011, n. 201 conv. con modif. dalla L. 22.12.2011, n. 214, dall'1.1.2012 gli **operatori finanziari** devono **comunicare** periodicamente all'**Anagrafe tributaria** le **movimentazioni** inerenti alle operazioni finanziarie di cui all'art. 7, co. 6, D.P.R. 605/1973 (escluse quelle effettuate tramite bollettino di c/c postale di importo unitario inferiore ad euro 1.500) e ogni altra informazione ad esse relativa, compreso il loro importo, necessaria **ai fini dei controlli fiscali**.

Tali informazioni sono utilizzate dall'Agenzia delle Entrate anche per individuare i **contribuenti a maggior rischio di evasione da sottoporre a controllo**.

Attraverso una modifica dell'art. 7, D.L. 13.5.2011, n. 70, conv. con modif. dalla L. 12.7.2011, n. 106, sono poi **eliminati** i **limiti temporali** che erano stati **fissati** agli **accessi** di **qualsiasi autorità competente**, che prima potevano essere effettuati al massimo con cadenza semestrale, per un periodo che non poteva superare i 15 giorni, e, sempre durante i 6 mesi, senza possibilità di ripetizione. Viene inoltre meno la responsabilità disciplinare dei dipendenti dell'Amministrazione finanziaria che abbiano violato le regole dell'accesso.

IVA – «FRODI CAROSELLO» – FATTISPECIE ed ONERE della PROVA: secondo la Corte di Cassazione, Sez. trib., Sentenza 21.2-19.9.2012, n. 15741 ai fini dell'assegnazione dell'onere probatorio occorre distinguere le ipotesi di **fatturazione per operazioni soggettivamente inesistenti** (che si realizza laddove l'operazione commerciale sia realmente avvenuta ma fra soggetti diversi dagli intestatari delle fatture) e delle **cd. frodi carosello** (che ricorrono ove le fatture siano emesse da società «cartiere», a seguito di acquisti intracomunitari o comunque esenti, con successive rivendite in evasione d'imposta, anche tramite l'interposizione di una o più società filtro). Difatti, nelle frodi, l'acquirente è l'effettivo destinatario dell'operazione fatturata, per cui spetta comunque all'Erario provare, anche tramite presunzioni, la sussistenza della frode e la consapevolezza di questi. Per le operazioni soggettivamente inesistenti, invece, il Fisco deve accertare solo che la cessione non sia effettivamente intercorsa fra gli operatori, mentre l'onere probatorio ricade sul contribuente. In entrambi i casi l'Iva esposta in fattura non è detraibile, poiché ad essa non corrisponde né un versamento all'Erario né un'attività economica effettiva, giacché il trasferimento all'intermediario formale ha il solo scopo indebito di avvantaggiarsi della detrazione. Nel documento della Fondazione nazionale dei commercialisti e della Scuola di Polizia tributaria della Guardia di Finanza, del 15 giugno 2015, è stato altresì osservato che la posizione della Corte di Cassazione sul riparto dell'onere probatorio è dovuta alla natura non sanzionatoria del principio di cartolarità dell'IVA, di cui all'art. 21, comma 7, D.P.R. n. 633/1972. In forza di tale principio nelle operazioni inesistenti grava sul contribuente l'onere di provare la propria buona fede, mentre nelle frodi è l'Amministrazione finanziaria a dover provare la malafede del contribuente.

Recentemente la Cassazione, Sezione Tributaria, con sentenza 8.4.2016, n. 6864, ha affermato il principio secondo cui al fine di dimostrare la sussistenza di una «frode carosello», l'Amministrazione finanziaria è tenuta a provare le circostanze che giustificano la propria pretesa tributaria attraverso «elementi certi e diretti» in modo da conferire «efficacia probatoria» ai «presupposti di fatto su cui poggia la pretesa tributaria».

Merita la pena segnalare, infine, sempre in tema di «frodi carosello» la pronuncia della Cassazione, Sezione Tributaria Civile, 4.3.2016, n. 4335, nella quale i giudici di legittimità hanno affermato il principio secondo cui, nel provare la «mera «apparenza» del soggetto societario», non è sufficiente fermarsi al riscontro della regolarità formale dei contratti di compravendita e degli estratti conto bancari, ma occorre verificare l'eventuale sussistenza, come nel caso del fatto di causa, di una società «schermo» fra i soggetti effettivamente coinvolti nelle operazioni commerciali.

ACQUISTI EFFETTUATI da TURISTI EXTRA-UE – DEROGA all'UTILIZZO del CONTANTE: l'art. 3, D.L. 2.3.2012, n. 16, in vigore dal 2.3.2012 (cd. decreto semplificazioni fiscali») prevede che nei confronti delle **persone fisiche private non residenti** che acquistano **beni** o **servizi in Italia**, presso **commercianti al minuto o assimilati** o presso **agenzie di viaggio e turismo**, non opera la **norma** che limita l'uso del **contante solo ad importi inferiori a € 3.000** (art. 49, co. 1, D.Lgs. 231/2007 e succ. modif.). A tal fine il cedente/prestatore deve:

- **inviare telematicamente un'apposita comunicazione** preventiva all'Agenzia delle Entrate, secondo le modalità e i termini stabiliti dall'Agenzia stessa nel Provv. 23.3.2012, Prot. n. 4516/2012, chiedendo di poter ricevere pagamenti in contanti oltre soglia;
- **acquisire dal cliente la fotocopia del passaporto e un'apposita autocertificazione** attestante le condizioni di cittadinanza e di residenza;
- **entro il primo giorno feriale successivo** all'**operazione, versare il denaro incassato** in **un proprio conto corrente** e **consegnare** all'**operatore finanziario** la **fotocopia** del **passaporto** del **cliente** e lo **scontrino emesso**.

ISTRUZIONI dell'AGENZIA delle ENTRATE: il Provv. Agenzia Entrate 23.3.2012 ha **approvato**, **con** le relative **istruzioni**, il **modello** di **comunicazione** di **adesione** alla **disciplina** di **deroga** alla **limitazione** di **utilizzo** di **denaro contante** per **importi**

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

superiori a euro 3.000 (art. 3, co. 1, D.L. 16/2012 – cd. decreto «semplificazioni fiscali»).

DECRETO «SEMPLIFICAZIONI FISCALI»: la L. 44/2012 di conversione del D.L. 16./2012 ha modificato l'art. 3 disponendo che nei confronti delle persone fisiche private non residenti che acquistano beni o servizi in Italia, presso commercianti al minuto o assimilati o presso agenzie di viaggio e turismo il **limite** per il **trasferimento** di **contante è elevato a euro 15.000** a condizione che il **cedente/prestatore** ponga in essere gli **adempimenti previsti** nel **D.L. originario**. In aggiunta, è disposto che nella **preventiva comunicazione** (necessaria al fine di avvalersi di tale disciplina) il cedente/prestatore debba indicare il **conto corrente che intende utilizzare**.

ACCERTAMENTO IVA – RICHIESTE a OPERATORI FINANZIARI – TRASMISSIONE TELEMATICA: Il Provv. Min. Econ. e Fin. 11.10.2011 dispone che dal 27.10.2011 è **operativa** la **procedura informatica** relativa alla **trasmissione telematica** delle **richieste** agli **operatori finanziari** e delle relative risposte (art. 51, co. 2, n. 7), D.P.R. 633/1972) riguardanti **dati**, **notizie** e **documenti** relativi a **ciascun rapporto intrattenuto od operazione effettuata con** i **clienti**.
In particolare, le richieste di informazioni vanno inoltrate, utilizzando l'applicazione informatica predisposta dall'Amministrazione autonoma dei Monopoli di Stato, alla pec degli operatori finanziari obbligati alle risposte.

POTERI della GUARDIA di FINANZA: dall'**1.1.1992** i poteri di cui all'art. 51, prima esclusivi dei competenti Uffici delle Agenzie delle Entrate, sono attribuiti anche alla Guardia di Finanza (art. 63, co. 1, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 263]).

MODALITÀ di ACCESSO, ISPEZIONE e VERIFICA: le modalità di **accesso**, **ispezione e verifica** sono dettagliatamente descritte nell'art. 52, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 252] (normativa Iva).

IVA PAGATA a SEGUITO di ACCERTAMENTO – RIVALSA e DETRAZIONE: l'art. 93, D.L. 1/2012, conv. con modif. dalla L. 27/2012, ha modificato l'art. 60, co. 7, D.P.R. 633/1972, disponendo cheil contribuente può esercitare la **rivalsa** dopo avere effettivamente **pagato** l'**imposta accertata, le sanzioni e gli interessi**; è inoltre previsto che l'esercizio del diritto alla detrazione da parte del cessionario o committente sia subordinato, in deroga agli ordinari principi, all'avvenuto pagamento dell'Iva, addebitatagli in via di rivalsa, dal cedente o prestatore. La C.M. 17.12.2013, n. 35/E fornisce al riguardo alcune indicazioni interpretative ed operative in merito all'applicazione della nuova disciplina introdotta dal cd. **decreto «liberalizzazioni»**.
Efficacia temporale: si premette che tale nuova disciplina normativa si applica agli accertamenti divenuti definitivi **dopo il 24.1.2012**, data di entrata in vigore del D.L. 1/2012.
Rivalsa: l'Agenzia delle Entrate precisa che l'operatività del citato art. 60, co. 7, D.P.R. 633/1972, presuppone la **definizione dell'accertamento** ed il **pagamento dell'imposta** o della maggiore imposta, delle **sanzioni** e degli **interessi**. Specificamente, si tratta di quanto dovuto sulla base di un accertamento divenuto definitivo attraverso **istituti deflattivi del contenzioso** (accertamento con adesione, adesione ai contenuti dell'invito al contraddittorio, adesione ai Pvc, acquiescenza, conciliazione giudiziale e mediazione) o, per mancata impugnazione nei termini dell'atto di accertamento ovvero a seguito del passaggio in giudicato della sentenza. Non sono, invece, consentiti la rivalsa, né l'esercizio del diritto alla detrazione, dell'imposta o della maggiore imposta versata a seguito di atti non definitivi. Inoltre si esclude che possa esercitarsi il diritto alla rivalsa dell'Iva versata in **pendenza del giudizio** avverso l'avviso di accertamento che ne contiene la liquidazione, poiché la stessa risulta pagata all'Erario a titolo provvisorio. Difatti, solo qualora in esito al giudizio l'accertamento si consolidi, con la conseguente acquisizione a titolo definitivo, da parte dell'Erario, delle somme pagate nel corso del contenzioso, è possibile esercitare la rivalsa, nei confronti del cessionario/committente, di quanto già versato.
Detrazione dell'Iva da parte dell'esportatore abituale: al riguardo si precisa che sebbene l'art. 60, co. 7, D.P.R. 633/1972, preveda l'esercizio della detrazione da parte del cessionario o del committente a seguito della rivalsa operata in fattura dal cedente o dal prestatore, la tutela del principio di neutralità del tributo impone che la facoltà di detrarre l'Iva pagata in sede di accertamento sia riconosciuta anche nelle ipotesi in cui, in deroga alle comuni regole, sia debitore d'imposta il cessionario/committente in luogo del cedente/prestatore. Pertanto, l'esportatore abituale cui sia stato contestato lo splafonamento potrà esercitare il diritto alla detrazione, al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il medesimo ha provveduto al pagamento dell' imposta, della maggiore imposta, delle sanzioni e degli interessi.
Adempimenti: per esercitare l'evidenziato diritto alla rivalsa, il cedente/commissionario dovrà emettere una fattura (o una nota di variazione in aumento), con le indicazioni previste dall'art. 21, D.P.R. 633/1972 ovvero, dall'1.1.2013, con i dati semplificati di cui all'art. 21-bis, D.P.R. 633/1972 (richiamando altresì, se emessa/e, la/e fattura/e originaria/e), e con gli estremi identificativi dell'atto di accertamento che costituisce titolo alla rivalsa. Inoltre, il documento andrà annotato nel Registro delle fatture solo per memoria, perché l'imposta recuperata a titolo di rivalsa non dovrà partecipare alla liquidazione periodica, né essere indicata in una posta a debito nella dichiarazione annuale. Il diritto alla detrazione da parte del cessionario/committente è, invece subordinato all' avvenuto pagamento dell'Iva accertata addebitata in via di rivalsa, tramite l'annotazione del documento integrativo nel Registro degli acquisti.

ACCESSI

ACCESSO: l'accesso è l'azione che consente agli impiegati dell'Amministrazione finanziaria e ai militari della Guardia di Finanza, appositamente incaricati, di **entrare nei locali indicati dalla legge**, con le modalità stabilite dall'art. 52, D.P.R. 633/1972.
Il potere di accesso può essere esercitato anche senza e contro il consenso del contribuente, giacché è **indispensabile per lo svolgimento delle successive operazioni di controllo**.
L'accesso si concretizza, infatti, nella facoltà di penetrare e procedere, anche contro la volontà del contribuente in luo-

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

ghi destinati all'esercizio di attività commerciali, agricole, artistiche e professionali, ad **ispezioni documentali**, **verificazioni e ricerche e ad ogni altra rilevazione** ritenuta utile per l'accertamento dell'imposta e per la repressione dell'evasione e delle altre violazioni. Il potere di accesso non può venir meno in caso di opposizione da parte del contribuente, in quanto la dilazione può consentire la distruzione, l'occultamento, la regolarizzazione di scritture, libri, registri e documenti. Gli impiegati procedenti hanno l'obbligo di redigere processo verbale di ogni accesso. L'eventuale opposizione all'accesso, da parte del contribuente, sarà constatata nel relativo processo verbale.
La norma dispone che l'accesso nei locali destinati all'esercizio di arti e professioni debba essere eseguito **in presenza del titolare dello studio o di un suo delegato**.

GUARDIA di FINANZA: dipende direttamente dal Ministro dell'Economia e delle Finanze; fa parte integrante delle Forze armate dello Stato ed è **organo di polizia giudiziaria**, **tributaria e di pubblica sicurezza**.
La Guardia di Finanza procede **di propria iniziativa o su richiesta dei singoli Uffici finanziari** con le stesse facoltà loro attribuite dalle singole leggi d'imposta in virtù delle medesime norme.
In particolare, la Guardia di Finanza **coopera** con gli Uffici finanziari per l'acquisizione ed il reperimento degli elementi utili ai fini dell'accertamento dei redditi e per la repressione delle violazioni delle leggi sulle imposte dirette.

GUARDIA di FINANZA e DIRETTIVE sull'AZIONE nel 2014: cfr. GPF 1A/2015, pag. 270.

UTILIZZAZIONE ai FINI FISCALI di DATI ACQUISITI in SEDE PENALE: la Guardia di Finanza, previa autorizzazione dell'Autorità giudiziaria, che può essere concessa anche in deroga all'art. 329 c.p.c., utilizza e trasmette agli Uffici finanziari **documenti**, **dati e notizie acquisiti direttamente o riferiti ed ottenuti dalle altre Forze di polizia** nei confronti dell'imputato nell'esercizio dei poteri di polizia giudiziaria. L'autorizzazione prevista dall'art. del in forza della quale l'Autorità giudiziaria consente di trasmettere agli uffici finanziari le risultanze acquisite dalla Guardia di Finanza nell'ambito di un procedimento penale, non è posta a tutela dei soggetti coinvolti, ma della riservatezza dell'istruttoria penale. La sua tardività o la sua mancanza non implica quindi l'invalidità dell'atto impositivo (cfr. e Cass. 10.7.2012).

COORDINAMENTO dell'AZIONE degli UFFICI con la GUARDIA di FINANZA: la Guardia di Finanza e gli Uffici finanziari sono istituzionalmente investiti dei medesimi poteri di controllo e di informativa per la raccolta di dati ed elementi rilevanti per l'accertamento dei redditi dei contribuenti.
In base a quanto disposto dal quarto comma dell'art. 33, D.P.R. 600/1973, è di immediata evidenza l'esigenza di **coordinare l'attività** spettante per legge ai diversi organi di controllo, al fine di evitare interferenze fra l'azione degli Uffici e della Guardia di Finanza.
Inoltre, gli Uffici finanziari e i comandi della Guardia di Finanza, per evitare la **reiterazione di accessi** presso gli stessi contribuenti, devono darsi reciprocamente **tempestiva comunicazione** delle ispezioni e verifiche intraprese.
L'Ufficio o il Comando che riceve la comunicazione può richiedere all'Organo che sta eseguendo l'ispezione o la verifica l'esecuzione di specifici controlli o gli elementi eventualmente già acquisiti, utili ai fini dell'accertamento. Al termine delle ispezioni e delle verifiche l'Ufficio o il comando che li ha eseguiti, deve **comunicare** gli elementi acquisiti agli organi richiedenti.

AUTORIZZAZIONI NECESSARIE per l'ACCESSO: gli impiegati dell'Amministrazione finanziaria ed i militari della Guardia di Finanza designati della esecuzione della verifica – giusta la previsione del 1° comma dell'art. 52, D.P.R. 633/1972, richiamato anche nell'art. 33, D.P.R. 600/1973 – devono essere muniti di **apposita autorizzazione** che ne indica lo scopo, rilasciata dal capo dell'Ufficio o dal comandante del reparto da cui dipendono.
Per gli impiegati degli Uffici finanziari, le autorizzazioni devono essere rilasciate dal direttore dell'Agenzia delle Entrate nella cui circoscrizione ha sede il soggetto da sottoporre a verifica.
Per la Guardia di Finanza è prescritto il «**foglio di servizio**» nel quale è trascritto, per ogni luogo presso il quale è previsto l'intervento, il relativo ordine di accesso.
L'autorizzazione rilasciata dal direttore dell'Agenzia delle Entrate o il foglio di servizio rilasciato dall'ufficiale o sottufficiale comandante di reparto o altro ufficiale delegato devono essere **esibiti al contribuente o alla persona che lo rappresenta**, unitamente alle **tessere personali di riconoscimento** degli stessi verificatori, al momento dell'accesso.
Attraverso le descritte formalità al contribuente è data la possibilità di **avere esatta cognizione della identità dei verificatori e di conoscere l'ambito operativo** entro il quale gli stessi possono agire.
La Cassazione, con sentenza n. 3388 del 12.2.2010, ha sancito che in caso di accesso presso i locali dell'impresa eseguito in assenza della preventiva autorizzazione del capo dell'ufficio non può essere «comminata alcuna nullità», contrariamente a quanto accade nell'ipotesi di accesso presso l'abitazione del contribuente, a motivo dell'inviolabilità del domicilio, principio costituzionalmente garantito. Secondo gli stessi giudici di legittimità (cfr. Cass. 29.11.2001, n. 15209) è però inutilizzabile la documentazione acquisita dietro autorizzazione verbale.

DIFFERENTI MODALITÀ di ACCESSO: l'art. 52, D.P.R. 633/1972 contempla tre differenti modalità di accesso in relazione alla destinazione dei locali e alle autorizzazioni necessarie.
› È necessaria la sola autorizzazione del direttore dell'Agenzia Entrate (o il foglio di servizio della GdF) per l'accesso:
  – nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali o agricole;
  – nei locali destinati all'esercizio di arti e professioni;
  – presso soggetti (in genere professionisti) che detengono in tutto o in parte le scritture contabili del contribuente. Presso terzi che detengono le scritture contabili del contribuente si può accedere soltanto se quest'ultimo esibisce **un'attestazione del soggetto detentore**, recante la specificazione delle scritture. Il terzo detentore può opporsi all'accesso. Tale facoltà è prevista, non trattandosi del contribuente direttamente interessato alla verifica, nei cui confronti le operazioni di controllo seguono il normale corso. L'**opposizione del detentore** equivale, per legge, al **rifiuto** di esibire i libri e le scritture interessate che conseguentemente non saranno presi in considerazione, a fa-

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

vore del contribuente, ai fini dell'accertamento **in sede amministrativa e contenziosa**.

› Occorre l'autorizzazione della Procura della Repubblica o a quella del direttore dell'Agenzia delle Entrate (o del foglio di servizio della GdF) per l'accesso:
  – nei locali adibiti ad abitazione principale, ancorché vi si esercitino attività commerciali, professionali e agricole (si deve tutelare il diritto all'inviolabilità del domicilio privato). Per locali adibiti anche ad abitazione vanno intesi quelli **effettivamente destinati a tale uso**; perciò il contribuente deve **materialmente e contestualmente** abitare negli stessi locali in cui esercita l'attività commerciale o agricola. Non sarà necessaria l'autorizzazione della Procura della Repubblica per accedere in uno stabilimento industriale che abbia «incorporata» anche l'abitazione del custode, del direttore, del proprietario.

› Occorrono le stesse autorizzazioni previste al secondo punto per accedere:
  – nei locali diversi da quelli destinati all'esercizio di attività commerciali, agricole, artistiche o professionali, cioè abitazioni, locali privati di enti che non svolgono alcuna attività commerciale o agricola, circoli privati, associazioni non commerciali, ecc. Deve, però, sussistere la circostanza di gravi indizi di violazioni.

ACCESSO PRESSO PUBBLICHE AMMINISTRAZIONI, BANCHE, POSTA e OGNI ALTRO INTERMEDIARIO FINANZIARIO: gli Uffici possono accedere presso le pubbliche amministrazioni, aziende ed istituti di credito, uffici postali e ogni altro intermediario finanziario per **acquisire direttamente** i dati di interesse:

› in caso di mancato invio nei termini fissati dall'Ufficio della documentazione richiesta;

› ovvero se vi è il fondato sospetto in ordine alla veridicità e/o completezza dei dati e delle notizie contenuti nella copia dei conti trasmessa.

Gli accessi presso le aziende e istituti di credito e l'Amministrazione postale devono essere **previamente autorizzati** dal Direttore centrale dell'accertamento dell'Agenzia delle Entrate o dal Direttore regionale della stessa ovvero per la Guardia di Finanza dal Comandante regionale.

Le ispezioni e le rilevazioni vanno eseguite alla presenza del responsabile della sede o dell'Ufficio o di un suo delegato, che deve darne immediata **notizia** al contribuente interessato.

Gli accessi in argomento possono essere eseguiti da funzionari dell'Amministrazione finanziaria con qualifica non inferiore a quella di funzionario tributario e da ufficiali della Guardia di Finanza con grado non inferiore a capitano.

ACCESSO in LOCALI di TERZI SENZA AUTORIZZAZIONE della PROCURA – DOCUMENTAZIONE ILLEGITTIMAMENTE ACQUISITA – NULLITÀ dell'AVVISO di ACCERTAMENTO: secondo la Corte di Cassazione, Sez. trib., Sentenza 19.1-28.4.2010, n. 10137 costituisce una **violazione** dell'art. 52, D.P.R. 26.10.1972, n. 633, in riferimento all'art. 360 c.p.c., l'**arbitrario accesso** da parte della **Guardia di finanza** in un **locale estraneo** all'**impresa verificata**, **senza alcuna autorizzazione** da parte del **Procuratore** della **Repubblica,** ove sia rinvenuta **documentazione extracontabile** dell'impresa stessa, posta a base di un accertamento. Tale **violazione** dell'art. 52, D.P.R. 633/1972 è tale da comportare la nullità dell'avviso di accertamento emesso in base alla documentazione così acquisita.

PERQUISIZIONI PERSONALI e APERTURA COATTIVA DURANTE l'ACCESSO: ai sensi del 3° comma del richiamato art. 52, D.P.R. 633/1972, i verificatori non possono prescindere dalla previa autorizzazione del procuratore della Repubblica (o dell'autorità giudiziaria più vicina) nella eventualità che durante l'accesso debbano procedere a **perquisizione di persone sospettate** di **occultare documentazione** interessante le operazioni di verifica, **ad aperture coattive di pieghi suggellati**, **borse**, **casseforti**, **mobili**, **ripostigli e simili** e per l'esame di documenti e la richiesta di notizie relativamente ai quali è eccepito il **segreto professionale**.

ISPEZIONI

ISPEZIONE DOCUMENTALE: l'ispezione documentale, contemplata dall'art. 52, D.P.R. 633/1972, consiste nell'analisi di tutti i libri, registri, documenti e scritture rinvenuti nei locali in cui avviene l'accesso, compresi quelli non obbligatori, nonché nel raffronto del loro contenuto con quello degli altri documenti reperiti nel corso delle ricerche o in fasi successive della verifica. L'ispezione documentale è finalizzata sostanzialmente a **controllare la corretta istituzione**, **tenuta e conservazione delle scritture contabili obbligatorie**, nonché la loro complessiva attendibilità, anche al fine della rideterminazione induttiva del reddito e del volume d'affari.

ATTIVITÀ di RICERCA: ove la richiesta di esibizione della documentazione contabile **non venga accolta** (**o solo parzialmente accolta**) da parte del contribuente sottoposto a controllo o la conservazione dei documenti si riveli carente, gli incaricati del controllo devono dar corso alla «**ricerca**».

L'operazione di ricerca si esplica attraverso una serie di attività rivolte al **materiale reperimento**, nei locali ove è consentito l'accesso, degli elementi (**libri**, **registri**, **scritture e documenti**) necessari per eseguire le ispezioni documentali e le verificazioni.

È un atto di autorità, da compiersi, quindi, anche contro la volontà del contribuente.

La ricerca può essere effettuata negli stessi locali nei quali è avvenuto l'accesso, nonché negli autoveicoli e natanti dell'impresa sottoposta a verifica e – in base al disposto del comma 8 dell'art. 52, D.P.R. 633/1972 – su quelli adibiti al trasporto di merci per conto di terzi.

ISPEZIONE all'AUTO dell'AMMINISTRATORE: con la sentenza 10489, depositata il 3 luglio 2003, la Corte di Cassazione (sezione tributaria) ha affermato che non è necessaria l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica per sottoporre a verifiche o ispezioni fiscali le **autovetture degli amministratori**, nel contesto di un accertamento nei confronti della società amministrata. Nella fattispecie la Cassazione ha ritenuto di classificare l'auto dell'amministratore come bene riferibile all'impresa e quindi liberamente verificabile.

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

ISPEZIONE all'AUTOVETTURA ad USO PRIVATO: l'ispezione all'autovettura ad uso privato è in giurisprudenza considerata come **perquisizione domiciliare**; ne consegue che nella fattispecie si rende applicabile la norma del 2° comma dell'art. 52, che prevede l'autorizzazione motivata del magistrato per l'accesso in locali diversi da quelli destinati all'esercizio di attività commerciali, agricole, professionali o artistiche.

VERIFICHE

NOZIONE di VERIFICA FISCALE: con il termine «**verifica**» si intende un'attività di controllo, che, in ambito tributario, è diretta a rilevare la rispondenza dei dati contabili e fiscali con le disposizioni stabilite dalle leggi del settore. Il legislatore usa tale termine, per la prima volta, con il D.P.R. 26.10.1972, n. 633, all'art. 52 (accessi, ispezioni e verifiche), ma non ne dà una definizione.
La verifica fiscale consiste infatti in **una serie di operazioni di controllo, svolte da soggetti giuridicamente qualificati, finalizzate ad appurare il regolare adempimento delle norme tributarie**.
E' volta all'acquisizione ed al reperimento di ogni elemento utile all'accertamento dei redditi, dell'Iva e dei tributi indiretti, nonché alla repressione delle violazioni.
Si esplica mediante **ispezioni** documentali e rilevamenti dell'attività del contribuente e si conclude con la compilazione di specifici atti.
Può essere eseguita nei confronti di qualunque persona fisica, giuridica, società di persone o ente, che abbia posto in essere attività in relazione alle quali le norme tributarie pongono obblighi o divieti e la cui inosservanza è sanzionata in via amministrativa e/o penale.

TIPOLOGIA delle VERIFICHE: l'attività di controllo fiscale può essere operata con **verifiche** «**generali**» **o verifiche** «**parziali**».
La verifica è denominata «**generale**» quando la gestione o l'attività del periodo temporale preso in esame viene controllata con riguardo a **tutti i settori impositivi**.
La verifica si intende «**parziale**» quando l'indagine ispettiva è limitata al riscontro di singoli atti di gestione aziendale o ha per oggetto singoli tributi.
Sono «**controlli**» quei determinati interventi volti al riscontro di una parte della gestione amministrativa, di **singoli atti o di particolari adempimenti extratributari o fiscali** (ad es.: ricevuta fiscale, scontrino fiscale, ecc.).

CLASSIFICAZIONE delle VERIFICHE in BASE al CRITERIO per l'INDIVIDUAZIONE dei SOGGETTI: in relazione al metodo per l'individuazione dei soggetti da controllare, le verifiche possono essere:
- **d'iniziativa**, se effettuate nei confronti di soggetti a seguito di indagini specifiche ed in base ad elementi che evidenziano una potenziale pericolosità fiscale;
- **centralizzate**, se disposte dagli Organi Centrali;
- «**a sorteggio**» **o sulla base di** «**criteri selettivi**», se effettuate nei confronti di soggetti scelti secondo criteri stabiliti annualmente con apposito decreto ministeriale;
- **nei confronti di aziende di rilevanti dimensioni** escluse quelle del «settore pubblico allargato»;
- **simultanee**, se effettuate nei confronti di imprese di Paesi diversi, fra loro collegate, in base a specifiche convenzioni internazionali;
- **«mirate»**, aventi caratteristiche peculiari riguardo alla rapidità di esecuzione.

Secondo il Ministero delle Finanze, le verifiche mirate sono state studiate in particolare per quei contribuenti che hanno un **rapporto diretto** con il consumatore finale e dunque presentano **obiettive difficoltà di controllo** di tipo contabile, a causa della maggiore possibilità di evasione fiscale.

VERIFICAZIONI: le **verificazioni** consistono in controlli sugli impianti, sulla consistenza del personale impiegatizio e della manodopera in genere, estendendosi ai conti di produzione e all'impiego delle materie prime, dei semilavorati e di quanto può essere assunto come elemento di calcolo aziendale.

RICHIESTA di ESIBIZIONE dei DOCUMENTI CONTABILI: intrapresa la verifica fiscale, gli impiegati dell'Amministrazione finanziaria o i militari della Guardia di Finanza, dopo aver esibito «**l'autorizzazione all'accesso**» od il «**foglio di servizio**» e le relative tessere di riconoscimento, chiedono al titolare dell'azienda o al suo rappresentante di **esibire tutti i libri**, **registri e documenti contabili (e sociali) obbligatori**.
Per effetto del comma 4, dell'art. 52, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 252], l'ispezione documentale si estende a «tutti i libri, registri, documenti e scritture che si trovano nei locali, compresi quelli la cui tenuta e conservazione non è obbligatoria», per cui l'invito di esibizione concerne tutta la predetta documentazione.

ATTESTAZIONE di POSSESSO delle SCRITTURE CONTABILI: nel caso in cui il contribuente dichiari che tutte o parte delle scritture contabili sono **conservate presso altri soggetti** ed esibisca la relativa **attestazione**, i verificatori devono verbalizzare la dichiarazione ed interrompere le operazioni giornaliere di controllo per poter acquisire le scritture contabili presso il terzo.
Qualora detta attestazione non venga esibita o nel caso che il soggetto che l'ha rilasciata si opponga all'accesso o non esibisca in tutto o in parte le scritture da esaminare, si rende applicabile la sanzione della **inefficacia probatoria** delle scritture contabili successivamente esibite.

SEQUESTRO di SCRITTURE e DOCUMENTI: in base al co. 7 dell'art. 52, D.P.R. 633/1972, i documenti e le scritture possono essere **sequestrati** soltanto quando:
- non sia possibile riprodurne o farne constare il contenuto nel verbale;

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

› il contribuente contesti il contenuto del verbale;
› il contribuente rifiuti di sottoscrivere il verbale.

LIBRI e REGISTRI: i libri e i registri non possono essere sequestrati, ma i verificatori possono:
› eseguire o farne eseguire copie ed estratti;
› apporre nelle parti che interessano la propria firma o sigla con la data e il bollo dell'Ufficio;
› adottare le cautele necessarie per evitarne l'alterazione o la sottrazione.

TENUTA della CONTABILITÀ TRAMITE STRUMENTI INFORMATICI: l'art. 52, co. 7, D.P.R. 633/1972 conferisce ai verificatori che procedono all'accesso nei locali di soggetti che si avvalgono di **sistemi meccanografici**, **elettronici e simili** per la tenuta della contabilità, la facoltà di **elaborarne** i **supporti utilizzati** (floppy disk, cd-rom, ecc.).
Se i soggetti verificati non concedono l'uso delle proprie apparecchiature, i supporti possono essere trasferiti fuori dai locali dell'azienda, in deroga al divieto di sequestro documentale posto dal richiamato comma 7 ed elaborati con mezzi elettronici dei verificatori.

LIMITAZIONI del POTERE di ACCESSO, ISPEZIONE e VERIFICA: l'art. 12, co. 1 e 5, L. 27.7.2000, n. 212 [CFF ❷ 7120n], recante «Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente», dispone **alcune limitazioni** al potere di accesso, ispezione e verifica. In particolare, si stabilisce che:
› gli accessi, le ispezioni e le verifiche fiscali nei locali destinati all'esercizio dell'attività devono essere giustificati **da esigenze effettive di indagine e controllo sul luogo**;
› gli stessi, salvo casi eccezionali ed urgenti adeguatamente documentati, devono avvenire **durante l'orario ordinario di esercizio dell'attività** e con modalità tali da arrecare la **minore turbativa possibile** al regolare svolgimento delle attività:
› la durata massima è di **30 giorni lavorativi** (prorogabili per altri 30 giorni nei casi, individuati e motivati dal dirigente dell'Ufficio, di **particolare complessità dell'indagine**).
La permanenza del personale che svolge la verifica nei locali del contribuente oltre il termine di 30 giorni indicato nell'art. 12, co. 5, L. 212/2000, non preclude la possibilità di utilizzare i documenti, le informazioni e gli altri elementi probatori, acquisiti oltre la scadenza dei termini, che possono quindi essere posti a fondamento della pretesa fiscale (cfr. Cass. sentenza 17.4.2015, n. 7870).

DIRITTI del CONTRIBUENTE SOTTOPOSTO a VERIFICA: l'art. 12, commi 2, 3, 6 e 7 della citata L. 212/2000 stabilisce una serie di **disposizioni a favore del contribuente**. In particolare, quando viene iniziata una verifica, il contribuente ha diritto:
› di essere informato su ragioni ed oggetto della stessa;
› di farsi assistere da un professionista abilitato alla difesa dinanzi agli organi di giustizia tributaria;
› di conoscere i diritti e gli obblighi che gli sono riconosciuti in occasione delle verifiche.
Inoltre, il contribuente può richiedere che l'esame dei documenti amministrativi e contabili venga effettuato **nell'ufficio dei verificatori o del professionista** che lo assiste o rappresenta.
Se il contribuente ritiene che i verificatori procedano con modalità **non conformi alla legge**, può rivolgersi al **Garante del contribuente**, organo collegiale presente in ogni Regione.
Una volta rilasciata copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può, **entro 60 giorni**, comunicare **osservazioni e richieste** che sono valutate dagli Uffici impositori.

VERBALIZZAZIONE delle VERIFICHE FISCALI: il primo atto che viene redatto in sede di verifica è il «**processo verbale di accesso**», in cui vengono riportate le operazioni poste in essere nella fase iniziale della verifica.
Giacché l'attività di controllo si protrae **per più giorni,** le operazioni giornaliere compiute, comprese la procedura e la metodologia seguite per la disamina degli atti economici ai fini del controllo, devono essere riportate nel «**processo verbale di verifica**» redatto quotidianamente, con rilascio di copia alla parte.
L'**atto conclusivo** delle operazioni di verifica è costituito dal «**processo verbale di constatazione**» (**cd. «p.v.c.»**), a mezzo del quale viene formalizzato l'esito dell'eseguito controllo fiscale. Esso riassume, rielabora ed esplicita agli Uffici fiscali **tutti i dati e gli elementi utili ai fini dell'eventuale accertamento**.

FORMALITÀ di COMPILAZIONE e CONTENUTO del P.V.C.: il processo verbale di constatazione può avere rilevanza sia ai fini amministrativi che penali, per cui deve essere redatto nel rispetto delle disposizioni di cui agli artt. 126 c.p.c. e 357 c.p.p. (ove redatto nell'ambito di indagini di polizia giudiziaria).
Il p.v.c. contiene tutti i dati e le circostanze dell'operazione, le ricerche svolte, gli elementi raccolti, nonché tutti i rilievi effettuati, compresi quelli già risultanti dai processi verbali giornalieri, che sono richiamati nel documento conclusivo. Difatti, i verbali relativi a richieste e rilievi che precedono la conclusione delle operazioni costituiscono **parte integrante** del documento di chiusura delle operazioni di controllo.
Nel p.v.c. i rilievi formulati sono riepilogati per tipologia di imposizione (Iva o Imposte sui redditi), per periodo d'imposta e per argomento (a seconda che riguardino la dichiarazione, la documentazione, la tenuta delle scritture contabili, la determinazione dell'imponibile e dell'imposta o l'applicazione delle sanzioni).
Il contenuto del p.v.c. ha **un'importanza determinante**, in quanto le sue risultanze costituiscono la base della successiva azione accertatrice degli Uffici fiscali (emissione di avvisi di accertamento, di rettifica e di irrogazione sanzioni).
I verbali sono sempre redatti **in più copie**, una delle quali spetta al contribuente sottoposto a verifica.
La mancata apposizione della firma del contribuente verificato non inficia in alcun modo la validità dell'atto e viene sostituita dalla dicitura «**la parte si rifiuta di firmare**», che può giustificare, ai sensi dell'art. 52, co. 7, D.P.R. 633/1972, il sequestro di documenti e scritture.

OSSERVAZIONI e RICHIESTE del CONTRIBUENTE: sotto il profilo procedurale è particolarmente importante la previsione

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

contenuta nell'ultimo comma dell'art. 12 dello «Statuto dei diritti del contribuente» (L. 212/2000), secondo cui, come accennato in precedenza, una volta rilasciata copia del p.v. di constatazione da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare **entro 60 giorni osservazioni e richieste** che sono valutate dagli Uffici impositori. L'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza.

NON IMPUGNABILITÀ del P.V.C.: il processo verbale di constatazione **non è impugnabile autonomamente**. Infatti non è menzionato tra gli atti tassativamente elencati nell'art. 19, D.Lgs. 31.12.1992, n. 546 [CFF ❶ 4670]. Essendo il p.v.c. un **atto istruttorio** le cui risultanze trovano conclusione nell'avviso di accertamento posto in essere dall'Ufficio fiscale competente, ne consegue che è possibile contestare il suo contenuto **mediante ricorso** alla Commissione Tributaria Provinciale **avverso il suddetto avviso di accertamento**.

OMESSA EMISSIONE di FATTURE, RICEVUTE o SCONTRINI – LISTE SELETTIVE per l'ACCERTAMENTO: l'art. 8, D.L. 2.3.2012, n. 16, in vigore dal 2.3.2012 prevede che al fine di **pianificare** l'**attività** di **accertamento**, l'Agenzia delle Entrate elabora **liste selettive** di **contribuenti** che siano stati **segnalati più volte** in **forma non anonima** alla **stessa Agenzia o alla Guardia di finanza** per la **violazione** dell'**obbligo** di **emissione** di **ricevute**, **scontrini** o **documenti certificativi** dei **corrispettivi**.

DEROGHE al SEGRETO BANCARIO - NORMATIVA: l'art. 18, co. 2, lett. e), L. 413/1991 ha **abrogato**, dall'**1.1.1992**, l'art. 51-bis, D.P.R. 633/1972, che **limitava** i casi in cui, in deroga al segreto bancario, gli Uffici e/o la Guardia di Finanza potevano richiedere **copia** di documenti o disporre **accessi** presso gli istituti di credito.
Risulta pertanto estesa, da tale data, la possibilità di controlli da parte dell'Amministrazione finanziaria con il solo vincolo delle autorizzazioni.

RISERVATEZZA dei DATI e delle NOTIZIE: l'Amministrazione finanziaria e la Guardia di Finanza **sono tenute al segreto** per ciò che riguarda i **dati** e le **notizie** delle quali sono venute a conoscenza nell'adempimento dei loro compiti. **Non costituisce** violazione dell'obbligo di riservatezza la **comunicazione** di tali dati e notizie alle autorità degli Stati della Ue per l'**accertamento dell'Iva comunitaria** (art. 66, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 266]).

RETTIFICA delle DICHIARAZIONI (art. 54, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 254]): l'Agenzia delle Entrate procede alla rettifica della dichiarazione, ove riscontri un'**imposta inferiore** a quella dovuta, ovvero un **credito maggiore di** quello spettante. Se l'infedeltà della dichiarazione non emerge direttamente dal contenuto della stessa o dal confronto degli elementi di calcolo delle liquidazioni con le dichiarazioni annuali precedenti, deve essere accertata tramite il confronto fra gli elementi indicati in dichiarazione e quelli annotati nei registri. L'Ufficio può comunque precedere alla rettifica anche senza aver preventivamente ispezionato la contabilità del contribuente, se l'esistenza di operazioni imponibili per importo superiore al dichiarato o l'inesattezza delle indicazioni relative alle operazioni che hanno consentito la detrazione risultano «in modo certo e diretto» (art. 54, co. 3, D.P.R. 633/1972):

› da verbali, questionari e fatture di cui all'art. 51, nn. 2, 3 e 4, D.P.R. 633/1972;
› da elenchi allegati alle dichiarazioni di altri contribuenti;
› da verbali relativi ad ispezioni eseguite nei confronti di altri contribuenti;
› da altri atti e documenti in possesso dell'Amministrazione finanziaria.

Nell'ipotesi in cui l'Amministrazione finanziaria abbia riscontrato **gravi incongruenze** tra ricavi, compensi e corrispettivi **dichiarati** e quelli **desumibili fondatamente** in relazione alle **caratteristiche** ed alle **condizioni di svolgimento** dell'attività o in base agli **studi di settore** ex art. 62-sexies, co. 3, D.L. 30.8.1993, n. 331 conv. con modif. con L. 29.10.1993, n. 427 [CFF ❷ 6772], la rettifica della dichiarazione può essere effettuata mediante l'accertamento analitico induttivo o induttivo puro a seconda della parziale ovvero assoluta inattendibilità dei dati risultanti dalle scritture contabili.
In tal caso, l'ammontare imponibile complessivo e l'aliquota applicabile sono determinati induttivamente, ovvero sulla base dei dati e delle notizie raccolte dall'Amministrazione finanziaria o di cui essa è venuta a conoscenza. Sono, inoltre, computati in detrazione solo i versamenti eventualmente eseguiti dal contribuente e le imposte detraibili, che risultano dalle liquidazioni periodiche, mensili o trimestrali (art. 55, co. 1, D.P.R. 633/1972; Cass. 17.12.2014, n. 26475).
L'accertamento induttivo è però ammesso al verificarsi delle condizioni previste dall'art. 55, D.P.R.633/1972.

a) omessa presentazione della dichiarazione annuale;
b) assenza delle distinzioni previste dall'art. 28, D.P.R. 633/1972 (aliquote, imposte);
c) mancata esibizione (o sottrazione all'ispezione) dei registri e delle scritture obbligatorie e/o delle fatture emesse;
d) mancata emissione di fatture per una parte rilevante delle operazioni o mancata conservazione, rifiuto di esibizione o sottrazione, per una parte rilevante, delle fatture emesse;
e) omissioni e irregolarità così «gravi, numerose e ripetute» da rendere inattendibili le scritture contabili.

MANCATA ESIBIZIONE di LIBRI, REGISTRI, SCRITTURE: i libri, i registri e le scritture dei quali è stata **rifiutata** l'esibizione **non** possono essere presi in considerazione a favore del contribuente ai fini dell'accertamento sia in sede amministrativa che contenziosa. La dichiarazione di non possedere i libri è **equiparata al rifiuto** di esibirli ai verificatori. Se le scritture contabili sono **custodite presso terzi**, è necessaria l'esibizione di una **attestazione** rilasciata dal soggetto che le custodisce contenente la **distinta** delle scritture in suo possesso.

CONTROLLI SOSTANZIALI e SISTEMATICI: i criteri adottati per il controllo variano a seconda della dimensione delle imprese. Le imprese con **volume d'affari non inferiore a** € **5.164.568,99 sono soggette a controlli sostanziali e sistematici secondo** la seguente periodicità (art. 42, co. 1, L. 388/2000 [CFF ❷ 7121p]):

› **almeno 1 volta ogni 2 anni** per i contribuenti con volume di affari, ricavi o compensi **non inferiori** a € **25.822.844,95**;

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

› **almeno 1 volta ogni 4 anni** per gli altri contribuenti.

Le imprese di grandi dimensioni (c.d. «Grandi Contribuenti») caratterizzate dall'aver conseguito, nelle attività esercitate **un volume d'affari o ricavi non inferiori a** € 100.000.000, in considerazione della loro rilevanza economico-fiscale, sono soggette a una specifica attività di vigilanza che il tutoraggio e **controlli sostanziali** entro l'**anno successivo a quello della relativa presentazione della dichiarazione** (art. 27 D.L. 29.11.2008 n. 185, conv. con modif. dalla L. 2/2009).

CONTROLLI AUTOMATICI E FORMALI delle DICHIARAZIONI: ex art. 54-bis, D.P.R. 633/1972, l'Amministrazione finanziaria, avvalendosi di procedure automatizzate, procede alla liquidazione dell'Iva dovuta sulla base della dichiarazione annuale presentata dal contribuente e dei dati in possesso dell'anagrafe tributaria. L'Amministrazione finanziaria ha il potere di:

a) correggere gli errori materiali e di calcolo, commessi nella determinazione del volume d'affari e dell'imposta (art. 54-bis, co. 2, lett. a, D.P.R. 633/1972);
b) correggere gli errori materiali, commessi nel riporto delle eccedenze di imposta risultanti dalle precedenti dichiarazioni (art. 54-bis, co. 2, lett. b, D.P.R. 633/1972);
c) controllare la rispondenza (rispetto alla dichiarazione) e la tempestività dei versamenti a titolo di acconto, di conguaglio e di liquidazione periodica dell'imposta (art. 54-bis, co. 2, lett. c, D.P.R. 633/1972);

Il comma 2-bis dell'art. 54-bis D.P.R. 633/1972 prevede la possibilità, da parte dell'Amministrazione finanziaria, di controllare i versamenti dell'imposta anche prima della presentazione della dichiarazione annuale, a condizione che sussista un pericolo per la riscossione.

CONTROLLI AUTOMATICI e FORMALI delle DICHIARAZIONI – CALCOLO degli INTERESSI: dall'1.1.1999, sulle **somme dovute** a seguito di tali controlli, versate **entro 30 giorni** dal ricevimento della comunicazione di irregolarità, sono dovuti gli **interessi** fino all'ultimo giorno del mese antecedente a quello dell'elaborazione della comunicazione (art. 2, co. 2 e art. 3, co. 1, D.Lgs. 18.12.1997, n. 462 come modificati dall'art. 1, co. 413, L. 30.12.2004, n. 311).

CORREZIONE di ERRORI MATERIALI e di CALCOLO in DICHIARAZIONE: la maggiore imposta determinata dall'Ufficio in sede di **controllo formale** delle dichiarazioni annuali Iva, ove non versata nei 3 giorni dal ricevimento della comunicazione di irregolarità, è iscritta a ruolo, con l'applicazione della **sanzione amministrativa** pari al **30%** dell'imposta dovuta, oltre **interessi** (art. 13, co. 1, D.Lgs. 471/1997 [CFF ❶ 1628]).

AVVISI BONARI – NON IMPUGNABILITÀ: secondo la R.M. 22.10.2010, n. 110/E le comunicazioni di irregolarità notificate al contribuente (cd. «**avvisi bonari**»), recapitate ex artt. 36-bis, co. 3, D.P.R. 600/1973 e 54-bis, co. 3, D.P.R. 633/1972, **non** costituiscono atti **impugnabili,** in quanto non contengono una **pretesa tributaria definita**. Infatti, si sostanziano, anche secondo la giurisprudenza di legittimità, in un **mero invito** al contribuente **a fornire**, **in via preventiva**, **elementi chiarificatori** delle **anomalie riscontrate** in sede di **liquidazione automatizzata** della **dichiarazione** e, pertanto, non sono espressione di un potere pubblicistico autoritativo, non contenendo una pretesa impositiva definitiva e non producendo effetti negativi immediati per il destinatario.

ATTI di LIQUIDAZIONE, ACCERTAMENTO e RISCOSSIONE AUTOMATIZZATI – POSSIBILITÀ di SOSTITUZIONE FIRMA AUTOGRAFA con QUELLA di STAMPA del RESPONSABILE: in attuazione dell'art. 15, co. 7, D.L. 78/2009, conv. con modif. dalla L. 102/2009, il Provv. Agenzia Entrate 2.11.2010 individua gli **atti** di **liquidazione**, **accertamento** e **riscossione** emessi con sistemi informativi **automatizzati**, per i quali il co. 7 dell'art. 15 riconosce la **possibilità** di **sostituire** la **firma autografa con quella a stampa del responsabile** dell'adozione dell'atto.

ANNULLAMENTO AUTOMATICO delle CARTELLE di PAGAMENTO: l'art. 1, co.537 e segg., L. 24.12.2012, n. 228 prevede che la procedura debba essere **attivata** dal contribuente presentando, entro il termine di **60 giorni dalla notifica del primo atto di riscossione, apposita dichiarazione**, anche con modalità telematiche, con la quale **documenti** l'esistenza di una **causa di improcedibilità della riscossione delle somme iscritte nei ruoli.** Tali circostanze, possono consistere nell'intervenuta **prescrizione** o **decadenza del diritto di credito**, in un **provvedimento di sgravio**, in un **provvedimento di sospensione in via amministrativa o giudiziale**, in una **sentenza che annulla**, in tutto o in parte **la pretesa erariale**, in un **pagamento effettuato da parte del contribuente**, a seguito delle disposizioni introdotte dall'art. 1, D.Lgs. 24.9.2015, n.159, non è più previsto, che il contribuente possa far riferimento a «qualsiasi altra **causa di non esigibilità del credito sotteso**» quale causa di improcedibilità**. Entro 10 giorni dal ricevimento della** dichiarazione del contribuente, l'agente **della riscossione** deve **trasmettere all'ente creditore copia della documentazione ricevuta, per la conferma delle circostanze addotte dalla parte**. Nei 60 **giorni successivi**, l'ente creditore è tenuto ad inviare al contribuente una comunicazione, a mezzo raccomandata o posta elettronica certificata, con la quale si conferma la correttezza della richiesta e della documentazione allegata oppure la sua inidoneità a sospendere la riscossione. In entrambe le circostanze l'ente creditore deve dare immediata notizia anche all'agente della riscossione, inviandogli il provvedimento di sospensione o sgravio, in caso di accoglimento dell'istanza del contribuente, ovvero l'invito alla ripresa dell'attività di recupero del credito, qualora l'istanza non sia stata accolta. Se l'ente creditore non risponde nel termine di **220 giorni** dalla presentazione dell'istanza da parte del debitore, si determina **l'annullamento di diritto delle partite iscritte a ruolo e il discarico automatico dei relativi ruoli a carico del debitore.** Per evitare abusi, però la norma sanziona il contribuente che presenti documentazione falsa, mediante una **sanzione amministrativa dal 100 al 200% delle somme dovute con un minimo di € 258** (art. 1, co. 541, L. 24.12.2012, n. 228).

PRESUNZIONE di CESSIONE e ACQUISTO

PRESUNZIONE di ACQUISTO e CESSIONE: il D.P.R. 441/1997 [CFF ❶ 1596] ha **riformato** dal **7.1.1998** le norme relative alle presunzioni di acquisto e cessione, **sostituendo** l'art. 53, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 253]. Si presumono ceduti i beni acquistati,

nunziospano63 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

importati o prodotti che non si trovano nei luoghi in cui il contribuente esercita la propria attività. Si presumono acquistati i beni che, invece, si trovano nei suddetti luoghi se il contribuente non dimostra di averli ricevuti per la lavorazione o in base a un rapporto di rappresentanza o a uno dei titoli previsti dall'art. 53, D.P.R. 633/1972.

PRESUNZIONE di CESSIONE: si applica a **tutti** i **beni** acquistati, importati o prodotti che **non si trovano** nei **luoghi** in cui il contribuente svolge la propria attività né in quelli dei suoi rappresentanti. Tra tali luoghi **sono compresi** le **sedi secondarie**, le **filiali**, le **succursali**, le **dipendenze**, gli **stabilimenti**, i **negozi**, i **depositi** ed i **mezzi di trasporto** (novità rispetto alla norma precedente) che sono nella **disponibilità** dell'impresa.

PRODOTTI NON COMMERCIALIZZABILI – SMALTIMENTO degli SCARTI – DOCUMENTAZIONE: relativamente alle modalità di certificazione ai fini fiscali delle cessioni di merce soggetta a «**condizionamento**» ai sensi del Regolamento Ce 1148/2001 del 12.6.2001, l'Agenzia ha chiarito, con la R.M. 4.4.2008, n. 131/E, che, per superare le presunzioni di cessione e di acquisto di cui agli artt. 1 e 3, D.P.R. 10.11.1997, n. 441, la **documentazione** relativa allo **smaltimento** (che riepiloga genericamente la quantità di rifiuti inviata alla discarica) sia corredata da copia dei singoli prospetti analitici da cui deve emergere la quantità di merce scartata per ciascun acquisto, in modo da consentire una riconciliazione tra quantità e qualità di prodotti classificati come scarto e rifiuti mandati alla discarica.
A tal fine non sono quindi sufficienti i **documenti di trasporto** (Ddt) dei prodotti non commercializzabili in discarica. Inoltre, se il soggetto verificato rientra tra quelli obbligati a tenere il registro di carico e scarico dei rifiuti, previsto dall'art. 190, D.Lgs. 3.4.2006, n. 152, dovrà anche ivi risultare l'annotazione della merce scartata, dopo la procedura di condizionamento e portata in discarica.

DISPONIBILITÀ dei MEZZI di TRASPORTO: deve risultare dall'**iscrizione** al **Registro** delle **Imprese**, presso la **Camera** di **Commercio**, da altro **pubblico registro**, o, in mancanza della suddetta iscrizione, da **denuncia** di **variazione** effettuata in data **anteriore** al passaggio dei beni. In alternativa la **presunzione** può essere **vinta** anche attraverso l'esistenza di un **documento annotato** nei **registri Iva** (tenuti a norma dell'art. 39, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 239]), dal quale risulti la destinazione dei beni esistenti al mezzo di trasporto.

INAPPLICABILITÀ della PRESUNZIONE di CESSIONE: la **presunzione** di cessione **non si applica**, ed il relativo accertamento analitico non procede, se è dimostrato che i beni non ritrovati sono stati:
- **impiegati** per la **produzione** o **perduti** o **distrutti**;
- **consegnati a terzi** in lavorazione, deposito, comodato, ovvero in dipendenza di contratti estimatori, di appalto, opera, trasporto, mandato, commissione o di altro titolo non traslativo della proprietà;
- **inviati presso rappresentanti** dell'impresa.

CONSEGNA a TERZI a TITOLO NON TRASLATIVO: deve risultare da **annotazione** sul **libro giornale**, su altro libro tenuto a norma del Codice civile o su apposito registro tenuto a norma dell'art. 39, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 239]. In alternativa la consegna a terzi può risultare da **atto registrato** presso il competente Ufficio dell'Agenzia delle Entrate, dal **documento di trasporto**, integrato con la relativa **causale**, ovvero da **annotazione** sui **registri Iva**, effettuata al momento del passaggio dei beni, contenente i **dati identificativi** del soggetto destinatario, il **titolo non traslativo**, la **natura**, la **qualità** e la **quantità** dei beni.

RAPPRESENTANTI dell'IMPRESA: il rapporto di rappresentanza deve risultare da **atto pubblico**, da **scrittura privata registrata**, da **denuncia di variazione** o da **lettera annotata** presso il competente Ufficio dell'Agenzia delle Entrate sempre di data **anteriore** al passaggio dei beni.

CESSIONE GRATUITA di BENI di PROPRIA PRODUZIONE ad ENTI PUBBLICI ed ONLUS: **non si applica** la **presunzione** di **cessione** se la mancata cessione viene dimostrata nei seguenti modi:
- **per i beni il cui costo supera € 10.000** (la soglia precedente alla modifica apportata dal Decreto Sviluppo – D.L. 13.5.2011, n. 70, conv. con modif. dalla L. 12.7.2011, n. 106, all'art. 7 – era di € 5.164,57), deve essere inviata **comunicazione** agli **Uffici finanziari** ed ai **Comandi** della **Guardia di Finanza** di **competenza** in data anteriore di **almeno 5 giorni** rispetto alla data di **consegna**. Dalla comunicazione deve emergere la **data**, l'**ora** ed il **luogo** di inizio del trasporto, la **destinazione** finale e l'**ammontare complessivo**, in base al prezzo di acquisto, dei beni stessi;
- **emissione** del **documento di trasporto** (Ddt) numerato **progressivamente**;
- **redazione** di una **dichiarazione sostitutiva di atto notorio** da parte dell'**ente ricevente** che attesti **natura**, **quantità** e **qualità** dei beni ricevuti corrispondenti ai dati contenuti nel Ddt.

PERDITA di BENI: la **presunzione** di **cessione non si applica** se la **perdita** dei beni dovuta ad eventi non dipendenti dalla volontà del soggetto viene dimostrata da **idonea documentazione** fornita da un organo della **Pubblica Amministrazione** o, in mancanza, da **dichiarazione sostitutiva** dell'atto di notorietà (art. 47, D.P.R. 445/2000 [CFF ❶ 2956a]) resa **entro 30 giorni** dal verificarsi dell'evento o dal momento in cui se ne ha conoscenza, da cui risulti il **valore complessivo** dei beni perduti (salvo l'obbligo di fornire, a richiesta dell'Ufficio, i criteri e gli elementi di determinazione di tale valore) (art. 16, D.P.R. 7.12.2001, n. 435 che ha sostituito l'art. 2, co. 3, D.P.R. 441/1997 [CFF ❶ 1597]).

DISTRUZIONE dei BENI o TRASFORMAZIONE in BENI di VALORE INFERIORE: la prova necessaria per il **superamento** della **presunzione** di **cessione** deve essere così fornita:
- **comunicazione scritta** agli **Uffici finanziari** ed ai **Comandi** della **Guardia di Finanza** di **competenza**, nei termini e con le modalità previsti per la cessione gratuita di cui sopra, in cui vengano precisati **luogo**, **data**, **ora** e **modalità** della distruzione o trasformazione, **natura**, **qualità**, **quantità**, **ammontare complessivo**, in base al prezzo di acquisto, dei beni da distruggere o trasformare ed eventuale **valore residuale**;
- **verbale** di **pubblici funzionari, Ufficiali della Guardia di Finanza** o **notai** che assistono alla distruzione o trasforma-

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

zione dei beni. Dal verbale devono risultare **data**, **ora** e **luogo** della distruzione o trasformazione, **natura**, **qualità**, **quantità** e **ammontare del costo** dei beni distrutti o trasformati. La Cass. 17.1.2001, n. 634 ha stabilito che, prima dell'entrata in vigore del D.P.R. 441/1997, **non** era **necessaria** l'attestazione di un pubblico ufficiale per superare la presunzione di cessione;

› **documento di trasporto**, **progressivamente** numerato, dei beni che risultano dalla distruzione o dalla trasformazione.

La R.M. 9.8.1999, n. 136/E precisa che, qualora la distruzione dei beni sia **autorizzata** da organi amministrativi, il rispetto di tale procedura non si rende necessario.

DECRETO «SVILUPPO» – ATTESTAZIONI di DISTRUZIONE MEDIANTE ATTO NOTORIO: il D.L. 13.5.2011, n. 70, conv. con modif. dalla L. 12.7.2011, n. 106, all'art. 7 ha **innalzato da € 5.164,57 ad € 10.000 il limite** del **valore** dei **beni** d'**impresa** il cui mancato superamento, **in caso** di **loro distruzione**, consente di **attestare** il fatto **con** una **dichiarazione sostitutiva di atto notorio** (nuovo art. 2, co. 4, lett. b), D.P.R. 441/1997).

DONAZIONI di OPERE LIBRARIE e di DOTAZIONI INFORMATICHE: i prodotti editoriali e le dotazioni informatiche non più commercializzati o non idonei alla commercializzazione, **ceduti gratuitamente** ad Enti locali, istituti di pena, scuole, orfanotrofi ed enti religiosi, **si considerano distrutti** ai fini Iva (art. 54, L. 342/2000 [CFF ❷ 5851] dal 10.12.2000). Su tali cessioni non si applica quindi l'Iva, pur conservando validità la detrazione sull'acquisto (D.M. 25.5.2001, n. 264).

PRESUNZIONE di ACQUISTO: i beni, che **si trovano** nei **luoghi** in cui il contribuente **svolge la propria attività**, si presumono **acquistati** se il contribuente non dimostra di averli ricevuti in base ad un **rapporto** di **rappresentanza** o altro titolo **non traslativo**. Vedi anche la R.M. 12.10.2001, n. 156/E.

BENI OGGETTO dell'ATTIVITÀ PROPRIA dell'IMPRESA: il **titolo di provenienza** deve essere fornito con **fattura**, **ricevuta** fiscale integrata, **scontrino** «parlante» o **documento di trasporto** progressivamente numerato dal ricevente (**N.B.**: la C.M. 23.7.1998, n. 193/E prevede la **non obbligatorietà** della **numerazione progressiva** del Ddt ai fini del **superamento** della presunzione di acquisto dei beni oggetto dell'attività propria dell'impresa). In **mancanza**, la **presunzione** di acquisto può essere **superata** da un'apposita **annotazione** sul **libro giornale** o su **altro libro** tenuto a norma del Codice civile, nonché su un **registro Iva** tenuto e conservato a norma dell'art. 39, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 239] contenente i **dati identificativi** del cedente, la **natura**, **qualità** e **quantità** dei beni e la **data** della loro **ricezione**.

MEZZI di TRASPORTO: rientrano nei **luoghi idonei** per il **superamento** della **presunzione** di **cessione** con riferimento a **tutte le tipologie di beni**, mentre per il superamento della presunzione di **acquisto** sono compresi nei medesimi luoghi solo in relazione ai **beni che formano oggetto dell'attività propria dell'impresa**. La C.M. 23.7.1998, n. 193/E precisa che il **controllo** presso il **cedente** può **essere effettuato** solo **dopo le ore 24** del giorno di **invio dei beni** in quanto il **cedente** stesso può **inviare fattura** o **Ddt** entro **tale termine**.

AVVISO di ACCERTAMENTO

TIPOLOGIE di ACCERTAMENTO: l'Amministrazione finanziaria dispone della facoltà di adottare diversi metodi di accertamento. L'accertamento si definisce analitico se la dichiarazione risulta essere infedele sulla base di documenti ricevuti o acquisti dall'Amministrazione finanziaria. In questo caso, se è possibile quantificare in modo certo e diretto le operazioni imponibili e le detrazioni, l'accertamento può essere effettuato anche in assenza di una preventiva ispezione contabile (art. 54, D.P.R. 633/1972).

Si definisce accertamento **analitico induttivo** quello che sulla base di presunzioni consenta di determinare omissioni da parte del contribuente.

L'accertamento **induttivo**, disciplinato dall'art. 55, D.P.R. 633/1972, consente all'Amministrazione finanziaria, al verificarsi di determinate condizioni, di poter procedere all'accertamento dell'Iva dovuta sulla base di dati e notizie comunque da essa raccolte o conosciute.

L'accertamento **parziale**, consente la contestazione di singole violazioni, senza necessità di dover accertare l'intera posizione del contribuente e senza pregiudizio alcuno di ulteriori azioni di accertamento.

AVVISO di ACCERTAMENTO (art. 56, co. 1, 2 e 3, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 256]): gli **accertamenti** sono notificati al contribuente con appositi avvisi, che devono contenere distinta indicazione degli **errori**, **omissioni** e **false** o **inesatte indicazioni,** su cui si fonda la rettifica, nonché i relativi **elementi probatori**. Gli accertamenti induttivi devono riportare altresì, a pena di nullità, l'**imponibile** determinato dall'Ufficio, le **aliquote** e le **detrazioni** applicate e le **ragioni** che giustificano il ricorso a tale metodologia. Gli avvisi di accertamento sono **notificati,** nei modi previsti per le imposte sui redditi, dai messi **comunali** o da messi **speciali** autorizzati dal competente Ufficio dell'Agenzia delle Entrate ed anche avvalendosi del servizio postale. In tal caso la notifica deve essere effettuata in plico chiuso, mediante lettera **raccomandata** con **avviso** di **ricevimento e** si considera effettuata alla **data** indicata nell'**avviso** di **ricevimento**.

N.B.: l'art. 2, co. 1, lett. b), D.Lgs. 32/2001, integrando l'art. 56, D.P.R. 633/1972[CFF ❶ 256], ha aggiunto il comma 4, in forza del quale la motivazione dell'accertamento deve indicare, a pena di nullità, anche i **presupposti di fatto** e le **ragioni giuridiche** che hanno determinato l'avviso. Se la motivazione fa riferimento ad un altro atto **né conosciuto né ricevuto** dal contribuente, tale atto deve essere **allegato** o **riportato** nel suo contenuto essenziale.

ACCERTAMENTO ESECUTIVO: l'art. 29, D.L. 31.5.2010, n. 78, conv. con modif. con L. 30.7.2010, n. 122 prevede che gli **avvisi di accertamento** ed i **connessi provvedimenti** di **irrogazione** delle **sanzioni**, notificati **dall'1.7.2011** e relativi ai periodi d'imposta **in corso al 31.12.2007 e successivi,** devono contenere anche l'**intimazione** ad **adempiere** al **pagamento** degli importi negli stessi indicati, entro il **termine** di **presentazione** del **ricorso**. Tali avvisi, infatti, diventano **esecutivi** decorso il

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

termine utile per la proposizione del ricorso (termine introdotto dall'art. 5, D.Lgs. 24.9.2015, n. 159, in vigore dal 22.10.2015; precedentemente l'esecutività si perfezionava decorsi 60 giorni dalla notifica) e sono trasmessi all'agente della riscossione per la presa in carico. Quest'ultimo, decorsi 30 giorni dalla scadenza dell'intimazione procede direttamente al recupero coattivo, senza previa notifica della cartella di pagamento. L'esecuzione forzata è comunque sospesa per legge per un periodo di 180 giorni dall'affidamento in carico agli agenti della riscossione dell'atto, senza che sia richiesto al contribuente alcun adempimento. La sospensione non si applica però con riferimento alle azioni cautelari (ipoteca e fermo) e conservative e ad ogni altra azione prevista dalle norme ordinarie a tutela del creditore. Inoltre, se esiste un giustificato pericolo per la riscossione, trascorsi 60 giorni dalla notifica dell'avviso di accertamento e del provvedimento di irrogazione delle sanzioni, l'esazione delle somme in essi indicate può essere affidata agli agenti della riscossione anche prima del decorso dei termini previsti nel loro ammontare integrale comprensivo di interessi e sanzioni.
L' art. 5, co.1, lett. d, D.Lgs. 24.9.2015, n. 159, in vigore dal 22.10.2015 ha soppresso la disposizione che prevedeva che gli atti dell'**espropriazione forzata** fossero attivati, a pena di decadenza, **entro** il **31 dicembre** del **secondo anno successivo** a quello in cui l'**avviso** di **accertamento** fosse **divenuto definitivo**; dal 22.10.2015 essi sono soggetti ai termini ordinari di prescrizione.

AVVISO di ACCERTAMENTO – EMISSIONE PRIMA della SCADENZA del TERMINE di 60 GIORNI – NULLITÀ: con riferimento all'art. 12, co. 7, L. 27.7.2000, n. 212, che stabilisce che l'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del termine di 60 giorni dal verbale di chiusura delle operazioni ispettive, la Corte di Cassazione, Sez. trib., Sentenza 22.6-5.10.2012, n. 16999, ribadendo un proprio principio, condiviso peraltro anche dalla Corte Costituzionale, afferma che tale norma implica la sanzione della nullità dell'avviso di accertamento che sia stato emesso in violazione del termine di 60 giorni e senza una motivazione che richiami l'urgenza, sola giustificazione all'adozione dell'avviso prima della scadenza del termine dilatorio menzionato. Non è ammessa deroga a tale principio nemmeno laddove il contribuente presenti delle osservazioni prima dello scadere del termine dei 60 giorni, poiché, ai sensi del citato art. 12, co. 7, L. 212/2000, solo con la scadenza dello stesso si consuma la facoltà del contribuente di esporre osservazioni e presentare richieste all'Ufficio impositore.
Di tenore analogo la più recente Corte di Cassazione, Sesta Sez. Civile - T, Sentenza 5.3.2015, n. 4543, nella quale i giudici di legittimità confermano che l'inosservanza del termine di 60 giorni per l'emanazione dell'avviso di accertamento, salvo che non ricorrano ragioni d'urgenza, determina di per sé stessa l'illegittimità dell'atto, dal momento che il suddetto termine è posto «a garanzia del pieno dispiegarsi del contraddittorio procedimentale».
Si evidenzia inoltre che nella Corte di Cassazione, Sesta Sez. Civile - T, Sentenza 28.5.2015, n. 11088 gli Ermellini hanno affermato che l'espressione «l'avviso di accertamento non può essere emanato», contenuta nell'art. 12, L. 212/2000 non va interpretata come equivalente a «non può essere notificato». Pertanto è da considerarsi nullo anche l'avviso che sia stato emanato prima dei 60 giorni ma notificato successivamente.

AGENZIA delle DOGANE – ATTI di ACCERTAMENTO: l'art. 9, D.L. 16/2012 (cd. «decreto semplificazioni fiscali»), conv. con modif. dalla L. 26.6.2012, n. 44, prevede che gli **atti** di **accertamento** emessi dall'**Agenzia** delle **Dogane**, per dazi, prelievi, premi e Iva all'importazione, **diventano esecutivi dopo 10 giorni dalla notifica**. A decorrere dall'**undicesimo giorno** l'**agente** della **riscossione** può **procedere** all'**espropriazione forzata**.

AMPLIAMENTO dei POTERI degli UFFICI FINANZIARI: l'art. 1, co. 17, L. 13.12.2010, n. 220 (Legge di stabilità 2011) ha previsto l'**ampliamento** dei **poteri** degli **Uffici finanziari** e in particolare si specifica che:
- il **controllo formale delle dichiarazioni** ex art. 36-ter, co. 1, D.P.R. 600/1973 dovrà essere effettuato anche sulla base di «**specifiche analisi di rischio di evasione**»;
- l'**accertamento parziale** di cui all'art. 41-bis, co. 1, D.P.R. 600/1973 e all'art. 54, co. 4, D.P.R. 633/1972 è **consentito anche dopo gli inviti a comparire**, le **richieste di esibizione di documento** e le **richieste di compilazione di questionari**.

ACCERTAMENTO INDUTTIVO

ACCERTAMENTO INDUTTIVO (art. 55, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 255]): può aver luogo per:
- **mancata tenuta o esibizione** dei registri Iva e delle altre scritture contabili obbligatorie;
- **mancata emissione** delle fatture, relative ad una parte rilevante delle operazioni effettuate, o **mancata conservazione o esibizione**, totale o per una parte rilevante, delle fatture emesse;
- **gravi, numerose e ripetute omissioni** e **false o inesatte annotazioni** ovvero **irregolarità formali nella tenuta** dei **registri** e delle **altre scritture** tali da rendere **inattendibile** la contabilità;
- **mancata presentazione** della dichiarazione annuale (vedi anche Cass. 5.4.2002, n. 4879) o dichiarazione recante l'indicazione dell'**ammontare** delle **operazioni imponibili** o dell'ammontare di **acquisti** e **importazioni** e della relativa **Iva non distinti** in base all'**aliquota**, qualora tali indicazioni non siano state **regolarizzate** entro il **mese successivo** a quello di presentazione della dichiarazione.

CONTABILITÀ «in NERO»: secondo la Cass. 13.10.2008, n. 25104 in tema di accertamento delle imposte sui redditi e di Iva, la «**contabilità in nero**» (costituita, nella specie, da un quaderno, tenuto da un dipendente, da cui risultava una produzione maggiore di quella esposta nella documentazione fiscale della società accertata) configura un **valido elemento indiziario**, avente i requisiti della **gravità**, della **precisione** e della **concordanza**, di cui all'art. 39, D.P.R. 29.9.1973, n. 600 e agli artt. 54 e 55, D.P.R. 26.10.1972, n. 633. Devono, infatti, essere ricompresi nelle scritture contabili contemplate dagli artt. 2709 c.c. e segg. «i documenti che registrino, **in termini quantitativi o monetari**, i singoli atti d'impresa ovvero rappresentino la situazione patrimoniale dell'imprenditore e il risultato economico dell'attività svolta», e spetta al contribuente l'**onere della prova contraria**, di modo che le situazioni di dubbio – in caso di rinvenimento di contabilità non ufficiale – non

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

possono risolversi in danno dell'Ufficio.

IVA – RISULTATI degli ACCERTAMENTI BANCARI sui SOCI ATTRIBUITI alla SOCIETÀ: la presunzione di cui all'art. 51, co. 2, n. 2), D.P.R. 26.10.1972, n. 633 consente di riferire i **movimenti bancari,** riscontrati nel corso di indagini finanziarie, all'attività economica svolta, qualificando gli **accrediti** come **ricavi** e gli **addebiti** come **corrispettivi** di acquisti non fatturati (sebbene non sia più previsto il pagamento dell'imposta su detti acquisti, stante l'abrogazione dell'art. 41 D.P.R. 633/1972, ad opera dell'art. 16, D.Lgs. 471/1997).

Tale presunzione (avvalorata fra le altre dalla Corte di Cassazione, Sez. trib., Ordinanza 21.6-29.9.2011, n. 19888) può essere superata attraverso la prova liberatoria fornita dal contribuente, che **dimostri** di aver **tenuto conto** dei **movimenti bancari** nelle **dichiarazioni** o che **questi non** si **riferiscono** ad **operazioni imponibili**. Tale **prova** deve essere **specifica** e riguardare analiticamente i singoli movimenti bancari, in modo da provare che nessuna delle operazioni effettuate è imponibile.

La Corte costituzionale, con la sentenza 8.6.2005, n. 225, ha in merito stabilito che non si ravvisano punti di contrasto con l'art. 3 Cost. «non essendo manifestamente arbitrario ipotizzare che i prelievi ingiustificati dai conti correnti bancari effettuati da un imprenditore siano stati destinati all'esercizio dell'attività d'impresa e siano, quindi, in definitiva, detratti i relativi costi, considerati in termini di reddito imponibile». La Corte di Cassazione ha ritenuto legittime le presunzioni relative ai movimenti di conto corrente qualora l'imprenditore abbia la delega ad operare su detti conti o gli stessi siano intestati a soggetti terzi (es. familiari). Si vedano ad esempio le sentenze 30.3.2007, n. 7957, 7.9.2007, n. 18868, 19.11.2007, n. 23861, 7.2.2008, n. 2843, 21.4-26.6.2009, n. 15172 e 13.9.2010, n. 19493.

IRRILEVANZA del VALORE NORMALE ai FINI dell'ACCERTAMENTO: l'art. 24, L. 7.7.2009, n. 88, con lo scopo di allineare la normativa interna a quella europea, ha abrogato il meccanismo introdotto con il D.L. 223/2006, in forza del quale le **transazioni immobiliari,** che avvenivano a **corrispettivo inferiore al valore normale** (calcolato **sulla base dei dati dell'osservatorio OMI**), potessero essere contestate dal Fisco sia ai fini delle imposte dirette (art. 39, D.P.R. 600/1973), sia ai fini Iva (art. 54, D.P.R. 633/1972), facendo venir meno la presunzione legale relativa a favore dell'Ufficio di corrispondenza del corrispettivo negoziale al valore normale del bene. A seguito della modifica, lo scostamento dal corrispettivo dichiarato dal valore OMI può rappresentare un **mero indizio** di evasione, utilizzabile secondo le regole del D.P.R. 633/1972, senza possibilità di **alcun automatismo**.

RISCOSSIONE dell'IMPOSTA in CASO di CONTENZIOSO: in deroga a quanto previsto da ogni singola legge d'imposta, l'art. 68, D.Lgs. 546/1992 così come novellato dall'art. 9, D.Lgs. 24.9.2015, n. 156 [CFF ❶ 4719] dispone, per gli atti notificati dal 1° aprile 1998, che il **tributo, con i relativi interessi, debba essere pagato:**

- per i **2/3** dopo la sentenza della Commissione Tributaria Provinciale che respinge il ricorso;
- per l'**ammontare indicato** nella sentenza della Commissione Tributaria Provinciale, e comunque **non oltre** i 2/3, se il ricorso viene parzialmente accolto;
- per il **residuo ammontare** dopo la sentenza della Commissione Tributaria Regionale;
- per l'**ammontare** dovuto nella **pendenza di giudizio di primo grado** dopo la **sentenza** della **Corte di Cassazione** di **annullamento** e **rinvio** e per l'**intero importo** che viene indicato nell'atto nell'ipotesi di **mancata riassunzione** (disposizione inserita dall'art. 9, co.1, lett. ff, D.Lgs. 24.9.2015, n. 156).

N.B.: a partire dal 1° aprile 1998 le norme sulla riscossione frazionata in pendenza di giudizio sono estese anche alle **sanzioni amministrative**.

RICORSO ACCOLTO: il **tributo** eventualmente versato viene rimborsato, con i relativi **interessi**, **entro 90 giorni** dalla notifica della sentenza. Nel caso in cui il rimborso non venga eseguito, il contribuente può richiederne l'ottemperanza ex art. 70, D.Lgs. 546/1992, alla Commissione Tributaria Provinciale o, se il giudizio è pendente in gradi successivi, alla Commissione Tributaria Regionale (disposizione inserita dall'art. 9, co.1, lett. ff, D.Lgs. 24.9.2015, n. 156).

MEDIAZIONE TRIBUTARIA

RECLAMO e MEDIAZIONE FISCALI: l'art. 17-bis, D.Lgs. 546/1992 [CFF ❶ 4668a] ha introdotto, per le **controversie** di **valore fino a euro 20.000**, relative ad atti dell'Agenzia delle Entrate, notificati dall'1.4.2012, la **mediazione tributaria**. Sino al 31.12.2015, in forza di tale previsione, l'eventuale proposizione del ricorso doveva essere preceduta dalla presentazione dell'istanza di reclamo, a pena di improcedibilità del successiva instaurazione del giudizio tributario. Dall'**1.1.2016**, per effetto delle disposizioni introdotte dall'art. 9, D.Lgs. 24.9.2015, n. 156, che hanno modificato l'art. 17-bis, D.Lgs. 546/1992, è previsto che il **ricorso** produca gli **effetti di un reclamo**; è altresì previsto che il ricorso non sia procedibile fino al decorso del termine di 90 giorni dalla data di notifica, entro cui deve essere conclusa la procedura di reclamo e mediazione. Il reclamo può contenere una **motivata proposta** di **mediazione** (con la rideterminazione dell'importo della pretesa). Se l'Ufficio non accetta la proposta del contribuente, deve formulare una sua proposta di mediazione.

MEDIAZIONE TRIBUTARIA – CHIARIMENTI e ISTRUZIONI: per un approfondimento sull'applicazione dell'istituto nel periodo antecedente le disposizioni di cui all'art. 9, D.Lgs. 24.9.2015, n. 156 si veda GPF 1A/2015, pag. 281.

RECLAMO E MEDIAZIONE dall'1.1.2016: l'art. 9, D.Lgs. 24.9.2015, n. 156, ha novellato l'art. 17-bis, D.Lgs. 546/1992 introducendo significative novità che hanno modificato gli istituti. L'aspetto di maggior rilevanza concerne il fatto che il ricorso produce anche gli effetti di un reclamo; la disciplina precedentemente in vigore prevedeva infatti che la presentazione del reclamo fosse condizione di procedibilità del ricorso.

L'art. 17-bis, D.Lgs. 546/1992 prevede, in sintesi, quanto segue:

- sulle **controversie** il cui **valore non supera** € **20.000** il contribuente può proporre **ricorso con effetti di reclamo**,

nunziospano63 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

che può contenere anche una **proposta di mediazione**; non sono reclamabili le controversie di valore indeterminabile;
- fino al termine di **90 giorni** dalla data di notifica, il **ricorso non è procedibile**; scaduto tale termine, inizia a decorrere il termine per la costituzione in giudizio;
- il **reclamo** e la **proposta di mediazione** sono **esaminate** dall'Agenzia delle Entrate, delle Dogane e del Monopoli mediante **strutture diverse e autonome** rispetto a quelle che curano l'istruttoria degli atti;
- nel caso in cui l'Ufficio **non accolga** il reclamo o la proposta di mediazione del contribuente, dovrà formulare, a sua volta, una **propria proposta** che tenga conto dell'incertezza delle questioni controverse, della sostenibilità della pretesa e dell'economicità dell'azione amministrativa;
- se le controversie hanno ad oggetto un **atto impositivo** o di **riscossione**, la **mediazione** si **perfeziona** con il **versamento** delle **somme dovute** o della prima rata **entro 20 giorni** dalla data di sottoscrizione dell'accordo tra le parti; se le controversie hanno ad oggetto la **restituzione di somme** la mediazione si perfeziona con la **sottoscrizione dell'accordo** nel quale sono indicate somme dovute, termini e modalità di pagamento;
- le **sanzioni amministrative** si applicano in misura pari al **35% del minimo** previsto dalla legge;
- la **riscossione** e il **pagamento** delle somme dovute sono **sospesi** sino alla scadenza del termine di chiusura della procedura.

INTERESSI: sulle **somme rimborsate** l'Ufficio applica gli interessi **dal 90° giorno** successivo a quello in cui è stata **presentata** la **dichiarazione** e fino al **giorno** in cui il credito viene **rimborsato** (art. 38-bis, co. 1, D.P.R. 633/1972**[CFF ❶ 238a]**).
Dall'**1.1.2010** la misura degli interessi è passata al **2% annuo** (D.M. 21.5.2009).
In caso di **accertamento** vanno applicati gli interessi nella **stessa misura** prevista dall'art. 38-bis, D.P.R. 633/1972.

INTERESSE ANNUO per l'IVA

Periodo	Interesse
1.1.1973 - 31.3.1979	5%
1.4.1979 - 31.12.1987	12%
1.1.1988 - 31.12.1993	9%
1.1.1994 - 31.12.1996	6%
1.1.1997 - 30.6.2003	5%
1.7.2003 - 31.12.2009	2,75%
Dall'1.10.2010	2%

AUTOTUTELA

AUTOTUTELA: l'art. 2-quater, D.L. 564/1994, conv. con modif. con L. 656/1994 **[CFF ❶ 4754c]**, come modificato, da ultimo, dall'art. 11, D.Lgs. 24.9.2015, n. 159, prevede che l'Amministrazione finanziaria **possa annullare** o **revocare**, anche in **pendenza di giudizio** o in caso di **non impugnabilità e definitività**, gli **avvisi di accertamento** e gli **altri provvedimenti che risultino illegittimi** o **infondati**. Detto rimedio di carattere generale trova il proprio fondamento nei principi costituzionali, posti a garanzia del buon andamento ed imparzialità dei pubblici uffici e segnatamente negli artt. 97 e 98 Cost. In attuazione di tali principi è stato **emanato** il D.M. 11.2.1997, n. 37 **[CFF ❷ 6946a]**. La C.M. 5.8.1998, n. 198/S giunge infatti ad affermare che l'annullamento degli atti illegittimi **non rappresenta solo** una **facoltà** dell'Amministrazione, ma un «**corretto comportamento**» da parte degli Uffici (vedi a lato i principi dettati dalla C.M. 198/S/1998).

Principi stabiliti dalla C.M. 5.8.1998, n. 198/S

- L'autotutela non rappresenta una facoltà ma un **corretto comportamento** da parte dell'Amministrazione finalizzato anche a controllare l'operato dei funzionari.
- Il funzionario che **non annulla** l'atto viziato rischia di **pagare personalmente** le spese di giudizio.
- In caso di **inerzia** da parte dell'Ufficio che ha emesso l'atto, quest'ultimo può essere annullato dall'**Ufficio superiore**.
- L'annullamento dell'atto comporta il **rimborso** di quanto indebitamente riscosso.
- Qualsiasi atto viziato è annullabile **senza limiti** di **tempo**.
- L'atto viziato deve essere annullato anche se:
- il contribuente **non** ha presentato istanza di annullamento o non ha fatto **ricorso**;
  - l'atto è divenuto **definitivo** per il decorso dei termini per ricorrere;
  - il ricorso è respinto con **sentenza passata in giudicato** per motivi di forma;
  - vi è **pendenza** di **giudizio**.

ANNULLAMENTO o REVOCA PARZIALI dell'ATTO: a condizione che rinunci al ricorso, il contribuente, in caso di annullamento o revoca parziali dell'atto, può comunque avvalersi degli istituti di definizione agevolata delle sanzioni che erano previsti per l'atto annullato o revocato parzialmente. Si tratta delle sanzioni applicabili in caso di omessa impugnazione (art. 15, D.Lgs. 19.6.1997, n. 218) e delle disposizioni contenute nell'art. 16, co. 3, D.Lgs. 18.12.1997, n. 472, relative alla definizione agevolata dell'atto (art. 2-quater, D.L. 30.9.1994, n. 564, così come novellato dall'art. 11, D.Lgs. 24.9.2015, n.159).

UFFICIO COMPETENTE: è quello che ha **emanato** l'atto infondato o illegittimo. In caso di **grave inerzia**, in via **sostitutiva**, l'atto può essere annullato dalla Direzione Regionale dell'Agenzia delle Entrate alla quale appartiene l'Ufficio. In caso di invio della richiesta ad Ufficio incompetente, quest'ultimo **deve provvedere a trasmettere** la richiesta stessa all'Ufficio competente.

ATTI OGGETTO di AUTOTUTELA: sono tipicamente quelli connotati da: errore di **persona**; evidente errore **logico** o di **calcolo**; errore sul **presupposto di imposta**; **doppia** imposizione; **omessa considerazione** di regolari pagamenti d'imposta

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

eseguiti; **omessa considerazione** di integrazioni della documentazione carente; **mancato riconoscimento** di **deduzioni**, **detrazioni**, **agevolazioni** spettanti; errore materiale **facilmente riconoscibile**.

PRIORITÀ dell'ATTIVITÀ di ANNULLAMENTO: spetta ai casi di più rilevante **interesse generale** e, fra questi, a quelli a **più vasto rischio** di contenzioso.

EFFETTI dell'ANNULLAMENTO: elimina l'atto con **effetto retroattivo** per **vizi originari**.
La Cass. 12.11.2003, n. 16987/03, in conformità ad una consolidata giurisprudenza, dispone che in caso di **annullamento** in **via di autotutela** dell'atto impugnato dal contribuente **in pendenza di giudizio** si verifica un'ipotesi di **cessazione** della **materia** del **contendere** ex art. 46, D.Lgs. 31.12.1992, n. 546 [CFF ❶ 4697].

COMUNICAZIONE dell'AVVENUTO ANNULLAMENTO: l'annullamento, adeguatamente motivato, va **comunicato** al **contribuente**, all'**organo giurisdizionale** presso il quale l'atto eventualmente pende, nonché all'**Ufficio competente** nel caso in cui l'annullamento sia disposto dalla Direzione Regionale dell'Agenzia delle Entrate.

ISTANZA del CONTRIBUENTE: il **contribuente** può attivarsi per **richiedere** l'esercizio dell'**autotutela** all'Ufficio competente. La richiesta del contribuente è **meramente sollecitatoria**, in quanto **non** fa sorgere alcun **obbligo** per l'Ufficio (Circolare Direzione delle Entrate di Trento 8.7.1997, n. 195/E) e l'eventuale inerzia di questo **non è impugnabile**. L'avvio dell'autotutela **non richiede** l'istanza del contribuente, in quanto potrà essere attivata **direttamente dall'Ufficio**.

SENTENZA PASSATA in GIUDICATO: costituisce **causa ostativa** la presenza di una sentenza **passata in giudicato favorevole** all'Ufficio (Circolare Direzione delle Entrate di Trento 8.7.1997, n. 195/E).

RILEVAZIONI degli UFFICI: sono finalizzate all'effettuazione di una sorta di «monitoraggio» dei **motivi** per i quali più frequentemente i **ricorsi sono accolti** o **respinti** dalle Commissioni Tributarie. Su tali rilevazioni gli Uffici possono optare per l'abbandono delle cause già avviate in base alla **probabilità di soccombenza** e della conseguente condanna alle spese. L'**esigibilità** della pretesa tributaria costituisce **criterio-guida** per l'abbandono della controversia.

DIRITTO di INTERPELLO

DISCIPLINA APPLICABILE dall'1.1.2016 – REVISIONE della DISCIPLINA degli INTERPELLI (D.Lgs. 156/2015): il D.Lgs. 24.9.2015, n.156 ha profondamente innovato la disciplina degli interpelli e del contenzioso tributario, in attuazione degli artt. 6, co. 6, e 10, co. 1, lett. a) e b), L. 11.3.2014, n. 23.
L'art. 1, D.Lgs. 24.9.2015, n.156 ha interamente sostituito l'art. 11, L. 27.7.2000, n. 212 (Statuto dei diritti del contribuente), introducendo, **a decorrere dall'1.1.2016**, una nuova disciplina del diritto di interpello. Il contribuente ha la possibilità di interpellare l'Amministrazione finanziaria per ottenere una risposta su «fattispecie concrete e personali» relative:
a) all'applicazione di disposizioni tributarie, se esistono condizioni di obiettiva incertezza sulla loro corretta interpretazione e sulla corretta qualificazione di fattispecie alla luce di disposizioni tributarie ad esse applicabili o nel caso in cui non siano attivabili le procedure di cui all'art. 31-ter, D.P.R. 29.9.1973, n. 600, e di cui all'art. 2, D.Lgs. 14.9.2015, n. 147; a tali istanze l'**Amministrazione finanziaria risponde** nel termine di **90** giorni;
b) alla sussistenza delle condizioni e alla valutazione dell'idoneità degli elementi probatori, laddove la legge ne faccia richiesta per l'adozione di regimi speciali;
c) l'applicazione della disciplina dell'abuso del diritto a una specifica fattispecie;
d) la disapplicazione di norme tributarie che limitano deduzioni, detrazioni e crediti d'imposta al fine di contrastare comportamenti elusivi.

Alle istanze di cui alle lettere b), c) e d) dell'elenco sopra riportato l'**Amministrazione finanziaria** fornisce **risposta** nel termine **di 120 giorni**.
Per quanto detto sopra, possono quindi attualmente delinearsi 4 tipologie di interpello:
› **ordinario** (art. 11, co. 1, lett. a, D.Lgs. 156/2015), che ricalca sostanzialmente quello previgente e si distingue a sua volta in **interpretativo** (quando vi sono obiettive condizioni di incertezza sulla corretta interpretazione delle disposizioni) e **qualificatorio** (quando vi sono obiettive condizioni di incertezza sulla corretta qualificazione di fattispecie);
› **probatorio** (art. 11, co. 1, lett. b, D.Lgs. 156/2015), volto ad ottenere un parere sulla sussistenza delle condizioni per l'adozione di determinati regimi fiscale;
› **anti-abuso** (art. 11, co. 1, lett. c, D.Lgs. 156/2015), finalizzato alla verifica di fattispecie di abuso del diritto a una specifica fattispecie;
› **disapplicativo** (art. 11, co. 2, D.Lgs. 156/2015), relativo all'art. 37-bis, co. 8, D.P.R. 600/1973.

La risposta, scritta e motivata, è **vincolante** per ogni organo dell'Amministrazione con esclusivo riferimento al caso oggetto dell'istanza di interpello e limitatamente al soggetto richiedente. Se la risposta non è resa nei termini previsti, il silenzio equivale alla condivisione da parte dell'Amministrazione della soluzione che ha proposto il contribuente. Gli atti, anche a contenuto impositivo o sanzionatori, che siano difformi dalla risposta espressa o tacita sono da ritenersi nulli (art. 11, co. 3, L. 27.7.2000, n.212).
Con Provvedimento Prot. 27 del 4.1.2016 sono state definite le regole procedurali per le istanze di interpello, in attuazione dell'art. 8, co. 1, D.Lgs. 24.9.2015, n.156. Nel provvedimento vengono fornite istruzioni in ordine:
› agli Uffici competenti per la presentazione delle istanze,
› alle modalità di presentazione,
› all'istruttoria (che prevede, nel caso di istanza carente, la notifica al contribuente dell'invito a regolarizzare, entro 30 gg. dalla data di consegna o ricezione; il contribuente ha ulteriori 30 gg dalla ricezione dell'invito per provvedere alla regolarizzazione),

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

› alle risposte e al monitoraggio delle stesse,
› all'utilizzo della PEC e dei servizi telematici.

L'Agenzia delle Entrate, con la **C.M. 1.4.2016, n. 9/E** ha fornito una serie di approfondimenti sulle **tipologie** di **interpello**, sulle regole comuni alle istanze, sul procedimento di **istruttoria**, sugli **effetti** della risposta sull'attività di accertamento nonché sul **trattamento sanzionatorio**.

Di seguito vengono evidenziati alcuni dei chiarimenti contenuti nella Circolare; si rinvia, peraltro, al documento di prassi per ulteriori approfondimenti.

Interpello ordinario «puro» e interpello «qualificatorio»: l'interpello ordinario puro o interpretativo risulta sostanzialmente in continuità con quello disciplinato dalla previgente normativa. Accanto a questo è stata introdotta la tipologia dell'interpello «qualificatorio», che consente l'applicabilità dell'istituto anche ai casi in cui oggetto di incertezza non è tanto la norma tributaria in sé, quanto la «qualificazione giuridico-tributaria» della fattispecie, ovvero nel caso in cui sussistano dubbi sulla stessa qualificazione del fatto come, ad esempio, nell'ipotesi in cui debba essere valutata la sussistenza di un'azienda.

Interpello probatorio: è utilizzabile nel caso in cui sia necessario ottenere un parere sulla sussistenza delle condizioni o sull'idoneità degli elementi probatori richiesti dalla norma ai fini dell'accesso a un determinato regime fiscale, ma **solo nei casi espressamente previsti**. La tassatività dei casi comporta il fatto che tale interpello non è attivabile in relazione a qualsiasi fattispecie (come l'interpello ordinario), ma solo in relazione alle «ipotesi in cui detta facoltà sia esplicitamente prevista nelle disposizioni sostanziali di riferimento».

Interpello anti-abuso: sostituisce l'interpello antielusivo di cui all'art. 21, co. 9, L. 413/1991, anche se, rispetto alla vecchia disposizione la nuova fattispecie da un lato non ricomprende le ipotesi di interposizione ex art. 37, co. 3, D.P.R. 600/1973, in relazione alle quali può essere presentata istanza di interpello ordinario, mentre dall'altro, in considerazione della portata «generale» assunta dall'abuso del diritto, comprende qualsiasi fattispecie in relazione a qualunque settore impositivo.

Interpello disapplicativo: è l'unica categoria di interpello di tipo «obbligatorio» rimasta nel sistema. La caratteristica di questa tipologia di interpello risiede nel fatto che la presentazione di un'istanza in cui il contribuente segnala di trovarsi nella situazione descritta dalla norma di cui si chiede la disapplicazione è imprescindibile; non risulta, invece, essere cogente la risposta per il contribuente.

Competenza degli uffici: al fine di garantire una maggiore uniformità della disciplina, la competenza è essenzialmente attribuita alle Direzioni regionali, fatte salve le ipotesi previste dal Provv. 4.1.2016, Prot. n. 27, in cui la competenza è attribuita alle Direzioni Centrali (es. istanze presentate dalle Amministrazioni centrali dello Stato ed enti pubblici a rilevanza nazionale, o da soggetti non residenti nel territorio dello Stato, anche nel caso in cui sia stato nominato un rappresentante fiscale in Italia).

DISCIPLINA APPLICABILE SINO al 31.12.2015: si veda G.P.F. 1/2016, pag. 292.

PRESCRIZIONE IVA

NOTIFICA dell'AVVISO di ACCERTAMENTO: l'avviso di accertamento deve essere notificato entro il **31.12 del 4° anno successivo** a quello in cui è stata presentata la dichiarazione, ovvero, in caso di **omessa dichiarazione,** entro il **31.12 del 5° anno successivo** a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata (art. 57, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 257]).

TERMINI per l'ACCERTAMENTO – NOVITÀ LEGGE di STABILITÀ 2016: per effetto delle disposizioni introdotte dall'art. 1, co. 130, 131 e 132, L. 28.12.2015, n. 208 (Legge di Stabilità 2016) sono stati modificati l'art. 57, D.P.R. 633/1972 e l'art. 43, D.P.R. 600/1973; conseguentemente gli avvisi relativi a rettifiche e accertamenti riferiti ai **periodi d'imposta in corso al 31.12.2016 e successivi** devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il **31 dicembre del quinto anno successivo** a quello in cui è stata presentata la dichiarazione. Sempre con riferimento al periodo d'imposta in corso al 31.12.2016 e a quelli successivi è stata eliminata la previsione di raddoppio dei termini per il caso di violazioni penali.

Nel caso di **omessa presentazione della dichiarazione** o di presentazione di **dichiarazione nulla**, l'avviso di accertamento piò essere notificato entro il 31 dicembre del **settimo anno successivo** a quello in cui avrebbe dovuto essere presentata la dichiarazione.

TERMINI di DECADENZA dell'ACCERTAMENTO: l'art. 37, commi da 24 a 26, D.L. 223/2006, conv. con modif. con L. 4.8.2006, n. 248, ha **modificato,** sia ai fini delle imposte sui redditi che ai fini Iva, la **disciplina dei termini per l'attività di accertamento, dettati** rispettivamente dagli artt. 43 D.P.R. 600/1973 e 57 D.P.R. 633/1972, stabilendo che l'**ordinario termine decadenziale** per l'attività di accertamento è **aumentato al doppio**, quando il contribuente abbia commesso una **violazione** che comporta l'**obbligo di denuncia**, ai sensi dell'art. 331 c.p.p., **per uno dei reati previsti** dal D.Lgs. 74/2000. In queste ipotesi l'Amministrazione finanziaria può notificare gli avvisi di accertamento **entro il 31.12 dell'8° anno successivo** a quello in cui è stata**presentata** la **dichiarazione** e, nel caso di **omessa presentazione** o di presentazione di **dichiarazione nulla**, **fino al 31.12 del 10° anno successivo** a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata. L'art. 2, D.Lgs. 5.8.2015, n. 128 (G.U. n. 190 del 18.8.2015), ha modificato l'art. 57, D.P.R. 633/1972, prevedendo che il raddoppio dei termini non operi qualora la denuncia da parte dell'Amministrazione finanziaria (ivi comprendendo la Guardia di finanza), sia presentata o trasmessa oltre la scadenza ordinaria dei termini.

TERMINI per l'ACCERTAMENTO in PRESENZA di VIOLAZIONI PENALI: la C.M. 23.12.2009, n. 54/E chiarisce che l'**allungamento** dei **termini** per l'accertamento ai fini delle imposte sui redditi e dell'Iva in presenza di **violazioni penalmente rilevanti** ex D.Lgs. 74/2000, disposto dall'art. 37, co. 24-26, D.L. 223/2006, conv. con modif. dalla L. 248/2006, opera a prescindere

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

AVVISI di ACCERTAMENTO – DICHIARAZIONE PRESENTATA			
Anno d'imposta	**Anno di presentazione della dichiarazione**	**Termine accertamento ordinario**	**Termine prorogato dal D.L. 223/2006 (reati)***
2007	2008	31.12.2012	31.12.2016
2008	2009	31.12.2013	31.12.2017
2009	2010	31.12.2014	31.12.2018
2010	2011	31.12.2015	31.12.2019
2011	2012	31.12.2016	31.12.2020
2012	2013	31.12.2017	31.12.2021
2013	2014	31.12.2018	31.12.2022
2014	2015	31.12.2019	31.12.2023
2015	2016	31.12.2020	31.12.2024

La tabella ha valore sia per l'IVA che per le imposte sui redditi e Irap
*Il raddoppio dei termini per violazioni penali non deve essere applicato ai fini IRAP, siccome per tale imposta l'evasione non ha rilievo penale, quindi non vi è obbligo di denuncia.
**Si evidenzia che, in base all'art. 2 co. 5-ter, D.L. 138/2011, con riferimento all'IVA e solo per i soggetti che hanno aderito ai condoni di cui alla L. 289/2002, i termini di decadenza per l'accertamento pendenti al 31.12.2011 sono prorogati di un anno.

AVVISI di ACCERTAMENTO (imposte sui redditi, Iva e Irap) – Dichiarazione omessa o nulla			
Anno d'imposta	**Anno in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata**	**Termine accertamento ordinario**	**Termine prorogato dal D.L. 223/2006 (reati)**
2005	2006	31.12.2011	31.12.2016
2006	2007	31.12.2012	31.12.2017
2007	2008	31.12.2013	31.12.2018
2008	2009	31.12.2014	31.12.2019
2009	2010	31.12.2015	31.12.2020
2010	2011	31.12.2016	31.12.2021
2011	2012	31.12.2017	31.12.2022
2012	2013	31.12.2018	31.12.2023
2013	2014	31.12.2019	31.12.2024
2014	2015	31.12.2020	31.12.2025
2015	2016	31.12.2021	31.12.2026

La tabella ha valore sia per l'IVA che per le imposte sui redditi e Irap.
* Per comodità espositiva, si è evidenziato il termine derivante dal cumulo tra proroga per mancata adesione ai condoni e raddoppio per reati fiscali, il che è stato giudicato illegittimo dalla Consulta (sentenza 25.7.2011, n. 247).
** In base all'art. 2, co. 5-ter, D.L. 138/2011, con riferimento all'IVA e solo per i soggetti che hanno aderito ai condoni di cui alla L. 289/2002, i termini di decadenza per l'accertamento pendenti al 31.12.2011 sono prorogati di un anno.

dalle **successive vicende** del **giudizio penale** che consegue alla denuncia (ad es. decreto di archiviazione o sentenza di proscioglimento). Inoltre, l'eventuale applicazione della proroga dei termini in capo alla **società consolidata** comporta la sua estensione anche nei confronti della **società consolidante**, così come l'applicazione alla **società trasparente** si estende ai suoi **soci** limitatamente ai **redditi** di **partecipazione**.

ATTIVITÀ di CONTROLLO ai FINI IVA sui PERIODI d'IMPOSTA COPERTI dalle SANATORIE PREVISTA dalla L. 289/2002: si veda G.P.F. 1/2016, pag. 295.

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

ACCERTAMENTO con ADESIONE

(disciplina in vigore per atti notificati sino al 31.12.2015)

DISCIPLINA: in attuazione dell'art. 3, co. 120, L. 662/1996 [CFF ❶ 4770], è stato emanato il D.Lgs. 218/1997 [CFF ❶ 4773], in sostituzione, dall'1.8.1997, del D.P.R. 316/1996, emanato in attuazione dell'art. 2-bis, D.L. 564/1994, conv. con modif. con L. 656/1994, e del D.P.R. 460/1996, emanato in attuazione dell'art. 2-ter, D.L. 564/1994, conv. con modif. con L. 656/1994. L'accertamento con adesione integra una **procedura** effettuata in **contraddittorio,** attraverso la quale il contribuente può **concordare** con l'Ufficio impositore la maggiore imposta dovuta.
L'art. 1, co. 637, L. 23.12.2014, n. 190 nell'ambito della revisione dell'istituto del ravvedimento operoso ha previsto l'**abrogazione** di alcuni istituti disciplinati dal D.Lgs. 218/1997. In particolare a decorrere dal 1.1.2016 sono abrogati:
- l'adesione agli inviti al contraddittorio;
- l'adesione ai verbali di constatazione;
- l'acquiescenza nel caso di notifica di avvisi di accertamento o liquidazione non preceduti da inviti al contraddittorio.

Gli istituti sono ancora in vigore per gli atti notificati entro il 31.12.2015.

ADESIONE a VERBALI di CONSTATAZIONE: in base al D.L. 25.6.2008, n. 112, conv. con modif. con L. 6.8.2008, n. 133, il contribuente può aderire anche ai **verbali di constatazione** relativi a imposte dirette ed Iva che consentano l'emissione di **avvisi di accertamento parziali** (art. 5-bis, D.Lgs. 218/1997). La disposizione si applica ai verbali consegnati dal 25.6.2008 sino al 31.12.2015 (l'art. 1, co.638, L. 23.12.2014, n.190 ha previsto che le disposizioni di cui all' art. 5-bis, D.Lgs. 218/1997 si applicano ai processi verbali di constatazione consegnati entro il 31.12.2015; decorsa tale data viene soppressa la possibilità di aderire ai verbali di constatazione).

AMBITO di APPLICAZIONE: per i **periodi** di imposta **ancora accertabili**, l'accertamento con adesione è applicabile a **tutti** i **contribuenti** ed a **tutte** le **categorie** di **reddito. Sono state altresì rimosse** tutte le **cause ostative all'adesione precedentemente previste**, compresi reati penali ed omessa dichiarazione (previste fino al 31.7.1997).

ACCERTAMENTI SUCCESSIVI: eseguito il concordato, l'Ufficio ha la possibilità di avviare un'**ulteriore azione accertatrice solo** qualora:
- si verifichi **la sopravvenuta conoscenza** di nuovi elementi che permettano di accertare un maggior reddito di ammontare **superiore** al **50%** del reddito definito e comunque **non inferiore** a € **77.468,53**;
- la definizione abbia avuto per oggetto **accertamenti parziali**;
- la definizione abbia riguardato **redditi di partecipazione** nelle società o associazioni ex art. 5, D.P.R. 917/1986 [CFF ❷ 5105] e in aziende coniugali non gestite in forma societaria;
- l'**accertamento sia** esercitato nei **confronti** delle **società** o associazioni ex art. 5, D.P.R. 917/1986 e delle aziende coniugali non gestite in forma societaria, cui partecipa il **contribuente** per il quale è **intervenuta** la **definizione**.

DEFINIZIONE ai FINI IVA e ai FINI delle IMPOSTE DIRETTE: si possono verificare le seguenti ipotesi:
- se la definizione riguarda esclusivamente **operazioni rilevanti ai fini Iva** e non delle imposte dirette, il concordato vale **solo** ai **fini Iva**;
- se la definizione interessa **anche componenti reddituali rilevanti ai fini Iva**, il concordato vale sia ai **fini** delle **imposte dirette** che ai fini **Iva**;
- se la definizione riguarda esclusivamente **operazioni rilevanti ai fini** delle **imposte dirette** e non Iva, il concordato vale **solo** ai **fini** delle **imposte dirette**.

APPLICAZIONE dell'IVA: per il calcolo dell'Iva dovuta sulle operazioni da definire è necessario fare la seguente distinzione:
- se è possibile **individuare** l'oggetto delle singole operazioni imponibili che determinano il maggior reddito, si devono applicare le **aliquote Iva specificamente previste**;
- in caso **contrario**, si deve applicare l'**aliquota Iva media**.

ALIQUOTA IVA MEDIA: si calcola come rapporto (a/b) fra:
- **Iva** su **operazioni imponibili** escluse cessioni di **beni ammortizzabili** e operazioni in **regimi speciali**;
- **volume d'affari Iva** aumentato delle **operazioni fuori campo Iva** e di quelle **non soggette** ad **obbligo di dichiarazione**.

PROCEDURA: può essere avviata su **iniziativa del contribuente**, se è stato oggetto di ispezioni, verifiche o accessi, oppure se ha ricevuto un avviso di accertamento o rettifica. Nella **prima ipotesi** il contribuente può **richiedere** all'Ufficio verificatore la formulazione di una **proposta di accertamento concordabile**. Nella **seconda ipotesi** è il contribuente che deve formulare un'**istanza di concordato**, qualora l'avviso di accertamento non sia stato preceduto dall'invito a comparire. Della procedura può inoltre farsi **parte attiva** l'**Ufficio**, che invia al contribuente un **invito a comparire** (**non vincolante** per quest'ultimo), indicando i periodi interessati, il giorno e il luogo di comparizione.

PERFEZIONAMENTO dell'ADESIONE: si articola nelle seguenti fasi:
- **redazione** e **sottoscrizione** dell'**atto** di **adesione**, in duplice copia, che riporta gli elementi e le motivazioni dell'adesione, la liquidazione delle maggiori imposte, delle sanzioni e delle altre somme eventualmente dovute;
- **pagamento** delle **somme liquidate** con l'atto di adesione **entro 20 giorni** dalla sua redazione. Il versamento può essere **integrale** o **rateale** e va effettuato utilizzando il **Mod. F24**;
- **versamento rateale**: le somme liquidate possono essere versate in **otto rate trimestrali** di pari importo; nel caso in cui l'importo dovuto **superi** € **50.000** il versamento può avvenire in un massimo di **sedici rate trimestrali** (l'estensione a 16 rate è stata prevista dall'art. 2, D.Lgs. 24.9.2015, n. 159). In tal caso l'adesione si perfeziona con il pagamento

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

della prima rata entro 20 giorni dalla redazione dell'atto di adesione. Sulle rate successive sono dovuti gli **interessi** al **tasso legale** da calcolarsi dalla data di pagamento della prima rata (0,5% dall'1.1.2015 – D.M. 11.12.2014; 1% dall'1.1.2014 al 31.12.2014 – D.M. 12.12.2013);

› **esibizione**, **entro 10 giorni** dal pagamento, della **quietanza** di avvenuto versamento integrale o della prima rata e **ritiro** di **copia** dell'atto di adesione.

ACCERTAMENTO con ADESIONE e CONCILIAZIONE GIUDIZIALE – RATEAZIONE – NON NECESSITÀ della FIDEIUSSIONE: l'art. 23, D.L. 6.7.2011, n. 98, conv. con modif. dalla L. 15.7.2011, n. 111 ha disposto che in caso di **rateazione** delle somme dovute a seguito di **accertamento con adesione**, per **importi superiori a € 50.000**, **non è più richiesta** la **polizza fideiussoria o fideiussione**, per il periodo di rateazione aumentato di un anno (soppressa parte del co. 2, art. 8, D.Lgs. 218/1997). Del pari, non è necessaria la fideiussione in caso di rateazione delle somme dovute in sede di conciliazione giudiziale (soppresso parte del co. 3, art. 48, D.Lgs. 546/1992).

SANZIONI: a seguito della definizione, le sanzioni si applicano nella misura di **1/3** del minimo (artt. 2, co. 5, e 3, co. 3, D.Lgs. 218/1997), salvo le eccezioni di cui all'art. 2, co. 5, D.Lgs. 218/1997 **[CFF ❶ 4774]**.

ACCERTAMENTO con ADESIONE – TERMINE di IMPUGNAZIONE dell'ATTO IMPOSITIVO – SOSPENSIONE: ai sensi dell'art. 6, co. 3, D.Lgs. 218/1997 è sospeso per 90 giorni il termine per proporre ricorso se viene presentata, entro il termine per impugnare l'atto, l'istanza di accertamento con adesione. Secondo la Corte di Cassazione (Sez. VI civ., Ordinanza 27.9-12.10.2012, n. 17439) detta sospensione del termine di impugnazione dell'atto impositivo per 90 giorni, non si interrompe a causa del verbale di constatazione del mancato accordo tra il contribuente stesso e l'Amministrazione finanziaria. Solo l'univoca manifestazione di volontà del contribuente, attuata attraverso la proposizione del ricorso avverso l'atto di accertamento o la formale e irrevocabile rinuncia all'istanza di definizione con adesione, può infatti far decadere l'accertamento con adesione, facendo così venir meno anche la sospensione del termine per l'impugnazione. Di conseguenza, il ricorso del contribuente è tardivo solo se proposto oltre i 150 giorni dalla notifica dell'atto impositivo, ovvero oltre i 60 giorni dalla notifica dell'atto e l'intero periodo di sospensione di 90 giorni.

ACQUIESCENZA all'ACCERTAMENTO: l'art. 15, co. 2, D.Lgs. 218/1997 **[CFF ❶ 4787]** come modificato dall'art. 21, co. 22, L. 449/1997 ha **parificato** gli **effetti** della **mancata impugnazione** dell'avviso di accertamento o di rettifica a quelli prodotti dalla definizione dei medesimi con la **procedura dell'accertamento con adesione**. La sanzione è ridotta a 1/6 dell'irrogato e comunque mai inferiore a 1/6 del minimo (art. 15, co. 1, D.Lgs. 218/1997 come modificato dall'art. 27, co. 4-ter, D.L. 185/2008, conv. con modif. dalla L. 2/2009 e dalla Legge di Stabilità 2011).

CHIARIMENTI MINISTERIALI: l'Agenzia delle Entrate ha fornito, con la C.M. 17.9.2008, n. 55/E, chiarimenti in merito alle **modalità di adesione integrale** ai processi verbali di constatazione (pvc), di cui all'art. 5-bis, D.Lgs. 19.6.1997, n. 218.

VANTAGGI dell'ADESIONE: la definizione anticipata garantisce una serie di vantaggi al contribuente, quali la **riduzione delle sanzioni ad 1/6 del minimo** previsto e la possibilità di **rateizzare** il pagamento delle somme dovute senza la **prestazione di garanzie**.

VERBALI OGGETTO di ADESIONE: possono formare oggetto di adesione solo i pvc che contengono la constatazione di violazioni sostanziali, relativamente alla disciplina delle imposte dirette o dell'Iva, oltre che a quella dell'**Irap**, delle **addizionali regionale e comunale Irpef**, delle **imposte sostitutive**. L'istituto dell'adesione trova applicazione anche con riguardo ai **contributi previdenziali** e, in generale, ai P.V.C. redatti dagli stessi Uffici competenti ad emettere **avvisi di accertamento parziale**. In sede di conversione in legge del D.L. 185/2008 (L. 2/2009) il citato istituto è stato **esteso** anche alle **altre imposte indirette** (imposte di registro, successioni e imposte ipotecarie e catastali).

PERIODI d'IMPOSTA INTERESSATI: la definizione agevolata può riguardare solo i **periodi d'imposta** per i quali, alla consegna del P.V.C., siano già **scaduti** i **termini** per la presentazione delle **dichiarazioni**, in quanto solo per questi è possibile procedere con l'accertamento parziale.

IRREVOCABILITÀ dell'ADESIONE: l'adesione del contribuente al P.V.C. è **irrevocabile** nelle more della notifica dell'atto di definizione (salvo la presenza, che viene accertata dagli Uffici, di vizi tali da ritenerla non validamente espressa).

SOCIETÀ di PERSONE, SOCIETÀ TRASPARENTI e CONSOLIDATE: se il P.V.C. interessa una società di persone, un'associazione professionale o un soggetto di cui all'art. 5, D.P.R. 917/1986, la comunicazione dell'adesione deve essere presentata dal **legale rappresentante** e la definizione delle posizioni dei **singoli soci o associati** sarà possibile solo **dopo l'avvenuta definizione** della posizione della **società o associazione**. Stessa regola vale in caso di società che abbiano optato per il **regime della trasparenza** o per quello del **consolidato**.

COMUNICAZIONI INAMMISSIBILI: sono da considerarsi **inammissibili** le comunicazioni presentate o spedite agli Uffici **oltre i 30 giorni** successivi a quello di consegna del pvc, nonché quelle effettuate utilizzando un modello diverso da quello approvato, ovvero inoltrate senza allegare la copia del documento di riconoscimento del richiedente.

ISTITUZIONE dei CODICI TRIBUTO per il VERSAMENTO: con R.M. 6.11.2008, n. 426 sono stati istituiti i **codici tributo per il versamento** delle somme dovute risultanti dall'atto di definizione dell'accantonamento parziale.

ADESIONE agli INVITI al CONTRADDITTORIO: l'art. 27, D.L. 29.11.2008, n. 185/E ha introdotto l'istituto dell'**adesione agli inviti al contraddittorio** (nuovo art. 5, co. 1-bis - 1-quinquies, D.Lgs. 218/1997 **[CFF ❶ 4777]**) **emessi dall'1.1.2009** dagli Uffici dell'Agenzia delle Entrate, mediante comunicazione (modello approvato con il Provv. Agenzia Entrate 3.8.2009) al competente Ufficio e versamento delle somme dovute **entro il 15° giorno** antecedente alla data fissata per la **comparizione**. La norma descrive l'**iter** da seguire per la definizione. In particolare, viene fornita al contribuente la possibilità di definire i

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

contenuti dell'invito usufruendo del regime sanzionatorio agevolato previsto per l'adesione al P.V.C. e del regime di favore in caso di pagamento rateale, qualora a giudizio del contribuente stesso non sussistano valide motivazione per non ritenere legittima la pretesa erariale. Come già segnalato, l'art. 1, co. 637, L. 23.12.2014, n. 190 ha abrogato l'istituto, mentre l'art. 1, co. 638, L. 23.12.2014, n. 190 ne ha previsto l'applicazione agli inviti al contraddittorio notificati entro il 31.12.2015.

ISTITUZIONE dei CODICI TRIBUTO: con R.M. 29.11.2008, n. 482/E sono stati istituiti i **codici tributo** per il **versamento delle somme dovute** risultanti dall'invito a comparire.

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

CONTRASTO alle FRODI IVA e OPERAZIONI con PAESI BLACK LIST

CONTRASTO alle FRODI IVA: il D.M. 30.3.2010, in attuazione dell'art. 1, D.L. 25.3.2010, n. 40 (cd. «decreto incentivi»), fissa, con decorrenza dall'1.7.2010, modalità e termini di comunicazione all'Agenzia delle Entrate delle operazioni poste in essere con Paesi black list, per contrastare le frodi Iva. I soggetti Iva sono tenuti a comunicare all'Agenzia delle Entrate le operazioni effettuate con operatori economici aventi sede, residenza e domicilio in Paesi black list (cessioni di beni e prestazioni di servizio rese; acquisto di beni e prestazioni di servizi ricevute), utilizzando il modello approvato Provv. Ag. Entrate 28.5.2010, n. 85352. A decorrere dal **1° ottobre 2013** tale comunicazione deve avvenire mediante il modello allegato al Provv. Ag. Entrate 2.8.2013, n. 94908 («spesometro»), fermi restando i periodi di riferimento previsti ed i termini.

PERIODICITÀ e TERMINI di PRESENTAZIONE: l'art. 21, D.Lgs. 21.11.2014, n. 175, ha introdotto semplificazioni che interessano la comunicazione delle operazioni effettuate con Paesi black list. Le disposizioni prevedono l'invio con cadenza annuale della comunicazione con riferimento alle operazioni che superano la soglia annua di € 10.000 (il precedente limite era pari a € 500), abolendo la periodicità mensile e quella trimestrale. La C.M. 30.12.2014, n. 31/E ha chiarito che, con riferimento alla nozione di «importo complessivo annuale», necessaria per il computo della soglia, il limite di € 10.000 si intende riferito non alla singola operazione (come nella previgente disciplina), ma al valore complessivo delle operazioni. Nella C.M. 30.12.2014, n. 31/E è stato inoltre precisato che gli operatori economici possono adottare le disposizioni previgenti sino al termine del 2014.

Con Provv. 2.8.2013, Prot. n. 2013/94908, l'Agenzia delle Entrate ha stabilito che le comunicazioni debbano essere inviate:

- entro il **10 aprile** dell'anno successivo a quello di riferimento per i soggetti che effettuano le liquidazioni mensili;
- entro il **20 aprile** per gli altri soggetti obbligati.

COMUNICAZIONE dei DATI RELATIVI al 2015 – PROROGA del TERMINE: con Provv. 25.3.2016, Prot. n. 45144/2016, l'Agenzia delle Entrate ha disposto che per l'anno 2015, in deroga a quanto stabilito nel Provv. 2.8.2013, Prot. n. 2013/94908 è differito al **20 settembre 2016** il termine per l'invio delle comunicazioni dei dati delle operazioni effettuate nei confronti di operatori economici aventi sede, residenza o domicilio in Paesi a fiscalità privilegiata.

CONTENUTO della COMUNICAZIONE: deve riportare il codice fiscale e la partita Iva del soggetto tenuto alla comunicazione, i dati identificativi del soggetto con cui è intercorsa l'operazione, il periodo di riferimento, per ogni controparte l'importo totale delle operazioni attive e passive effettuate (distinto in operazioni imponibili e non, esenti e fuori campo Iva), l'ammontare totale dell'Iva e per quanto riguarda le note di variazione emesse e ricevute per annualità precedenti l'importo totale delle operazioni e dell'Iva.

L'**omissione** degli **elenchi clienti** e **fornitori** o la loro **compilazione** in modo **incompleto** o **non veritiero**, rende applicabile **la sanzione da** € **500 a** € **4.000** (art. 11, D.Lgs. 471/1997).

È, inoltre, stabilito che la **comunicazione** relativa alle **delibere** di **modifica** degli atti costitutivi per **trasferimento all'estero** della **sede sociale** della **società** è obbligatoria, da parte dei soggetti tenuti, **mediante** la **comunicazione unica d'impresa** nei confronti del **Registro imprese**, dell'**Agenzia Entrate**, dell'**Inps** e dell'**Inail**.

COMUNICAZIONI per OPERAZIONI con PAESI BLACK LIST – CHIARIMENTI: secondo la R.M. 29.11.2010, n. 121/E le **operazioni** che avvengono **tra** la **stabile organizzazione** di un **soggetto economico residente in Italia**, **stabilita in uno dei Paesi a fiscalità privilegiata**, e **soggetti economici ivi operanti** (nella risoluzione, negli Emirati Arabi Uniti) sono **soggette** all'**adempimento**, previsto dall'art. 1, D.L. 25.3.2010, n. 40, conv. con modif. con L. 22.5.2010, n. 73, della **comunicazione** da parte dei soggetti passivi Iva dei dati relativi alle operazioni effettuate o ricevute nei confronti di operatori economici aventi sede, residenza o domicilio in Paesi black list. Secondo l'Agenzia delle Entrate, infatti, la stabile organizzazione agisce nell'interesse della casa madre, soggetto passivo d'imposta residente in Italia e deve soggiacere all'adempimento, in considerazione della sua finalità di prevenzione e contrasto delle frodi Iva negli scambi con l'estero. Lo **stesso obbligo** di comunicazione riguarda la **casa madre** per le **operazioni** che direttamente compie **con soggetti stabiliti in Paesi black list**.

IVA – FRODI CAROSELLO – ORIENTAMENTO della SUPREMA CORTE: secondo la Corte di Cassazione, Sez. trib., Ordinanza 10.11.2010-12.1.2011, n. 608 l'**acquisto, in apparenza effettivo e regolare dal punto di vista contabile e fiscale**, effettuato da un'**impresa ultima beneficiaria** di una **filiera di società costituita appositamente per «regolarizzare»** (ovvero rendere apparentemente regolari) **una serie** di **operazioni** di **evasione o elusione dell'Iva**, **realizza** di per sé il **comune intento fraudolento** del **meccanismo**, posto in essere appositamente per **conseguire** tale **risultato finale**.

Pertanto, in tale caso l'**Iva non** è **detraibile** dal **beneficiario finale** dell'intera struttura fraudolenta, nonostante le **fatture** e l'intera **documentazione contabile** relative alle operazioni commerciali da lui effettivamente compiute sembrino assolutamente regolari. Infatti, il **meccanismo fraudolento** rientrante nella categoria delle cd. **frodi «carosello»**, basate in generale sul mancato versamento dell'Iva incassata da **società «cartiere»** in seguito ad acquisti intracomunitari, o comunque esenti, con successiva rivendita anche **tramite interposizione**, presuppone, data la sua natura e gli scopi che si prefigge, la piena conoscenza della **frode** e la **piena partecipazione** del **beneficiario finale dell'accordo simulatorio**. In tale ipotesi, va necessariamente applicato il principio di cui all'art. 17, Direttiva 17.5.1977, 388/77/CEE dell'**indetraibilità dell'Iva** assolta relativamente a comportamenti abusivi, vale a dire aventi il **solo scopo** di conseguire il **beneficio fiscale**, **senza** una **reale** ed **autonoma ragione economica** che giustifichi la catena di cessioni successive.

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

COMUNICAZIONI per OPERAZIONI con PAESI BLACK LIST – ULTERIORI CHIARIMENTI: la C.M. 21.10.2010, n. 53/E fornisce chiarimenti in merito all'obbligo da parte dei soggetti passivi Iva di comunicare all'Agenzia delle Entrate tutte le cessioni e le prestazioni effettuate e ricevute, registrate o soggette a registrazione, nei confronti di operatori economici con sede, residenza o domicilio in Paesi a fiscalità privilegiata (art. 1, D.L. 40/2010, conv. con modif. dalla L. 73/2010 **[CFF ❶ 1850]** e DD.MM. 30.3.2010 e 5.8.2010 attuativi).

Enti non commerciali: sono **escluse** dall'**obbligo** di **comunicazione** le operazioni effettuate da tali enti nell'ambito della propria sfera istituzionale; diversamente tale obbligo interessa le operazioni effettuate nell'ambito delle attività commerciali o agricole, esercitate dagli stessi enti anche in via residuale.

Soggetti esclusi: si ritiene che siano **esonerati** dall'obbligo di comunicazione sia i **contribuenti minimi che i soggetti che hanno optato per il regime delle nuove iniziative**, in quanto entrambi non sono tenuti alla registrazione delle fatture (anche se non precisato nella Circolare, antecedente all'istituzione del regime, sono esclusi anche i contribuenti che hanno aderito al regime «forfetario»).

Status di operatore economico: per verificare la qualifica di «**operatore economico**» del soggetto black list si può far riferimento all'**eventuale certificazione o al numero identificativo rilasciati dalle Autorità fiscali competenti dei Paesi black list** attestanti lo **svolgimento** di un'**attività economica** o alla dichiarazione della stessa controparte attestante lo svolgimento di un'attività economica.

Soggetti non residenti: sono **tenuti** all'**obbligo** di **comunicazione** anche i **soggetti passivi Iva non** residenti (Ue ed extra-Ue) limitatamente alle operazioni territorialmente rilevanti in Italia effettuate con operatori economici black list.

Operazioni rilevanti: ai fini dell'obbligo delle comunicazioni rilevano le **cessioni** e gli **acquisti di beni** e le **prestazioni di servizi effettuati da e verso soggetti Ue**; le prestazioni di servizi effettuate da e verso soggetti extra-Ue; le importazioni e le esportazioni di beni.

Reverse charge: relativamente alla compilazione del modello, l'operazione, per la quale l'Iva è assolta con il **meccanismo** del **reverse charge**, deve essere inserita tra le operazioni passive **in base al regime Iva previsto dalla legislazione italiana**.
L'Agenzia delle Entrate ha poi fornito con la C.M. 28.1.2011, n. 2/E ulteriori **chiarimenti, di seguito** sintetizzati:

Importazioni: dal momento che la bolletta doganale acquisisce, ai fini Iva, la natura di documento equipollente alla fattura, le importazioni devono essere segnalate nell'ambito delle operazioni passive tenendo conto dei dati indicati nelle bollette doganali.

Spese di trasferta dei dipendenti: sono escluse dall'obbligo di comunicazione le **prestazioni di servizi** (ad esempio prestazioni di trasporto, prestazioni alberghiere, ecc., normalmente di importo esiguo) di cui fruisce il dipendente in occasione di trasferte in Paesi a regime fiscale privilegiato, a condizione che dette spese siano correttamente classificate nel costo del personale secondo i principi contabili adottati dall'impresa.

Cessioni gratuite: devono essere segnalate anche le **cessioni gratuite** di beni verso operatori black list, se rilevanti ai fini Iva. Tuttavia, sono **escluse** dall'obbligo dell'adempimento le **cessioni** di **campioni gratuiti** di modico valore appositamente contrassegnati (fuori campo Iva) e gli omaggi di beni non di propria produzione di costo unitario non superiore ad € 50.

Rappresentanti fiscali: non rientrano tra le operazioni soggette all'obbligo di comunicazione le prestazioni di **servizi** e le **cessioni** di beni realizzate presso il **rappresentante fiscale**, nominato in un Paese black list, se l'operatore economico «rappresentato», che costituisce la reale controparte dell'operazione, è localizzato in un Paese a fiscalità «ordinaria».

Stabili organizzazioni: le **stabili organizzazioni estere** di soggetti italiani sono sempre tenute agli obblighi di comunicazione delle operazioni effettuate nei confronti di operatori di black list. Tale regola riguarda sia le stabili organizzazioni in Paesi black list che quelle in Paesi white list.

Operazioni estero su estero: per le cessioni o per gli acquisti di beni effettuati direttamente all'estero, quindi non soggetti a Iva, da una **stabile organizzazione italiana** con sede in un Paese black list (come ad esempio, l'acquisto di carburanti) non è previsto l'obbligo di comunicazione.

Fusione: nel caso in cui nel corso dell'anno il soggetto obbligato alla comunicazione si estingua a seguito di un'**operazione straordinaria**, il soggetto risultante è tenuto a presentare il modello di comunicazione per il quale il termine di presentazione non risulti ancora scaduto al momento in cui l'operazione straordinaria ha effetto, anche se relativo ad operazioni effettuate anteriormente dal soggetto estinto. Nel caso in cui relativamente ad un periodo di riferimento debbano essere comunicate operazioni in parte effettuate dal soggetto estinto ed in parte effettuate dal nuovo soggetto risultante dall'operazione straordinaria, quest'ultimo potrà presentare un'unica comunicazione riepilogativa.

Fatture di acconto: in caso di incasso di acconti su future **esportazioni**, la comunicazione va effettuata già con riferimento alla data di registrazione della fattura emessa a fronte dell'acconto. Un'ulteriore comunicazione si effettuerà per l'importo del saldo al momento di registrazione della relativa fattura.

Comunicazione integrativa e ravvedimento operoso: scaduti i termini di presentazione della comunicazione, il contribuente può rettificarla o integrarla entro l'ultimo giorno del mese successivo alla scadenza, senza l'applicazione di alcuna sanzione. Passato questo termine, è possibile presentare la comunicazione avvalendosi dell'istituto del ravvedimento operoso e versare, quindi, le sanzioni ridotte.

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

ALIQUOTE IVA

(art. 16 e Tab. A – Parti II e III, D.P.R. 26.10.1972, n. 633 [CFF ❶ 216, 357-545])

ALIQUOTE I.V.A.: sono previste un'**aliquota ordinaria** (**22%** per le operazioni effettuate dall'1.10.2013, precedentemente 21%), per tutte le operazioni non specificamente menzionate nella tabella delle aliquote (vedi a pag. 298 e segg. [IVA – ALIQUOTE e PERCENTUALI di COMPENSAZIONE]), e **tre aliquote ridotte** (**4%, 5% e 10%**), per le cessioni e le prestazioni nei **casi espressamente disciplinati**. L'aliquota del **5%** è stata introdotta dall'art. 1, co. 960, L. 28.12.2015, n. 208 (Legge di Stabilità 2016), che, ha modificato l'art. 16, D.P.R. 633/1972, prevedendo tale aliquota ridotta per le prestazioni rese dalle cooperative sociali e dai loro consorzi. Per effetto delle disposizioni di cui all'art. 21, L. 7.7.2016, n. 122, sono soggetti all'aliquota del 5% anche **basilico**, **rosmarino** e **salvia**, freschi, **origano** a rametti o sgranato, destinati all'alimentazione, **piante** allo stato vegetativo **di basilico**, **rosmarino** e **salvia**.

AUMENTO dell'ALIQUOTA IVA al 22% – INDICAZIONI OPERATIVE: l'Agenzia delle Entrate, rinviando in via generale ai chiarimenti di cui alla C.M. 12.10.2011, n. 45/E, fornisce con la C.M. 5.11.2013, n. 32/E indicazioni operative al fine di applicare correttamente l'aliquota Iva ordinaria, aumentata al 22% **dall'1.10.2013**.

Acquisti intra-Ue: con riferimento agli acquisti intra-Ue, l'aliquota Iva «segue» il momento di effettuazione dell'operazione che coincide con l'inizio del trasporto o della spedizione dei beni dallo Stato membro di provenienza. Se prima dell'inizio del trasporto o della spedizione è stata emessa fattura, l'operazione, per l'importo fatturato, si considera effettuata alla data della fattura, mentre non rileva il pagamento di eventuali acconti. Iva per cassa: in caso di opzione per il regime Iva per cassa, l'aliquota Iva applicabile va determinata in base al momento di effettuazione dell'operazione, individuato secondo i criteri ordinari.

Correzione di errori: è possibile regolarizzare le fatture emesse e i corrispettivi annotati erroneamente effettuando una variazione in aumento, senza applicazione di alcuna sanzione se la maggiore imposta collegata all'aumento dell'aliquota sarà versata nei termini di cui alla C.M. 45/E/2011 (si veda anche il Comunicato Agenzia Entrate 30.9.2013).

Conguagli a credito delle bollette di acqua, luce e gas: nelle note di accredito per conguagliare i consumi di acqua, luce e gas l'aliquota Iva ordinaria da applicare è quella riportata nell'ultima fattura emessa per il periodo cui si riferisce il conguaglio e nei limiti dell'imposta addebitata in fattura con la stessa aliquota. Per l'eventuale credito eccedente da restituire si fa riferimento alle fatture immediatamente precedenti fino al recupero degli importi.

Si ricorda infatti che l'art. 2, co. 2-bis – 2-quater, D.L. 13.8.2011, n. 138, conv. con modif. con L. 14.9.2011, n. 148 (manovra di Ferragosto), con effetto relativamente alle operazioni effettuate dal **17.9.2011**, aveva disposto **l'aumento al 21%** dell'aliquota Iva ordinaria (precedentemente al 20%). Tale variazione non si applicava alle operazioni effettuate nei confronti dello Stato e degli enti pubblici di cui all'art. 6, co. 5, D.P.R. 633/1972, per le quali il giorno 16.9.2011 fosse stata emessa e registrata la fattura, anche se allo stesso giorno il corrispettivo non fosse stato ancora pagato. Per stabilire se applicare l'aliquota del 20% o del 21% relativamente al periodo immediatamente successivo all'entrata in vigore della nuova aliquota, la **C.M. 12.10.2011, n. 45/E** aveva chiarito che nel caso in cui fosse stata emessa fattura o fosse stato pagato, in tutto o in parte, il corrispettivo prima che si realizzassero i presupposti per l'imposizione, l'operazione si considerava effettuata, limitatamente all'importo pagato o fatturato, alla data di emissione della fattura o del pagamento. Pertanto, gli acconti pagati entro il 16.9.2011, che avessero scontato l'aliquota del 20%, non avrebbero dovuto subire regolarizzazioni, fermo restando che la maggior aliquota del 21% sarebbe stata applicata alle fatture a saldo emesse o ad altri eventuali acconti pagati successivamente a tale data. Similmente, se entro il 16.9.2011 fosse stata emessa una fattura anticipata, tale fattura restava soggetta all'aliquota del 20% anche se la consegna del bene o il pagamento del servizio fossero avvenuti successivamente a tale data. Inoltre, secondo il Comunicato Agenzia Entrate 16.9.2011, nel caso in cui, in fase di prima applicazione, ragioni di ordine tecnico avessero impedito di adeguare in maniera rapida i software per la fatturazione e i misuratori fiscali, le fatture eventualmente emesse e i corrispettivi annotati in modo non corretto avrebbero potuto essere regolarizzati effettuando la variazione in aumento ex art. 26, co. 1, D.P.R. 633/1972. La regolarizzazione non avrebbe comportato alcuna sanzione se la maggiore imposta collegata all'aumento dell'aliquota fosse stata comunque versata nella liquidazione periodica in cui l'Iva è esigibile.

AUMENTO dell'ALIQUOTA IVA ORDINARIA al 22% – REGOLARIZZAZIONE SENZA SANZIONI: l'Agenzia delle Entrate ha fornito (Comunicato 30.9.2013) alcune precisazioni in merito all'applicazione, a decorrere dall'1.10.2013, della nuova aliquota Iva ordinaria del 22%. In particolare, se in fase di **prima applicazione** della suddetta aliquota, ragioni tecniche **impedivano di adeguare** rapidamente i **software per la fatturazione e i misuratori fiscali**, era possibile **regolarizzare** le fatture emesse e i corrispettivi annotati in modo non corretto effettuando la variazione in aumento ex art. 26, co. 1, D.P.R. 633/1972. La regolarizzazione non è soggetta ad **alcuna sanzione** nel caso in cui la maggiore imposta collegata all'aumento dell'aliquota sia stata versata nei termini di cui alla C.M. 12.10.2011, n. 45/E.

AUMENTI delle ALIQUOTE – LEGGE di STABILITÀ 2015 e LEGGE di STABILITÀ 2016: l'art. 1, co. 718, L. 190/2014 aveva originariamente previsto che: l'aliquota Iva del 10% fosse incrementata di due punti percentuali (12%) a decorrere dall'1.1.2016 e di un ulteriore punto percentuale (13%) dall'1.1.2017; l'aliquota Iva del 22% avrebbe dovuto essere incrementata di due punti percentuali (24%) a decorrere dall'1.1.2016, di un ulteriore punto percentuale (25%) dall'1.1.2017 e di ulteriori 0,5 punti percentuali (25,5%) dall'1.1.2018.

L'art. 1, co. 5, L. 28.12.2015, n. 208 (Legge di Stabilità 2016) ha abrogato tali incrementi, fissandone di nuovi. In particolare:

› l'**aliquota Iva** del **10%** aumenterà di **tre punti** percentuali (attestandosi al **13%**) **dall'1.1.2017**;

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

EVOLUZIONE STORICA delle ALIQUOTE IVA
elenco delle principali modifiche all'art. 16, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 216]

DECORRENZA (Provvedimento)	**Aliquota ORDINARIA** (art. 16, co. 1)	**Aliquota (2) RIDOTTA** (Tab. A – Parte II)	**Aliquota RIDOTTA** (Tab. A – Parte II-bis)	**Aliquota (2) RIDOTTA** (Tab. A – Parte III)	**Aliq. (3) (4) MAGGIOR.** Tab. B
Dall'1.1.1973 (art.16, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 216])	**12%**	**6%**	**-**	**6%**	**18%**
Dal 9.7.1974 (art. 1, co. 1, D.L. 254/1974, conv. con L. 383/1974)	**«**	**«**	**-**	**«**	**30%**
Dall'8.2.1977 (art. 12, co. 1, D.L.15/1977, conv. con L. 102/1977)	**14%**	**«**	**-**	**«**	**35%**
Dall'1.1.1981 (art. 1, co. 1, L. 889/1980)	**15%**	**8%**	**-**	**8%**	**«**
Dal 5.8.1982 (art. 1, co. 1, D.L. 697/1972, conv. con L. 887/1982 [CFF ❶ 951])	**18%**	**10%**	**-**	**10%**	**38%**
Dall'1.1.1985 (art. 1, co. 1, D.L. 853/1984, conv. con L. 263/1989 [CFF ❶ 1062])	**«**	**2"**	**-**	**9%**	**«**
Dal 30.7.1988 (art. 1, co. 1, D.L. 202/1989, conv. con L. 263/1989 [CFF ❶ 1062]) (1)	**19%**	**«**	**-**	**«**	**«**
Dall'1.1.1989 (art. 34, co. 1, D.L. 69/1989, conv. con L. 154/1989)	**«**	**4%**	**-**	**«**	**«**
Dall'1.1.1993 (art. 36, co. 5, D.L. 331/1993, conv. con L. 427/1993)	**«**	**«**	**-**	**«**	**-**
Dal 24.2.1995 (art.10, co. 1, D.L. 41/1995, conv. con L. 85/1995)	**«**	**«**	**-**	**10%**	**-**
Dall'1.10.1997 (art. 1, co. 1, D.L. 328/1997, conv. con L. 410/1997)	**20%**	**4%**	**-**	**10%**	**-**
Dal 17.9.2011 (art. 2, co. 2-bis - 2-quarter, D.L. 138/2011, con L. 148/2011)	**21%**	**4%**	**-**	**10%**	**-**
Dall'1.10.2013 (art. 40, co. 1-ter, D.L. 98/2011, conv. con L. 111/2011)	**22%**	**4%**	**-**	**10%**	**-**
Dall'1.1.2016 (art. 1, co. 960, L. 208/2015)	**22%**	**4%**	**5%**	**10%**	**-**

(1) Il D.M. 28.2.1985 ha sostituito la Tab. A inserendo nella Parte II I prodotti soggetti ad aliquota del 2% e nella Parte III quelli soggetti ad aliquota del 9%.
(2) Va precisato che ulteriori disposizioni di legge hanno previsto speciali aliquote d'imposta applicabili a particolari beni e servizi.
(3) Dall'1.1.1993 i beni elencati nella Tab. B sono caratterizzati dall'**indetraibilità oggettiva**.
(4) Dall'1.1.1993 le cessioni e le importazioni dei beni indicati nella Tab. B sono soggette ad aliquota del 19% (art. 36 co. 5, D.L. 331/1993, conv. con modif. con L. 427/1993), elevata prima del 20% dall'1.10.1997 (art. 1, co. 1, D.L. 328/1997, conv. con modif. con L. 410/1997) e successivamente al 21% (art. 2, co. 2-bis - 2-quater, D.L. 138/2011, conv. con modif. con L. 148/2011).

› l'**aliquota Iva** del **22%** aumenterà di **due punti** percentuali (attestandosi al **24%**) **dall'1.1.2017** e di **un ulteriore punto** percentuale (attestandosi al **25%**) **dall'1.1.2018**.

Tali **misure** possono essere sostituite integralmente o in parte da provvedimenti normativi che assicurino, integralmente o in parte, gli stessi effetti positivi sui saldi di finanza pubblica attraverso il conseguimento di **maggiori entrate** ovvero di **risparmi** di **spesa** mediante interventi di razionalizzazione e di revisione della spesa pubblica.

ALIQUOTA RIDOTTA 4%: si applica alle **cessioni di beni** e alle **prestazioni di servizi** elencate nella Tabella A, Parte II - D.P.R.

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

633/1972 [CFF ❶ 357 – 400A], ad alcune prestazioni relative al settore edile nonché alla cessione di prodotti ortofrutticoli di IV gamma.

ALIQUOTA RIDOTTA 5%: si applica alle **prestazioni** di **servizi** di cui ai nn. 18), 19), 20), 21) e 27-ter) dell'art. 10, co. 1, D.P.R. 633/1972 rese da **cooperative** e loro **consorzi** in esecuzione di contratti d'appalto e di convenzioni in generale, compresi nella Tabella A, Parte II-bis – D.P.R. 633/1972 con riferimento alle operazioni effettuate sulla base di contratti stipulati, rinnovati o prorogati successivamente al 31.12.2015, nonché, per effetto delle disposizioni di cui all'art. 21, L. 7.7.2016, n. 122, per **basilico**, **rosmarino** e **salvia**, freschi, **origano** a rametti o sgranato, destinati all'alimentazione, **piante** allo stato vegetativo **di basilico**, **rosmarino** e **salvia**.

Con riferimento alle **prestazioni** di **servizi** rese da **cooperative** e loro **consorzi** in esecuzione di contratti d'appalto e di convenzioni in generale, la C.M. 15.7.2016, n. 31/E, ha precisato che, sotto il profilo soggettivo, l'aliquota del 5% troverà applicazione laddove le prestazioni di cui ai nn. 18), 19), 20), 21) e 27-ter) dell'art. 10, co. 1, D.P.R. 633/1972 siano rese «da cooperative sociali e loro consorzi». Quanto ai destinatari delle prestazioni di cui sopra, la C.M. 31/E/2016 sottolinea come le categorie di soggetti indicate all'art. 10, co. 1, n.27-ter, D.P.R. 633/1972, a cui fa riferimento la parte II-bis, n. 1) della Tabella A, D.P.R. 633/1972, sono quelle *«degli anziani ed inabili adulti, di tossicodipendenti e di malati di AIDS, degli handicappati psicofisici, dei minori, anche coinvolti in situazioni di disadattamento e di devianza, di persone migranti, senza fissa dimora, richiedenti asilo, di persone detenute, di donne vittime di tratta a scopo sessuale e lavorativo»*. La platea dei destinatari è più ampia rispetto a quella precedentemente soggetta all'applicazione dell'aliquota del 4%, essendo compresi *«persone migranti, senza fissa dimora, richiedenti asilo, detenuti e donne vittime di tratta scopo sessuale e lavorativo»*.

ALIQUOTA RIDOTTA 10%: si applica alle **cessioni di beni** e alle **prestazioni di servizi** comprese nella Tabella A, Parte III – D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 400a – 545], ad alcune prestazioni relative al settore edile.

SMALTIMENTO RIFIUTI: la gestione e lo smaltimento di **rifiuti urbani** e **speciali** (D.P.R. 10.9.1982, n. 915) scontano l'aliquota del **10%** – vedi da ultimo le RR.MM. 17.1.2006, n. 14/E, 12.9.2007, n. 249/E e 12.9.2007, n. 250/E (rifiuti non pericolosi e pericolosi – fino al 31.12.1993 esenzione; 4% per il 1994; 9% dall'1.1.1995 al 23.2.1995). Rientrano nella nozione di «gestione» anche lo **spazzamento** di strade e aree comunali e il **conferimento** di rifiuti urbani e speciali ai sensi del D.M. 5.2.1997, n. 22 (compresi i rifiuti speciali pericolosi derivanti dalla demolizione e rottamazione di veicoli – R.M. 6.2.2006, n. 25/E), e l'attività di spurgo pozzi neri con trasporto dei relativi liquami (R.M. 20.10.2004, n. 130/E). Scontano l'aliquota del **10%** anche la pulizia di caditoie; la rimozione del sedime dal fondo dei pozzetti stradali; la disostruzione dei sifoni e relativo smaltimento dei residui e adeguamento bocchette; la pulizia delle griglie e del sistema di raccolta dei sottopassi e dei sovrappassi, dei pozzetti con cestello e la manutenzione delle etichette (R.M. 7.9.2007, n. 240/E). L'aliquota del **10%** si applica anche alla **raccolta differenziata** di plastica, acciaio, alluminio, carta, legno e vetro che rientrino nei «**rifiuti urbani**» ex n. 127-sexiesdecies, Tab. A, Parte III, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 543] (RR.MM. 29.3.2002, n. 107/E e 10.8.2004, n. 115/E). Dall'**1.1.1999**, l'aliquota del 10% si applica anche alla gestione di **impianti** di **fognatura** e **depurazione** (art. 4, co. 5, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 204]). Vedi anche la R.M. 9.7.2002, n. 222/E. Le somme dovute per i servizi di fognatura, depurazione e smaltimento dei rifiuti solidi urbani resi dai Comuni entro il 31.12.1998 e riscosse successivamente a tale data non costituiscono corrispettivi agli effetti dell'Iva (art. 6, co. 13, L. 133/1999 [CFF ❶ 1696]). Per il trattamento Iva del **conferimento** di **rifiuti urbani** da parte di una **società di capitali** operante nella **raccolta differenziata**, vedi la R.M. 28.2.2007, n. 29/E. Per il regime Iva delle **cessioni di rifiuti** da **raccolta differenziata**, vedi la R.M. 8.3.2007, n. 38/E.

PERCENTUALI di COMPENSAZIONE: sono **speciali aliquote** applicate ai conferimenti di **prodotti agricoli e ittici** di cui alla Tab. A, Parte I – D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 301 – 356] **effettuate dagli agricoltori** in regime speciale di cui all'art. 34, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 234]. Con la loro applicazione sull'**imponibile** delle **cessioni** dei prodotti di cui alla Tab. A, Parte I si calcola **forfetariamente** l'**Iva detraibile** sugli stessi.

MISURA delle PERCENTUALI di COMPENSAZIONE: il D.M. 23.12.2005, con effetto dall'1.1.2006 ha fissato al **7,3%** la percentuale di compensazione per **cavalli**, **asini**, **muli**, **bardotti vivi**, animali della specie **suina** (per il 2016 vd. infra) **ovina** e **caprina** (**esclusi** gli animali vivi della specie **bovina** e del genere **bufalo**, per i quali rimane al **7%** (salvo per il 2016) le **rane** e il **pollame**, per i quali resta, rispettivamente, al 4% e al **7,5%**) e per **conigli** domestici, **piccioni**, **lepri**, **pernici**, **fagiani** e altri animali vivi destinati all'alimentazione umana, **api** e **bachi da seta**; all'**8,3%** la percentuale per **carni**, frattaglie e parti di animali di cui ai nn. 3) e 4), Tabella A, Parte Prima, D.P.R. 633/1972 (con alcune esclusioni) fresche, refrigerate, salate o in salamoia, secche o affumicate. L'art. 1, co. 908, L. 28.12.2015, n. 208 (Legge di Stabilità 2016) ha previsto l'innalzamento delle percentuali di compensazione applicabili agli animali vivi della specie bovina e agli animali vivi della specie suina. Il D.M. 26.1.2016 ha innalzato, con effetto per il solo 2016, le percentuali di compensazione degli animali vivi della **specie bovina** (compreso gli animali del genere bufalo) al **7,65%** e quelle relative agli animali vivi della **specie suina** al **7,95%**. La percentuale di compensazione è pari, sino al 31.12.2015, all'**8,8%** per **latte fresco** non concentrato, né zuccherato e non condizionato per la vendita al minuto (con alcune esclusioni). L'art. 1, co. 908, L. 28.12.2015, n. 208 (Legge di Stabilità 2016) ha disposto l'innalzamento della percentuale di compensazione a taluni prodotti del settore lattiero-caseario; in particolare con D.M. 26.1.2016 sono state fissate le seguenti percentuali di compensazione:

- per il latte fresco non concentrato, né zuccherato e non condizionato per la vendita al minuto, esclusi yogurt, yogurt, kephir, latte cagliato, siero di latte, latticello (o latte battuto) e altri tipi di latte fermentati o acidificati: **10%**;
- per gli altri prodotti compresi nel n. 9), Tab. A, Parte Prima, D.P.R. 633/1972, escluso il latte fresco non concentrato né zuccherato, destinato al consumo alimentare, confezionato per la vendita al minuto, sottoposto a pastorizzazione o ad altri trattamenti previsti da leggi sanitarie: **10%**.

La percentuale di compensazione è pari all'**8,8%** per **uova** di volatili in guscio, fresche o conservate, **miele naturale**, **cera d'api greggia**, **bozzoli** di **bachi da seta** atti alla trattura, **lane** in massa sudice e semplicemente lavate e cascami di lana e di peli, **peli fini** o **grossolani**, in massa, greggi e **olio essenziale** non deterpenato di menta piperita; al **12,3%** per

nunziospano63 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

i **vini** di uve fresche (esclusi quelli liquorosi ed alcolizzati e quelli contenenti più del 22% in volume di alcole). Vedi anche la tabella alle pagg. 298 e segg. [IVA – ALIQUOTE e PERCENTUALI di COMPENSAZIONE]. Per le percentuali vigenti negli anni precedenti, vedi G.P.F. 1A/2005, pag. 260.

NOTE di VARIAZIONE: le eventuali rettifiche (note di credito, ecc.) devono in ogni caso **tenere conto dell'aliquota vigente** al momento in cui era stata **fatturata** l'operazione cui si **riferisce la rettifica** (salva la non applicabilità dell'Iva alla nota di variazione emessa per accordo intervenuto tra le parti dopo il decorso di 12 mesi dall'operazione). Vedi però a pag. 291 [CONTRATTO PRELIMINARE].

ACQUISTI INTRA-UE: la procedura di integrazione e registrazione delle fatture di acquisto intra-Ue (art. 43 del D.L. 331/1993, conv. con L. 427/1993**[CFF ❶ 1264]**) prevede l'applicazione dell'**aliquota** applicabile allo **stesso tipo di cessione nazionale**.

PRESTAZIONI ACCESSORIE: **trasporto**, **posa in opera**, **imballaggio**, **confezionamento**, e altre prestazioni effettuate direttamente dal venditore o prestatore di servizio (o da terzi ma per suo conto ed a sue spese) non sono imponibili in via autonoma, ma **concorrono a formare la base imponibile della prestazione principale** con l'applicazione della **stessa aliquota**. Alle prestazioni di servizi che hanno per oggetto la produzione di beni, compreso **montaggio**, **assemblaggio**, **modificazione**, **adattamento o perfezionamento**, anche se relativi a semilavorati o parti, si applica l'aliquota del bene(art. 1, co. 7, D.L. 417/1991, conv. con L. 66/1992 **[CFF ❶ 1128]**). Gli oneri addebitati dal locatore al conduttore costituiscono **oneri accessori** ai fini dell'art. 12 **[CFF ❶ 212]** (art. 9, co. 4, L. 27.7.1978, n. 392, modif. dall'art. 67, co. 11, D.L. 331/1993, conv. con L. 427/1993).

OPERAZIONI COSTITUENTI UNICA PRESTAZIONE: se una prestazione richiede l'effettuazione di **operazioni** soggette ad **aliquote diverse**, all'**intero** importo si applica l'**aliquota maggiore** tra quelle applicabili alle singole operazioni (R.M. 26.8.1999, n. 142/E).

PRESTAZIONI SOCIO-SANITARIE: la Legge di Stabilità 2013, prima, e la Legge di Stabilità 2016, poi, hanno apportato modifiche alla disciplina in oggetto. In particolare l'art. 1, co. da 488 a 490, L. 24.12.2012, n. 221, ha innovato la disciplina Iva relativa alle prestazioni socio-sanitarie rese da cooperative. È stato, infatti, abrogando il n. 41-bis, Tabella A, Parte II, D.P.R. 633/1972 **[CFF ❶ 399]** che prevedeva l'applicazione dell'aliquota al 4% per le prestazioni di cui all'oggetto. Dunque, per effetto delle disposizioni della Legge di Stabilità 2013, le prestazioni socio-sanitarie, assistenziali ed educative di cui ai nn. da 18) a 21) e 27-ter) dell'art. 10, co. 1, D.P.R. 633/1972, rese da società cooperative, con riferimento alle operazioni relative a contratti stipulati a decorrere dal 1.1.2014, sono assoggettate al regime di esenzione dall'imposta, se sono rese direttamente nei confronti del fruitore finale da cooperative che abbiano la qualifica di ONLUS e cooperative sociali (ONLUS di diritto); se sono se rese da cooperative sociali e loro consorzi, in esecuzione di contratti di appalto e di convenzioni in generale sono soggette (sino al 31.12.2015) ad aliquota pari al 10%; se, infine, sono rese da cooperative «non ONLUS» e se non hanno le caratteristiche per rientrare nel regime di esenzione sono soggette ad aliquota ordinaria (cfr. anche C.M. 3.5.2013, n. 12/E). L'art. 1, co. 960, L. 28.12.2015, n. 208 (Legge di Stabilità 2016) ha ulteriormente modificato la disciplina innovando l'art. 16, D.P.R. 622/1972 e introducendo la Parte II-bis alla Tabella A allegata al D.P.R. 633/1972. Dall'**1.1.2015** pertanto le prestazioni socio-sanitarie, assistenziali ed educative di cui ai nn. da 18) a 21) e 27-ter) dell'art. 10, co. 1, D.P.R. 633/1972, rese in favore di anziani e inabili adulti, tossicodipendenti e malati di Aids, handicappati psicofisici ed altri soggetti indicati all'art. 10, co. 27-ter D.P.R. 633/1972, da cooperative sociali e loro consorzi in esecuzione di contratti di appalto e convenzioni in generale sono soggetti all'aliquota del **5%**.

VEICOLI per SOGGETTI PORTATORI di HANDICAP: dall'**1.1.2001** l'aliquota del **4%** di cui al n. 31), Tabella A, Parte II, allegata al D.P.R. 633/1972 **[CFF ❶ 388]** si applica a: **poltrone** e veicoli simili per invalidi, anche con motore; **motoveicoli** di cui all'art. 53, co. 1, lett. b), c), f), D.Lgs. 285/1992; **autoveicoli** di cui all'art. 54, co. 1, lett. a), c), f), D.Lgs. 285/1992 di cilindrata fino a 2000 cc se con motore a benzina o fino a 2800 cc se con motore diesel, adattati per l'uso da parte di soggetti disabili con capacità motorie permanentemente ridotte (compresi eventuali «optionals» che siano acquistati contestualmente al veicolo – R.M. 8.8.2005, n. 117). L'**adattamento non** è **richiesto** per i soggetti con gravi limitazioni delle capacità di deambulazione, i pluriamputati e i portatori di handicap psichico con diritto all'indennità di accompagnamento. All'acquisto va presentato il verbale di accertamento dell'handicap, emesso dalla Commissione medica competente e (per gli inabili psichici) il certificato di attribuzione dell'indennità di accompagnamento (C.M. 11.5.2001, n. 46/E) e l'**intestazione** va effettuata in capo al disabile, se titolare di proprio reddito, o in capo al soggetto cui il disabile è a carico (R.M. 17.1.2007, n. 4/E). Per le situazioni di handicap grave derivante da patologie che comportano una limitazione permanente della deambulazione, per fruire delle agevolazioni il **certificato** della Commissione medica **deve** attestare **sia** la **situazione di handicap grave sia** la **grave limitazione permanente della deambulazione** (R.M. 16.8.2002, n. 284/E).
La stessa aliquota si applica alle **prestazioni** di **adattamento** dei suddetti veicoli, anche non nuovi di fabbrica, rese da officine, e agli strumenti e accessori necessari per l'adattamento (n. 31, Tabella A, Parte II, allegata al D.P.R. 633/1972) e per l'acquisto di auto con **cambio automatico** da parte di disabili con minorazioni di tipo motorio (C.M. 31.7.1998, n. 197/E). L'aliquota del **4%** si applica solo alle prestazioni per l'adattamento e sulle cessioni di parti staccate comunque utilizzate per lo stesso, e **non** alla manutenzione e alla riparazione in genere (R.M. 17.9.2002, n. 306/E). Essa si applica anche ai veicoli per i **non vedenti** (compresi gli ipovedenti) e i **sordomuti** (anche non totalmente) o dei **familiari** di cui essi sono a carico (art. 50, L. 342/2000; C.M. 30.7.2001, n. 72/E). Se più disabili sono **fiscalmente a carico** di uno stesso soggetto, questo potrà fruire, nel corso dello **stesso quadriennio** e per ognuno dei portatori di handicap a suo carico, delle relative **agevolazioni fiscali** (R.M. 16.5.2006, n. 66/E). L'aliquota agevolata può trovare applicazione **anche** nell'ipotesi di **acquisizione** di un veicolo da parte di un **soggetto disabile** mediante **contratto di leasing**, ma solo nei casi in cui si tratti di un contratto ad effetto **traslativo**. In particolare, la società di leasing potrà applicare l'aliquota del **4%** ai **canoni** di **locazione finanziaria** e in relazione al **prezzo di riscatto**, ma solo a condizione che dalle **clausole contrattuali emerga** la **volontà** delle parti di **realizzare** il **trasferimento** della proprietà del veicolo locato a beneficio del soggetto **utilizzatore**, median-

nunziospano63 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

te **riscatto**, alla fine della locazione. A tale riguardo, è necessario che al momento della stipulazione del contratto **sussistano** anche le **altre condizioni** previste dalla legge, come ad esempio l'annotazione sulla carta di circolazione degli eventuali adattamenti del veicolo. Relativamente all'obbligo di **intestare** il veicolo all'acquirente avente diritto all'applicazione dell'aliquota ridotta, nel caso in cui il veicolo sia immatricolato a nome del locatore, tale requisito può ritenersi validamente sostituito dall'**annotazione** sulla **carta di circolazione** del nominativo del locatario e della **data di scadenza** del **contratto** (R.M. 20.6.2012, n. 66/E).

IMPIANTI di RISCALDAMENTO – REVISIONE – ALIQUOTA IVA: la revisione periodica obbligatoria degli impianti di riscaldamento, condominiali o ad uso esclusivo, installati in fabbricati a prevalente destinazione abitativa privata, e il controllo delle emissioni degli stessi, essendo riconducibili nella categoria degli interventi di manutenzione ordinaria (art. 31, co. 1, lett. a), L. 5.8.1978, n. 457, ora art. 3, lett. a), D.P.R. 6.6.2001, n. 380), costituiscono prestazioni di servizi soggette ad Iva con aliquota del 10% (R.M. 4.3.2013, n. 15/E). L'agevolazione, di cui possono fruire i soggetti beneficiari dell'intervento (solitamente i consumatori finali della prestazione), non si applica ai contratti aventi ad oggetto, oltre alla manutenzione ordinaria, anche ulteriori prestazioni, come ad esempio la copertura assicurativa della responsabilità civile verso terzi, per le quali non sia indicato un corrispettivo distinto (come già affermato dalla Circ. Ministero Finanze 7.4.2000, n. 71).
L'eventuale richiesta di rimborso dell'Iva addebitata in misura superiore al 10% va presentata entro il termine biennale di cui all'art. 21, D.Lgs. 31.12.1992, n. 546, che decorre dalla data del versamento dell'imposta applicata nella misura ordinaria ed esclusivamente se il prestatore di servizi dimostri l'effettiva restituzione dell'imposta agli utenti e nel limite della somma effettivamente resa a questi ultimi (l'Agenzia delle Entrate precisa altresì che, per ottenere il rimborso dell'imposta applicata in misura eccedente il 10% non possono essere utilizzati i meccanismi di variazione delle fatture di cui all'art. 26, D.P.).

SUSSIDI TECNICI ed INFORMATICI per PORTATORI di HANDICAP: dal 3.4.1998, alle cessioni ed importazioni dei **sussidi tecnici** ed **informatici** rivolti a facilitare l'autosufficienza e l'integrazione dei soggetti portatori di handicap si applica l'aliquota del **4%** (art. 1, D.M. 14.3.1998 [CFF ❶ 1650]). L'acquisto di condizionatori d'aria da parte di soggetti disabili sconta l'aliquota del **22%** (R.M. 3.5.2005, n. 57/E). Possono usufruire dell'aliquota agevolata del **4%** gli **istituti** per la formazione di **non vedenti** per l'acquisto di **ausili informatici**, se utilizzati **esclusivamente** da soggetti non vedenti, **senza** necessità di **certificazione sanitaria**, **richiesta**, però, se gli ausili possono essere utilizzati diversamente (R.M. 20.7.2007, n. 175/E).
Secondo la R.M. 27.5.2010, n. 43/E **non possono** essere soggetti all'aliquota Iva agevolata del 4% i **servizi** di **telecomunicazione** riguardanti il **traffico voce** e **dati** (compresi i servizi legati alla **telefonia** sia mobile sia fissa, quelli legati alla fornitura di **connessioni Internet** e tutti i **servizi connessi** ai precedenti, come il canone di noleggio del modem o i servizi di segreteria) e i cosiddetti **servizi «flat»**, forniti ai soggetti portatori di handicap di cui alla L. 5.2.1992, n. 104. Infatti, la disciplina agevolativa di riferimento e, in particolare, l'art. 2, co. 9, D.L. 31.12.1996, n. 669, conv. con modif. con L. 28.2.1997, n. 30[CFF ❶ 1558], relativa ai sussidi tecnici ed informatici, è comunque applicabile solo ai sussidi che si sostanziano in **beni fisici** e **non**, quindi, a **prestazioni di servizi**. Una diversa interpretazione, sottolinea l'Agenzia delle Entrate, si porrebbe altresì in contrasto con la normativa comunitaria sull'Iva di cui alla Direttiva del Consiglio 28.11.2006, n. 2006/112/Ce.

DISPACCI d'AGENZIA: l'aliquota del **4%** si applica anche alle **informazioni economico-finanziarie**, fornite dalle agenzie ai propri **abbonati**, se: **1)** l'agenzia di stampa è iscritta nell'apposito registro; **2)** le informazioni sono redatte in forma sintetica e senza elementi di valutazione o analisi, da un giornalista iscritto all'ordine; **3)** la diffusione avviene solo tramite linee telefoniche dedicate o reti telematiche, riservate agli abbonati (R.M. 7.8.2001, n. 127/E).

PREMI per CORSE di CAVALLI: l'**1.1.2009** è entrato in vigore l'art. 1, co. 263, L. 24.12.2007, n. 244, che ripristina l'aliquota del **22%** sui premi corrisposti a proprietari o gestori di almeno 5 **cavalli da corsa** impegnati in competizioni organizzate dall'**Unire**, iscritti entro dicembre nell'apposito elenco (art. 44, L. 342/2000). Vedi G.P.F. 1A/2007, pag. 264. Tale modifica, originariamente efficace dall'1.1.2008, era stata posticipata all'1.1.2009 dall'art. 41-bis, D.L. 248/2007, conv. con modif. con L. 31/2008. Per tutto il 2008, quindi, si è continuato ad applicare l'aliquota del 10%.

OLII e GRASSI di ORIGINE ANIMALE e VEGETALE USATI COME COMBUSTIBILI – ALIQUOTA IVA: secondo la R.M. 18.3.2013, n. 17/E gli oli e i grassi di origine animale e vegetale di cui ai codici di Nomenclatura Combinata della Tariffa doganale d'uso integrata da 1507 a 1518, in quanto «prodotti energetici», se destinati ad essere utilizzati come combustibile per generare direttamente o indirettamente energia elettrica con potenza installata superiore ad 1 KW, sono equiparabili agli oli indicati nel n. 104), Tabella A, Parte Terza, D.P.R. 26.10.1972, n. 633, alla cui cessione si applica l'aliquota Iva del 10%. Laddove in via precauzionale sia stata applicata alle cessioni di tali oli e grassi di origine animale e vegetale l'aliquota ordinaria, possono essere emesse le note di variazione di cui all'art. 26, co. 3, D.P.R. 633/1972, entro un anno dall'emissione del documento originario. Di conseguenza, la controparte (cessionario o committente) dovrà ridurre in pari misura la detrazione in precedenza effettuata, riversando l'imposta all'Erario (si veda la R.M. 17.10.2001, n 161/E).

PRESTAZIONI di SERVIZIO di RADIOTAXI: l'aliquota Iva ridotta del 4% di cui al numero 36 della tabella A, parte II, allegata al D.P.R. 633/1972, è applicabile alle prestazioni di servizio di radiotaxi rese mediante tecnologia GPRS/GSM in quanto riconducibili, sotto il profilo tecnico, alle prestazioni di radiodiffusioni circolari relative al servizio di trasporto pubblico o di noleggio da rimessa di cui all'art. 5, co. 2, D.L. 14.3.1988, n. 70, conv. con modif. con L. 13.5.1998, n. 154.

FIBRA OTTICA – OPERE di URBANIZZAZIONE PRIMARIA: ai sensi dell'art. 2, co. 5, D.L. 112/2008, conv. con modif. dalla L. 133/2008, le infrastrutture destinate all'installazione di reti e impianti di comunicazione elettronica in fibra ottica sono assimilate, ad ogni effetto, alle opere di urbanizzazione primaria e soggette all'aliquota Iva ridotta del 10%, ex nn. 127-quinquies e 127-septies, Tabella A, Parte Terza, D.P.R. 633/1972. A tale conclusione per la R.M. 16.10.2013, n. 69/E si giunge considerando che l'inciso «ad ogni effetto», contenuto nel citato art. 2, co. 5, D.L. 112/2008, esprime esplicitamente la volontà legislativa di ampliare il novero delle opere di urbanizzazione anche ai fini dell'applicabilità dell'aliquota Iva agevolata. Inol-

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

tre, tale interpretazione, valida anche in riferimento ai cavedi multiservizi e cavidotti per il passaggio di reti di telecomunicazioni, supera quella fornita dalla R.M. 41/E/2006. Va, infine segnalato come l'art. 6, co. 3-bis, D.L. 12.9.2014, n. 133 abbia esteso la definizione di opere di urbanizzazione primaria anche alle «infrastrutture di reti pubbliche di comunicazione» e alle «opere di infrastrutturazione per la realizzazione delle reti di comunicazione elettronica ad alta velocità in fibra ottica in grado di fornire servizi di accesso a banda ultralarga effettuate anche all'interno degli edifici».

IMPIANTI FOTOVOLTAICI – REGIME FISCALE e CATASTALE: la C.M. 19.12.2013, n. 36/E illustra gli aspetti fiscali e catastali degli impianti fotovoltaici, sistematizzando le vecchie istruzioni e fornendone di nuove.
Beni mobili o immobili: gli impianti fotovoltaici si considerano **beni immobili** quando costituiscono una centrale di produzione di energia elettrica che possa essere **autonomamente censita** nella categoria catastale **D/1 «Opifici» o D/10 «Fabbricati per funzioni produttive connesse ad attività agricole»**, nel caso in cui abbiano i requisiti di ruralità. Costituiscono altresì beni immobili quando sono collocati sulle **pareti** di un immobile o sul **tetto** e necessitino della **dichiarazione di variazione catastale**. Quest'ultima, in particolare, è obbligatoria quando l'impianto fotovoltaico integrato su un immobile ne incrementi il valore capitale o la redditività ordinaria di almeno il **15%**. Sono invece classificabili come **beni mobili** quando non occorre dichiararli in Catasto né autonomamente né come variazione dell'unità immobiliare di cui fanno parte, rispettando specifici requisiti in termini di potenza e dimensioni.
Cessione di impianti - Iva: relativamente alle cessioni di impianti considerati beni immobili, l'aliquota Iva ridotta del 10% si applica all'**acquisto** o alla **realizzazione** di impianti di produzione di energia elettrica da fonte solare-fotovoltaica. Sono tali gli impianti che producono e forniscono elettricità di potenza tale da poter essere utilizzata o immessa nella rete di distribuzione e che, per questo, contengono i componenti necessari individuati nella norma CEI 82-25.
Cessione di impianti - Imposta di registro: dal 2014 le cessioni di impianti fotovoltaici qualificati come beni immobili che non rientrano nel campo Iva scontano l'imposta di registro nella misura proporzionale del 9%. L'imposta da versare non potrà comunque essere inferiore ad € 1.000 Dovranno altresì essere corrisposte le imposte ipo-catastali nella misura fissa di € 50. Resta fermo che se l'impianto è accatastato autonomamente in categoria D, e la cessione avviene da parte di un soggetto passivo Iva, la stessa è soggetta in ogni caso all'imposta fissa di registro di euro 200 ed alle imposte ipotecarie e catastali del 4%.

RESIDENZE TURISTICO-ALBERGHIERE – APPALTO per la COSTRUZIONE – ALIQUOTA IVA (R.M. 14.1.2014, n. 8/E): l'aliquota Iva da applicare alle prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto stipulati per la costruzione di complessi immobiliari destinati a residenza turistico alberghiera con la previa demolizione delle preesistenti strutture ricettive, e la realizzazione di un fabbricato composto sia da unità abitative sia da unità strumentali, è quella ordinaria del 22%. Il contratto di appalto può essere assoggettato ad aliquota ridotta in caso di compresenza nello stesso edificio di parti a destinazione abitativa e di parti a destinazione non abitativa, qualora siano rispettate le proporzioni tra unità abitative ed uffici e negozi richieste per gli edifici Tupini, ex art. 13, L. 408/1949. In tale ipotesi, alle prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto è applicabile l'aliquota del 10%, ex n. 127-quaterdecies), Tab. A, Parte Terza, D.P.R. 633/1972; alle medesime prestazioni rese nei confronti di soggetti che svolgono l'attività di costruzione di immobili per la successiva vendita, è, invece, applicabile l'aliquota del 4%, ex n. 39), Tab. A, Parte II, D.P.R. 633/1972.

CESSIONE di ACQUA di SORGENTE o ACQUA da TAVOLA (chimicamente simile all'acqua potabile ma commercializzata al pari delle acque minerali): è applicabile l'aliquota Iva del 22%. Diversamente, l'aliquota Iva agevolata del 10%, di cui al n. 81), Tab. A, Parte III, D.P.R. 633/1972, è applicabile ai soli corrispettivi dovuti per l'erogazione di acqua potabile e non potabile, erogata ai titolari di contratti di fornitura sottoscritti con i Comuni (o con le società autorizzate all'erogazione del servizio), mediante l'allacciamento alle condotte idriche della rete idrica comunale (R.M. 17.1.2014, n. 11/E).

ACQUA OSSIGENATA AL 3% – ALIQUOTA IVA: l'Agenzia delle Entrate, con R.M. 27.2.2015, n. 23/E ha fornito chiarimenti sull'applicazione dell'aliquota Iva ridotta del 10% al prodotto idrogeno di perossido 3%, come previsto dal n. 114), Tabella A, Parte III, D.P.R. 633/1972. L'aliquota ridotta è applicabile solo alle cessioni del prodotto «Idrogeno perossido (acqua ossigenata), soluzione 3 per cento», stabilizzato a 10 volumi, indipendentemente dal formato della confezione; la medesima aliquota si applica anche qualora il prodotto sia ceduto da rivenditori diversi dalle farmacie, purché lo stesso rispetti le caratteristiche sopra evidenziate.

CESSIONI di MACCHINE FRESATRICI per PROTESI DENTARIE – ALIQUOTA IVA: secondo i chiarimenti evidenziati nella R.M. 8.5.2015, n. 46/E, le cessioni di macchine fresatrici per protesi dentarie, con classificazione doganale 9018.4990, sono soggette all'aliquota Iva ordinaria del 22%. Infatti, la voce doganale 90.19 della Tariffa doganale in vigore fino al 31.12.1987, richiamata al n. 30), Tabella A, Parte Seconda, D.P.R. 26.10.1972, n. 633, corrisponde attualmente alla voce doganale 90.21 della Tariffa vigente. È a tale ultima voce, quindi, che si deve intendere riferito il richiamo effettuato dal citato n. 30), che enumera una serie di dispositivi medici soggetti all'aliquota del 4%. Conseguentemente, i prodotti classificati all'attuale voce doganale 9018.4990 non possono in alcun modo essere ricondotti nella disposizione citata. Devono quindi ritenersi superate le indicazioni contenute nella R.M. 12.11.2008, n. 431/E.

DISPOSITIVI MEDICI DESTINATI all'IMPIANTO dello «STENT CORONARICO»: con la R.M. 3.8.2015, n. 72/E, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che i dispositivi medici (catetere guida, filo guida, catetere a palloncino, sistema di gonfiaggio, catetere di aspirazione) necessari ad impiantare il cd. «stent coronarico» nell'organismo dei pazienti affetti da patologia aterosclerotica coronarica, possono essere classificati tra i beni compresi al punto 33 della Tabella A, parte seconda, D.P.R. 633/1972, che include «parti, pezzi staccati ed accessori esclusivamente destinati ai beni indicati al punto 30, 31 e 32 (...)» e che prevede l'applicazione dell'aliquota del 4%. Fra i beni indicati al punto 30 della Tabella A, parte seconda D.P.R. 633/1972, richiamato dal punto 33, sono compresi, fra gli altri, gli apparecchi «da inserire nell'organismo, per compensare una deficienza o un'infermità».

CESSIONE di CARNI di QUAGLIA CONGELATE: la R.M. 28.8.2015, n. 76/E ha chiarito che alle cessioni di carni di quaglia con-

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

gelate debba applicarsi l'aliquota Iva del 10%, dovendosi ricomprendere tali operazioni fra quelle di cui al n. 7, Tab. A, Parte III, D.P.R. 633/1972.

MARINA RESORT: nella C.M. 18.5.2016, n. 20/E l'Agenzia delle Entrate ha posto in risalto il fatto che l'art. 1, co. 365, L. 28.12.2015, n. 208, ha modificato l'art. 32, D.L. 12.9.2014, n. 133, che attualmente prevede che le strutture organizzate per la sosta e il pernottamento di turisti all'interno delle proprie unità da diporto ormeggiate nello specchio acqueo appositamente attrezzato (cd. «*marina resort*») possano rientrare fra le strutture ricettive all'aria aperta. Le prestazioni rese ai clienti alloggiati nei «*marina resort*» beneficiano conseguentemente dell'aliquota Iva del 10% in luogo di quella ordinaria. Nel documento di prassi si ricorda altresì che per effetto della sentenza n. 21/2016, pubblicata in G.U. n. 7/2016 della Corte Costituzionale, le strutture organizzate per la sosta e il pernottamento di turisti all'interno delle proprie unità da diporto ormeggiate nello specchio acqueo appositamente attrezzato devono rispettare i requisiti stabiliti dal Ministero delle infrastrutture e dei trasporti, sentito il Ministero dei beni e delle attività culturali e del turismo.

ALIQUOTA AGEVOLATA per PRODOTTI EDITORIALI in FORMATO ELETTRONICO: l'Agenzia delle Entrate nella C.M. 18.5.2016, n. 20/E ha precisato che, al fine di poter applicare l'aliquota ridotta del 4% prevista per giornali, notiziari, quotidiani, dispacci delle agenzie di stampa, libri e periodici, anche alle operazioni di messa a disposizione on-line di prodotti editoriali (es. E-book), è necessario che i prodotti editoriali siano in contraddistinti dal codice Isbn o Issn. I giornali, notiziari, quotidiani, dispacci delle agenzie di stampa e periodici in formato cartaceo devono contenere una chiave di accesso mediante la quale l'acquirente del prodotto cartaceo può acquisire copia del formato digitale via internet.

CESSIONI di PRODOTTI a BASE di MASCARPONE: la R.M. 27.7.2016, n. 63/E ha chiarito che le cessioni di prodotti a base di mascarpone devono ricomprendersi tra le operazioni che, in base al n. 80, Tab. A, parte III, D.P.R. 633/1972, scontano l'Iva con aliquota pari al 10%.

IVA per l'EDILIZIA – AGEVOLAZIONI

AGEVOLAZIONI «PRIMA CASA» – NOZIONE: l'agevolazione è prevista per gli atti a titolo **oneroso** che comportino il trasferimento della **proprietà** o della **nuda proprietà**, **abitazione**, **uso** e **usufrutto** relativi ad un'unità immobiliare **non classificata** nelle **categorie catastali A1**, **A8 e A9** (è stata **abrogata**, per effetto delle disposizioni di cui all'art. 33, D.Lgs. 21.11.2014, n. 175, la **definizione** di **abitazione di lusso** prevista dal D.M. 2.8.1969). Per chiarimenti, vedi le CC.MM. 12.8.2005, n. 38/E e 22.1.2008, n. 3/E.

ACQUISTO della PRIMA CASA: gli acquisti di abitazioni (da chiunque vendute) da parte dei soggetti in possesso di **determinati requisiti** beneficiano dell'aliquota Iva del **4%**. **N.B.**: per le modifiche in materia di **cessione di immobili** introdotte dal D.L. 223/2006, conv. con modif. con L. 248/2006, vedi a pag. 340 e segg. [TRASFERIMENTO di IMMOBILI]. Il contribuente in possesso di tali requisiti versa le imposte ipotecaria e catastale in misura fissa anche se l'**acquisto** dell'immobile «prima casa» avviene per **successione** o **donazione** (art. 69, co. 3, L. 21.11.2000, n. 342 [CFF ❶ 2604]). In tal caso la volontà di usufruire del beneficio deve risultare da apposita **dichiarazione** (C.M. 7.4.2001, n. 44/E). Le agevolazioni «prima casa», limitatamente all'**imposta di registro**, si estendono anche alle **sentenze dichiarative** dell'acquisto per **usucapione**, nel caso in cui l'**immobile usucapito** sia destinato ad **abitazione principale**. La **verifica** dei **requisiti richiesti** dalla norma per poter beneficiare delle agevolazioni (vedi sotto) va effettuata con riferimento alla **data** della **sentenza** con cui viene pronunciato l'acquisto per usucapione dell'immobile e non alla data da cui si hanno gli effetti giuridici della stessa sentenza (R.M. 20.3.2012, n. 25/E). Dall'1.1.1996 la Nota II-bis dell'art. 1, Tariffa, Parte I, D.P.R. 131/1986 [CFF ❶ 1558]:

IMPOSTA (*)	Ordinaria	Agevolazione – Decorrenza	
Iva	**22-10%**	**4%**	dal 22.5.1993
Registro	**9%**	**2%**	dall'1.1.2014
Ipotecaria	**2%**	**50**	dall'1.2.2014
Catastale	**1%**	**50**	dall'1.2.2014

(*) L'Invim è stata soppressa dall'1.1.2002 (art. 8, L. 28.12.2001, n. 448).

- **ammette l'acquisto** agevolato **della nuda proprietà** e di diritti di godimento (C.M. 3.5.1996, n. 103/E);
- **non esclude** dall'agevolazione **chi possiede altre abitazioni nel territorio nazionale** (p. es. una seconda casa), a meno che non l'abbia acquistata con le agevolazioni per la prima casa;
- ammette l'agevolazione per **chi ottiene la residenza nel Comune**, dove è situato l'immobile oggetto dell'acquisto agevolato, **successivamente** all'acquisto, purché entro **18 mesi**. **N.B.**: il mancato trasferimento della residenza entro tale termine non comporta la decadenza dall'agevolazione se è dovuto a **cause** di **forza maggiore**, come, ad es., l'evento sismico, in Comuni individuati con ordinanza, che abbia impedito di trasferirvi la residenza nel termine richiesto, purché accaduto in pendenza del termine stesso (R.M. 1.2.2002, n. 35/E), o infiltrazioni d'acqua con conseguente ordinanza del Sindaco di inagibilità o inabitabilità (R.M. 10.4.2008, n. 140/E). **Non** è, però, **rilevante** l'imputazione o meno a **colpa** del **contribuente** del mancato trasferimento (Cass., Ord. 23.2.2009, n. 4321);
- **conferma** la possibilità (anticipata dalla C.M. 2.3.1994, n. 1/E) di **acquisto agevolato**, anche con atto separato, **delle pertinenze**, ma ne **limita** il **numero** e la **tipologia**.

Tali modifiche sono **applicabili**, in virtù della loro natura interpretativa, anche ai rapporti regolati dalla **normativa anteriore** (Cass., Sez. I, 5.4.1996, n. 3206).

La R.M. 11.5.2015, n. 49/E ha precisato che l'agevolazione «prima casa» non si perde nel caso in cui entro un anno dall'alienazione il contribuente proceda al riacquisto non soltanto se esso avviene a titolo oneroso, ma anche qualora venga ef-

nunziospano63 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

fettuato «a titolo gratuito».

TRASFERIMENTI di IMMOBILI – MANCATA RICHIESTA dell'AGEVOLAZIONE all'ATTO di ACQUISTO: la R.M. 110/E/2006 ha fornito chiarimenti in merito all'applicazione del regime fiscale per i trasferimenti di immobili in aree soggette a piani urbanistici particolareggiati, ex art. 33, co. 3, L. 388/2000, nel caso in cui l'agevolazione prevista nell'articolo citato non venga richiesta nell'atto di acquisto. Secondo tale risoluzione, la possibilità di rimediare a tale mancanza era subordinata all'assolvimento dell'onere di integrazione con atto successivo, redatto nella stessa forma, contenente la dichiarazione di voler beneficiare del regime agevolativo; senza tale integrazione, gli Uffici rigettano le istanze finalizzate alla restituzione delle maggiori imposte versate alla stipulazione dell'atto originario, pur in presenza di tutti i requisiti richiesti dalla disciplina.

Sulle controversie avverso i dinieghi, si è pronunciata la Suprema Corte (in particolare Cass. 14117/2010, poi confermata da Cass. 19612/2011; 23588/2011; 22268/2011; 20015/2011; 16112/2011; 12892/2011; 10384/2011 e 14117/2010). Secondo tale orientamento, quando la legge subordina un'agevolazione a particolari formalità a pena di decadenza lo stabilisce espressamente; non rientrando dunque tra tali ipotesi quella prevista dal sopra citato art. 33, co. 3, L. 388/2000, il connesso beneficio fiscale spetta anche in assenza dell'atto integrativo. Pertanto, secondo la R.M. 27.6.2013, n. 40/E le istanze di rimborso per la restituzione delle maggiori imposte assolte in sede di stipulazione di atti nei quali, pur sussistendone i presupposti, non è stata invocata l'applicazione del beneficio devono essere accolte anche in sede contenziosa, naturalmente sussistendo tutti i requisiti soggettivi ed oggettivi richiesti e senza che sia intervenuta la decadenza per la presentazione dell'istanza di rimborso. In ogni caso, il mantenimento dell'agevolazione è subordinato all'utilizzazione edificatoria dell'area entro i termini di legge.

POSSESSO di ABITAZIONE NON IDONEA: secondo la Cassazione, l'art. 1, co. 5 e Nota II-bis, Tariffa, Parte Prima, D.P.R. 131/1986 – nel prevedere, tra le altre condizioni per l'applicazione dell'aliquota ridotta dell'imposta di registro, che **non** si **debba possedere** un'**altra abitazione** – si riferisce ad una disponibilità **non meramente oggettiva**, ma **soggettiva**. L'agevolazione «prima casa» può, quindi, essere **riconosciuta** anche nell'ipotesi della **disponibilità** di un **altro alloggio** che **non** sia **concretamente idoneo**, per **dimensioni** e **caratteristiche complessive**, a **sopperire** ai **bisogni abitativi** del contribuente e della sua famiglia (Corte di Cassazione, Ordinanza 8.1.2010, n. 100).

QUOTE POSSEDUTE: la titolarità di una quota di comproprietà (o di co-uso, co-abitazione, co-usufrutto, ecc.) **non impedisce** benefici fiscali, a meno che si tratti di quota di **abitazione** acquistata con le agevolazioni «prima casa», o di **immobile** oggetto di **comunione coniugale**.

CONDIZIONI: si devono verificare le **seguenti condizioni** perché l'agevolazione sia applicabile:

1. l'abitazione trasferita deve essere una casa di abitazione «**non di lusso**» e quindi non presentare le caratteristiche «di lusso», ovvero non sia **classificata** nelle **categorie catastali A1**, **A8 e A9** (l'art. 33, D.Lgs. 21.11.2014, n. 175, ha **abrogato** la **definizione** di **abitazione di lusso** prevista dal D.M. 2.8.1969 – vd. sopra); l'acquisto di un'**ulteriore porzione immobiliare**(ad es. una stanza) annessa ad un immobile in precedenza acquistato con le agevolazioni prima casa beneficia anch'esso del regime agevolato – costituendo un mero ampliamento – se tale ulteriore porzione non configura una nuova unità immobiliare e l'immobile, dopo l'ampliamento, conserva le caratteristiche «non di lusso»(R.M. 25.2.2005, n. 25/E);
2. l'immobile deve essere ubicato nel **Comune** in cui l'acquirente **abbia o stabilisca entro 18 mesi** (fino al 31.12.2000 era un anno) la propria **residenza** (**formale**: R.M. 26.5.2000, n. 76/E) o nel quale **svolga la propria attività** (anche **non** lucrativa); per gli Italiani **trasferiti all'estero** per ragioni di **lavoro** deve essere situato nel Comune dove ha sede o esercita l'attività il datore di lavoro; per i **cittadini italiani residenti** all'**estero** l'abitazione deve essere la **prima casa**, ovunque ubicata, nel territorio nazionale. **N.B.**: il requisito della residenza non è richiesto al personale delle Forze armate e di Polizia (art. 66, L. 21.11.2000, n. 342 [CFF ❶ 1725r]), nonché per gli **emigrati** all'estero (C.M. 12.8.2005, n. 38/E);
3. nell'**atto di acquisto** (oppure nel preliminare antecedente, al fine di fruire dell'aliquota agevolata in relazione agli eventuali acconti corrisposti) l'acquirente **deve dichiarare**: **a)** di **voler stabilire la residenza** nel Comune dell'acquisto, se non vi si trova già o se in questo non si trova la sua sede d'attività, ecc. (vedi punto 2); **b)** di **non essere titolare**, esclusivo o in comunione con il coniuge, di diritti di proprietà, usufrutto, uso o abitazione di **altra casa** «**idonea ad abitazione**» **nel Comune** dove è situato l'immobile acquistato; **c)** di **non essere titolare**, neppure per quote di comproprietà o in regime di comunione legale, **in tutta la nazione**, di diritti di proprietà, anche nuda, o di diritti reali di godimento (usufrutto, ecc.) **su altra casa di abitazione** acquistata dall'acquirente o dal coniuge **con le agevolazioni** sull'acquisto della «prima casa», a partire dalla L. 22.4.1982, n. 168. La dichiarazione è comunque efficace se resa in un **atto successivo** a quello di trasferimento dell'immobile, che lo **integri** (R.M. 3.10.2008, n. 370/E).

Novità Legge di Stabilità 2016: l'art. 1, co. 55, L. 28.12.2015, n. 208 (Legge di Stabilità 2016) ha modificato l'art. 1, nota II-bis) della Tariffa, Parte Prima, allegata al D.P.R. 131/1986. Dall'1.1.2016 le condizioni si verificano **anche se** l'**acquirente è titolare** nel territorio dello Stato della **proprietà** o di **altro diritto reale** di godimento (usufrutto, uso, ecc.) su un altro immobile originariamente acquistato con agevolazione, a **condizione** che detto immobile sia **alienato entro 1 anno** dalla data dell'atto.

IRRILEVANZA dell'ABITAZIONE PRINCIPALE: **non** è richiesta la **dichiarazione**, da parte dell'acquirente, di voler adibire l'immobile acquistato a propria **abitazione principale**. È agevolato, pertanto, anche l'acquisto di una casa già **locata** se sussistono le condizioni suddette.

CONIUGI in REGIME di COMUNIONE LEGALE – REQUISITO della RESIDENZA: per beneficiare delle agevolazioni «prima casa» **non** è **necessario** che **entrambi** i **coniugi** in **comunione legale** possiedano il **requisito** della **residenza** prima descritto; infatti un bene acquistato da un coniuge in regime di comunione legale, che abbia o trasferisca la propria resi-

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

denza nel Comune ove l'immobile agevolato è ubicato, diventa automaticamente di proprietà anche dell'altro coniuge avente diversa residenza, rilevando così la **residenza** del **nucleo familiare** e non quella dei singoli coniugi (Cass. 28.10.2000, n. 14237; Cass. 8.9.2003, n. 13085; Cass., Ord. 28.1.2009, n. 2109).

CONTRATTO PRELIMINARE: l'agevolazione compete anche per gli **acconti** versati dall'acquirente. Se la dichiarazione di cui sopra non viene resa nel contratto preliminare, ma solo nell'atto definitivo di acquisto, le **fatture** relative agli **acconti**, già emesse, vanno **rettificate** per poi applicare l'aliquota 4% sull'intero corrispettivo della cessione (C.M. 2.3.1994, n. 1). La **variazione in diminuzione** è ammessa anche se le condizioni non sussistevano al momento del versamento dell'acconto, ma solo alla stipula del contratto definitivo di compravendita, anche se è decorso più di un anno dall'emissione della fattura (R.M. 7.12.2000, n. 187).

ACQUISTO di PERTINENZE: l'agevolazione spetta **anche per** l'acquisto di alcune **pertinenze** dell'abitazione, **anche con atto separato**, con il limite di **una** per ognuna delle seguenti categorie:

1. cantina o **soffitta** (cat. catast. C/2);
2. rimessa o **box auto** (cat. catast. C/6);
3. tettoia o **posto auto** (cat. catast. C/7);
4. lastrico solare in **proprietà esclusiva.**

Il co. 3 della Nota II-bis all'art. 1, Tariffa, Parte Prima, D.P.R. 26.4.1986, n. 131 stabilisce che le agevolazioni «prima casa» spettano anche per l'acquisto, anche con atto separato, delle pertinenze dell'immobile. Ai sensi della norma, in particolare, «sono ricomprese tra le pertinenze, limitatamente ad una per ciascuna categoria, le unità immobiliari classificate o classificabili nelle categorie catastali C/2, C/6 e C/7, che siano destinate a servizio della casa di abitazione oggetto dell'acquisto agevolato».

Secondo la Corte di Cassazione, Sez. trib., Sentenza 7.2-13.3.2013, n. 6259, la formulazione letterale della disposizione, anche in considerazione della nozione civilistica di «pertinenza dell'immobile» contenuta nell'art. 817 c.c., fa ritenere che l'ultimo inciso comprenda tra le varie pertinenze ai fini fiscali anche le unità immobiliari in esso specificate, senza però escludere la categoria generale. L'elencazione in questione non ha, dunque, valore esaustivo relativamente alle pertinenze cui può essere estesa l'agevolazione «prima casa», ma ha solo valenza complementare alla categoria generale di pertinenza di rilievo civilistico, che ricomprende appunto i beni destinati in modo durevole al servizio e all'ornamento di un altro immobile. Delineata la categoria di «pertinenza», valida appunto anche ai fini delle agevolazioni «prima casa», la Suprema Corte sottolinea che in essa rientra anche il lastrico solare di proprietà esclusiva del contribuente.

Per inciso va tenuto presente che, per qualificare un lastrico solare come parte comune (ad esempio di un condominio) ai sensi dell'art. 1117 c.c.è necessario che sussistano delle caratteristiche strutturali e funzionali comportanti la materiale destinazione del bene al servizio o all'ornamento di più unità immobiliari appartenenti in proprietà esclusiva a diversi proprietari. Laddove, dunque, il lastrico solare sia di proprietà esclusiva di un unico contribuente, ai fini delle agevolazioni «prima casa» non è altresì necessario che esso sia censito unitamente all'immobile principale, poiché la normativa di riferimento non richiede tale presupposto e le agevolazioni in parola sono riconosciute anche per l'acquisto di pertinenze con atto separato.

Essa **non** spetta, però, per l'acquisto di aree **pertinenziali** «**non graffate**» al bene principale, ovvero **autonomamente iscritte** al Catasto urbano (R.M. 16.2.2006, n. 32/E).

Nel caso di acquisto di «prima casa» con **due pertinenze** della stessa categoria (nella specie C/6), l'aliquota Iva agevolata del **4%** si applicherà solo per **una** di esse, mentre per l'altra andrà applicata quella del **10%** (vedi da ultimo la R.M. 5.10.2010, n. 94/E). In entrambi i casi, andranno versate le imposte di registro e ipotecarie e catastali nella misura fissa di € **200** ciascuna (R.M. 20.6.2007, n. 139/E).

CAUSE di DECADENZA: l'acquirente **decade** dai benefici, e deve corrispondere la **differenza d'imposta**, gli interessi di mora e una **sanzione amministrativa pari al 30%** della differenza medesima, qualora:

a) abbia prestato una **dichiarazione falsa**;
b) **non trasferisca** entro **18 mesi** la **residenza** nel Comune in cui è situato l'immobile oggetto dell'acquisto;
c) venda o doni l'abitazione **prima di 5 anni dall'acquisto**, a meno che non proceda al **riacquisto**, **entro 1 anno** dall'alienazione, di altro immobile da adibire a propria **abitazione principale**:
   - in questo caso il contribuente gode anche del **credito d'imposta** per il **riacquisto** di «**prima casa**»;
   - entro l'anno suddetto deve essere stipulato un **atto traslativo** con **effetti reali** (ad es. un **contratto** di **compravendita**) **non** essendo **sufficiente** un **contratto preliminare** di vendita (R.M. 3.5.2004, n. 66/E);
   - l'intenzione di adibire il nuovo immobile a propria **abitazione principale non** deve **necessariamente** essere **soddisfatta immediatamente** dopo la stipula del contratto di compravendita, ma può anche implicare un **certo lasso di tempo**, **non superiore** comunque a **3 anni (termine di decadenza del potere di accertamento)**, correlato a circostanze particolari, come esigenze di trasloco, lavori di ristrutturazione, ecc. (R.M. 6.10.2003, n. 192/E); **non** costituisce un'oggettiva situazione di fatto, non imputabile al contribuente, di **ostacolo** all'utilizzo dell'immobile come abitazione principale, il **ritardo** del Comune nel rilascio della **concessione in sanatoria** (Cass., 17.10.2005, n. 20066);
   - nel caso in cui il nuovo immobile acquistato sia un **terreno** è sufficiente, per non decadere dal beneficio, che **entro l'anno** suddetto esista almeno un **rustico** comprensivo delle **mura perimetrali** e della **copertura** (R.M. 16.3.2004, n. 44/E);
d) ai sensi del nuovo comma 4-bis), art. 1, Tariffa, Parte Prima, allegata al D.P.R. 131/1986, **non abbia alienato, entro un anno dalla data di acquisto,** l'immobile di cui era proprietario (o detentore di altro diritto reale di godimento) al momento dell'acquisto, sul quale erano stati originariamente goduti i benefici.

Si ha **decadenza** dai benefici anche se il mancato riacquisto, entro l'anno, sia dovuto a **causa** di **forza maggiore**, per

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

esempio alla necessità di **definire** i **rapporti economici** tra i **coniugi**, a seguito di **separazione personale** (Cass. 20.2.2003, n. 2552). La sanzione non si rende tuttavia applicabile qualora la mendacità della dichiarazione resa in **sede preliminare** sia determinata da **eventi successivi** non dipendenti dalla volontà dell'acquirente (esempio: acquisizione di immobile idoneo ad abitazione per successione mortis causa). Laddove il contribuente rivenda, prima del decorso dei 5 anni dall'acquisto, una **quota-parte** dell'immobile acquistato con le agevolazioni «prima casa» e il relativo **box**, decade **parzialmente** dal beneficio limitatamente alla quota-parte e al box ceduti. Sul valore di questi ultimi saranno dovute le imposte ordinarie e la menzionata sanzione del 30% (R.M. 16.2.2006, n. 31/E). Per la **parziale decadenza** dai benefici in caso di cessione della **nuda proprietà** prima del decorso dei 5 anni, vedi la R.M. 8.8.2007, n. 213/E.

PERDITA dei REQUISITI: l'impresa o il soggetto prestatore **devono** effettuare una **variazione in aumento** ex art. 26, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 226]. Tuttavia, se l'impresa emette le fatture con Iva al 10% e poi è accertata la **spettanza** delle **agevolazioni**, le fatture vanno **rettificate** con **variazione** in **diminuzione** (C.M. 2.3.1994, n. 1).

ACQUISTO di TERRENO EDIFICABILE: il regime di favore «prima casa» **non** si applica all'acquisto di **terreni edificabili**, in quanto il trasferimento deve avere per oggetto case di abitazione non di lusso. Tuttavia, come già affermato, il contribuente **non decade** dal beneficio anche se il **riacquisto** si concretizza nell'acquisto di un **terreno** su cui costruire l'abitazione principale ed **entro** l'**anno** venga ad esistenza un fabbricato rilevante dal punto di vista urbanistico (R.M. 16.3.2004, n. 44/E).

ACQUISTO in COMPROPRIETÀ: l'**agevolazione** si applica in modo **indipendente** ad ogni acquirente avente i necessari requisiti soggettivi (C.M. 3.5.1996, n. 108/E; Cass. 26.9.1996, n. 8502).

AGEVOLAZIONI PRIMA CASA nei RESIDENCE: sono riconosciute anche nella vendita di **appartamenti** situati in **complessi turistico-alberghieri**, purché gli stessi siano non di lusso (R.M 13.1.1996, n. 14).

VENDITA di CASE in COSTRUZIONE: sono soggette all'agevolazione **anche le case in costruzione**, purché permanga l'originaria destinazione.

AGEVOLAZIONI per COSTRUZIONE di PRIMA CASA: coloro che, in possesso dei requisiti elencati, **commissionano la costruzione** della prima casa beneficiano dell'**aliquota Iva agevolata** del **4%** (Tab. A, parte II, n. 39, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 396]). Il committente deve possedere i necessari **requisiti** al momento di **effettuazione** di ogni **prestazione** (e deve informare l'appaltatore) e all'atto della **consegna del bene**. Se i requisiti vengono ad esistenza solo al momento della consegna, l'appaltatore effettuerà le rettifiche in diminuzione ex art. 26, D.P.R. 633/1972[CFF ❶ 226] (C.M. 2.3.1994, n. 1). Vedi anche la R.M. 17.3.2006, n. 39/E.

RICOSTRUZIONE PREVIA DEMOLIZIONE: dalla R.M. 30.10.1998, n. 164 si deduce un orientamento generale secondo il quale la **ricostruzione previa demolizione** dell'edificio preesistente è soggetta all'aliquota Iva del **4%** se ricorrono i **requisiti** previsti per la prima casa. Se l'edificio ricostruito comprende più abitazioni, va verificata la presenza dei requisiti per **ciascuna** di esse.

AMPLIAMENTI PRIMA CASA: il beneficio dell'aliquota **4%** si applica anche alle **prestazioni** di **servizi** dipendenti da **contratto** di **appalto**, purché ne ricorrano le condizioni e i locali di nuova realizzazione non abbiano consistenza tale da poter costituire un'abitazione a sé (C.M. 30.11.2000, n. 219). È, peraltro, possibile **fruire** delle **agevolazioni** «**prima casa**» anche per l'acquisto di un **alloggio attiguo** all'abitazione principale, per ampliare quest'ultima, a condizione che i **due immobili** costituiscano un'**unica abitazione non di lusso**, e anche se l'abitazione principale **non fosse** stata all'epoca **acquistata** beneficiando delle agevolazioni, non essendo previsto dalla normativa vigente ratione temporis (R.M. 4.6.2009, n. 142/E).

COSTRUZIONI RURALI: per il loro acquisto **non** sono concesse le **agevolazioni** in esame, che **sono limitate** agli immobili appartenenti al catasto edilizio **urbano**.

IMPOSTA SOSTITUTIVA su FINANZIAMENTI per ACQUISTO, COSTRUZIONE RISTRUTTURAZIONE di IMMOBILI: l'art. 18, D.P.R. 29.9.1973, n. 601 prevede l'applicazione di un'imposta sostitutiva dello **0,25%** delle imposte di registro, bollo, ipotecarie e catastali sui finanziamenti per l'acquisto, costruzione o ristrutturazione di immobili a uso abitativo a destinazione «prima casa». L'art. 1, co. 160, L. 24.12.2007, n. 244 (Finanziaria 2008) **estende** l'**imposta sostitutiva al 2%** delle imposte di registro, di bollo, ipotecarie e catastali e delle tasse sulle concessioni governative di cui all'art. 18, co. 3, D.P.R. 29.9.1973, n. 601[CFF ❷ 8018] anche ai **finanziamenti** per l'**acquisto**, la **costruzione** e la **ristrutturazione** di **immobili ad uso abitativo** (e relative pertinenze) per i quali, pur ricorrendo le **condizioni** per il riconoscimento delle agevolazioni «prima casa» di cui alla Nota II-bis all'art. 1, Tariffa, D.P.R. 131/1986[CFF ❶ 2101], queste **non risultino** da una **dichiarazione** della parte mutuataria, resa nell'atto di finanziamento o a questo allegata.
L'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate competente **recupera**, **entro tre anni** dall'evento che determina la **decadenza** dai benefici «prima casa» (**dichiarazione mendace** o **trasferimento** dell'immobile oggetto dell'agevolazione **prima** del decorso dei **cinque anni** dall'acquisto), la **differenza** tra l'imposta sostitutiva dello 0,25% di cui all'art. 18, co. 1, D.P.R. 601/1973 e quella del 2%, irrogando la **sanzione amministrativa** del **30%** su tale **differenza**.

AGEVOLAZIONI «PRIMA CASA» – CHIARIMENTI RECENTI: la C.M. 7.6.2010, n. 31/E ha fornito importanti indicazioni in merito alle agevolazioni «prima casa».

Acquisto di pertinenze a servizio di case non agevolate: le agevolazioni «prima casa» si applicano anche all'acquisto di un **bene pertinenziale** destinato a **servizio** di un'**abitazione** acquisita **senza** fruire dei **benefici** «**prima casa**» o perché detta agevolazione non era ancora entrata in vigore al momento del primo trasferimento oppure perché l'immobile, per essere stato acquisito allo «stato rustico», non aveva potuto beneficiare dell'agevolazione stessa.

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

Ampliamento di abitazioni non agevolate: nel caso di acquisto di un **nuovo alloggio** da accorpare ad **altra abitazione** per la quale **non** si è **fruito** delle agevolazioni «prima casa», i benefici stessi vanno **riconosciuti** anche nell'ipotesi in cui il contribuente non abbia fruito delle suddette agevolazioni per l'acquisto dell'abitazione da ampliare non per la mancanza di una previsione normativa che riconoscesse il trattamento di favore, ma perché risultava **già titolare**, al momento della stipula del precedente atto di trasferimento, di **altro immobile acquisito** con le **agevolazioni «prima casa»** (ai fini dell'applicazione dei benefici occorre che i due alloggi accorpati costituiscano **un'abitazione unica** rientrante nella **tipologia** di **alloggi non di lusso**).

Deroghe alla decadenza dai benefici: al fine di impedire il verificarsi dell'ipotesi di decadenza dal regime agevolato prevista in caso di **cessione infraquinquiennale** dell'immobile agevolato, occorre procedere – entro l'anno dall'alienazione – all'acquisto di un **altro immobile** (anche situato in uno **Stato estero**) da adibire ad abitazione principale (dimora abituale) del contribuente. Il **mantenimento** delle agevolazioni **non** è **subordinato** alla sussistenza delle condizioni richieste dalle lett. a), b) e c) del co. 1 della nota II-bis, all'art. 1, Tariffa, Parte Prima, D.P.R. 131/1986, vale a dire:

- che l'immobile sia ubicato nel Comune in cui l'acquirente abbia o stabilisca entro 18 mesi dall'acquisto la residenza;
- che l'acquirente non sia titolare di altri diritti reali vantati su immobili ubicati nello stesso Comune;
- che l'acquirente non risulti titolare in tutto il territorio nazionale, neppure per quote e in regime di comunione legale, di diritti di proprietà o nuda proprietà, usufrutto, uso o abitazione su altra casa acquistata con le agevolazioni fiscali (in caso contrario è tenuto all'alienazione entro 1 anno dalla data dell'atto, ex art. 1, co. 55, L. 208/2015).

AGEVOLAZIONI «PRIMA CASA» – RINUNCIA del CONTRIBUENTE: nonostante la normativa **non contempli** la possibilità di rinunciare volontariamente alle agevolazioni «prima casa», è **possibile**, in relazione ai requisiti che dipendano da un **comportamento** del **contribuente** (nella specie, il trasferimento della residenza nel Comune di ubicazione dell'immobile entro 18 mesi dall'acquisto dello stesso), **rinunciare** alle agevolazioni stesse. Più nello specifico, e in relazione appunto al trasferimento della residenza entro 18 mesi, nel caso in cui tale termine sia ancora **pendente**, l'acquirente che **non possa rispettare** l'**impegno assunto** nella **dichiarazione d'intenti** resa al momento dell'acquisto dell'immobile, anche per motivi **personali**, può **revocare** la **dichiarazione** stessa. A tale fine, l'acquirente dovrà presentare un'**apposita istanza** all'Ufficio presso cui l'atto è stato registrato, con la quale revoca appunto la dichiarazione d'intenti e chiede la **riliquidazione** dell'**imposta assolta** in sede di registrazione.

L'istanza dovrà essere presentata sia nel caso in cui l'atto per il quale si sia fruito delle agevolazioni «prima casa» sia stato assoggettato ad **imposta di registro** sia per l'ipotesi in cui sia stato assoggettato ad **Iva**. Una volta presentata l'istanza, l'Ufficio riliquiderà l'atto di compravendita e notificherà un apposito avviso di liquidazione dell'imposta dovuta e degli interessi calcolati a decorrere dalla data di stipulazione dell'atto di compravendita stesso. Nel caso in cui la rinuncia all'agevolazione abbia luogo **in pendenza** del **termine** di **18 mesi**, non sarà, invece, dovuta la **sanzione** del **30%** delle imposte di cui al co. 4.

Decorso il **termine** di 18 mesi senza che il contribuente abbia trasferito la residenza o abbia presentato all'Ufficio un'istanza con la quale revochi la dichiarazione d'intenti, si verifica la **decadenza** dall'agevolazione «prima casa». In tal caso, il contribuente potrà comunque accedere – al ricorrere dei relativi presupposti – al **ravvedimento operoso** (R.M. 31.10.2011, n. 105/E). Alla stessa conclusione perviene laR.M. 27.12.2012, n. 112/E, in relazione alla fattispecie di **vendita entro 5 anni dell'immobile** acquisito con l'agevolazione prima casa, e mancato riacquisto entro l'anno comunicato all'Agenzia delle Entrate prima della scadenza del termine. In tal caso, l'Ufficio procede al recupero delle sole maggiori imposte, ed interessi, senza applicazione della sanzione del 30%.

CREDITO d'IMPOSTA per il RIACQUISTO della «PRIMA CASA»

NOZIONE: dall'1.1.1999 i contribuenti che **trasferiscono** (anche a titolo gratuito, cioè con donazione) l'abitazione **acquistata**, in qualsiasi data, con le **agevolazioni** per la prima casa, e che **entro un anno** provvedono ad **acquisirne** un'altra (anche mediante permuta o contratto di appalto), sempre con il rispetto dei requisiti **soggettivi** ed **oggettivi** previsti per l'acquisto della prima casa, possono beneficiare di un **credito d'imposta**. Esso spetta in **misura pari** all'imposta di **registro** o dell'**Iva** pagata sul primo acquisto e **non può comunque eccedere** l'imposta di registro o l'Iva dovuta sul **nuovo acquisto** (art. 7, co. 1, L. 23.12.1998, n. 448 [CFF ❶ 2253]).

CONDIZIONI: per l'applicazione delle agevolazioni relative al riacquisto della prima casa:

1) **acquisto** della **prima casa**, successivamente ceduta: aver usufruito dei benefici «prima casa» previsti da una delle svariate leggi succedutesi nel tempo;
2) **alienazione** della precedente **prima casa**: la cessione può essere gratuita o a titolo oneroso purché effettuata dopo l'1.1.1998;
3) **riacquisto** della **prima casa**: a **qualsiasi titolo**, **entro 1 anno** dall'alienazione della precedente prima casa, dopo l'1.1.1999, ricorrendo i **requisiti** per l'agevolazione **acquisto** «**prima casa**». L'Agenzia delle Entrate ha ritenuto superato il proprio orientamento secondo il quale per mantenere l'agevolazione, in caso di cessione della precedente prima casa, fosse necessario procedere a riacquisto soltanto a titolo oneroso e non, ad esempio, per **donazione** (R.M. 3.4.2008, n. 125/E); nella già citata R.M. 20.5.2015, n. 49/E (vd. paragrafo [ACQUISTO della PRIMA CASA]) è stato, infatti, precisato che il riacquisto potrà essere effettuato sia a titolo oneroso che a titolo gratuito;
4) il **riacquisto** va formalizzato **entro l'anno**, con un **atto traslativo** con effetti reali (ad es. un contratto di **compravendita**), **non** essendo sufficiente un **contratto preliminare** di vendita (R.M. 3.5.2004, n. 66/E); il credito d'imposta spetta anche nel caso in cui **entro un anno** dalla vendita della precedente prima casa (e prima dei 5 anni) sia stata conseguita solo la **materiale assegnazione** della nuova abitazione principale (da parte ad es. di una cooperativa) e

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

tra l'atto notarile di rivendita del primo immobile e quello di acquisto del secondo sia comunque trascorso più di un anno (R.M. 11.7.2005, n. 87/E);

5) l'immobile **riacquistato** quale **prima casa** deve essere adibito a propria **abitazione principale**.

ESCLUSIONI: il credito d'imposta non trova applicazione nei casi in cui il contribuente:

- sia **decaduto** dalle agevolazioni per la prima casa;
- acquisti per la **prima volta** un'abitazione **non** di **lusso**;
- acquisti un **terreno**, anche se edificabile (R.M. 16.3.2004, n. 44/E);
- effettui l'**acquisto** dopo **un anno** dall'**alienazione** del precedente immobile agevolato;
- **venda** un immobile precedentemente acquistato **senza agevolazioni** per la prima casa;
- abbia acquistato la **nuova abitazione prima** dell'**1.1.1999**;
- acquisti un immobile per il quale **non** ricorrono le **condizioni** per l'applicazione dell'agevolazione «prima casa».

N.B.: non costituisce causa di esclusione dell'agevolazione la titolarità di **quote** di altra casa d'abitazione nello stesso Comune (C.M. 1.3.2001, n. 19/E).

UTILIZZO del CREDITO d'IMPOSTA: **non** è **rimborsabile** ma **utilizzabile**, in un'unica soluzione, in diminuzione dell'**imposta di registro** sul nuovo acquisto (se il contribuente sceglie tale modalità di utilizzo deve dichiararlo espressamente nell'atto di riacquisto – R.M. 11.5.2004, n. 70/E) o per l'intero importo in diminuzione dell'**imposta di registro**, **ipotecaria**, **catastale** dovute sugli atti e le denunce presentate **dopo** la data di acquisizione del credito. È anche utilizzabile in diminuzione dell'**Irpef** dovuta in base alle dichiarazioni presentate dopo il secondo acquisto o in **compensazione** in sede di **versamenti unitari** (con il Mod. F24, cod. trib. 6602 nella colonna «Importi a credito compensati» – R.M. 23.7.1999, n. 125 e C.M. 1.3.2001, n. 19/E).

DECADENZA dal DIRITTO al CREDITO d'IMPOSTA: poiché il credito d'imposta è **collegato** ai **benefici** «**prima casa**», la **decadenza** da quest'ultimi comporta automaticamente, oltre al recupero delle imposte ordinarie, anche il **recupero** del **credito** utilizzato.

VENDITA dell'IMMOBILE e RIACQUISTO a TITOLO GRATUITO (R.M. 11.5.2015, n. 49/E): l'agevolazione «prima casa» non si perde anche nell'ipotesi in cui il contribuente proceda, entro 1 anno dall'alienazione, ad un acquisto a titolo gratuito.

EDILIZIA AGEVOLATA

REQUISITI OGGETTIVI: i beni e i servizi agevolati in base **non** alle **caratteristiche soggettive** dell'acquirente o committente, ma alla **natura** delle **operazioni**, sono elencati sotto.

	BENI e SERVIZI	Aliquota Iva
1.	**Costruzioni rurali** destinate ad **uso abitativo** del proprietario del terreno o di altri addetti alla coltivazione dello stesso o all'allevamento del bestiame e alle attività connesse, **cedute da imprese costruttrici**, purché permangano le condizioni di cui all'art. 9, co. 3, D.L. 557/1993, conv. con L. 133/1994 [CFF ❷ 5522] sost. dall'art. 2, D.P.R. 139/1998	**4%**
2.	**assegnazioni**, anche in godimento, di abitazioni con i requisiti «prima casa», fatte ai soci da cooperative edilizie e loro consorzi	**4%**
3.	**case di abitazione non classificate nelle categorie catastali A1, A8 e A9**, cedute da imprese costruttrici o che hanno ristrutturato o da società che acquistano per rivendere, anche se non ultimate, purché ne permanga l'originale destinazione (salvo agevolazioni «prima casa»), **anche se assegnate** in godimento a soci di **cooperative edilizie** e loro consorzi	**10%**
4.	**fabbricati** (o porzioni di) con le caratteristiche «Tupini» (L. 408/1949), anche se non ultimati e purché ne permanga l'originaria destinazione **ceduti** da **imprese costruttrici**	**10%**
5.	**fabbricati** (o porzioni di) sui quali sono stati eseguiti interventi di **recupero** di cui all'art. 31, co. 1, lett. c), d) ed e), L. 457/1978 [CFF ❷ 8093], **ceduti** dalle imprese che hanno effettuato gli interventi	**10%**
6.	**opere di urbanizzazione primaria e secondaria** (elencate nell'art. 4, L. 29.9.1964, n. 847 integrato dall'art. 44, L. 22.10.1971, n. 865) (per una sintesi si veda G.P.F. 1/2001, pag. 251)	**10%**
7.	**impianti sportivi** polifunzionali (L. 6.3.1987, n. 65)	**10%**
8.	**costruzione di parcheggi** (L. 122/1989 [CFF ❶ 1058]): le **prestazioni** derivanti da contratti aventi per oggetto opere e interventi per la costruzione di **parcheggi**	**10%**

ALBERGO TERMALE di CURA: vedi G.P.F. 1A/2007, pag. 268.

ALIQUOTA AGEVOLATA per MATERIALI FINITI e APPALTI: si applica anche nel caso di **appalto** e di **acquisto** di materiali finiti, a condizione che l'**acquirente** del bene o del servizio **attesti**la loro destinazione al realizzo di opere o interventi agevolati. L'agevolazione si applica anche se i beni sono richiesti da privato, per destinarli alla realizzazione di opere agevolate. I**subappalti** seguono il trattamento previsto per l'appalto principale (R.M. 29.4.1986, n. 400750).

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

	OPERAZIONE	Aliquota Iva
1.	**Cessioni ed importazioni** da chiunque effettuate, di **depuratori e relativi collettori** destinati a reti fognarie anche intercomunali	**10%**
2.	**prestazioni** di servizi dipendenti da contratto di appalto per la **costruzione** dei fabbricati di cui all'art. 13, L. 408/1949 (Legge **Tupini**) resi a soggetti che costruiscono **immobili per la successiva rivendita**,comprese cooperative edilizie e loro consorzi e delle **abitazioni non classificate nelle categorie catastali A1, A8 e A9**, **rese al proprietario** per il quale costituiscono «prima casa» ovvero di «**abitazioni rurali**»	**4%**
3.	**prestazioni** di servizi dipendenti da contratti di appalto per la **costruzione** di **abitazioni non di lusso** (non prima casa – vedi punto 2) o per la realizzazione di interventi di recupero qualificato di cui alle lett. c), d), e), art. 31, co. 1, L. 457/1978 [CFF ❷ 8093] ovvero per la realizzazione di **opere di urbanizzazione primaria e secondaria**, e di edifici e impianti di cui all'art. 4, L. 847/1964, integrato dall'art. 44, L. 865/1971, e di **edifici Tupini** ai sensi dell'art. 13, L. 2.7.1949, n. 408, quando **non commissionati dai costruttori** per la rivendita. L'aliquota ridotta si applica anche agli **alberghi termali di cura**	**10%**
4.	**prestazioni** di servizi dipendenti da contratti di appalto aventi ad oggetto l'eliminazione delle **barriere architettoniche** (n. 41-ter, Tabella A, Parte II, allegata al D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 400])	**4%**
5.	**acquisto** di **beni finiti** (escluse materie prime e semilavorati) per la **costruzione** di edifici non di lusso di cui alla L. 408/1949 (Tupini) anche da **non costruttori** e delle abitazioni rurali	**4%**
6.	**acquisto di materiali finiti** (diversi dalle materie prime e semilavorate) per le opere di urbanizzazione, impianti e edifici di cui all'art. 4, L. 847/1964, integrato dall'art. 44, L. 865/1971, per la realizzazione di interventi di recupero qualificato di cui al punto 3 precedente; tra i «materiali finiti» sono ricompresi: serramenti, radiatori, caldaie, sanitari per bagno e cucina, materiali per gli impianti elettrici e del gas, e relative pose in opera	**10%**

DEFINIZIONE di BENI FINITI: sono quelli che concorrono a formare la costruzione di immobili senza perdere la loro **individualità** (C.M. 3.8.1979, n. 25 e C.M. 17.4.1981, n. 14). I **beni finiti** devono inoltre costituire **parti strutturali** dell'opera e non semplici ornamenti, come ad es. fioriere, panchine, ecc. (R.M. 30.1.1988, n. 460624).

BENI FINITI e SEMILAVORATI: vedi G.P.F. 1A/2009, pag. 286.

ACCIAI per l'EDILIZIA: vedi G.P.F. 1A/2009, pag. 286.

CESSIONI di IMMOBILI di INTERESSE STORICO e CULTURALE: per quelli che rispettano i requisiti degli artt. 1 e 2, L. 1089/1939 – abrogata dall'art. 166, co. 1, D.Lgs. 29.10.1999, n. 490 si applicano: l'**aliquota del 22%**, **10%**, **4%** rispettivamente per abitazioni di lusso, non di lusso o agevolate come prima casa.

INTERVENTI di RECUPERO EDILIZIO – CLASSIFICAZIONE: sono **così classificati** (art. 31, L. 457/1978 così come richiamato dall'art. 3, D.P.R. 380/2001):

a) **manutenzione ordinaria**: **riparazione, rinnovamento**, **sostituzione** delle finiture e interventi per integrare o mantenere efficienti gli impianti tecnologici esistenti;

b) **manutenzione straordinaria**: **rinnovamento** e **sostituzione** di parti anche strutturali, **realizzazione** e **integrazione** di servizi igienico-sanitari **senza** mutamento dei **volumi**, delle **superfici** o della destinazione d'uso (es. costruzione scale, rinnovo pavimenti, ecc.). Nell'ambito di questi interventi sono compresi anche quelli consistenti nel **frazionamento** o **accorpamento** di unità immobiliari, anche se comportano la variazione delle superfici delle singole unità immobiliari, nonché del carico urbanistico, purché non sia modificata la volumetria complessiva degli edifici e si mantenga l'originaria destinazione d'uso (art. 17, co.1, D.L. 12.9.2014, n.133);

c) **restauro e risanamento conservativo**: interventi **sistematici** volti a **conservare** l'edificio e ad assicurarne la funzionalità, che ne consentano destinazioni d'uso compatibili (es. consolidamento, ripristino, rinnovo di elementi costitutivi, inserimento elementi accessori, ecc.);

d) **ristrutturazione edilizia**: interventi sistematici di **trasformazione** dell'edificio mediante un insieme di opere che possono portare a un organismo edilizio in tutto o in parte diverso dal precedente. Tra questi interventi possono comprendersi quelli consistenti nel **ripristino** o nella **sostituzione** di alcuni elementi costitutivi, l'**eliminazione**, la **modifica** e l'**inserimento** di **nuovi elementi** e **impianti**, nonché quelli consistenti nella **demolizione** e **ricostruzione con la stessa volumetria** dell'edificio preesistente (salve le innovazioni necessarie per l'adeguamento alla normativa antisismica);

e) **ristrutturazione urbanistica**: insieme sistematico di interventi di sostituzione del **tessuto urbanistico-edilizio** esistente.

N.B.: gli interventi c), d), e), godono dell'aliquota ridotta al **10%** per **qualsiasi edificio**su cui vengono effettuati (abitazioni, immobili residenziali, uffici, capannoni, immobili artistici, ecc. – vedi da ultimoR.M. 22.1.2003, n. 10/E); anche per gli interventi b) su edifici pubblici residenziali si applica l'aliquota ridotta nella misura del 10% (n. 127-duodecies, Tabella A, Parte III, allegata al D.P.R. 633/1972 **[CFF ❶ 539]** – C.M. 9.7.1999, n. 151/E) e per gli interventi a) e b) su fabbricati a prevalente destinazione abitativa privata.

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

MATERIALI per l'EDILIZIA: alcune materie prime e semilavorati per l'edilizia, **indipendentemente dal soggetto acquirente**, sono assoggettati ad **aliquota del 22%**; tra questi (art. 36, co. 4, lett. a), n. 15, D.L. 331/1993 [CFF ❶ 1257]; vedi anche C.M. 17.4.1981, n. 14):

- materiali inerti, quali polistirolo liquido o in granuli; leganti e loro composti quali cementi normali e clinker; laterizi (tegole, mattoni), anche refrattari pure per stufe, manufatti e prefabbricati in gesso, cemento e laterocemento, ferrocemento, fibrocemento e con altri composti, quali pali in calcestruzzo, anche per recinzioni;
- materiali per pavimentazione interna ed esterna quali moquette, pavimenti in gomma, in P.V.C., in cotto e materiali per rivestimenti (carta da parati, carta-stoffa, quarzo plastico, piastrelle murali in sughero, ecc.), impermeabilizzanti, quali isolanti flessibili in gomma per tubo;
- bituminosi e bituminati, quali conglomerati bituminosi.

INTERVENTI di RECUPERO EDILIZIO: dopo numerose **proroghe** (da ultimo, quella disposta fino al 2011 dall'art. 2, co. 15, L. 22.12.2008, n. 203 – Finanziaria 2009; vedi anche G.P.F. 1A/2008, pag. 288), viene disposta **a regime** dall'art. 2, co. 11, L. 23.12.2009, n. 191 (Finanziaria 2010) l'**agevolazione** di cui all'art. 7, co. 1, lett. b), L. 23.12.1999, n. 488 [CFF ❶ 1704], secondo cui sono soggette all'**aliquota Iva ridotta** del **10%** le prestazioni aventi ad oggetto interventi di **recupero** del **patrimonio edilizio** di cui all'art. 31, co. 1, lett. a), b), c) e d), L. 5.8.1978, n. 457 [CFF ❷ 8093] (e quindi **anche** gli interventi di **manutenzione ordinaria** e **straordinaria** di cui alle lett. a) e b), che altrimenti sono imponibili con aliquota del 22%) realizzati su **fabbricati** a **prevalente destinazione abitativa privata** (unità immobiliari classificate nelle categorie catastali da A1 ad A11, tranne la categoria A10, comprese le pertinenze – elenco nella C.M. 7.4.2000, n. 71). Tale agevolazione era già stata prorogata, per gli anni **2008-2010**, dall'art. 1, co. 18-19, L. 244/2007 [CFF ❶ 1840] e [CFF ❷ 6195] (Finanziaria 2008).

L'art. 1, co. 18, L. 244/2007 **non richiede più**, ai fini dell'agevolazione Iva, a differenza di quanto stabilito per le operazioni effettuate nel periodo d'imposta 2007, che il costo della relativa**manodopera** sia **evidenziato** in **fattura** (C.M. 19.2.2008, n. 12/E, par. 1.1.).

L'agevolazione era stata originariamente disposta per le operazioni fatturate dall'1.1.2000. Per ulteriori chiarimenti, vedi G.P.F. 1A/2005, pagg. 266-267. Vedi C.M. 4.8.2006, n. 28/E.

Essa non si applica alle **prestazioni** rese da **professionisti** (architetti, geometri, ecc.) e nell'ambito di un **contratto** di **subappalto**, mentre si applica alle cessioni di materie prime e semilavorati, anche se effettuate con **posa** in **opera** (C.M. 7.4.2000, n. 71/E). Per la distinzione fra «fornitura con posa in opera» e «prestazione di servizi» si veda la R.M. 22.12.2015, n. 37/E, al paragrafo 3. Nel documento di prassi viene precisato che tale distinzione «dipende dalla causa contrattuale» (sulla rilevanza della volontà delle parti si veda anche la R.M. 10.8.2007, n.220). Se il negozio ha, quale causa principale, la cessione di un bene e l'esecuzione dell'opera è esclusivamente diretta a consentirne la fruizione, il contratto è qualificabile come cessione con posa in opera. Diversamente, laddove la volontà negoziale sia diretta a ottenere «un risultato diverso e nuovo rispetto al complesso dei beni utilizzati per l'esecuzione dell'opera», la prestazione di servizi è ritenuta «assorbente» rispetto alla cessione del bene. Nel secondo caso si renderà applicabile il meccanismo del «reverse charge» ex art. 17, co. 6, D.P.R. 633/1972.

Per alcuni «**beni significativi**» individuati dal D.M. 29.12.1999 [CFF ❶ 1707] l'aliquota ridotta del 10% è applicabile nel limite della**differenza** tra il valore totale della prestazione e il valore degli stessi aumentata della parte del valore dei beni corrispondente a tale differenza. **Esempio**: valore prestazione € 5.000, di cui valore beni significativi € 4.000. La quota imponibile al 10% = (€ 5.000 – € 4.000) + € 1.000 = € 2.000.

I **beni** di **valore significativo** sono: ascensori e montacarichi, infissi interni ed esterni, caldaie, videocitofoni, apparecchiature di condizionamento e riciclo dell'aria, sanitari e rubinetterie da bagno, impianti di sicurezza.

L'elenco è **tassativo**, ma essi vanno intesi in senso **generico** con riferimento a **tutti** i beni con la **stessa funzionalità** (es. idromassaggio tra i sanitari).

Le **parti** e i **pezzi staccati** dei beni sopra indicati **non** costituiscono invece beni significativi (C.M. 7.4.2000, n. 71). Dalla fattura devono risultare sia il corrispettivo **totale** della prestazione, sia il valore attribuito ai **beni significativi**: infatti l'aliquota 10% si applica alla **differenza** tra i due importi, nonché alla parte di valore del bene significativo pari a tale differenza. Ne consegue che il bene significativo è soggetto interamente all'aliquota **10%** se di valore **non** superiore al **50%** della prestazione.

In merito all'aliquota Iva applicabile agli interventi di manutenzione (ordinaria e straordinaria) di immobili ad uso abitativo, nel caso in cui le prestazioni di servizi comportino la fornitura di beni significativi (D.M. 29.12.1999), l'Agenzia delle Entrate nella R.M. 6.3.2015, n. 25/E precisa che si applica l'aliquota Iva agevolata del 10% (art. 7, co. 1, lett. b), L. 488/1999) nel limite del valore di tali beni, tenendo conto di tutti gli oneri che concorrono alla produzione di questi beni significativi (e pertanto sia delle materie prime che della manodopera impiegata per la loro produzione).

Si noti infine che, per effetto delle disposizioni introdotte dall'art. 1, co. 629, L. 23.12.2014, n. 190, viene esteso il meccanismo del «reverse charge» anche alle prestazioni di «servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative ad edifici». Pertanto laddove ad esempio si sia in presenza del completamento di un edificio con installazione di un bene significativo, occorrerà tenere presente che il meccanismo di inversione contabile dovrà comunque tenere conto dell'applicazione delle differenti aliquote di cui sopra.

INTERVENTI di RECUPERO e CONTEMPORANEO AMPLIAMENTO: agli interventi di restauro e ristrutturazione si applica l'**aliquota del 10%**, all'**ampliamento** si applica la stessa aliquota applicabile alla **costruzione** del bene **ex-novo** (R.M. 9.3.1985, n. 400039).

EDIFICI di EDILIZIA PUBBLICA RESIDENZIALE: dall'**1.1.1998** per le prestazioni di servizi per la realizzazione di interventi di **manutenzione straordinaria** è prevista l'aliquota del **10%** (n. 127-duodecies, Tab. A, Parte III, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 539]). Non però per gli interventi di **edilizia scolastica** (R.M. 14.7.2000, n. 112).

EDIFICI «TUPINI» (L. 408/1949): sono le case non di lusso (D.M. 2.8.1969) che abbiano **almeno il 50%** della superficie totale

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

«fuori terra» adibita ad **abitazioni** e **non più del 25%** destinato a superficie commerciale (L. 6.10.1962, n. 1493 e L. 2.12.1967, n. 1212) e che siano costruiti in conformità alla licenza edilizia. Nella superficie delle abitazioni si considerano balconi e terrazze (R.M. 9.2.1982, n. 370924).

ABITAZIONI di LUSSO – ALLINEAMENTO con IMPOSTA di REGISTRO: l'art. 33, D.Lgs. 21.11.2014, n. 175 ha disposto la coincidenza della definizione di abitazione di lusso ai fini delle agevolazioni prima casa fra Iva e Registro. Pertanto si rende applicabile l'aliquota del 4% a unità immobiliari differenti da quelle di categoria catastale A1, A8 e A9.

DETRAZIONE IRPEF sull'IVA RELATIVA all'ACQUISTO di UNITÀ IMMOBILIARI a DESTINAZIONE RESIDENZIALE: l'art. 1, co. 56, L. 28.12.2015, n. 208 (Legge di Stabilità 2016) dispone che possa essere detratto dall'Irpef un ammontare pari al 50% dell'IVA versata in relazione all'acquisto, entro il 31.12.2016, di unità immobiliari a destinazione residenziale (di classe energetica A o B), cedute dalle imprese costruttrici. L'importo detraibile viene ripartito in 10 quote costanti nell'anno di acquisto e nei 9 periodi d'imposta successivi.

nunziospano63 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

IVA – ALIQUOTE e PERCENTUALI di COMPENSAZIONE: i prodotti e i servizi delle **Tabelle A** [CFF ❶ 301 – 545 e **B** [CFF ❶ 550 – 557] allegate al D.P.R. 633/1972 sono suddivisi in gruppi merceologici ordinati **alfabeticamente** nelle Tabelle che seguono.

N.B.: per le singole **voci doganali** vedi le Parti II e III della Tabella A del D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 357 – 545].

ACQUA E BEVANDE	Aliq %	Note	D.P.R. 633/72 Tab./ Parte-n.	% Comp. Agric. e Pesca
Acqua e acque minerali	10-21	a)	A/III-81	
Bevande a base di vino (D.M. 29.2.1988 n. 124); bevande vinose per il consumo familiare dei produttori e la somministrazione a collaboratori delle aziende agricole	22			
Bevande costituenti integratori idrosalini (art. 2, co. 1, L. 6.2.1992, n. 66)	22	a)		
Birra	22	b)		
Limonate, **acque gassose** aromatizzate ghiacciate	22			
Mosti di uva	22			
Polveri per acque da tavola	22	b)		
Sciroppi di zuccheri non aromatizzati o colorati	10	b)	A/III-60	
Sidro, sidro di pere e idromele	22		A/I-37	4
Succhi ed estratti vegetali di luppolo, manna	10		A/III-43	

EVOLUZIONE STORICA delle ALIQUOTE I.V.A.

a) **Acqua** (normale) dall'1.10.2013 = **22%**, dal 17.9.2011 al 30.9.2013 = 21%; **integratori alimentari** in forma **liquida**, consistenti in bottiglie di **acqua oligominerale** con tappo dosatore contenente estratti di **piante medicinali** = **22%** (R.M. 29.9.2009, n. 252/E); **bevande non alcoliche** a base di acqua aromatizzata ed edulcorata = **22%** (R.M. 4.11.2009, n. 269/E); cessioni di acqua di sorgente o acqua da tavola = 22% (RM 17.1.2014, n. 11/E).

b) **Birra dietetica** senza glutine = **22%** (R.M. 16.6.2006, n. 77/E).

ANIMALI	Aliq %	Note	D.P.R. 633/72 Tab./ Parte-n.	% Comp. Agric. e Pesca
Animali vivi della specie suina, ovina e caprina	10		A/III-2	7,3 o 7,95 per il 2016 per le specie suine
Animali vivi della specie bovina, compresi gli animali del genere bufalo	10		A/III-2	7,65 per il solo 2016
Cavalli, asini, muli e bardotti, vivi	10	a)	A/III-1	7,3
Conigli domestici, piccioni, lepri, destinati all'**utilizzo** nella **preparazione** di **prodotti alimentari** (dall'1.1.2008) **pernici**, **fagiani**, altri animali vivi destinati all'alimentazione umana (escluse rane, vedi sotto)	10	a)	A/III-7	7,3
Parti e frattaglie, **carni** fresche, refrigerate, salate o in salamoia, secche o affumicate relative agli animali di cui al punto precedente (esclusi congelati o surgelati)	10	a)	A/III-7	8,3

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

ANIMALI	Aliq %	Note	D.P.R. 633/72 Tab./ Parte-n.	% Comp. Agric. e Pesca
Api e bachi da seta	10	a)	A/III-7	7,3
Rane per l'alimentazione	10		A/III-7	4
Suini vivi	10		A/III-2	7,3
Volatili da cortile vivi o morti, commestibili, freschi e refrigerati	10	a)	A/III-5	7,3
Volatili da cortile congelati o surgelati	10	a)	A/III-5	

EVOLUZIONE STORICA delle ALIQUOTE I.V.A.
a) Percentuale di compensazione del **pollame**: **7,5%**.

AUTO - MOTO - BARCHE	Aliq %	Note	D.P.R. 633/72 Tab./ Parte-n.	% Comp. Agric. e Pesca
Aeromobili inferiori a 600 HP	22			
Autocarri	22			
Autoveicoli per il trasporto promiscuo di persone e cose di cui alla lett. c) dell'art. 54 – Codice della strada **fino a 2000 cc** (**2500 se Diesel**)	22			
Autovetture, di cui alla lett. a) – art. 54 – Codice della strada **fino a 2000 cc** (**2500 cc se Diesel**) **se uso pubblico** quals. cilind.	22 22	a)		
Imbarcazioni immatricolate (fino a 18 t.s.l.)	22			
Moto fino a 350 cc	22			
Moto oltre 350 cc, uso privato	22		B-f	
Natanti (non immatricolati)	22			
Veicoli e poltrone per invalidi con propulsione, compresi i servoscala o altri mezzi per le barriere architettoniche; veicoli fino a 2.000 cc (2.800 se diesel) adattati per la locomozione dei disabili; prestazioni e parti di ricambio per adattare i veicoli, anche non nuovi di fabbrica	4	b)	A/II-31	

EVOLUZIONE STORICA delle ALIQUOTE I.V.A.
a) Distinzione soppressa dal 18.5.1999 (art. 6, co. 7, lett. d), L. 13.5.1999, n. 133). **Fino** al **31.12.2007**: **autovetture** con cilindrata superiore a 2000 c.c. (2500 c.c. se diesel) = **21%**.
b) Dall'1.1.2001, **4%** anche poltrone e veicoli simili, per invalidi, anche con motore (art. 50, L. 342/2000), compresi non vedenti e ipovedenti, e sordomuti anche non completamente (C.M. 30.7.2001, n. 72/E). Veicoli con «optionals» = **4%** (R.M. 8.8.2005, n. 117/E). **Piattaforme elevatrici** con le peculiarità tecniche di cui al D.M. 236/1989 = **4%** (R.M. 25.6.2012, n. 70/E).

CAFFÈ – TÈ - MATÈ	Aliq %	Note	D.P.R. 633/72 Tab./ Parte-n.	% Comp Agric. e Pesca
Caffè, anche torrefatto, o decaffeinato e succedanei contenenti caffè in qualsiasi proporzione	22			
Tè, **matè**	10		A/III-24	

CALZATURE	Aliq %	Note	D.P.R. 633/72 Tab./ Parte-n.	% Comp Agric. e Pesca
	22			

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

CARBURANTI - ENERGIA	Aliq %	Note	D.P.R. 633/72 Tab./ Parte-n.	% Comp Agric. e Pesca
Benzina (escluso uso agricolo e pesca)	22			
Carboni fossili, comprese le mattonelle, gli ovoidi e simili; ligniti e relativi agglomerati, coke e semicoke di carbon fossile e di lignite, agglomerati o non; coke di petrolio	22			
Energia elettrica uso domestico, energia elettrica e gas per industrie manufatturiere, estrattive agricole e poligrafiche, editoriali e simili (art. 2, co. 40, L. 350/2003)	10	a)	A/III-103	
Gas di petrolio in bombole da 20 - 25 kg e piccoli serbatoi	22	a)		
Gasolio e gas per riscaldamento	22			
Metano per auto, G.P.L.	22			
Metano per altro uso domestico	22	a)		
Prestazioni di servizi e **forniture di apparecchiature** e **materiali** per la fornitura di energia termica per uso domestico con reti pubbliche di teleriscaldamento o contratto servizio energia, incluse le forniture di energia da fonti rinnovabili o da impianti di cogenerazione ad alto rendimento (art. 1, co. 384, L. 296/2006)	10	b)	A/III-122	
Prodotti petroliferi combustibili ed oli minerali	10		A/III-104	
Prodotti petroliferi uso agricolo	10		A/III-106	
Prodotti petroliferi per la pesca in acque interne	10		A/III-106	
Somministrazioni di gas metano per usi domestici di cottura cibi e per acqua calda (le due condizioni devono sussistere congiuntamente – R.M. 29.4.2003, n. 97/E), gas di petrolio liquefatti contenuti in bombole da 10 a 20 kg	10	a)	A/III-127-bis	
Somministrazioni di gas metano e gpl usati come combustibile per usi diversi dai precedenti	22			

EVOLUZIONE STORICA delle ALIQUOTE I.V.A.

a) **Cessione** di **gas** a **grossisti-intermediari** = **10%** (vedi RR.MM. 14.3.2003, n. 64/E; 3.6.2003, n. 121/E e 6.6.2003, n. 128/E). Vedi anche la R.M. 15.12.2004, n. 150/E. **Energia elettrica** per **impianti irrigui**, di **sollevamento** e **scolo** delle **acque** di consorzi di bonifica e irrigazione = **10%** fino all'emanazione della L. 23.12.2005, n. 266; **1.1.2006-24.7.2007**: = **10%** (R.M. 24.7.2007, n. 183/E che integra la R.M. 18.4.2007, n. 72/E; RR.MM. 22.5.2008, n. 212/E e 21.7.2008, n. 307/E). Per la nozione di «uso domestico» vedi la R.M. 28.1.2008, n. 21/E. Per la nozione di «impresa manifatturiera» vedi la R.M. 25.3.2009, n. 79/E. Il **limite** di **480 mc** annui previsto dalla norma per usufruire dell'aliquota agevolata per il metano per usi civili in caso di **impianto centralizzato** va moltiplicato per il numero delle unità immobiliari il cui impianto di riscaldamento sia allacciato a quello centralizzato (R.M. 22.10.2010, n. 112/E). L'aliquota del **10%** si applica ad ogni **singolo contratto** di somministrazione di **gas naturale** per **combustione** per **usi civili indipendentemente** dal **numero** di **unità immobiliari** riconducibili allo stesso (art. 7, D.L. 13.5.2011, n. 70, conv. con modif. con L. 12.7.2011, n. 106).

b) Vedi R.M. 10.5.2007, n. 94/E per i contratti di servizio energia con i requisiti minimali di cui alla C.M. 273/E/1998. Forniture di energia da altre fonti, sotto qualsiasi forma: **22%**. Fornitura di energia elettrica e termica a **struttura ospedaliera** = **22%** (R.M. 28.1.2008, n. 21/E). **Olio di palma** impiegato come **combustibile** = **10%** sia per la cessione sia per l'estrazione da deposito Iva (R.M. 12.8.2009, n. 217/E). **R.M. 1.4.2010, n. 28/E**: cooperativa che riceve da un fornitore energia termica con redistribuzione ai soci = **22%** per il rapporto tra fornitore e cooperativa. Quest'ultima può riaddebitare il costo della fornitura emettendo pro-quota una fattura distinta per ciascun consorziato, con l'aliquota del 10% al ricorrere dei requisiti, e del 22% negli altri casi.

NOTE

I) oli minerali greggi, oli combustibili ed estratti aromatici impiegati per generare, direttamente o indirettamente, energia elettrica, purché la potenza installata **non sia inferiore ad 1 Kw**;

II) oli minerali greggi, oli combustibili (ad eccezione degli oli combustibili fluidi per riscaldamento) e terre da filtro residuate dalla lavorazione degli oli lubrificanti, **contenenti non più del 45%** in peso dei prodotti petrolici, da usare direttamente come combustibili nelle caldaie e nei forni;

III) oli combustibili impiegati per produrre direttamente **forza motrice** con motori fissi in stabilimenti industriali, agricolo-industriali, laboratori, cantieri di costruzione;

IV) oli combustibili diversi da quelli speciali destinati alla trasformazione in gas da immettere nelle **reti cittadine di distribuzione**;

V) oli minerali non raffinati provenienti dalla distillazione primaria del petrolio naturale greggio o dalle lavorazioni degli stabilimenti che trasformano gli oli minerali in prodotti chimici di natura diversa, aventi punto di infiammabilità (in vaso chiuso) **inferiore a 55 °C**, nei quali il distillato a 225 °C sia inferiore al 95% in volume ed a 300 °C sia almeno il 90% in volume, destinati alla trasformazione in gas da immettere nelle **reti cittadine di distribuzione**.

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

CARNI	Aliq %	Note	D.P.R. 633/72 Tab./ Parte-n.	% Comp Agric. e Pesca
Altre preparazioni e conserve di carni o di frattaglie escluse quelle di fegato d'oca, di anatra e quelle di selvaggina	10	a)	A/III-56	
Budella, **vesciche**, stomaci di animali interi o in pezzi esclusi quelli di pesce	10		A/III-17	
Carni bovine, equine, mulesche, suine e simili	10	b)	A/III-3,4	
Carni, frattaglie, ecc. di **conigli domestici, piccioni, lepri, pernici e fagiani**	10		A/III-8	8,5
Estratti e sughi di carni ed estratti di pesce	10		A/III-57	
Frattaglie commestibili di animali specie **equina, asinina, mulesca, ovina e caprina**, fresche, refrigerate salate ecc.	10		A/III-4	
Grasso di volatili fresco non pressato né fuso	10		A/III-9	8,5
Lardo, grasso di maiale, freschi, secchi o affumicati, refriger., salato o in salamoia, secco o affumicato.	10		A/III-10	
Ossa gregge, sgrassate, preparate, acidulate o degelat., loro polveri e cascami per alimentazione animale	10		A/III-18	
Prodotti origine animale, non nominati altrove esclusi tendini, nervi ecc.	10		A/III-19	
Prosciutto cotto	10		A/III-3	
Prosciutto crudo (comprese operazioni di disossamento e confezionamento – R.M. 13.7.1998, n. 69/E)	10		A/III-3	
Salsicce, salami e simili di carni, di frattaglie o di sangue	10		A/III-55	
Volatili da cortile vivi o morti	10		A/III-5-6	7,5
Carni, **frattaglie** e parti di **volatili** da **cortile**	10			8,5

EVOLUZIONE STORICA delle ALIQUOTE I.V.A.
a) **Prosciutto cotto**: dall'1.1.97 al 31.12.97 = **10%**; dall'1.10.97 = **10%** a regime.
b) **Macellazione** e **trasformazione** delle carni = **10%** (R.M. 9.4.2004, n. 58/E).

EDILIZIA	Aliq %	Note	D.P.R. 633/72 Tab./ Parte-n.	% Comp Agric. e Pesca
Acciai impiegati per l'edilizia	22			
Appalti: prestazioni di servizi relativi alla costruzione delle opere e degli impianti del n. 127-quinquies	10	a)	A/III-127-septies	
Beni, escluse le materie prime e semilavorate, **forniti** per la costruzione delle opere e degli impianti di cui al n. 127-quinquies	10		A/III-127-sexies	
Beni, escluse le materie prime e semilavorate, forniti per la realizzazione degli interventi di recupero (escluse manutenzioni ordinarie e straordinarie) relativi alle case di abitazione non di lusso (art. 13 – L. 408/1949), alle opere di urbanizzazione primaria e secondaria e agli **alloggi collettivi** (case di riposo, ospedali, ecc.)	10	b)	A/III-127-terdecies	
Beni, escluse le materie prime e semilavorate, forniti per la costruzione, anche in economia di **edifici** conformi all'art. 13, L. 408/49 (case non di lusso) e di «**prime case**» di cui al n. 21 Tab. A-p. II, e delle costruzioni **rurali** di cui al 21-bis, Tab. A p. II e, sino al 31.12.1996, per la realizzazione degli interventi di recupero del patrimonio pubblico e privato, danneggiato dai movimenti sismici del 29.4, 7.5 e 11.5.1994	4	c)	A/II-24	

nunziospano63 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

EDILIZIA	Aliq %	Note	D.P.R. 633/72 Tab./ Parte-n.	% Comp Agric. e Pesca
Case di abitazione non di lusso, ai sensi D.M. 2.8.1969 ancorché non ultimate, purché l'acquirente dichiari di possedere le caratteristiche di cui alla nota II-bis) dell'art. 1 della Tar. Parte I allegata al D.P.R. 131/1986	4	d)	A/II-21	
Case di abitazione non di lusso ai sensi D.M. 2.8.1969 se non applicabili agevolazioni per la prima casa anche se assegnate a soci di cooperative edilizie nel caso non si abbiano i requisiti per la prima casa	10	c)	A/III-127-undecies	
Fabbricati e porzioni diversi dalle abitazioni di cui sopra in edifici classificati «**non di lusso**» (art. 13 – L. 408/49) ceduti dall'**impresa costruttrice**	10	c)	A/III-127-undecies	
Abitazioni rurali destinate ad uso abitativo del proprietario del terreno o di altri addetti, cedute da imprese costruttrici, in presenza delle condizioni di cui all'art. 9, co. 3, lett. c) ed e), D.L. 557/93	4	d)	A/II-21bis	
Costruzione parcheggi: prestazioni relative	10			
Edilizia pubblica, opere di urbanizzazione primaria e secondaria, cedute da imprese costruttrici, linee di trasporto metropolitane, tramviarie ed altre linee di trasporto ad impianto fisso	10	a)	A/III-127-quinquies	
Fabbricati o porzioni su cui sono stati eseguiti interventi di recupero di cui all'art. 31, L. 457/1978 [CFF ❷ 8093] **esclusi** quelli di cui alle lett. a e b dello stesso articolo (manutenzione ordinaria e straordinaria) ceduti dalle imprese che hanno effettuato gli interventi	10	c)	A/III-127-quinquies decies	
Impianti cimiteriali	10	e)	A/III-127-quinquies	
Manutenzione di strade	22			
Aree per costruzione e ampliamento di **cimiteri**	10		D.L. 417/91	
Interventi finalizzati all'**eliminazione** delle **barriere architettoniche**	4		A/II-41-ter	
Interventi di **recupero edilizio**)	10			
Impianti di depurazione da collegarsi a reti fognarie anche intercomunali ed ai relativi collettori di adduzione	10	f)	A/III-127-quinquies	
Impianti di produzione e reti di distribuzione **calore-energia** e di energia elettrica da fonte solare ed eolica	10	g)	A/III-127-quinquies	
Infrastrutture di sosta e corrispondenza connesse alla rete stradale	10			
Materiali e prodotti dell'**industria lapidea** in qualsiasi forma o grado di lavorazione (esclusi oggetti d'arte, arredo o ornamentali)	22	h)		
Materie prime e semilavorati per l'edilizia; materiali inerti, leganti e loro composti, laterizi, (escluso **ferro per cemento armato** dal 2.5.1993); manufatti e prefabbricati in gesso, cemento, latero cemento, fibrocemento, eventualmente anche con altri composti; materiali per pavimentazione, interna o esterna e per rivestimenti, ecc.	22			
Opere di costruzione e ammodernamento di impianti sportivi	10		A/III-127-quinquies	
Opere realizzate al di fuori dell'ambito urbano e interventi di recupero sulle stesse (art. 3, co. 11, D.L. 27.4.1990, n. 90)	10		A/III-127-quinquies	
Prestazioni di servizi dipendenti da contratti di **appalto** relativi alla **costruzione** di fabbricati costituenti **case di abitazione non di lusso** (art. 13, L. 408/1949) commissionati da **imprese costruttrici per la rivendita** o da soggetti in possesso dei requisiti per la 1a casa; dei fabbricati **rurali** di cui al n. 21-bis [CFF ❶ 378]	4	i)	A/II-39	

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

EDILIZIA	Aliq %	Note	D.P.R. 633/72 Tab./ Parte-n.	% Comp Agric. e Pesca
Prestazioni di servizi dipendenti da contratti di **appalto** per la costruzione dei fabbricati di cui al n. 127-undecies [CFF ❶ 538] e per gli **interventi di recupero** e ristrutturazione edilizia (esclusa manutenzione ordinaria ad aliquota ordinaria; per manutenzione straordinaria vedi sotto), relativi ad edifici e alle opere di urbanizzazione primaria e secondaria	10	l)	A/III-127-quater-decies	
Prestazioni di servizi relative alla costruzione delle opere di urbanizzazione, primaria e secondaria, di impianti di depurazione e di produzione di calore energia, per la costituzione di insediamenti destinati ad attività didattica e di ricerca	10	m)	A/III-127-septies	
Prestazioni dipendenti da interventi di **manutenzione straordinaria** su edifici di ogni tipo: dall'**1.1.1997** al **31.12.1997** (art. 2, co. 2, D.L. 669/1996 [CFF ❶ 1558])	10	n)		
Prestazioni di servizi per la manutenzione straordinaria (art. 31, co. 1, lett. b), della L. 457/1978), degli edifici di edilizia residenziale pubblica dall'1.1.1998	10	o)	A/III-127-duode-cies	
Prestazioni dipendenti da contratti di appalto per la realizzazione, di manutenzioni ordinarie e straordinarie, opere di **ristrutturazione** edilizia art. 31, co. 1, lett. a), b) e d), L. 457/1978 [CFF ❷ 8093] su immobili residenziali: dal **29.7.1994 al 30.4.1995**	4	p)		

EVOLUZIONE STORICA delle ALIQUOTE I.V.A.

a) **Edilizia pubblica**: dal 24.2.95 = **10%**. **Cavidotti** per il passaggio di cavi per reti in fibra ottica = **22%** (R.M. 20.3.2006, n. 41/E). Scarifica di pavimentazioni e asfalti, scavo, asportazione, stoccaggio, caricamento, trasporto e smaltimento di rifiuti e terreni inquinati, demolizione di strutture/sottoservizi e recupero terreni movimentati = **10%** (R.M. 12.9.2007, n. 247/E). Vedi anche la R.M. 11.10.2007, n. 287/E. Costruzione **ex novo** di **strade residenziali**, **marciapiedi** e **vialetti** = **10%** (R.M. 19.5.2008, n. 202/E). **Servizi propedeutici** ad opere di urbanizzazione primaria e secondaria = **22%**, se affidati con **specifici contratti** di **appalto** (R.M. 18.2.2008, n. 52/E). Le infrastrutture destinate all'installazione di reti e impianti di comunicazione elettronica in fibra ottica sono assimilate alle opere di urbanizzazione primaria = 10% (R.M. 16.10.2013, n. 69/E e art. 2, co. 5, D.L. 112/2008).

b) **Pavimento**in **laminato** (parquet) con posa in opera di tipo **flottante** = **22%** (R.M. 25.6.2012, n. 71/E).

c) **Fabbricati restaurati**: dal 24.2.95 = **10%** (salvo acquisti prodotti finiti e in certi casi appalti al **4%**). Prestazioni relative al contratto di **appalto** per la costruzione = **22%** (R.M. 6.10.2002, n. 321/E). Per gli edifici «Tupini» vedi anche la R.M. 21.8.2007, n. 229/E.

d) Dal 22.5.93 = **4%**; dal 24.2.95 limitatamente all'uso abitativo.

e) Comprese le concessioni in uso a privati di loculi, cappelle e altri manufatti cimiteriali da società concessionaria; esenti se effettuate da ente pubblico (R.M. 29.11.2002, n. 376/E). **Loculi**, **tombe** e **cappelle**: **10%** (R.M. 9.10.2006, n. 111/E).

f) **Impianti depurazione**: dall'**1.1.1999** l'aliquota **10%** si applica anche ai servizi di fognatura e depurazione.

g) Semplice gestione degli impianti di riscaldamento = **22%** (C.M. 23.11.1998, n. 273/E). Per gli **impianti** di **produzione** di **energia elettrica** da **fonte solare-fotovoltaica** o **eolica** vedi la R.M. 27.9.2007, n. 269/E. **Moduli fotovoltaici**, **inverters** e **strutture metalliche** di **supporto** («beni finiti»), destinati ad impianti ad energia solare = **10%**, con dichiarazione dell'importatore (R.M. 3.12.2008, n. 469/E). Si veda anche la R.M. 5.12.2008, n. 474/E. **Concessione in uso** di **impianti eolici** = **22%** (R.M. 12.11.2008, n. 438/E). Si veda anche la C.M. 19.12.2013, n. 36/E.

h) Vedi anche R.M. 9.10.2006, n. 111/E.

i) Compresi gli interventi **aggiuntivi extracapitolato** commissionati direttamente dal socio di una cooperativa edilizia a proprietà divisa al contruttore, a **condizione** che l'immobile **conservi** le caratteristiche **non di lusso** (R.M. 22.2.2011, n. 22/E).

l) Prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto per la costruzione di un residence a fini turistici = **22%** (R.M. 8.10.2002, n. 321/E); prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto relativi a **lavori di restauro** e **recupero di aree** e **manufatti archeologici** = **22%** (R.M. 28.4.2009, n. 113/E).

m) **Edilizia pubblica**: dal 24.2.95 = **10%**. **Contributi** a **fondo perduto** per la realizzazione di **strutture ospedaliere** = **10%** (R.M. 16.2.2005, n. 21/E).

n) **Disposizione transitoria** per il 1997; dall'1.1.1998: **20%**; dal 17.9.2011 = 21%; dall'1.10.2013 = **22%**; nel 2000: **10%** (abitaz. preval. private)

o) **Carattere residenziale**: edifici destinati a stabile residenza per la collettività - vedi C.M. 9.7.1999, n. 151/E.

p) **Disposizione transitoria** dal 29.7.1994 al 30.4.1995.

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

FARINE – CEREALI - MANGIMI	Aliq %	Note	D.P.R. 633/72 Tab./ Parte-n.	% Comp Agric. e Pesca
Amidi e fecole; inulina	10	a)	A/III-32	
Barbabietole da zucchero fresche e disseccate	10	a)	A/III-37	4
Carrube, noccioli di frutta ecc.	10	a)	A/III-40	4
Crusche, stacciature ed altri residui di lavorazione dei cereali e dei legumi	4	a)	A/II-17	
Estratti di malto; preparazioni per l'alimentazione dei fanciulli, per usi dietetici o di cucina, a base di farina, semolini, amidi, fecole	10		A/III-65	
Farine di avena e di altri cereali minori ad usi diversi da zootecnico Se ad uso zootecnico	10 4	a) a)	A/III-27 A/II-10	
Farine di semi e di frutti oleosi, non disoleate, esclusa la farina di senape	10	a)	A/III-35	
Farina di senape e sen. preparata	10	a)	A/III-77	
Farine dei legumi da granella secchi o delle frutta comprese nel cap. 8 della Tariffa doganale; farine e semolini di sago e di radici e tuberi; farina, semolino e fiocchi di patate	10	a)	A/III-30	
Farine e polveri di carne, di frattaglie di pesci, di crostacei ecc., per la sola nutrizione degli animali; **ciccioli** per l'alimentazione umana e animale	10	a)	A//III-86	
Farine e **semole** di **frumento, granoturco, segala,** avena; **mais ibrido** per uso zootecnico	4		A/II-10	4
Foraggi (fieno, erba medica ecc.)	10	a)	A/III-42	4
Foraggi melassati o zuccherati; altre preparazioni del genere di quelle utilizzate nell'alimentazione degli animali, esclusi gli alimenti per cani o gatti condizionati per la vendita al minuto	10	a)	A/III-91	
Frumento, granoturco, segala e orzo spezzati o schiacciati; riso, avena, altri cereali minori, spezzati o schiacciati, destinati ad uso **zootecnico**	4		A/II-11	
Frumento, compreso quello segalato, segala; granoturco; riso, risone (vedi di seguito per aliquota compresa), orzo **escluso quello destinato alla semina**; avena, grano saraceno, miglio, scagliola, sorgo ed altri cereali minori, destinati ad uso zootecnico	4		A/II-9	
Glutine e farina di glutine, anche torrefatti	10	a)	A/III-33	
Lecitine per alimentazione umana o animale	10	a)	A/III-93	
Malto, anche torrefatto	10	a)	A/III-31	
Mangimi non nominati altrove	10	a)	A/III-90	
Mangimi semplici (frumento ecc.) **anche integrati**, ma con **oltre il 50% di cereali al 4**%, o integrati con cereali e/o relative farine, e/o zucchero	4		A/II-20	
Ortaggi e piante mangerecce, esclusi i tartufi, macinati o polverizzati, ma non altrimenti preparati; radici di manioca, d'arrow-root e di salep, topinambur, patate dolci ed altri simili, radici e tuberi ad alto tenore di amido o d'inulina, anche secchi o tagliati in pezzi; midollo della palma a sago	10	b)	A/III-21	
Orzo destinato alla semina, avena e grano saraceno, miglio, scagliola e altri cereali minori destinati ad usi diversi da quello zootecnico	10		A/III-26	
Polpe di barbabietole, cascami della fabbricazione dello zucchero; avanzi della fabbricazione della birra, della distillazione degli alcoli, della fabbricazione degli amidi ecc.	10		A/III-87	
Preparati alimentari per cani o gatti condizionati per la vendita al minuto (vd. ex 23.07)	22	c)		
Principi attivi per preparazione ed integratori per mangimi	10	b)	A/III-112	
Prodotti a base di cereali soffiati o tostati (corn flakes e simili); **riso soffiato** e **riso soffiato arricchito** con **vitamina** per **uso zootecnico** (R.M. 28.1.2002, n. 23/E)	10	b)	A/III-67	

nunziospano63 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

FARINE - CEREALI - MANGIMI	Aliq %	Note	D.P.R. 633/72 Tab./ Parte-n.	% Comp Agric. e Pesca
Prodotti di origine minerale e chimico industriale ed **additivi** per la nutrizione di animali	10	b)	A/III-113	
Prodotti di origine vegetale per la nutrizione di animali non nominati altrove	10	b)	A/III-90	4
Radici di cicoria, fresche o disseccate, anche tagliate, non torrefatte; carrube fresche o secche; noccioli di frutta e prodotti vegetali impiegati principalm. nell'alimentazione umana, non nominati né compresi altrove	10	b)	A/III-40	4
Riso, avena e altri cereali minori, spezzati o schiacciati; ad uso **non zootecnico**	10	b)	A/III-29	
Risone	4	b)	A/II-9	4
Semole e semolino di orzo, avena ecc., cereali in fiocchi, germi di cereali anche sfarinati	10	b)	A/III-28	
Tapioca, compresa quella di fecola di patate	10	b)	A/III-66	

EVOLUZIONE STORICA delle ALIQUOTE I.V.A.

a) Compreso **cruschello** in polvere e in pellet, sia come **combustibile** sia come **mangime** (R.M. 23.3.2007, n. 61/E).
b) Crusca e riso pilato: dall'1.1.89 = **4%**. **Cereali soffiati e tostati**: dall'1.10.97 = **10%**. **Grano farro decorticato** = **10%** (R.M. 3.8.2007, n. 204/E).
c) Vedi anche RR.MM. 13.5.2003, n. 106/E e 18.11.2003, n. 210/E.

FARMACEUTICI - PROTESI	Aliq %	Note	D.P.R. 633/72 Tab./ Parte-n.	% Comp Agric. e Pesca
Apparecchi ortopedici, apparecchi per protesi di ogni genere, **per sordi, stimolatori cardiaci, reni artificiali,** gas uso terapeutico, **poltrone** e **veicoli** per invalidi, anche motorizzati compresi servoscala e altri mezzi simili per superamento barriere architettoniche per handicappati; **veicoli** di cilindrata fino a 2000 cc se a benzina e a 2500 cc se diesel adattati a titolari di patente F; e relativi accessori; cessione di **leghe metalliche nobili** per **odontoiatria**, se la destinazione sanitaria è realizzata in concreto (R.M. 13.8.2002, n. 282/E)	4	a)	A/II-30-31 nota 32, 33	
Ausili e protesi per menomazioni funzionali permanenti; sussidi tecnici e informatici per facilitare l'autosufficienza e l'integrazione dei portatori di handicap (art. 3, L. 5.2.1992, n. 104)	4	b)	A/II-30	
Sangue umano, plasma sanguigno			esenti da 1.4.1979	
Medicinali pronti per l'uso, umano e veterinario, **compresi i prodotti omeopatici**, sostanze farmaceutiche e articoli di medicazione di cui le farmacie devono obbligatoriamente essere dotate, secondo la farmacopea ufficiale	10	c)	A/III-114	
Prodotti omeopatici	10	d)		
Medicazioni per la cura di piaghe da decubito e ulcere cutanee croniche	4	e)		

EVOLUZIONE STORICA delle ALIQUOTE I.V.A.

a) **Occhiali da vista**= aliquota ordinaria; **protesi dentarie**: dall'1.1.81, se prodotti finiti = **esenti**, se semilavorati dall'1.1.89 = **4%**. **Veicoli per invalidi**: il beneficio dell'aliquota al 4% decade se l'invalido non consegue la **patente di guida A, B o C speciali** entro un anno dall'acquisto del veicolo (L. 97/1986, art. 1, co. 2-bis [CFF ❶ 1016]).
L. 449/1997, art. 8 [CFF ❶ 1633]: dall'1.1.1998 il conseguimento della patente speciale **non** è requisito **indispensabile** per fruire dell'Iva al 4%. **Prodotti** per il **trattamento chirurgico** del distacco della retina = **4%** (R.M. 11.3.2003, n. 59/E).
Cessioni di nastri in fibra di vetro nel settore odontoiatrico = 4% (R.M. 11.11.2005, n. 156/E). **Pacchetto** per chirurgia **implantare** = **4%** (R.M. 12.11.2008, n. 431/E). Cessioni di **gas** per **uso terapeutico** = **4%** (R.M. 22.6.2010, n. 55/E).

nunziospano63 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

FARMACEUTICI - PROTESI	Aliq %	Note	D.P.R. 633/72 Tab./ Parte-n.	% Comp Agric. e Pesca

b) Forniture ad A.S.L. di pannolini per minori con patologie invalidanti comportanti incontinenza primaria e su forniture di pannoloni = **4%** (R.M. 2.10.2001, n. 146); **sussidi tecnici** e **informatici** per portatori di **handicap**: dall'1.1.97 = **4%** (condizioni e modalità sono stabilite con D.M.); acquisto di **condizionatori d'aria** da parte di **soggetti disabili** = 21% (R.M. 3.5.2005, n. 57/E); **prodotti** e **apparecchi** per la **misurazione della glicemia** = **22%**, salvo che tali apparecchi abbiano natura di «ausilio» = **4%** (R.M. 29.10.2002, n. 336/E); **guaine** per la cura di **ustioni** e **linfedemi** = **4%** (R.M. 4.11.2003, n. 207/E); **pannoloni** per **adulti incontinenti** per **menomazione permanente** = **4%**, se le cessioni sono destinate al consumatore finale; se realizzate nei confronti dei **farmacisti** si applicano le **disposizioni generali** in materia di Iva (R.M. 2.3.2004, n. 31/E); materassi ortopedici antidecubito e terapeutici = **4%**, con prescritta documentazione (R.M. 29.7.2005, n. 107/E). **Prodotti medicali supporto permanente** di **protesi** («dispositivi medici») = **4%**. **Prodotti cellulari autologhi** = **4%** (R.M. 19.8.2009, n. 230/E). **Fatture** emesse alle **A.s.l.** da **farmacie convenzionate** per i dispositivi (strisce reattive di automonitoraggio, apparecchi automatici e lancette per la puntura del dito, aghi per iniettori a penna e siringhe monouso per insulina) **consegnati gratuitamente** ai **soggetti diabetici** iscritti nel Registro regionale, dietro **regolare prescrizione medica** = **4%** (R.M. 15.9.2011, n. 90/E).
c) **Prodotti omeopatici**: dall'1.1.2001 = **10%** (art. 49, L. 342/2000); **dispositivi medici** = 21% (RR.MM. 9.7.2003, n. 151/E e 152/E). Articoli di **garza idrofila** per **medicazione** = **10%** (R.M. 20.2.2008, n. 56/E).
d) Dall'1.10.97 = **20%**; dall'1.1.2001 = **10%**.
e) Subordinato alla preventiva approvazione della Commissione europea (art. 2, co. 67, L. 350/2003, con effetto dall'**1.1.2004**).

FERTILIZZANTI - FECONDAZIONE	Aliq %	Note	D.P.R. 633/72 Tab./ Parte-n.	% Comp Agric. e Pesca
Fertilizzanti L. 19.10.1984, n. 748	4	a)	A/II-19	
Insetti e acari utili per lotta biologica in agricoltura	4		A/II-19	
Prodotti fitosanitari	10	a)	A/III-110	
Seme per fecondazione artificiale bestiame	10	b)	A/III-111	

EVOLUZIONE STORICA delle ALIQUOTE I.V.A.
a) **Fertilizzanti e fitosanitari**: dall'1.1.89: fertilizzanti **4%**; dal 24.2.95: fitosanitari **10%**. Compresi nitrato di magnesio, fosfato monopotassico, acido solforico (C.M. 15.7.1998, n. 187/E) e carbossina pura (R.M. 15.5.2001, n. 64/E).
b) **Ortaggi e piante mangerecce disseccati**: dal 24.2.95 = **10%**.

FOTOCINEMATOGRAFIA	Aliq %	Note	D.P.R. 633/72 Tab./ Parte-n.	% Comp Agric. e Pesca
Apparecchi fotografici e flash, **apparecchi cinematografici**, da presa immagini e suono, anche combinati	22			
Apparecchi da proiezione fissa, ingranditori, riproduttori fotografici	22			

FRUTTA - ORTAGGI - PIANTE	Aliq %	Note	D.P.R. 633/72 Tab./ Parte-n.	% Comp Agric. e Pesca
Basilico, rosmarino e salvia allo stato vegetativo	10	a)	A/III-38bis	
Bulbi, tuberi, radici tuberose, **zampe e rizomi**, allo stato di riposo vegetativo, in vegetazione o fioriti; altre piante e radici vive comprese le talee e le marze, fiori e boccioli di fiori recisi, per mazzi o per ornamenti, freschi, fogliami, foglie, rami e altre parti di piante, erbe, muschi e licheni per mazzi o per ornamenti freschi	10	b)	A/III-20	4

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

FRUTTA - ORTAGGI - PIANTE	Aliq %	Note	D.P.R. 633/72 Tab./ Parte-n.	% Comp Agric. e Pesca
Cicoria torrefatta, succedanei del caffè, estratti o essenze di caffè, tè, matè e camomilla; preparazioni a base di questi estratti o essenze	10	b)	A/III-76	
Coni di luppolo	10	b)	A/III-38	4
Conserve di pomodoro, non condite, olive in salamoia	4	c)	A/II-16	
Frutta altrimenti preparata e conservata anche con aggiunta di zuccheri	10	b)	A/III-74	
Frutta congelata, con aggiunta di zuccheri	10		A/III-71	
Frutta e scorze di frutta, piante e loro parti, cotte in zuccheri o candite ecc.	10	b)	A/III-72	
Frutta fresca, secca anche cotta, congelata o surgelata senza aggiunta di zuccheri	4	c)	A/II-8	4
Germi di mais, **semi e frutti oleosi** esclusi lino e ricino destinati alla disoleazione (se non frantumati)	4	c)	A/II-12	4
Legumi da granella, secchi, sgranati	4	c)	A/II-7	4
Ortaggi e piante mangerecce allo stato naturale, freschi o in salamoia o refrigerati esclusi tartufi	4	c)	A/II-5	4
Ortaggi e piante mangerecce, anche cotti, congelati o surgelati	4	c)	A/II-6	
Ortaggi e piante mangerecce (esclusi i tartufi), macinati o polverizzati, ma non altrimenti preparati; patate dolci e simili	10	b)	A/III-21	
Ortaggi, piante mangerecce e frutta preparati e conservati nell'aceto o nell'acido acetico	10		A/III-69	
Ortaggi, piante mangerecce (esclusi i tartufi) e frutta preparata e conservata senza aceto o acido acetico	10	b)	A/III-70	
Paglia o lolla di cereali, gregge anche trinciate	10	b)	A/III-41	4
Piante ornamentali	10	b)		4
Piante, loro parti, **semi e frutti,** usate in profumeria, in **medicina** o nella preparazione di insetticidi, antiparassitari ecc., freschi, secchi, anche tagliati o polverizzati	22	b)	A/I-27	4
Pomodori pelati e conserve di pomodoro, olive in salamoia	4	c)	A/II-16	4
Puree e paste di frutta, gelatine, marmellate, anche con zuccheri	10		A/III-73	
Radici di cicoria, fresche o disseccate, anche tagliate, non torrefatte, carrube, noccioli di frutta, ecc.	10	b)	A/III-40	4
Radici di manioca, d'arrow root e **topinambur, patate dolci** ed altre radici e tuberi ad alto tenore di amido o di inulina, anche secchi o tagliati a pezzi; **midollo della palma a sago**	10	b)	A/III-21	4
Scorze di agrumi e di meloni fresche, escluse quelle congelate, presentate immerse nell'acqua salata, ecc.	10	b)	A/III-23	4
Semi di lino e di ricino, altri semi e frutti oleosi non destinati alla disoleazione esclusi quelli frantumati	10	b)	A/III-34	4
Semi, spore e frutti da sementa	10	b)	A/III-36	4
Uva da vino	10	b)	A/III-22	4
Vimini, canne comuni e palustri, **giunchi,** greggi non pelati, né spaccati, né preparati, saggine e trebbie	22	b)	A/I-31	4

EVOLUZIONE STORICA delle ALIQUOTE I.V.A.

a) Dal 18.5.1999: art. 6, co. 7, lett. c), L. 133/1999.

b) **Piante officinali**: dall'1.10.1997 = **20%**, dal 17.9.2011 = 21%; dall'1.10.2013 = **22%**. **Ortaggi precotti**, **grigliati** o **scottati** al **vapore**, senza conservanti o condimenti = **10%** (R.M. 8.8.2003, n. 172/E);

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

FRUTTA - ORTAGGI - PIANTE	Aliq %	Note	D.P.R. 633/72 Tab./ Parte-n.	% Comp Agric. e Pesca

verdure trattate in **acqua bollente** e **sale** = **10%** (R.M. 5.12.2003, n. 223/E); **patate prefritte surgelate**, **condite** con olio vegetale, olio extravergine di oliva, sale e spezie = **10%** (R.M. 9.2.2004, n. 13/E). Per le cessioni di omaggi floreali con transazioni in internet, vedi la R.M. 15.11.2004, n. 133/E. Prodotti a base di **frutta liquida** e **frutta fresca** a cubetti senza zucchero in cristalli o fruttosio = **10%** (R.M. 3.4.2006, n. 46/E). **Alimento masticabile** a **base prevalente** di **frutta** = **10%** (R.M. 4.11.2009, n. 270/E); **frullati di frutta** ottenuti solo con **pura frutta** al **naturale** = **10%** (R.M. 5.11.2009, n. 272/E).

c) **Verdure cotte in acqua** e **salate** = **4%** (R.M. 5.12.2003, n. 223/E); **frutta liofilizzata** = **4%** (R.M. 6.2.2006, n. 24/E).

LATTE - BURRO - FORMAGGI	Aliq %	Note	D.P.R. 633/72 Tab./ Parte-n.	% Comp Agric. e Pesca
Burro, formaggio (compresa la «cagliata» - R.M. 5.12.2003, n. 221/E), **e latticini**	4	b)	A/II-4	4
Crema di latte fresco non concentrata né zuccherata	10			10
Crema di latte per burrificazione	4			
Latte conservato, concentrato e zuccherato, **crema di latte,** concentrata o non, zuccherata o non	10	a)	A/III-12-13	
Latte fresco non concentrato né zuccherato, pastorizzato, confezionato per la vendita al minuto, per consumo alimentare	4		A/II-3	4
Latte fresco aromatizzato	22	c)		
Latte fresco non confezionato	10	d)	A/III-11	10
Margarina animale o vegetale	4	b)	A/II-14	
Yogurt, kephir, latte cagliato, siero di latte, latticello ecc.	10	a)	A/III-11	

EVOLUZIONE STORICA delle ALIQUOTE I.V.A.

a) **Crema di latte**: dal 24.2.95 = **10%**. **Yogurt** con **batteri probiotici vivi** = **22%** (RR.MM. 9.8.2007, n. 218/E e 23.4.2008, n. 170/E).
b) **Provolone impanato** = **4%** (R.M. 25.5.2006, n. 73/E).
c) R.M. 14.7.1998, n. 76/E.
d) **Latte importato**: dall'1.10.97 = **10%**.

LEGNAME	Aliq %	Note	D.P.R. 633/72 Tab./ Parte-n.	% Comp Agric. e Pesca
Legna da ardere in tondelli, ceppi, ramaglie o fascine, cascami e segature	10	a)	A/III-98	2
Legno rozzo anche scortecciato o semplicemente sgrossato	22	a)	A/I-44	2
Legno squadrato, escluso il tropicale	22	a)	A/I-45	2
Sughero naturale greggio e **cascami** di sughero; frantumato, granulato ecc.	22	a)	A/I-46	2

EVOLUZIONE STORICA delle ALIQUOTE I.V.A.

a) **Legno rozzo, squadrato e sughero**: dall'1.10.97 = **20%**, dal 17.9.2011 = **21%**; dall'1.10.2013 = **22%**. **Lettiere per cavalli** = **10%** (R.M. 11.12.2007, n. 362/E). **Cippati di legno** = **22%** (R.M. 6.5.2009, n. 124/E).

nunziospano63 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

LIBRI - CARTA - AUDIOVISIVI	Aliq %	Note	D.P.R. 633/72 Tab./ Parte-n.	% Comp Agric. e Pesca
Atti e pubblicazioni della Camera e del **Senato**	4		A/II-18	
Carta e prestazioni di composizione, legatoria e stampa per quotidiani, periodici e libri	4		A/II-35	
Edizioni musicali a stampa, carte geografiche, globi stampati	4	a)	A/II-18	
Libri	4	a)	A/II-18	
Libri di antiquariato	4	b)	A/II-18	
Materiali audiovisivi uso didattico	22			
Materiale tipografico e simile **attinente alle campagne elettorali**	4	c)	A/II-18	
Periodici, esclusi dall'**1.1.1996** i giornali pornografici e i cataloghi non di informazione libraria; **pubblicazioni** in **scrittura braille** o su supporto audiomagnetico per non vedenti o ipovedenti, relative operazioni di composizione	4	d,e)	A/II-18 A/I-18 e 35	
Quotidiani, e dal 2.3.1989 notiziari e dispacci delle agenzie di stampa (vedi però nota f)	4	f)	A/II-18	
Strumenti musicali uso didattico	22			
Cataloghi esclusi quelli di informazione libraria	22			

EVOLUZIONE STORICA delle ALIQUOTE I.V.A.

a) **Carte geografiche:** dall'1.1.88 al 31.12.89 = **escluse**; **edizioni musicali**: dall'1.1.1990 regole speciali art. 74 (Iva assolta editore); **prodotti editoriali** diffusi in **via telematica** = **22%** (R.M. 30.9.2003, n. 186/E).
b) **Libri antiquariato**: dall'1.1.90: regime speciale art. 74.
c) Dal 29.12.1993 = **4%** (L. 10.12.1993, n. 515, come modif. dall'art. 7, co. 1, L. 8.4.2004, n. 90 – vedi anche C.M. 20.5.2004, n. 19/E); dall'1.10.97 se commissionato dai candidati o dalle liste degli stessi o dei partiti o dai movimenti di opinione politica.
d) **Periodici**: dall'1.1.90: regime speciale art. 74 [CFF ◑ 274] (Iva assolta editore); dall'**1.1.96** sono ad aliquota ordinaria i giornali pornografici e i cataloghi non di informazione libraria.
e) **Pubblicazioni in braille**: libri, quotidiani, periodici, dispacci di agenzia, supporti audiomagnetici e relative operazioni di composizione, montaggio o duplicazione ecc.; dall'**1.1.2001** (art. 31, co. 1, lett. d), L. 388/2000).
f) **Quotidiani**: dall'1.1.1990: regime speciale art. 74 (Iva assolta editore). Cessione di **pagine giornalistiche**, commissionate da un **editore** e destinate alla successiva pubblicazione all'interno di un prodotto editoriale = **22%** (R.M. 31.1.2002, n. 33/E).

LOCAZIONI USO ABITATIVO	Aliq %	Note	D.P.R. 633/72 Tab./ Parte-n.	% Comp Agric. e Pesca
Assistenza nella stipula di contratti di locazione	22	a)		
Locazioni di immobili di civile abitazione effettuate dalle imprese che li hanno costruiti per la vendita (esenti dal 4.7.2006)		b)	A/III-127-ter	
Locazioni di fabbricati abitativi effettuate dalle imprese costruttrici degli stessi o dalle imprese che vi hanno eseguito gli interventi di cui all'art. 3, co. 1, lett. c), d) ed f), D.P.R. 6.6.2001, n. 380, e locazioni di fabbricati abitativi destinati ad alloggi sociali come definiti dal D.M. 22.4.2008 (dall'**1.1.2007** – vedi anche art. 10, co. 1, nn. 8) e 8-bis), D.P.R. 633/1972)	10	c)	A/III-127-duode-vicies	

EVOLUZIONE STORICA delle ALIQUOTE I.V.A.

a) **10%** fino al 16.1.2012, data l'abrogazione del n. 127-octies) da parte dell'art. 8, co. 2, lett. n), L. 217/2011.
b) Fino al 3.7.2006 = **10%** (vedi art. 35, co. 8, lett. d), D.L. 223/2006, conv. con L. 248/2006).
c) Come da ultimo modificato dall'art. 9, co. 1, lett. c), D.L. 22.6.2012, n. 83, conv. con modif. con L. 7.8.2012, n. 134, con effetto dal 26.6.2012.

nunziospano63 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

OLII - GRASSI ANIMALI E VEGETALI	Aliq %	Note	D.P.R. 633/72 Tab./ Parte-n.	% Comp Agric. e Pesca
Altri grassi e **olii** animali per la sola alimentazione animale	10	a)	A/III-50	
Cera d'api greggia	10	a)	A/III-53	8,8
Germi di mais, semi e frutti oleosi per disoleazione	4		A/II-12	
Grassi ed olii di pesci e mammiferi marini, anche raffinati per alimentazione umana o animale	10	a)	A/III-49	
Grasso di volatili non pressato né fuso, fresco refrigerato salato, salamoia, ecc.	10	a)	A/III-9	8,5
Imitazione di strutto e altri grassi	10	a)	A/III-52	
Lardo, grasso di maiale non pressato né fuso	10		A/III-10	
Morchie e fecce d'olio di oliva	22	a)	A/I-33	4
Olio essenziale non deterpenato di mentha piperita	22	a)	AI/56	8,8
Olio d'oliva anche lampante di salsa, miscelato, rettificato, commestibile	4		A/II-13	4
Olio di semi commestibile	4		A/II-13	
Olio e **grassi** animali o vegetali parzialmente o totalmente idrogenati e olii e grassi animali o vegetali solidificati o induriti, anche raffinati, ma non preparati, per l'alimentazione umana e animale	10	a)	A/III-51	
Olii vegetali greggi per l'alimentazione umana od animale	4	a)	A/II-13	
Panelli ed altri residui della disoleazione dei semi e frutti oleosi	10	a)	A/III-88	
Panelli, sansa, escluse le morchie di olive	10	a)	A/III-88	4
Sevi della specie bovina, ovina e caprina, greggi o fusi destinati all'alimentazione	10	a)	A/III-47	
Stearina solare, oleostearina, olio di strutto e oleomargarina, non emulsionata, non mescolati né altrimenti preparati, per l'alimentazione umana o animale	10	a)	A/III-48	
Strutto ed altri grassi di maiale (di oca ed altri volatili)	10		A/III-46	

EVOLUZIONE STORICA delle ALIQUOTE I.V.A.

a) **Olii vegetali**: dall'1.1.89 = **4%**; **morchie e fecce d'olio di oliva**, olio di mentha piperita: dall'1.10.97 = **20%**, dal 17.9.2011 = **21%**; dall'1.10.2013 = **22%**; panelli, sansa e altri residui dell'estrazione dell'olio di oliva: dall'1.10.97 = **10%**; **olii e grassi di origine animale e vegetale usati come combustibili**: aliquota Iva al 10% (R.M. 18.3.2013, n. 17/E).

ORO - PREZIOSI	Aliq %	Note	D.P.R. 633/72 Tab./ Parte-n.	% Comp Agric. e Pesca
Carte da giuoco, nonché servizi, articoli, accessori giuoco	22			
Lavori in platino esclusi quelli per uso industriale, sanitario e di laboratorio; prodotti con parti di platino, elemento prevalente del prezzo	22		B-a	
Oggetti per giuochi di società, giuochi meccanici anche a motore per pubblici esercizi, biliardi a forma di mobile e tavoli speciali da giuoco	22			
Oggetti di porcellana artistica dipinti interamente a mano	22			
Oro non lavorato, da investimento	0	a)		
Oro lavorato	22			
Perle naturali, coltivate; relativi lavori	22			
Pietre preziose, escluse quelle per uso industriale e relativi lavori	22			

nunziospano63 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

ORO - PREZIOSI	Aliq %	Note	D.P.R. 633/72 Tab./ Parte-n.	% Comp Agric. e Pesca
Quadri, pitture e **disegni** eseguiti a mano, incisioni, stampe e litografie originali, sculture di qualsiasi materia, di autori non viventi; collezione di **monete** e monete per collezione non in corso legale; collezione ed esemplari per collezione di zoologia, botanica, mineralogia, ecc.; oggetti da collezione con interesse storico (esclusi francobolli), archeologico, paleontologico, ecc., oggetti antichi aventi più di cento anni	22			

EVOLUZIONE STORICA delle ALIQUOTE I.V.A.
a) **Oro non lavorato**: dall'1.4.79 = **esente**; **oro da investimento**: **esente** (L. 17.1.2000, n. 7 [CFF ❶ 1709]).

PANE - PASTA	Aliq %	Note	D.P.R. 633/72 Tab./ Parte-n.	% Comp Agric. e Pesca
Pane, paste alimentari, crackers, fette biscottate, **biscotto di mare** ed altri prodotti della panetteria ordinaria, senza aggiunta di zuccheri, miele, uova, materie grasse, formaggi o frutta	4	a)	A/II-15	
Preparazioni per l'alimentazione dei fanciulli, per usi **dietetici** o di **cucina**, a base di farine, amidi, fecole o estratti di malto, anche con cacao in misura inferiore al 50% di peso	10	b)	A/III-65	
Prodotti a base di cereali ottenuti per soffiatura o tostatura; **corn flakes**	10	b)	A/III-67	
Prodotti della panetteria fine, della pasticceria, della biscotteria, anche addizionati di cacao	10	b)	A/III-68	

EVOLUZIONE STORICA delle ALIQUOTE I.V.A.
a) La C.M. 17.2.1999, n. 39/E, tuttavia, precisa che l'aliquota ridotta si applica solo al pane tradizionale. Cessioni di **pasta** a **base** di **farina di farro** e **pasta** a **base di semola** di **Kamut** = **4%** (Ag. Dogane, Nota 21.5.2003, n. 1704 e R.M. 5.6.2003, n. 125/E). Cessioni di **pasta alimentare** senza glutine a base di mais, riso o mais e riso insieme (R.M. 15.6.2004, n. 82/E), e di pasta a base di **amido di mais**, **fecola di patate**, **colorante** ed **emulsionante**, per soggetti con intolleranza al glutine o patologie neuropatiche (R.M. 11.7.2005, n. 89/E) = **4%**. **Focaccia genovese** all'**olio** con **olive** = **4%** (R.M. 23.7.2008, n. 317/E).
b) Dal 24.2.95 = **10%**; **olii vegetali**: dall'1.1.89 = **4%**; **prodotti a base di cereali soffiati o tostati**: dall'1.10.97 = **10%**. «**Testarolo della Lunigiana**» = **10%** (R.M. 6.2.2006, n. 23/E).

PELLI	Aliq %	Note	D.P.R. 633/72 Tab./ Parte-n.	% Comp Agric. e Pesca
Pekan, breitschwanz, martora, lontra sealskin, lontra di fiume, volpe argentata, volpe bianca, ghiottone, scimmia, scoiattolo, orso bianco, donnola, visone: loro confezioni	22		B-b	
Pelli da pellicceria conciate e preparate, confezioni in tavole, manufatti, di zibellino, ermellino, cincillà, ocelot, leopardo, giaguaro, ghepardo, tigre, pantera, zebra, lince, visone selvaggio; relative confezioni	22		B-b	
Pelli di coccodrillo, serpente, lucertola, altri rettili; e relative confezioni	22			
Pelli gregge, ancorché salate, di animali specie bovina, ovina, equina	22			
Pelli gregge specie suina	22			

PESCI	Aliq %	Note	D.P.R. 633/72 Tab./ Parte-n.	% Comp Agric. e Pesca
Aragoste, astici e ostriche, anche sgusciati, refrigerati, congelati o surgelati, secchi, salati ecc.; non sgusciati o cotti in acqua o al vapore; ovvero preparati o conservati	22			

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

PESCI	Aliq %	Note	D.P.R. 633/72 Tab./ Parte-n.	% Comp Agric. e Pesca
Caviale e succedanei	22			
Crostacei e molluschi inclusi testacei (anche non nel guscio o conchiglia), freschi, refrigerati, salati ecc.; crostacei non sgusciati cotti in acqua; in ogni caso esclusi astici, aragoste ed ostriche	10		A/III-10 bis	4
Estratti di pesci	10	a)	A/III-57	
Esche vive per la **pesca marittima**	10	b)		
Pesci freschi (vivi o morti), refrigerati, congelati, surgelati per alimentazione, salati o in salamoia, secchi o affumicati esclusi il salmone e lo storione affumicati (vedi sotto)	10		A/III-10 bis	4
Pesci freschi, refrigerati, congelati o surgelati **destinati all'alimentazione** (dall'1.1.2008)	10	a)	A/III-7	
Preparazioni e conserve di pesci, escluso caviale e suoi succedanei; crostacei e molluschi esclusi astici, aragoste e ostriche preparati o conservati	10	a)	A/III-58	
Storione e salmone affumicati	10			

EVOLUZIONE STORICA delle ALIQUOTE I.V.A.
a) **Estratti di pesce**: dall'1.10.97 = **10%**. Cessioni dei **diritti** «**quote tonno rosso**» = **22%** (R.M. 22.2.2011, n. 20/E).
b) R.M. 14.7.1998, n. 74/E.

RADIO - REGISTRATORI - TV	Aliq %	Note	D.P.R. 633/72 Tab./ Parte-n.	% Comp Agric. e Pesca
Dischi, nastri, cassette e videocassette, registrati	22			
Fonografi, registratori e **riproduttori** a suono e immagini, loro pezzi e accessori, matrici, forme per dischi	22			
Programmi per computer	22			
Televisori, radio, radioregistratori	22			

SAPONI - PROFUMI - TABACCO	Aliq %	Note	D.P.R. 633/72 Tab./ Parte-n.	% Comp Agric. e Pesca
Cosmetici esclusi saponi, dentifrici prodotti per igiene e pulizia del corpo	22			
Profumi ed estratti	22			
Saponi comuni	22			
Tabacchi greggi o non lavorati	10		A/III-92	4
Tabacchi lavorati destinati alla vendita al pubblico	21			

SOMMINISTRAZIONE PASTI E BEVANDE - ALBERGHI	Aliq %	Note	D.P.R. 633/72 Tab./ Parte-n.	% Comp Agric. e Pesca
Prestazioni rese ai clienti nelle strutture ricettive di cui all'art. 6, L. 17.5.1983, n. 217; dal 24.2.1995 comprese le prestazioni di **maggior comfort in istituti sanitari**	10	a)	A/III-120	

nunziospano63 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

SOMMINISTRAZIONE PASTI E BEVANDE - ALBERGHI	Aliq %	Note	D.P.R. 633/72 Tab./ Parte-n.	% Comp Agric. e Pesca
Prestazioni rese a clienti alloggiati in aziende alberghiere **classificate di lusso**, comprese le somministrazioni di pasti e bevande	10			
Somministrazioni di alimenti e bevande effettuate nelle mense **aziendali** ed **interaziendali**, delle **scuole**, scuole materne e asili nido (anche dagli enti locali) nonché nelle mense per indigenti, anche se eseguite con appalto o convenzione; **somministrazioni** di alimenti e bevande con **distributori automatici** (anche a capsule/cialde – R.M. 1.8.2000, n. 124) collocati in stabilimenti, ospedali, case di cura, uffici, scuole, caserme e altri edifici destinati a collettività	4	b)	A/II-37-38	
Somministrazione di alimenti e bevande, (dal 10.12.2000 comprese quelle effettuate in pubblici esercizi di categoria lusso), prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto aventi ad oggetto forniture o somministrazioni di alimenti o bevande	10		A/III-121	

EVOLUZIONE STORICA delle ALIQUOTE I.V.A.

a) **Campeggi e pubblici esercizi**: dal 24.2.95 =**10%**. **Alberghi**: dal 24.2.95 = **10%**. **Somministrazioni in luoghi diversi dai pubblici esercizi**: dall'1.10.97 = **10%**. **Cessioni di pasti** con **asporto**: **aliquota specifica** del **bene** e **non** quella tipica dei **servizi di ristorazione** (R.M. 20.8.1998, n. 107/E). Dall'1.1.2001 «strutture recettive» di cui all'art. 6, L. 217/1983 (art. 48, co. 1, L. 342/2000). Vi rientrano gli **agriturismi** = **10%** (R.M. 15.3.2002, n. 88/E). Prestazioni di maggior **comfort alberghiero** in **istituti sanitari** fatturate **indistintamente** con **unico importo** per pazienti e accompagnatori = **22%** (R.M. 5.8.2004, n. 111/E).

b) **Mense per indigenti** = **4%** dall'1.7.1993; dall'1.1.2001 compresi esercizi e ristoranti categoria **lusso**. Somministrazioni da parte di **enti pubblici** in asili e scuole = **4%** dal 10.12.2000. Somministrazioni di pasti con **card elettroniche**: **4%** per la fattura emessa dalla società che fornisce la card al **datore di lavoro**; **10%** per quella emessa dal **pubblico esercizio convenzionato** alla società (R.M. 17.5.2005, n. 63/E). **Integratori alimentari** sotto forma di estratto **idroalcolico di biancospino** con alcool superiore all'1,2% = **22%** (R.M. 23.11.2007, n. 339/E).

SPETTACOLI - RADIO - TV	Aliq %	Note	D.P.R. 633/72 Tab./ Parte-n.	% Comp Agric. e Pesca
Abbonamenti alle radiodiffusioni circolari con **esclusione** (dall'1.1.1996) di quelle trasmesse in **forma codificata** (vedi punto successivo); **prestazioni** di **servizi delle radiodiffusioni** a carattere prevalentemente politico, sindacale, ricreativo, sportivo, didattico, religioso ecc.	4	a)	A/II-36	
Abbonamenti alle radiodiffusioni circolari in **forma codificata** (dall'1.1.1996 – vedi punto precedente) e alla diffusione radiotelevisiva con accesso condizionato effettuata in forma digitale via cavo o satellite	22	a)		
Contratti di scrittura connessi con spettacoli teatrali	10	b)	A/III-119	
Noleggio films nei confronti esercenti sale e circoli (art. 44 – L. 1213/65 e successive modifiche)	22			
Prestazioni di servizio di radiotaxi rese mediante tecnologia GPRS/GSM	4		A/II-36	
Spettacoli cinematografici; spettacoli sportivi per ingressi **non** superiori a € **12,911** netti	10	c)		
Spettacoli teatrali di qualsiasi tipo, comprese opere liriche, balletto, ecc.; spettacoli di burattini, marionette e maschere, compresi corsi mascherati e in costume (dall'1.1.2008) ovunque tenuti e le attività circensi e dello spettacolo viaggiante dall'**1.1.2000**	10	d)	A/III-123	

EVOLUZIONE STORICA delle ALIQUOTE I.V.A.

a) **Radioaudizioni e abbonamenti TV**: dall'1.1.89 = **4%**; l'aliquota 4% per le radiodiffusioni **non** pubbliche prima abrogata dalla L. 22.3.1995, n. 85 è stata **ripristinata** dal D.L. 2.10.1995, n. 415, conv. con L. 507/1995. **Abbonamenti a TV via cavo o satellite con accesso condizionato e relativi decodificatori**: dall'1.8.1997 = 4% (art. 3, co. 14, L. 31.7.1997, n. 249); dall'1.10.97 = **10%**. Corrispettivi per la ricezione di programmi a contenuto pornografico: **22%**. Abbonamenti alle radiodiffusioni circolari in forma codificata = **10%** fino al 31.12.2008 (l'art. 31, D.L. 29.11.2008, n. 185, conv. con modif. con L. 28.1.2009, n. 2 ha **abrogato** il n. 123-ter, Tabella A, Parte III, D.P.R. 633/1972).

nunziospano63 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

SPETTACOLI - RADIO - TV	Aliq %	Note	D.P.R. 633/72 Tab./ Parte-n.	% Comp Agric. e Pesca

b) **Contratti di scrittura**: accordi per prestazioni artistiche e tecniche direttamente strumentali alla realizzazione dello spettacolo: **10%** (R.M. 26.9.2001, n. 138). Per i rapporti **pendenti** all'**1.1.2007**, vedi la C.M. 7.6.2007, n. 37/E. Compensi percepiti da **società** per prestazioni **artistiche** di **orchestra musicale** = **22%** (R.M. 15.6.2004, n. 83/E). **Servizi tecnici** per eventi spettacolistici = **22%** (R.M. 28.12.2007, n. 393/E). **Spettacoli piromusicali** = **22%** (R.M. 9.1.2008, n. 9/E).
c) Art. 6, co. 11, L. 133/1999 [CFF ❶ 1696].
d) **Autoscontro** = **10%** (R.M. 29.1.2009, n. 24/E)

TESSILI - FILATO - VESTIARIO	Aliq %	Note	D.P.R. 633/72 Tab./ Parte-n.	% Comp Agric. e Pesca
Arazzi tessuti fatti a mano o fatti all'ago	22			
Bozzoli di bachi da seta atti alla trattura, lane in massa sudice o semplicemente lavate; cascami di lana e di peli; peli fini o grossolani, in massa, greggi; lino greggio, macerato, stigliato; stoppe e cascami di lino; ramié greggio; cotone in massa; cascami di cotone, non pettinati né cardati, canapa (cannabis sativa) greggia, macerata, stigliata; stoppa e cascami di canapa; abaca greggia	22	a)	A/I-47	4-8,8 a)
Materie tessili e loro manufatti indicati nella sez. XI della tariffa doganale comune del 20.12.84 ecc.	22	a)		
Prodotti per l'abbigliamento confezionati in tutto o in parte prevalente con **tessuti di lino** o **seta**	21			
Prodotti tessili ecc. in precedenza inclusi in **Tab. A/III** D.P.R. 633/1972 (vedi sez. XI ecc. Tariffa doganale)	22	a)		
Tappeti e guide fatti a mano originali Oriente, Estremo Oriente, Nord Africa	22	b)	B-h	
Tessuti e filati di vicuña, cammello; abiti confezionati con tali tessuti	21			

EVOLUZIONE STORICA delle ALIQUOTE I.V.A.
a) **Tessili**: dal 24.2.95 = **10%**; **tessili** (sez. XI Tariffa Doganale ecc.): dall'1.10.97 = **21%**; dall'1.10.2013 = **22%**; **Aliquote compensazione**: **9%**; lane in masse sudice o semplicemente lavate; cascami di lana o di peli; peli fini o grossolani; bozzoli di bachi da seta atti alla trattura.
b) **Prodotti tessili pregiati**: dall'1.10.97 = **20%**, dal 17.9.2011 = **21%**; dall'1.10.2013 = **22%.**

UOVA	Aliq %	Note	D.P.R. 633/72 Tab./ Parte-n.	% Comp Agric. e Pesca
Uova di volatili e giallo di uova, essiccati, o altrimenti conservati, zuccherati o non per uso alimentare	10		A/III-15	
Uova di volatili in guscio, fresche o conservate	10	a)	A/III-14	8,8

EVOLUZIONE STORICA delle ALIQUOTE I.V.A.
a) **Uova di pollame**: dal 24.2.95 = **10%**. **Uova di volatili**: dal 24.2.95 = **10%**.

VINI - ACETI - ALCOOLICI	Aliq %	Note	D.P.R. 633/72 Tab./ Parte-n.	% Comp Agric. e Pesca
Aceti commestibili non di vino e succedanei	10	a)	A/III-85	
Aceto di vino	10	a)	A/III-85	4
Altre acqueviti non comprese sotto	22			

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

VINI - ACETI - ALCOOLICI	Aliq %	Note	D.P.R. 633/72 Tab./ Parte-n.	% Comp Agric. e Pesca
Bevande vinose destinate al consumo familiare dei produttori e collaboratori	22			
Fecce vino, tartaro greggio	10	a)	A/III-89	4
Gin, acqueviti a denominazione di origine o provenienza regolamentate e tutelate con norme specifiche	22			
Mosti di uva	22	a)		4
Vini di uve fresche esclusi quelli liquorosi o alcolizzati o contenenti più del 22% di alcole	22		A/I-36	12,3
Vini liquorosi e alcoolizzati, vermouth ed altri vini di uve fresche e aromatizzate con parti di piante e con sostanze aromatiche, esclusi quelli contenenti più del 22% di alcole	22			
Vini spumanti non compresi nella sottoindicata voce	22			12,5
Vini spumanti a denominazione d'origine con fermentazione naturale in bottiglia di provenienza Ue	22		B-c	
Vini spumanti, come sopra, extra-Ue	22		B-c	

EVOLUZIONE STORICA delle ALIQUOTE I.V.A.

a) **Preparazioni alimentari varie** (anche risotto preparato con vari ingredienti): dal 24.2.95 = **10%**; **salse ecc**.: dall'1.10.97 = **10%**; **spezie**: dall'1.10.97 = **10%**. **Mosti di uva, Apparecchiature scientifiche CNR** e **Cessioni di contratti sportivi professionali**: dall'1.10.97 = **20%**, dal 17.9.2011 = **21%**; dall'1.10.2013 = **22%**. **Miscele di ortaggi e/o legumi precotti** e **surgelati**, con modeste quantità di cereali = **4%** (R.M. 23.12.2002, n. 392/E); prodotti fitoterapici, integratori alimentari e oligoelementi in forme farmaceutiche diverse = **10%** (R.M. 31.10.2005, n. 153/E); «vino cotto» = **22%** (R.M. 11.11.2005, n. 157/E). Miscela composta da salvia, rosmarino, timo ed alloro = **10%** (R.M. 27.1.2006, n. 19/E). **Quote latte** e di **diritti di reimpianto di vigneti** = **22%** (R.M. 4.4.2006, n. 51/E). Alghe e alghe in polvere = **10%**, fango marino e decotti concentrati di alghe e piante marine = **22%** (R.M. 14.9.2007, n. 252/E). **Integratori dietetici multistrati** in **forme farmaceutiche diverse** = **10%** (R.M. 10.7.2008, n. 290/E). **Aceto** derivato da **fermentazione** = **22%** (R.M. 23.7.2008, n. 316/E).

ZUCCHERI - DOLCIUMI	Aliq %	Note	D.P.R. 633/72 Tab./ Parte-n.	% Comp Agric. e Pesca
Altri zuccheri allo stato solido esclusi aromatizzati o colorati, sciroppi di zucchero non aromatizzati né colorati; succedanei del miele; zuccheri e melassi caramellati	10	b)	A/III-60	
Cacao in polvere non zuccherato	10		A/III-63	
Cioccolata e altre preparazioni alimentari con cacao **in confezioni di pregio**	22	c)		
Cioccolato in confezioni non di pregio quali carta, cartone, plastica, banda stagnata, alluminio, vetro	10	c)	A/III-64	
Melassi per l'alimentazione umana o animale	10	a)	A/III-61	
Preparazioni alimentari contenenti cacao in confezioni non di pregio	10	a)	A/III-64	
Prodotti a base di zuccheri non contenenti cacao (caramelle, boli di gomma ecc.) **in confezioni non di pregio**	10	d)	A/III-62	
Prodotti a base di zuccheri non contenenti cacao **in confezioni di pregio**	22	b)		
Zuccheri di barbabietola e di canna, allo stato solido, esclusi quelli aromatizzati o colorati	10	e)	A/III-59	

EVOLUZIONE STORICA delle ALIQUOTE I.V.A.

a) **Preparazioni alimentari varie** (anche risotto preparato con vari ingredienti): dal 24.2.95 = **10%**; **salse ecc**.: dall'1.10.97 = **10%**; **spezie**: dall'1.10.97 = **10%**. **Mosti di uva, Apparecchiature scientifiche CNR** e **Cessioni di contratti sportivi professionali**: dall'1.10.97 = **20%**, dal 17.9.2011 = **21%**; dall'1.10.2013 = **22%**.

nunziospano63 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

ZUCCHERI - DOLCIUMI	Aliq %	Note	D.P.R. 633/72 Tab./ Parte-n.	% Comp Agric. e Pesca

Miscele di ortaggi e/o legumi precotti e **surgelati**, con modeste quantità di cereali = **4%** (R.M. 23.12.2002, n. 392/E); prodotti fitoterapici, integratori alimentari e oligoelementi in forme farmaceutiche diverse = **10%** (R.M. 31.10.2005, n. 153/E); «vino cotto» = **22%** (R.M. 11.11.2005, n. 157/E). Miscela composta da salvia, rosmarino, timo ed alloro = **10%** (R.M. 27.1.2006, n. 19/E). **Quote latte** e di **diritti di reimpianto di vigneti** = **22%** (R.M. 4.4.2006, n. 51/E). Alghe e alghe in polvere = **10%**, fango marino e decotti concentrati di alghe e piante marine = **22%** (R.M. 14.9.2007, n. 252/E). **Integratori dietetici multistrati** in **forme farmaceutiche diverse** = **10%** (R.M. 10.7.2008, n. 290/E). **Aceto** derivato da **fermentazione** = **22%** (R.M. 23.7.2008, n. 316/E).

b) **Fruttosio chimicamente puro**: **22%** (R.M. 24.7.2012, n. 79/E).
c) **Cioccolato** ecc. **in confezioni di pregio**: dall'1.10.97 = **20%**, dal 17.9.2011 = **21%**; dall'1.10.2013 = **22%**.
d) **Cioccolato** ecc. **in confezioni non di pregio**: 4.7-11.8.2006 = **20%**.
e) **Zucchero**: dall'1.10.97 = **10%**, è escluso lo zucchero vanigliato (R.M. 8.1.2002, n. 2/E). **Fruttosio cristallino** = **10%** (R.M. 5.11.2008, n. 422/E).

ALTRI GENERI ALIMENTARI	Aliq %	Note	D.P.R. 633/72 Tab./ Parte-n.	% Comp Agric. e Pesca
Basilico, rosmarino e salvia freschi per alimentazione	4	b)	A/II-12bis	
Lieviti naturali, vivi o morti, lieviti artificiali preparati	10	a)	A/III-79	
Miele naturale	10	a)	A/III-16	8,8
Preparazioni alimentari composte omogeneizzate	10	a)	A/III-78	
Preparazioni alimentari varie non comprese altrove (esclusi gli sciroppi di qualsiasi natura). Rientrano nella categoria le cessioni di **bevande** a base di **siero di latte** con aggiunta di frutta, zucchero, edulcorante, aroma se i prodotti devono essere ulteriormente sottoposti a **lavorazione prima** del **confezionamento** (R.M. 22.11.2002, n. 366/E)	10	a)	A/III-80	
Salgemma, sale di salina, marino ecc.	22			
Salse condimenti composti: preparazioni per zuppe, minestre, brodi; zuppe, minestre, brodi, preparati	10	a)	A/III-78	
Spezie	10	a)	A/III-25	4
Succhi, estratti vegetali di luppolo; manna	10	a)	A/III-43	
Tartufi	22			

EVOLUZIONE STORICA delle ALIQUOTE I.V.A.

a) **Preparazioni alimentari varie** (anche risotto preparato con vari ingredienti): dal 24.2.95 = **10%**; **salse ecc**.: dall'1.10.97 = **10%**; **spezie**: dall'1.10.97 = **10%**. **Mosti di uva, Apparecchiature scientifiche CNR** e **Cessioni di contratti sportivi professionali**: dall'1.10.97 = **20%**, dal 17.9.2011 = **21%**; dall'1.10.2013 = **22%**. **Miscele di ortaggi e/o legumi precotti** e **surgelati**, con modeste quantità di cereali = **4%** (R.M. 23.12.2002, n. 392/E); prodotti fitoterapici, integratori alimentari e oligoelementi in forme farmaceutiche diverse = **10%** (R.M. 31.10.2005, n. 153/E); «vino cotto» = **22%** (R.M. 11.11.2005, n. 157/E). Miscela composta da salvia, rosmarino, timo ed alloro = **10%** (R.M. 27.1.2006, n. 19/E). **Quote latte** e di **diritti di reimpianto di vigneti** = **22%** (R.M. 4.4.2006, n. 51/E). Alghe e alghe in polvere = **10%**, fango marino e decotti concentrati di alghe e piante marine = **22%** (R.M. 14.9.2007, n. 252/E). **Integratori dietetici multistrati** in **forme farmaceutiche diverse** = **10%** (R.M. 10.7.2008, n. 290/E). **Aceto** derivato da **fermentazione** = **22%** (R.M. 23.7.2008, n. 316/E).

b) Dal 18.5.99 (art. 6, co. 7, lett. b), L. 13.5.99, n. 133). Origano essiccato, in buste sigillate a rametti o sgranato = **22%** (R.M. 21.2.2006, n. 34/E).

ALTRI PRODOTTI e SERVIZI	Aliq %	Note	D.P.R. 633/72 Tab./ Parte-n.	% Comp Agric. e Pesca
Alghe	10	a)	A/III-45	4
Apparecchiature scientifiche la cui esclusiva destinazione alla ricerca sia stata accertata dal C.N.R.	22	a)		

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

ALTRI PRODOTTI e SERVIZI	Aliq %	Note	D.P.R. 633/72 Tab./ Parte-n.	% Comp Agric. e Pesca
Beni mobili e immobili vincolati ai sensi della L. 1089/1939 e succ. modif.	22			
Carta da macero, stracci	0			
Cessione contratti sportivi professionistici	22	a)		
Cessione di diritti delle prestazioni sportive degli atleti da parte di associazioni sportive dilettantistiche	22	a)		
Francobolli da collezione e di collezioni di **francobolli**	10	b)		
Elettrodomestici	22			
Interventi di ammodernamento delle linee ferroviarie in regime di concessione e cessioni di terreni destinati all'installazione di linee di trasporto ad impianto fisso	10		A/III-127-quinquies	
Linee di trasporto metropolitane tranviarie ed altre linee di trasporto ad impianto fisso	10		A/III-127-quinquies	
Mobili da arredamento	22			
Motrici, carrozze ed altro materiale rotabile	10		A/III-127-quinquies	
Oggetti d'arte, antiquariato e da collezione: **importazione** dei beni indicati nella tabella allegata al D.L. 41/1995; cessione di **oggetti** d'**arte** di cui alla lett. a) della tabella citata da parte dell'autore, suoi **eredi** o legatari	10		A/III-127-septies-decies	
Prestazioni di allacciamento alle reti di **teleriscaldamento** realizzate in conformità alla vigente normativa in materia di risparmio energetico	10		A/III-127-quater	
Prestazioni sanitarie di diagnosi, cura e riabilitazione rese alla persona nell'esercizio delle professioni e arti sanitarie soggette a vigilanza, ai sensi dell'art. 99 del testo unico delle leggi sanitarie, approvato con R.D. 27.7.1934, n. 1265, e successive modificazioni, ovvero individuate con decreto del Ministro della sanità, di concerto con il Ministro delle finanze	5		A/II-bis-1	
Prestazioni di ricovero e cura rese da enti ospedalieri o da cliniche e case di cura convenzionate nonché da società di mutuo soccorso con personalità giuridica e da ONLUS, compresa la somministrazione di medicinali, presidi sanitari e vitto, nonché le prestazioni di cura rese da stabilimenti termali	5		A/II-bis-1	
Prestazioni educative dell'infanzia e della gioventù e quelle didattiche di ogni genere, anche per la formazione, l'aggiornamento, la riqualificazione e riconversione professionale, rese da istituti o scuole riconosciuti da pubbliche amministrazioni e da ONLUS, comprese le prestazioni relative all'alloggio, al vitto e alla fornitura di libri e materiali didattici, ancorché fornite da istituzioni, collegi o pensioni annessi, dipendenti o funzionalmente collegati, nonché le lezioni relative a materie scolastiche e universitarie impartite da insegnanti a titolo personale	5		A/II-bis-1	
Prestazioni proprie dei brefotrofi, orfanotrofi, asili, case di riposo per anziani e simili, delle colonie marine, montane e campestri e degli alberghi e ostelli per la gioventù di cui alla L. 21.3.1958, n. 326, comprese le somministrazioni di vitto, indumenti e medicinali, le prestazioni curative e le altre prestazioni accessorie	5		A/II-bis-1	
Prestazioni socio-sanitarie, di assistenza domiciliare o ambulatoriale, in comunità e simili, in favore degli anziani ed inabili adulti, di tossicodipendenti e di malati di AIDS, degli handicappati psicofisici, dei minori anche coinvolti in situazioni di disadattamento e di devianza, di persone migranti, senza fissa dimora, richiedenti asilo, di persone detenute, di donne vittime di tratta a scopo sessuale e lavorativo, rese da organismi di diritto pubblico, da istituzioni sanitarie riconosciute che erogano assistenza pubblica, previste dall'art. 41, L.23.12.1978, n. 833, o da enti aventi finalità di assistenza sociale e da ONLUS	5		A/II-bis-1	

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

ALTRI PRODOTTI e SERVIZI	Aliq %	Note	D.P.R. 633/72 Tab./ Parte-n.	% Comp Agric. e Pesca
Prestazioni di trasporto aereo di persone	10	c)	A/III-127-novies i)	
Prestazioni di smaltimento di rifiuti urbani (compresa l'attività di **raccolta differenziata** di plastica, acciaio, alluminio, carta, legno e vetro – R.M. 29.3.2002, n. 107/E) e speciali ex art. 6, co. 1, lett. d), l) e m), D.Lgs. 22/1997, nonché, dall'1.1.1999, servizi di fognatura e depurazione, anche se il servizio non viene fornito per mancanza di impianti di depurazione o per la loro inattività (R.M. 9.7.2002, n. 222/E	10	e)	A/III-127-sexies-decies	
Radiodiffusioni circolari relative al servizio di **trasporto pubblico** o di **noleggio** da **rimessa** (art. 5, D.L. 70/1988 [CFF ❶ 1033])	4		A/II-36	
Rottami, cascami, avanzi di ossa, pelli, vetri, gomma, metalli, ecc.	22	f)		
Servizi con macchine agricole ad agricoltori e imprese agricole	10		A/III-125	
Servizi di trasporto persone e bagagli esclusi esenti art. 10, n. 14, D.P.R. 633/1972	10	g)	A/III-127-novies	
Telefoni: servizi resi attraverso posti **telefonici pubblici**	22	h)		
Telefono uso domestico; servizio radiomobile pubblico di comunicazione per utenze residenziali	22	h)		
Trasporti a fune o ascensori pubblici	10	g)	A/III-127	

EVOLUZIONE STORICA delle ALIQUOTE I.V.A.

a) **Preparazioni alimentari varie** (anche risotto preparato con vari ingredienti): dal 24.2.95 = **10%**; **salse ecc**.: dall'1.10.97 = **10%**; **spezie**: dall'1.10.97 = **10%**. **Mosti di uva, Apparecchiature scientifiche CNR** e **Cessioni di contratti sportivi professionali**: dall'1.10.97 = **20%**, dal 17.9.2011 = **21%**; dall'1.10.2013 = **22%**. **Miscele di ortaggi e/o legumi precotti** e **surgelati**, con modeste quantità di cereali = **4%** (R.M. 23.12.2002, n. 392/E); prodotti fitoterapici, integratori alimentari e oligoelementi in forme farmaceutiche diverse = **10%** (R.M. 31.10.2005, n. 153/E); «vino cotto» = **22%** (R.M. 11.11.2005, n. 157/E). Miscela composta da salvia, rosmarino, timo ed alloro = **10%** (R.M. 27.1.2006, n. 19/E). **Quote latte** e di **diritti di reimpianto di vigneti** = **22%** (R.M. 4.4.2006, n. 51/E). Alghe e alghe in polvere = **10%**, fango marino e decotti concentrati di alghe e piante marine = **22%** (R.M. 14.9.2007, n. 252/E). **Integratori dietetici multistrati** in **forme farmaceutiche diverse** = **10%** (R.M. 10.7.2008, n. 290/E). **Aceto** derivato da **fermentazione** = **22%** (R.M. 23.7.2008, n. 316/E).

b) 4.7-11.8.2006 = **20%** (art. 36, co. 1, D.L. 223/2006).

c) Trasporto con **aerostato frenato** = **22%** (R.M. 5.3.2002, n. 73/E); **trasporto** di **alunni** di scuole materne, elementari e medie con mezzi a norma e personale addetto all'assistenza e al controllo = **10%** (R.M. 30.1.2009, n. 27/E).

d) Dal 24.2.95 = **10%**; dal 30.12.98 l'art. 14, L. 431/1998 **ha abrogato** i patti in deroga.

e) Vedi R.M. 20.10.2004, n. 130/E per **spurgo** di **pozzi neri**. **Gestione rifiuti** da apparecchiature elettriche ed elettroniche tramite **consorzio** = **10%**, **soggetti esterni** = **22%** (R.M. 20.3.2007, n. 55/E). **Noleggio** cassoni, macchine operatici e apparecchiature per **compattazione** e **smaltimento rifiuti** = **22%**; **movimentazione** rifiuti presso piattaforme = **10%** (R.M. 10.8.2007, n. 226/E). Per gli imballaggi in acciaio vedi le RR.MM. 12.9.2007, n. 248/E e 20.12.2007, n. 385/E. **Progetto di forestazione** per **compensare** le **emissioni di CO2** di una discarica di **rifiuti non pericolosi** = **22%** (R.M. 27.3.2008, n. 108/E). **Gestione** di **materiale plastico** di **scarto** = **22%** (R.M. 1.12.2008, n. 454/E). **Impianti** di **captazione** del **biogas** = **10%** (R.M. 15.3.2011, n. 34/E).

f) **Rottami** ecc.: dall'1.1.1985 al 1.10.2003 = aliquota zero; dal 2.10.2003 = **20%**, dal 17.9.2011 = **22%**; dall'1.10.2013 = **22%** (**10%** per ossa, polveri di ossa e cascami per l'alimentazione di animali). Vedi anche C.M. 21.6.2004, n. 28/E.

g) **Trasporti ferroviari e marittimi di persone**: dal 24.2.95 = **10%**. **Trasporto** con **motonave** per **gite turistiche** con **intrattenimento**, e per **pesca sportiva** = **22%** (R.M. 28.5.2003, n. 117/E).

h) Cessione di **traffico telefonico** a un **«phone center»**: **22%** (R.M. 26.11.2004, n. 140/E). **Telefoni pubblici**: 10% fino al 3.7.2006 (art. 36, co. 1, D.L. 223/2006).

i) Ai sensi dell'art. 1, co. 488, L. 24.12.2012, n. 228, come modificato dall'art. 1, co. 172, L. 27.12.2013, n. 147 (S.O. n. 87 alla G.U. n. 302 del 27.12.2013), con effetto dall'1.1.2014, il presente numero non si applica alle società cooperative e loro consorzi diversi da quelli di cui alla L. 8.11.1991, n. 381.

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

IMPOSTA di REGISTRO

(D.P.R. 26.4.1986, n. 131 [CFF ❶ 2001 – 2142])

FEDERALISMO FISCALE MUNICIPALE – TRASFERIMENTI IMMOBILIARI – NUOVE MISURE dell'IMPOSTA di REGISTRO dal 2014: il D.Lgs. 14.3.2011, n. 23 (cd. «decreto sul federalismo fiscale municipale»), a seguito delle modifiche apportate dal D.L. 104/2013, prevede che dall'1.1.2014 agli atti traslativi della proprietà di immobili in genere, agli atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento, ai provvedimenti di espropriazione per pubblica utilità e ai trasferimenti coattivi si applichi l'imposta di registro del 9%, mentre se il trasferimento ha per oggetto case di abitazione (escluse le categorie A1, A8 e A9) con i requisiti «prima casa» trova applicazione l'imposta di registro del 2% (nuovo art. 1, Tariffa – Parte prima, D.P.R. 131/1986), purché al momento della stipula dell'atto sia indicata la classificazione dell'immobile nelle categorie catastali da A/2 ad A/7 (essendo escluse le abitazioni di categoria A/1, A/8 o A/9) e sempre che ricorrano le condizioni elencate nella Nota II-bis dell'art. 1, Tariffa, Parte Prima, D.P.R. 131/1986. Inoltre le agevolazioni «prima casa» competono sia in caso di trasferimento di immobile in costruzione sia per l'acquisto contemporaneo di immobili contigui destinati a costituire un'unica abitazione o di un immobile contiguo ad altra abitazione acquistata con i benefici «prima casa». L'art. 1 co. 609 della L. 147/2013 (Legge di stabilità 2014) ha poi previsto l'applicazione dell'imposta di registro nella misura del 12% ai trasferimenti di terreni agricoli e relative pertinenze a favore di soggetti diversi dai coltivatori diretti e dagli IAP, iscritti nella gestione previdenziale (C.M. 21.2.2014, n. 2/E).
Gli atti soggetti all'imposta di registro nella misura del 2%, 9% o 12% sono esenti da imposte di bollo, tributi speciali catastali e tasse ipotecarie, e sono soggetti alle imposte ipotecaria e catastale nella misura fissa di € 50 ciascuna. L'imposta di registro versata non potrà comunque essere inferiore a € 1.000 (per approfondimenti sull'applicazione dell'imposta minima in caso di atti plurimi o in caso di atti contenenti un'unica disposizione con pluralità di soggetti/oggetti vd. C.M. 21.2.2014, n. 2/E). In relazione ai trasferimenti immobiliari di cui all'articolo 1 della tariffa, parte prima, allegata al **D.P.R. 131/1986** sono soppresse tutte le esenzioni e le agevolazioni tributarie, anche se previste in leggi speciali. L'art. 1 co. 608 L. 147/2013, fa però salva l'agevolazione riservata alla piccola proprietà contadina. Per gli atti soggetti ad Iva l'imposta è sempre fissa (€ 200).

APPLICAZIONE dell'IMPOSTA: l'imposta di registro si applica sia agli atti soggetti a **registrazione obbligatoria**, sia a quelli **registrati volontariamente**. In relazione al **momento** in cui **sorge** l'obbligo di **registrazione**, si distingue tra **atti soggetti** a registrazione in **termine fisso** ed **atti soggetti** a registrazione **solo** in **caso d'uso**.

MISURA dell'IMPOSTA		
Fissa (*)	**Predeterminata**	**Proporzionale**
€ **67** per locazione di immobili in determinati casi (vedi a pag. 330 e segg. [TARIFFA dell'IMPOSTA di REGISTRO])	Importo **fissato** dalla Tariffa in base alle **caratteristiche** del bene	Misura **percentuale** in base al valore dell'atto o dichiarazione
€ **200** per gli altri atti	**N.B.**: solo per motoveicoli, autoveicoli, rimorchi, imbarcazioni	
(*) **Evoluzione dell'imposta fissa**: dal 22.5.1993 = £ 150.000 (salvo atti giudiziari); dal 20.6.1996 = £ 250.000 (€ 129,11); dall'1.2.2005 fino al 31.12.2013 = € 168 (salvo locazioni).		

ATTI SOGGETTI a REGISTRAZIONE in TERMINE FISSO: sono da presentare alla registrazione **entro 20 giorni** (dal 10.12.2000: **30 gg.** per i contratti di **locazione** di **immobili** situati in Italia) dalla data dell'atto se formato in **Italia**, entro **60 giorni** se formato all'**estero**:

- gli **atti indicati** nella **Tariffa, Parte I**, allegata al D.P.R. 131/1986 [CFF ❶ 2101 – 2111b], se formati per **iscritto** in Italia;
- i **contratti verbali** di **cessione** o di **affitto** di **aziende** esistenti in Italia e di costituzione o trasferimento di **diritti reali** di **godimento** sulle stesse e relative cessioni, risoluzioni e proroghe anche tacite;
- **alcune operazioni** di **società estere** ed **enti esteri** (ad es. istituzione in Italia della sede amministrativa – vedi art. 4, D.P.R. 131/1986 [CFF ❶ 2004]);
- gli **atti formati** all'**estero** che comportano **trasferimento** della **proprietà** o di altri **diritti reali** su beni **immobili** ed **aziende** esistenti in Italia, e quelli relativi alla **locazione** o all'**affitto** di tali beni. Gli altri atti formati all'estero sono soggetti a registrazione solo in caso d'uso. Le ordinanze dichiarative dell'inammissibilità dell'appello, ai sensi dell'art. 348-ter, c.p.c., in quanto atti che definiscono anche parzialmente il giudizio, devono essere assoggettate all'obbligo di registrazione in termine fisso (R.M. 12.3.2014, n. 28/E);
- **decreti di trasferimento e atti ricevuti da cancellieri**: devono essere registrati da questi ultimi entro 60 giorni dalla data di emanazione del provvedimento.

Per la registrazione dei **contratti** di **affitto** di **fondi rustici** non formati per atto pubblico o scrittura privata autenticata vedi a pag. 349 [FONDI RUSTICI].

EDILIZIA ECONOMICA e POPOLARE – IMPOSTA di REGISTRO FISSA - AREE CONCESSE in DIRITTO di SUPERFICIE –

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

CESSIONE da PARTE del COMUNE: l'art. 32, D.P.R. 29.9.1973, n. 601, dispone l'applicazione dell'imposta di registro in misura fissa e l'esenzione dalle imposta ipotecarie e catastali relativamente alle aree acquisite dai Comuni per attuare i piani di edilizia economica e popolare, concesse in diritto di superficie per l'edificazione di case di tipo economico e popolare. LaR.M. 16.2.2015, n. 17/E fornisce chiarimenti in merito all'applicabilità di tale regime agevolato alla cessione, da parte del Comune agli assegnatari degli alloggi, di aree già concesse in diritto di superficie. L'Agenzia delle Entrate, al riguardo, precisa che gli atti con i quali il Comune cede agli assegnatari degli alloggi l'area inclusa nel piano di zona consortile per l'edilizia economica e popolare, situata nel territorio comunale, possono essere ricondotti tra gli atti attuativi dei piani di edilizia economica e popolare e, quindi, essere soggetti al regime di favore di cui al citato art. 32, D.P.R. 601/1973.
L'art. 1, co. 58, L. 28.12.2015, n. 208 (Legge di Stabilità 2016) ha fornito un'interpretazione autentica dell'art. 32, co. 2, D.P.R. 29.9.1973, n. 601 precisando che l'imposta di registro in misura fissa e l'esenzione dalle imposte ipotecarie e catastali si applicano alle aree acquisite dai Comuni per attuare i piani di edilizia economica e popolare «indipendentemente dal titolo di acquisizione della proprietà da parte degli enti locali», ovvero indipendentemente dalla circostanza che l'atto sia avvenuto a titolo gratuito od oneroso.

DECORRENZA del TERMINE di REGISTRAZIONE: in generale il termine di **20 giorni** - **30 giorni** per le **locazioni** di **immobili** - (60 in caso di atto formato all'estero) **decorre** dalla **data** dell'**atto**. Per i seguenti atti si applicano **regole particolari**:

- **atti formati in più giorni**: dalla data di chiusura dell'atto;
- **scritture autenticate private**: dal giorno dell'ultima autenticazione;
- **contratti verbali**: dall'inizio della loro esecuzione (ad eccezione dei contratti di affitto dei fondi rustici non formati per atto pubblico o scrittura privata autenticata);
- **atti soggetti ad approvazione** della Pubblica Amministrazione od **omologazione**: dal giorno in cui i soggetti obbligati hanno avuto notizia dell'avvenuta approvazione od omologazione. A tal fine i funzionari o i cancellieri sono tenuti a dare notizia a mezzo di **raccomandata** entro **5 giorni** dal provvedimento di omologazione o approvazione ai soggetti interessati;
- **aumenti di capitale**: fino a quando si applicava l'imposta in misura proporzionale dell'1% (dall'1.10.1999 è dovuta l'imposta fissa, che dall'1.1.2014 è di € 200), dal momento di omologazione della relativa delibera decorrevano i trimestri di riferimento per la denuncia delle sottoscrizioni;
- **operazioni di società ed enti esteri** soggette all'imposta senza atto scritto: dall'iscrizione nel registro delle imprese (comunque non oltre 60 giorni dall'operazione).

ATTI SOGGETTI a REGISTRAZIONE SOLO in CASO d'USO: gli atti elencati nella **Tariffa, Parte II** [CFF ❶ 2112 – 2123] sono soggetti a registrazione quando vengono **depositati** presso le **cancellerie giudiziarie** nell'espletamento di **attività amministrative** (non per il semplice contenzioso giudiziario) o presso **uffici pubblici**, salvo che il deposito avvenga ai fini dell'adempimento di un obbligo nei confronti delle suddette amministrazioni, o sia obbligatorio per legge o regolamento.

ATTI SOGGETTI a REGISTRAZIONE SOLO VOLONTARIAMENTE: gli atti elencati nella **Tabella** allegata al D.P.R. 131/1986 [CFF ❶ 2131 – 2141c] (es. testamenti, ecc.) **non** sono soggetti a **registrazione** nemmeno in caso d'uso; se presentati volontariamente alla registrazione, l'imposta è dovuta in **misura fissa**. Tale disposizione si applica sugli atti di cui agli artt. 4, 5, 11 e 11-bis della Tabella anche se autenticati o redatti in forma pubblica. In ogni caso, **chiunque** vi abbia interesse può **richiedere** in qualsiasi momento la **registrazione** di un atto.

UFFICIO COMPETENTE per la REGISTRAZIONE: gli atti pubblici e le scritture private autenticate e gli atti degli organi giurisdizionali devono essere registrati presso il competente **Ufficio** dell'**Agenzia** delle **Entrate** nella cui **circoscrizione** risiede il **Pubblico Ufficiale** (notaio, cancelliere, ecc.) che li ha rogati. Gli altri atti, scritti o verbali, formati in Italia o all'estero, possono essere registrati presso **qualsiasi Ufficio** dell'**Agenzia** delle **Entrate**.

SOGGETTI OBBLIGATI a RICHIEDERE la REGISTRAZIONE: sono indicati dall'art. 10, D.P.R. 131/1986 [CFF ❶ 2010] ed elencati nella tabella che segue.

SOGGETTI OBBLIGATI a RICHIEDERE la REGISTRAZIONE (art. 10, D.P.R. 131/1986 [CFF ❶ 2010])

TIPO di ATTO	SOGGETTI
Scritture private non autenticate, contratti verbali e atti pubblici e privati formati all'estero	le **parti** del **contratto**
Istituzione di sedi di **società** o **enti esteri**	i loro **rappresentanti** o responsabili
Atti pubblici ed **atti ricevuti** e **autenticati**	i **notai**, gli **ufficiali giudiziari**, i segretari o delegati della P.A.o gli altri pubblici ufficiali che li hanno ricevuti e autenticati
Sentenze, decreti ed **altri atti** degli **organi giurisdizionali**	i **cancellieri** e i segretari
Atti da **registrare d'Ufficio** a norma dell'art. 5	**impiegati** dell'Amministrazione finanziaria
Scritture private non autenticate di **natura negoziale** stipulate a seguito dell'attività di **agenti immobiliari** (dall'1.1.2007 – art. 1, co. 46, L. 296/2006)	**agenti immobiliari** (art. 2, L. 39/1989)

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

ATTI SOGGETTI a REGISTRAZIONE solo in CASO d'USO		
1.	**ATTI FORMATI per CORRISPONDENZA** riguardanti tra gli altri: › **trasferimenti di beni mobili** esclusi gli autoveicoli › atti di natura dichiarativa › **cessione di crediti**, compensazione e remissioni di debiti, quietanze, **garanzie** › **contratti preliminari** (esclusi quelli immobiliari) › dall'**1.1.1998** contratti relativi ad operazioni e servizi bancari e finanziari e di credito al consumo per i quali il D.Lgs. 1.9.1993, n. 385 prevede la forma scritta (art. 21, co. 21, L. 449/1997) **N.B.**: non rientrano comunque in questi casi gli atti per i quali il Codice civile richiede la **forma scritta** e quelli aventi per oggetto **cessioni di aziende** o costituzione di diritti reali o personali su di esse; › atti riguardanti **cessioni di beni o prestazioni di servizi soggette ad Iva** non in forma di atto pubblico o scrittura privata autenticata, escluse le locazioni, gli affitti e le cessioni abitative esenti da Iva ex art. 10, co. 1, nn. 8 e 8-bis, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 210]	**€ 200** Vedi la Tab. a pag. 331 [TARIFFA dei TRASFERIMENTI a TITOLO ONEROSO] **€ 200**
2.	**SCRITTURE PRIVATE** non autenticate ad eccezione dei contratti soggetti a registrazione in termine fisso e registrazione in caso d'uso quando l'**ammontare dell'imposta risulti inferiore a € 200** o se riguardano **TRASFERIMENTI di QUOTE SOCIETARIE** o di **TITOLI** in serie o di massa	Vedi la Tab. a pag. 331 [TARIFFA degli ATTI di SOCIETÀ ed ENTI] **€ 200**
3.	**LODI ARBITRALI** non dichiarati esecutivi	**€ 200**
4.	**SCRITTURE** private non autentcate di **COMODATO di BENI MOBILI**	0,50%
5.	**SCRITTURE** private non autenticate **non aventi per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale** (conti, rendiconti, scritti, disegni, modelli)	**€ 200**
6.	**QUIETANZE** rilasciate per scritture private non autenticate	**€ 200**
7.	**PROCURE**, **DELEGHE** e simili rilasciate per un solo atto	**€ 200**
8.	**MANDATI e ORDINI di PAGAMENTO** di pubbliche amministrazioni	**€ 200**
9.	**LIBRETTI di CONTO CORRENTE** o di risparmio e relative lettere	**€ 200**
10.	**CONTRATTI relativi a prestazioni di lavoro autonomo** non soggetti ad Iva	**€ 200**
11.	**ATTI FORMATI all'ESTERO DIVERSI da QUELLI da REGISTRARE in TERMINE FISSO**: › se formati in Italia sarebbero soggetti ad Iva › in ogni altro caso si applicano le imposte stabilite per i corrispondenti atti formati in Italia	
12.	LOCAZIONI di IMMOBILI formati con scrittura privata non autenticata di durata massima di 30 giorni	Vedi a pag. 334 [LOCAZIONI e AFFITTI – OBBLIGO di REGISTRAZIONE]
13.	**LOCAZIONI SOGGETTE ad IVA**	
14.	**ATTI di GIOVANI IMPRENDITORI AGRICOLI**	

RICHIESTA di REGISTRAZIONE: comporta:
- › per gli **atti scritti**, la presentazione della richiesta in duplice esemplare su apposito stampato;
- › per gli **atti pubblici** o **scritture private autenticate**, la presentazione dell'atto in originale, di una seconda copia conforme, e di una terza copia in carta libera se l'atto riguarda diritti immobiliari;
- › per le **scritture private non autenticate** la presentazione di due originali o di un originale e una fotocopia;
- › per gli **atti in lingua straniera** deve essere allegata una **traduzione giurata**;
- › per i **contratti verbali** una denuncia in doppio originale su modelli forniti dall'ufficio, sottoscritta da almeno uno dei contraenti.

Eseguita la registrazione, l'Ufficio **restituisce** un **originale** o una **fotocopia conforme** annotata al richiedente, conservando l'altro originale e la richiesta di registrazione per **10 anni** (dopo questo termine l'atto viene trasmesso all'archivio notarile, ad eccezione delle denunce di contratti verbali e dei modelli che vengono distrutti).

PROCEDURA TELEMATICA di REGISTRAZIONE degli ATTI IMMOBILIARI: il D.P.R. 308/2000 [CFF ❶ 2271a – 2271f] contiene il regolamento relativo alla **registrazione** con **procedure telematiche** degli **atti** relativi a diritti sugli **immobili** formati o autenticati da pubblici ufficiali, alla relativa trascrizione, iscrizione ed annotazione nei registri immobiliari (nonché alla voltura catastale). Le richieste relative ai suddetti adempimenti vanno presentate su un **modello unico informatico** da **trasmettere in via telematica**, unitamente alla documentazione. La **registrazione** si considera **effettuata** nel giorno in cui i **dati** sono **ricevuti**. Gli atti pervenuti per via telematica sono conservati dall'Amministrazione finanziaria e gli uffici

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

competenti ne rilasciano copia su richiesta degli aventi diritto. Il D.M. 12.12.2001 dispone l'**attivazione delle procedure di trasmissione telematica** del modello unico informatico per la registrazione, trascrizione e voltura degli atti relativi a diritti sugli immobili. Le specifiche tecniche allegate al Decreto direttoriale 13.12.2000 sono sostituite dalle specifiche tecniche allegate al presente decreto. Infine, la C.M. 15.11.2002, n. 10/T fornisce chiarimenti in ordine all'**estensione** dell'utilizzo obbligatorio del **modello unico informatico**, per gli atti di compravendita immobiliare, ad **altri distretti notarili** rispetto a quelli individuati dal D.M. 12.12.2001, e all'utilizzo facoltativo dello stesso modello, per altre tipologie di atti (es. atti di mutuo e costituzione di garanzie reali su immobili, costituzione di vincoli su immobili, accettazioni di eredità) da parte di tutti i distretti notarili. Ulteriori precisazioni sono contenute nella C.M. 5.2.2003, n. 6/E.

ATTI NOTARIALI – UTILIZZO del MODELLO UNICO INFORMATICO: con Decreto Dirett. 18.4.2003è stata stabilita la progressiva**estensione** dell'**obbligatorietà** dell'**utilizzo** del **modello unico informatico** per gli adempimenti di registrazione, trascrizione e voltura degli atti di **compravendita** di **immobili**, ai notai che operano nei **distretti notarili** di tutto il **territorio nazionale**. Questo provvedimento ha fissato le date, in riferimento ai vari distretti notarili presenti sul territorio, a decorrere dalle quali è attivato l'obbligo dell'**adempimento unico**. Ai sensi del D.M. 9.6.2004, a decorrere dal **15.6.2004** i **notai** sono tenuti ad utilizzare **obbligatoriamente** le **procedure telematiche** di cui all'art. 3-bis, D.Lgs. 18.12.1997, n. 463 [CFF ❶ 2234a] in riferimento a determinate tipologie di **atti**:

- atti di **compravendita** di **immobili**;
- adempimenti relativi agli atti di **cessione** e **costituzione** di **diritti reali** a **titolo oneroso** su **immobili** stipulati dal 15.6.2004;
- **accettazioni espresse** di **eredità** contenute in atti stipulati dal 15.6.2004;
- **accettazioni tacite** di **eredità** desumibili da atti stipulati dal 15.6.2004.

Fermo restando l'obbligo di utilizzo delle procedure telematiche per tali atti, il Provv. Ag. Territorio 6.12.2006 dispone che **dall'1.1.2007** i notai possono eseguire con **modalità telematiche** di cui all'art. 3-bis prima citato gli adempimenti relativi a **tutti** gli **atti formati** o **autenticati** dalla medesima data. **Dall'1.6.2007** (il termine originario dell'1.4.2007 è stato modificato dal Provv. Ag. Entrate 14.3.2007), invece, l'utilizzo delle procedure telematiche è diventato **obbligatorio** per gli **adempimenti** relativi agli atti aventi ad **oggetto immobili** o **diritti** sugli **immobili**, per gli **altri atti formati** o **autenticati** dai **notai**, nonché per gli atti aventi ad oggetto **immobili** siti nei territori in cui vige il **sistema** del **libro fondiario**.

Dall'1.6.2007 per la trasmissione telematica degli atti devono essere utilizzate le **specifiche tecniche** di cui al Provv. Ag. Entrate 14.3.2007 (che erano facoltative dall'1.4.2007), che ha modificato il Provv. Ag. Territorio 6.12.2006.

Dall'1.1.2008 anche gli **ufficiali giudiziari**, i **segretari** o **delegati** della **p.a.** e gli altri **pubblici ufficiali** (art. 10, co. 1, lett. b, D.P.R. 131/1986 [CFF ❶ 2010]) **possono** utilizzare le **procedure telematiche** in questione per gli adempimenti di loro competenza relativi agli atti da esse redatti, ricevuti o autenticati.

L'Agenzia del Territorio con la C.M. 30.3.2007, n. 3/T ha fornito i **primi chiarimenti operativi** concernenti il Provv. Ag. Territorio 6.12.2006, individuando gli atti comportanti l'**annotazione** nei **registri immobiliari**, il procedimento relativo alle **domande** di **annotazione** (invio e ricezione delle domande, deposito del titolo, liquidazione dei tributi, esecuzione delle domande di annotazione), nonché le **modalità** di **presentazione telematica** del titolo ai fini dell'**esecuzione** delle **formalità ipotecarie**.

Il Provv. Agenzia Territorio 17.11.2009 regola l'estensione delle procedure telematiche di cui all'art. 3-bis, D.Lgs. 463/1997 per gli adempimenti in materia di registrazione, trascrizione, iscrizione, annotazione e voltura degli atti relativi a diritti sugli immobili ai pubblici ufficiali che operano nell'ambito delle **Amministrazioni** dello **Stato**, di **enti pubblici** non soggetti al regime di Tesoreria unica, e che utilizzano il Mod. F24 EP. Le procedure telematiche si estendono, in particolare, ai segretari o ai delegati della pubblica Amministrazione e gli altri pubblici ufficiali, diversi dai notai, di cui all'art. 10, lett. b), D.P.R. 131/1986 [CFF ❶ 2010]. L'**utilizzo facoltativo** delle procedure di cui al citato art. 3-bis, D.Lgs. 463/1997 per i pubblici ufficiali in questione **decorre dall'1.12.2009**.

ATTI NOTARIALI – GUIDA OPERATIVA per la TASSAZIONE: l'Agenzia delle Entrate fornisce con la C.M. 29.5.2013, n. 18/E chiarimenti in merito alle disposizioni fiscali applicabili ai fini del calcolo dell'imposta di registro e degli altri tributi indiretti per la tassazione degli atti notarili. Il vademecum illustra le diverse modalità di prelievo su tutti gli atti notarili (aventi ad oggetto fabbricati, terreni e società), soffermandosi sulla disciplina completa dell'imposta di registro.

Atto contenente più disposizioni: se un verbale societario contiene più disposizioni, trova applicazione la sola imposta fissa di registro se si tratta di delibere prive di contenuto economico. Diversamente, se sono presenti disposizioni di contenuto sia economico che non economico, l'imposta di registro va applicata con riferimento alle sole delibere aventi contenuto economico che concretizzano un indice di capacità contributiva.

Cessione di un fabbricato in corso di costruzione: la cessione di un fabbricato da parte di un soggetto passivo Iva prima del suo completamento è esclusa dall'ambito di applicazione dell'art. 10, co. 1, nn. 8-bis e 8-ter, D.P.R. 633/1972, in quanto è un bene compreso ancora nel circuito produttivo, e pertanto tale cessione è soggetta ad Iva. Per il principio di alternatività, le imposte di registro, ipotecaria e catastale vanno assolte in misura fissa.

Contratto preliminare – Rimborso della maggiore imposta versata: il contribuente può ottenere il rimborso della maggiore imposta, versata in sede di registrazione del contratto preliminare, per caparra confirmatoria e acconti di prezzo, se la stessa risulti superiore all'imposta di registro dovuta in sede di registrazione del contratto definitivo. Il contribuente può chiedere il rimborso entro 3 anni dal giorno del versamento dell'imposta o, se posteriore, da quello in cui è sorto il diritto alla restituzione. In tal caso il termine triennale decorre dalla data di registrazione del contratto definitivo.

Cessione delle cd. «aree bianche»: ai trasferimenti posti in essere da soggetti passivi Iva aventi ad oggetto le cd. «aree bianche», vale a dire zone non classificate come specificamente destinabili all'edilizia o all'agricoltura, si applica l'imposta di registro del 9% (8% fino al 31.12.2013) e, di conseguenza, sono da considerare fuori campo Iva.

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

REGISTRAZIONE d'UFFICIO: è eseguita dall'Amministrazione finanziaria quando le parti **non** hanno **richiesto**la registrazione, previa**riscossione** dell'**imposta** dovuta, nei seguenti casi:
- **atti pubblici e scritture autenticate conservate** o risultanti dal repertorio **dei notai** e pubblici ufficiali;
- scritture soggette a registrazione **in termine fisso** quando siano **depositate presso pubblici uffici** o quando l'Amministrazione finanziaria ne sia venuta **in legittimo possesso** in base a legge che ne autorizzi il sequestro o **ne abbia avuto visione** nel corso di accessi, ispezioni o verifiche ai fini di altri tributi;
- **contratti verbali**, quando risultino da presunzioni gravi, precise e concordanti e nel caso di **trasferimento o affitto di azienda** anche quando si abbia continuazione anche parziale di attività da parte di nuovi soggetti nello stesso locale;
- atti **soggetti a registrazione in caso d'uso** e **atti per i quali sia trascorso il termine di decadenza** (5 anni) nel solo **caso di deposito** presso uffici pubblici o presso i tribunali per ragioni amministrative (caso d'uso).

EFFETTI della REGISTRAZIONE: la registrazione attesta l'**esistenza** degli **atti** e attribuisce la **data certa** di fronte a terzi (art. 2704 c.c.).

INVALIDITÀ e SIMULAZIONE dell'ATTO: l'imposta di **registro** si applica sul **contenuto** del **documento** sottoposto a registrazione a **prescindere** dalla **validità** e dall'**efficacia** concreta dell'atto di compravendita e dall'eventuale **simulazione** dell'atto (Cass. 7.11.2005, n. 21558).

REGISTRAZIONE GRATUITA: è prevista per gli atti soggetti ad **imposta sostitutiva**, per gli atti del **processo del lavoro**, ecc.

LIQUIDAZIONE dell'IMPOSTA: quando non è dovuta in misura fissa, l'imposta viene **determinata** dall'**Ufficio** e versata all'atto della **registrazione**, salvo alcuni casi nei quali viene richiesta con **avviso** di **liquidazione** inviato alle parti (ad es. registrazione di sentenze). La riscossione di **eventuali maggiori imposte** dovute per errore dell'Ufficio o per rettifica dei valori dichiarati avviene a mezzo di **avviso** di **liquidazione**.
Ai sensi dell'art. 41, co. 2, D.P.R. 131/1986, l'**imposta principale** non può mai essere **inferiore** alla **misura fissa** di cui all'art. 11, Tariffa, Parte I **[CFF ❶ 2111]**, salvo quanto disposto dagli artt. 5 e 7 della stessa Tariffa **[CFF ❶ 2105 e 2107]**.

TIPI di IMPOSTA di REGISTRO

Principale: è quella applicata alla registrazione e quella richiesta dall'Ufficio se diretta a correggere errori ed omissioni effettuati nella autoliquidazione per via telematica.
Suppletiva: richiesta **successivamente** alla registrazione per correggere errori od omissioni dell'Ufficio in sede di liquidazione dell'imposta principale.
Complementare: per **rettifica** dei **valori** dichiarati e in ogni altro caso.

DIFFERIMENTO dell'IMPOSTA: l'Ufficio delle Entrate **può differire** la **liquidazione** dell'**imposta**, dovuta contestualmente alla registrazione, per **non più di 3 giorni** (salvo ciò non comporti il decorso dei termini di decadenza).

ALTERNATIVITÀ IVA – REGISTRO: per **evitare** una **doppia imposizione** (ad Iva e a registro), è prevista l'**alternatività** dell'applicazione dell'Iva rispetto all'imposta di registro. Agli atti relativi a cessioni di beni o prestazioni di servizi o altre disposizioni soggette ad Iva, si applica l'imposta di **registro** in misura **fissa**, da **corrispondere**, però, in **termine fisso** se stipulati con atto pubblico o scrittura privata autenticata, in **caso d'uso** se stipulati con scrittura non autenticata. Per l'applicazione imposta di registro alla cessione di contratti di leasing immobiliari, anche se soggetti ad Iva, vi è una norma particolare.

VALORE dei BENI: è il **corrispettivo dichiarato** nell'atto, o, se superiore, il **corrispettivo pattuito** tra le parti per l'intera durata del contratto. Per gli **immobili** e le **aziende** è costituita dal **valore venale** di comune commercio del bene.

PRESUNZIONE di LIBERALITÀ: i **trasferimenti immobiliari** (nelle permute viene escluso il valore del bene minore e le cessioni al pubblico incanto), tra**coniugi** o tra **parenti in linea retta**, si **presumono donazioni**, e come tali sono tassati se l'ammontare delle **imposte applicabili** in questo caso (imposte ipotecarie e catastali) è **superiore** a quello applicabile al caso della **compravendita** (imposta di registro + ipotecarie e catastali). Tale presunzione si applica anche alle sentenze di **usucapione** tra parenti in linea retta (art. 23, D.L. 69/1989, conv. con L. 154/1989) e, a partire dai **trasferimenti** che hanno effetto dall'**1.1.2001**, anche a quelli di **partecipazioni sociali** quando il valore della partecipazione o la differenza tra valore e prezzo siano **superiori** a € **180.759,91** (art. 69, co. 5, lett. a), L. 342/2000).

PROVA CONTRARIA: in ottemperanza alla sentenza della Corte Cost. 25.2.1999, n. 41, l'art. 69, co. 5, lett. b), L. 342/2000 ha confermato che la presunzione di cui sopra è **relativa**, e quindi è **ammessa** la **prova contraria** da parte del contribuente (C.M. 16.11.2000, n. 207/E). Per superare detta presunzione occorre **dimostrare** la **provenienza** del **prezzo** in base a titoli aventi data certa ai sensi del Codice civile (atto pubblico, scrittura privata autenticata) (C.M. 27.5.1999, n. 119/E).

EVENTI SUCCESSIVI alla REGISTRAZIONE: vanno **denunciati** entro **20 giorni** (60 gg. se la condizione è connessa alla morte o alla nascita di una persona) l'avveramento della **condizione sospensiva** apposta ad un atto o l'**esecuzione prima** dell'**avveramento** della condizione.

CONTRATTI con CONDIZIONE SOSPENSIVA – ATTI RICOGNITIVI – IMPOSTA di REGISTRO (R.M. 14.1.2014, n. 7): Riguardo alla tassazione degli atti ricognitivi, predisposti da alcuni notai, di avveramento di una condizione sospensiva o di un evento che comporta un'ulteriore liquidazione, l'Agenzia delle Entrate precisa che la presentazione di tali atti per la registrazione costituisce una forma alternativa di adempimento dell'obbligo di denuncia di eventi successivi alla registra-

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

zione stessa, ex art. 19, D.P.R. 131/1986, tutte le volte in cui gli stessi, al pari della denuncia, siano in grado di garantire il corretto esercizio del potere impositivo, permettendo una tassazione adeguata al verificarsi della condizione sospensiva o di fatti ulteriori. Pertanto, l'atto ricognitivo assolve anche al predetto obbligo di denuncia, sostituendosi alla stessa, quando da esso risulti esplicitamente il suo collegamento al primo atto e siano rispettate le condizioni ed i termini di cui al citato art. 19, D.P.R. 131/1986. L'atto ricognitivo sarà pertanto soggetto a registrazione in misura fissa in quanto privo di contenuto patrimoniale. Sulla base di tale atto, dunque, l'Ufficio provvederà a liquidare l'imposta complementare dovuta in base all'atto originario e in conseguenza degli eventi sopravvenuti e notificherà alle parti un apposito avviso di liquidazione, come avrebbe fatto se avesse ricevuto il modello per la denuncia di cui all'evidenziato art. 19, D.P.R. 131/1986.

PROPRIETÀ GRAVATA da DIRITTI: la **base imponibile** è data dalla **differenza** fra il valore della **piena proprietà** e quello del **diritto** gravante sulla stessa.

DETERMINAZIONE USUFRUTTO, RENDITE, PENSIONI: per determinare il valore dei diritti di usufrutto a vita e delle rendite perpetue si applicano particolari **coefficienti**.

USUFRUTTO VITALIZIO in SEDE di SEPARAZIONE: l'esenzione da imposta di bollo non trova applicazione relativamente all'atto di costituzione di usufrutto vitalizio stipulato in favore della moglie da parte di una società semplice, in esecuzione di accordi raggiunti in sede di separazione personale tra la moglie stessa e il marito, legale rappresentante della società (Corte di Cassazione, Sez. trib., Sentenza 21.11.2013-17.1.2014, n. 860).

SCIOGLIMENTO del MATRIMONIO – NEGOZIAZIONE ASSISTITA: nella R.M. 16.7.2015, n. 65/E, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che la convenzione di negoziazione assistita di cui all'art. 6, D.L. 12.9.2014, n. 132, conv. con L. 10.11.2014, n.162, che consiste in un accordo mediante il quale i coniugi possono raggiungere una soluzione consensuale di separazione personale e di cessazione degli effetti civili del matrimonio, può beneficiare dell'esenzione da imposta di registro, di bollo e da ogni altra tassa ai sensi dell'art. 19, L. 6.3.1987, n. 74 (disposizione che consente l'agevolazione a tutti gli atti, documenti e provvedimenti posti in essere dai coniugi al fine di regolare i rapporti giuridici ed economici relativi al procedimento di scioglimento del matrimonio e della cessazione dei suoi effetti civili). Dal testo dell'accordo deve peraltro risultare che le disposizioni patrimoniali contenute nella convenzione siano «funzionali e indispensabili ai fini della risoluzione della crisi coniugale».

ATTO con VALORE PRESUNTO – CESSIONE dei CREDITI VERSO il GSE: l'alienazione, effettuata a **garanzia dell'adempimento di un contratto di leasing**, dei crediti vantati da una società – che ha realizzato un campo fotovoltaico «a terra» – nei confronti del Gestore dei servizi energetici (Gse s.p.a.) è soggetta all'imposta di registro proporzionale nella misura dello 0,50% (art. 6, Tariffa, Parte Prima, D.P.R. 131/1986). La cessione dei crediti è, infatti, un **negozio dotato di una propria causa giuridica** – in quanto svolge un'autonoma funzione economico-sociale, che non viene compressa anche in presenza di un collegamento con lo schema unitario del contratto di leasing – **privo di natura finanziaria**, poiché posto a garanzia dell'adempimento delle obbligazioni derivanti dal predetto atto di locazione finanziaria, e come tale **escluso dal campo di applicazione dell'Iva**, ai sensi dell'art 2, co. 3, lett. a), del D.P.R. 633/1972, e dunque assoggettabile all'imposta di registro (R.M. 4.7.2006, n. 278/E). Si pone, tuttavia, un problema di individuazione della base imponibile alla quale applicare il tributo, in quanto l'ammontare dei crediti non è determinabile al momento della conclusione del contratto: la tariffa incentivante che sarà corrisposta da Gse s.p.a. potrà, infatti, variare in base all'energia prodotta dall'impianto. Sul punto, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che, nel caso di **base imponibile indeterminata**, il contribuente è tenuto ad indicarne una **presuntiva** (art. 35, co. 1, D.P.R. 131/1986) sulla quale calcolare l'imposta principale, salvo il successivo conguaglio o rimborso, da quantificarsi nel momento in cui sarà disponibile l'ammontare definitivo dei crediti (R.M. 17.10.2012, n. 95/E). In altri termini, il contribuente che richiede la registrazione dell'atto di cessione dei crediti deve dichiarare il valore presunto degli stessi **per l'intera durata del contratto**, che deve essere quantificato sulla base di **criteri attendibili**, come, ad esempio, la **produttività dell'impianto evidenziata nel business plan**.

ATTO SENZA INDICAZIONE del VALORE: se l'atto non contiene l'indicazione del valore, la **base imponibile** viene **determinata** dall'**Ufficio**.

ARROTONDAMENTO: l'imposta di registro dovuta in misura proporzionale deve essere arrotondata all'unità di euro per difetto se la frazione è inferiore a 50 centesimi e per eccesso se è pari o superiore (C.M. 21.12.2001, n. 106/E).

RISOLUZIONE di DONAZIONE per MUTUO CONSENSO: la risoluzione per mutuo consenso, per la quale non sia previsto alcun corrispettivo, deve essere assoggettata a registrazione in termine fisso, con applicazione dell'imposta in misura fissa. Diversamente, qualora dalla risoluzione contrattuale derivino prestazioni patrimoniali a carico delle parti, ovvero venga pattuito un corrispettivo per la risoluzione del precedente atto di donazione, si applica l'imposta proporzionale di registro, ex art. 28, co. 2, D.P.R. 131/1986. In considerazione poi dell'effetto retroattivo prodotto dalla citata risoluzione convenzionale, che elimina alla radice gli effetti prodotti dal primo contratto, per la risoluzione per mutuo consenso relativa ad un atto di donazione riguardante un diritto reale immobiliare, le imposte ipotecaria e catastale sono applicate nella misura fissa di euro 200 (R.M. 14.2.2014, n. 20/E).

ACQUISTO di ABITAZIONE SOSTITUTIVA – SISMA: la soppressione dell'art. 10, D.Lgs. 23/2011, non esplica effetti con riferimento alle disposizioni agevolative e, pertanto, anche per gli atti di acquisto di immobili sostitutivi dell'abitazione principale distrutta dal sisma in Abruzzo, stipulati successivamente all'1.1.2014, trova applicazione il trattamento di esenzione «da ogni tributo», ex art. 3, D.L. 39/2009 (C.M. 21.2.2014, n. 2/E).

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

ACCERTAMENTO

ACCERTAMENTO delle IMPOSTE di REGISTRO, IPOTECARIA e CATASTALE – ATTRIBUZIONI e POTERI degli UFFICI: ai sensi dell'art. 53-bis, D.P.R. 131/1986 [CFF ❶ 2053a], inserito dall'art. 35, co. 24, D.L. 223/2006, conv. con modif. con L. 248/2006, è prevista dal 4.7.2006 l'applicazione delle **attribuzioni** e dei **poteri** di **controllo** dell'Amministrazione in materia di **accertamento** delle **imposte** sui **redditi anche** ai fini delle **imposte** di **registro**, **ipotecaria** e **catastale**. L'estensione riguarda anche la **disciplina sanzionatoria** prevista per l'accertamento delle imposte sui redditi. Si veda anche la C.M. 6.2.2007, n. 6/E.

VALORE dei BENI IMMOBILI: l'Ufficio del Registro controlla sulla base di:
- **trasferimenti, divisioni e perizie giudiziarie** relativi agli stessi immobili o ad altri analoghi anteriori di non più di 3 anni;
- **reddito netto producibile dagli immobili capitalizzato** al tasso applicabile con riferimento alla data del trasferimento e alla località per gli investimenti immobiliari;
- **altre indicazioni**, fornite anche dai Comuni;
- ogni **altro elemento** di **valutazione** (ad es. natura, posizione geografica, ubicazione e destinazione degli immobili) (Cass. 18.9.2003, n. 13817).

TERMINI per l'ACCERTAMENTO: ai sensi dell'art. 76, D.P.R. 26.4.1986, n. 131, l'imposta di registro deve essere richiesta dall'Ufficio, a pena di decadenza, entro **5 anni** dal giorno in cui il fatto che legittima la registrazione d'ufficio si è verificato. L'**avviso di rettifica** e di **liquidazione** deve essere notificato entro il termine di decadenza di **2 anni** dal pagamento dell'imposta proporzionale. l'imposta deve invece essere richiesta a pena di decadenza, entro **3 anni**:
- dalla **richiesta di registrazione**, in caso di imposta principale);
- dalla **data** in cui è stata presentata la **denuncia** di **eventi successivi** alla registrazione, in caso di imposta complementare;
- dalla **data di registrazione** dell'atto o di presentazione della denuncia di eventi successivi alla registrazione, in caso di imposta suppletiva.

IMMOBILI ad USO ABITATIVO – VALUTAZIONE AUTOMATICA CATASTALE: in base all'art. 35, co. 23-ter, D.L. 223/2006, conv. con modif. con L. 248/2006 (che ha aggiunto il co. 5-bis all'art. 52, D.P.R. 131/1986), e con riferimento agli **atti stipulati dal 12.8.2006**, la **valutazione automatica catastale** ex art. 52, co. 4 e 5, D.P.R. 131/1986 [CFF ❶ 2052], in base alla quale **non** possono essere sottoposti a **rettifica** da parte dell'Ufficio gli **immobili** per i quali è stato **dichiarato** un **valore non inferiore** alla **rendita catastale** moltiplicata per un determinato **coefficiente**, si applica **esclusivamente** alle **compravendite** di **immobili** ad **uso abitativo**, nelle quali **venditore** può essere una **persona fisica** o, **dall'1.1.2007** anche un'**impresa** (in generale, soggetto diverso da persona fisica), mentre **acquirente** deve essere una **persona fisica** che **non agisce** nell'esercizio di **impresa**, **arti** o **professioni** e per le quali **dall'1.1.2006** l'imposta di **registro** si calcola sul **valore catastale rivalutato indipendentemente** dal **prezzo dichiarato** nel contratto (cd. principio del «**prezzo valore**» – art. 1, co. 497, L. 266/2005, come modif. dall'art. 1, co. 309, L. 296/2006). Pertanto, **esclusivamente tali immobili non** sono **suscettibili** di **rettifica** di valore se il **valore dichiarato** per i **fabbricati** censiti in Catasto dei fabbricati, con attribuzione di rendita, **non** è **inferiore** alla **rendita catastale** e del 5% (a partire dall'1.1.1997 ex art. 3, co. 48, L. 662/1996) e **moltiplicata per**:
- **120** (1) per i fabbricati dei gruppi **A** e **C** (**esclusi** A/10 e C/1);
- **110** (1) per i **fabbricati** dei gruppi **A** «**prima casa**» e **C** (escluso C1) «**prima casa**»;
- **140** (1) per i **fabbricati** del gruppo **B**;
- **60** (1) per i fabbricati della categoria **A/10** e del gruppo **D**;
- **40,8** (1) per i fabbricati del gruppo **E** e della categoria **C/1**.

In sostanza, volendo esemplificare, alle rendite non rivalutate andranno applicati i seguenti coefficienti (vd. anche C.M. 20.5.2013, n.18/E):
- **125** (= 120 X 1,05) per i fabbricati dei gruppi **A** e **C** (**esclusi** A/10 e C/1);
- **115,50** (= 110 X 1,05) per i **fabbricati** dei gruppi **A** «**prima casa**» e **C** (escluso C1) «**prima casa**»;
- **147** (= 140 X 1,05) per i **fabbricati** del gruppo **B**;
- **63** (= 60 X 1,05) per i fabbricati della categoria **A/10** e del gruppo **D**;
- **42,84** (= 40,8 X 1,05) per i fabbricati del gruppo **E** e della categoria **C/1**.

Si segnala che la sentenza della Corte costituzionale n. 6/2014 ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 1, co. 497, L. 266/2005 (cd. principio del **prezzo valore**), nella parte in cui non prevede la facoltà per chi acquista una casa di abitazione mediante una procedura di espropriazione forzata, o a seguito di pubblico incanto, di chiedere ai fini delle imposte di registro, ipotecarie e catastali che la base imponibile sia costituita dal valore catastale dell'immobile e non da quello effettivamente versato.

(1) **RIVALUTAZIONE dei MOLTIPLICATORI – FINANZIARIA 2004**: per gli atti pubblici stipulati, le scritture private autenticate e le successioni aperte a partire dall'**1.1.2004** i moltiplicatori sono stati rivalutati del **10%** (art. 2, co. 63, L. 350/2003 [CFF ❶ 2291]; Circ. Assonime 20.1.2004, n. 1).

(1) **RIVALUTAZIONE dei MOLTIPLICATORI per IMMOBILI DIVERSI dalla «PRIMA CASA»**: per tali immobili, ai fini delle imposte di registro, ipotecaria e catastale, i moltiplicatori devono essere rivalutati del **20%** in luogo del 10% previsto dall'art. 2, co. 63, L. 350/2003. Tale norma si applica agli atti pubblici formati, agli atti giudiziari pubblicati o emanati, alle scritture private autenticate e non presentate per la registrazione, alle successioni apertesi e

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

alle donazioni fatte dall'**1.8.2004** (art. 1-bis, co. 7, D.L. 12.7.2004, n. 168, conv. con modif. con L. 30.7.2004, n. 191 [CFF ❶ 2299]).

(1) **RIVALUTAZIONE dei MOLTIPLICATORI – FABBRICATI del GRUPPO B**: **dal 3.10.2006** il moltiplicatore da applicare alle rendite catastali dei **fabbricati** classificati nel **gruppo B** (unità immobiliari per uso di alloggio collettivo) è **rivalutato** del **40%** (art. 2, co. 45, D.L. 3.10.2006, n. 262, conv. con modif. con L. 24.11.2006, n. 286 [CFF ❶ 2324]); la medesima norma era contenuta nell'art. 5, co. 6 dello stesso D.L. 262/2006, soppresso in sede di conversione dalla L. 286/2006, con effetto dal 29.11.2006).

IMMOBILE ACQUISTATO TRAMITE ASTA PUBBLICA: in forza della sentenza 23.1.2014, n. 6 della Corte Costituzionale, è possibile applicare il criterio del «**prezzo-valore**» per determinare la **base imponibile** dell'immobile acquistato tramite asta pubblica, nonostante il relativo **rogito notarile** sia avvenuto in data **anteriore** e l'imposta di registro sia stata **liquidata** in base al **prezzo** di **aggiudicazione**.

CESSIONE di TERRENI – VALORE VENALE: per le **cessioni immobiliari** che esulano dall'ambito applicativo dell'art. 1, co. 497, L. 266/2006, tra cui le **cessioni** di **terreni**, la base imponibile è costituita dal **valore venale** in **comune commercio** dell'immobile trasferito o, se superiore, dal **corrispettivo pattuito** (R.M. 1.6.2007, n. 121/E).

VALORE NORMALE dei BENI IMMOBILI – DEFINIZIONE CRITERI: l'art. 1, co. 307, L. 296/2006 [CFF ❶ 2326]attribuisce all'**Agenzia** delle **Entrate** il compito di **fissare periodicamente** con **apposito provvedimento** i **criteri** utili per la **determinazione** del **valore normale** (o valore venale in comune commercio) dei **fabbricati** ai fini delle **imposte dirette** ex art. 9, co. 3, D.P.R. 917/1986 [CFF ❷ 5109], ai fini dell'**Iva** ex art. 14, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 214]e ai fini dell'imposta di **registro** ex art. 51, co. 3, D.P.R. 131/1986 [CFF ❶ 2051]. Il Provv. Ag. Entrate 27.7.2007 ha definito tali criteri sulla base dei **valori** dell'Osservatorio del mercato immobiliare e di **coefficienti di merito**, distinguendo tra immobili ad uso abitativo, non abitativo e ultimati o ristrutturati da non più di 4 anni.

VALORE NORMALE – COMUNITARIA 2008 – MODIFICHE: la **legge Comunitaria 2008** (L. 7.7.2009, n. 88) all'art. 16-bis riporta l'**attività accertativa** immobiliare nella **modalità** ante D.L. 223/2006, con la modifica degli artt. 54, co. 3, D.P.R. 633/1972 e 39, co. 1, D.P.R. 600/1973. Nella sostanza si tratta dell'espugnazione dell'ultimo periodo dei commi indicati, sulla base dei quali, tra le altre modalità istruttorie, gli Uffici potevano adottare quella fondata nell'ambito dell'**accertamento/rettifica** di tipo **analitico-induttivo** sul valore **normale** dei **beni immobili**. In questo modo, per le compravendite di immobili le **presunzioni automatiche** dei Fisco tornano ad essere **semplici** e dovranno essere dimostrate dall'Ufficio: viene quindi eliminato l'**automatismo** dell'**equazione valore normale** – **corrispettivo** della **cessione** e quindi gli **Uffici** dovranno **provare**, sulla base di **presunzioni gravi**, **precise** e **concordanti**, l'**evasione** del contribuente.

IMMOBILI NON ANCORA ISCRITTI in CATASTO – AZIONE di RECUPERO – DECADENZA: l'azione di **recupero** delle imposte di registro, ipotecaria e catastale, derivante dall'eventuale **differenza** tra **valore tabellare** e **valore dichiarato**, nell'ambito dell'applicazione della cd. valutazione automatica, per i trasferimenti di **fabbricati dichiarati** ma **non ancora iscritti** nel **catasto edilizio urbano** con attribuzione di rendita, **decade** (e, quindi, non è soggetta a termine prescrizionale) una volta trascorsi **3 anni** dal giorno in cui il contribuente ha **depositato** la ricevuta dell'**istanza** di **attribuzione** di **rendita**, oppure – laddove la richiesta sia stata presentata seguendo la procedura di cui D.M. 19.4.1994, n. 701 – dalla data di **registrazione** dell'**atto** (C.M. 21.5.2009, n. 25/E).

VALORE VENALE delle AZIENDE: l'Ufficio valuta il valore venale di commercio (rettificabile entro 2 anni) con riferimento al **valore complessivo** dei beni aziendali, compreso l'**avviamento** ed **esclusi** gli **autoveicoli** (soggetti ad autonoma imposta di trascrizione), al **netto** delle **passività** risultanti dalle **scritture obbligatorie** o da atti aventi data certa tranne quelle che l'alienante si sia espressamente obbligato ad estinguere, **senza** tenere conto di quelle **imputabili** agli **autoveicoli**. Il descritto criterio automatico di valutazione su base catastale degli immobili si applica anche ai **terreni** e **fabbricati** compresi in **aziende**, purché per essi siano indicati **corrispettivi distinti** (C.M. 29.12.1990, n. 87 e R.M. 20.8.1998, n. 105/E). L'Ufficio può tenere conto degli **accertamenti** svolti ai fini di **altre imposte** ed effettuare **accessi**, **ispezioni** e **verifiche**.

CESSIONE d'AZIENDA e PRESUNZIONE per l'ACCERTAMENTO del REDDITO d'IMPRESA: la **giurisprudenza di legittimità** ritiene, in base ad un orientamento ormai consolidato, che il **valore di mercato** determinato, in via definitiva, in occasione dell'applicazione dell'imposta di registro può essere legittimamente utilizzato dall'Amministrazione finanziaria come **dato presuntivo**, per accertare una **plusvalenza patrimoniale** realizzata per effetto di una **cessione d'azienda**. Rimane, pertanto, a carico del **contribuente l'onere di provare** la sussistenza di un valore differente, dimostrando eventualmente di non aver interamente conseguito, in concreto, il valore di mercato del complesso organizzato di beni alienato (vedi, a titolo esemplificativo, Cass. Sentenza 20.3.2013, n. 6935). Qualora il valore sia stata determinato in base ad un accertamento con adesione, si deve prescindere dai soggetti tra i quali lo stesso è intervenuto, poiché rileva esclusivamente il dato oggettivo costituito dal valore definitivamente quantificato in sede di applicazione dell'imposta di registro: conseguentemente, deve ritenersi **legittimo l'operato dell'Agenzia delle Entrate**, nel caso in cui accerti un maggior reddito in virtù del valore accertato, ai fini dell'imposta di registro, in relazione alla cessione di un'area edificabile, nonostante tale valore non fosse stato concordato con i contribuenti, bensì con la sola parte acquirente del bene (Cass. 20.7.2012, n. 12632).

CONFERIMENTO dell'AZIENDA: i **conferimenti** di **azienda** o **diritti reali** di **godimento** su di essa sono soggetti ad imposta di **registro** in misura **fissa**. La disposizione si applica dall'**1.1.2000** per i **conferimenti** in **società** di **nuova costituzione** e dall'1.10.1999 per i conferimenti in società preesistenti.

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

CESSIONE di TESTATA GIORNALISTICA – TERMINI per l'ACCERTAMENTO – IMPOSTA APPLICABILE: per la cessione di una testata giornalistica, di qualche arredo d'ufficio e di debiti aziendali, l'avvenuto decorso del termine per l'accertamento dell'imposta di registro di cui all'art. 76, D.P.R. 26.4.1986, n. 131 non preclude l'accertamento ai fini dell'Iva nel maggior termine fissato dall'art. 57, D.P.R. 26.10.1972, n. 633 (Corte di Cassazione, Sez. trib., Sentenza 6.11.2012-17.1.2013, n. 1102). Infatti, nell'ipotesi di imposizione alternativa, non può assumere rilievo la circostanza che sia stato corrisposto un tributo, in quanto, in tema di fiscalità armonizzata, il contribuente deve versare il tributo previsto dalla normativa nazionale e comunitaria. Dunque, non si realizza una violazione dei principi dell'alternatività Iva - registro, del consolidamento del criterio impositivo e del divieto di doppia imposizione laddove l'Amministrazione finanziaria, nel caso di una cessione soggetta ad Iva, escluda l'imposta di registro quale unico tributo dovuto. D'altra parte, i termini per l'accertamento sono diversi per l'imposta di registro e l'Iva, ossia tre anni dalla data di registrazione dell'atto per la prima, e il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione per la seconda. Quindi, data l'inderogabilità del sistema comune d'imposizione sulla cifra d'affari di cui alla Sesta Direttiva del Consiglio 17.5.1977, n. 77/388/CEE, un'interpretazione costituzionalmente e comunitariamente orientata, che valorizzi l'omogeneità della disciplina nazionale nel sistema armonizzato europeo, deve riconoscere l'autonomia del potere accertativo in materia di Iva, da esercitarsi nel termine di cui al citato art. 57, D.P.R. 633/1972. Per quanto attiene alla qualificazione dei fatti di causa ai fini impositivi, la testata, quale segno distintivo della pubblicazione periodica, costituisce solo un elemento dell'azienda giornalistica e configura un segno distintivo di tale iniziativa editoriale. Trattandosi di un bene immateriale, non può realizzare di per sé un trasferimento d'azienda o di un ramo di essa. La testata, infatti, può essere equiparata al marchio, la cui cessione costituisce una prestazione di servizi assoggettata ad Iva(art. 3, D.P.R. 633/1972), senza che assuma rilevanza che la cessione sia avvenuta contestualmente al trasferimento dell'azienda o di un suo ramo oppure separatamente. In ogni caso la cessione del marchio (o della testata, nel caso concreto) rimane soggetta ad Iva e quella dell'azienda ad imposta di registro, indipendentemente appunto dalla contestualità o meno delle due operazioni.

AVVISO di RETTIFICA e LIQUIDAZIONE: se l'Ufficio del Registro ritiene che i beni e i diritti (relativi ad immobili ed aziende) abbiano un **valore venale superiore** a quello **dichiarato** alla registrazione, **entro 2 anni** dal pagamento dell'imposta principale **emette** un **avviso di rettifica** che deve specificare i valori attribuiti a ciascun bene e i criteri di calcolo, i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che lo hanno determinato. Se la **motivazione** fa riferimento ad un **altro atto non conosciuto** né ricevuto dal contribuente, questo deve essere **allegato** all'atto che lo richiama, salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale (art. 4, D.Lgs. 26.1.2001, n. 32). Dall'1.1.1996 tale avviso deve contenere anche **la liquidazione** della maggiore imposta, con gli interessi e le sanzioni, specificandone il calcolo e indicando quanto dovuto in caso di ricorso (art. 3, co. 135, L. 549/1995), da effettuare **entro 60 giorni** dalla notifica dell'avviso stesso.

ACCERTAMENTO con ADESIONE: possono essere definiti con tale istituto anche gli accertamenti in materia di **imposte indirette** (registro, successione, ipotecaria e catastale) ai sensi del D.Lgs. 19.6.1997, n. 218.

SOMME DOVUTE a SEGUITO di ACCERTAMENTO: le somme dovute (imposta, sanzioni e interessi) a seguito dell'**accertamento** ai fini dell'imposta di **registro**, se relative ad **annualità successive** alla **prima**, a **cessioni**, **risoluzioni** o **proroghe** di contratti di locazione e affitto di immobili (art. 17, D.P.R. 131/1986), possono essere **richieste entro** il **31.12** del **5° anno successivo** a quello di scadenza del pagamento (nuovo art. 76, co. 2-bis, D.P.R. 131/1986, inserito dall'art. 8, D.L. 16/2012).

RISCOSSIONE dell'IMPOSTA

SOGGETTI OBBLIGATI al PAGAMENTO: sono i **soggetti nel cui interesse** è stata chiesta la **registrazione**, o le **parti in causa**, o le persone che hanno **sottoscritto** o avrebbero dovuto **sottoscrivere** la **denuncia** dell'**avveramento** di **condizione sospensiva** (es. nel caso di sottoscrizione in più soluzioni del capitale di una società), nonché chi richiede i **provvedimenti** relativi agli artt. 633, 796, 800 e 825 c.p.c. Sono inoltre **coobbligati**, per la sola **imposta principale**, i **pubblici ufficiali** che hanno ricevuto e autenticato l'atto (es. notai), nonché gli **agenti immobiliari** di cui all'art. 10, co. 1, lett. d-bis), D.P.R. 131/1986 (art. 1, co. 46, L. 296/2006). Nel caso di **registrazione in caso d'uso** o **volontaria** è obbligato solo chi ha richiesto la registrazione.

RISCOSSIONE dell'IMPOSTA in SEDE di REGISTRAZIONE: l'imposta **liquidata** dall'Ufficio deve essere pagata all'**atto della richiesta di registrazione**. In caso di **differimento** della liquidazione, deve essere **depositata** la somma che l'ufficio ritiene corrisponda all'imposta dovuta.

REGISTRAZIONE d'UFFICIO: in **mancanza** del **pagamento** o del **deposito**, l'Amministrazione finanziaria procede alla **registrazione** d'**ufficio** notificando **avviso** di **liquidazione** al soggetto obbligato (o a uno degli obbligati). Il **pagamento** va effettuato entro **60 giorni** dalla notifica.

RISCOSSIONE dell'IMPOSTA in caso di RICORSO del CONTRIBUENTE (art. 56, D.P.R. 131/1986 [CFF ❶ 2056]): la riscossione è sospesa per l'imposta **suppletiva** (per intero) e per l'imposta **complementare per il maggior valore accertato**. Per l'imposta complementare la riscossione è graduale. Il **maggior valore** accertato dall'Ufficio viene riscosso:

1) **entro 60 gg.** dalla notifica dell'accertamento del valore imponibile e della relativa liquidazione la maggiore imposta deve essere pagata **per 1/3**;
2) dopo la sentenza della **Commissione tributaria provinciale** che respinge il ricorso **per 2/3**, oppure in caso di accoglimento parziale del ricorso, per l'**ammontare stabilito** dalla **sentenza** e comunque **non oltre i 2/3**;
3) dopo la sentenza della **Commissione tributaria regionale** per il **residuo** del valore determinato dalla sentenza stessa (vedi art. 68, D.Lgs. 546/1992 [CFF ❶ 4719]).

L'imposta suppletiva deve essere corrisposta dopo l'ultima sentenza non impugnata o impugnabile con ricorso in Cas-

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

sazione. Dall'1.4.1998 la suindicata riscossione frazionata è estesa anche alle **sanzioni amministrative** per espressa previsione degli artt. 18, co. 4, e 19, co. 1, D.Lgs. 472/1997.

SOSPENSIONE della RISCOSSIONE: è possibile richiedere la **sospensione** della riscossione alla Direz. Reg. dell'Agenzia delle Entrate (prevista «se ricorrono gravi motivi»), **fino alla decisione** della Commissione tributaria provinciale, con apposita istanza. Inoltre è consentito rivolgere l'apposita **istanza di sospensione alla Commissione tributaria provinciale**, nell'ambito del processo tributario concernente l'atto di accertamento o rettifica (art. 47, D.Lgs. 546/1992 [CFF ❶ 4698]).

INTERESSI per RITARDATO PAGAMENTO e sui RIMBORSI: **dall'1.1.2010** gli **interessi** per **ritardato pagamento** dell'imposta di **registro** sono al tasso del **3,5% annuo**, mentre sono al tasso del **2% annuo** (nuove misure previste dal D.M 21.5.2009) gli **interessi** sulle somme richieste a **rimborso** dai contribuenti, a decorrere dalla data della domanda di rimborso, anche se non richiesti (C.M. 12.12.1994, n. 205/E).

ESTENSIONE ai COOBBLIGATI del GIUDIZIO FAVOREVOLE: il **debitore non** può **bloccare** l'**azione esecutiva** invocando una decisione favorevole nei confronti del **condebitore solidale** se quest'ultima **non** è **passata in giudicato**. Analogamente, il condebitore non ricorrente non può invocare la sospensione o la graduazione della riscossione dell'imposta, qualora essa sia stata concessa al condebitore ricorrente (C.M. 5.6.1997, n. 156/E). La decisione **favorevole** per l'**acquirente** si estende **anche** al **venditore non ricorrente**. Il rimborso **non** viene **concesso** al condebitore che, non avendo proposto ricorso, ha **già versato** l'imposta accertata e richiede i benefici concessi al condebitore che ha avuto sentenza favorevole.

ATTI GIUDIZIARI – LITISCONSORZIO FACOLTATIVO – SOLIDARIETÀ PASSIVA: la R.M. 21.11.2013, n. 82/E fornisce chiarimenti in tema di**solidarietà passiva** delle parti in causa per l'imposta di registro sugli atti giudiziari **in caso di litisconsorzio facoltativo**. In particolare, il litisconsorzio facoltativo in questione si riferisce all'intervento volontario di alcuni soggetti in qualità di terzi ex art. 105, co. 2, c.p.c., per sostenere le ragioni dell'attore, in un giudizio da questi instaurato nei confronti del proprio consulente finanziario, che aveva trattenuto delle somme affidategli per essere investite, essendo essi stessi creditori del convenuto ed avendo quindi un proprio interesse nell'accertamento dell'esatto ammontare del credito vantato dall'attore. Secondo l'Agenzia delle Entrate, a tali soggetti non può essere esteso il principio della solidarietà passiva per il pagamento dell'imposta per la registrazione della sentenza, pur essendo chiamati al pagamento delle spese processuali. In base ai principi sanciti dalla Corte Costituzionale, infatti, la Cassazione ha da tempo elaborato un orientamento secondo cui l'imposta di registro per la registrazione di atti giudiziari non deve gravare indiscriminatamente su tutti i soggetti che hanno preso parte al procedimento, poiché l'indice di capacità contributiva cui si ricollega l'imposta non è la sentenza in quanto tale, ma il rapporto sostanziale ad essa sotteso. Per questo il vincolo di solidarietà non si configura nei confronti dei soggetti esclusi da quest'ultimo. Il **rapporto di solidarietà passiva** di cui all'art. 57, D.P.R. 131/1986 si applica dunque alle **parti del processo coinvolte nel rapporto sostanziale** considerato nella sentenza, con esclusione appunto dei soggetti ad esso estranei. Nel caso di specie, l'interesse dei soggetti intervenuti è solo indiretto, poiché dall'accertamento giudiziale del credito vantato dall'attore nei confronti del convenuto dipende la misura del concorso con l'attore su quanto ricavato all'esito dell'azione esecutiva da loro promossa contro il convenuto stesso. L'intervento di tali soggetti non ha dunque riguardato il rapporto sostanziale del procedimento, nel quale erano coinvolti solo l'attore e il convenuto e che è stato oggetto di giudicato nell'ambito della sentenza in questione. Per tali motivi, la responsabilità solidale per il pagamento dell'imposta di registro per la registrazione della sentenza deve gravare solo sui soggetti coinvolti nel rapporto sostanziale, ossia esclusivamente sull'attore e sul convenuto.
In tema di litisconsorzio facoltativo, nella R.M. 19.11.2015, n. 95/E l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti in ordine alla tassazione, ai fini dell'imposta di registro, di atti giudiziari emessi nei confronti di più soggetti «per la tutela di un diritto loro spettante «uti singuli» nei confronti di un'amministrazione dello Stato». In particolare è stato precisato che secondo principi affermati dalla giurisprudenza i legittimità, laddove, nell'ambito di un litisconsorzio facoltativo, ciascun soggetto agisca per tutelare un autonomo diritto e la sentenza, nelle proprie statuizioni, si riferisca in modo distinto s ciascun rapporto giuridico, ogni attore privato sarà soggetto a imposta di registro con esclusivo riferimento alla propria posizione giuridica. L'imposta dovrà conseguentemente essere liquidata pro-quota dall'Ufficio.
Nella Risoluzione si precisa altresì che nei procedimenti che si concludono con la compensazione delle spese giudiziarie, dove sia parte un'amministrazione dello Stato, l'imposta di registro «è prenotata a debito per la metà o per la quota di compensazione, mentre il residuo dell'imposta va corrisposta dall'altra parte processuale». L'Ufficio procederà a notificare specifico avviso alla parte privata che non si sia attivata spontaneamente.

INAPPLICABILITÀ della «COLLABORAZIONE VOLONTARIA»: la C.M. 11.8.2015, n. 30/E ha precisato che non rientrano nell'ambito applicativo della «voluntary disclosure» le violazioni dichiarative in materia di imposta di registro, di imposta di successione o di imposta sulle donazioni; l'Ufficio, nel determinare le sanzioni, potrà tuttavia valutare positivamente la collaborazione spontanea offerta dal contribuente e ridimensionare la sanzione fino alla metà del minimo, ex art. 7, co. 4, D.Lgs. 472/1997. Resta, in ogni caso, ferma la possibilità, alternativa, di avvalersi dell'istituto del ravvedimento operoso.

ATTI NON PRESENTATI per la REGISTRAZIONE: l'imposta deve essere **richiesta** dall'Ufficio **entro 5 anni** (termine di decadenza) dal giorno in cui avrebbe dovuto essere richiesta la **registrazione**. Stesso termine per le denunce di eventi successivi di cui all'art. 19 **[CFF ❶ 2019]** non presentate.

ATTI PRESENTATI per la REGISTRAZIONE o (dal 14.11.2000) REGISTRATI in VIA TELEMATICA: l'imposta deve essere richiesta **entro 3 anni** (a pena di decadenza) decorrenti dalla richiesta di registrazione per l'**imposta principale**; dalla data di notifica della decisione della Commissione tributaria o da quando la decisione diviene definitiva per l'**imposta complementare**; dalla data di registrazione dell'atto per l'**imposta suppletiva**.

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

ACQUISTO «PRIMA CASA»: il termine di decadenza per gli Uffici per la **revoca** dei **benefici** sull'acquisto della **«prima casa»** è **triennale** ai sensi dell'art. 76, co. 2, D.P.R. 131/1986 **[CFF ❶ 2076]** e **non decennale** (Cass. 21.11.2000, n. 1196; Cass. 11.10.2002, n. 14504). Il termine di decadenza decorre:

- dalla **registrazione dell'atto** di acquisto, qualora venga **accertata** la **falsità** della dichiarazione rilasciata dall'acquirente (ad esempio, dichiarazione di impossidenza di altra casa di abitazione nello stesso Comune dove è ubicato il nuovo immobile e di altro immobile su tutto il territorio nazionale acquistato usufruendo delle agevolazioni «prima casa»);
- dallo **spirare** dell'**anno successivo** alla **registrazione dell'atto**, in caso di **accertata mendacità** della dichiarazione dell'acquirente di voler trasferire la propria residenza nel Comune dove è ubicato l'immobile entro un anno dall'acquisto;
- dallo **spirare** dell'**anno successivo** al **trasferimento** a titolo oneroso o gratuito dell'immobile acquistato, qualora sia stato violato il **divieto di vendita** infraquinquennale.

Per le agevolazioni «prima casa» concesse in base alla **previgente** normativa, in caso di **accertata inattuabilità** della **dichiarazione** dell'acquirente relativa all'**intenzione** di utilizzare l'immobile come **propria dimora**, il termine di decadenza decorre:

a) dalla data di **registrazione dell'atto**, se l'intento abitativo **non** sussiste fin dalla stipula dell'atto;
b) dalla data dell'**evento sopravvenuto** che **non** consente, a posteriori rispetto alla registrazione dell'atto, di attuare l'intento abitativo.

Nel caso sub a) deve essere richiesto, oltre al pagamento dell'imposta complementare, anche il versamento della **sanzione** pari al **30%** dell'imposta dovuta.

Nel caso sub b) **non** deve essere irrogata alcuna **sanzione**; il verificarsi dell'evento va però denunciato **entro 20 giorni** a cura delle parti contraenti o dei loro aventi causa all'ufficio che ha registrato l'atto (art. 19, D.P.R. 131/1986 **[CFF ❶ 2019]**). In **assenza** di denuncia di evento sopravvenuto, il pagamento dell'imposta potrà essere richiesto dagli uffici preposti **entro 5 anni** dal giorno in cui la denuncia avrebbe dovuto essere presentata.

Trovano applicazione inoltre le sanzioni di cui all'art. 69, D.P.R. 131/1986 **[CFF ❶ 2069]** (C.M. 14.8.2002, n. 69/E).

DENUNCE di EVENTI SUCCESSIVI: per le **imposte** (complementare e suppletiva) derivanti da **denunce** di avveramento della **condizione sospensiva** o di altri eventi modificativi, il termine (di decadenza) è di **3 anni** dalla **presentazione** della denuncia.

IMPOSTA DEFINITIVAMENTE ACCERTATA: il diritto a riscuoterla si prescrive in **10 anni** dal momento in cui è divenuto **definitivo l'accertamento**.

ACCERTAMENTO: l'avviso di **rettifica** e di **liquidazione** della maggiore imposta dovuta per il trasferimento di immobili ed aziende deve essere **notificato** entro **2 anni** dal pagamento dell'imposta proporzionale.

RIMBORSO: il contribuente può chiedere la **restituzione** di imposta, sanzione e interessi relativi entro **3 anni** dal **pagamento** o, se posteriore, dal momento in cui è sorto il **diritto** alla **restituzione**. Il rimborso non può essere chiesto dal notaio (Cass. 21.11.2002, n. 16390).

IMPOSTA VERSATA in ECCESSO – TIPOLOGIA di COMPENSAZIONE AMMESSA e TITOLARITÀ del DIRITTO al RIMBORSO: in relazione alle imposte di registro versate in più sedi di autoliquidazione degli atti telematici redatti dal notaio per conto dei propri clienti e non dovute in seguito ai chiarimenti contenuti nella C.M. 7.10.2011, n. 44/E, l'Agenzia delle Entrate chiarisce innanzitutto che non è ammessa la compensazione di cui all'art. 3-ter, D.Lgs. 18.12.1997, n. 463, in quanto quest'ultima è consentita solo in ipotesi di somme versate per mero errore in fase di autoliquidazione, riscontrato dall'Ufficio in sede di controllo dell'autoliquidazione operata dal notaio. Il notaio rogante, inoltre, non è legittimato a richiedere il rimborso delle somme versate in eccesso ex art. 77, D.P.R. 131/1986. Infatti, la **titolarità alla presentazione dell'istanza di rimborso** è unicamente in capo alle **parti contraenti**, fermo restando il termine decadenziale triennale previsto dallo stesso art. 77, D.P.R. 131/1986, e dunque il notaio, in quanto estraneo al rapporto tributario, nulla potrà vantare nei confronti dell'Amministrazione finanziaria (R.M. 11.12.2013, n. 90).

VERSAMENTO

MODALITÀ di VERSAMENTO: l'art. 4, D.Lgs. 237/1997 **[CFF ❷ 7404]** prevede le **seguenti**:

1. **VERSAMENTO al CONCESSIONARIO o in BANCA o POSTA**: dal 1998 riguarda anche **tutte le entrate** (quali l'imposta di registro) che sino al 31.12.1997 erano **incassate direttamente** dagli Uffici finanziari. Il contribuente deve effettuare il versamento al **concessionario**, agli **istituti di credito** o a qualsiasi **ufficio postale** abilitato utilizzando il modello F23.
2. **VERSAMENTO mediante RUOLO**: per le entrate **tributarie** per le quali il pagamento avviene in **più annualità** (ad es. imposta di successione a pagamento dilazionato) e le **entrate extratributarie** per le quali il pagamento è previsto in **più annualità** (ad es. canoni e proventi derivanti dall'utilizzo di concessioni pluriennali), l'Ufficio forma un **ruolo unico** per tutte le annualità.
3. **VERSAMENTO in CONTO CORRENTE POSTALE**: interessa **concessioni governative**, **tributi speciali** e **tasse ipotecarie**.

MODELLI di VERSAMENTO (MOD. F23): il Provv. 14.11.2001 **[CFF ❷ 7658a – 7658c]** ha approvato il nuovo modello di pagamento F23 nella versione in euro, da utilizzare **dall'1.1.2002** (disponibile sui siti Internet www.finanze.it e www.agenziaentrate.it). Il modello deve essere redatto in tre copie, di cui le ultime due devono essere rilasciate al soggetto che effet-

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

tua il versamento. È autorizzata la riproduzione e la contemporanea compilazione meccanografica mediante l'utilizzo di stampanti.

MOD. F24 – VERSAMENTO di IMPOSTE INDIRETTE: il D.M. 8.11.2011 prevede l'**estensione** delle **modalità** di **versamento** tramite il **Mod. F24** all'imposta sulle **successioni** e **donazioni**, all'imposta di **registro**, a quella **ipotecaria** e **catastale**, alle **tasse ipotecarie**, all'imposta di **bollo**, all'imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili, all'imposta sostitutiva sui finanziamenti a medio e lungo termine, ai **tributi speciali** nonché ai relativi accessori, interessi e sanzioni, compresi gli oneri e le sanzioni dovuti per l'inosservanza della normativa catastale.

CONTRATTI di LOCAZIONE ed AFFITTO di IMMOBILI VERSAMENTO con il MOD. F24 ELIDE (Provv. Agenzia Entrate 3.1.2014): **dall'1.2.2014**, l'imposta di registro, i tributi speciali e i compensi, l'imposta di bollo e le relative sanzioni ed interessi, connessi alla registrazione dei contratti di locazione e di affitto di immobili dovranno essere versati tramite il Mod. «F24 versamenti con elementi identificativi» (F24 Elide); tale modello è reperibile nella sezione «Strumenti Modelli» del sito www.agenziaentrate.gov.it e dall'1.4.2014 anche presso gli sportelli di banche, poste e agenti della riscossione. Il Mod. F24 Elide, ex art. 37, co. 49, D.L. 223/2006, conv. con modif. dalla L. 248/2006, deve essere presentato, direttamente o tramite gli intermediari abilitati , dai soggetti con partita Iva esclusivamente con modalità telematiche. Diversamente, i soggetti senza partita Iva possono presentare il Mod. F24 Elide anche presso gli sportelli delle banche aderenti alla convenzione che regola il servizio di riscossione dei Mod. F24, delle Poste italiane S.p.a. e degli agenti della riscossione. Per quanto riguarda il periodo transitorio, per il versamento fino al 31.12.2014 può essere utilizzato il Mod. F23 con le modalità attualmente vigenti; **dall'1.1.2015** tali versamenti dovranno essere effettuati esclusivamente con il Mod. F24 Elide. Con la R.M. 24.1.2014, n. 14/E sono stati istituiti i codici tributo da utilizzare per i versamenti e sono state impartite le istruzioni per la compilazione dei modelli.

TRIBUTI SPECIALI e TASSE IPOTECARIE: se il loro versamento **non consegue** da un atto per il quale sono dovute somme da versare nei modi **sopraindicati**, il versamento **va effettuato** direttamente agli uffici periferici dell'Agenzia del Territorio secondo le regole di contabilità generale dello Stato.

ANNOTAZIONI di AVVENUTA REGISTRAZIONE – APPLICABILITÀ dei TRIBUTI SPECIALI: la R.M. 26.9.2013, n. 60/E fornisce chiarimenti in merito all'applicazione dei tributi speciali, ex D.L. 533/1954, in caso di registrazione di atti, presentati in originale o in copia autentica, in particolare **pubblicazione di testamenti e contratti di cottimo fiduciario**. Al riguardo, L'Agenzia delle Entrate opera una distinzione tra l'attestato di registrazione, per il quale è dovuta l'applicazione dei tributi speciali secondo le modalità previste dal punto 2), Titolo II, Tabella A, D.P.R. 648/1972, quale atto di natura essenzialmente dichiarativa contenente i dati identificativi dell'atto registrato, e l'annotazione dell'avvenuta registrazione, posta in calce all'atto presentato per la formalità di registrazione (in originale, copie ed eventuali allegati), la quale non deve essere soggetta a tributo, in quanto attività strumentale al procedimento di registrazione stesso.
Tale principio è applicabile alla generalità degli atti, in quanto nell'attività di registrazione in generale non possono rinvenirsi le particolari prestazioni a richiesta e nell'esclusivo interesse di altri enti e di privati, rese dal personale. Per quanto riguarda poi la registrazione di atti pubblici o scritture private autenticate dei quali siano depositari notai o pubblici ufficiali, si precisa che, posto quanto disciplinato dall'art. 36, L. 340/2000, l'emissione del documento previsto in tale norma, pur avendo una valenza dichiarativa, non corrisponde né ad un interesse esclusivo ed immediato della parte richiedente, né risulta collegato ad alcuna particolare prestazione fornita dal personale amministrativo, né tantomeno presuppone alcuna attività di ricognizione, ricerca, consultazione o estrazione da parte degli Uffici.
L'attività di rilascio di tale documento non presenta caratteristiche di procedimento autonomo rispetto alla registrazione ma corrisponde, da un lato, all'adempimento di un dovere giuridico posto a carico dell'Amministrazione, dall'altro all'espletamento di una delle fasi del procedimento di registrazione. Pertanto, si ritiene che tale fattispecie non integri il presupposto impositivo ai fini della corresponsione dei diritti di cui al D.P.R. 648/1972.

UTILIZZO di PROCEDURE TELEMATICHE: la registrazione di **atti relativi** a diritti sugli **immobili**, la trascrizione, l'iscrizione e l'annotazione nei registri immobiliari, nonché la voltura catastale, si effettueranno gradualmente, con **procedure telematiche**. Per l'attuazione del servizio, vedi il D.P.R. 308/2000 **[CFF ❶ 2271a]**, il D.M. 13.12.2000 (G.U. n. 302 del 29.12.2000), la C.M. 29.3.2001, n. 33/E e il D.M. 12.12.2001 (G.U. n. 297 del 22.12.2001). La registrazione degli atti trasmessi telematicamente deve essere richiesta entro **30 giorni** dalla data di decorrenza del termine di registrazione.

CONTROLLO degli UFFICI: gli uffici **controllano** la regolarità dell'**autoliquidazione**e del versamento sulla base degli elementi rilevabili dall'atto e, se risulta dovuta una maggiore imposta,**notificano**, anche in via telematica, **avviso di liquidazione** per l'integrazione dell'imposta dovuta. I notai possono portare in compensazione le somme versate in eccesso in sede di autoliquidazione con le imposte dovute per atti di data posteriore.

REGISTRAZIONE di ATTI: il soggetto interessato deve presentare, oltre all'attestazione di pagamento, un modello conforme contenente l'**indicazione analitica** della **liquidazione** e **versamento** delle imposte. L'Ufficio rilascia **sezione** di tale modello che costituisce **ricevuta** per il **ritiro** degli atti dopo la registrazione.

TARIFFA dell'IMPOSTA di REGISTRO

NATURA dell'ATTO: l'imposta è applicata secondo l'**intrinseca natura** e gli effetti giuridici dell'atto, prescindendo dal titolo o dal nome attribuito all'atto.

ATTO con PIÙ DISPOSIZIONI: se un atto contiene **più disposizioni** che non **derivano necessariamente le une dalle altre**, l'imposta è applicata a ciascuna separatamente; se le **disposizioni** contenute nell'atto **derivano le une dalle altre**, l'im-

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

posta si applica solo su quella più onerosa. Gli **accolli di debiti** e gli **oneri** collegati e contestuali ad altre disposizioni, come anche le **quietanze** rilasciate nello **stesso atto** che contiene le disposizioni cui si riferiscono, non sono soggetti ad imposta.

TARIFFA dei TRASFERIMENTI a TITOLO ONEROSO: vedi la tabella che segue.

TARIFFA dei TRASFERIMENTI a TITOLO ONEROSO dall'1.1.2014	Catastali	Ipotecarie	Registro
Trasferimento di abitazioni «prima casa», ad eccezione di quelle di categoria catastale A1, A8 e A9, ove ricorrano le condizioni di cui alla nota II-bis) e ove il cedente sia un soggetto privato	€ 50	€ 50	2%
Trasferimento di abitazioni «prima casa», ad eccezione di quelle di categoria catastale A1, A8 e A9, ove ricorrano le condizioni di cui alla nota II-bis) e ove il cedente sia un soggetto passivo Iva	€ 200	€ 200	€200
Trasferimento di altre abitazioni ove il cedente sia un soggetto privato	€ 50	€ 50	9%
Trasferimento di altre abitazioni ove il cedente sia un soggetto passivo Iva (se non esente Iva)	€ 200	€ 200	€ 200
Trasferimento di altre abitazioni ove il cedente sia un soggetto passivo Iva (se esente Iva)	€ 50	€ 50	9%
Trasferimento di altri immobili ove il cedente sia un soggetto privato	€ 50	€ 50	9%
Trasferimento di altri immobili ove il cedente sia un soggetto passivo Iva	3%	1%	€ 200
Trasferimento terreno edificabile ove il cedente sia un soggetto privato	€ 50	€ 50	9%
Trasferimento terreno edificabile ove il cedente sia un soggetto passivo Iva	€ 200	€ 200	€ 200

ASSEGNAZIONE e CESSIONE AGEVOLATA di BENI ai SOCI: l'art. 1, co. 119, L. 28.12.2015, n. 508 (Legge di Stabilità 2016), nell'ambito delle misure che consentono a S.n.c., S.a.s., S.r.l., S.p.a. e S.a.p.a. l'assegnazione o la cessione agevolata di beni ai soci, ha disposto che, in caso di assegnazione e cessione agevolata, le aliquote dell'imposta proporzionale di registro eventualmente applicabili siano ridotte alla metà e le imposte ipotecarie e catastali si applichino in misura fissa.

TARIFFA degli ATTI di SOCIETÀ ed ENTI: nella tabella che segue sono indicate le imposte a carico dell'acquirente (salvo eccezione) in relazione agli atti di società ed enti.

TARIFFA degli ATTI di SOCIETÀ ed ENTI dall'1.1.2014 (**) (***)	Imposte **A CARICO** dell'**ACQUIRENTE** (salvo eccezioni)			
	CATAST.	**IPOTEC.**	**REGISTRO**	**IVA**
Cessione di AZIENDA o **rami** d'**azienda**	**vedi (a)**	**vedi (a)**	**3% (a)**	**-**
COSTITUZIONE o AUMENTO del CAPITALE o FONDO di DOTAZIONE (b): le aliquote sono da applicare agli apporti al netto delle passività:				
› con apporto di **immobili e loro diritti** (esclusi terreni agricoli e immobili di interesse artistico e commerciali)	€ **50**	€ **50**	**9%** (1) **(*)**	**-**
› con apporto di **terreni agricoli** e loro diritti	€ **50**	€ **50**	**15%** (2)	**-**
› con apporto di **terreni edificabili** e loro diritti	€ **50**	€ **50**	**9%** (3)	**-**
› con apporto di **immobili di interesse artistico**	€ **50**	€ **50**	**9%** (4)	**-**
› con apporto di **fabbricati commerciali** (o aree)	**1%**	**2%**	**4%**	**-**
› con apporto di **altri beni e diritti** (compreso denaro)	**-**	**-**	€ **200 (c)**	**-**
› per **conversione di obbligazioni convertibili**	**-**	**-**	€ **200 (c)**	**-**
› con utilizzo di **riserve di utili**	**-**	**-**	€ **200 (c)**	**-**
› con utilizzo di **riserve di capitale (p. es. sovrapprezzo azioni) o di rivalutazione monetaria** – vedi art. 9, co. 11-bis, D.L. 23.1.1993, n. 16	**-**	**-**	€ **200**	**-**
› con utilizzo di **versamento** dei soci in conto capitale	**-**	**-**	€ **200**	**-**
CONFERIMENTI di AZIENDE o di rami aziendali **in società** costituite o da costituire	**vedi (d)**	**vedi (d)**	€ **200 (c)**	**-**
VERSAMENTI dei SOCI in CONTO CAPITALE o a FONDO PERDUTO	**-**	**-**	**-**	**-**

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

TARIFFA degli ATTI di SOCIETÀ ed ENTI dall'1.1.2014 (**) (***)	Imposte **A CARICO** dell'**ACQUIRENTE** (salvo eccezioni)			
	CATAST.	**IPOTEC.**	**REGISTRO**	**IVA**
FUSIONI di SOCIETÀ di qualsiasi tipo	**v. (d) e (e)**	**v. (d) e (e)**	**€ 200 (f)**	**-**
SCISSIONI di SOCIETÀ	**vedi (d)**	**vedi (d)**	**€ 200 (f)**	**-**
TRASFORMAZIONI e altre MODIFICHE STATUTARIE	**vedi (d)**	**vedi (d)**	**€200**	**-**
ASSEGNAZIONI ai SOCI (anche a seguito di LIQUIDAZIONE, SCIOGLIMENTO, ecc.):				
› di beni **soggetti Iva**	**vedi (g)**	**vedi (g)**	**€ 200**	**sì**
› di **azioni e obbligazioni**	**-**	**-**	**€ 200**	**-**
› di beni **non soggetti Iva**	**aliquote come per la Costituzione**			
DISTRIBUZIONE di UTILI	**-**	**-**	**€ 200**	**-**
CESSIONE QUOTE di società di persone	**-**	**-**	**€ 200**	**-**
CESSIONE QUOTE (AZIONI) di soc. di capitali	**-**	**-**	**€ 200 (n)**	**-**
EMISSIONE di OBBLIGAZIONI	**€ 200**	**€200**	**€200**	**-**
REGOLARIZZAZIONE di **SOCIETÀ** di **FATTO tra eredi** che continuano l'attività in forma societaria (entro un anno)	**vedi (d)**	**vedi (d)**	**€ 200 (c)**	
Regolarizzazione di società di fatto in **altri casi**	**aliquote come per la Costituzione**			
ATTI PROPRI dei GEIE (gruppi europei di interesse economico – D.Lgs. 240/1991 [CFF ❷ 5464]) quali costituzione o aumento di capitale, assegnazioni, ecc.	**€200**	**€ 200**	**€ 200 (c)**	**-**

N.B.: l'importo delle imposte di registro, ipotecaria e catastale stabilito in € 129,11 è stato elevato a € **168** con effetto **dall'1.2.2005 al 31.12.2013** (All. 2bis, L. 311/2004, inserito dal D.L. 7/2005, conv. con modif. con L. 43/2005) e successivamente a € **200** con effetto dall'1.1.2014 dall'art. 26, D.L. 104/2013.

Note:

(*) Fino al 31.12.2013, con riferimento agli atti pubblici formati, agli atti giudiziari pubblicati o emanati e alle scritture private autenticate poste in essere **dall'1.1.2005** (tale decorrenza faceva riferimento all'1.1.2008 fino al 26.2.2011; termine modificato dall'art. 2, co. 23, D.L. 225/2010, conv. con modif. con L. 10/2011), nonché alle scritture private non autenticate presentate per la registrazione a decorrere dalla stessa data, l'imposta di **registro** era applicabile nella misura dell'**1%** agli **atti traslativi** a **titolo oneroso** della **proprietà** di **beni immobili** (e atti traslativi o costitutivi di diritti reali di godi mento) compresi in **piani urbanistici particolareggiati** diretti all'**attuazione** dei **programmi** di **edilizia residenziale** comunque denominati, a condizione che l'intervento cui era finalizzato il **trasferimento** fosse **completato entro 11 anni** (5 anni fino al 26.2.2011; termine modificato dall'art. 2, co. 23, D.L. 225/2010, conv. con modif. con L. 10/2011) dalla stipula dell'atto (art. 1, Tariffa, D.P.R. 131/1986, come modif. dalla L. 24.12.2007, n. 244).La mancata edificazione nel termine di 11 anni o l'alienazione dell'immobile prima della sua ultimazione rappresentano cause di decadenza dal regime di favore, con la conseguenza che l'Ufficio deve liquidare l'imposta complementare (differenza tra l'aliquota ordinaria e l'aliquota agevolata già versata dal contribuente) con gli interessi di mora, a decorrere dalla data di registrazione dell'atto di acquisto del terreno edificabile. Relativamente alle sanzioni, poiché in entrambi casi di decadenza è escluso l'obbligo di denuncia ex art. 19, D.P.R. 131/1986, non si applica la relativa sanzione dal 120% al 240% dell'imposta dovuta (R.M. 9.4.2014, n. 37/E). Il trasferimento di **beni immobili** dello **Stato**, di **enti previdenziali pubblici**, di **Regioni**, di **enti locali** o **loro consorzi**, a favore di **fondi comuni di investimento immobiliare**, era soggetto alle imposte di **registro**, **ipotecarie** e **catastali** in **misura fissa** di € **516,46** per ciascuna imposta (art. 9, co. 2, D.L. 25.9.2001, n. 351, conv. con modif. con L. 23.11.2001, n. 410 [CFF ❶ 2280]).
Compravendita di diversi immobili in un unico atto: ai fini delle imposte di **registro**, **ipotecaria** e **catastale** le disposizioni contenute in un unico atto sono soggette ad imposta come se fossero **ciascuna** un **atto distinto**, non derivanti necessariamente le une dalle altre. In tale categoria rientrano sia gli atti contenenti negozi posti in essere da **contraenti diversi** (una parte alienante vende diversi beni a più acquirenti) sia gli atti tra le **stesse parti**, contenenti negozi distinti. Pertanto, per ogni bene (o porzione di bene) che forma oggetto dell'atto si deve liquidare l'imposta dovuta; l'imposta relativa all'atto sarà pari alla somma degli importi determinati con riferimento a ciascun bene.
L'importo minimo è di € 200 (R.M. 9.4.2004, n. 57). Per gli atti di **assegnazioni** di **alloggi** in **proprietà esclusiva** dalle **cooperative** ai **soci** si veda la R.M. 11.7.2007, n. 163/E.

(**) Dalla base imponibile di atti costitutivi e di aumenti di capitale o di patrimonio si deduce, per spese ed oneri, forfetariamente il 2% del valore dichiarato fino a € 103.291,38 e l'1% per la parte eccedente, fino a € 516.456,90.

(***) Gli **atti costitutivi** e le **modifiche statutarie** concernenti le **istituzioni pubbliche di assistenza e beneficenza**, riordinate in **aziende di servizio** o in **persone giuridiche private**, sono soggette ad imposta di registro nella misura fissa di € **200** (art. 4, co. 6, lett. c), D.Lgs. 4.5.2001, n. 207).

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

TARIFFA degli ATTI di SOCIETÀ ed ENTI dall'1.1.2014 (**) (***)	Imposte **A CARICO** dell'**ACQUIRENTE** (salvo eccezioni)			
	CATAST.	**IPOTEC.**	**REGISTRO**	**IVA**

(1) Fino al 31.12.2013: imposta di registro 7%, ipotecaria 2%, catastale 1%.
(2) A decorrere dall'1.1.2016, per effetto delle disposizioni di cui all'art. 1, co. 905, L. 28.12.2015, n. 208 (Legge di Stabilità 2016), l'aliquota relativa agli atti di trasferimento di terreni agricoli e pertinenze a favore di soggetti diversi dai coltivatori diretti e dagli IAP iscritti nella relativa gestione assistenziale è pari al 15%. Sino al 31.12.2015 l'aliquota era pari al 12%
(3) Fino al 31.12.2013: imposta di registro 8%, ipotecaria 2%, catastale 1%.
(4) Fino al 31.12.2013: imposta di registro 3%, ipotecaria 2%, catastale 1%.

› Nell'ipotesi di cessione volontaria di beni compresi in una procedura espropriativa a favore di una società di capitali, la responsabilità solidale del venditore (assieme a quella della società beneficiaria) per il versamento delle imposte di registro, ipotecaria e catastale viene esclusa se dagli atti della procedura espropriativa risulta che l'esproprio è finalizzato all'acquisizione in proprietà dei beni da parte della società (R.M. 13.4.2005, n. 46/E).

› La **cessione** da parte di una società agricola del **diritto** di **superficie** sui propri **terreni non suscettibili** di **utilizzazione edificatoria** a favore di società commerciali per la realizzazione di un **impianto fotovoltaico** di produzione di energia elettrica è fuori dal campo Iva e, pertanto, è soggetta all'imposta di registro del 12% e alle imposte ipotecarie e catastali in misura fissa pari ad euro 50 ciascuna (fino al 31.12.2013: imposta di registro 15% e imposte ipotecarie e catastali in misura proporzionale – R.M. 28.4.2009, n. 112/E).

› Si considerano **ACQUIRENTI AGRICOLI** anche coloro che dichiarino nell'atto di trasferimento di **voler conseguire tale qualifica e che entro un triennio** producano la dovuta certificazione; **la destinazione a terreno agricolo deve essere mantenuta per almeno 10 anni** (L. 21.2.1977, n. 36). È possibile applicare l'aliquota del **9%** (8% fino al 31.12.2013) anche alle persone giuridiche che abbiano la qualifica di coltivatore diretto (Cass., sez. I, 20.4.1995, n. 4451). Nei **territori montani** i trasferimenti di proprietà di fondi rustici, a scopo di **arrotondamento** o **accorpamento** di proprietà diretto-coltivatrici scontano imposte di **registro** e **ipotecarie** in **misura fissa** e sono **esenti** da quelle **catastali** (art. 9, D.P.R. 601/1973 [CFF ❷ 8009] e art. 5, co. 6, L. 97/1994 [CFF ❶ 3291]). Le stesse agevolazioni si applicano alle **cooperative agricole** che conducono direttamente i terreni. Le **agevolazioni** (imposte di registro e ipotecaria in misura fissa e catastale 1%)previste per la formazione e l'arrotondamento della **piccola proprietà contadina**,prevista originariamente dalla L. 604/1954, è stata **prorogata numerose volte fino al 31.12.2009** per effetto delle leggi finanziarie susseguitesi negli anni (per le ipotesi si **decadenza** si veda la C.M. 30.5.2011, n. 25/E). Tuttavia, nella **Finanziaria 2010** la consueta proroga **non** è stata prevista, cosicché il Legislatore ha **reintrodotto** il **beneficio** con il co. 4-bis, dell'art. 2, D.L. 194/2009, conv. con modif. con L. 26.2.2010, n. 25 (cd. **decreto** «**milleproroghe**»). Il testo di tale norma non proroga alcun termine e fissa i criteri affinché l'agevolazione si renda applicabile per gli **atti stipulati** tra il **28.2.2010** e il **31.12.2010**, tuttavia, successivamente, la legge di stabilità per il 2011 (art. 1, co. 41, L. 13.12.2010, n. 220) pone a **regime** tale agevolazione. Il citato co. 4-bis prevede che gli **atti** di **trasferimento** a **titolo oneroso** di **terreni agricoli**, posti in essere a favore di **coltivatori diretti** o **imprenditori agricoli professionali**, iscritti nella relativa gestione previdenziale e assistenziale, nonché le operazioni fondiarie operate attraverso l'Istituto di servizi per il mercato agricolo alimentare (**Ismea**), siano soggetti alle imposte di **registro** e **ipotecaria** in misura **fissa** e all'imposta **catastale** dell'**1%**. Inoltre, gli **onorari** dei **notai** per i suddetti atti sono **ridotti** al **50%**. I beneficiari **decadono** dall'agevolazione se prima che siano trascorsi cinque anni alienano volontariamente i terreni o cessano di condurli direttamente. È possibile il trasferimento della proprietà o del godimento a favore del coniuge, dei parenti entro il terzo grado e di affini entro il secondo anche costituiti in società di persone.
La novità è che i beneficiari devono essere iscritti negli **elenchi previdenziali** tenuti dall'Inps, ancorché i coltivatori diretti e gli imprenditori agricoli professionali abbiano comunque l'obbligo di tali iscrizioni. Trattandosi di una disposizione **divergente** dalla precedente, per l'Agenzia, non si rendono applicabili le disposizioni della L. 604/1954. Per esempio, **non** è più prevista come **causa ostativa** l'aver effettuato l'**alienazione** di terreni agricoli nel **biennio precedente** l'acquisto. Ma l'aspetto rilevante riguarda la **soppressione** dell'**obbligo** di **produrre** la **certificazione** prevista negli artt. 3 e 4, L. 604/1954, attestante la **qualifica** di **coltivatore diretto**; in base alla precedente normativa, se tale qualifica non era posseduta alla data dell'atto occorreva produrre un **certificato provvisorio** rilasciato dall'**Ispettorato agrario** a cui doveva seguire quello definitivo da produrre all'Agenzia delle Entrate entro tre anni dall'acquisto. In caso di non presentazione scattava la decadenza che ha generato molto contenzioso. Alla luce della nuova disposizione, la R.M. 17.5.2010, n. 36/E afferma che la presentazione della **certificazione** rilasciata dall'**Ispettorato agrario** o da un **ufficio equipollente non** è più **necessaria** (l'Agenzia avrà il diritto di richiedere, in sede di accertamento, le opportune attestazioni). Secondo la R.M. 8.11.2013, n. 77/E, coerentemente con i principi affermati dalla Cassazione (si vedano da ultimo le Sentenze 6916/2011 e 14520/2010), le agevolazioni previste dalla L. 6.8.1954, n. 604 per la piccola proprietà contadina (applicazione delle imposte di registro ed ipotecaria in misura fissa ed esenzione dall'imposta di bollo) trovano applicazione anche per gli atti giudiziari che accertano l'acquisto della proprietà per intervenuta usucapione ordinaria ventennale ex art. 1158 c.c. Devono dunque considerarsi superati i chiarimenti forniti dall'Amministrazione finanziaria con la C.M. 16.10.1997, n. 267.
L'art. 1, co. 609, L. 27.12.2013, n. 147 ha previsto l'applicazione dell'imposta di registro pari al 15% in caso di trasferimento che abbia per oggetto terreni agricoli e relative pertinenze a soggetti diversi sai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali. L'art. 1, co. 907, L. 28.12.2015, n. 208 (Legge di Stabilità 2016) ha previsto che le agevolazioni per la piccola proprietà contadina di cui all'art. 2, co. 4-bis, D.Lgs. 194/2009, (imposta di registro e ipotecaria in misura fissa e imposta catastale in misura pari all'1%) si rendano applicabili anche a favore del coniuge o dei parenti in linea retta, purché già proprietari di terreni agricoli e conviventi con i soggetti in possesso dei requisiti (coltivatori diretti e imprenditori agricoli professionali, iscritti nella relativa gestione

nunziospano63 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

TARIFFA degli ATTI di SOCIETÀ ed ENTI dall'1.1.2014 (**) (***)	Imposte **A CARICO** dell'**ACQUIRENTE** (salvo eccezioni)			
	CATAST.	**IPOTEC.**	**REGISTRO**	**IVA**

previdenziale e assistenziale). L'art. 1, co. 906, L. 28.12.2015, n. 208 (Legge di Stabilità 2016) ha disposto che le suddette agevolazioni siano applicabili anche agli atti di trasferimento a titolo oneroso di terreni agricoli e pertinenze posti in essere a favore di proprietari di masi chiusi di cui alla Legge della Provincia autonoma di Bolzano n. 17/2001, da loro abitualmente coltivati.

(a) **Se vi sono ANCHE BENI IMMOBILI**: Catast. e 50 – Ipot. e 50 – Registro: 9% dall'1.1.2014 (catast. 1%, Ipot. 2%, Registro 7-8-15% fino al 31.12.2013).

(b) **CONFERIMENTI di IMMOBILI**:la base imponibile per il conferimento di immobili o diritti reali immobiliari è determinata prendendo a base il valore degli immobili e detraendo le passività e gli oneri accollati alle società. Le passività e gli oneri il cui ammontare può essere detratto sono solo quelli relativi ai beni immobili conferiti, in quanto per i conferimenti di beni diversi dagli immobili l'imposta è applicata in misura fissa (C.M. 29.12.1999, n. 247).

(c) L'imposta è dovuta (anche se nel patrimonio dell'azienda conferita sono compresi **immobili** – R.M. 3.7.2001, n. 99/E) in misura fissa di € **200** dall'1.1.2014 (fino al 31.12.2013 € 168). Per **natanti** ed **unità da diporto** si veda l'art. 7 della Tariffa.

(d) Le imposte **IPOTECARIA e CATASTALE** sono dovute in **misura fissa** per le volture che non comportano trasferimento di beni immobili, né costituzione o trasferim. di diritti reali immob., per gli atti soggetti ad Iva, per le fusioni e scissioni di società, per i conferimenti di aziende, per le regolarizzazioni di s.d.f. ereditarie entro 12 mesi dalla successione (artt. 10 e 4 Tariffa D.Lgs. 347/1990 [CFF ❶ 2510 e 2534]).

(e) **FUSIONE** e **CONCENTRAZIONE AZIENDALE**:dal **20.6.1996**, l'art. 4, co. 1, lett. b), Tariffa, D.P.R. 131/1986 [CFF ❶ 2104] ha previsto la **tassa fissa di registro** per queste operazioni.

(f) **CONFERIMENTI d'AZIENDA FATTI da SOCIETÀ, FUSIONI e SCISSIONI**: dal 20.6.1996 scontano l'imposta fissa di registro. Le **fusioni** tra **confidi** sono soggette ad imposta di registro in **misura fissa** (art. 13, co. 51, D.L. 30.9.2003, n. 269, conv. con modif. con L. 24.11.2003, n. 326), anche se vi partecipano **società**, **associazioni** (riconosciute e non), **fondazioni** e **consorzi diversi** dai **confidi**, purchè l'**incorporante** o l'**ente risultante** dalla **fusione** sia un **confidi** o una **banca di credito cooperativo** (C.M. 21.6.2004, n. 28/E).

(g) Se **nelle ASSEGNAZIONI ai SOCI** vi sono anche **BENI IMMOBILI** si applicano le aliquote come nel trasferimento: Catastali e Ipotecarie in misura fissa (€ 50 ciascuna dall'1.1.2014). Catastali 1% – Ipotecarie 2% fino al 31.12.2013. Con il nuovo regime fiscale che consente l'assegnazione e la cessione agevolata di beni ai soci, introdotto dall'art. 1, commi da 115 a 120, L. 28.12.2015, n. 208, è prevista la riduzione alla **metà** delle aliquote dell'imposta di registro eventualmente applicabili e l'applicazione delle imposte ipotecarie e catastali in misura fissa.

(h) Con riferimento a quanto previsto dall'art. 37, D.L. 248/2007, conv. con L. 31/2008, che ha **abrogato** la **tassa** sui **contratti** di **borsa**, il contratto è soggetto al pagamento dell'imposta di **registro** in **misura fissa** ai sensi dell'art. 11, Tariffa, parte I, allegata al D.P.R. 131/1986, ed al pagamento dell'imposta di **bollo**.

ASSEGNAZIONE e CESSIONE AGEVOLATA di BENI ai SOCI: l'art. 1, co. da 115 a 120, L. 28.12.2015, n. 208 ha introdotto un regime fiscale che consente l'**assegnazione** o la **cessione agevolata** di **beni** ai **soci**. Per quanto concerne le **imposte indirette**, l'art. 1, co. 119, L. 28.12.2015, n. 208 ha stabilito che in caso di assegnazione (o di cessione) agevolata, le aliquote dell'imposta di proporzionale di registro eventualmente applicabili sono ridotte alla metà, mentre le imposte ipotecaria e catastale si applicano in misura fissa. Nella C.M. 1.6.2016, n. 26/E l'Agenzia è intervenuta con alcuni chiarimenti in ordine al regime fiscale in oggetto. Con riferimento all'imposta di registro, il documento di prassi precisa che «l'assegnazione dei beni ai soci è disciplinata, in via generale, nell'articolo 4, lettera d), n. 1) e 2) della tariffa, parte prima, allegata al TUR», disposizione che prevede l'applicazione dell'imposta di registro in misura fissa (€ 200) nel caso in cui l'assegnazione di beni sia soggetta a Iva e delle aliquote previste dall'art. 4, lett. a), Tariffa, D.P.R. 131/1986, negli altri casi. Grazie all'agevolazione introdotta dalla Legge di Stabilità 2016, le aliquote proporzionali vengono dimezzate. Le medesime disposizioni valgono anche per il caso della cessione agevolata.

La C.M. 1.6.2016, n. 26/E pone inoltre in evidenza le varie aliquote proporzionali applicabili nell'ipotesi di assegnazione di beni immobili per i quali non trova applicazione l'imposta sul valore aggiunto. In particolare, ai sensi di quanto stabilito dal citato art. 1, co. 119, L. 28.12.2015, n. 208, l'imposta sarà dovuta in misura pari:

- al **4,5%** (in luogo dell'aliquota del 9%) nel caso di assegnazioni che abbiano per oggetto **beni immobili in genere** (imposta ipotecaria e catastale in misura pari a € 50);
- all'**1%** (in luogo dell'aliquota del 2%) nel caso di assegnazioni che abbiano per oggetto **case di abitazione** nell'ipotesi in cui ricorrano i requisiti per beneficiare delle agevolazioni **«prima casa»** (imposta ipotecaria e catastale in misura pari a € 50);
- al **7,5%** (in luogo dell'aliquota del 15%) per le assegnazioni che hanno per oggetto i **terreni agricoli** (i coltivatori diretti o gli imprenditori agricoli professionali iscritti alla relativa gestione previdenziale e assistenziale, possono usufruire, ricorrendone i presupposti, delle agevolazioni previste per la piccola proprietà contadina ex art. 2, co. 4-bis, D.L. 30.12.2009, n. 194, ovvero imposte di registro e ipotecaria in misura fissa di € 200 e imposta catastale in misura pari all'1%) (imposta ipotecaria e catastale in misura pari a € 50);
- al **2%** (in luogo dell'aliquota del 4%) nel caso di assegnazioni che hanno per oggetto «fabbricati destinati specificamente all'esercizio di attività commerciali e non suscettibili di altra destinazione senza radicale trasformazione, nonché aree destinate ad essere utilizzate per la costruzione dei suddetti fabbricati o come loro pertinenze» (imposta ipotecaria e catastale in misura pari a € 200).

Si fa presente che, con riferimento ai **beni mobili registrati**, dovendosi applicare l'imposta di registro **in misura fissa**,

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

non trova applicazione il disposto di cui all'art. 1, co. 119, L. 28.12.2015, n. 208, che prevede la riduzione alla metà delle aliquote dell'imposta proporzionale.
Con riferimento alla determinazione della **base imponibile** la C.M. 26/E/2016 ricorda che trovano applicazione le disposizioni di cui all'art. 1, co. 117, L. 28.12.2015, n. 208, pertanto per gli immobili il valore normale può essere determinato, su richiesta della società, in misura pari a quello risultante dall'applicazione all'ammontare delle rendite risultanti in catasto dei moltiplicatori determinati con i criteri e le modalità previsti dall'art. 52, co. 4, primo periodo, D.P.R. 131/1986.

ENUNCIAZIONE di ATTI NON REGISTRATI: se un atto **enuncia** altri atti scritti o contratti verbali posti in essere tra le stesse parti e non registrati perché non soggetti a tale obbligo, l'**imposta si applica** anche a **questi ultimi atti**. Se l'atto enunciato era soggetto a registrazione in termine fisso è dovuta anche la pena pecuniaria.

PLURALITÀ di OGGETTI: se un atto tratta di **beni e diritti soggetti ad aliquote diverse**, si **applicano le aliquote più elevate** salvo che per i singoli beni o diritti siano pattuiti distinti corrispettivi (eccezione: crediti e beni facenti parte di eredità o comunione indivisa).

CESSIONI di AZIENDA: nelle **cessioni di azienda** ai fini dell'applicazione delle diverse aliquote, le **passività si imputano proporzionalmente ai diversi beni**.

CONDIZIONE SOSPENSIVA: sugli atti sottoposti a **condizione sospensiva** si applica l'imposta in misura fissa. Quando la condizione si verifica, si riscuote la differenza tra l'imposta dovuta e quella pagata in sede di registrazione.

CESSIONE del CONTRATTO: è soggetta all'aliquota propria del contratto ceduto.

RISOLUZIONE del CONTRATTO: la **risoluzione del contratto** è soggetta all'imposta in misura fissa se dipende da clausola o **condizione risolutiva espressa** nel contratto, o **se è effettuata** con atto pubblico o scrittura autenticata **entro il 2° giorno non festivo** successivo a quello in cui è stato concluso il contratto; se è previsto un corrispettivo per la risoluzione si applica in ogni caso l'imposta proporzionale.

CONTRATTI PRELIMINARI: il contratto preliminare prevede l'impegno delle parti a sottoscrivere un **successivo contratto definitivo**, di cui si delinea almeno il contenuto essenziale; deve avere la stessa forma prescritta per il contratto definitivo.
Ai sensi dell'art. 10 della Tariffa [CFF ❶ 2110] il preliminare di ogni specie deve essere registrato con imposta fissa di € **200**. I contratti preliminari formati per **corrispondenza**, purché non abbiano ad oggetto immobili o beni mobili iscritti in pubblici registri, sono da registrare solo in**caso d'uso**. Se il preliminare contiene le **seguenti pattuizioni**, sconta l'imposta di registro nella misura indicata:
› caparra confirmatoria: **0,50%**
› acconti, se non soggetti ad Iva: **3%**
L'imposta proporzionale su caparre e acconti viene **detratta** dall'imposta principale al momento della registrazione del **contratto definitivo**. Se questo **non** viene **stipulato** le somme versate **non** sono **rimborsabili** (C.M. 10.6.1986, n. 37). La **caparra confirmatoria** può rilevare **anche** come **anticipazione** del **corrispettivo pattuito** (oltre che come liquidazione anticipata del danno da inadempimento) e a tal fine è necessario che le parti attribuiscano **espressamente** alla somma **tale funzione**: in questo caso la somma versata a **titolo** di **caparra** è **soggetta** ad **Iva** con applicazione dell'imposta di **registro** in misura fissa di € **200** (R.M. 1.8.2007, n. 197/E).

TRASCRIZIONE del PRELIMINARE: l'art. 3, co. 1, D.L. 669/1996, conv. con L. 30/1997, prevede l'obbligo di **trascrivere** i preliminari dei contratti immobiliari se redatti per atto pubblico o scrittura privata autenticata. Con la trascrizione al promissario acquirente è riconosciuto un privilegio speciale sull'immobile. L'imposta **ipotecaria** è dovuta in **misura fissa**. La trascrizione perde efficacia se entro un anno dalla data convenuta fra le parti per l'esecuzione del preliminare, e **comunque** se entro 3 anni dalla trascrizione predetta, **non** viene trascritto il contratto definitivo (art. 2645-bis c.c.).

TRASFERIMENTI GRATUTI TRA ENTI (art. 1, co. 737, L. 147/2013): agli atti aventi ad oggetto trasferimenti gratuiti di beni di qualsiasi natura, effettuati nell'ambito di operazioni di riorganizzazione tra enti appartenenti per legge, regolamento o statuto alla medesima struttura organizzativa politica, sindacale, di categoria, religiosa, assistenziale o culturale, si applicano, se dovute, le imposte di registro, ipotecaria e catastale nella misura fissa di € 200 ciascuna; tale disciplina si applica agli atti pubblici formati ed alle scritture private autenticate a decorrere dall'1.1.2014, nonché alle scritture private non autenticate presentate per la registrazione dalla medesima data.

TRASFERIMENTI COATTIVI di BENI MOBILI NON REGISTRATI: ai **trasferimenti coattivi** di **beni mobili non registrati**, la cui vendita è curata dai concessionari, l'imposta di **registro** si applica nella **misura fissa** di € **10** (nuovo art. 47-bis, D.P.R. 602/1973 [CFF ❷ 7247a], inserito dall'art. 3, co. 40, D.L. 203/2005, conv. con L. 248/2005).

FONDO PATRIMONIALE: vengono distinte le seguenti fattispecie (C.M. 30.11.2000, n. 221/E):
› **fondo costituito** con **beni** già di proprietà di **entrambi** i coniugi: l'atto di costituzione è soggetto ad **imposta fissa** di registro;
› **fondo costituito** con beni di **uno solo** dei coniugi che **se ne riservi** la proprietà: l'atto di costituzione è soggetto ad **imposta fissa** di registro;
› **fondo costituito** con beni di uno solo dei coniugi che **non** se ne riserva la proprietà: se vi è stata accettazione da parte dell'altro coniuge si produce effetto traslativo della proprietà per cui si applica l'imposta sulle **donazioni** sul valore del bene apportato. In caso di mancata accettazione si applica l'imposta **fissa** di **registro**;
› **fondo costituito** con beni di un **terzo** che **non** se ne riserva la proprietà: l'atto è soggetto ad imposta sulle **donazioni** se vi è stata accettazione;

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

› **fondo costituito** con beni di un **terzo** che si riserva la proprietà: pur non essendovi trasferimento di proprietà è applicabile, relativamente ai **frutti** prodotti dai beni oggetto del fondo, l'imposta sulle **donazioni** determinata con i criteri previsti per le **rendite** (art. 17, D.Lgs. 346/1990, vedi G.P.F. 1A/2002, pag. 301).

CONFERIMENTI in DENARO a COPERTURA di PERDITE SOCIALI: secondo un consolidato orientamento della Corte di Cassazione i conferimenti in denaro, effettuati dai soci e deliberati per la copertura delle perdite sociali anche di ammontare superiore al capitale sociale, sono soggetti all'imposta proporzionale **di registro**solo nella misura in cui determinano un**incremento del capitale sociale** oltre l'importo originario e non anche quando la sua ricostituzione rimanga **nel limite di tale valore originario**, ancorché i conferimenti in oggetto si traducano in erogazioni superiori a detta misura per effetto della maggiore consistenza delle perdite. Prendendo atto del suddetto orientamento, la C.M. 20.2.2002, n. 19 **invita gli uffici** ad adeguarvisi, abbandonando le controversie in corso dinanzi alle Commissioni Tributarie.

APPORTI dei SOCI: i versamenti dei soci «in conto capitale» non formalizzati in delibere di aumento di capitale sociale, non dovendo più dall'**1.10.1999** essere segnalati con apposite denunce trimestrali, non sono soggetti all'imposta di registro.

VERBALI di APPROVAZIONE del BILANCIO PORTANTI DISTRIBUZIONE di UTILI: la delibera di approvazione del bilancio portante anche distribuzione di utili è soggetta all'obbligo della registrazione e sconta l'imposta di registro nella misura fissa di € **200** (R.M. 22.11.2000, n. 174/E).

ASSEGNAZIONE di BENI ai SOCI – TARIFFA: ordinariamente le assegnazioni sono soggette ad **imposta** in misura **fissa** di € **200** (art. 4, co. 1, lett. d), Tariffa parte I [CFF ❶ 2104]) qualora siano **soggette** ad **Iva** o abbiano per **oggetto utili** in **denaro**; in tutti gli altri casi (assegnazione di terreni, terreni non edificabili, ecc.) si applicano le aliquote proporzionali previste per gli atti costitutivi.

DOMANDA di AMMISSIONE al PASSIVO di una SOCIETÀ: è sottoposta all'obbligo di **registrazione** in **termine fisso** la scrittura privata tramite la quale si avanza **domanda** di **ammissione** al **passivo** di una società, nell'ambito di una **procedura fallimentare** (Cass. 28.3.2003, n. 4728).

CESSIONE di CREDITI e ALTRI CONTRATTI COLLEGATI: alla **cessione** di **crediti** a **garanzia** di un **contratto** di **leasing** si applica l'imposta di **registro** in misura **proporzionale** dello **0,50%** ex art. 6, Tariffa, Parte Prima, D.P.R. 26.4.1986, n. 131 [CFF ❶ 2106].
La cessione di crediti, infatti, rappresenta un **contratto tipico** disciplinato dagli artt. 1260 e segg. c.c., dotato di una **propria causa giuridica**, di un'**autonoma funzione economico-sociale**che non viene compressa in presenza di un collegamento con lo schema unitario del contratto di leasing(R.M. 4.7.2008, n. 278/E).

TRASFERIMENTO QUOTE di S.R.L.: i commercialisti abilitati alla **trasmissione telematica** degli **atti** di **trasferimento** di **quote** di S.r.l. devono effettuare, per via telematica, anche il versamento delle **imposte** di **registro** e **bollo** (art. 16, co. 10-bis e 10-ter, D.L. 185/2008, conv. con modif. con L. 2/2009).
Le **modalità operative** sono state fissate con Provv. Agenzia Entrate prot. n. 42914 dell'1.4.2009.

ATTI di CESSIONE di QUOTE SOCIALI – IMPOSTA di REGISTRO: in ordine alla tassazione ai fini dell'imposta di registro degli atti di cessione di quote sociali, nella R.M. 2.4.2015, n. 35/E vengono forniti alcuni chiarimenti, alla luce di quanto affermato recentemente in alcune pronunce di legittimità (cfr. Cass., ordinanza 19.2.2015, n.3300; Cass., ordinanza 5.11.2014, n.23518, Cass., ordinanza 29.10.2014, n.22899, Cass., ordinanze 11.9.2014, numeri 19245 e 19246). La Cassazione ha affermato che «le disposizioni soggette a tassazione unica sono soltanto quelle fra le quali intercorre, in virtù della legge o per esigenza obiettiva del negozio giuridico, e non per volontà delle parti, un vincolo di connessione, o compenetrazione, immediata e necessaria». L'Agenzia delle Entrate, recependo tale posizione, afferma che l'atto contenente una pluralità di cessioni di quote di partecipazione al capitale di una società sconta tante imposte fisse di registro quante sono le quote cedute. Pertanto, sempre alla luce dell'orientamento giurisprudenziale della Suprema Corte, nel caso di un atto contenente la cessione di più quote sociali da parte di più cedenti a più cessionari, di un atto contenente la cessione di più quote sociali da parte di più cedenti ad un unico cessionario e, infine, di un atto contenente la cessione di una quota sociale da parte dell'unico titolare a più cessionari, si evidenzia che ciascuna cessione di quota contenuta nell'atto, exart. 21, co. 1, D.P.R. 131/1986, rileva autonomamente ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro.

LETTERA FIDEIUSSORIA ENUNCIATA in un DECRETO INGIUNTIVO – TRATTAMENTO IMPOSITIVO: una fideiussione, stipulata per corrispondenza e non precedentemente registrata, e poi citata in un decreto ingiuntivo, sconta l'imposta di registro dello 0,50%, che deve essere applicato su una base imponibile pari non all'intero valore della fideiussione, bensì alla sola parte del credito per la cui esecuzione è stato attivato il procedimento giudiziario (R.M. 5.7.2013 n. 46).

ATTI di ESPROPRIAZIONE per PUBBLICA UTILITÀ: gli atti di espropriazione per pubblica utilità, se espropriante o acquirente è lo Stato, sono esenti (R.M. 28.5.2001, n. 72). L'esenzione si applica anche agli atti di espropriazione per pubblica utilità o di trasferimento coattivo posti in essere da **società** nella fase iniziale di **privatizzazione**, se le relative azioni permangono **interamente** in mano **pubblica** (Cons. Stato 14.12.1999, n. 515/98 e 10.6.2003, n. 1846/03; R.M. 7.11.2003, n. 208).

PERMUTE di BENI: si distinguono i seguenti casi:
› permute fra **privati**: si applica l'imposta di registro che dà luogo a **maggiore imposta**;
› permute fra **soggetti Iva**: si applica l'Iva su **entrambi** i beni;
› permute fra **soggetto Iva e privato**: Iva per il bene del **soggetto Iva** e **registro** per quello del **privato**.

ALTRI ATTI SOGGETTI ad IMPOSTA di REGISTRO: sono indicati nella tabella che segue.

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

ALTRI ATTI	REGISTRO	IVA
DIVISIONI – **Atti di natura dichiarativa** (Registro ed ipotecarie catastali come per le cessioni solo sui conguagli superiori al 5% delle quote)	**1%**	–
APPALTI e subappalti (a)	€ **200**	**4%**
› per la costr. di **case non di lusso** (L. 408/1990) da parte di **costruttori** per la rivendita o per il privato che costruisce la **propria abitazione** – **in caso d'uso**	€ **200**	**10%**
› per gli interventi di **recupero autorizzati** – **in caso d'uso**	€ **200**	**10%**
› per la costruzione opere di urbanizzazione, impianti di depurazione, ecc.	€ **200**	**22%**
› **negli altri casi** – **in caso d'uso**		
IMPRESA FAMILIARE: atto di costituzione o modifiche	€ **200**	–
Associazione in partecipazione:	€ **200 (b)**	–
› con apporto di solo lavoro		
› con apporto di immobili e unità da diporto	% in base alle disposiz. previste	
› con apporto di beni diversi da immobili e unità da diporto	€ **200**	–
Garanzie reali e personali, se non richieste dalla legge	**0,50%**	–
Atti non nominati a contenuto patrimoniale	**3%**	–
COMODATI di beni immobili (per i beni mobili solo in caso d'uso)	€ **200 (c)**	–
LODI ARBITRALI (**rituali**): se depositati in cancelleria per l'esecuzione	% in base alle disposiz. previste	
SENTENZE (d) in materia di controversie civili, (e) **DECRETI INGIUNTIVI ESECUTIVI**: le sentenze che rendono efficaci nello Stato sentenze straniere e i provvedimenti che dichiarano esecutivi i lodi arbitrali:		
› se prevedono **trasferimento** o costituzione di diritti reali su **immobili, autoveicoli** o **altri beni (f)**	come per trasferimento	
› se recano **condanna** al **pagamento** di somme o alla **consegna** di beni **(g)**	**3%**	–
› se **accertano diritti** a contenuto patrimoniale	**1%**	–
› se non prevedono trasferimento di beni, condanna o accertamento di diritti a conte-	€ **200**	–
› nuto patrimoniale, o se **dichiarano la nullità o l'annullamento di un atto**		
› se hanno per oggetto lo **scioglimento della comunione** o la **separazione** dei coniugi,	€ **200**	–
anche se prevedono la attribuzione di beni **(h) (i)**	€ **200**	–
› **omologazioni (l)**	€ **200**	–
› se hanno ad oggetto operazioni assoggettate ad Iva (C.M. 10.9.1998, n. 214/E)		
SENTENZE del **CONSIGLIO di STATO** e dei **TAR**, compresi i decreti ingiuntivi esecutivi, che condannano al pagamento di somme (escluse le spese processuali) per atti emanati dall'**1.3.2001**	**3%** € **200**	– –
› se hanno ad oggetto operazioni assoggettate ad Iva		

N.B.: l'importo delle imposte di registro, ipotecaria e catastale è stato elevato a € 200 con effetto dall'1.1.2014 dall'art. 26, D.L. 104/2013 (€ 168 fino al 31.12.2013).

(a) **Lavori pubblici**: le spese di bollo e di registro sono a carico dell'appaltatore (art. 112, co. 1, D.P.R. 21.12.1999, n. 554). Nei contratti di appalto di **lavori pubblici** va obbligatoriamente inserita la **clausola penale**, e pertanto l'atto è soggetto all'imposta di registro per la sola disposizione che dà luogo all'**imposizione più onerosa**, ai sensi dell'art. 21, co. 2, D.P.R. 131/1986 [CFF ❶ 2021] (R.M. 16.7.2004, n. 91/E).

(b) In caso d'uso.

(c) I **contratti verbali di comodato** (aventi per oggetto sia beni immobili che mobili) non sono soggetti all'obbligo di registrazione, tranne nell'ipotesi che siano enunciati in altri atti (R.M. 6.2.2001, n. 14/E; R.M. 25.5.2006, n. 71).

(d) Quando l'atto da registrare è una **sentenza**, ci si deve riferire soltanto al **contenuto** e agli **effetti** che emergono da essa. Non è quindi possibile impiegare elementi che le siano estranei e cercare contenuti diversi da quelli su cui si è formato il giudicato (Cass. 15.5.2003, n. 7557). Per quanto riguarda la **prenotazione a debito dell'imposta** nei casi di **patrocinio a spese dello Stato**, vedi gli artt. 131 e segg., D.P.R. 30.5.2002, n. 115 [CFF ❶ 4816t]. Per quanto riguarda la prenotazione a debito dell'imposta nella **procedura fallimentare**, vedi l'art. 146, D.P.R. 115/2002. Per quanto riguarda la prenotazione a debito dell'imposta nel processo in cui è parte l'amministrazione pubblica, vedi l'art. 158, D.P.R. 115/2002. **Controversie** relative a **masi chiusi**: sono esenti da imposte di registro, bollo, contributo unificato e da ogni altra tassa (art. 22, co. 1, L. 29.7.2003, n. 229). In seguito alla riforma della disciplina dei procedimenti cautelari di cui al D.L. 14.3.2005, n. 35, conv. con modif. con L. 14.5.2005, n. 80, i **provvedimenti cautelari anticipatori** aventi **natura definitoria** della controversia (quelli emessi in base alla **denuncia** di **nuova opera** e di **danno temuto** ex art. 688-octies c.p.c. e alla **domanda** di **manutenzione** o di **reintegrazione** nel possesso ex art. 703 c.p.c., oltre che ai **provvedimenti d'urgenza** ex art. 700 c.p.c.), scontano l'imposta di **registro** in **termine fisso** (RR.MM. 14.9.2007, n. 255/E e 20.9.2007, n. 257/E). Sono soggetti a registro del **3%** i provvedimenti relativi alle **procedure** di **opposizione** al **decreto** di **pagamento** del **compenso**al **difensore**, all'**ausiliario** del magistrato e al **consulente tecnico** di parte (R.M. 21.9.2007, n. 260/E). Il **decreto** di **liquidazione** dei **compensi** emanato dal

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

giudice nei confronti del **difensore d'ufficio** (che non ha esperito la preventiva procedura esecutiva di recupero del proprio onorario a causa dell'irreperibilità del cliente) è **esente** da imposta di **registro**, **bolli** e **spese** ai sensi dell'art. 32, co. 1, Disposizioni di attuazione del c.p.p. (R.M. 26.6.2008, n. 267/E).
Sono **esenti** dall'**imposta di registro** e da **ogni altra imposta**, le **vittime** di **atti** di **terrorismo** e delle **stragi** di tale matrice e i loro **superstiti**, compresi i figli maggiorenni, gli ascendenti, i fratelli e le sorelle che siano stati causa in un **procedimento civile**, **penale**, **amministrativo** o **contabile** comunque dipendente da atti di terrorismo o da stragi di tale matrice (art. 2, co. 26, L. 23.12.2009, n. 191).

(e) Se l'**enunciazione di un atto non registrato** è contenuta in uno degli atti o provvedimenti emanati dal giudice di pace, ovvero dai **giudici ordinari** nei **successivi gradi** di **giudizio**, il cui valore non supera € 1.033, l'imposta si applica oltre che all'atto anche alle disposizioni in esso enunciate (art. 27, D.P.R. 131/1986):
- ai **decreti ingiuntivi** originati da fattura nei quali siano enunciati negozi sottostanti soggetti ad Iva e non registrati si applica l'imposta di registro nella misura fissa di € 200 e un'ulteriore tassa fissa per l'enunciazione del negozio sottostante;
- relativamente alle **fideiussioni** enunciate in decreti ingiuntivi, l'imposta di registro si applica sia al decreto ingiuntivo esecutivo che agli atti enunciati e posti dal giudice a base della propria decisione: se il negozio sottostante rientra tra le operazioni imponibili Iva è dovuta l'imposta di registro in misura fissa;
- i **decreti ingiuntivi di pagamento** delle somme dovute in forza di un titolo cambiario sono soggetti all'imposta di registro nella misura proporzionale del 3%. Se tuttavia è possibile dimostrare che il pagamento si riferisce ad un rapporto principale assoggettato ad Iva si applica l'imposta di registro in misura fissa;
- il **decreto ingiuntivo** che condanna al pagamento di corrispettivi soggetti ad Iva è assoggettato ad imposta di registro in misura fissa di € 200;
- il **decreto ingiuntivo** che condanna al pagamento di somme dovute a titolo di interessi di mora per il ritardato pagamento è soggetto ad imposta di registro in misura proporzionale del 3%;
- il **limite di** € **1.033**, individuato dall'art. 46, co. 1, L. 374/1991 va determinato con riguardo al *decisum*, e non al petitum, della controversia instaurata (C.M. 30.3.2001, n. 34/E).

I **decreti ingiuntivi esecutivi revocati** con sentenza passata in giudicato, in seguito a giudizio di opposizione, **non** sono soggetti all'**imposta** di **registro proporzionale** del **3%**, ma all'imposta in **misura fissa** di € **200** (R.M. 7.11.2006, n. 122/E).

(f) Le **vendite giudiziarie** di **immobili** effettuate nell'ambito di una **procedura esecutiva** per il recupero di un credito fondiario, promossa a carico di una **società immobiliare**, successivamente dichiarata fallita, ma eseguita tramite espropriazione contro **terzi proprietari**, **soggetti privati**, è soggetta all'**imposta proporzionale** di **registro**, ai sensi dell'art. 8, lett. a), Tariffa, Parte Prima, D.P.R. 131/1986 e alle relative **imposte ipotecarie** e **catastali** (art. 1, Tariffa, Parte Prima, così come modificato dall'art. 10, D.Lgs. 23/2011) (R.M. 17.1.2006, n. 10/E). Tuttavia, va applicata l'imposta di registro in misura fissa di € **200** (prevista per i provvedimenti dell'autorità giudiziaria ex art. 8, co. 1, lett. d), Tariffa, Parte Prima, D.P.R. 131/1986) al decreto di **trasferimento** di un **immobile** a favore dell'**aggiudicatario** del bene espropriato **già proprietario** dell'immobile stesso (R.M. 26.6.2008, n. 266/E).

(g) Le sentenze penali di **condanna generica** al **risarcimento**, ma che rimandano la liquidazione dello stesso a successiva sentenza vanno registrate a **tassa fissa** (C.M. 7.4.1997, n. 100/E). La Corte Costituzionale con sentenza 11.6.2003, n. 202 ha dichiarato illegittimo l'art. 8, lett. b), Tariffa I, D.P.R. 131/1986 [CFF ❶ 2108] nella parte in cui **non** estende l'esenzione ai **provvedimenti di condanna** al **mantenimento dei figli** in assenza di rapporto coniugale. I **decreti** in tema di **equa riparazione** per **mancato rispetto** del **termine** di **durata** ragionevole del **processo**, emessi dalla Corte d'Appello ai sensi della L. 24.3.2001, n. 89, devono essere registrati in **termine fisso** con la relativa imposta di registro (C.M. 23.3.2004, n. 13/E).
L'**ordinanza** di **riparazione** del **danno** per **ingiusta detenzione** ex art. 314 c.p.p. è soggetta all'imposta di **registro** del **3%**, ai sensi degli artt. 37, D.P.R. 131/1986 [CFF ❶ 2037] e 8, co. 1, lett. b), Tariffa, Parte Prima, D.P.R. 131/1986, con **registrazione** a **debito** ex art. 59, co. 1, lett. a), D.P.R. 131/1986 [CFF ❶ 2059] (R.M. 11.7.2005, n. 86/E e R.M. 21.5.2007, n. 107/E).
Sulle sentenze relative ad **azioni** di **responsabilità** promosse nell'ambito di **procedure concorsuali** e su quelle emesse nel **giudizio** di **opposizione** allo **stato passivo** si applica l'imposta **proporzionale** di **registro** nella misura, rispettivamente, del **3%** e dell'**1%** ex art. 8, lett. b) e c), Tariffa, Parte Prima, D.P.R. 131/1986 ex art. 8, lett. c), Tariffa, Parte Prima, stesso D.P.R. (RR.MM. 21.4.2008, n. 168/E e 17.12.2008, n. 479/E). Nel caso di **compensazione** delle **spese** di **giudizio**, se la **registrazione** della sentenza è richiesta da un'Amministrazione statale, l'imposta di **registro** è **prenotata** a **debito** (ovvero senza il contemporaneo pagamento dell'imposta dovuta) per la **metà** o per la **quota** di **compensazione**, mentre il **residuo** dell'imposta va versato dall'altra parte processuale (R.M. 21.11.2008, n. 450/E).

(h) Sono **esenti** da imposta gli atti relativi allo **scioglimento** o **cessazione** degli effetti civili del matrimonio, nonché i provvedimenti finalizzati alla revisione degli assegni di mantenimento (art. 19, L. 74/1987 [CFF ❶ 2168]).
L'agevolazione opera limitatamente a quegli **atti naturalmente correlati** al procedimento di **separazione** o **scioglimento** del **matrimonio**, ma **non** anche agli atti **solo occasionalmente** generati dalla separazione o dallo scioglimento del matrimonio stesso (R.M. 14.12.2007, n. 372/E). La Corte Costituzionale con sentenza 10.5.1999, n. 154 ha dichiarato illegittimo l'art. 19, L. 74/1987 in quanto **non** estende anche alla **separazione** i benefici fiscali previsti per il divorzio. Con la C.M. 16.3.2000, n. 49/E anche il Ministero riconosce l'esenzione fiscale per gli atti di separazione a decorrere dal **20.5.1999**. I provvedimenti e gli atti giudiziari, comprese le **sentenze**, relativi al **procedimento** di **delibazione** in Corte d'Appello per il riconoscimento della sentenza ecclesiastica che dichiara la **nullità** del **matrimonio** canonico sono **esenti** dall'imposta di **registro**, di **bollo** e da **ogni altra tassa** ex art. 19, L. 74/1987 (R.M. 7.4.2005, n. 43/E). L'**esenzione non** si applica alle **cessioni** poste in essere da **soggetti terzi** o a **favore** di **soggetti terzi** (per es. figli), **diversi** dai **coniugi** (R.M. 19.10.2005, n. 151/E).

(i) Le formalità di **trascrizione** di **atti di pignoramento** relativi a **crediti alimentari** stabiliti dalla sentenza che pronuncia lo scioglimento o la cessazione degli effetti civili del matrimonio o la separazione personale dei coniugi sono **esenti** dalle imposte di registro, di bollo e da ogni altra tassa (C.M. 18.10.2002, n. 9/E).

(l) I decreti di omologazione dei concordati preventivi con garanzia, così come quelli aventi ad oggetto i concordati con cessione dei beni, devono essere assoggettati ad imposta di registro in misura fissa (€ 200), in quanto

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

riconducibili agli atti di cui all'art. 8, lett. g), Tariffa, Parte Prima, D.P.R. 131/1986. Diversamente, la tassazione in misura fissa non si applica nel caso di concordato con trasferimento dei beni al terzo assuntore (R.M. 26.3.2012, n. 27/E).

SENTENZE di OMOLOGAZIONE: la Cass. 20.3.1998, n. 2957 prevede l'applicazione dell'**imposta fissa** anche sulle **sentenze** di **omologazione** dei **concordati preventivi** per **cessioni di beni**.

SENTENZE di USUCAPIONE: la base imponibile è costituita dal valore complessivo dell'immobile inclusi accessioni, frutti e pertinenze. Devono ritenersi superate le precedenti posizioni dell'Agenzia delle Entrate, secondo cui non sono applicabili all'usucapione **né** il **beneficio** relativo all'acquisto della **prima casa** né quello per l'arrotondamento della **piccola proprietà contadina** (orientamento espresso nella C.M. 16.10.1997, n. 267/E). Nella R.M. 20.3.2012, n. 25/E è stato precisato che l'agevolazione «prima casa» si deve estendere, quanto all'imposta di registro, anche alle sentenze dichiarative dell'acquisto per usucapione. Tale orientamento è stato confermato nella C.M. 29.5.2013, n.18/E, nella quale si è nuovamente precisato che l'agevolazione spetta a condizione che il contribuente renda le dichiarazioni di cui alle lettere a), b) e c) della nota II bis, Art. 1, Tariffa, Prima Parte, TUR. Analogamente, con R.M. 27.7.2011, n. 76/E, l'Agenzia delle Entrate, recependo gli orientamenti della Cassazione, ha superato la propria precedente posizione (RR.MM. 2.8.2007, n. 201/E e 16.6.2008, n. 244/E), secondo cui all'**usucapione** di **terreni agricoli** situati in **Comuni montani**, in virtù del **possesso continuato** per **15 anni**, andava applicata la **tassazione ordinaria, stabilendo che il regime** di **favore** (imposta di **registro** e **ipotecaria** in misura **fissa** ed **esenzione** dall'imposta **catastale**) per i trasferimenti immobiliari che abbiano realizzato **arrotondamento** e **accorpamento** di **proprietà** dirette coltivatrici, è applicabile non solo ai **trasferimenti immobiliari regolarizzati** con la **particolare procedura** prevista per l'**usucapione speciale** dall'art. 1159-bis, co. 2, c.c., ma anche **non** all'usucapione per **possesso quindicinale** di cui al co. 1 dello stesso articolo.

REGISTRAZIONE TELEMATICA degli ATTI GIUDIZIARI: il D.M. 10.5.2006 [CFF ❶ 2312 – 2319] fissa le **modalità operative** per la **registrazione telematica** degli **atti giudiziari** nell'ambito della progressiva informatizzazione dei processi.

TASSA sui CONTRATTI di BORSA – SOPPRESSIONE: il D.L. 31.12.2007, n. 248, conv. con L. 28.12.2008, n. 31, in vigore dal 31.12.2007, ha **soppresso** la **tassa** sui **contratti** di **borsa**. Gli atti, i documenti ed i registri relativi al **movimento** e alla **compravendita** di **azioni**, **obbligazioni**, **altri titoli** in serie o di massa **non** sono soggetti a **registrazione** (nuovi artt. 8, co. 1, e 9, co. 1, Tabella, D.P.R. 131/1986) e sono **esenti** da **imposta** di **bollo** (nuovo art. 7, co. 2, Tabella, Allegato B, D.P.R. 642/1972). Per l'applicazione delle imposte di **registro** e di **bollo** agli **atti pubblici** e **privati autenticati** aventi ad oggetto la **negoziazione** di **quote** di **partecipazione** in **società** si veda la C.M. 28.12.2007, n. 75/E.

FONDI IMMOBILIARI: **non** c'è nessun obbligo di **registrazione** per gli atti relativi all'istituzione dei **fondi immobiliari**, alla sottoscrizione e al rimborso delle relative quote. Tuttavia, in caso di **registrazione volontaria** e per gli atti stipulati per **atto pubblico** o **scrittura privata autenticata**, si applica l'imposta in **misura fissa** (€ **200**). In mancanza di deroga, gli atti aventi ad oggetto l'apporto di beni immobili, oltre all'imposta di registro in misura fissa, sono soggetti ad **imposte ipotecaria e catastale** (rispettivamente, 2% e 1% – C.M. 8.8.2003, n. 47/E). Dall'1.1.2004 gli **apporti** di una **pluralità** di **immobili** prevalentemente locati al momento dell'apporto stesso ai **fondi immobiliari chiusi** di cui all'art. 37, D.Lgs. 58/1998 e all'art. 14-bis, L. 86/1994, ai fini delle **imposte di registro**, **ipotecaria** e **catastale** si considerano compresi tra gli atti di cui all'art. 4, co. 1, lett. a), n. 3), Tariffa, Parte I, allegata al D.P.R. 131/1986, all'art. 10, co. 2, D.Lgs. 347/1990 e all'art. 4, Tariffa allegata al D.Lgs. 347/1990 (D.L. 3.8.2004, n. 220, conv. con modif. con L. 19.10.2004, n. 257).

ALTRE AGEVOLAZIONI: sono previste:

- **piccola proprietà contadina**: i coltivatori diretti e gli imprenditori agricoli professionali iscritti nella relativa gestione previdenziale possono beneficiare dell'imposta di registro e ipotecaria in misura fissa, nonché dell'imposta catastale in misura pari all'1%, sugli atti di trasferimento a titolo oneroso relativi a terreni agricoli e pertinenze. La Legge di Stabilità 2016 (art. 1, co. 906 e 907, L. 28.12.2015, n. 208) ha esteso tale beneficio agli atti posti in essere a favore di proprietari di masi chiusi ex L. Provincia autonoma di Bolzano, 28.11.2001, n. 17 che abitualmente coltivano il terreno e a favore del coniuge o dei parenti in linea retta, purché già proprietari di terreni agricoli e conviventi con i soggetti in possesso dei requisiti.
- **acquisto di fondi rustici da parte di cooperative e società forestali** (agevolazione valida fino al 31.12.2013): il presupposto per usufruire del beneficio del pagamento delle **imposte** di **registro** ed **ipotecarie** in **misura fissa** (ex art. 7, co. 4, lett. b), L. 984/1977) per l'**acquisto** di **fondi rustici** da parte di **cooperative** e **società forestali** è esclusivamente l'**idoneità** dei **fondi rustici** stessi oggetto di acquisto ad **aumentare** l'**efficienza** dell'azienda ed il relativo reddito attraverso il **miglioramento** qualitativo e quantitativo delle **colture forestali**, **non** richiedendosi l'**effettiva realizzazione** di **interventi** di **forestazione** (C.M. 22.11.2010, n. 55/E);
- **cooperative**: per gli atti di variazione del capitale non è obbligatoria la registrazione (art. 9, Tabella, D.P.R. 131/1986 [CFF ❶ 2139]);
- **cooperative edilizie**: gli atti costitutivi sono soggetti a registrazione gratuita mentre gli altri atti, documenti e registri relativi ad operazioni effettuate a norma degli statuti, per i quali è prevista la registrazione, scontano l'imposta in misura fissa(art. 66, co. 6-bis, D.L. 331/1993 [CFF ❶ 2198]);
- il **verbale** di **conciliazione** delle **controversie civili** e **commerciali** ex D.Lgs. 4.3.2010, n. 28 è **esente** dall'imposta di **registro** entro il limite di valore di € **50.000** (l'imposta è dovuta sulla parte eccedente);
- **associazioni di volontariato**: gli atti costitutivi e quelli connessi allo svolgimento dell'attività sono esenti da imposta di registro (e di bollo) (art. 8, L. 266/1991 [CFF ❶ 2188]);

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

- **associazioni sportive dilettantistiche** : gli atti costitutivi e di trasformazione delle società ed associazioni sportive dilettantistiche, nonché delle Federazioni sportive e degli enti di promozione sportiva riconosciuti dal Coni direttamente connessi allo svolgimento dell'attività sportiva, sono soggetti all'imposta di registro in misura fissa (art. 90, co. 5, L. 289/2002 [CFF ❷ 8422f]);
- **Onlus**: gli atti costitutivi (e le modifiche statutarie) sono soggetti ad imposta di registro in caso d'uso; il trasferimento della proprietà e dei diritti reali di godimento degli immobili a favore delle Onlus scontano l'imposta di registro nella misura fissa di € 200;
- **mutui erogati da enti previdenziali ai propri dipendenti** per finanziare l'acquisto di immobili: a) l'atto di concessione del mutuo è soggetto ad imposta di registro in misura fissa (€ 200); b) la garanzia ipotecaria prestata dal mutuatario non è soggetta (R.M. 28.2.2002, n. 61/E);
- **contratti di finanziamento per l'estinzione di un debito**;
- distribuzione, noleggio e sfruttamento economico di **film**: imposta in misura fissa (art. 25, D.Lgs. 22.1.2004, n. 28);
- **navi da pesca**: i contratti di arruolamento sono esenti;
- **amministrazione di sostegno, interdizione ed inabilitazione**: gli atti e i provvedimenti relativi ai procedimenti di cui al Titolo XII non sono soggetti a registrazione (art. 13, L. 9.1.2004, n. 6);
- **assegni**: non è obbligatoria la registrazione per gli assegni bancari (siano essi protestati o meno) – Cass. 10.9.2004, n. 18313;
- **fondi per il finanziamento della ricerca**: **dall'1.1.2006** sono **esenti** da **tasse** e **imposte indirette**, diverse dall'Iva, nonché da ogni diritto dovuto a qualunque titolo, gli **atti** relativi ai **trasferimenti**, effettuati a titolo **gratuito**, di **erogazioni liberali** da parte di **società** e di **altri soggetti Ires** in favore di **università**, fondazioni universitarie, **enti** di **ricerca pubblici**, **fondazioni** e **associazioni** di **ricerca scientifica** (art. 1, co. 353-355, L. 266/2005);
- gli atti di **trasferimento** della proprietà di **immobili** rientranti nell'ambito dell'**edilizia economica** e **popolare** (art. 32, D.P.R. 601/1973 [CFF ❷ 8032]) sono soggetti a **registro** in **misura fissa** e sono **esenti** dalle **imposte ipo-catastali** (per gli **immobili cartolarizzati** vedi la R.M. 20.3.2009, n. 69/E, mentre per le aree comprese in un «**piano insediamenti produttivi**» vedi la R.M. 23.3.2009, n. 72/E). L'art. 10, D.Lgs. 14.3.2011, n. 23 nell'ambito della riforma della disciplina, in tema di imposta di registro, applicabile agli atti costitutivi o traslativi dei diritti reali sugli immobili aveva abrogato le agevolazioni di cui all'art. 32, D.P.R. 601/1973. Successivamente l'art. 20, co. 4-ter, D.L. 12.9.2014, n. 133, conv. con L. 11.11.2014, n. 164, ha modificato l'art. 10, D.Lgs. 14.3.2011, n. 23, reintroducendo le agevolazioni di cui all'art. 32, D.P.R. 601/1973.

ATTI di REDISTRIBUZIONE di AREE tra CO-LOTTIZZANTI – APPLICAZIONE delle IMPOSTE INDIRETTE: nella R.M. 1.6.2015, n. 56 l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che, grazie alle modifiche apportate dall'art. 20, co. 4-ter, D.L. 12.9.2014, n. 133, conv. con L. 11.11.2014, n. 164, all'art. 10, D.Lgs. 14.3.2011, n. 23, sono state reintrodotte le agevolazioni relative all'edilizia economica e popolare di cui all'art. 32, D.P.R. 601/1973, «in senso ampio», includendo quindi anche gli atti che riguardano immobili pubblici. Pertanto gli atti di redistribuzione delle aree tra co-lottizzanti, cui si rendono applicabili, per l'esplicito richiamo dell'art. 20, L. 28.1.1977, n. 10, le agevolazioni di cui all'art. 32, D.P.R. 601/1973, sono soggette a imposta di registro in misura fissa e ad esenzione dalle imposte ipotecarie e catastali.

TRASFERIMENTI di IMMOBILI in AREE con PIANI URBANISTICI PARTICOLAREGGIATI – MUTAMENTO di ORIENTAMENTO: alla luce dell'evoluzione della giurisprudenza di legittimità, l'agevolazione di cui all'art. 33, co. 3, L. 23.12.2000, n. 388, che assoggettava all'imposta di registro dell'1% i trasferimenti di immobili in aree soggette a piani urbanistici particolareggiati, è applicabile agli atti di acquisto di immobili situati in zone soggette a piani di lottizzazione ad iniziativa privata. Questi ultimi sono infatti qualificabili come strumenti urbanistici di pianificazione di dettaglio equiparabili, ai fini dell'edificabilità, ai piani particolareggiati, indipendentemente dalla circostanza che non sia stata ancora stipulata la convenzione di lottizzazione al momento del trasferimento. L'Agenzia delle Entrate, con R.M. 23.4.2015, n. 41/E ritiene superate le indicazioni precedentemente fornite nella C.M. 30.1.2002, n. 9/E e confermate dalla C.M. 31.1.2002, n. 11/E, invitando pertanto le proprie strutture territoriali a riesaminare le controversie pendenti in materia e, laddove attività di accertamento dell'Ufficio sia stata posta in essere in base a criteri non conformi a quanto illustrato sopra, ad abbandonare la pretesa tributaria.

TFR IN BUSTA PAGA – FINANZIAMENTO: nel D.L. 21.5.2015, n. 65, in vigore dal 21.5.2015, sono contenute disposizioni in ordine alle pensioni, agli ammortizzatori sociali e alle garanzie per il Tfr in busta paga. In particolare, l'art. 7, modificando l'art. 1, co. 30, L. 190/2014, stabilisce che il finanziamento per il Tfr in busta paga e le formalità ad esso connesse nell'intero svolgimento del rapporto sono esenti dall'imposta di registro, dall'imposta di bollo e da ogni altra imposta indiretta oltre che da ogni altro tributo o diritto.

TRASFERIMENTO di IMMOBILI

(Regole applicabili dal 12.8.2006 - art. 35, D.L. 223/2006, conv. con modif. con L. 248/2006)

CESSIONI IMMOBILIARI: l'art. 9, D.L. 22.6.2012, n. 83, conv. con modif. con L. 7.8.2012, n. 134 ha apportato **profonde modifiche** al **regime Iva** delle cessioni di **immobili** di cui all'art. 10, 8-bis) e 8-ter), D.P.R. 633/1972. Tali modifiche sono **favorevoli** per le **imprese** del **settore edile**, soprattutto per quelle che hanno come oggetto la costruzione o la ristrutturazione di immobili, e investono tanto il comparto abitativo quanto quello strumentale. Tali modifiche allargano notevolmente l'area di applicazione dell'imponibilità Iva in luogo dell'esenzione. Vedi tabella che segue.

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

CESSIONI di IMMOBILI dal 26.6.2012		
FABBRICATI ad USO ABITATIVO	a) cessioni realizzate da **imprese** che li hanno **costruiti** o **ristrutturati**: **vendita entro 5 anni** dalla ultimazione dell'intervento	› cessione **soggetta** ad **Iva** (art. 10, n. 8-bis, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 210]) › imposte di **registro** e **ipo-catastali fisse**
	b) cessioni realizzate dalle **imprese** che li hanno **costruiti** o **ristrutturati** anche **decorsi 5 anni** dall'ultimazione dell'intervento nel caso in cui nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato l'**opzione** per l'imposizione	› cessione **soggetta** ad **Iva** › imposte di **registro** e **ipo-catastali fisse**
	c) (dal 12.8.2012) cessioni di fabbricati di civile abitazione destinati ad **alloggi sociali** (D.M. 22.4.2008), se nel relativo atto il **cedente** abbia **espressamente manifestato** l'**opzione** per l'imposizione	› cessione **soggetta** ad **Iva** › imposte di **registro** e **ipo-catastali fisse**
	d) cessioni realizzate da **imprese** che li hanno **costruiti** o **ristrutturati**: **vendita decorsi 5 anni** dall'ultimazione dell'intervento	› cessione **esente** da **Iva** (art. 10, n. 8-bis, D.P.R. 633/1972) › imposte di **registro proporzionale** e **ipo-catastali fisse**
	e) cessioni realizzate da **imprese diverse** da quelle di cui sopra	› cessione **esente** da Iva (art. 10, n. 8-bis, D.P.R. 633/1972) › imposte di **registro proporzionale** e **ipo-catastali fisse**
FABBRICATI STRUMENTALI per NATURA	a) cessioni realizzate da **imprese** che li hanno **costruiti** o **ristrutturati**: **vendita entro 5 anni** dall'ultimazione dell'intervento	› cessione **soggetta** ad **Iva** (art. 10, n. 8-ter, D.P.R. 633/1972) › imposta **ipotecaria** del **3%** e imposta **catastale** dell'**1%** › imposta di **registro fissa**
	b) cessioni per le quali nel relativo atto il **cedente** abbia **espressamente manifestato** l'**opzione** per l'imposizione	› cessione soggetta ad **Iva** › imposta **ipotecaria** del **3%** e imposta **catastale** dell'**1%** › imposta di **registro fissa**
	c) cessioni realizzate da **imprese** che li hanno **costruiti** o **ristrutturati** con **vendita decorsi 5 anni** dall'ultimazione dell'intervento	› cessione **esente** da **Iva** (art. 10, n. 8-ter, D.P.R. 633/1972) › imposta **ipotecaria** del **3%** e imposta **catastale** dell'**1%** › imposta di **registro fissa**
	d) ceduti da **imprese diverse** da quelle di costruzione o di ristrutturazione	› cessione **esente** da **Iva** › imposta **ipotecaria** del **3%** e imposta **catastale** dell'**1%** › imposta di **registro fissa**

› per «**ristrutturazione**» si intendono gli interventi di recupero di cui all'art. 3, co. 1, lett. c), d) e f), D.P.R. 380/2001;
› i **fabbricati strumentali** sono tutti quelli dei **gruppi catastali B, C, D, E**, nonché della categoria **A/10**

CAMBIO di DESTINAZIONE d'USO degli IMMOBILI – MUTAMENTO del REGIME IVA e REGISTRO APPLICABILE: al **cambio** di **destinazione d'uso** degli **immobili** (per es. da abitativo ad ufficio), anche se intervenuto nel **corso** di svolgimento di un rapporto di **leasing**, può conseguire un **mutamento** del **regime Iva-registro** applicabile all'operazione se ci sono i **presupposti** per effettuare l'**opzione** per l'imponibilità (R.M. 12.12.2007, n. 364/E).

CESSIONI IMMOBILIARI tra PRIVATI – CRITERIO del «PREZZO VALORE»: per i **trasferimenti** (e le permute – R.M. 9.11.2007, n. 320/E) di **immobili** ad **uso abitativo** e relative **pertinenze** (se dotate di una propria **rendita catastale** – R.M. 11.4.2008, n. 149/E) nelle quali **venditore** può essere una **persona fisica** o, **dall'1.1.2007** anche un'**impresa** (in generale, soggetto diverso da persona fisica), mentre **acquirente** deve essere una **persona fisica** che **non agisce** nell'esercizio di **impresa**, **arti** o **professioni**, la base imponibile ai fini dell'imposta di **registro** e delle **imposte ipotecarie** e **catastali**, a **richiesta** della parte acquirente resa al notaio (in caso di omessa richiesta, la dichiarazione di volersi avvalere dell'agevolazione **non** può essere resa in un **atto integrativo successivo** – R.M. 9.6.2009, n. 145/E), è costituita dal **valore catastale** determinato ai sensi dell'art. 52, co. 4 e 5, D.P.R. 131/1986, **indipendentemente** dal **corrispettivo** pattuito, che le parti hanno comunque l'**obbligo** di **indicare** nell'atto qualora sia formato (atto pubblico) o autenticato (scrittura privata) a **decorrere dal 6.7.2006** (cd. principio del «**prezzo valore**»). In questo caso gli **onorari notarili** sono **ridotti** del **30%**.

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

Nel caso in cui venga **occultato**, anche in parte, il **corrispettivo** pattuito, le imposte di registro e ipo-catastali sono dovute sull'intero importo concordato e si applica la **sanzione amministrativa**dal 50% al 100% della differenza tra l'imposta dovuta e quella già applicata in base al corrispettivo dichiarato, detratto l'importo della sanzione eventualmente irrogata exart. 71, D.P.R. 131/1986 **[CFF ❶ 2071]** (art. 1, co. 497 e 498, L. 266/2005 **[CFF ❶ 2311]**, come modif. dall'art. 35, co. 21 e 23, D.L. 223/2006, conv. con modif. con L. 248/2006 e dall'art. 1, co. 309, L. 296/2006). Le parti che pongono in essere cessioni di immobili devono indicare con **dichiarazione sostitutiva** di **atto notorio** le **modalità** di **pagamento** del **corrispettivo** per l'acquisto dell'immobile (ad es. numero e data dell'assegno bancario con l'indicazione della banca emittente o trattaria), con riferimento anche alle eventuali somme corrisposte a **titolo** di **acconto** o di **caparra confirmatoria**, nonché alcuni dati relativi all'attività del mediatore immobiliare(C.M. 6.2.2007, n. 6/E). In mancanza di tale dichiarazione, l'Amministrazione finanziaria può sottoporre ad accertamento di valore ex art. 52, co. 1, D.P.R. 26.4.1986, n. 131, l'immobile oggetto del trasferimento, anche con riferimento alle vendite di abitazioni nei confronti di privati di cui all'art. 1, co. 497, L. 23.12.2005, n. 266 se nell'atto non sono indicate in maniera analitica le modalità di pagamento del corrispettivo (R.M. 20.5.2014, n. 53/E). Il **criterio** del «**prezzo valore**» **non** riguarda i **trasferimenti** a **titolo gratuito** o **mortis causa**, in quanto il D.Lgs. 31.10.1990, n. 346 contiene una **disciplina autonoma**, e, pertanto, rimangono confermati i previgenti limiti al potere di rettifica dei valori dichiarati ex art. 34, co. 5, D.Lgs. 346/1990 sia per le successioni che per le donazioni (C.M. 6.2.2007, n. 6/E). La R.M. 1.6.2007, n. 121/E ha chiarito che tale **criterio non** è **applicabile**:

- ai trasferimenti avvenuti con **scrittura privata non autenticata**, in quanto la parte acquirente per fruire di detta modalità di determinazione della base imponibile deve rendere all'atto della cessione apposita richiesta al notaio;
- alle **vendite giudiziarie** ex art. 44, D.P.R. 131/1986, tramite le quali avviene il trasferimento di immobili a seguito di aggiudicazione nei pubblici incanti (R.M. 17.5.2007, n. 102/E);
- alle **cessioni** di **terreni**, poiché l'art. 52, co. 5-bis, D.P.R. 131/1986 dispone che la determinazione sulla base del criterio catastale non si applica alle cessioni di immobili e relative pertinenze diverse da quelle disciplinate dall'art. 1, co. 497, L. 266/2005 che fa espressamente riferimento alle cessioni di immobili ad uso abitativo e relative pertinenze.

Il criterio del «prezzo-valore» si applica, invece, non solo alle fattispecie traslative in senso stretto, ma anche agli **acquisti** a **titolo derivativo-costitutivo**, quindi agli **atti traslativi** della **nuda proprietà**, agli atti di **rinuncia** e ad ogni altro **negozio giuridico assimilato** al **trasferimento**.

Inoltre, il criterio del «prezzo valore» è **applicabile** alla **divisione ereditaria con conguaglio** (non senza conguaglio)(R.M. 14.6.2007, n. 136/E), mentre nell'ipotesi di **trasferimento coattivo** disposto con **sentenza costitutiva** ex art. 2932 c.c. che produce gli effetti del contratto non concluso non è possibile effettuare l'opzione per l'applicazione del criterio del «prezzo-valore» (R.M. 21.6.2007, n. 141/E); nemmeno è applicabile nel caso di **immobile abitativo venduto** all'**asta** dove la **base imponibile** ai fini delle imposte di **registro** e **ipo-catastale** deve necessariamente essere costituita dal **prezzo** di **aggiudicazione** (R.M. 17.5.2007, n. 102/E).

Per gli atti di **compravendita immobiliare** stipulati tra l'**1.1.2006** e l'**11.8.2006** cui **non** sia stata applicata la determinazione della **base imponibile** con il sistema del cd. «**prezzo valore**» gli Uffici **non** possono operare **rettifiche** di **valore** se il **prezzo** è stato dichiarato in **misura pari** o **superiore** alla **rendita catastale**, rendendosi applicabile l'art. 52, co. 4, D.P.R. 26.4.1986, n. 131 **[CFF ❶ 2052]** (R.M. 7.7.2008, n. 285/E).

MEDIAZIONI IMMOBILIARI: in relazione agli atti pubblici formati e alle scritture private autenticate **dal 4.7.2006** i contraenti, con apposita **dichiarazione sostitutiva** di **atto notorio**, devono **indicare analiticamente** le **modalità** di **pagamento** del corrispettivo per l'acquisto dell'immobile e, **dall'1.1.2007**, nel caso in cui si siano avvalsi di un **mediatore immobiliare**, devono indicare non solo il **corrispettivo**destinato al mediatore (comprese le modalità di pagamento), ma anche i**dati identificativi** del mediatore e il suo **numero** di **iscrizione** al **ruolo** degli agenti in affari in mediazione della Camera di Commercio di riferimento. In caso di assenza dell'iscrizione al ruolo di agenti d'affari in mediazione il **notaio** è tenuto a effettuare **specifica segnalazione** all'Agenzia delle Entrate di competenza. In caso di omessa o falsa dichiarazione di tali dati si applica la sanzione amministrativa da € 500 ad € 10.000 e, ai fini dell'imposta di registro, i beni trasferiti sono assoggettati ad accertamento ai sensi dell'art. 52, co. 1, D.P.R. 131/1986 **[CFF ❶ 2052]** (art. 35, co. 22 e 23, D.L. 223/2006, conv. con modif. con L. 248/2006 e modif. dall'art. 1, co. 48 e 49, L. 296/2006).

MEDIATORI IMMOBILIARI – OBBLIGO di REGISTRAZIONE e SOLIDARIETÀ: con riferimento agli **affari** conclusi a seguito dell'attività svolta dagli **agenti** di **intermediazione immobiliare**, l'obbligo a carico di questi ultimi ex art. 10, co. 1, lett. d-bis), D.P.R. 26.4.1986, n. 131 **[CFF ❶ 2010]** (come modificato dall'art. 1, co. 46, lett. a, L. 296/2006) di richiedere la **registrazione** e di eseguire il **pagamento** della relativa imposta di **registro** sorge sia con riguardo ai **contratti preliminari** conclusi dalle parti convenute, per la stipula, nel medesimo tempo e luogo, sia per i contratti conclusi tramite **proposta** e **successiva accettazione**.

Dall'1.1.2007 gli **agenti immobiliari** sono **solidalmente** tenuti al **pagamento** dell'imposta di **registro** per le scritture private non autenticate di natura negoziale stipulate a seguito della loro attività (art. 57, co. 1-bis, D.P.R. 131/1986 **[CFF ❶ 2057]**). Viceversa, tale obbligo di registrazione **non** vige per le **mere proposte d'acquisto**, trattandosi di atti unilaterali aventi natura pre-negoziale; quando, tuttavia, la proposta viene**accettata**, e l'accettazione è definita come sufficiente a determinare ad ogni effetto di legge la conclusione di un **contratto preliminare** di **compravendita**, sorge in capo al mediatore il sopra citato **obbligo** di **registrazione** (R.M. 25.2.2008, n. 63/E).

DEFINIZIONE di AREA FABBRICABILE: ai fini dell'**Iva**, delle **imposte dirette**, dell'imposta di **registro** e dell'**Imu**, un'**area** è considerata «**fabbricabile**» se è utilizzabile a **scopo edificatorio** in base allo **strumento urbanistico generale** adottato dal **Comune**, indipendentemente dall'approvazione della Regione e dall'adozione di strumenti attuativi del medesimo (art. 36, co. 2, D.L. 223/2006, conv. con modif. con L. 248/2006).

Si segnala peraltro che la Cassazione, Sezione Tributaria Civile, con sentenza 13.4.2016, n. 7241, ha affermato il principio secondo cui un terreno può essere considerato edificabile indipendentemente da quanto prevede il piano regolatore ge-

nunziospano063 - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

nerale, stanti le «potenzialità edificatorie e l'avvenuta edificabilità in concreto dell'area». Si riprende, in sostanza, l'orientamento già espresso dai giudici di legittimità nella precedente sentenza 16.11.2012, n. 20137, nella quale era stato affermato che in tema di imposta di registro, *«l'area edificabile costituisce un genere articolato nelle due specie dell'area edificabile di diritto, così qualificata in un piano urbanistico, e dell'area edificabile di fatto, vale a dire di un terreno che, pur non essendo urbanisticamente qualificato, può nondimeno avere una vocazione edificatoria di fatto in quanto sia potenzialmente edificatorio anche al di fuori di una previsione programmatica»*. Tale edificabilità potenziale si può individuare attraverso alcuni «fatti indice», come la vicinanza del terreno a un centro abitato, lo sviluppo edilizio raggiunto dalle zone adiacenti, la presenza di opere di urbanizzazione primaria, ecc.

COMPRAVENDITA di IMMOBILE e PERTINENZE – TASSAZIONE UNICA: con riferimento alle diverse disposizioni contenute in un **atto** di **compravendita immobiliare** (avente ad oggetto un fabbricato abitativo e più pertinenze) si è in presenza di **unico negozio complesso** e, pertanto, l'imposta di registro in misura fissa di € 200 e le **imposte ipotecaria** e **catastale** trovano applicazione una **sola volta** per il trasferimento dell'immobile principale e delle relative pertinenze (C.M. 12.3.2010, n. 10/E).

PICCOLA PROPRIETÀ CONTADINA – FABBRICATO PERTINENZIALE al TERRENO AGRICOLO: in merito alla tassazione applicabile (imposte di registro, ipotecaria e catastale) in caso di acquisto di un terreno agricolo e di un fabbricato strumentale ad uso ricovero attrezzi (categoria catastale D/10), l'Agenzia delle Entrate nella R.M. 6.3.2015, n. 26/E ha precisato che le agevolazioni previste per la piccola proprietà contadina di cui all'art. 2, co. 4-bis, D.L. 194/2009, conv. con modif. dalla L. 25/2010 trovano applicazione anche con riferimento al trasferimento del fabbricato per il quale ricorre il requisito della pertinenza rispetto al terreno e a condizione che il fabbricato risulti sovrastante il terreno agricolo. Ai fini dell'applicazione delle agevolazioni in materia di piccola proprietà contadina rileva la sola qualificazione di pertinenza e non quella di strumentalità. Nel documento di prassi è stato chiarito che la nozione di fabbricato pertinenziale, che implica la sussistenza di una connessione funzionale tra il fabbricato e il terreno agricolo, non coincide con quella di strumentalità, che è volta all'individuazione dei beni necessari allo svolgimento dell'impresa agricola.

ATTI IMMOBILIARI – DATI RICHIESTI: **dall'1.7.2010** gli **atti pubblici** e le **scritture private autenticate** aventi ad oggetto il **trasferimento**, la **costituzione** o lo **scioglimento** di **comunione** di **diritti reali** su **unità immobiliari urbane** devono contenere, a pena di nullità, oltre all'**identificazione catastale**, il riferimento alle **planimetrie** depositate in **Catasto** e la dichiarazione della conformità allo stato di fatto dei dati catastali e delle planimetrie (art. 19, commi 14 e 15, D.L. 31.5.2010, n. 78).

FABBRICATI MAI DICHIARATI in CATASTO: l'art. 2, co. 36, D.L. 262/2006, conv. con L. 286/2006 ha previsto che l'**Agenzia** del **Territorio**, anche sulla base delle informazioni fornite dall'**Agenzia** per le **erogazioni** in **agricoltura** (AGEA), individua i fabbricati che **non** risultino **dichiarati in Catasto**, nonché quelli iscritti al catasto terreni per i quali siano **venuti meno** i **requisiti** di **ruralità** ai fini fiscali, e richiede ai **titolari** dei **diritti reali** la **presentazione** degli **atti** di **aggiornamento catastale**. Il Provv. Ag. Territorio 9.2.2007 [CFF ❷ 6149 – 6155] definisce le **modalità tecniche** e **operative** per l'**accertamento** in **Catasto** di **tali fabbricati** (si veda anche la C.M. 15.6.2007, n. 7/T).

IMPOSTA di TRASCRIZIONE o di REGISTRO sui TRASFERIMENTI di AUTOVEICOLI, MOTOCICLI e RIMORCHI: dall'**1.1.1999** gli atti di natura traslativa o dichiarativa aventi ad oggetto veicoli iscritti nel PRA non sono soggetti all'obbligo di registrazione (l'art. 57, D.Lgs. 15.12.1997, n. 446 ha abrogato le lett. da a) ad e) dell'art. 7, Tariffa, D.P.R. 131/1986).

SOPPRESSIONI: l'**imposta di registro** sui trasferimenti di motocicli, motocarrozzette, trattrici agricole, autovetture, autoveicoli, autobus e trattori stradali è stata **abolita** dall'**1.1.1999**. Dalla stessa data sono abolite (art. 51, co. 2, D.Lgs. 446/1997 [CFF ❶ 3919u]):

- l'imposta erariale di trascrizione, iscrizione ed annotazione dei veicoli al PRA di cui alla L. 23.12.1977, n. 952;
- l'addizionale provinciale all'imposta erariale di trascrizione.

IMPOSTA PROVINCIALE di TRASCRIZIONE (IPT): le Province **possono istituire** l'IPT sulle formalità di trascrizione, iscrizione ed annotazione dei veicoli richieste al PRA a decorrere dall'**1.1.1999** (art. 56, D.Lgs. 15.12.1997, n.446 [CFF ❶ 3919z], modificato dall'art. 1, co. 1, lett. t), D.Lgs. 30.12.1999, n. 506 e dall'art. 9, D.L. 10.10.2012, n. 174). Il D.M. 27.11.1998, n. 435 [CFF ❶ 3931a], ha **determinato** gli importi da applicare in base al tipo e alla potenza del veicolo. L'imposta è dovuta per ciascun veicolo al momento della richiesta di formalità ed è dovuta una sola volta quando per lo stesso credito ed in virtù dello stesso atto devono eseguirsi più formalità di natura ipotecaria.

ESENZIONI e RIDUZIONI: sono **esenti** dall'**IPT** gli **atti** (traslativi o dichiarativi) che abbiano per oggetto **veicoli** adattati ai soggetti **portatori** di **handicap** e, **indipendentemente dall'adattamento**, veicoli utilizzati da portatori di **handicap psichico o mentale** dichiarato **grave**, oppure da invalidi con **grave limitazione della capacità di deambulazione** o affetti da **pluriamputazioni** (art. 1, co. 3, D.M. 27.11.1998, n. 435 [CFF ❶ 3931a]; art. 8, co. 4, L. 27.12.1997, n. 449 [CFF ❶ 2238]; art. 30, co. 7, L. 23.12.2000, n. 388 [CFF ❶ 1726a]; C.M. 9.2.2001, n. 2/FL); dal 15.1.2000 è prevista la riduzione ad un quarto dell'imposta: a) per gli autoveicoli muniti di carta di circolazione per uso speciale; b) per i rimorchi destinati a servire i veicoli di cui alla lett. a), se non sono idonei al trasporto di cose; c) per i rimorchi ad uso abitazione per campeggio e simili (art. 56, D.Lgs. 15.12.1997, n. 446 [CFF ❶ 3919z]). È fissata in € **50** la misura dell'IPT per l'iscrizione nel PRA di **ipoteche** per **residuo prezzo** o **convenzionali** sui **veicoli** (art. 3, D.L. 185/2008, conv. con modif. con L. 2/2009).

RIVENDITA a COMMERCIANTI di AUTOMEZZI USATI: l'art. 35, co. 6, D.Lgs. 446/1997, prevede che l'imposta provinciale di **trascrizione non si applichi** per la cessione di mezzi di trasporto **usati** (da chiunque) a soggetti che ne fanno commercio.

ATTI SOGGETTI ad IVA: ai sensi dell'art. 1, co. 12, D.L. 13.8.2011, n. 138, conv. con modif. con L. 14.9.2011, n. 148, a decorrere dall'entrata

nunziospano63 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

IMPOSTA PROVINCIALE di TRASCRIZIONE

A) Motocarrozzette e trattrici agricole.. .....€ **150,81**

B) Autovetture ed autoveicoli:
fino a 53 Kw...€ **150,81**
oltre 53 Kw.....€ **3,51** per ogni Kw

C) Autobus e trattori stradali:
fino a 110 Kw..€ **150,81**
oltre 110 Kw.....€ **1,76** per ogni Kw

D) **VEICOLI a MOTORE** destinati al trasporto di cose, di portata:
1) fino a 7 q.li.....€ **199,35**
2) da oltre 7 a 15 q.li.....€ **290,25**
3) da oltre 15 a 30 q.li.....€ **326,40**
4) da oltre 30 a 45 q.li € **380,63**
5) da oltre 45 a 60 q.li € **452,93**
6) da oltre 60 a 80 q.li. € **519,56**
7) oltre 80 q.li.....€ **646,60**

E) **RIMORCHI** per trasporto di cose:
1) fino a 20 quintali.....€ **265,98**
2) oltre 20 fino a 50 q.li..... .....€ **356,36**
3) oltre 50 quintali.....€ **452,93**

F) **RIMORCHI** per trasporto persone:
1) fino a 15 posti.....€ **229,82**
2) da 16 a 25 posti.....€ **253,58**
3) da 26 a 40 posti.....€ **302,13**
4) oltre i 40 posti.....€ **362,55**
Atti **soggetti** ad **Iva**.....€ **150,81**

› Formalità relative ad atti con cui si costituiscono, modificano o estinguono diritti reali di garanzia con un minimo di € 150,81.....**1,46%**
› Formalità relative ad atti diversi da quelli altrove indicati aventi ad oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale con un minimo di € 150,81...**7,8%**
› › Formalità relative ad atti di cui al n. 4 della tariffa non aventi contenuto patrimoniale.....€ **150,81**

N.B.: le misure indicate possono essere **aumentate** dalle Province **fino** ad un massimo del **30%**.

in vigore della legge di conversione, relativamente all'**imposta provinciale di trascrizione** è **soppressa** la **misura** della **tariffa** per gli **atti soggetti** ad **Iva** (art. 17, co. 6, D.Lgs. 68/2011), nella tabella allegata al D.M. 435/1998 [CFF ❶ 3931a]. Per tali atti soggetti ad Iva le misure dell'imposta provinciale di trascrizione sono **determinate** secondo quanto previsto per gli **atti non soggetti** ad **Iva**.

LOCAZIONI e AFFITTI – OBBLIGO di REGISTRAZIONE: l'art. 5, Parte I della Tariffa dell'imposta di registro assoggetta all'obbligo di registrazione nel **termine fisso** di 30 giorni tutte le locazioni immobiliari, comprese quelle relative a fondi rustici per le quali vigono particolari modalità. La **durata del contratto** viene determinata facendo riferimento al rapporto di locazione e di affitto intercorso nei confronti dello **stesso locatario** (C.M. 16.1.1998, n. 12/E). La Finanziaria 2005 (L. 30.12.2004, n. 311, art. 1, co. 346) ha previsto che i **contratti di locazione,** o quelli che comunque costituiscono **diritti relativi** di **godimento**, di unità immobiliari o di loro porzioni, comunque**stipulati**, sono **nulli** se, ricorrendone i presupposti, **non** vengono **registrati**. L'art. 2-bis, della Tariffa, Parte II, allegata al D.P.R. 131/1986, prevede che siano soggetti a registrazione solo in caso d'uso le locazioni e gli affitti che non siano formati per atto pubblico o scrittura privata, di durata non superiore a 30 giorni complessivi nell'anno.

OBBLIGO di REGISTRAZIONE – PATTI CONTRARI alla LEGGE: l'art. 13, L. 9.12.1998, n. 431 dispone che sia nulla ogni pattuizione secondo cui il canone di locazione sia determinato in misura pari o superiore a quella che risulta dal contratto scritto e registrato. Il locatore è tenuto alla registrazione nel perentorio termine di 30 giorni; nei successivi 60 giorni è tenuto a darne comunicazione al conduttore e all'amministratore di condominio (art. 13, L. 9.12.1998, n. 431 così come novellato dall'art. 1, co. 59, L. 28.12.2015, n. 208). In caso di inadempimento il conduttore, con azione da proporre innanzi all'autorità giudiziaria, ha titolo a chiedere che la locazione venga ricondotta a condizioni conformi alla legge. Nella C.M. 13.6.2016, n. 27/E, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che le modifiche apportate dall'art. 1, co. 59, L. 28.12.2015, n. 208 all'art. 13, L. 9.12.1998, n. 431 non hanno variato la disciplina fiscale prevista dall'art. 10, D.P.R. 131/1986, secondo cui le parti contraenti (e gli agenti di affari in mediazione) sono tenute all'obbligo di registrazione dei contratti di locazione redatti in forma di scrittura privata non autenticata, né le disposizioni dell'art. 57, D.P.R. 131/1986, che dispone che siano obbligate solidalmente al pagamento dell'imposta le parti contraenti e gli agenti immobiliari in caso di *«scritture private non autenticate di natura negoziale stipulate a seguito della loro attività per la conclusione degli affari»*. In sostanza, secondo quanto evidenziato nel documento di prassi, la modifica apportata dalla Legge di Stabilità 2016 non ha innovato le regole di registrazione dei contratti di locazione, e neppure la disciplina sanzionatoria e le condizioni per avvalersi del ravvedimento operoso (vd. C.M. 13.6.2016, n. 27/E, paragrafi 2.1. e 2.2).

REGISTRAZIONE OLTRE i TERMINI: l'art. 13, co. 5, L. 9.12.1998, così come novellato dall'art. 1, co. 59, L. 28.12.2015, n.208 dispone che in caso di contratti di locazione non registrati nei termini di cui all'art. 3, co. 8, D.Lgs. 23/2011, l'inquilino, per il periodo dal 7.4.2011 (data di entrata in vigore del D.Lgs. 23/2011) al 16.7.2015 sia tenuto al versamento di un canone di locazione (o di un'indennità di occupazione) pari al triplo della rendita catastale dell'immobile.

CESSIONI, RISOLUZIONI e PROROGHE: l'art. 17, D.Lgs. 24.9.2015, n.158 ha modificato l'art. 17, D.P.R. 26.4.1986, n.131 prevedendo chela comunicazione relativa alle cessioni, risoluzioni e proroghe, anche tacite, dei contratti di locazione devono essere presentate **entro 30 giorni** all'Ufficio presso il quale è stato registrato il contratto di locazione.

OMESSA REGISTRAZIONE del CONTRATTO di LOCAZIONE – PRESUNZIONE del RAPPORTO di LOCAZIONE: l'art. 1, co. 342, L. 311/2004 prevede che in caso di **omessa registrazione** del **contratto** di **locazione** di immobili, si **presume**, salva prova contraria, l'esistenza del **rapporto** di **locazione** anche per i **quattro periodi d'imposta antecedenti** quello nel corso del quale è accertato il rapporto stesso; ai fini della determinazione del reddito si presume, quale importo del canone, il 10% del valore dell'immobile.

REGISTRAZIONE e VERSAMENTO: i soggetti obbligati alla registrazione possono procedere in via telematica (art. 5, co. 3-bis, D.P.R. 5.10.2001, n. 404), avvalendosi di intermediari abilitati. I contribuenti in possesso di più di 10 unità immobiliari e gli agenti di affari in mediazione iscritti nella sezione degli agenti immobiliari sono obbligati alla trasmissione telemati-

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

ca. Per i contribuenti per cui non vige l'obbligo di cui sopra è consentita la registrazione presso gli uffici dell'Agenzia delle Entrate, presentando il contratto di locazione in duplice copia, il modello RLI (vedi infra), i contrassegni attestanti il versamento dell'imposta di bollo e il modello F24 Elementi Identificativi («ELIDE»), attestante il pagamento dell'imposta di Registro (in presenza di più contratti è necessaria la predisposizione dell'elenco degli stessi attraverso il modello «RR»).

CONTRATTI ex L. 431/1998 del CANALE ASSISTITO: per i contratti stipulati secondo il «canale assistito», di cui all'art. 2, co. 3, L. 431/1998, per i quali spetta la detrazione ai fini Irpef, la base imponibile annua per l'applicazione dell'imposta di registro è stabilita nella misura del **70%** del corrispettivo annuo. Nel caso in cui un **Comune cessi** di essere compreso tra quelli ad **alta tensione abitativa** i proprietari ivi ubicati e locati a canone agevolato (art. 2, co. 3, L. 431/1998)continuano a beneficiare di tale**riduzione**, ai fini della determinazione della base imponibile, anche se i **requisiti** richiesti dalla norma sussistono **solo** al momento della **registrazione** del contratto di locazione (R.M. 7.4.2005, n. 44/E).

INDENNITÀ di OCCUPAZIONE SENZA TITOLO: le **indennità** di **occupazione senza titolo**, ovvero le **somme corrisposte** dall'**inquilino** al proprietario dell'immobile **senza** correlazione con un **contratto** di **locazione**, sono **tassate** differentemente ai fini dell'imposta di **registro** a seconda della **diversa connotazione** da esse assunte, che va verificata **caso per caso** sulla base di varie circostanze, tra cui le **concrete modalità** di **svolgimento** del **rapporto**, specie dopo la scadenza del contratto. Laddove esse abbiano **funzione risarcitoria** del **danno** derivante dalla mancata utilizzazione del bene da parte del proprietario dovrà essere applicata l'imposta di **registro** nella misura del **3%**, ai sensi dell'art. 9, Parte Prima, Tariffa, D.P.R. 131/1986 (C.M. 9.7.2007, n. 43/E).

CONTRATTI di LOCAZIONE ed AFFITTO di IMMOBILI VERSAMENTO con il MOD. F24 ELIDE (Provv. Agenzia Entrate 3.1.2014): è il modello tramite il quale è possibile il versamento dell'imposta di registro, dei tributi speciali, dell'imposta di bollo, delle sanzioni e degli interessi relativi alla registrazione dei contratti di locazione.

LIQUIDAZIONE dell'IMPOSTA: viene **esclusa** la **possibilità** da parte dell'Ufficio di **liquidare** l'**imposta** complementare di registro se l'ammontare del **canone** di locazione relativo ad **immobili**, iscritti in Catasto con rendita attribuita, risultante dal contratto è**non inferiore** al **10%** del **valore** dell'**immobile** (rendita rivalutata per i moltiplicatori di cui all'art. 52, co. 4, D.P.R. 131/1986) – art. 1, co. 341, L. 30.12.2004, n. 311. Questa disposizione non si applica ai contratti di locazione del canale «assistito».

CONTRATTI di DURATA PLURIENNALE: l'imposta può essere versata in un'unica soluzione per l'**intera durata del contratto** o sull'ammontare del **canone annuo**. Nel **primo caso** si ha diritto ad una **riduzione** dell'imposta in **percentuale** (vedi tabella a fianco) pari alla metà del tasso d'interesse legale (**dall'1.1.2015** sino al 31.12.2015 era fissato allo 0,5% – D.M. 11.12.2014, mentre **dal 1.1.2016** è stabilito in misura pari allo **0,2% –** D.M. 11.12.2015) moltiplicato per il **numero di annualità**. Se si sceglie il **versamento annuale**, per l'**omesso versamento** dell'imposta di registro relativa ad annualità successive alla prima si applica la **sanzione** pari al **30%** dell'importo non versato.

Durata del contratto espressa in anni	Metà del tasso di interesse legale (0,2%)	Detrazione percentuale
10	0,1%	1,0%
9	0,1%	0,9%
8	0,1%	0,8%
7	0,1%	0,7%
6	0,1%	0,6%
5	0,1%	0,5%
4	0,1%	0,4%
3	0,1%	0,3%
2	0,1%	0,2%

La sanzione del 30% è dovuta anche per l'omesso versamento dell'imposta di registro per le annualità successive alla quarta, in caso di proroga tacita. In entrambe le ipotesi è possibile avvalersi del **ravvedimento** (art. 13, D.Lgs. 472/1997 [CFF ❷ 9476]; R.M. 28.3.2001, n. 36/E).

PROROGA TACITA: l'Agenzia delle Entrate ricorda, nella C.M. 13.6.2016, n. 27/E, che, secondo quanto stabilito dall'art. 17, co.1, D.P.R. 131/1986, così come modificato dall'art. 17, D.Lgs. 24.9.2015, n. 158, entro 30 giorni dal verificarsi dell'evento (termine decorrente dal giorno successivo alla data di scadenza della proroga tacita) deve essere presentata all'ufficio presso cui è stato registrato il contratto di locazione la comunicazione relativa alla proroga, previo pagamento dell'imposta dovuta mediante il modello RLI.

LEASING IMMOBILIARE – IMMOBILI STRUMENTALI: di seguito si illustrano le norme relative al **leasing** degli **immobili strumentali**.

- **Cessioni di contratti di leasing** (art. 1, co. 164 e 166, L. 27.12.2013, n. 147): dal 2014 sono soggetti all'imposta proporzionale di registro del **4%** le cessioni da parte degli utilizzatori di contratti di leasing aventi ad oggetto **immobili strumentali, anche da costruire e anche se assoggettati ad Iva** ex art. 10, co. 1, n. 8-ter), D.P.R. 633/1972, ossia se è effettuata dall'impresa costruttrice/di ripristino entro 5 anni dall'ultimazione della costruzione/intervento ovvero per la quale il cedente ha manifestato nell'atto l'opzione per l'imposizione Iva. L'imposta di registro è determinata sul corrispettivo pattuito aumentato della quota capitale compresa nei canoni ancora da pagare oltre al prezzo di riscatto (nuovo co. 1-bis dell'art. 40 e nuovo art. 8-bis della Tariffa, Parte Prima, D.P.R. 131/1986).
- Per i contratti di **leasing** di **immobili strumentali** stipulati a partire **dall'1.1.2011** le **imposte ipo-catastali** so-

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

no dovute in misura integrale (**4%**), alla sottoscrizione del contratto, mentre in precedenza venivano versate il 2% alla sottoscrizione e il restante 2% al riscatto del bene.

- L'**utilizzatore** dell'immobile sarà **solidamente responsabile** per il pagamento dell'imposta di **registro** e delle **imposte ipotecarie** e **catastali** con il locatore (società di leasing) (co. 1-ter all'art. 57, D.P.R. 131/1986 e nuovo art. 11, co. 2, D.Lgs. 347/1990).
- In deroga allo statuto del contribuente, per tutti i contratti di leasing aventi ad oggetto **beni immobili**, anche da costruire o in costruzione, in corso di **esecuzione all'1.1.2011**, le parti hanno dovuto versare, in un'unica soluzione **entro** il **31.3.2011**, esclusivamente mediante i servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate, un'**imposta sostitutiva** del **2%** (imposta che sarebbe ordinariamente pagata al momento del riscatto). La **misura** dell'**imposta sostitutiva** è determinata applicando all'importo corrispondente al valore del bene immobile finanziato l'aliquota nella misura rispettivamente del **2%** per i **fabbricati strumentali** e del **3%** per i **fabbricati abitativi** e successivamente **scomputando** le **imposte proporzionali** di cui all'art. 5, Tariffa, Parte Prima, D.P.R. 131/1986 **[CFF ❶ 2105]**, corrisposte in relazione al contratto di locazione finanziaria dell'immobile, ed infine, **riducendo** l'importo risultante di una **percentuale forfetaria** pari al **4%** moltiplicata per gli anni di durata residua del contratto. Per le **modalità** di **versamento** e le **specifiche tecniche** si vedano i Provv. Ag. Entrate 14.1.2011 e 4.3.2011, la C.M. 11.3.2011, n. 12/E e la R.M. 31.3.2011, n. 37/E.
- Per le cessioni effettuate da **banche** e **intermediari finanziari**, nel caso di esercizio, da parte dell'utilizzatore, dell'opzione di acquisto dell'immobile concesso in locazione finanziaria, ovvero nel caso di contratti risolti per inadempienza dell'utilizzatore, le imposte di registro, ipotecaria e catastale sono dovute in **misura fissa** (nuovo co. 10-ter1 all'art. 35, D.L. 223/2006, conv. con L. 248/2006).
- La **registrazione** dei contratti di **leasing immobiliare** avviene solo in **caso d'uso**, al pari degli altri contratti bancari (nuova nota all'art. 1, Tariffa, Parte II, D.P.R. 131/1986).

LEASING degli IMMOBILI ABITATIVI – NOVITÀ LEGGE di STABILITÀ 2016: l'art. 1, co.83, L. 28.12.2015, n. 208 (Legge di Stabilità 2016) ha previsto alcune modifiche all'imposta di registro applicabile all'art. 1 e all'art. 8-bis della Tariffa, Parte prima, nonché dell'art. 40, co. 1-bis, D.P.R. 131/1986, in caso di trasferimento di immobili abitativi a seguito di contratti di locazione finanziaria. In particolare:

- è applicabile un'aliquota pari all'**1,5%** se il trasferimento dell'immobile a destinazione abitativa:
  - è effettuato nei confronti di soggetti (banche e intermediari finanziari) autorizzati ad esercitare l'attività di leasing finanziario e
  - se il contratto ha per oggetto case di abitazione di categoria catastale diversa da A1, A8 e A9, acquisite da utilizzatori per i quali sussistano i requisiti per l'applicazione delle agevolazioni «prima casa» (al fine di valutare la sussistenza di tali requisiti in luogo dell'acquirente si considera l'utilizzatore e in luogo dell'atto di acquisto il contratto di locazione finanziaria);
- è applicabile l'aliquota dell'**1,5%** agli atti di cessione, da parte degli utilizzatori, di contratti di locazione finanziaria che hanno ad oggetto immobili a destinazione abitativa (diversi da quelli classificati alle categorie catastali A1, A8 e A9), nei confronti di soggetti per i quali sussistono i requisiti per l'applicazione dell'agevolazione «prima casa» (ancorché siano assoggettati ad Iva ex art. 10, co. 1, n. 8-bis, D.P.R. 633/1972);
- è applicabile l'aliquota del **9%** agli atti di cessione, da parte degli utilizzatori, di contratti di locazione finanziaria che hanno ad oggetto immobili a destinazione abitativa, anche da costruire e anche se assoggettati ad IVA (ex art. 10, co. 1, n. 8-bis, D.P.R. 633/1972), che non abbiano i requisiti di cui al punto precedente.

Le disposizioni trovano applicazione **dall'1.1.2016 al 31.12.2020**.

CESSIONE del CONTRATTO di LEASING da PARTE dell'UTILIZZATORE: l'imposta di registro si applica con aliquote diverse a seconda dell'oggetto del contratto:

- immobili strumentali: 4%;
- immobili a destinazione abitativa diversi da A1, A8 e A9 per i quali sussistono i requisiti per l'applicazione dell'agevolazione «prima casa»: 1,5%;
- altri immobili a destinazione abitativa: 9%.

LEASING ABITATIVO – CHIARIMENTI: con la C.M. 8.4.2016, n. 12/E, l'Agenzia delle Entrate ha fornito una serie di chiarimenti in ordine all'applicazione dell'imposta di registro nel cd. «leasing abitativo»:

- **destinazione immobile ad abitazione principale**: il novellato art. 1, della Tariffa, parte prima, allegata al D.P.R. 131/1986, prevede che si applichi l'aliquota dell'1,5% per i trasferimenti «effettuati nei confronti di banche e intermediari finanziari autorizzati all'esercizio dell'attività di leasing finanziario aventi per oggetto case di abitazione di categoria catastale diversa da A1, A8 e A9, acquisite in locazione finanziaria da utilizzatori per i quali ricorrono le condizioni di cui alla nota II-*bis* e II-*sexies*». Pertanto, secondo l'Agenzia delle Entrate l'aliquota dell'1,5% si applica in presenza delle condizioni testé citate, che devono sussistere in capo all'utilizzatore; si prescinde, quindi, dalla circostanza che tale soggetto destini l'immobile oggetto del contratto di locazione finanziaria a propria abitazione principale;
- **dichiarazione dell'acquirente e del concedente**: al fine di applicare l'agevolazione «prima casa» nell'ipotesi di «leasing abitativo», le condizioni in capo all'utilizzatore devono ricorrere all'atto del trasferimento dell'immobile, pertanto tale soggetto sarà tenuto ad effettuare le relative dichiarazioni nel contratto di compravendita tra fornitore e società concedente. Le dichiarazioni potranno anche essere rilasciate nel contratto di locazione finanziaria dell'immobile, tuttavia, in questo caso, è necessario, ai fini dell'applicazione delle agevolazioni «prima casa», che il contratto di lo-

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

cazione finanziaria venga prodotto per la registrazione unitamente all'atto di trasferimento dell'immobile;
› **registrazione del contratto di leasing**: dal momento che nell'atto di compravendita stipulato tra la società concedente e il fornitore è fatta enunciazione del contratto di leasing, si rende applicabile il disposto di cui all'art. 22, D.P.R. 131/1986, secondo cui *«se in un atto sono enunciate disposizioni contenute in atti scritti o contratti verbali non registrati e posti in essere tra le stesse parti intervenute nell'atto che contiene l'enunciazione, l'imposta si applica anche alle disposizioni enunciate»*. Pertanto, pur se il contratto di leasing sarebbe soggetto a registrazione solo in caso d'uso ai sensi della Nota I, art.1, Tariffa, Parte seconda, allegata al TUR, l'enunciazione del contratto di leasing comporta l'applicazione dell'imposta di registro sul contratto enunciato; l'imposta, tuttavia, si applica in misura fissa ex art. 40, co. 1, primo periodo, D.P.R. 131/1986.

IMPRESA COSTRUTTRICE: si intende qualsiasi impresa che (anche occasionalmente) svolge **attività di costruzione** di immobili per la vendita (anche se appalta i lavori, in tutto o in parte, ad altre imprese); la qualità di impresa costruttrice rimane nel caso di fusione o trasformazione (C.M. 11.7.1996, n. 182/E).

LOCAZIONE e AFFITTO di IMMOBILI – REGISTRAZIONE dei CONTRATTI – MODELLO RLI (Provv. Agenzia Entrate 10.1.2014): è stato approvato, unitamente alle relative istruzioni, il modello denominato «Richiesta di registrazione e adempimenti successivi – Contratti di locazione e affitto di immobili» (Mod. RLI), da utilizzare, **dal 3.2.2014**, per la **registrazione dei contratti di locazione e affitto di immobili e successivi adempimenti**. Con tale modello è possibile richiedere la registrazione, comunicare proroghe, cessioni e risoluzioni dei contratti di locazione e affitto di immobili, nonché esercitare o revocare l'opzione per la cedolare secca. Il modello, composto dai quadri A, B, C e D, limitatamente alla registrazione ed agli adempimenti successivi riferiti ai citati contratti, **sostituisce il modello per la richiesta di registrazione degli atti (Mod. 69)**. Il nuovo Mod. RLI sostituisce inoltre il Modello Siria (opzione per la cedolare secca) e il Modello Iris (liquidazione delle imposte di registro e di bollo).

LOCAZIONE di FABBRICATI – IMPOSTA di REGISTRO IVA: vedi la tabella che segue.

LOCAZIONE di FABBRICATI dal 26.6.2012		
FABBRICATI ad USO ABITATIVO	In caso di **opzione** da parte del **locatore** nel **contratto** di **locazione** nelle seguenti ipotesi: › locazioni di **fabbricati abitativi** effettuate dalle imprese che hanno **costruito** l'immobile, ovvero che vi hanno eseguito, anche tramite appalto, gli **interventi** di cui all'art. 3, co. 1, lett. c), d) ed f), D.P.R. 380/2001; › locazione di **fabbricati abitativi** destinati ad **alloggi sociali**, come definiti dal D.M. 22.4.2008 (cd. «**housing sociale**»);	› **locazione soggetta** ad **Iva** nella misura del **10%** (n. 127-duodevicies, Tabella A, Parte Terza, D.P.R. 633/1972); › **imposta** di **registro fissa** (€ **200**)
	In ogni altro caso	› **locazione esente** da **Iva** (art. 10, n. 8, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 210]); › imposta di **registro 2%**
FABBRICATI STRUMENTALI per NATURA	In presenza di **opzione** per l'assoggettamento ad **Iva** da parte del **locatore**	› **locazione soggetta** ad **Iva**; › imposta di **registro** sul canone dell'**1%**; la registrazione con opzione per l'Iva avviene con le modalità e i termini indicati dal Provv. Ag. Entrate 29.7.2013
	In **mancanza** di **opzione** per l'assoggettamento ad **Iva** da parte del **locatore**	› **locazione esente** da **Iva** (art. 10, n. 8, D.P.R. 633/1972); › imposta di **registro** sul canone dell'**1%**; la registrazione avviene con le modalità e i termini indicati dal Provv. Ag. Entrate 29.7.2013
TUTTI i FABBRICATI	È consentito **separare**, ai fini Iva, l'attività di locazione immobiliare imponibile da quella esente (art. 36, ultimo comma, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 236])	
NOTE	Lo stesso regime sopra descritto per le locazioni di immobili riguarda, se ne deriva un maggior onere per il contribuente, gli **affitti** di **azienda** nei quali il valore della componente immobiliare supera il 50% del totale	

CONTRATTI di LOCAZIONE – REGISTRAZIONE TELEMATICA: viene fissato a **10** (rispetto alla precedente soglia di 100) il**numero minimo** di **unità immobiliari** possedute che obbliga ad utilizzare la **procedura** di **registrazione** telematica dei contratti di **locazione**. Tale obbligo viene esteso agli agenti di affari in mediazione iscritti all'apposita sezione dell'albo degli agenti immobiliari (modifica dell'art. 5, co. 3 e nuovo co. 3-bis, D.P.R. 404/2001, ad opera dell'art. 8, D.L. 16/2012).

CONTRATTI di LOCAZIONE IMMOBILIARE – ATTESTATO di PRESTAZIONE ENERGETICA: l'Agenzia delle Entrate (R.M. 22.11.2013, n. 83) fornisce precisazioni in merito all'applicazione delle imposte di registro e di bollo all'attestato di prestazione energetica (**Ape**) che dal 2013 deve essere obbligatoriamente allegato agli atti di trasferimento a titolo gratuito e

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

ai contratti di vendita e di locazione di immobili. In linea generale, con riferimento ai contratti di locazione immobiliare, l'attestato di prestazione energetica non è soggetto né ad imposta di registro né ad imposta di bollo. Relativamente al registro, i soggetti tenuti alla registrazione del contratto di locazione possono scegliere se registrarlo in **formato cartaceo** presso un Ufficio dell'Agenzia delle Entrate **o in via telematica** utilizzando le applicazioni disponibili sul sito della stessa Agenzia.

Sull'Ape l'imposta di registro non è dovuta eccetto nel caso in cui, dopo aver registrato il contratto di locazione, si decida di registrare l'attestato per conferirgli data certa; in tal caso si applica l'imposta fissa di registro (€ 200). Relativamente al bollo, l'Ape, allegato in originale o in copia semplice, non è soggetto ad imposta di bollo salvo il caso in cui si tratti di una copia con dichiarazione di conformità all'originale rilasciata da un pubblico ufficiale; in tal caso si applica l'imposta di bollo nella misura di € 16 per ogni foglio.

Il **modello RLI** (Provv. Agenzia Entrate 10.1.2014) ha sostituito dal 3.2.2014 i **modelli SIRIA e IRIS**.

CESSIONE del CONTRATTO di LOCAZIONE: ai fini **Iva**, se essa è effettuata dietro **corrispettivo**, è una prestazione di servizi, e quindi, ferma restando l'esistenza del presupposto soggettivo, è **soggetta** all'imposta; in tal caso, per il principio di alternatività, l'imposta di registro si applica in misura fissa (€ 67,00). Se la cessione non rientra nell'ambito di applicazione dell'Iva, nel caso in cui avvenga **senza corrispettivo,** l'**imposta di registro** è dovuta nella misura fissa di € **67** (dall'1.2.2005; prima € 51,65) o del 2% delle prestazioni ancora da eseguire, per gli immobili diversi da quelli urbani o, ancora, dello 0,50% delle prestazioni ancora da eseguire, per i fondi rustici; se invece la cessione è stata pattuita dietro **corrispettivo** l'imposta è dovuta nella misura del **2%** (0,50% per fondi rustici) dello stesso corrispettivo e del valore delle prestazioni ancora da eseguire (art. 5, Tariffa, Parte I, D.P.R. 131/1986 e C.M. 9.7.2003, n. 36/E).

VERSAMENTO MINIMO: deve essere **in ogni caso** almeno € **67**.

VERSAMENTO MINIMO per CONTRATTI di DURATA PLURIENNALE: in caso di contratto di locazione di **durata pluriennale** per il quale sia stata versata l'imposta relativa alle prime annualità, l'imposta da versare per le annualità successive può essere anche di importo inferiore a € **67** (C.M. 16.1.1998, n. 12/E).

RISOLUZIONE ANTICIPATA: è ammesso il **rimborso** dell'imposta versata relativamente alle **annualità successive** a quella in corso alla **cessazione** (C.M. 16.1.1998, n. 12/E).

LOCAZIONI «BREVI»: dall'1.1.1998 sono soggetti a registrazione **solo in caso d'uso** i contratti di locazione e di affitto di immobili, non formati per atto pubblico o scrittura privata autenticata, che abbiano una **durata non superiore a 30 giorni** complessivi nel corso dell'anno.

LOCAZIONI IMMOBILIARI: l'art. 9, D.L. 22.6.2012, n. 83, conv. con modif. con L. 7.8.2012, n. 134 ha apportato **profonde modifiche** al **regime Iva locazioni** di **immobili**. In particolare, l'art. 10, n. 8), D.P.R. 633/1972, disciplina il regime Iva delle locazioni di immobili, facendo rientrare in tale ambito i **terreni**, le **aziende agricole** e più in generale le **aree non suscettibili** di **utilizzazione edificatoria**, nonché i **fabbricati** di **qualsiasi tipologia** (**abitativi** e **strumentali**). In linea generale, la predetta disposizione considera**esenti** da **Iva** le locazioni dei **predetti beni**, con l'eccezione delle **aree edificabili**, la cui locazione è **imponibile** ad **Iva** in quanto non espressamente richiamata dall'art. 10, n. 8). Tuttavia, a differenza di quanto accadeva prima delle modifiche introdotte, l'**esenzione** in questione trova **numerose deroghe**, tutte attivabili mediante l'esercizio di una **specifica opzione** da parte del **locatore** nel **contratto** di **locazione**. Sono tre le fattispecie di locazioni in cui è consentito optare per il regime di imponibilità Iva in luogo dell'esenzione:

- locazioni di **fabbricati abitativi** effettuate dalle imprese che hanno **costruito** l'immobile, ovvero che vi hanno eseguito, anche tramite appalto, gli **interventi** di cui all'art. 3, co. 1, lett. c), d) ed f), D.P.R. 380/2011;
- locazione di **fabbricati abitativi** destinati ad **alloggi sociali**, come definiti dal D.M. 22.4.2008 (cd. «**housing sociale**»);
- locazione di **fabbricati strumentali** che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni.

IMMOBILI DESTINATI alla LOCAZIONE – MISURE INCENTIVANTI: l'art. 21, D.L. 12.9.2014, n. 133 - «Sblocca Italia», convertito nella L. 11.11.2014, n. 164, prevede la **deduzione** del **20%** del prezzo (con un **limite massimo** di € **300.000**) per l'**acquisto** effettuato,**dall'1.1.2014 al 31.12.2017,** di **unità immobiliari abitative** da parte di **persone fisiche non esercenti** attività **commerciale**. Il contribuente può **cedere** in **usufrutto**, anche contestualmente all'atto di acquisto e prima della scadenza del periodo minimo di locazione di 8 anni, gli immobili acquistati con le agevolazioni in esame a **soggetti giuridici pubblici** o **privati** operanti da **almeno 10 anni** nel settore degli **alloggi sociali**. Deve però essere **mantenuto** il **vincolo di locazione** alle **stesse condizioni** e il **corrispettivo** dell'**usufrutto**, calcolato su base annua, **non deve** essere **superiore** all'importo dei canoni di locazione calcolati in base alla norma.

DEPOSITO CAUZIONALE: se in sede di stipula di un contratto di locazione, le parti contraenti prevedono un deposito cauzionale, tale deposito è soggetto all'imposta proporzionale di registro nella misura dello **0,50%**solo se è prestato da un terzo estraneo al rapporto di locazione(art. 6, Tariffa, Parte Prima, D.P.R. 131/1986 **[CFF ❶ 2106]**; R.M. 22.5.2002, n. 151/E).

CONTRATTI di LOCAZIONE IMMOBILIARE – DATI RICHIESTI: **dall'1.7.2010** la **richiesta** di **registrazione** di **contratti** di **locazione** o **affitto** di **beni immobili** e relative **cessioni**, **risoluzioni** e **proroghe** anche tacite deve contenere anche l'**indicazione** dei **dati catastali** degli **immobili** (art. 19, D.L. 31.5.2010, n. 78, conv. con modif. con L. 30.7.2010, n. 122).

ACCORDO di RIDUZIONE del CANONE LOCATIZIO: è **confermata** l'**esenzione** dalle **imposte di registro** e di **bollo** per la **registrazione** dell'atto con cui le parti dispongono la **riduzione** del **canone di locazione**relativamente ad un contratto ancora in essere. Inoltre, il**conduttore** può **richiedere** una **riduzione** del canone contrattuale (art. 19, D.L. 12.9.2014, n. 133 – «Sblocca Italia»).

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

REGISTRAZIONE dell'ACCORDO di RIDUZIONE del CANONE: l'Agenzia delle Entrate, con C.M. 8.4.2016, n. 12/E, ha precisato che l'art. 19, D.L. 12.9.2014, n. 133, che prevede l'esenzione dall'imposta di registro e di bollo per la registrazione dell'atto con cui le parti dispongono **esclusivamente** la **riduzione del canone**, si può ritenere **spettante** anche nell'ipotesi in cui le parti concordino la riduzione solo per un **limitato periodo** di tempo (ad esempio per un anno). Nel caso in cui, invece, le parti abbiano prima deciso una riduzione permanente del canone, e, successivamente ritengano di voler riportare lo stesso al valore originariamente stabilito, la registrazione del nuovo accordo non può beneficiare dell'esenzione.

FONDI RUSTICI: l'imposta è pari allo **0,50%** del **corrispettivo annuo**. Per i contratti di affitto di **fondi rustici** non formati per atto pubblico o scrittura privata autenticata l'obbligo di registrazione può essere assolto presentando, entro il **mese di febbraio** dell'**anno successivo**, al competente Ufficio dell'Agenzia delle Entrate una denuncia in doppio originale relativa ai contratti stipulati nell'anno precedente (art. 17, co. 3-bis, D.P.R. 131/1986 **[CFF ❶ 2017]**). Il Provv. Ag. Entrate 8.2.2005 contiene le **specifiche tecniche** per la **registrazione telematica** di tali **denunce cumulative**. Le modalità di tassazione ivi previste si applicano anche alla denuncia presentata **tardivamente** (vedi C.M. 11.7.2000, n. 142/E), purché non sia applicata la registrazione d'ufficio.
La denuncia deve essere **sottoscritta** e **presentata** da una delle parti contraenti e deve contenere le **generalità** e il **domicilio**, nonché il **codice fiscale** della parte contraente e del dichiarante, il **luogo** e la **data** di **stipulazione**, l'**oggetto** e il **corrispettivo** pattuito e la **durata** del contratto.
In questo caso l'**aliquota** dell'imposta di registro si applica sulla **somma** dei corrispettivi dei singoli contratti e l'imposta **non può comunque essere inferiore** a € **67**.

LOCAZIONE di FONDI RUSTICI, TERRENI AGRICOLI, MOBILI ed AZIENDE: la disciplina ai fini dell'imposta di registro e dell'Iva è illustrata nella tabella che segue.

IMMOBILI ARREDATI: ai contratti di locazione di tali beni si applica l'imposta di registro con l'aliquota del 2% (C.M. 13.1.1999, n. 15/E). Qualora, invece, ci fossero due contratti distinti, uno per l'immobile, l'altro per l'arredo, il **primo** sarebbe assoggettato all'aliquota del **2%**, mentre il **secondo** all'aliquota del **3%** di cui all'art. 9, Tariffa **[CFF ❶ 2109]** (C.M. 13.1.1999, n. 15/E).

INDENNITÀ di OCCUPAZIONE: l'imposta è dovuta nella misura del **2%** dell'importo annuo (R.M. 21.7.2003, n. 154/E).

CONTRATTI di LOCAZIONE nei QUALI lo STATO è PARTE CONTRAENTE: il **pagamento** dell'**imposta** di registro compete soltanto alla **parte diversa** dallo **Stato**, mentre l'**obbligo** della **registrazione** grava su **entrambe** le **parti** (locatore e conduttore) (vedi anche R.M. 17.4.2008, n. 159/E); di conseguenza, se il privato omette la registrazione, lo Stato-contraente vi deve provvedere entro 30 giorni dalla data dell'atto, senza contestuale pagamento dell'imposta (R.M. 1.3.2004, n. 28/E).

INDENNITÀ di OCCUPAZIONE di IMMOBILE: la somma corrisposta mensilmente **senza** un formale **contratto** di **locazione**, se è disciplinata da una **legge regionale** che la definisce «**canone di locazione**», **non** ha **natura risarcitoria**; di conseguenza, è soggetta all'imposta di registro del **2%** (R.M. 1.3.2004, n. 22).

IMPRESA INDIVIDUALE – ESTROMISSIONE di IMMOBILI STRUMENTALI: la R.M. 20.10.2008, n. 390/E aveva chiarito la **disciplina Iva** e dell'imposta di **registro** applicabile in caso di **estromissione** dal **patrimonio** dell'**impresa individuale** ex art. 1, co. 37, L. 244/2007 di **immobili strumentali** per **natura locati** con applicazione dell'**Iva**. Premesso che l'opzione per l'estromissione aveva effetto dall'inizio del **periodo d'imposta 2008** e che, pertanto, gli immobili si consideravano detenuti a titolo personale fino dall'inizio del 2008, i corrispettivi percepiti per la loro locazione non erano soggetti ad Iva e, quindi, si rendeva necessario procedere alla rettifica dei documenti emessi con addebito di Iva attraverso l'emissione di una nota di variazione (art. 26, co. 2, D.P.R. 633/1972). Inoltre, a seguito dell'estromissione, al contratto di locazione si applicava l'imposta di **registro** nella **misura** del **2%** (art. 5, co. 1, lett. b), Tariffa, Parte prima, D.P.R. 131/1986): al fine della riliquidazione di tale imposta era necessario **comunicare** l'intervenuta **estromissione** all'Ufficio che aveva effettuato la registrazione del contratto.
Con art. 1, co. 121, L. 208/2015, è stata nuovamente concessa **facoltà** agli imprenditori individuali di poter **escludere** gli **immobili strumentali** dal **patrimonio** dell'**impresa**. L'Agenzia delle Entrate, con la C.M. 1.6.2016, n. 26/E, ha precisato che tale estromissione segue la medesima disciplina Iva prevista per le assegnazioni.

CEDOLARE SECCA: ai sensi di quanto disposto dall'art. 34, co.2 D.Lgs. 14.3.2011, n. 23, sui contratti relativi alle locazioni di unità immobiliari abitative relativamente ai quali il contribuente persona fisica abbia optato per il regime della «cedolare secca», non è dovuta l'imposta di registro né l'imposta di bollo. Tali imposte non sono dovute neppure sulla risoluzione e sulle proroghe del contratto di locazione. L'art. 17, co. 2, D.Lgs. 24.9.2015, n. 158 ha peraltro novellato l'art. 3, co. 3, D.Lgs. 14.3.2011, n. 23, introducendo una specifica sanzione, pari a € 67, per i soggetti che omettono di comunicare l'avvenuta risoluzione del contratto di locazione per il quale è stata esercitata l'opzione per la «cedolare secca» entro 30 giorni dalla data in cui si è verificato l'evento risolutivo. La sanzione è ridotta a € 35, qualora la presentazione avvenga con un ritardo non superiore a 30 giorni.

FIDEIUSSIONE su IMMOBILI SOGGETTI a CEDOLARE SECCA – ESENZIONE da BOLLO e REGISTRO: con riferimento ai contratti di locazione soggetti a **cedolare secca** alla **fideiussione** prevista per il conduttore **non** si applicano le imposte di **bollo** e **registro** (modifica dell'art. 3, co. 2, D.Lgs. 23/2011, ad opera dell'art. 4, D.L. 16/2012).

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

OGGETTO della locazione o dell'affitto	DURATA del CONTRATTO (per ciascun locatario)	TIPO di ATTO	LOCAZIONE da SOGGETTO IVA a CHIUNQUE			LOCAZIONE da PRIVATO a CHIUNQUE (mai Iva)	
			IMPOSTA REGISTRO		IVA	IMPOSTA REGISTRO	
			Obbligo registraz.	**Imposta** (in parentesi caso d'uso)	**IVA = in regime Iva**	**Obbligo registraz.**	**Imposta** (in parentesi caso d'uso)
FONDI RUSTICI e TERRENI AGRICOLI	**fino a a 30 gg.** per annualità	**Atto pubblico** o **scrittura privata autenticata** Scritt. privata non autenticata	**SÌ** NO	**0,5%** (2) (€ 67) (1)	Esente Esente	**SÌ** NO	**0,5%** (2) (€ 67)
	superiore a 30 gg. per annualità	**Atto pubblico** o **scrittura privata autenticata** Scritt. privata non autenticata	**SÌ** **SÌ**	**0,5%** (2) **0,5%** (2)	Esente Esente	**SÌ** **SÌ**	**0,5%** (2) **0,5%** (2)
BENI MOBILI (macchine, attrezzature, mobilio, ecc.)	**qualsiasi durata**	**Atto pubblico** o **scrittura privata autenticata** Scritt. privata non autenticata	**SÌ** NO	€ **200** (€200)	**22%** **22%**	**SÌ** **SÌ** (3)	**3%** (2) **3%** (2) (3)
AZIENDE	**qualsiasi durata**	**Obbligatorio atto pubblico** o scritt. privata aut. (L. 12.8.1993, n. 310)	**SÌ**	€ **200**	**22%**	**SÌ**	**3%-2%** (4) (5)

(1) **TASSA FISSA**: se **la LOCAZIONE è ASSOGGETTATA ad IVA** si applica l'imp. di registro in caso d'uso nella misura fissa (€ 51,65 dall'**1.1.1998** al **31.1.2005**; € **67** dall'**1.2.2005** – All. 2bis, L. 30.12.2004, n. 311). Per i **rinnovi** e le **annualità successive** alla prima **non** va effettuato alcun ulteriore **versamento** né alcun altro adempimento. Alle locazioni esenti si applica l'imposta di registro proporzionale (2%), con un minimo di € 67. Dal **20.6.1996** sono **esenti da Iva** e assoggettate ad imposta proporzionale di registro le locazioni di **abitazioni** di imprese che le hanno **acquistate per la rivendita** (art. 10, co. 1, n. 8), D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 210]).

(2) **IMPOSTA MINIMA**: l'ammontare minimo dell'imposta, per le locazioni e gli affitti di beni immobili, **non può essere inferiore alla misura fissa di** € **67**. Anche la cessione senza corrispettivo dei contratti a durata pluriennale è soggetta ad un'**imposta minima di** € **67**. L'**imposta fissa** viene adeguata a tale limite minimo (C.M. 16.1.1998, n. 12/E).

(3) **AFFITTI di BENI MOBILI**: se l'imposta derivante dall'applicazione dell'aliquota **è inferiore a** € **200, non è obbligatoria la registrazione**.

(4) **AFFITTI di AZIENDA**: le percentuali sono così applicate: **3% sulla parte mobiliare** dell'azienda (al netto delle proporzionali passività), **2% sulla parte immobiliare**. Alcuni uffici applicano 3% su tutto considerando l'immobile pertinenza dell'azienda. Con riferimento all'affitto di azienda, l'imposta di **registro** si applica in misura **diversa** a seconda della **figura** del **locatore**: per una trattazione dettagliata vedi la R.M. 6.2.2008, n. 35/E.

(5) **AZIENDE AGRICOLE**: le locazioni sono esenti da Iva. Per le agevolazioni in favore dell'imprenditore giovanile in agricoltura, e per le misure adottate al fine di incentivare l'accorpamento aziendale attraverso la stipulazione di contratti di affitto.

AGEVOLAZIONI per l'ACQUISTO della «PRIMA CASA»: l'acquisto della prima casa è disciplinato da un regime fiscale agevolato: imposta di registro al 2% (dall'1.1.2014; 3% fino al 31.12.2013) o alternativamente Iva al 4%; imposte ipotecaria e catastale in misura fissa. Le agevolazioni si applicano agli acquisti a titolo oneroso della proprietà e agli atti traslativi o costitutivi di diritti reali di godimento (usufrutto, uso, ecc.) o della nuda proprietà aventi ad oggetto abitazioni **non classificate nelle categorie catastali A1**, **A8** e **A9** (per effetto delle disposizioni di cui all'art. 33, D.Lgs. 21.11.2014, n. 175, **non sussiste più il riferimento alla definizione di abitazione di lusso** prevista dal D.M. 2.8.1969). L'art. 1 co. 1 della Ta-

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

riffa, Parte Prima, D.P.R. 131/1986 (modificato dal D.Lgs. 23/2011 e D.L. 104/2013) comprende nell'agevolazione tutte le case di abitazione ad **eccezione di quelle di categoria catastale A1, A8 e A9**. Condizione necessaria è poi la presenza di determinati requisiti soggettivi dell'acquirente a prescindere dalle caratteristiche del soggetto cedente.

PERSONA FISICA: ACQUISTO PRIMA CASA dal 26.6.2012 (*)

Da costruttore o impresa che ha eseguito i lavori di ristrutturazione (entro 5 anni)		**Da impresa che ha costruito o ristrutturato l'immobile anche decorsi 5 anni dall'ultimazione dell'intervento nel caso in cui nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione**		**(dal 12.8.2012) Cessioni di fabbricati di civile abitazione destinati ad alloggi sociali (D.M. 22.4.2008), se nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione**		**Da costruttore o impresa che ha eseguito i lavori di ristrutturazione (dopo 5 anni)**		**Da privato o da soggetti Iva diversi dai precedenti**	
Iva	4%	Iva	4%	Iva	4%	Iva	–	Iva	–
Registro	€ 200	Registro	€ 200	Registro	€ 200	Registro	2%	Registro	2%
Ipotecaria	€ 200	Ipotecaria	€ 200	Ipotecaria	€ 200	Ipotecaria	€ 50	Ipotecaria	€ 50
Catastale	€ 200	Catastale	€ 200	Catastale	€ 200	Catastale	€ 50	Catastale	€ 50

(*) Regole applicabili a seguito delle modifiche apportate dal D.L. 83/2012 e dal D.L. 104/2013.

AGEVOLAZIONE PRIMA CASA – NOVITÀ 2016: l'art. 1, co. 55, L. 28.12.2015, n. 208 (Legge di Stabilità 2016) ha modificato l'art. 1, nota II-bis) della Tariffa, Parte Prima, allegata al D.P.R. 131/1986, prevedendo che dal 1.1.2016 le condizioni per accedere al beneficio possano verificarsi anche se l'acquirente sia **titolare** nel territorio dello Stato della **proprietà** o di **altro diritto reale** di godimento (usufrutto, uso, ecc.) **su un altro immobile** originariamente **acquistato con agevolazione**; ciò però **a condizione che** detto **immobile sia alienato entro 1 anno** dalla data dell'atto.

Nella C.M. 13.6.2016, n.12/E, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che l'acquisto di un'abitazione sita nel Comune nel quale l'acquirente possiede un'altra abitazione, **acquistata senza fruire delle agevolazioni per la «prima casa»**, non può beneficiare dell'agevolazione, anche se l'acquirente si impegna a vendere, entro un anno dal nuovo acquisto, l'immobile già posseduto, in quanto la novella legislativa apportata dalla Legge di Stabilità 2016 fa specifico riferimento al fatto che l'immobile «pre-posseduto» sia **originariamente acquistato con l'agevolazione «prima casa»**. Una diversa e più estensiva interpretazione dell'art. 1, nota II-bis), co. 4-*bis*, della Tariffa, Parte Prima, allegata al D.P.R. 131/1986 condurrebbe alla violazione della condizione stabilita nella lettera b) della citata Nota II-*bis* che impone all'acquirente la dichiarazione di non possedere altra casa di abitazione nel territorio del Comune in cui è situato l'immobile.

CESSIONE nei 5 ANNI e MANCATO RIACQUISTO entro 1 ANNO: la Nota II-bis) all'art. 1 della Tariffa, Parte Prima, allegata al D.P.R. 131/1986, co. 4, stabilisce che l'agevolazione prima casa viene meno in caso di **trasferimento, per atto a titolo oneroso o gratuito**, degli immobili acquistati con i benefici previsti dalla predetta disposizione, prima del decorso del termine di 5 anni dalla data del loro acquisto. La perdita di tale beneficio comporta il pagamento dell'imposta di registro, ipotecaria e catastale nella misura ordinaria, nonché una **sanzione del 30%**. È, tuttavia, riconosciuta l'**inapplicabilità**di tale norma qualora il contribuente, entro un 1 anno dall'alienazione dell'immobile acquistato con l'agevolazione in commento, proceda all'acquisto di un altro immobile da adibire a propria abitazione principale. A questo proposito, l'Agenzia delle Entrate ha esaminato il caso del soggetto passivo, acquirente di un immobile agevolato, che ha presentato una richiesta di**ravvedimento operoso** ai sensi dell'art. 13, D.Lgs. 472/1997, avendo venduto l'immobile prima del decorso del quinquennio e **dichiarato di non procedere all'acquisto** di un'altra casa di abitazione entro l'anno (R.M. 27.12.2012, n. 112/E). In primo luogo, è stato ricordato il principio giurisprudenziale secondo cui la dichiarazione del contribuente **non assume carattere di rinuncia all'agevolazione** (Cass. 31.10.2011, n. 105), fondato sulla considerazione che non è possibile conseguire l'agevolazione prevista per l'acquisto della prima casa, previa rinunzia ad un precedente analogo beneficio, conseguito in virtù della medesima disciplina (Cass. 28.6.2000, n. 8784). La dichiarazione di voler fruire dell'agevolazione **non è, infatti, revocabile, per definizione**, tanto meno in vista di un successivo atto di acquisto: conseguentemente, deve escludersi che il soggetto acquirente, il quale abbia reso la dichiarazione in atto di possedere i requisiti prescritti dalla norma di cui alla Nota II-bis), possa, in data successiva, rinunciare alle agevolazioni «prima casa» fruite. Una **valutazione differente** può essere effettuata, a parere dell'Amministrazione finanziaria, laddove l'adempimento richiesto al contribuente **non attenga alla sussistenza delle condizioni** necessarie per fruire dei benefici, ma sia, invece, riferito all'impegno che si assume, ovvero un comportamento che dovrà porre in essere in un momento successivo all'atto: in virtù della peculiarità di tale presupposto, il cui verificarsi dipende da una **condotta del contribuente**, l'Agenzia delle Entrate ritiene che – qualora sia**ancora pendente il termine di 12 mesi** per l'acquisto di un altro immobile da adibire ad abitazione principale – il soggetto passivo che si trovi nelle condizioni di non poter/voler rispettare l'impegno assunto, **anche per motivi personali**, può comunicare il proprio intendimento all'Amministrazione finanziaria. A tale fine, il contribuente che non intende adempiere all'impegno di procedere all'acquisto di un nuovo immobile è tenuto a presentare

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

un'**apposita istanza**all'ufficio dell'Agenzia delle Entrate presso il quale è stato registrato l'atto di vendita dell'immobile acquistato con agevolazione «prima casa»: tale dichiarazione consente al soggetto passivo di manifestare espressamente la propria volontà, e richiedere la**riliquidazione dell'imposta assolta in sede di registrazione**, con il conseguente obbligo di versare la differenza tra l'imposta dovuta e quella pagata, oltre agli interessi. La presentazione dell'istanza, entro il termine di un anno dalla cessione dell'immobile agevolato, permette, inoltre, di **evitare l'applicazione**della suddetta**sanzione del 30%** – così come nel caso del mancato trasferimento, entro 18 mesi, della **residenza** nel comune in cui è ubicato l'immobile acquistato con agevolazione «prima casa» (R.M. 3.10.2011, n. 105/E)– poiché entro il termine di un anno non può essere imputato al contribuente il mancato acquisto di un altro immobile da adibire ad abitazione principale, cui consegue la decadenza dall'agevolazione. Con l'effetto che, decorso il termine di un anno dall'alienazione dell'immobile senza che il contribuente abbia proceduto all'acquisto di un nuovo fabbricato, ovvero abbia comunicato al competente ufficio dell'Agenzia delle Entrate l'intenzione di non voler più fruire del trattamento agevolativo, si verifica la**decadenza del beneficio** «prima casa» goduto al momento del primo acquisto. L'interessato, in presenza dei necessari requisiti, può, tuttavia, avvalersi – secondo le modalità indicate dalla R.M. 105/E/2011 – dell'istituto del **ravvedimento** di cui all'art. 13 del D.Lgs. 472/1997, secondo cui la sanzione è ridotta, sempreché la violazione non sia già stata contestata e comunque non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati abbiano avuto formale conoscenza. Il co. 3 della disposizione stabilisce altresì che, nei casi in cui la liquidazione deve essere eseguita dall'Amministrazione finanziaria, il ravvedimento**si perfeziona con l'esecuzione dei pagamenti**, nel termine di 60 giorni dalla notificazione dell'avviso di liquidazione. Alla luce di tali considerazioni, la R.M. 112/E/2012 è, quindi, giunta alla conclusione che **non esiste una causa ostativa all'applicabilità del ravvedimento**, anche per le ipotesi di decadenza dalle agevolazioni «prima casa», qualora l'effettivo realizzarsi del requisito prescritto dalla norma dipenda da un comportamento che il contribuente dovrà porre in essere in un momento successivo all'atto.

AGEVOLAZIONI – IMPOSSIBILITÀ di RISPETTARE gli IMPEGNI ASSUNTI: con C.M. 13.6.2016, n. 27/E, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che laddove non si ottemperi al disposto di cui all'art. 1, Nota II-*bis*, co. 4-bis, Tariffa, Parte prima, D.P.R. 131/1986, effettuando la cessione dell'immobile già posseduto entro 1 anno dall'acquisto del nuovo immobile, possono comunque applicarsi i principi contenuti nelle R.M. 31.10.2011, n. 105/E e R.M. 27.12.2012, n. 112/E. Tali documenti di prassi prevedevano, rispettivamente, la possibilità di procedere alla revoca dell'agevolazione «prima casa» nell'ipotesi di mancato trasferimento della residenza nell'immobile entro il termine di diciotto mesi (R.M. 31.10.2011, n. 105/E) e nell'ipotesi di alienazione dell'immobile acquistato con l'agevolazione «prima casa» prima del quinquennio e di mancato riacquisto entro l'anno (R.M. 27.12.2012, n. 112/E).

Conseguentemente il contribuente che non possa rispettare l'impegno assunto *«potrà, entro l'anno stabilito per la rivendita, proporre apposita istanza all'Ufficio dell'Agenzia presso il quale è stato registrato l'atto, con la quale revocare l'impegno assunto al trasferimento dell'immobile, e conseguentemente richiedere la riliquidazione dell'imposta dovuta, oltre che degli interessi»*. Nell'ipotesi in cui, invece, sia decorso l'anno dal nuovo acquisto senza che sia stato venduto l'immobile già posseduto, si verificherà la decadenza dell'agevolazione fruita in sede di acquisto e, oltre all'imposta e agli interessi, il contribuente sarà tenuto a versare anche la sanzione amministrativa del 30%; resta peraltro ferma la possibilità di accedere all'istituto del ravvedimento operoso ex art. 13, D.Lgs. 472/1997.

La C.M. 13.6.2016, n. 27/E, prevede, infine, che potranno applicarsi i principi indicati nelle R.M. 31.10.2011, n. 105/E e R.M. 27.12.2012, n. 112/E, anche nel caso di inottemperanza dell'obbligo di trasferimento, entro due anni dalla stipula, degli immobili acquisiti tramite provvedimento emesso nell'ambito di una procedura giudiziaria di espropriazione ex art. 16, D.L. 14.2.2016, n. 18 (condizione indispensabile per l'assoggettamento alle imposte di registro, ipotecarie e catastali in misura fissa).

AGEVOLAZIONI «PRIMA CASA» – VENDITA dell'IMMOBILE e RIACQUISTO a TITOLO GRATUITO: premesso che il trasferimento dell'immobile acquistato usufruendo dell'agevolazione «prima casa», prima del decorso di 5 anni dalla data dell'atto, comporta la decadenza della stessa, l'Agenzia delle entrate ha precisato, nella R.M. 11.5.2015, n. 49/E che la perdita dell'agevolazione non opera nel caso in cui il contribuente, entro 1 anno dalla suddetta alienazione, proceda all'acquisto non solo a titolo oneroso ma anche a titolo gratuito di un altro immobile da adibire a propria abitazione principale (si vedano Cass. 26.6.2013, n. 16077, 29.11.2013, n. 26766 e 12.3.2014, n. 5689).

DIRITTO di USUFRUTTO

(Artt. 46 e 48, D.P.R. 26.4.1986, n. 131 [CFF ❶ 2046 e 2048])

USUFRUTTO: è il **diritto reale all'uso di un bene** (mobile od immobile). Esso può essere disgiunto dalla proprietà, che in tal caso è detta **nuda proprietà** di un bene, per un qualsiasi periodo di tempo prefissato (es. 9 anni) o per tutta la vita dell'usufruttuario.

TASSAZIONE: l'**imposta di registro** colpisce il momento della **separazione** tra nuda proprietà e usufrutto, **ma non quello del loro ricongiungimento** (per scadenza del contratto o per morte dell'usufruttuario).

USUFRUTTO a VITA: il valore dell'**usufrutto** concesso **per l'intera vita di una persona** varia a **seconda dell'età del beneficiario**, poiché diverso è il prevedibile periodo nel quale tale diritto rimarrà separato dalla nuda proprietà (Tabella A). I valori indicati nella Tab. A sono riportati nel D.M. 21.12.2015.

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

USUFRUTTO per un NUMERO DETERMINATO di ANNI: in questo caso il beneficio è temporalmente limitato e si applicano i coefficienti della Tabella B (calcolati in base alle tavole finanziarie dell'attualizzazione di una rendita al tasso dello 0,2%).

CALCOLO dell'USUFRUTTO: l'usufrutto si determina moltiplicando la **rendita annua** per il **coefficiente** indicato nella tabella in relazione all'età del beneficiario. La **rendita annua** si ottiene moltiplicando il **valore della piena proprietà** del bene gravato dall'usufrutto, per l'interesse legale dello **0,2**% (0,5% dall'1.1.2015 al 31.12.2015 e 1% fino al 31.12.2014).

A) USUFRUTTO a VITA (D.M. 21.12.2015)

Anni compiuti dal beneficiario	**Coefficiente** di moltiplicazione di rendita annua (dall'**1.1.2016**)
da ..0.. a ..20.. anni	475
da ..21 ..a ..30 ..anni	450
da ..31 ..a ..40.. anni	425
da ..41 ..a ..45.. anni	400
da ..46 ..a ..50 ..anni	375
da ..51 ..a ..53 ..anni	350
da ..54 ..a ..56 ..anni	325
da ..57 ..a.. 60.. anni	300
da ..61 ..a ..63.. anni	275
da ..64 ..a ..66 ..anni	250
da ..67 ..a ..69 ..anni	225
da ..70 ..a ..72 ..anni	200
da ..73 ..a ..75 ..anni	175
da ..76 ..a ..78.. anni	150
da ..79 ..a ..82 ..anni	125
da ..83 ..a ..86 ..anni	100
da ..87 ..a ..92 ..anni	75
da ..93 ..a ..99 ..anni	50

B) USUFRUTTO n° anni

Durata usufrutto anni	**Coefficiente** di moltiplicazione di rendita annua (dall'**1.1.2016**)
1	0,998003992
2	1,99401596
3	2,98803988
4	3,980079721
5	4,970139442
6	5,958222996
7	6,944334327
8	7,928477373
9	8,91065606
10	9,890874312
12	11,84544515
15	14,7626957
20	19,58608983
25	24,36153808
30	29,08951704
35	33,77049857
40	38,40494984
50	47,53610709

MISURA dei COEFFICIENTI: i coefficienti riportati sono calcolati in base al **tasso legale dello 0,2%** (misura prevista dall'1.1.2016 – D.M. 11.12.2015) e sono applicabili agli **atti pubblici** formati e alle **scritture private** presentate alla registrazione **dall'1.1.2016**.

nunziospano63 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

IMPOSTA IPOTECARIA

PRESUPPOSTO: le formalità di trascrizione, iscrizione, rinnovazione, cancellazione ed annotazione eseguite nei **pubblici registri immobiliari** in dipendenza di cessioni, successioni, donazioni o costituzione di ipoteche o di diritti reali (usufrutto ecc.) **costituiscono il presupposto** per l'applicazione dell'**imposta ipotecaria**.

ESCLUSIONI (art. 1, co. 2 D.Lgs. 31.10.1990, n. 347): **non sono soggette** all'imposta le formalità eseguite nell'**interesse dello Stato** e quelle relative ai trasferimenti a **titolo gratuito** a favore di **Regioni**, **Province** e **Comuni** (R.M. 3.7.2014, n. 68), mentre quelle a titolo oneroso sono soggette ad imposta in misura fissa (€ 200), nonché quelle a favore di **enti pubblici**, **fondazioni** o **associazioni** legalmente riconosciute aventi finalità di **pubblica utilità** (ad es. assistenza, ricerca scientifica, educazione), di Onlus e di fondazioni bancarie (art. 3, D.Lgs. 346/1990 [CFF ❶ 3203]). Dall'1.3.1998 sono **esenti** anche le operazioni di **trascrizione** e voltura catastale relative ai trasferimenti a titolo gratuito di alloggi e relative pertinenze **dello Stato**, costruiti in base a leggi speciali di finanziamento per **esigenze abitative**, a **favore di Comuni** (art. 2, co. 1, L. 449/1997[CFF ❷ 8301]). Sono esenti anche gli atti di **espropriazione** per pubblica utilità, effettuati a favore dello Stato (R.M. 31.7.2002, n. 254/E).

EDILIZIA RESIDENZIALE PUBBLICA: l'iscrizione ipotecaria eseguita a garanzia della parte di prezzo dilazionata negli atti di acquisto di immobili stipulati nell'ambito di programmi di edilizia residenziale pubblica è esente da imposta ipotecaria e catastale (R.M. 17.7.2003, n. 3/E).

BASE IMPONIBILE (art. 3, D.Lgs. 31.10.1990, n. 347): per le trascrizioni l'imposta è commisurata all'imponibile **determinato** ai fini dell'**imposta di registro** o dell'imposta sulle **successioni e donazioni**. Nel caso di **iscrizione** o **rinnovazione** di ipoteca (e sulle relative annotazioni), l'imposta è dovuta sull'**ammontare del credito**, **comprensivo** di interessi e accessori per cui l'ipoteca è **iscritta**. In caso di **restrizione di ipoteca** si assume il **minor valore** fra quello del credito garantito e quello degli **immobili** (o parti di immobili) **liberati**, determinato secondo le norme dettate per l'imposta di registro. L'imponibile di un **immobile** facente parte dei **beni aziendali**, ai fini delle imposte ipotecarie e catastali, è costituito dal **valore venale** al **lordo** di eventuali **oneri** o **passività** gravanti sullo stesso (R.M. 5.10.2005, n. 145/E).

TERMINI per la TRASCRIZIONE (art. 6, D.Lgs. 31.10.1990, n. 347): i notai o i pubblici ufficiali che hanno ricevuto o autenticato un atto soggetto a trascrizione, o che hanno ricevuto in deposito un atto ricevuto o autenticato all'estero, sono tenuti a provvedere alle formalità di trascrizione entro 30 giorni dalla data dell'atto o dal deposito. L'art. 27, D.Lgs. 24.9.2015, n. 158 ha modificato il comma 2 dell'art. 6, D.Lgs. 31.10.1990, n. 347, disponendo che i cancellieri, per gli atti e provvedimenti soggetti a trascrizione da essi ricevuti o ai quali essi hanno comunque partecipato, devono procedere alla trascrizione entro il termine di 120 giorni (30 giorni, prima delle modifiche citate) dalla data dell'atto o del provvedimento ovvero della sua pubblicazione, nel caso in cui sia prescritta. Il certificato di successione deve essere trascritto nel termine di 60 giorni dalla data di presentazione della dichiarazione di successione con l'indicazione degli estremi dell'avvenuto pagamento dell'imposta ipotecaria.

TRASFERIMENTO di IMMOBILI ESPROPRIATI – CRITERIO di CALCOLO dell'IMPOSTA IPOTECARIA: nella C.M. 4.3.2015, n. 8/E vengono forniti chiarimenti in merito al trattamento fiscale delle domande di annotazione nei Registri immobiliari presentate a seguito dell'ordine di cancellazione delle trascrizioni dei pignoramenti e delle iscrizioni ipotecarie, emesso dal giudice in sede di trasferimento del bene espropriato, con particolare riferimento al caso in cui il bene trasferito sia l'unico oggetto dell'ipoteca. La Circolare delinea dunque la natura del decreto di trasferimento, gli obblighi a carico del Conservatore dei Registri immobiliari e i relativi riflessi tributari. In particolare, le cancellazioni ordinate dal giudice con il decreto di trasferimento ex art. 586 c.p.c. si configurano come liberazione dei singoli immobili trasferiti. In base a tale presupposto, le annotazioni nei Registri immobiliari rientrano nella categoria delle cancellazioni parziali di ipoteca, definite «restrizioni di beni». Conseguentemente, la relativa imposta ipotecaria da corrispondere non si commisura all'intero credito garantito dall'ipoteca, come nel caso della cancellazione totale dell'iscrizione, ma, se inferiore, al valore degli immobili liberati. Quest'ultimo è rappresentato dal valore di aggiudicazione degli immobili trasferiti, come stabilito dalla normativa sull'imposta di registro. Alla luce di tali considerazioni, la base imponibile da assumere per la determinazione dell'imposta ipotecaria dovuta per le annotazioni di restrizione di beni da porre in essere ai sensi di un decreto di trasferimento è rappresentata dal minor valore tra l'ammontare del credito garantito e il prezzo di aggiudicazione degli immobili trasferiti, indipendentemente dalla circostanza che gli immobili liberati possano costituire l'intero compendio oggetto dell'ipoteca.

SOGGETTI OBBLIGATI al PAGAMENTO (art. 11, D.Lgs. 31.10.1990, n. 347): sono obbligati i soggetti che **chiedono le formalità** che danno luogo all'applicazione dell'imposta e i **pubblici ufficiali** tenuti al pagamento dell'imposta di registro, relativamente agli atti ai quali si riferisce la formalità. Inoltre, sono solidalmente tenuti coloro **nel cui interesse è richiesta** la formalità.

MODALITÀ di PAGAMENTO:

› nei casi in cui vi sia anche il presupposto dell'**imposta di registro**, l'imposta è corrisposta **unitamente** a questa (e

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

negli stessi termini);
› **negli altri casi**, imposte e sanzioni devono essere pagate al concessionario della riscossione competente con il Mod. F23 (cod. trib. 649T). Si ricorda che con il Provv. Ag. Entrate 14.11.2001 [CFF ❷ 7658a – 7658c] è stato approvato il Mod. F23 in euro;
› per le **successioni** che comportano il trasferimento di **immobili** o **diritti reali** sugli stessi, vedi G.P.F. 1A/2002 e pagg. 352 e segg. [DIRITTO di USUFRUTTO].

MOD. F24 – VERSAMENTO di IMPOSTE INDIRETTE: il D.M. 8.11.2011 ha previsto, demandandone l'attuazione ad uno specifico Provvedimento, l'**estensione** delle **modalità** di **versamento** tramite il **Mod. F24** all'imposta sulle **successioni e donazioni**, all'imposta di **registro**, a quella **ipotecaria e catastale**, alle **tasse ipotecarie**, all'imposta di **bollo**, all'imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili, all'imposta sostitutiva sui finanziamenti a medio e lungo termine, ai **tributi speciali** nonché ai relativi accessori, interessi e sanzioni, compresi gli oneri e le sanzioni dovuti per l'inosservanza della normativa catastale.

ARROTONDAMENTO: le imposte ipotecaria e catastale dovute in **misura proporzionale** devono essere arrotondate all'unità di euro, per difetto se la frazione è inferiore a 50 centesimi e per eccesso se è pari o superiore (art. 7, D.P.R. 308/2000 [CFF ❶ 2603b]; C.M. 20.11.2000, n. 212; C.M. 21.12.2001, n. 106/E).

ACCERTAMENTO, SANZIONI, PRESCRIZIONE: si applicano le norme dell'**imposta** di **registro**.

ALIQUOTE: 2% per le trascrizioni di atti e sentenze che importano il trasferimento di proprietà di beni immobili (art. 1, Tariffa, D.Lgs. 247/1990), 3% per le trascrizioni di atti e sentenze che importano il trasferimento di proprietà di beni immobili strumentali di cui all'art. 10, co. 1, n. 8-ter, D.P.R. 633/1972 (art. 1-bis, Tariffa, D.Lgs. 247/1990), vedi pag. 330 e segg. [TARIFFA dell'IMPOSTA di REGISTRO]: per i **trasferimenti** immobiliari soggetti ad **imposta di registro** proporzionale (2%, 9% o 12%) è prevista la **misura fissa** di € **50** (art. 50, D.Lgs. 23/2011). Per gli atti soggetti ad **Iva** l'imposta è sempre fissa (€ 200).

AGEVOLAZIONI per la «PRIMA CASA»: vedi il prospetto a pag. 289 [ACQUISTO della PRIMA CASA].

SUCCESSIONE e DONAZIONE di IMMOBILE DESTINATO ad ABITAZIONE PRINCIPALE: i **trasferimenti di proprietà a titolo gratuito** (per **successione** o **donazione**) di fabbricati destinati ad **abitazione principale non di lusso** (e il trasferimento o la costituzione dei **diritti immobiliari** relativi ad essi), sono soggetti alle imposte ipotecaria e catastale in **misura fissa** (€ 50 ciascuna), se il beneficiario (o, in caso di più beneficiari, almeno uno di essi) è in possesso dei **requisiti** richiesti per ottenere le agevolazioni per la «prima casa» (art. 69, co. 3, L. 342/2000 [CFF ❶ 2604] e C.M. 16.11.2000, n. 207/E).
Questa disposizione si applica alle **successioni** per le quali il **termine** di presentazione delle relative **dichiarazioni** è scaduto **dopo il 31.12.2000** e alle **donazioni** fatte a decorrere **dall'1.1.2001**.
La volontà di beneficiare dell'agevolazione deve essere manifestata in una dichiarazione resa nell'atto di donazione o in una dichiarazione sostitutiva da allegare a quella di successione.
L'agevolazione è applicabile **anche** se l'atto di successione o donazione è **integrato** con **atto successivo** contenente le **dichiarazioni necessarie** per beneficiare del **regime** di favore della «**prima casa**», erroneamente omesse nell'atto originario (R.M. 2.10.2006, n. 110/E).
Se il beneficiario è proprietario di più immobili, l'agevolazione si applica ad un'unica unità immobiliare (e relative pertinenze).
In caso di più beneficiari proprietari di più immobili, l'agevolazione è riconosciuta una sola volta per ciascun beneficiario in relazione all'immobile cui fa riferimento nella dichiarazione resa ed allegata alla denuncia di successione (C.M. 7.5.2001, n. 44/E).

SUCCESSIONE – IPOTECA per DILAZIONE del PAGAMENTO – misura fissa: l'imposta ipotecaria dovuta sulla costituzione e sulla **cancellazione** dell'ipoteca iscritta come garanzia a fronte della richiesta di **dilazione del pagamento** dell'imposta di successione ex art. 38, D.Lgs. 346/1990 [CFF ❶ 3238], va applicata in **misura fissa**.
La **misura fissa** si applica anche per la cancellazione di ipoteche iscritte a **garanzia di dilazioni**, in relazione a successioni aperte, se la richiesta di cancellazione è comunque successiva a tale data prima dell'**1.1.1991** (C.M. 14.8.1997, n. 239/T).

CREDITO in CONTO CORRENTE CONVERTITO in MUTUO – ANNOTAZIONE di CONFERMA e CANCELLAZIONE di IPOTECA: l'**annotazione** di **conferma** dell'**ipoteca** iscritta a **garanzia** di un contratto di apertura di **credito in conto corrente convertito** in **mutuo**, nonché l'**annotazione** di **frazionamento** dell'**ipoteca** oggetto di conferma, sono soggette all'**imposta ipotecaria** di € **200** (art. 14, Tariffa, D.Lgs. 347/1990 [CFF ❶ 2544]).
Invece, alla formalità di **annotazione** di **cancellazione** dell'**ipoteca** è applicabile l'**imposta ipotecaria proporzionale** nella misura dello **0,50%** (art. 13, Tariffa allegata al D.Lgs. 347/1990 [CFF ❶ 2543] – R.M. 17.10.2006, n. 2/T).

CESSIONE di CREDITI INDIVIDUABILI «IN BLOCCO»: la **cessione** di **crediti pro-soluto** individuabili «**in blocco**» **non** è soggetta all'**obbligo** di **annotazione** a margine dell'iscrizione ipotecaria ai sensi dell'art. 2843 c.c. e, pertanto, **non** è assoggettata all'**imposta ipotecaria** prevista dall'art. 9, Tariffa, D.Lgs. 347/1990 [CFF ❶ 2539] per tale tipo di annotazione (R.M. 3.11.2006, n. 3/T).

MUTUO IPOTECARIO – SOSTITUZIONE dell'IMMOBILE GRAVATO da IPOTECA: tale sostituzione **non è assoggettata** ad imposta ipotecaria, in quanto la stessa si ritiene **assorbita** dall'imposta sostitutiva pagata – ai sensi dell'art. 15, D.P.R. 601/1973 [CFF ❷ 8015]– R.M. 15.6.1998, n. 59 – all'atto della stipula del mutuo cui l'ipoteca afferisce.

SERVIZI TELEMATICI dell'AGENZIA del TERRITORIO (confluita nell'AGENZIA delle ENTRATE) – IMPOSTE IPO-CA-

nunziospano63 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

TASTALI – CONTO CORRENTE POSTALE UNICO: il Provv. Agenzia Territorio 2.3.2007, in vigore dal 13.3.2007, prevede che il **pagamento** dei **tributi** dovuti per i **servizi ipotecari** e **catastali** richiesti ed erogati tramite il **sistema telematico** dell'**Agenzia** del **Territorio** può essere effettuato mediante l'utilizzo di somme versate preventivamente con **modalità telematiche** sul **conto corrente postale unico** a **livello nazionale**, **intestato** alla medesima Agenzia («castelletto nazionale»).
Al momento della **richiesta** di **erogazione** dei **servizi**, la somma dovuta per il pagamento dei relativi tributi viene **detratta** dall'importo reso disponibile all'utente sul sistema telematico. Qualora l'**importo disponibile non** sia **sufficiente** ad effettuare il **pagamento** dei **tributi** dovuti, l'Agenzia **non** procede all'**erogazione** dei **servizi**.

IMMOBILI SITI in AREE SOGGETTE a PIANI URBANISTICI PARTICOLAREGGIATI: **dall'1.1.2014** le trascrizioni di atti e sentenze che importano il trasferimento di proprietà, la costituzione o il trasferimento di diritti immobiliari attinenti ad **immobili** compresi in **piani urbanistici particolareggiati** diretti all'attuazione dei **programmi** di **edilizia residenziale** comunque denominati sono soggetti all'**imposta ipotecaria in misura fissa** pari a € **50** (art. 10, D.Lgs. 23/2011). Fino al 31.12.2013 erano soggetti all'imposta ipotecaria del 3% (art. 1-bis, Tariffa, D.Lgs. 347/1990, come modif. dall'art. 1, co. 26 e 28, L. 24.12.2007, n. 244).

CONTRATTI PRELIMINARI: anche se sottoposti a condizione o aventi ad oggetto fabbricati da costruire o in corso di costruzione, dall'1.1.1997 possono essere trascritti nei registri immobiliari. L'**imposta ipotecaria** è dovuta nella misura fissa di € **200**.

RISCATTO di IMMOBILI in LEASING – BASE IMPONIBILE: in relazione al **riscatto** di **immobili** in **leasing** la **base imponibile** per l'applicazione delle **imposte ipotecaria** e **catastale** è costituita dal **valore venale** in **comune commercio** e, quindi, dal prezzo di riscatto del bene aumentato dei canoni, depurati dalla componente finanziaria (C.M. 1.3.2007, n. 12/E e R.M. 29.1.2008, n. 24/E).

PERMUTA IMMOBILIARE: il contratto di **permuta immobiliare** implica un'**unica formalità**, per la quale è dovuta l'imposta **ipotecaria** calcolata su una **base imponibile** pari al valore del **bene** che dà luogo all'applicazione della **maggiore imposta**, ai sensi dell'art. 43, co. 1, lett. b), D.P.R. 131/1986, norma richiamata dall'art. 2, D.Lgs. 347/1990 (C.M. 13.2.2007, n. 8/E).

CONFERIMENTO di BENI IMMOBILI: in caso di **conferimento** in società di un **immobile**, la **base imponibile** su cui calcolare l'imposta ipotecaria e catastale è costituita dal **valore venale** in comune commercio dell'immobile, al **lordo** delle eventuali **passività** gravanti sullo stesso (artt. 43 e 51, D.P.R. 131/1986 [CFF ❶ 2043 e 2051]). Vedi la C.M. 30.5.2005, n. 25/E (RR.MM. 19.4.1991, n. 350263 e 23.9.1991, n. 350865; Cass. 11.2.2003, n. 10486 e 5.6.2002, n. 15046).

CESSIONE di IMMOBILI NON ULTIMATI: alla **cessione** di **immobili strumentali** in **corso** di **costruzione** da parte di un'**impresa edile** a favore di un'altra impresa edile, soggetta ad Iva con aliquota 22%, sono applicabili le imposte **ipotecaria** e **catastale** in **misura fissa** di € **200** (C.M. 12.3.2010, n. 12/E).

RIDETERMINAZIONE dei VALORI di ACQUISTO dei TERRENI EDIFICABILI e con DESTINAZIONE AGRICOLA (effettuata ai sensi dell'art. 7, L. 28.12.2001, n. 448): costituisce **valore minimo di riferimento** ai fini delle imposte sui redditi, dell'imposta di registro e delle imposte ipotecaria e catastale.
Tuttavia, considerato che il valore attribuito al cespite dalla perizia tiene conto delle condizioni urbanistiche, geologiche, ecc. esistenti al momento della valutazione, il contribuente, in un momento successivo, potrà non avvalersi del **valore rideterminato**, qualora siano sopravvenuti fatti che lo rendano non più attuale.
La circostanza che il valore dichiarato coincida o meno con quello periziato deve essere evidenziato in atto dal venditore affinché l'Ufficio ne possa tener conto ai fini della **rettifica** della base imponibile delle imposte di registro, ipotecaria e catastale (C.M. 1.2.2002, n. 15/E).

IMMOBILI di INTERESSE STORICO ed ARTISTICO: dall'1.1.2014 ai trasferimenti di beni immobili di interesse storico, artistico e archeologico, soggetti alla L. 1.6.1939, n. 1089 (ora al D.Lgs. 22.1.2004, n. 42), si applicano (se ceduti con atto non imponibile a Iva) le **imposte ipotecaria e catastale in misura fissa** (€ **50**) e l'imposta di **registro** al **9%**. Fino al 31.12.2013 si applicavano le imposte ipotecaria e catastale in misura proporzionale del 2% e del **10 per mille**, stabilite, rispettivamente, dall'art. 1, Tariffa allegata al D.Lgs. 31.10.1990, n. 347 e dall'art. 10, co. 1 del medesimo decreto (C.M. 14.6.2002, n. 52/E).

ACCESSO alle BANCHE DATI IPOTECARIA e CATASTALE: l'art. 6, co. da 5-bis a 5-undecies, D.L. 2.3.2012, n. 16, conv. con. modif. L. 26.4.2012, n. 44 ha introdotto rilevanti novità, applicabili a partire dall'1.10.2012, in ordine al trattamento tributario cui sono assoggettate la consultazione delle banche dati ipotecaria e catastale, nonché la presentazione degli atti di aggiornamento del catasto edilizio urbano. L'intervento normativo ha formato oggetto di un primo commento da parte dell'Agenzia del Territorio, con la C.M. 28.9.2012, n. 4/T, che ha passato preliminarmente in rassegna il contenuto dei co. da 5-bis a 5-quinquies:

- le Agenzie fiscali e gli Agenti della riscossione, per l'espletamento dei propri compiti istituzionali, accedono – anche con **modalità telematiche**, in esenzione da tributi ed oneri – ai servizi di consultazione delle banche dati ipotecaria e catastale e dell'anagrafe immobiliare integrata, gestite dall'Agenzia del Territorio, nonché delle **banche dati del libro fondiario e del catasto** gestite dagli enti pubblici territoriali;
- le Pubbliche Amministrazioni di cui all'art. 1, co. 2, del D.Lgs. 30.3.2001, n. 165, diverse da quelle di cui al punto precedente, accedono – per l'assolvimento dei fini istituzionali, con modalità telematiche, su base convenzionale e in esenzione da tributi – ai servizi di consultazione delle banche dati ipotecaria e catastale gestite dall'Agenzia del Territorio;
- l'accesso ai servizi di consultazione delle banche dati ipotecaria e catastale gestite dall'Agenzia del Territorio è effettuato **gratuitamente** e in **esenzione da tributi**, se viene richiesto presso gli uffici in relazione a **beni immobili dei**

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

quali il soggetto richiedente risulta titolare, anche in parte, del diritto di proprietà o di altri diritti reali di godimento. Tale disposizione è entrata in vigore il 29.4.2012;

› fatto salvo quanto sopra riportato, per la **consultazione telematica della banca dati ipotecaria** gestita dall'Agenzia del Territorio sono dovuti i tributi previsti dalla tabella allegata al D.Lgs. 31.10.1990, n. 347, con una riduzione del 10%.

ASSEGNAZIONE e CESSIONE AGEVOLATA di BENI ai SOCI, TRASFORMAZIONE in S.S.: l'art. 1, co. da 115 a 120, L.28.12.2015, n. 208, ha introdotto un regime fiscale agevolato che consente la possibilità di assegnare o cedere ai soci beni immobili aventi determinate caratteristiche (immobili diversi da quelli strumentali per destinazione) e beni mobili iscritti in pubblici registri (non utilizzati come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa). La norma consente altresì alle società che hanno per oggetto esclusivo o principale la gestione dei beni summenzionati, la possibilità di optare per la trasformazione in società semplice. L'art. 1, co. 119, L. 28.12.2015, n. 208 prevede che per le **cessioni** e **assegnazioni agevolate**, oltre alla riduzione del 50% delle aliquote dell'imposta di registro eventualmente applicabili, l'**imposta ipotecaria** e **catastale** si applichino in **misura fissa**.

IMPOSTA CATASTALE

(D.Lgs. 31.10.1990, n. 347 [CFF ❶ 2501 – 2557])

PRESUPPOSTO (art. 1, co. 1, D.Lgs. 347/1990): l'esecuzione delle **volture catastali** in seguito a cessioni, successioni, donazioni o costituzione di ipoteche e di diritti reali (usufrutto ecc.).

ESCLUSIONI (art. 1, co. 2, D.Lgs. 347/1990): sono le **stesse** di quelle previste per l'**imposta ipotecaria** (vedi pag. 354 [IMPOSTA IPOTECARIA]).

OBBLIGATI al PAGAMENTO (art. 11, D.Lgs. 347/1990): sono gli stessi previsti per l'imposta ipotecaria (vedi pag. 354 [IMPOSTA IPOTECARIA]).

ALIQUOTE: 1% (dall'1.1.1996); per i **trasferimenti immobiliari soggetti ad imposta di registro proporzionale** (2%, 9% o 12%) è prevista la **misura fissa di** € **50** (art. 10, D.Lgs. 23/2011). Per gli **atti soggetti ad Iva** l'imposta è sempre fissa (€ **200**).

ACCERTAMENTO, RISCOSSIONE, SANZIONI, PRESCRIZIONE: si applicano le **norme dell'imposta di registro**.

AGEVOLAZIONI per la «PRIMA CASA»: vedi pagg. 289 e segg. [ACQUISTO della PRIMA CASA].

IMMOBILI di INTERESSE STORICO ed ARTISTICO: vedi a pag. precedente [IMMOBILI di INTERESSE STORICO ed ARTISTICO].

TRASFERIMENTO di BENI IMMOBILI PUBBLICI a FONDI COMUNI di INVESTIMENTO IMMOBILIARE: vedi nota (*) a pag. 331 [TARIFFA degli ATTI di SOCIETÀ ed ENTI].

PERMUTA IMMOBILIARE: il negozio giuridico della **permuta immobiliare** dà luogo a **due diverse volture catastali** (una per ciascun immobile); di conseguenza, ciascuna di esse è **autonomamente** soggetta a **tassazione** ex art. 10, co. 1, D.Lgs. 347/1990, nella misura del **10 per mille** sul **valore venale** in comune commercio degli immobili (C.M. 13.2.2007, n. 8/E). Per l'applicazione in caso di permute in cui uno o entrambi i trasferimenti siano soggetti a Iva si veda la C.M. 29.5.2013, n.18/E al paragrafo 2.3.

TABELLA dei TRIBUTI SPECIALI CATASTALI – NOVITÀ 2012: l'art. 6, co. 5-septies, D.L. 16/2012, conv. con modif. L. 44/2012 ha rettificato il titolo III della Tabella A allegata al D.L. 31.7.1994, n. 533, riguardante i **tributi speciali catastali**, sostituendo il numero d'ordine 2.2, relativo alla presentazione delle dichiarazioni di nuova costruzione ovvero di variazione, che comporta – a partire dall'1.10.2012 – la debenza dei seguenti importi, differenziati in base alla corrispondente causale, ovvero per ogni unità appartenente alle categorie a destinazione:

› ordinaria (categorie dei gruppi A, B e C), e a quelle censite senza rendita: € 50,00 (2.2.1);
› speciale (categorie dei gruppi D ed E): € 100,00 (2.2.2).

È stato, inoltre, inserito il numero d'ordine 3-bis, concernente la **consultazione degli atti cata**stali, con l'effetto che, a partire dall'1.10.2012, è soggetta al pagamento dei tributi la visura di alcuni atti del catasto (C.M. 4/T/2012):

› atti cartacei (registri di partita, mappa catastale cartacea, tipi di frazionamento, ecc.);
› banca dati censuaria (visura per immobile e soggetto, attuale e storica, per partita ed elenco immobili);
› mappa catastale informatizzata.
› Il tributo speciale è dovuto, per ogni consultazione, sulla base delle seguenti tariffe:
› visura degli atti cartacei: € 5,00 per ogni richiedente e per ogni giorno o frazione;
› visura per immobile degli atti censuari e della cartografia da base informativa: € 1,00 per identificativo catastale richiesto;
› altri documenti, compresa la visura per soggetto: € 1,00 ogni 10 unità immobiliari o frazioni di 10.

Ai fini dell'applicazione delle predette disposizioni, per unità immobiliari si intendono sia la particella dei terreni che l'unità immobiliare urbana: l'esenzione dal pagamento è riconosciuta soltanto nei casi espressamente previsti da specifiche disposizioni di legge.

Dall'1.1.2014 gli **atti** di cui all'art. 1, co. 1, della Tariffa Parte I, D.P.R. 131/1986, assoggettati all'imposta di registro (trasferimenti immobiliari) e tutti gli atti e le formalità direttamente conseguenti posti in essere per effettuare gli adempimenti presso il catasto ed i registri immobiliari sono **esenti dall'imposta di bollo**, dai **tributi speciali catastali** e dalle **tasse ipoteca-**

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

rie e sono soggetti a ciascuna delle **imposte ipotecaria e catastale** nella misura fissa di € **50**.

OPERAZIONI di CREDITO – IMPOSTA SOSTITUTIVA – OPERAZIONI AGEVOLABILI (arrt. 15-20, D.P.R. 29.9.1973, n. 601 [CFF ❷ 8015 – 8020]): gli enti che effettuano **operazioni di credito a medio e lungo termine** (minimo 18 mesi) godono per i relativi atti e contratti dell'applicazione di un'imposta sostitutiva, nella misura indicata sotto.
Queste agevolazioni si applicano inoltre alle operazioni di credito di **qualunque durata** nei **seguenti settori**, in base ad apposite leggi:
- **credito per il lavoro italiano all'estero**;
- **credito all'artigianato**;
- **credito cinematografico**;
- **credito teatrale**;
- **credito di rifinanziamento**;
- **credito peschereccio di esercizio**.

Dall'**1.5.1995** per gli **istituti di credito speciali** – di cui all'art. 17, co. 2, D.P.R. 601/1973 [CFF ❷ 8017] – l'imposta sostitutiva si applica ai **soli finanziamenti** concessi e non più alle operazioni effettuate per il loro **funzionamento** e per lo **svolgimento** della loro attività (art. 44, co. 1, D.L. 41/1995, conv. con L. 85/1995 [CFF ❷ 8210]).
La R.M. 6.7.1998, n. 68/E ha precisato che le **agevolazioni** sulle **operazioni di credito** a **medio** e **lungo termine non spettano** se il contratto prevede la **possibilità** per l'azienda di credito di **ottenere** in qualsiasi momento l'**estinzione del rapporto**. Se invece l'estinzione anticipata del rapporto di finanziamento è stata chiesta dal mutuatario (es. cliente della banca), per la conseguente cancellazione ipotecaria non viene meno il regime fiscale agevolato (C.M. 27.4.2001, n. 3/T).
Nel caso di contratti di durata **inferiore** a 18 mesi, stipulati mediante scrittura privata, il finanziamento e la successiva dichiarazione di obbligo dei beneficiari delle erogazioni sono rappresentativi di un **unico rapporto soggetto ad Iva** e soggetto ad **imposta di registro** in **misura fissa** (R.M. 7.10.1998, n. 152/E).

ESTENSIONE dell'AGEVOLAZIONE: l'art. 22, co. 2 D.Lgs. 24.6.2014, n.144, modificando l'art. 15, D.P.R. 601/1973, che già prevedeva l'agevolazione fiscale relativamente alle cessioni di credito stipulate in relazione ai finanziamenti a medio/lungo termine, ha esteso tale regime anche alla cessione dei relativi contratti o crediti, nonché ai trasferimenti delle garanzie ad essi relativi. È stato inoltre introdotto l'art. 17-bis, D.P.R. 601/1973, che ha previsto che possano fruire dell'agevolazione anche le operazioni di finanziamento di durata superiore a 18 mesi poste in essere dalle società di cartolarizzazione di cui alla L. 130/1999, nonché dalle imprese di assicurazione costituite e autorizzate ai sensi di normative emanate da Stati membri dell'Ue o O.I.C.R. costituiti negli Stati membri dell'UE e negli Stati che aderiscono all'Accordo sullo spazio economico europeo inclusi nella lista dei Paesi che consentono un adeguato scambio di informazioni.

IMPOSTA SOSTITUTIVA – ALIQUOTA dello 0,25%: sostituisce le imposte di **registro, bollo, ipotecarie, catastali** e le tasse sulle concessioni governative. È applicata nella **misura fissa dello 0,25%** sull'ammontare complessivo dei **finanziamenti concessi** (nel caso di apertura di c/c si tiene conto del fido).
L'aliquota dello **0,25%** ha un ambito di applicazione **più ampio** rispetto a quella del 2%, applicandosi a tutti i finanziamenti a medio e lungo termine (C.M. 9.5.2005, n. 19/E):
- aventi **finalità diverse** dall'acquisto (costruzione o ristrutturazione) di **immobili** ad **uso abitativo**;
- per l'acquisto (costruzione o ristrutturazione) della «**prima casa**» (nota II-bis all'art. 1, Tariffa, Parte Prima, D.P.R. 131/1986 [CFF ❶ 2101]);
- erogati a **persone giuridiche**, **società** ed **enti**;
- utilizzati nell'**ambito** dell'**attività d'impresa** (da imprenditori individuali, compresi quelli edili e/o immobiliari).

FINANZIAMENTI DIVERSI da QUELLI per la PRIMA CASA – ALIQUOTA del 2%: l'aliquota dell'imposta sostitutiva sui finanziamenti a medio-lungo termine, erogati per l'acquisto, la costruzione o la ristrutturazione di immobili abitativi, e relative pertinenze, per i quali **non** ricorrono i **requisiti** per la «**prima casa**» è stata fissata al **2%**, con effetto per i finanziamenti erogati in base a contratti conclusi a decorrere **dall'1.8.2004** (art. 1-bis, co. 6, D.L. 168/2004, conv. con L. 191/2004; l'art. 2, co. 1, D.L. 3.8.2004, n. 220, conv. con modif. con L. 19.10.2004, n. 257 [CFF ❷ 8429] fornisce l'interpretazione autentica di tale norma).
Pertanto, l'applicazione dell'imposta sostitutiva secondo la minor imposta dello **0,25%** deve essere **richiesta** dal **mutuatario**-persona fisica che acquisti, costruisca o ristrutturi un immobile ad uso abitativo con **dichiarazione** da rendere nel medesimo atto dalla quale risulti il possesso dei **requisiti** «**prima casa**» (C.M. 9.5.2005, n. 19/E).

FINANZIAMENTO COINTESTATO: se il **finanziamento** è **cointestato** è necessario che la **dichiarazione** venga resa da **tutti** i **mutuatari** e la scelta dell'**aliquota** applicabile (0,25% o 2%) va effettuata con esclusivo **riferimento** alla **quota parte** di finanziamento erogata a **ciascun mutuatario** e alla **destinazione** di tale quota (C.M. 9.5.2005, n. 19/E).

CLAUSOLE di DURATA e RISOLUZIONE ANTICIPATA: l'**estinzione anticipata** del **finanziamento**, vale a dire **prima** che decorra il **termine minimo** di **18 mesi** previsto dall'art. 15, D.P.R. 601.1973, **non preclude** la possibilità di usufruire dell'**agevolazione**, costituendo la facoltà di adempimento anticipato una possibilità irrinunciabile.
Tale principio è stato previsto dalla C.M. 14.6.2007, n. 6/T che ritiene superate le posizioni dell'Agenzia delle Territorio riportate nella C.M. 5.12.2006, n. 6/T, secondo la quale era **incompatibile** con il regime agevolativo la presenza nel contratto di finanziamento a medio e lungo termine di **clausole** che consentivano al soggetto finanziato di **estinguere anticipatamente** il **debito prima** del decorso dei **18 mesi**.

DICHIARAZIONE: deve essere presentata dagli enti che effettuano le operazioni di finanziamento entro **tre mesi** dalla **chiusura** di ogni semestre solare ed ha per oggetto l'ammontare dei finanziamenti concessi.
Dal 1991 è dovuto un acconto pari al 90% dell'imposta dovuta sul 1° semestre a valere sul 2° semestre, da versarsi

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

contestualmente alle somme dovute per il 1° semestre (D.L. 151/1991, conv. con L. 202/1991 [CFF ❷ 8155]).

MUTUI EROGATI da ENTI PREVIDENZIALI a FAVORE dei PROPRI DIPENDENTI: l'art. 2, co. 1-bis, D.L. 220/2004, conv. con modif. con L. 257/2004 [CFF ❷ 8429] ha esteso l'applicazione del regime agevolato dell'**imposta sostitutiva** alle operazioni di **mutuo** concesse, **a decorrere dal 20.10.2004**, da **enti**, **istituti**, **fondi** e **casse previdenziali** (soggetti diversi dalle banche e dagli istituti di credito) nei confronti dei propri **dipendenti** ed **iscritti** per l'**acquisto** di **abitazioni** (non per la loro ristrutturazione – R.M. 22.4.2005, n. 49/E).

L'imposta sostitutiva si applica **anche** ai finanziamenti posti in essere da enti di previdenza obbligatoria nei confronti dei loro iscritti per l'**estinzione** di **mutui precedentemente contratti** per l'**acquisto** di un **immobile** ad **uso abitativo** (RR.MM. 28.2.2008, n. 68/E e 17.4.2008, n. 1/T).

Si applica l'aliquota dello **0,25%** se il dipendente o iscritto possiede i **requisiti** «**prima casa**»; al contrario quella del **2%**. Per la modalità di **rimborso** della **maggior imposta versata** si veda la R.M. 12.7.2006, n. 85/E.

FINANZIAMENTI EFFETTUATI da CASSA DEPOSITI e PRESTITI: la disciplina dell'imposta sostitutiva **non** è **applicabile**, per carenza dell'elemento soggettivo, ai **finanziamenti** effettuati dalla **Cassa Depositi** e **Prestiti**, per l'esecuzione di opere, impianti e reti destinate a servizi pubblici, **trasformata** in **S.p.a.**, in quanto per beneficiare dell'agevolazione occorre che i finanziamenti siano posti in essere da **banche** o **istituti** di **credito** (R.M. 14.6.2007, n. 137/E).

REQUISITO SOGGETTIVO – QUESTIONE DI LEGITTIMITÀ COSTITUZIONALE: la Cassazione, Sezioni Unite, con Ordinanza n. 11373 del 4.6.2015 ha rimesso alla Corte Costituzionale la questione relativa alla legittimità costituzionale dell'art. 15, D.P.R. 601/1973, nella parte in cui esclude a l'applicabilità dell'agevolazione prevista per i finanziamenti a m/l termine effettuati dalle aziende e istituti di credito, agli stessi finanziamenti se posti in essere da intermediari finanziari.

MUTUI FONDIARI ad ISTITUTI per CASE POPOLARI e COOPERATIVE – IMPOSTA SOSTITUTIVA RIDOTTA: l'art. 19, co. 3, D.P.R. 601/1973 [CFF ❷ 8019], che prevede la **riduzione** alla **metà** dell'**imposta sostitutiva**, è applicabile se l'**ente erogante** il **mutuo** a medio e lungo termine è un **istituto** di **credito** o una **banca** e se il mutuo, avente **natura fondiaria**, è concesso ad **istituti autonomi** per le **case popolari** ed a **cooperative edilizie effettivamente operanti** nell'edilizia economica e popolare (R.M. 3.8.2007, n. 203/E).

MUTUO SUCCESSIVO all'APERTURA di CREDITO in CONTO CORRENTE – NON APPLICABILE l'IMPOSTA SOSTITUTIVA: il contratto di **mutuo** fondiario stipulato **successivamente** al contratto di apertura di **credito** in conto corrente **non** è soggetto all'**imposta sostitutiva** di cui all'art. 15, D.P.R. 601/1973 [CFF ❷ 8015].

In particolare, nel caso in cui gli istituti bancari concedano a **società** di costruzioni **immobiliari** aperture di **credito** in conto corrente, utilizzabile durante l'esecuzione dei lavori, destinato a convertirsi, ad ultimazione dei lavori, in **mutui** fondiari frazionati, al fine di agevolare le vendite delle singole unità immobiliari, tale secondo negozio giuridico rappresenta un **nuovo contratto**, non una mera modificazione del primo, e pertanto ad esso **non** è applicabile la **disciplina agevolativa** in esame (R.M. 22.9.2005, n. 1/T).

nunziospano63 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

IMPOSTA di BOLLO

(D.P.R. 26.10.1972, n. 642 [CFF ❶ 2701 – 2814])

PRESUPPOSTO IMPOSITIVO: è costituito dalla **formazione per iscritto** di determinati atti.

APPLICAZIONE dell'IMPOSTA (art. 1 [CFF ❶ 2701]): si applica sugli **atti**, **documenti** e **registri** indicati nella **Tariffa parte I** e **II**. **Non vi sono soggetti** gli **atti legislativi** e, quando non espressamente previsto, gli **atti amministrativi** dello **Stato**, delle **Regioni** e **Province**, dei **Comuni** e **loro consorzi**. L'imposta di bollo è **dovuta** (art. 2 [CFF ❶ 2702]):

- **FIN dall'ORIGINE** per gli **atti**, i **documenti** e i **registri** indicati nella **parte I** della Tariffa, se formati **nel territorio dello Stato**; tali documenti devono essere assoggettati ad imposta all'atto dell'emissione, **prima** di qualsiasi scritturazione;
- **IN CASO d'USO** per i **documenti** e i **registri** indicati nella **parte II** della Tariffa. Si ha caso d'uso quando gli atti sono presentati al competente Ufficio dell'Agenzia delle Entrate per la **registrazione**. Nel caso di **cambiali emesse all'estero** si ha caso d'uso, con conseguente necessità di bollatura, oltre che nel caso di registrazione, quando sono presentate, consegnate, quietanzate, accettate, girate, sottoscritte per avallo o negoziate in Italia (scontano l'imposta al 50% se tassate nello Stato estero).

TRASFERIMENTI IMMOBILIARI – NOVITÀ 2014: dall'1.1.2014 gli **atti** di cui all'art. 1, co. 1, della Tariffa Parte I, D.P.R. 131/1986, assoggettati all'imposta di registro (trasferimenti immobiliari) e tutti gli atti e le formalità direttamente conseguenti posti in essere per effettuare gli adempimenti presso il catasto ed i registri immobiliari sono **esenti dall'imposta di bollo**, dai **tributi speciali catastali** e dalle **tasse ipotecarie** e sono soggetti a ciascuna delle **imposte ipotecaria e catastale** nella misura fissa di € **50**.

MISURA dell'IMPOSTA: può essere **FISSA** o **PROPORZIONALE**. Per gli atti soggetti in **caso d'uso** l'imposta è dovuta nella misura vigente al momento in cui se ne fa uso (art. 6, D.P.R. 642/1972 [CFF ❶ 2706]).

ARROTONDAMENTO: sono **arrotondate** ad € **0,10** per **eccesso** o per **difetto**, a seconda che si tratti rispettivamente di frazioni fino ad € 0,05 o superiori ad € 0,05, le frazioni degli importi dell'imposta di **bollo** dovuta in misura **proporzionale**. In ogni caso il **bollo** è dovuto nella **misura minima** di **€ 1**, **ad eccezione** delle **cambiali** e dei **vaglia cambiari** di cui all'art. 6, n. 1, lett. a) e b), e n. 2, Allegato A, Tariffa, D.P.R. 642/1972 [CFF ❶ 2755], per i quali l'imposta minima è stabilità in **€ 0,50** (art. 3, co. 2 e 3, D.P.R. 642/1972, come modif. dall'art. 1, co. 80, L. 296/2006).

PAGAMENTO: l'art. 1, co. 80, L. 296/2006 (Finanziaria 2007) ha sostituito l'art. 3, D.P.R. 642/1972 relativo alle **modalità** di **pagamento** dell'imposta di **bollo**. **Dall'1.1.2007** l'imposta si corrisponde:

- mediante pagamento a **intermediario convenzionato** con l'Agenzia delle Entrate, il quale rilascia, con **MODALITÀ TELEMATICHE APPOSITO CONTRASSEGNO**; il Provv. Ag. Entrate 5.5.2005 ha approvato, ex art. 4, co. 4, D.P.R. 642/1972 [CFF ❶ 2704], le **caratteristiche** e le **modalità d'uso** del **contrassegno sostitutivo** delle **marche** da **bollo** (Allegato A), nonché le **caratteristiche tecniche** del **sistema informatico** idoneo a consentire il **collegamento telematico** tra gli **intermediari** e l'**Agenzia** delle **Entrate** (Allegato B) (vedi anche Comunicato Stampa Ag. Entrate 18.5.2005);
- in **MODO VIRTUALE** dietro autorizzazione da parte dell'Agenzia delle Entrate. Al fine di ottenere l'autorizzazione all'assolvimento dell'imposta di bollo in modo virtuale occorre presentare apposita richiesta all'Agenzia delle Entrate, corredata da una dichiarazione che contenga il numero di atti che si presume saranno emessi o ricevuti nell'anno solare. L'Ufficio competente, verificata la possibilità di rilascio dell'autorizzazione (si veda al proposito anche la C.M. 14.4.2015, n.16/E, paragrafo 3), effettua una liquidazione provvisoria dell'imposta dovuta per il periodo intercorrente tra la data di decorrenza dell'autorizzazione e il 31 dicembre, ripartendo l'ammontare in tante rate di eguale importo quanti sono i bimestri compresi nel periodo. Entro il 31 gennaio dell'anno successivo il contribuente presenta all'Ufficio una dichiarazione contenente il numero effettivo degli atti e documenti emessi nell'anno precedente. La liquidazione viene presa a base per il computo dell'imposta per l'anno in corso. Il modello da utilizzare per la dichiarazione dal 1° gennaio 2015, a pena di nullità, è quello approvato con Provvedimento Prot. 2014/146313 del 14.11.2014 e può essere presentato **esclusivamente** in **modalità telematica direttamente**, dai **contribuenti** abilitati a **Entratel** o **Fisconline**, in relazione ai **requisiti** posseduti per la **presentazione** delle **dichiarazioni** di cui al D.P.R. 322/1998, o tramite uno dei **soggetti incaricati** della **trasmissione** delle **dichiarazioni**, ex art. 3, co. 2-bis e 3, D.P.R. 322/1998. Nel provvedimento del 14.11.2014 viene precisato che, con riferimento al **periodo transitorio** dall'**1.1.2015** al **31.12.2015**, le **dichiarazioni** da inviare a seguito di **rinunzia** all'**autorizzazione**, anche nei casi in cui quest'ultima avvenga in relazione ad **operazioni straordinarie**, devono essere presentate in **formato cartaceo** presso l'Ufficio territoriale competente. Ai sensi dell'art. 15-bis, D.P.R. 642/1972 [CFF ❶ 2715a], inserito dall'art. 4, D.L. 282/2004, conv. con modif. con L. 307/2004, ulteriormente modificato dall'art. 5 D.L. 2.3.2012, n.16, le Poste italiane S.p.a., le banche e gli altri enti e società finanziari di cui all'art. 1, D.Lgs. 27.1.1992, n. 87 sono tenuti, **entro** il **16 aprile** di ogni anno, a versare, a titolo di **acconto** dell'imposta di **bollo** da assolvere in modo **virtuale** nell'anno successivo, una somma pari al 95% (85% per il 2009, **75%** per il **2008, 70%** per gli **anni precedenti)** dell'imposta liquidata in via provvisoria dall'Ufficio delle Entrate per l'anno in corso (C.M. 21.11.2005, n. 49/E).

BOLLO VIRTUALE – VERSAMENTO con il MODELLO F24: per effetto delle disposizioni contenute nel Provv. Agenzia Entrate 3.2.2015 a decorrere dal 20.2.2015, i versamenti per l'assolvimento dell'imposta di bollo in modo virtuale (artt. 15 e 15-bis, D.P.R. 642/1972) e dei relativi accessori, interessi e sanzioni devono essere effettuati utilizzando il Modello F24. Tuttavia, fino al 31.3.2015, tali versamenti potevano ancora essere effettuati con il Modello F23. Si ricorda che con D.M. 8.11.2011 è

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

stata introdotta la **modalità** di **versamento** dell'**imposta** di **bollo** virtuale tramite il **Mod. F24**.

SANZIONI per OMESSO o INSUFFICIENTE VERSAMENTO dell'IMPOSTA – OMESSA, TARDIVA o INFEDELE DICHIARAZIONE di CONGUAGLIO: con l'art. 25, D.P.R. 26.10.1972, n. 642 sono state determinate le sanzioni per l'omesso o insufficiente pagamento dell'imposta di bollo e per l'omessa o infedele dichiarazione di conguaglio prevista dall'art. 15, D.P.R. 642/1972.

In particolare:

- è soggetto a una sanzione amministrativa dal **100%** al **500%** dell'imposta o della maggiore imposta, **chi non corrisponde**, in tutto o in parte l'imposta di bollo dovuta sin dall'origine;
- le violazioni relative alle cambiali sono punite con una sanzione amministrativa da 2 a 10 volte l'imposta, con un minimo di € 103,29 (salvo quanto previsto dall'art. 32, co. 2, L. 277/1977);
- l'omessa o infedele dichiarazione di conguaglio prevista dall'art. 15, D.P.R. 642/1972 è punita con la sanzione amministrativa dal **100%** al **200%** dell'imposta dovuta. Se la dichiarazione di conguaglio è presentata con un **ritardo non superiore a 30 giorni** si applica la sanzione amministrativa **dal 50% al 100%** dell'imposta dovuta.

IMPOSTA di BOLLO VIRTUALE – CHIARIMENTI: alla luce delle innovazioni apportate ai processi per l'assolvimento dell'imposta di bollo in modo virtuale, la C.M. 14.4.2015, n. 16/E fornisce chiarimenti in merito alla competenza in materia degli Uffici dell'Agenzia delle Entrate, al procedimento di autorizzazione ed alle modalità di liquidazione del tributo, ai criteri per lo scomputo dell'acconto ed alle sanzioni applicabili; sono in particolare determinati le modalità di applicazione delle sanzioni e l'istituto del ravvedimento operoso nei casi di mancato o ritardato versamento e di dichiarazione omessa o infedele.

Imposta di bollo virtuale: dal momento che l'art. 15, D.P.R. 642/1972 stabilisce che l'imposta di bollo può essere assolta in modo virtuale, su richiesta degli interessati, per determinati atti e documenti, il soggetto interessato deve chiedere una preventiva autorizzazione all'Ufficio competente, presentando apposita domanda corredata da una dichiarazione da lui sottoscritta, che contenga l'indicazione del numero presuntivo degli atti e documenti che potranno essere emessi e ricevuti durante l'anno. L'autorizzazione si intende concessa a tempo indeterminato ed è revocabile con atto da notificarsi all'interessato. Le domande vanno consegnate all'ufficio territorialmente competente oppure inviate tramite raccomandata con ricevuta di ritorno.

Rinuncia all'autorizzazione: premesso che l'art. 15, co. 9, D.P.R. 642/1972 prevede l'ipotesi di rinuncia all'autorizzazione da parte del soggetto interessato, l'Agenzia delle Entrate evidenzia che tale rinuncia deve essere effettuata con apposita comunicazione presentando contemporaneamente la dichiarazione degli atti e documenti emessi nel periodo compreso dall'1 gennaio fino al giorno in cui ha effetto la rinuncia. Detta dichiarazione continua in via transitoria, per il periodo dall'1.1.2015 al 31.12.2015, ad essere presentata in formato cartaceo presso l'Ufficio territoriale competente. Dall'1.1.2016, con la presentazione in via telematica della stessa dichiarazione, la rinuncia potrà essere effettuata nell'ambito del modello dichiarativo opportunamente integrato.

Strutture competenti al rilascio dell'autorizzazione: nella circolare viene precisato che, in conseguenza del mancato aggiornamento normativo dell'art. 15, D.P.R. 642/1972, in materia di imposta di bollo assolta in modo virtuale sono competenti, in via generale, al rilascio dell'autorizzazione e alla liquidazione del tributo le Direzioni Provinciali; per gli uffici ed enti statali, nonché per le Camere di Commercio sono competenti le Direzioni Regionali (anche se per la successiva liquidazione è competente la Direzione Provinciale).

Sanzioni: per quanto concerne l'assolvimento dell'imposta mediante contrassegno telematico, atteso che sono necessari il preventivo acquisto e l'apposizione del contrassegno sul documento, le violazioni relative all'omesso o insufficiente versamento sono sanzionate in misura dal 100 al 500% dell'imposta o della maggiore imposta (art. 25, co.1, D.P.R. 642/1972); in caso di assolvimento in modo virtuale dal momento che la liquidazione viene effettuata dall'Ufficio in base alla dichiarazione annuale del soggetto autorizzato, in ipotesi di omesso o insufficiente versamento dell'imposta si applica la sanzione pari al 30% dell'importo non versato (art. 13, D.Lgs. 471/1997).

ATTO di VENDITA VEICOLI – AUTENTICA delle SOTTOSCRIZIONI – RISCOSSIONE VIRTUALE dell'IMPOSTA: nella C.M. 9.10.2015, n. 33/E, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che l'ACI è legittimata a richiedere l'autorizzazione al pagamento dell'imposta di bollo virtuale per l'autentica delle sottoscrizioni di atti e dichiarazioni che hanno per oggetto l'alienazione di beni mobili registrati o la costituzione di diritti di garanzia sugli stessi, richiesta presso gli Sportelli Telematici dell'Automobilista (STA). Gli STA possono svolgere tali operazioni in qualità di «longa manus» sul territorio dell'ACI, che ha competenza esclusiva per le suddette attività.

SCIA e ATTI per l'ESERCIZIO di ATTIVITÀ SOGGETTE a VISITE e CONTROLLI di PREVENZIONE INCENDI: l'Agenzia delle Entrate nella R.M. 8.4.2013, n. 24/E precisa che:

- la **Scia** non va assoggettata ad imposta se a seguito della presentazione di tale segnalazione non è previsto da parte dell'Amministrazione ricevente il rilascio di un provvedimento o di certificazioni;
- la **richiesta di rinnovo periodico di conformità antincendio** non è soggetta ad imposta non rappresentando un'istanza finalizzata ad ottenere il rilascio di un provvedimento amministrativo o di una certificazione;
- il **nulla osta di fattibilità** che i titolari delle attività soggette al controllo dei Vigili del fuoco possono richiedere preventivamente al Comando provinciale Vigili del fuoco è soggetto all'imposta di bollo nella misura di € 16,00 per ogni foglio;
- la **richiesta di verifiche in corso d'opera** per attestare la rispondenza delle opere alle norme in materia di prevenzione incendi (anche durante la loro realizzazione) va assoggettata ad imposta nel caso in cui, a seguito di tali verifiche, l'Amministrazione rilasci un atto (a sua volta da assoggettare ad imposta).

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

TITOLI di PROPRIETÀ INDUSTRIALE – MODALITÀ di PAGAMENTO dei DIRITTI: Il D.M. Sviluppo economico 22.3.2013 determina le **modalità di pagamento dei diritti relativi ai titoli di proprietà industriale**. In particolare, è sostituito l'art. 5, D.M. Sviluppo Ec. 2.4.2007, il quale ora prevede che il pagamento dei citati diritti deve essere effettuato esclusivamente secondo le modalità descritte di seguito:

- per il deposito ed il mantenimento in vita dei brevetti per invenzione industriale e per modello di utilità e per la registrazione dei disegni e modelli, per i diritti di opposizione nonché per tutti gli altri pagamenti (non compresi nei punti successivi), con versamento sul c/c postale n. 668004, intestato all'Agenzia delle Entrate – Centro operativo di Pescara;
- per il mantenimento in vita dei brevetti europei, con versamento sul c/c postale n. 81016008, stessa precedente intestazione;
- per i diritti di segreteria, con versamento diretto al capitolo di entrata n. 2377 del bilancio dello Stato, mediante bonifico bancario (Iban IT14M0100003245 348010237700), oppure con versamento sul c/c postale n. 871012, intestato alla Banca d'Italia Servizio di tesoreria territoriale dello Stato di Roma.

Sino all'introduzione delle procedure per il versamento dell'imposta di bollo con modalità telematiche l'imposta di bollo relativa alla presentazione telematica delle domande di concessione, registrazione e rinnovo dei titoli della proprietà industriale si è potuta calcolare secondo le norme del D.P.R. 642/1972, avendo come riferimento la copia cartacea dei relativi documenti. Per assolvere l'imposta, il soggetto interessato provvedeva ad inserire nella domanda i numeri identificativi delle marche da bollo utilizzate, nonché ad annullare le stesse, conservandone gli originali.

COPIA: **riproduzione**, **parziale** o **totale**, di atti, documenti e registri dichiarata **conforme all'originale** dal soggetto che l'ha rilasciata.

TABULATI MECCANOGRAFICI: il bollo è dovuto per **ogni 100 linee** (o frazione) effettivamente utilizzate.

DECADENZA dall'ACCERTAMENTO (art. 37, D.P.R. 642/1972 [CFF ❶ 2737]): **3 anni** dal giorno della violazione.

RAPPORTI con lo STATO (art. 8, D.P.R. 642/1972 [CFF ❶ 2708]): l'imposta **è sempre** a carico **dell'altra parte**.

IMPOSTA di BOLLO sui DOCUMENTI INFORMATICI – DISCIPLINA TRANSITORIA: la R.M. 28.4.2015, n. 43/E ricorda che l'art. 6, D.M. 17.6.2014, ha introdotto nuove modalità di assolvimento dell'imposta di bollo su libri, registri e altri documenti rilevanti ai fini tributari. In particolare, l'imposta di bollo sui documenti informatici fiscalmente rilevanti (libri e registri di cui all'art. 16, lett. a), Tariffa, Parte Prima, D.P.R. 26.10.1972, n. 642 e fatture, note e simili di cui all'art. 13, n. 1), Tariffa, Parte Prima, D.P.R. 642/1972) è versata secondo quanto disposto dall'art. 17, D.Lgs. 9.7.1997, n. 241, ossia tramite modello F24, in via esclusivamente telematica. L'imposta in questione, inoltre, va versata, relativamente alle fatture, agli atti, ai documenti e ai registri emessi o utilizzati durante l'anno, in un'unica soluzione entro 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio. Al riguardo, l'anno va inteso come anno solare e l'imposta va calcolata in relazione a tale periodo. Per tale motivo, il versamento relativo ai documenti informatici emessi o utilizzati nell'anno 2014 andava effettuato entro il 30.4.2015. In assenza di una disciplina transitoria che potesse applicarsi ai contribuenti che alla data di entrata in vigore del D.M. 17.6.2014 avessero già versato l'acconto in base al previgente, ed ora abrogato, D.M. 23.1.2004, ossia tramite modello F23, nel mese di gennaio 2014 per i documenti informatici formati nello stesso anno, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che tale acconto poteva essere scomputato dall'imposta di bollo da versare entro il 30.4.2015. Nel diverso caso in cui l'acconto versato con il Mod. F23 nel gennaio 2014 risulti superiore all'imposta di bollo dovuta per i documenti informatici emessi o utilizzati per l'anno 2014, la differenza d'imposta può essere chiesta a rimborso in base all'art. 37, D.P.R. 642/1972.

CONTRIBUTO UNIFICATO per gli ATTI GIUDIZIARI

(D.P.R. 30.5.2002, n. 115 [CFF ❶ 2966a e segg.])

CONTRIBUTO UNIFICATO di ISCRIZIONE a RUOLO: ai sensi dell'art. 9, D.L. 6.7.2011, è dovuto nel processo civile per ciascun grado di giudizio (ivi compresa la procedura concorsuale e di volontaria giurisdizione), nel processo amministrativo e in quello tributario.

MODELLO: in attuazione dell'art. 194, co. 4, D.P.R. 115/2002, il D.M. 20.9.2010 ha **approvato** il **modello** di **comunicazione** del **versamento** del **contributo unificato** di **iscrizione** a **ruolo**.

Si ricorda che la suddetta disposizione prevede che con apposito decreto venga approvato il modello, da utilizzare nei processi in cui le parti non sono tenute a depositare la nota di iscrizione a ruolo o altro atto equipollente, su cui applicare il contrassegno comprovante l'avvenuto pagamento del contributo.

ESENZIONI: la **Finanziaria 2010**, L. 23.12.2009, n. 191, art. 2, co. 212-215, è intervenuta sulla disciplina delle spese di giustizia di cui al D.P.R. 30.5.2002, n. 115, **limitando** l'ambito di **operatività** delle **esenzioni** dal contributo unificato. Di conseguenza, si è **esteso** il **contributo unificato**:

- a seguito dell'abrogazione del co. 4 dell'art. 10, D.P.R. 115/2002, a tutti i **processi** di **esecuzione mobiliare**. Sono comunque **esenti** da bolli, imposte e tasse gli **estratti catastali** e i **certificati ipotecari strumentali** alla **procedura esecutiva** avviata da un difensore d'ufficio per recuperare un credito professionale nei confronti di un assistito inadempiente: R.M. 4.5.2010, n. 1/T.
- a seguito dell'abrogazione del co. 5 dell'art. 10, D.P.R. 115/2002, al **processo cautelare** attivato in **corso** di **causa** e al **processo** di **regolamento** di **competenza** e di **giurisdizione**.
- a seguito dell'introduzione del co. 6-bis all'art. 10, D.P.R. 115/2002, alle **opposizioni** a **sanzioni amministrative** ex art. 23, L. 24.11.1981, n. 689.

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

› a seguito dell'introduzione del co. 6-bis all'art. 10, D.P.R. 115/2002, ai giudizi di **lavoro** di cui alla L. 2.4.1958, n. 319 che si svolgono **dinanzi** alla **Corte** di **Cassazione**.

A seguito della Finanziaria 2010 sono ancora esenti dal contributo unificato: il processo già **esente** dall'imposta di bollo o da ogni spesa, tassa o diritto di qualsiasi specie e natura; il processo di **rettificazione di stato civile**; il processo in **materia tavolare**; il processo di cui all'art. 3, L. 24.3.2001, n. 89; i processi di cui al libro IV, titolo II, capi I, II, III, IV e V, c.p.c.; l'esercizio dell'**azione civile nel processo penale**, se è chiesta solo la condanna generica del responsabile; le controversie relative ai **masi chiusi** (art. 22, co. 1, L. 29.7.2003, n. 229). Il motivo dell'esenzione deve risultare da un'apposita **dichiarazione** resa dalla parte nelle conclusioni dell'atto introduttivo.

L'art. 1, co. 917, L. 28.12.2016, n. 208 ha modificato l'art. 35, L. 24.11.2000, n. 340, disponendo l'esenzione da imposta di bollo, di registro, da ogni altra imposta e tassa e dal **contributo unificato** per tutti gli atti, documenti e provvedimenti relativi ai procedimenti relativi alle controversie in materia di **masi chiusi**, in seguito all'**apertura** della **successione**. Tali disposizioni si applicano per i periodi d'imposta per i quali non siano ancora scaduti i termini di accertamento.

La **Manovra economica 2011** (D.L. 6.7.2011, n. 98, conv. con modif. con L. 15.7.2011, n. 111) è ancora intervenuta sulla disciplina del contributo unificato prevista dal Testo Unico spese di giustizia (modifiche al D.P.R. 115/2002). In particolare, ha **ulteriormente ridotto** le **precedenti esenzioni** dal **contributo unificato** per:

› le controversie di previdenza e assistenza obbligatorie;
› le controversie individuali di lavoro o concernenti rapporti di pubblico impiego;
› il processo esecutivo per consegna o rilascio;
› i processi relativi alla separazione personale dei coniugi;
› il processo tributario.

IMPORTI disposti dall'art. 13, D.P.R. 115/2002 così come modif. dall'art. 1, co. 306-308, L. 30.12.2004, n. 311, dall'art. 1, co. 212, L. 191/2009, dall'art. 48-bis, co. 2, L. 30.7.2010, n. 122, dalla Manovra economica 2011 (D.L. 6.7.2011, n. 98, conv. con modif. con L. 15.7.2011, n. 111) e dall'art. 19, D.L. 12.9.2014, n. 132.

Importo dovuto	Processi
€ 43	procedimenti esecutivi mobiliari di valore inferiore a € 2.500
€ 43	processi di valore fino a € 1.100 processi per controversie di previdenza e assistenza obbligatorie (salvo i procedimenti indicati dall'art. 37, co. 6, lett. g), L. 111/2011)
€ 98	processi di valore superiore a € 1.100 e fino a € 5.200 processi di volontaria giurisdizione processi speciali di cui al libro IV, titolo II, capo VI, c.p.c. processi contenziosi di cui all'art. 4, L. 898/1970
€ 237	processi di valore superiore a € 5.200 e fino a € 26.000 processi contenziosi di valore indeterminabile di competenza esclusiva del giudice di pace
€ 518	processi di valore superiore a € 26.000 e fino a € 52.000 processi civili ed amministrativi di valore indeterminabile
€ 759	processi di valore superiore a € 52.000 e fino a € 260.000
€ 1.214	processi di valore superiore a € 260.000 e fino a € 520.000
€ 1.686	processi di valore superiore a € 520.000
€ 278	processi di esecuzione immobiliare
€ 139	altri procedimenti esecutivi
€ 168	processi di opposizione agli atti esecutivi
Applicaz. dei criteri ordinari (per scaglioni di valore) di determinazione del contributo unificato	processi in materia di locazione processi in materia di comodato processi in materia di occupazione senza titolo processi in materia di imputazione di delibere condominiali

Note:
(1) Il contributo è ridotto alla metà per i **processi speciali previsti nel libro IV, titolo I, c.p.c.**, compreso il giudizio di opposizione a decreto ingiuntivo e di opposizione alla sentenza dichiarativa di fallimento e per le controversie individuali di lavoro o concernenti rapporti di pubblico impiego, salvo quando disposto dall'art. 9, co. 1-bis. Ai fini del contributo dovuto, il valore dei processi di **sfratto per morosità** si determina in base all'importo dei canoni non corrisposti alla data di notifica dell'atto di citazione per la convalida e quello dei processi di finita locazione si determina in base all'ammontare del canone per ogni anno.

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

Importo dovuto	Processi

(2) Ove il difensore non indichi il proprio indirizzo di posta elettronica certificata e il proprio numero di fax ovvero la parte ometta di indicare il codice fiscale nell'atto introduttivo del giudizio o, per il processo tributario, nel ricorso, il **contributo unificato** è **aumentato** della **metà** (novità prevista dal nuovo co. 3-bis, dell'art. 13, D.P.R. 115/2002 inserito dall'art. 37, co. 6, punto q), L. 111/2011).
(3) Per la **procedura fallimentare** (dalla sentenza dichiarativa di fallimento alla chiusura) il contributo dovuto è pari a € 851.
(4) Per i **ricorsi amministrativi** i **contributi** dovuti sono specificati nell'art. 13, co. 6-bis, D.P.R. 115/2002, come modificato dall'art. 37, co. 6, lett. s), L. 111/2011.
(5) Per le **opposizioni** a **sanzioni amministrative** ex art. 23, L. 24 novembre 1981, n. 689, e per i giudizi di **lavoro** di cui alla L. 2.4.1958, n. 319 che si svolgono **dinanzi** alla **Corte** di **Cassazione** è stato **introdotto** il **contributo** unificato dalla Finanziaria 2010 (nuovo co. 6-bis dell'art. 10, D.P.R. 115/2002).
(6) Per il **processo tributario**, quanto ai **ricorsi notificati** dal **7.7.2011**, **indicazioni operative** in merito all'**applicazione** del **contributo unificato** sono fornite dalla Circ. Min. Econ. e Fin. 21.9.2011, n. 1/DF.
(7) La **legge** di **stabilità 2012** (art. 28, co. 1 e 3, L. 12.11.2011, n. 183), in vigore dall'1.1.2012, ha disposto:
- l'**aumento** della **metà** del contributo unificato per i **giudizi** di **impugnazione** e il suo **raddoppio** per i **processi** in **Cassazione** (nuovo co. 1-bis, art. 13, D.P.R. 115/2002), applicabile **anche** alle **controversie pendenti** in cui il provvedimento impugnato è stato pubblicato o depositato (se non prevista la pubblicazione) **dopo** l'**1.1.2012**;
- il **pagamento integrale** del contributo per **domanda riconvenzionale**, **chiamata** in **causa** e **intervento autonomo** (nuovo testo dell'art. 14, co. 3, D.P.R. 115/2002).

PROCESSO TRIBUTARIO: la **Manovra economica 2011** ha poi previsto, per i **ricorsi principale** ed **incidentale** proposti **avanti** le **Commissioni tributarie provinciali** e **regionali**, il contributo unificato nei seguenti **importi**:

Importo dovuto	Ricorso principale e indidentale avanti la Ctp e la Ctr
€ 30	controversie di valore fino ad € 2.582,28
€ 60	controversie di valore superiore ad € 2.582,28 e fino ad € 5.000
€ 120	controversie di valore superiore ad € 5.000 e fino ad € 25.000
€ 250	controversie di valore superiore ad € 25.000 e fino ad € 75.000
€ 500	controversie di valore superiore ad € 75.000 e fino ad € 200.000
€ 1.500	controversie di valore superiore ad € 200.000

VALORE dei PROCESSI: deve risultare da un'apposita **dichiarazione** resa dalla parte nelle conclusioni dell'atto introduttivo, anche nel caso di prenotazione a debito. Se manca la dichiarazione, il processo si presume di valore superiore a € 516.457. Nei **processi tributari**, il **valore** della **lite** deve risultare da **apposita dichiarazione** resa dalla parte nelle **conclusioni** del **ricorso**, anche nell'ipotesi di prenotazione a debito (art. 14, co. 3-bis, D.L. 12.9.2014, n.115).

PAGAMENTO: la **parte** che per prima si **costituisce in giudizio**, che deposita il ricorso introduttivo, oppure che, nei processi esecutivi di espropriazione forzata, fa istanza per l'assegnazione o la vendita dei beni pignorati, è tenuta al pagamento **contestuale** del contributo unificato. Dal 2014 anche nel processo tributario (art. 1, co. 599, L. 147/2013) è prevista la possibilità di corrispondere il contributo unificato con **modalità telematiche**.

Pagamento integrativo: la parte che **modifica** la **domanda** o **propone domanda riconvenzionale** o **formula chiamata** in **causa** o svolge **intervento autonomo**, cui consegue l'aumento del valore della causa, è tenuta a farne espressa dichiarazione e a procedere al contestuale pagamento integrativo.

Dilazione e rateizzazione del pagamento delle spese processuali: l'**istanza** di dilazione e/o rateizzazione deve essere presentata in **bollo**, **prima** dell'inizio della **procedura esecutiva**, all'Ufficio incaricato della gestione delle attività connesse alla riscossione. Il **pagamento** delle rate o della somma dilazionata può essere eseguito presso gli **sportelli** del **Concessionario** che ha notificato la cartella di pagamento o utilizzando il **bollettino** di **c.c.p.** (Modello F35) (Circ. Dip. Affari Giustizia 23.10.2003).

INAPPLICABILITÀ dell'IMPOSTA di BOLLO: (art. 18, D.P.R. 115/2002) per: a) atti e provvedimenti del **processo penale, con la sola esclusione dei certificati penali** (art. 1, co. 486, L. 228/2012)**, che devono, pertanto, ritenersi soggetti all'imposta di bollo pari ad euro 16,00 analogamente ai certificati civili** (art. 19 della Tariffa, Parte Prima, allegata al D.P.R. 642/1972); b) atti e provvedimenti del **processo civile**, compresa la procedura concorsuale e di volontaria giurisdizione, del **processo amministrativo** e nel processo tributario (art. 37, co. XX, lett. v), L. 111/2011) soggetti al contributo unificato; c) **copie autentiche**, comprese esecutive, di atti e provv., se richieste dalle parti processuali. La disciplina sull'imposta di bollo è invariata per **istanze e domande presentate da terzi** sotto qualsiasi forma, nonché per atti non giurisdizionali compiuti dagli uffici, compreso il rilascio di certificati, sempre che non siano atti antecedenti, necessari o funzionali ai processi di cui

nunziospano63 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

alle precedenti lettere a), b) e c). In proposito, l'art. 6, L. 26.4.2012, n. 44, in vigore dal 29.4.2012, di conv. del D.L. 16/2012, cd. decreto «semplificazioni fiscali», ha precisato che non sono considerati «atti antecedenti, necessari o funzionali al processo», le **trascrizioni**, **iscrizioni** e **annotazioni** di **sentenze** o altri provvedimenti (compresa la trascrizione del pignoramento immobiliare), per le quali, pertanto, rimane **invariata** la **disciplina** dell'**imposta** di **bollo**.

DISCIPLINA: la **Manovra economica 2011** è **intervenuta** sulla **disciplina** delle **spese** di **giustizia** di cui al D.P.R. 30.5.2002, n. 115. La **Manovra economica 2011** (D.L. 6.7.2011, n. 98, conv. con modif. con L. 15.7.2011, n. 111) ha previsto:

1) (art. 37) nuove ipotesi per le quali **è dovuto** il **contributo unificato** (riducendo precedenti esenzioni) quali:
   a) processo tributario;
   b) previdenza e assistenza obbligatorie;
   c) lavoro e rapporti di pubblico impiego;
   d) processo esecutivo per consegna o rilascio;
   e) processi relativi alla separazione personale dei coniugi;
2) (art. 37) un **aumento** del **contributo unificato** per **tutte** le **tipologie** di **processi**;
3) (art. 23) la **nuova imposta** di **bollo** in merito alle comunicazioni relative ai **depositi** di **titoli inviati** dagli **intermediari finanziari .**

CAUSE e ATTIVITÀ CONCILIATIVE DAVANTI al GIUDICE di PACE: se il valore non eccede 1.033, ai sensi dell'art. 1, co. 308, L. 311/2004 gli atti e i provvedimenti relativi, sono soggetti al contributo unificato, mentre **non** si **applicano** l'**imposta** di **registro** e l'**imposta** di **bollo**. Tale **regime esentativo** trova applicazione non solo in relazione agli **atti** e p**rovvedimenti** relativi al **giudizio** dinanzi al **giudice** di **pace**, ma anche agli **atti** e **provvedimenti** emessi dai **giudici ordinari** nei **successivi gradi** di **giudizio** (R.M. 10.11.2014, n. 97/E).

SANZIONE per MANCATO VERSAMENTO – UFFICIO COMPETENTE: in caso di **omesso** o **insufficiente versamento** del **contributo unificato** l'**ufficio competente** all'irrogazione della **sanzione amministrativa** (che va dal 100% al 200% dell'importo non versato) è l'**ufficio giudiziario** presso il **magistrato** dove è depositato l'atto cui si collega il pagamento o l'integrazione del contributo unificato (R.M. 7.9.2007, n. 242/E).

ATTI FUNZIONALI al PROCEDIMENTO GIUDIZIARIO: la **documentazione** necessaria per la predisposizione di un **atto processuale** (per es. la relazione del consulente tecnico di parte) rientra nella categoria degli **atti funzionali** al **procedimento giudiziario** e, pertanto, va assoggettata a **contributo unificato** (R.M. 12.11.2008, n. 436/E).

AUTENTICA della SOTTOSCRIZIONE in CALCE al RICORSO: l'imposta di bollo **sull'autentica di sottoscrizione** in calce al ricorso nel processo tributario **viene assorbita** da quella prevista per l'atto di procura (C.M. 14.8.1996, n. 181/E e R.M. 9.2.2011, n. 13/E).

FATTURE, NOTE, CONTI, ecc.: se contenenti importi (anche parziali) superiori a € **77,47** non assoggettati ad Iva sono **soggette** a **bollo** di € **2,00**. Sono **esenti da bollo**:

a) le operazioni interamente **assoggettate** ad Iva, e i documenti ad esse relativi purché ciò sia specificato (art. 6, Tabella all. B al D.P.R. 642/1972 [CFF ❶ 2790]);
b) le **fatture all'esportazione** e le **cessioni intracomunitarie**, anche se non imponibili Iva.

FATTURE di IMPORTO SUPERIORE a € 77,47 per servizi posti fuori campo Iva emesse dal Comune a carico di altre P.A.: sono esenti dall'imposta di bollo (R.M. 3.7.2001, n. 98/E).

FATTURE di IMPORTO SUPERIORE a € 77,47 comprendenti sia servizi assoggettati ad Iva che servizi fuori campo Iva: l'esenzione prevista per le fatture riguardanti il pagamento di corrispettivi di operazioni assoggettate ad Iva non si estende a corrispettivi esenti o fuori campo di applicazione Iva. Le fatture emesse a fronte di più operazioni, i cui corrispettivi in parte non sono assoggettati ad Iva, sono soggette ad imposta di bollo se la somma di uno o più componenti dell'intero corrispettivo fatturato non assoggettato ad Iva supera 77,47 (R.M. 3.7.2001, n. 98/E).

CONVERSIONE in EURO del CAPITALE SOCIALE: vedi GPF 1/2015, pag. 355.

CONTRATTI di LOCAZIONE – REGISTRAZIONE TELEMATICA : l'imposta di bollo dovuta per i contratti di locazione registrati per via telematica va assolta mediante F24 telematico (R.M. 6.6.2002, n. 175/E) tenendo presente che:

› i **dati** trasmessi per via telematica **non** sono **soggetti** ad **imposta** di **bollo**;
› gli **esemplari** dei **contratti sottoscritti** dalle **parti**, compresi eventuali allegati, sono **soggetti** a **bollo** nella **misura prevista** dall'art. 2, Tariffa, Parte I, all. al D.P.R. 642/1972 [CFF ❶ 2751] (€ 16,00 per ogni foglio);
› con riferimento ai **contratti** di **locazione soggetti** a **cedolare secca**, alla fideiussione prevista per il conduttore **non** si applicano le **imposte** di **bollo** e **registro** (modifica all'art. 3, co. 2, D.Lgs. 23/2011 ad opera dell'art. 4, L. 26.4.2012, n. 44, di conv. del D.L. 16/2012).

REGOLARIZZAZIONE SOCIETÀ di FATTO: vedi GPF 1/2015, pag. 355.

AUTOCERTIFICAZIONE: quando un'autodichiarazione di notorietà è contenuta in un'istanza, o è «collegata» o richiamata da essa, non deve essere autenticata se presentata o inviata unitamente a copia del documento di riconoscimento (C.M. Int. 2.2.1999, n. 2/99); di conseguenza essa non è soggetta all'imposta di bollo (C.M. 14.5.1999, n. 107/S).

CERTIFICATI e DICHIARAZIONI SOSTITUTIVE ACQUISITI da un COLLEGIO NAZIONALE: nel caso in cui un Collegio nazionale, in qualità di ente pubblico, acquisisca direttamente le informazioni relative alla residenza dei propri iscritti o esegua il controllo delle dichiarazioni sostitutive da questi ultimi prodotte presso le Amministrazioni comunali competenti per la certificazione, non deve essere corrisposta l'imposta di bollo (R.M. 12.3.2014, n. 29/E).

IMPOSTA di BOLLO – ATTI, DOCUMENTI e REGISTRI ESENTI: sono indicati nella tabella che segue.

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

ATTI, DOCUMENTI e REGISTRI ESENTI da IMPOSTA di BOLLO in MODO ASSOLUTO (cioè anche in caso d'uso)

(Tabella – All. B [CFF ❶ 2785-2814], norme complementari [CFF ❶ 2845 e segg.] e prassi ministeriale

1. **Petizioni** ad **organi legislativi**; atti relativi alle **liste elettorali** e ai **diritti elettorali** (compresi i **certificati** di **residenza** rilasciati ai **cittadini comunitari** ai **fini elettorali**: R.M. 10.7.2009, n. 181). Con R.M. 23.10.2015, n.91/E l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che l'autentica di firma che viene apposta sulla busta contenente le schede di votazione per il rinnovo dei collegi dell'Ordine professionale dei geologi, eseguita ai sensi dell'art. 14, L. 53/1990, può beneficiare dell'esenzione dall'imposta di bollo. Le autentiche di firma effettuate ai sensi dell'art. 14, L. 53/1990 devono infatti essere ricomprese nell'ambito applicativo dell'art. 1 della Tabella allegata al D.P.R. 642/1972, che esenta, in modo assoluto, dall'imposta di bollo gli atti e i documenti «riguardanti la formazione delle liste elettorali», nonché quelli «relativi all'esercizio dei diritti elettorali ed alla loro tutela sia in sede amministrativa che giurisdizionale».
2. Elenchi e ruoli relativi a **prestazioni personali obbligatorie** verso lo Stato e altri enti.
3. Atti, documenti e provvedimenti dei **procedimenti penali**, di P.S. e disciplinari. Quando le formalità richieste al P.R.A. rientrano in questa categoria di atti, sono esenti dall'imposta di bollo (R.M. 6.4.2001, n. 43/E). Tra tali atti sono comprese le **istanze** che i cittadini presentano all'autorità di P.S. per la **composizione** di **dissidi privati** (R.M. 11.2.2003, n. 29/E).
4. Atti e documenti richiesti nell'**interesse dello Stato** dai pubblici uffici (con eccezioni).
5. Atti e documenti del procedimento di **accertamento** e **riscossione di qualsiasi tributo** (escluse le istanze di rimborso dei canoni versati e non dovuti per la depurazione delle acque, soggette all'imposta di bollo di € 16,00 fin dall'origine, in quanto non aventi natura tributaria, ma di «corrispettivo»: R.M. 7.4.2009, n. 98/E) o presentati ad uffici per l'**applicazione di leggi tributarie** (**esclusi**: ricorsi, memorie e altri atti difensivi; istanze di fissazione di udienza, note spese accluse al ricorso), anche se compiuti da enti impositori e concessionari dei servizi per l'accertamento e la riscossione (R.M. 1.2.2002, n. 34/E); **atti** delle **Commissioni tributarie**; sentenze autenticate relative al nuovo processo tributario (R.M. 20.7.1998, n. 79/E); **copie di ricorsi**, delle memorie difensive, delle istanze e degli altri atti del procedimento depositati presso di esse; atti, repertori, libri, **registri ed elenchi prescritti** da leggi tributarie (**esclusi** i repertori tenuti dai notai); atti della riscossione dei tributi; **istanze di rimborso** compresa l'**istanza** di **rimborso** di un tributo locale indebitamente trattenuto, nonché la **quietanza** emessa all'atto del rimborso (R.M. 3.4.2009, n. 95/E) o **sospensione di tributi**; **istanze** di **rateazione** di **somme dovute** in **seguito** alle **attività** di **controllo** degli Uffici territoriali dell'Agenzia delle Entrate di cui all'art. 3-bis, D.Lgs. 18.12.1997, n. 462: R.M. 9.5.2011, n. 55/E; atti difensivi e di costituzione in giudizio del **concessionario** davanti alle Commissioni tributarie (R.M. 19.2.2002, n. 49/E); atti difensivi e di costituzione in giudizio prodotti da Province e Comuni innanzi alle Commissioni tributarie (R.M. 1.2.2002, n. 34/E); istanze per l'attribuzione della rendita catastale; **domande di ammissione al passivo fallimentare presentate dalla Camera di Commercio**, per la riscossione dei crediti costituiti dai diritti annuali che le imprese sono tenute a corrispondere (R.M. 24.11.2000, n. 180).
6. Fatture e altri documenti riguardanti corrispettivi di **operazioni assoggettate ad Iva** – o comunque di importo non superiore a € 77,47 – o merci destinate all'**esportazione** (purché ciò risulti chiaramente dalla fattura – R.M. 22.7.1975, n. 432734), a queste assimilate (quali le operazioni **intracomunitarie** di cui all'art. 66, co. 5, D.L. 331/1993, conv. con L. 427/1993 [CFF ❶ 2902a]), o con **Iva assolta alla fonte** (art. 74, co. 1, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 274]); sono compresi **interessi di dilazione** dei relativi pagamenti e somme **escluse** ex art. 15 del D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 215] (se riferiti ad operazioni intracomunitarie) nonché note di accredito: è necessaria l'esposizione sul documento dell'Iva o l'indicazione «emesso in relazione ad operazioni o a pagamento assoggettato ad Iva». **Ricevute**, **note** o **quietanze** (R.M. 23.3.2009, n. 73/E), **distinte** e simili relative ad operazioni soggette ad Iva. Ricevute o quietanze sulla stessa fattura soggetta ad Iva. **Bollette** e **documenti doganali**.
7. **Ricevute fiscali che riguardano operazioni soggette a Iva**.
8. **Buoni di acquisto** e simili di importo non superiore a € 77,47.
9. Ad **eccezione** delle **comunicazioni** relative ai **depositi** di **titoli inviati** dagli **intermediari finanziari** (soggette ad imposta di bollo ad opera della Manovra economica 2011, D.L. 6.7.2011, n. 98, conv. con modif. con L. 15.7.2011, n. 111), sono esenti da imposta di bollo: **titoli** del **debito pubblico**, B.O.T., **certificati speciali** di **credito** ed altri **titoli obbligazionari emessi** dallo **Stato** o **garantiti** (modifica ex art. 37, D.L. 31.12.2007, n. 248) e relative quietanze; polizze e ricevute di pegno dei monti di credito, società di soccorso e casse di risparmio (ad **eccezione** di **depositi bancari** e **postali** per cui è prevista l'applicazione dell'imposta di bollo dell'1 per mille per il 2012 e dell'1,5 per mille dal 2013 ex D.L. 2.3.2012, n. 16, cd. decreto «semplificazioni fiscali», come modif. dalla L. 26.4.2012, n. 44 e 2 per mille dal 2014 ex art.1, co. 581, L. 27.12.2013, n. 147); **azioni**, **titoli di quote sociali**, **obbligazioni** e altri titoli in serie emessi da società ed enti; atti di fondi comuni autorizzati; certificati di tali titoli, qualunque sia il loro emittente compresi gli atti necessari per la **creazione**, l'**emissione**, l'**ammissione** in **borsa**, la messa in **circolazione**, la **negoziazione** o la **compravendita** di detti **titoli** (modifica ex art. 37, D.L. 31.12.2007, n. 248); atti e documenti relativi al rimborso di titoli, buoni, azioni e quote di cui sopra – sono esclusi dall'esenzione i **buoni postali fruttiferi** emessi in forma cartacea entro il 31.12.2008 per i quali dall'1.1.2012 l'imposta di bollo è calcolata sul valore nominale del singolo titolo ed è dovuta nella misura minima di € 2,00 (L. 26.4.2012, n. 44 di conversione del D.L. 16/2012, cd. decreto «semplificazioni fiscali», che modifica la nota 3-ter, art. 13, Tariffa, Parte Prima, D.P.R. 642/1972); quietanze relative a **quote associative** e **contributi** ad associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali e sportive; versamento del **canone** di **occupazione** di **spazi** ed **aree pubbliche** (Cosap) tramite bollettino di **conto corrente postale**, compreso l'eventuale ricorso amministrativo diretto ad ottenere l'annullamento del provvedimento ingiuntivo di recupero del canone non pagato e l'atto di opposizione all'ordinanza-ingiunzione comunale di pagamento presentato all'autorità competente (R.M. 3.10.2008, n. 366/E).
10. Copie, certificati, dichiarazioni, ecc. rilasciate da pubbliche autorità nell'**interesse di persone non assoggettate alle imposte sul reddito** (certificato Uff. Agenzia delle Entrate). In materia di imposta sul reddito e sul patrimonio, sono **esenti** da imposta di bollo, ex art. 5, Tabella, Allegato B, D.P.R. 642/1972, anche tutti e **tre** gli **esemplari** del **modello 5000-IT** predisposto dall'Amministrazione finanziaria francese e necessario per ottenere l'applicazione della **Convenzione contro** la **doppia imposizione** in vigore tra **Italia** e **Francia**: R.M. 5.11.2009, n.

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

271/E. Certificato di composizione del nucleo familiare ai fini del rilascio della cd. **social card** (R.M. 27.5.2009, n. 130/E); richieste di sussidi da istituti di beneficenza.

11. **Certificati anagrafici richiesti dalle società sportive**, su disposizione delle rispettive federazioni e di enti e associazioni di promozione sportiva di appartenenza (dall'1.1.2001 - art. 8-bis, Tabella, D.P.R. 642/1972 [CFF ❶ 2792a], introdotto dall'art. 33, co. 4, lett. b), L. 388/2000).
12. Atti e documenti in materia di **assicurazioni sociali obbligatorie**, di **assegni familiari** e di **pensioni**; iscrizione in liste di collocamento.
13. Accertamenti demandati per legge a uffici sanitari, medici e veterinari.
14. Atti e documenti per iscrizione e frequenza in **asili nido** e **scuole materne**, **scuola dell'obbligo** e **scuola di secondo grado**; pagelle, attestati e diplomi rilasciati da tali scuole, domande e documenti per borse e assegni di studio, per esonero da tasse scolastiche, ecc.; atti relativi all'esonero o alla frequenza dell'insegnamento religioso; atti e documenti attestanti la frequenza di **corsi** di **formazione professionale** e l'esercizio dell'**apprendistato** (R.M. 4.10.2005, n. 142/E).
15. **Atti** e **provvedimenti** del procedimento presso la **Corte Costituzionale**; atti e documenti relativi a **controversie** in materia di **assicurazioni sociali, assegni familiari, lavoro subordinato** (in base a quanto previsto dalla L. 26.2.2011, n. 10 di conversione, in vigore dal 27.2.2011, del D.L. 29.12.2010, n. 225, solo **fino** al **31.12.2011** per le **controversie** in materie di **lavoro davanti** alla **Corte** di **Cassazione non** è **dovuto** il **pagamento** del **contributo unificato**) e pubblico impiego, previdenza ed assistenza obbligatorie (l'esenzione si applica anche alle iscrizioni di ipoteche giudiziali eseguite a garanzie di crediti per prestazioni di lavoro e per contribuzioni previdenziali ed assistenziali - C.M. 20.12.2002, n. 11/T); **ricorsi** proposti alle Direzioni e ai Comitati regionali del lavoro per le **sanzioni** comminate dalle **Direzioni provinciali del lavoro** e dagli **Istituti previdenziali ed assicurativi** (Nota Min. Lavoro 23.9.2004, n. 1018); atti relativi a controversie in materia di locazione (se di valore non superiore a € 309,87), separazione o divorzio, ed atti connessi; atti e documenti dei procedimenti di esecuzione davanti al giudice unico di primo grado di valore non superiore a € 2.582,28; documenti relativi alla domanda di **riparazione dell'errore giudiziario**; atti relativi al **gratuito patrocinio**. Procedimenti di **conciliazione** nelle **controversie societarie** (D.Lgs. 17.1.2003, n. 5). Le copie delle **ordinanze** di **liquidazione** del **compenso** spettante al **consulente tecnico d'ufficio** per l'attività svolta, sono **esenti** dall'imposta di **bollo**, di **registro** e da **ogni spesa** (R.M. 21.6.2007, n. 140/E).
16. Atti relativi alla procedura di **tutela dei minori** ed interdetti (ad esclusione di **dichiarazioni** di **accettazione** di eredità con beneficio d'inventario e di **rinuncia** all'**eredità** resa dal tutore/genitore nell'**interesse** del **minore** o **interdetto**: R.M. 11.8.2009, n. 214), di adozione, di affidamento, ecc. **Inventari** redatti ai sensi dell'art. 424 c.c. nell'ambito dei procedimenti di cui alTitolo XII, riguardanti le **persone prive** di **autonomia giuridica** (interdetti, inabilitati e incapaci naturali - R.M. 16.6.2006, n. 78/E).
17. Domande relative a copie di certificati ed altri atti esenti, di estratti e copie dei **registri di anagrafe** e di stato civile (dall'1.1.1991), per il certificato del **casellario giudiziario**, ecc. L'esenzione **si applica anche ai certificati antimafia** (C.M. Int. 18.12.1998, n. 559).
18. **Contrassegno invalidi** (ex art. 381, D.P.R. 16.12.1992, n. 495) rilasciato a soggetti la cui invalidità comporta **ridotte o impedite capacità motorie permanenti** (dall'1.1.2001 - art. 13-bis, Tabella, D.P.R. 642/1972 [CFF ❶ 2797a], introdotto dall'art. 33, co. 4, lett. c), L. 388/2000). L'**esenzione non si applica** al contrassegno invalidi con il quale viene resa nota l'autorizzazione rilasciata a persone invalide a **tempo determinato** a causa di infortunio o di altre patologie (C.M. 3.1.2001, n. 1/E).
19. Dichiarazioni sostitutive delle certificazioni e dell'atto di notorietà ai sensi degli artt. 2 e 4, L. 4.1.1968, n. 15 e relative **autentiche**.
20. **Bollette** ed **altri documenti doganali**, comprese le licenze di importazione ed esportazione Cities (R.M. 29.10.2008, n. 403/E e Nota Ag. Dogane 13.7.2005, prot. 3735); atti relativi al **movimento di valuta** (anche i certificati di origine e le domande per la restituzione dei tributi restituibili all'esportatore).
21. **Atti e documenti** diversi da quelli giurisdizionali, **trasmessi tra amministrazioni pubbliche**. Es.: certificazioni ipotecarie richieste direttamente dalla P.A. ai sensi dell'art. 7, D.P.R. 403/1998 e trasmesse dagli uffici dei registri immobiliari (C.M. 11.11.1999, n. 219/T).
22. Atti per i quali è obbligatoria la trasmissione allo **stato civile**; certificati ed estratti dei registri dello stato civile ed autenticaz. delle sottoscriz. delle corrispondenti dichiarazioni sostitutive.
23. **Richiesta di pubblicazione di matrimonio ad altro Comune** da parte dell'ufficiale dello Stato civile dell'ente presso cui è stato avviato il procedimento; **certificato dell'avvenuta esecuzione dell'affissione** trasmesso dai Comuni tenuti ad eseguire la pubblicazione, all'ufficiale dello stato civile richiedente a norma dell'art. 94 c.c. (C.M. 6.7.2000, n. 139). Per l'atto di pubblicazione di matrimonio, si veda pag. 371 [IMPOSTA di BOLLO - TARIFFA].
24. **Passaporti**, lasciapassare, tessere di frontiera; **documenti di identità personale** (in alcuni casi gli atti e documenti per il rilascio e rinnovo del passaporto). Il Ministero della Funzione pubblica ha precisato che per effetto della L. 16.6.1998, n. 191 («Bassanini-ter», pubblicata nel S.O. alla G.U. n. 110/L del 20.6.1998) la certificazione di essere nelle condizioni per l'espatrio **non è soggetta** ad imposta di bollo in quanto non soggetta ad autentica. **Legalizzazione** di **fotografie** prescritte per il rilascio di **documenti personali** (dal **10.12.2000** - art. 2, co. 7, L. 15.5.1997, n. 12, modif. dall'art. 55, co. 3, L. 342/2000 - l'esenzione è stata confermata dall'art. 34, co. 2, D.P.R. 28.12.2000, n. 445). **Eccezione**: **carta** di **soggiorno** in favore di **familiari** di **cittadino Ue**.
25. **Atti costitutivi** e modificativi, atti di recesso o ammissione di soci, delle società di mutuo soccorso, **cooperative e loro consorzi**, associaz. agrarie di mutua assicurazione e loro federaz. .
26. Atti relativi ai **trasferimenti di terreni** per la formazione e l'arrotondamento della proprietà di imprese **diretto-coltivatrici**, per l'affrancazione dei canoni enfiteutici, atti di trascrizione ipotecaria, ecc. Atti relativi alla **locazione**di**fondi rustici**. Trasferimenti di **terreni agricoli** nei territori delle comunità montane a **coltivatori diretti** e ad **imprenditori agricoli** a titolo principale, che si impegnano (mediante un'apposita dichiarazione) a costituire un compendio unico e a coltivarlo o a condurlo per almeno **10 anni** dal trasferimento (art. 5-bis, L. 31.1.1994, n. 97 [CFF ❶ 3291a], introdotto dall'art. 52, co. 21, L. 28.12.2001, n. 448). In caso di inadempimento agli

nunziospano63 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

obblighi prescritti, oltre alle imposte dovute nella misura ordinaria proporzionale e ai relativi interessi, si applica la sanzione pari al 50% delle imposte da corrispondere (C.M. 31.1.2002, n. 13/E).

27. Domande, atti e documenti per la concessione di **aiuti** comunitari e nazionali al **settore agricolo** e della **pesca** e di **prestiti agrari**. Quindi le domande presentate dai produttori agricoli alla P.A. per ottenere un provvedimento che non costituisce aiuto al settore agricolo sono soggette ad imposta di bollo (R.M. 3.7.2001, n. 101/E). Le istanze e la relativa documentazione, presentate alla Provincia competente non solo dai proprietari o conduttori del fondo, ma anche dalla **generalità** dei **soggetti** che **operano** in **agricoltura** (R.M. 27.3.2008, n. 109/E) per ottenere il risarcimento dei danni causati dalla fauna selvatica, sono esenti (R.M. 9.9.2002, n. 291/E).
28. Atti e documenti relativi alla **procedura** di **espropriazione** e per la relativa **indennità**. Contratti di cessione volontaria in corso di espropriazione (Cass. 6.12.1984, n. 6424; Cass. 12.7.1994, n. 6554; Cass. 18.7.1994, n. 6710; R.M. 31.7.2002, n. 254/E).
29. **Testamenti** (in qualunque forma redatti).
30. **Biglietti** e **abbonamenti** per il **trasporto** di persone.
31. **Contratti** di **lavoro** e d'impiego, di locazione di fondi rustici, di colonia parziaria e di soccida.
32. **Quietanze** di **stipendi**, pensioni, paghe, premi, indennità, relative a rapporti di lavoro subordinato.
33. **Ricevute** relative al pagamento di **spese condominiali**.
34. **Copie** di **difesa**, **memorie**, **note** aggiunte nei giudizi davanti al giudice di pace e al giudice unico di primo grado.
35. Conti di **agenti** e **amministratori** di **pubbliche amministraz.** e dei concess. della riscossione.
36. **Atti** posti in essere o **richiesti da Onlus** (art. 27-bis, Tabella, D.P.R. 642/1972 [CFF ❶ 2812], introdotto dall'art. 17, co. 1, D.Lgs. 460/1997), e da federazioni sportive ed enti di promozione sportiva riconosciuti dal Coni (art. 90, co. 6, L. 27.12.2002, n. 289).
37. **Copie** delle **cartelle cliniche** dichiarate conformi all'originale.
38. **Contratti** di **assicurazione**, ecc. soggetti ad imposta sulle assicurazioni e relative ricevute, quietanze, ecc. **Non** sono **esenti** i **certificati** anagrafici rilasciati dai **Comuni** per una pratica di risarcimento danni per infortunio a seguito di sinistro stradale (R.M. 11.8.1997, n. 188/E).
39. Contratti **soggetti** alla **tassa** sui **contratti** di **borsa**: esenzioni previste dal D.Lgs. 435/1997 [CFF ❶ 27927a].
40. Atti e documenti scambiati tra **dipendenti, ausiliari, intermediari** del commercio, spedizionieri ed enti o imprese per **spese**.
41. Certificati rilasciati dai Comuni per l'aggiornamento della residenza in seguito all'istituzione di **nuovi Comuni, Province** e **Regioni** e per variaz. di **toponomastica** o **numerazione civica**.
42. **Associazioni** di **volontariato**: atti connessi all'acquisto di immobili destinati all'**attività** (art. 3, L. 266/1991 [CFF ❶ 2187a]). L'esenzione vale anche per i registri prescritti a dette associazioni (R.M. 23.7.1996, n. 164/E). Il D.Lgs. 460/1997 conferma tale esenzione.
43. **Contratti** di **arruolamento** del personale imbarcato sulle navi per la pesca marittima (di particolari categorie - art. 2-undecies, D.L. 564/1994, conv. con L. 656/1994 [CFF ❶ 4754h]).
44. **Regolarizzazione** di **società** di **fatto** o **irregolari**: esenzione confermata dalla R.M. 11.8.1997, n. 192/E.
45. **Atti** relativi alla procedura di **separazione** dei **coniugi** (Corte Costit., sentenza 29.4 - 10.5.1999, n. 154; C.M. 16.3.2000, n. 49/E), ovvero atti e convenzioni posti in essere per regolare, sotto il controllo del giudice, i rapporti patrimoniali tra i coniugi conseguenti allo scioglimento del matrimonio o alla separazione personale, compresi gli accordi che contengono il riconoscimento o attuino il trasferimento della proprietà di beni mobili ed immobili all'uno o all'altro coniuge, o in favore dei figli (Corte di Cassazione, Sez. trib., Sentenza 21.11.2013-17.1.2014, n. 860).
46. **Trasferimento** di **fondi rustici**, in forza di successione o atti di donazione, a favore di **giovani agricoltori** di età inferiore ai 40 anni (art. 14, co. 1, L. 441/1998 [CFF ❷ 8383g]).
47. **Domande** di **partecipazione** a **concorsi pubblici** (e relativi documenti, come l'**autentica** della **sottoscrizione** delle **domande** e l'**autentica** di **ogni altro documento** - R.M. 3.7.2001, n. 103/E - però «Riforma Bassanini») e di assunzione, anche temporanea (art. 3, nota 2, Tariffa, D.P.R. 642/1972 [CFF ❶ 2752], modificato dall'art. 19, co. 1, L. 28/1999).
48. **Ricevute** delle **somme** affidate dall'impresa ai **dipendenti** per spese relative ad essa (anche le ricev. di somme affidate agli **spedizionieri** per spese da effettuare nell'interesse dell'impr.).
49. **Assegni** , **libretti** di **risparmio** nominativi e al portatore; per i **libretti** di **risparmio** (nonché per i **conti correnti**) **detenuti** in **Paesi** dell'**Ue** o in **Paesi aderenti** allo **See** che garantiscono un adeguato scambio di informazioni è prevista l'imposta sul valore delle attività finanziarie detenute all'estero nella misura di 34,20 (modifica all'art. 19, co. 20, D.L. 201/2011 ex D.L. 2.3.2012, n. 16, cd. decreto «semplificazioni fiscali», conv. con modif. con L. 26.4.2012, n. 44); **ricevute**, **quietanze** e **altri documenti** recanti addebitamenti o accreditamenti formati, emessi o ricevuti da **banche**; vaglia postali e relative quietanze, documenti relativi a c.c.p. non soggetti ad imposta di bollo sostitutiva. Non sono però esenti i documenti recanti addebitamenti o accreditamenti effettuati da una banca in veste di tesoriere di un ente locale (R.M. 15.11.2002, n. 357/E).
50. **Cessione** di **crediti tributari** da parte di **enti locali** e di **Camere di Commercio**.
51. **Trasferimenti** di **beni mobili** ed **immobili** effettuati da **Comuni**, **Province** e **consorzi** tra tali enti a favore di **aziende speciali** o di S.p.a. costituite ai sensi dell'art. 113, lett. e), D.Lgs. 18.8.2000, n. 267 (art. 118, D.Lgs. 267/2000).
52. **Denuncia di inizio attività** (R.M. 27.6.2001, n. 96/E), salvo il caso d'uso.
53. **Istanza** di **accesso** ai **documenti amministrativi** di cui all'art. 25, L. 7.8.1990, n. 241, sia per l'**esame** degli **atti**, che nel caso in cui il soggetto che vi ha interesse ne chieda **copia semplice** (R.M. 5.10.2001, n. 151/E).
54. **Conversione** in **euro** del **capitale sociale**.
55. **Procure** alle **liti** a margine di atti di esecuzione forzata e copie conformi da notificare (R.M. 30.5.2002, n. 161/E), nonché le **procure speciali** presentate ai sensi dell'art. 63, D.P.R. 29.9.1973, n. 600 (rappresentanza ed assistenza dei contribuenti), nonché dell'art. 7, co. 1-bis, D.Lgs. 19.6.1997, n. 218 (rappresentanza del contribuente in sede di accertamento con adesione).
56. **Trascrizione** di atti di **pignoramento** relativi a **crediti alimentari**.

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

ATTI, DOCUMENTI e REGISTRI ESENTI da IMPOSTA di BOLLO in MODO ASSOLUTO (cioè anche in caso d'uso)
(Tabella – All. B [CFF ❶ 2785-2814], norme complementari [CFF ❶ 2845 e segg.] e prassi ministeriale

57. Osservazioni al **piano strutturale**, al **regolamento urbanistico** e alle **varianti urbanistiche**. Le osservazioni al **P.R.G.** sono soggette all'imposta in caso d'uso soltanto quando sono presentate agli Uffici fiscali per la registrazione (R.M. 31.3.2003, n. 76/E).
58. **Contratti** di diritto privato a tempo determinato stipulati tra **Università** e **studiosi** o **esperti** per l'attribuzione di **incarichi di docenza** e di incarichi **professionali** relativi a compiti di **consulenza** tecnica, scientifica e fiscale (R.M. 21.7.2003, n. 157/E).
59. **Contratti** di **finanziamento** stipulati tra un **pool** di **istituti** di **credito** e una **società** per azioni, al fine di **estinguere** un **indebitamento pregresso** della stessa società derivante da una precedente concessione di credito. L'esenzione si estende alle imposte di registro, ipotecarie e catastali e alle tasse sulle concessioni governative (R.M. 24.3.2004, n. 2/E). L'esenzione (sia dall'imposta di registro che di bollo) si estende al **contratto** di **cessione** di un **credito** stipulato a **scopo** di **garanzia** di un **finanziamento** a **medio-lungo termine** concesso da una banca ad una società: R.M. 3.4.2012, n. 29/E.
60. **Mandato** al **difensore esterno** da parte del **concessionario** del servizio riscossione tributi nell'ambito di contenzioso tributario (R.M. 25.2.2005, n. 28/E).
61. **Istanze**, **atti** e **provvedimenti** relativi al riconoscimento in Italia di **brevetti** per **invenzioni industriali**, di **brevetti** per modelli di utilità e di brevetti per modelli e disegni ornamentali (nuovo art. 27-quater, All. B, Tabella, D.P.R. 642/1972, inserito dall'art. 1, co. 352, L. 266/2005).
62. **Formalità** di **annotazione** di **surrogazione** in materia di **portabilità** dei **mutui** effettuata ai fini di una **corretta pubblicità immobiliare** è **esente** dall'imposta **ipotecaria** e dall'imposta di **bollo**, mentre è soggetta alla **tassa ipotecaria** di € 35 (C.M. 21.6.2007, n. 9/T).
63. Atti costitutivi, statuti ed ogni altro atto necessario per l'adempimento di obblighi dei movimenti o **partiti politici**, derivanti da disposizioni legislative o regolamentari (**escluso** casi di occupazione di suolo pubblico da parte di partiti politici per volantinaggio, qualora tale attività sia svolta al di **fuori** del **periodo elettorale**: R.M. 1.4.2009, n. 89/E).
64. **Denunce** di **occupazione senza titolo**, correlate al pagamento delle indennità, in quanto atti **strumentali**all'adempimento dell'obbligo div**registrazione** (C.M. 9.7.2007, n. 43/E).
65. **Istanze** di **rimborso** di **diritti annuali camerali** e di **diritti** di **segreteria non dovuti** ed erroneamente versati per l'iscrizione in ruoli, elenchi, registri ed albi tenuti dalla Camera di Commercio(R.M. 26.1.2007, n. 13/E).
66. **Domanda** di **onorificenza** di «**vittima** del **terrorismo**» da conferire alle stesse vittime o, in caso di decesso, ai parenti e affini entro il secondo grado (art. 34, co. 2-sexies, D.L. 159/2007, conv. con modif. con L. 222/2007).
67. **Atti relativi** al **procedimento** di **mediazione** finalizzato alla conciliazione delle controversie civili e commerciali (D.Lgs. 4.3.2010, n. 28 di attuazione dell'art. 60, L. 69/2009); in particolare, il verbale di conciliazione è esente da imposta di registro entro il limite di valore di € 50.000 (l'imposta è dovuta sulla parte eccedente).
68. A tti traslativi a titolo oneroso della **proprietà** di **immobili** in genere, atti **traslativi** o **costitutivi** di **diritti reali immobiliari** di **godimento**, provvedimenti di **espropriazione** per **pubblica utilità** e **trasferimenti coattivi**, **atti traslativi** della **proprietà** che hanno per **oggetto case** di **abitazione** (escluse le categorie A1, A8 e A9) con i **requisiti** «**prima casa**». In relazione a tali atti sono soppresse tutte le esenzioni e le agevolazioni tributarie, anche se previste in leggi speciali. Tali previsioni si applicano a decorrere dall'1.1.2014.
69. **Attestazioni** di **regolarità fiscale** rilasciate dall'Agenzia delle Entrate a seguito di istanze presentate da soggetti privati che svolgono un'**attività** di **natura pubblicistica**.
70. **Fideiussione** prevista per il **conduttore** con riferimento ai **contratti** di **locazione soggetti** a **cedolare secca** (modifica all'art. 3, co. 2, D.Lgs. 23/2011 ad opera dell'art. 4, L. 26.4.2012, n. 44, di conv. del D.L. 16/2012, cd. decreto «semplificazioni fiscali»).
71. **Pec e imposta di bollo – Registro Imprese**: la domanda contenente esclusivamente la comunicazione di indirizzo PEC al Registro delle imprese, presentata successivamente alla prima iscrizione, non è soggetta all'imposta di bollo (R.M. 5.7.2013 n.45). Dove, invece, la domanda di deposito dell'indirizzo PEC venga presentata dall'impresa individuale contestualmente alla prima domanda di iscrizione al Registro delle Imprese, resta dovuta l'imposta di bollo prevista per l'adempimento «principale» (ovvero la domanda di iscrizione al Registro imprese), nella misura di e 17,50, a norma dell'art. 1 co. 1-ter della Tariffa, Parte I, allegata al D.P.R. 642/1972.
72. **Ricevute di pagamento di ticket sanitar**i: le ricevute di pagamento rilasciate agli assistiti per il contributo alla spesa sanitaria di cui al D.L. 25.11.1989, n. 382, conv. con modif. dalla L. 25.1.1990, n. 8 (cd. ticket) non sono soggette all'imposta di bollo anche laddove l'importo superi il limite di € 77,47 previsto dall'art. 13, Nota 2, Tariffa, Parte I, D.P.R. 642/1972 (R.M. 15.1.2014, n. 9/E).

RIFORMA «BASSANINI» – DICHIARAZIONI SOSTITUTIVE ESENTI: ai sensi dell'art. 37, D.P.R. 28.12.2000, n. 445 – emanato in attuazione della L. 8.3.1999, n. 50 (cd. legge «Bassanini-quater»), ed entrato in vigore il 7.3.2001 – sono **esenti** dall'imposta di **bollo** le **dichiarazioni sostitutive** che comprovano i seguenti stati, qualità personali e fatti:

- **data** e **luogo** di **nascita**; **residenza**; **cittadinanza**; godimento dei **diritti civili** e **politici**; stato di **celibe**, **coniugato**, **vedovo** o **stato libero**; **stato di famiglia**; **esistenza in vita**; **nascita del figlio**, **decesso** del coniuge, dell'ascendente o discendente; iscrizione in **albi** ed **elenchi** tenuti da **pubbliche amministrazioni**; appartenenza ad **ordini professionali**; **titolo di studio**, esami sostenuti; **qualifica professionale** posseduta, **titolo di specializzazione**, di **abilitazione**, di formazione, di aggiornamento e di qualificazione tecnica; **situazione reddituale** o economica anche ai fini della concessione dei benefici di qualsiasi tipo previsti da leggi speciali; assolvimento di specifici **obblighi contributivi** con l'indicazione dell'ammontare corrisposto; possesso e numero del **codice fiscale**, della **partita Iva** e di qualsiasi dato presente nell'**archivio dell'anagrafe tributaria**; **stato di disoccupazione**; qualità di **pensionato** e categoria di pensione;
- qualità di **studente**; qualità di **legale rappresentante** di persone fisiche o giuridiche, di **tutore**, di **curatore** e simili; iscrizione presso **associazioni o formazioni sociali** di qualsiasi tipo; tutte le situazioni relative all'adempimento degli **obblighi militari**, ivi comprese quelle attestate nel foglio matricolare dello stato di servizio;

nunziospano63 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

ATTI, DOCUMENTI e REGISTRI ESENTI da IMPOSTA di BOLLO
in MODO ASSOLUTO (cioè anche in caso d'uso)
(Tabella – All. B [CFF ❶ 2785-2814], norme complementari [CFF ❶ 2845 e segg.] e prassi ministeriale

› qualità di **vivenza a carico**; tutti i dati a diretta conoscenza dell'interessato contenuti nei registri dello stato civile.

Sono inoltre esenti gli atti con i quali il soggetto dichiara:

› di **non aver riportato condanne penali** e di non essere destinatario di provvedimenti che riguardano l'applicazione di **misure di prevenzione**, di **decisioni civili** e di **provvedimenti amministrativi** iscritti nel casellario giudiziale ai sensi della normativa vigente;
› di **non** essere a conoscenza di essere sottoposto a **procedimenti penali**;
› di **non** trovarsi in stato di **liquidazione** o di **fallimento** e di non aver presentato domanda di **concordato**.

DICHIARAZIONI SOSTITUTIVE di ATTO di NOTORIETÀ: sono esenti dall'imposta di bollo.
LEGALIZZAZIONE di FOTOGRAFIE: si veda n. 24 dell'elenco atti esenti.

ATTO SOSTITUITO ESENTE da BOLLO – EFFETTI: l'imposta di bollo non è dovuta se l'**atto sostituito** o quello nel quale è apposta la **firma da legalizzare** sono esenti da bollo.

PIANI di RICOMPOSIZIONE FONDIARIA: l'art. 1, co. 57, L. 28.12.2015, n. 208 (Legge di Stabilità 2016) dispone l'esenzione da imposta di bollo e da imposta di registro, ipotecaria e catastale, per tutti gli atti e provvedimenti emanati in esecuzione di piani di ricomposizione fondiaria e di riordino fondiario promossi da Regioni, Province, Comuni e Comunità montane.

IMPOSTA di BOLLO sulle CAMBIALI (art. 6, Tariffa allegata al D.P.R. 26.10.1972, n. 642 [CFF ❶ 2755]): si veda G.P.F. 1A/2011, pagg. 356-357.

IMPOSTA di BOLLO su CONTI CORRENTI e PRODOTTI FINANZIARI: il D.M. 24.5.2012 definisce le modalità di attuazione dell'art. 19, co. 1-3, D.L. 6.12.2011, n. 201, conv. con modif. L. 22.12.2011, n. 214, che ha modificato l'art. 13, co. 2-bis e 2-ter, Tariffa, Parte Prima, D.P.R. 642/1972:

a) imposta di bollo su estratti di conto corrente bancario, postale e rendiconti di libretti di risparmio: per gli estratti conto o i rendiconti inviati alle **società fiduciarie**, l'imposta è calcolata nella misura annua di € 34,20 se il fiduciante è una persona fisica, e nella misura di € 100 se si tratta di un soggetto diverso. Qualora il cliente sia una**persona fisica**, l'imposta non è dovuta per gli estratti conto e i rendiconti con un **valore medio di giacenza pari o inferiore ad** € **5.000**: a tale fine, sono considerati unitariamente tutti i rapporti di conto corrente ed i libretti di risparmio **identicamente intestati, intrattenuti con la medesima banca**, con Poste Italiane s.p.a. o emessi da Cassa Depositi e Prestiti (art. 2, co. 4, D.M. 24.5.2012), sommando i relativi valori medi di giacenza di periodo, a prescindere dall'eventuale circostanza che la periodicità di rendicontazione differisca da un rapporto all'altro. L'imposta sostitutiva di cui all'art. 13, co. 2-bis e 2-ter, D.P.R. 642/1972 **non trova applicazione** nei confronti dei rapporti istituiti per **ordine dell'autorità giudiziaria**, in quanto non qualificabili come «aperti con il cliente» (art. 1, co. 1, lett. b), D.M. 24.5.2012): è il caso, ad esempio, dei **depositi giudiziari** di cui al R.D. 10.3.1910, n. 149, nonché per quelli intestati al Fondo unico di giustizia di cui all'art. 61, co. 23, D.L. 25.6.2008, n. 112, compresi quelli derivanti da **provvedimenti di sequestro**, nell'ambito di procedimenti penali (C.M. 21.12.2012, n. 48/E). Conseguentemente, per gli estratti conto e i rendiconti inviati a **soggetti diversi dalla clientela**, l'imposta di bollo deve essere applicata nella misura di € 2,00 per ogni esemplare, ai sensi dell'art. 13, co. 1, della Tariffa, Parte Prima, allegata al D.P.R. 642/1972, se l'importo supera € 77,47. Qualora, invece, l'imposta di bollo sia dovuta nella predetta misura, deve essere **rapportata al numero di giorni oggetto del rendiconto**, anche nel caso di rapporti aperti o chiusi nel corso dell'anno: se tale computo conduce ad un importo inferiore ad e 1,00 è comunque dovuta la somma di € **1,00**. Nel caso di **più rapporti** di conto corrente ovvero di libretti **identicamente intestati**, l'imposta è dovuta con riferimento a ciascun rapporto o libretto: per i **libretti di risparmio al portatore**, il tributo deve essere determinato in considerazione del soggetto che ne ha richiesto l'emissione, salvo che successivamente sia stato **censito un nuovo soggetto come portatore del libretto**;

b) imposta di bollo sulle comunicazioni alla clientela relative a prodotti e strumenti finanziari: l'oggetto dell'informativa imponibile è, pertanto, rappresentato dagli strumenti finanziari e da ogni altro forma di investimento di natura finanziaria (valori mobiliari, quote di organismi di investimento collettivo del risparmio, strumenti finanziari derivati, ecc.), con espressa esclusione dei depositi bancari o postali non rappresentati da certificati. L'imposta di bollo su base annua è individuata nella misura proporzionale del **2 per mille** dall'1.1.2014 (1 per mille per l'anno 2012; 1,5 per mille per l'anno 2013), in funzione del valore di mercato o, in mancanza, del valore nominale o di rimborso dei prodotti finanziari – come risultante dalla comunicazione inviata alla clientela (C.M. 48/E/2012) – compresi depositi bancari e postali, per periodo rendicontato o, in assenza di rendicontazione periodica e per i buoni fruttiferi postali, al 31 dicembre di ogni anno. L'importo minimo su base annua fissato in € 34,20 fino al 31.12.2013 è stato eliminato dal co. 581, L. 147/2013; l'importo massimo su base annua non potrà superare € 14.000 (€ 1.200 per l'anno 2012; € 4.500 per l'anno 2013), se il cliente è un soggetto diverso da persona fisica (art. 1, co. 509, L. 228/2012, e art. 1, co. 581, L.147/2013). L'imposta è, pertanto, dovuta in relazione alle comunicazioni periodiche inviate alla clientela: qualora l'**ente gestore non sia tenuto a tale informativa**, queste comunicazioni si presumono, in ogni caso, inviate almeno una volta all'anno, con la conseguente applicazione al 31 dicembre di ciascun anno e, comunque, al termine del rapporto intrattenuto col cliente(C.M. 48/E/2012). Il tributo, tuttavia, **non è applicabile** alle comunicazioni ricevute ed emesse da **fondi pensione** e **sanitari**, ovvero da **fondi di previdenza complementare, istituti di previdenza obbligatoria** (pubblici e privati).

c) imposta di bollo per le comunicazioni relative a polizze di assicurazione: l'art. 3, co. 7, D.M. 24.5.2012 stabilisce che l'imposta di bollo di cui al punto precedente (art. 13, co. 2-ter, D.P.R. 642/1972), calcolata per ciascun anno, può essere

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

applicata – all'atto del rimborso o del riscatto – anche alle comunicazioni relative a polizze emesse da **imprese di assicurazione estere** operanti in Italia in regime di libertà di prestazione di servizi, e **stipulate da soggetti residenti nello Stato**, purché tali imprese richiedano l'**autorizzazione** per il pagamento dell'imposta di bollo in modo virtuale, e sempreché esercitino, o abbiano esercitato, la facoltà prevista dall'art. 26-ter, co. 3, D.P.R. 29.9.1973, n. 600. Al ricorrere di tale ipotesi, l'impresa estera **assolve l'imposta di bollo in Italia direttamente**, oppure tramite un **rappresentante fiscale** che risponde in solido con essa per il versamento dell'imposta (C.M. 48/E/2012). **Diversamente**, se tali imprese straniere non operano in regime di libertà di prestazione di servizi, o non hanno richiesto la predetta autorizzazione, l'imposta di bollo deve essere assolta dalla **società fiduciaria** o dall'**intermediario residente**: qualora il **rapporto fiduciario o di intermediazione si interrompa**, la fiduciaria o l'intermediario residente devono applicare sulla polizza l'imposta di bollo calcolata per ciascun anno ed accantonata fino a tale data, la polizza si considera detenuta all'estero e sconta anche la relativa **imposta sulle attività finanziarie**, meglio illustrata nel prosieguo.

Prodotti assicurativi: sulle polizze assicurative e sui contratti di capitalizzazione stipulati o rinnovati entro il 31.12.2000 soggetti all'imposta sui premi assicurativi (pari al 2,5%) non si applica l'imposta di bollo. Diversamente, i contratti di assicurazione sulla vita, i contratti di rendita vitalizia e i contratti di capitalizzazione stipulati o rinnovati dall'1.1.2001, esenti dall'imposta sulle assicurazioni, sono assoggettati all'imposta di bollo ex art. 13, co. 2-ter. Società fiduciarie: le società fiduciarie che gestiscono i patrimoni mediante operazioni aventi ad oggetto valori mobiliari devono versare l'acconto dell'imposta di bollo, mentre non sono tenute a tale adempimento le società fiduciarie «statiche» in quanto non ricomprese tra quelle di intermediazione mobiliare ex L. 1/1991 (C.M 10.5.2013, n. 15/E).

L'imposta di bollo può essere assolta in **modo virtuale**, ai sensi dell'art. 15, D.P.R. 642/1972, come espressamente riconosciuto dall'art. 4, co. 1, D.M. 24.5.2012: qualora per gli estratti di conto corrente, le rendicontazioni dei libretti di risparmio e le comunicazioni relative ai prodotti finanziari, l'ente gestore non risulti in possesso dell'**autorizzazione** al pagamento dell'imposta di bollo con modalità virtuali, può presentare un'**apposita istanza** all'ufficio dell'Agenzia delle Entrate territorialmente competente. I soggetti autorizzati al pagamento dell'imposta di bollo in modo virtuale sono tenuti al versamento dell'**acconto entro il 16 aprile di ogni anno**, nella misura del **95%** dell'imposta di bollo provvisoriamente liquidata.

IMPOSTA di BOLLO – TARIFFA: di seguito si riporta la tariffa applicabile agli atti e ai documenti elencati.

nunziospano63 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

D.P.R. 642/1972	ATTI e DOCUMENTI	IMPOSTA
Art. 1 (Tar.) [CFF ❶ 2750]	› **ATTI ROGATI, RICEVUTI** o **AUTENTICATI** da **notai** o **pubblici ufficiali COPIE CONFORMI**: per foglio	€ **16,00**
	Note: a) **modo di pagamento**: contrassegno (dall'1.1.2007) o in modo virtuale (per gli atti soggetti a registrazione in termine fisso) anche su **copie dichiarate conformi all'originale**, e su **certificati**; b) la **legalizzazione delle firme** su **atti e documenti formati nello Stato e da valere nello Stato**, rilasciati da una **rappresentanza diplomatica o consolare estera** residente nello Stato, è soggetta ad imposta di bollo nella misura di € **16,00**. Ai sensi dell'art. 33, co. 4, D.P.R. 445/2000 le firme sugli atti e documenti formati nello Stato e da valere nello Stato, rilasciati da una rappresentanza diplomatica o consolare estera residente nello Stato, sono legalizzate a cura delle **prefetture** (R.M. 6.8.2001, n. 125/E).	
Art. 1 (Tar.) [CFF ❶ 2750]	› **ATTI ROGATI**, **RICEVUTI** o **AUTENTICATI** da **NOTAI** o da **ALTRI PUBBLICI UFFICIALI**, relativi a **DIRITTI** sugli **IMMOBILI**, inclusi gli **ATTI** delle **SOCIETÀ** e degli **ENTI DIVERSI** dalle **SOCIETÀ**, **REGISTRATI** con **PROCEDURE TELEMATICHE**, loro **COPIE CONFORMI** per **USO REGISTRAZIONE** ed **ESECUZIONE** di **FORMALITÀ IPOTECARIE** (comprese note di trascrizione ed iscrizione, domande di annotazione e di voltura da essi dipendenti e iscrizione nel registro di cui all'art. 2678 c.c.):	
	a) per atti di trasferimento e di costituzione di diritti reali di godimento su beni immobili, comprese modificazioni o rinunce di ogni tipo agli stessi, nonché atti dichiarativi relativi ai medesimi diritti	€ **230** (se comportano anche formalità nel registro delle imprese: € **300**)
	b) per tutti gli altri atti che comportano formalità nei pubblici registri immobiliari	€ **155** (se comportano anche formalità nel registro delle imprese: € **225**)
	c) per atti concernenti unicamente immobili ubicati nei territori ove vige il sistema del libro fondiario	€ **125** (se comportano anche formalità nel registro delle imprese: € **195**)
	Note: per gli atti di cui alla lett. a) quando la formalità ipotecaria e la voltura catastale vengono richieste successivamente alla registrazione dell'atto al quale conseguono è dovuto l'importo pari alla differenza tra l'imposta cumulativa e quanto corrisposto in sede di registrazione.	
Art. 1 (Tar.) [CFF ❶ 2750]	› **ALTRI ATTI ROGATI**, **RICEVUTI** o **AUTENTICATI** da **NOTAI** o da **ALTRI PUBBLICI UFFICIALI** sottoposti a **REGISTRAZIONE** con **PROCEDURE TELEMATICHE**, loro **COPIE CONFORMI** per **USO REGISTRAZIONE**:	
	a) per atti delle società e degli enti diversi dalle società non ricompresi nell'art. 1, co. 1, bis, Tariffa in esame, incluse la copia dell'atto e la domanda per il Registro delle imprese	€ **156**
	b) per procure, deleghe e simili	€ **30**
	c) per atti di cessione di quote sociali	€ **15**
	d) per tutti gli altri atti	€ **45**
Art. 1 (Tar.) [CFF ❶ 2750]	› **DOMANDE, DENUNCE ed ATTI** che le accompagnano, presentate al **Registro delle Imprese** ed inviate per **via telematica** o presentate su supporto informatico ai sensi dell'art. 15, co. 2, L. 15.3.1997, n. 59 (D.M. 17.5.2002, n. 127; C.M. 7.8.2002, n. 67/E). Ai fini dell'imposta di bollo dovuta si deve distinguere:	
	a) se presentate da ditte individuali;	per ciascuna domanda, denuncia o atto € **17,50** (dall'1.1.2008)

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

D.P.R. 642/1972	ATTI e DOCUMENTI	IMPOSTA
	b) se presentate da società di persone;	€ **59**
	c) se presentate da società di capitali;	€ **65**
	Note: a) **modo di pagamento**: virtuale. Ai fini del pagamento, il soggetto interessato può sottoporre al competente Ufficio delle Entrate una dichiarazione contenente il **numero presuntivo** degli atti che intende presentare all'Ufficio del Registro delle Imprese nel corso dell'anno. L'Ufficio delle Entrate provvede alla **liquidazione provvisoria** dell'imposta dovuta per il periodo intercorrente tra la data di presentazione della dichiarazione ed il 31 dicembre. Entro il successivo mese di gennaio, il contribuente dovrà presentare altra **dichiarazione**, indicante l'effettivo numero e la tipologia degli atti emessi nel corso dell'anno precedente, sulla base della quale l'Ufficio delle Entrate procederà alla liquidazione definitiva, imputando la differenza a debito o a credito dell'imposta dovuta per l'anno in corso. Tale ultima liquidazione, infatti, è considerata base provvisoria per la **liquidazione dell'imposta** per l'anno in corso; b) **trasferimento di quote di S.r.l.**: l'atto originale di trasferimento di quote di s.r.l. non è soggetto ad imposta di bollo, mentre gli atti in copia autenticata che accompagnano la domanda di iscrizione al Registro delle imprese sono soggetti al pagamento dell'imposta. Pertanto, le **domande** di **iscrizione** nel **Registro** delle **imprese** dell'atto di **trasferimento** di **quote societarie** e le denunce e gli atti che le accompagnano, sia che vengano presentate per via telematica, sia su supporto informatico, sono soggette ad imposta di bollo nella misura ordinaria (R.M. 20.10.2003, n. 197/E). **Note**: **esenti**: le **imprese artigiane** dal pagamento di una **nuova imposta** di **bollo** ai fini dell'**iscrizione** all'**albo** delle **imprese artigiane**, avendo già versato l'imposta stessa per l'avvio dell'attività d'impresa (art. 1, co. 1-ter, Tariffa, Parte Prima, D.P.R. 642/1972): R.M. 29.3.2010, n. 24/E.	
Art. 1 (Tar.) [CFF ❶ 2750]	› **DOMANDE** di **CONCESSIONE** o di **REGISTRAZIONE** dei **TITOLI** di **PROPRIETÀ INDUSTRIALE** ed **ATTI ALLEGATI**; successive istanze presentate alle **Camere di commercio** e all'**Ufficio italiano brevetti**:	
	- per ogni domanda di concessione o di registrazione di **marchi** d'**impresa**, **novità vegetali**, **certificati** complementari di **protezione** e **topografie** di **prodotti** per **semiconduttori** (lett. a), co. 1-quater, art. 1, Tariffa, sostituito dall'art. 20, L. 99/2009);	€ **42**
	- per ogni **domanda** di **concessione** o **registrazione** di **brevetto** per **invenzione**, **modello** di **utilità**, ove risulti **allegato** un **documento**, quale lettera di incarico a consulente di proprietà industriale, richiesta o rilascio di copia autentica del verbale di deposito (lett. a-bis), co. 1-quater, art. 1, Tariffa, inserito dall'art. 20, L. 99/2009);	€ **20**
	- per ogni istanza di trascrizione e relativi allegati;	€ **85**
	- per ogni istanza di annotazione;	€ **15**
	- per istanze diverse dalle precedenti.	€ **15**
	Note: a) l'imposta è dovuta all'atto della trasmissione dei documenti per via telematica o della consegna del supporto informatico; b) l'imposta è versata in modo virtuale, tramite le Camere di commercio; c) voce di imposta inserita dall'All. 2-quater all'art. 1, co. 300, L. 311/2004.	
Art. 2 (Tar.) [CFF ❶ 2751]	› **SCRITTURE PRIVATE** contenenti convenzioni o dichiarazioni anche unilaterali con le quali si creano, si modificano, si estinguono, si accertano o si documentano rapporti giuridici. Possono qualificarsi «scritture private contenenti dichiarazioni unilaterali» le **relazioni** a **strutture ultimate** (R.M. 29.5.2009, n. 139/E): sono pertanto soggette all'imposta di bollo di € 16,00. Diverso il trattamento per gli **allegati** (che rientrano nell'art. 28 della Tariffa).	€ **16,00** fin dall'origine
	Note: a) modo di pagamento: contrassegno: sia originali che copie; b) per i contratti relativi alle **operazioni bancarie** e **finanziarie** e per quelli di **credito** al **consumo**, per i **contratti relativi** a servizi delle **SIM** nonché per i contratti relativi ad utenze di servizi e di pubblica utilità a rete l'imposta è fissata, indipendentemente dal numero degli esemplari o copie, in € **16,00** per ogni contratto (non è dovuta per le operazioni regolate in	

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

D.P.R. 642/1972	ATTI e DOCUMENTI	IMPOSTA
	conto corrente); per quanto riguarda i contratti di finanziamento per l'estinzione di debiti, si veda pag. 369, n. 59 [ATTI, DOCUMENTI e REGISTRI ESENTI da IMPOSTA di BOLLO in MODO ASSOLUTO]; i **contratti** per **crediti** di **firma** (garanzia rilasciate dalle banche) o per garanzie ricevute (fideiussioni, pegni) sono soggetti al bollo di € 16,00 se sono regolati per cassa, mentre se sono regolati in conto corrente si applica l'imposta prevista per gli estratti conto di cui all'art. 13, co. 2-bis della Tariffa (R.M. 5.5.2005, n. 59/E); c) sono comprese le **fedi di deposito** di merci nei magazzini generali e gli ordini di estrazione totale o parziale da altri magazzini; d) **contratti di appalto**: l'imposta di bollo di € 16,00 per ogni foglio grava fin dall'origine sui documenti ritenuti dalla legge parti integranti del contratto di appalto, oppure su quelli che comportano conseguenze per i rapporti contrattuali intercorrenti tra le parti (R.M. 27.3.2002, n. 97/E). Es.: preventivi, nell'ambito di un contratto aperto; verbali di consegna o riconsegna di materiali, sia alla ditta per l'esecuzione di lavori, sia al committente; dichiarazioni di trasferimento delle proprietà dei materiali; verbali di collaudo delle forniture; istanze di assegnazione fondi sui contratti perenti; richieste di rimborso di penalità. Anche gli **ordinativi** per l'esecuzione di lavori in **economia**, sottoscritti dal responsabile del procedimento e dall'impresario, scontano l'imposta di € 16,00 per ogni foglio (R.M. 11.7.2007, n. 162/E).	
Art. 3 (Tar.) [CFF ❶ 2752]	› **ISTANZE, RICORSI, MEMORIE** ad organi dello Stato e di enti pubblici per ottenere l'**emanazione** di un **provvedimento amministrativo** o il **rilascio** di **certificati**, **estratti**, **copie** e **simili**.	€ **16,00** fin dall'origine
	Note: a) modo di pagamento: carta bollata, marche o bollo a punzone o modo virtuale; b) esenti le istanze dei dipend. alle amministr. competenti, se riguardano rapporti di lavoro; c) **esenti le istanze di rimborso o sospensioni di tributi e i documenti da allegare**; d) per le domande di partecipazione ai pubblici concorsi, l'imposta non è più dovuta neppure dai vincitori; e) sono comprese le **copie di atti deliberativi dell'Azienda Sanitaria Locale**, se per il loro rilascio è prevista la formulazione di domande per iscritto (R.M. 16.5.2001, n. 68/E); f) non è possibile far rientrare tra le istanze volte ad ottenere un provvedimento le **denunce di inizio attività**; g) le **copie** sono le **riproduzioni dichiarate conformi** (R.M. 4.10.2001, n. 151/E); h) **regolarizzazione dei passi carrabili**: sia l'istanza di autorizzazione amministrativa presentata dall'interessato, sia l'atto di autorizzazione rilasciato dall'Amministrazione comunale sono soggetti all'imposta di bollo nella misura di € 16,00 fin dall'origine. Le marche da bollo devono essere annullate, con inchiostro o matita copiativa, dai soggetti che hanno emesso i suddetti documenti (R.M. 27.5.2002, n. 156/E); i) le domande relative a **corsi**, **esami di abilitazione** o **prove selettive che hanno finalità diverse dal reclutamento del personale** (R.M. 4.3.2002, n. 68/E). l) **esenti** le istanze per la **rateazione** delle somme iscritte a ruolo ex art. 19, D.P.R. 602/1973 [CFF ❷ 7219] (R.M. 7.4.2008, n. 13/E)	
Art. 3 (Tar.) [CFF ❶ 2752]	› **ISTANZE** agli enti pubblici in relazione alla **tenuta** di **pubblici registri**	€ **16,00** fin dall'origine
	Note: es. formalità di iscrizione, trascrizione (anche sulla base di sentenze del Giudice di Pace – R.M. 19.10.2005, n. 148/E) o annotazione nel P.R.A. di provvedimenti a carattere sanzionatorio (confisca, sequestro, radiazione) richieste da organi dell'Amministrazione statale centrale o periferica, Enti locali, Forze dell'ordine, Polizia Municipale ed Autorità Giudiziaria (R.M. 6.4.2001, n. 43/E). Per l'istanza di prima registrazione dei veicoli nel P.R.A. si veda la R.M. 4.10.2005, n. 140/E. Le **istanze** per la **rateazione** delle **somme iscritte** a **ruolo**, di cui all'art. 19, D.P.R. 602/1973 [CFF ❷ 7219], vanno redatte **senza** l'applicazione dell'imposta di **bollo**, in quanto le istanze descritte nell'art. 3, Tariffa, Parte Prima, D.P.R. 642/1972 devono essere esclusivamente **indirizzate** ai **soggetti elencati** nel medesimo art. 3, tra i quali non sono ricompresi né gli agenti della riscossione, né i soggetti che svolgono funzioni pubbliche relative alla riscossione (Equitalia S.p.a.) (R.M. 7.4.2008, n. 135/E).	
Art. 3 (Tar.) [CFF ❶ 2752]	› **DENUNCE** di **INIZIO ATTIVITÀ** (R.M. 27.6.2001, n. 96/E; R.M. 5.7.2001, n. 109/E)	**Esente** in caso d'uso: € **16,00**
Art. 3 (Tar.) [CFF ❶ 2752]	› **DOMANDE** di **ISCRIZIONE** all'**ALBO** delle **SOCIETÀ COOPERATIVE** (R.M. 17.6.2005, n. 79/E)	€ **16,00** fin dall'origine
Art. 3 (Tar.) [CFF ❶ 2752]	› **ISTANZE TRASMESSE per VIA TELEMATICA** agli uffici e agli organi, anche collegiali, dell'Amministrazione dello Stato, delle regioni, delle province, dei comuni, loro consorzi e associazioni, delle comunità montane e delle unità sanitarie locali, nonché agli enti pubblici in relazione alla tenuta di pubblici registri, tendenti ad ottenere l'**emanazione di un provvedimento amministrativo** o il **rilascio di certificati, estratti, copie e simili**.	€ **16,00**

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

D.P.R. 642/1972	ATTI e DOCUMENTI	IMPOSTA
	Note: decorrenza dall'1.1.2014 (art. 1, co. 593, L.147/2013).	
Art. 3 (Tar.) [CFF ❶ 2752]	› **ATTI e PROVVEDIMENTI** degli organi dell'Amministrazione dello Stato, delle regioni, delle province, dei comuni, loro consorzi e associazioni, delle comunità montane e delle unità sanitarie locali, nonché quelli degli enti pubblici in relazione alla **tenuta di pubblici registri, rilasciati per via telematica** anche in estratto o in copia dichiarata conforme all'originale a coloro che ne abbiano fatto richiesta.	€ **16,00**
	Note: decorrenza dall'1.1.2014 (art. 1, co. 593, L.147/2013).	
Art. 3 (Tar.) [CFF ❶ 2752]	› **NOTE di TRASCRIZIONE** del patto di **riservato dominio** e **privilegio** nelle **VENDITE** di **MACCHINE** ex artt. 1524 e 2762 c.c.	€ **16,00** fin dall'origine
	Note: a) modo di pagamento: contrassegno o virtuale; b) € 14,64 per ogni foglio.	
Art. 3 (Tar.) [CFF ❶ 2752]	› **NOTE di TRASCRIZIONE, ISCRIZIONE, RINNOVAZIONE, DOMANDE di ANNOTAZIONE nei REGISTRI IMMOBILIARI**, anche con **EFFICACIA** di **VOLTURA**, trasmesse con procedure telematiche o presentate su supporto informatico (compresa l'iscrizione nel registro di cui all'art. 2678 c.c., fuori dai casi già previsti)	€ **59**
	Note: a) l'imposta è assolta in modo virtuale; b) l'imposta è dovuta all'atto della richiesta di formalità; c) voce di imposta inserita dall'All. 2-quater all'art. 1, co. 300, L. 311/2004.	
Art. 3 (Tar.) [CFF ❶ 2752]	› **FORMALITÀ RICHIESTE** per **VIA TELEMATICA**, per **ATTI** di **TRASFERIMENTO** e di **COSTITUZIONE** di **DIRITTI REALI** di **GODIMENTO** su **BENI IMMOBILI**, comprese modificazioni o rinunce di ogni tipo agli stessi, nonché atti dichiarativi relativi ai medesimi diritti e per gli atti che comportano sia **FORMALITÀ** nei **PUBBLICI REGISTRI IMMOBILIARI** sia nel **REGISTRO** delle **IMPRESE**, ovvero per **ATTI NON SOGGETTI** a **REGISTRAZIONE**:	
	a) per formalità di trascrizione, iscrizione, annotazione nei registri immobiliari, nonché per voltura catastale ad essa collegata, comprese la copia dell'atto ad uso formalità ipotecaria e l'iscrizione nel registro di cui all'art. 2678 c.c.	€ **108**
	b) per ogni voltura catastale, dipendente da atti che non comportano formalità nei Registri immobiliari	€ **15**
Art. 4 (Tar.) [CFF ❶ 2753]	› **ATTI** e **PROVVEDIMENTI** degli **ORGANI** dell'**AMMINISTRAZIONE** statale, delle regioni, delle province, dei comuni, loro consorzi ed associazioni, delle comunità montane e delle A.s.l. › **ATTI** e **PROVVEDIMENTI** degli **ENTI PUBBLICI** in relazione alla tenuta di pubblici registri, rilasciati anche in estratto o in copia dichiarata conforme all'originale a coloro che ne abbiano fatto richiesta.	€ **16,00** fin dall'origine
	Note: a) modo di pagamento: contrassegno; per gli atti rilasciati dalle Conservatorie dei registri immobiliari, dagli Uffici tecnici erariali, dagli Uffici del registro, dagli Uffici Iva, o dalle dogane, l'imposta può essere corrisposta agli Uffici stessi; b) per le copie dichiarate conformi l'imposta, salva specifica disposizione, è dovuta indipendentemente dal trattamento previsto per l'originale; c) sono soggetti ad imposta gli atti autorizzativi all'acquisto e all'impiego di prodotti fitosanitari molto tossici, tossici e nocivi (art. 23, D.P.R. 1255/1968); sono soggette anche le istanze presentate per il rilascio dei suddetti atti (R.M. 3.2.2003, n. 22/E); d) il nulla osta rilasciato dal Questore, obbligatorio ai fini della vendita o della cessione a privati di armi o materie esplodenti di qualsiasi genere, è soggetto all'imposta di bollo nella misura di € 16,00 per ogni foglio; stesso trattamento è riservato alla domanda del privato volta ad ottenere il rilascio di questo documento, al rilascio della carta europe d'arma da fuoco (e alla relativa istanza), e alla copia, consegnata per notifica all'interessato, del decreto di iscrizione o di rifiuto di un'arma nel «catalogo nazionale delle armi comuni da sparo» (R.M. 1.4.2003, n. 81/E); e) l'imposta è dovuta per le autorizzazioni rilasciate dal Sindaco per il trasporto di salme (anche all'estero) e per il passaporto mortuario (R.M. 3.6.2005, n. 75/E);	

nunziospano63 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

D.P.R. 642/1972	ATTI e DOCUMENTI	IMPOSTA
	f) l'attestazione apposta dal funzionario accertatore sul libretto di tirocinio personale dell'aspirante conduttore ai fini del conferimento del patentino di abilitazione alla conduzione di generatori di vapore è soggetta all'imposta di bollo di € 16,00 per ogni foglio (R.M. 2.8.2007, n. 199/E); g) è soggetto all'imposta anche l'apposito permesso rilasciato dal Comune per la raccolta dei funghi (R.M. 7.5.2007, n. 85/E). h) è soggetta all'imposta di € 16,00 la carta di soggiorno in favore di familiari del cittadino Ue non aventi cittadinanza in uno Stato membro: R.M. 17.9.2009, n. 250/E	
Art. 4 (Tar.) [CFF ❶ 2753]	› **CERTIFICATI** di **SUCCESSIONE** conformi alle risultanze delle **DICHIARAZIONI UNICHE** di **SUCCESSIONE** di beni immobili e di diritti reali immobiliari trasmesse con procedure telematiche	€ **85**
	Note: a) per ogni certificato; b) il pagamento è eseguito con le stesse modalità previste per gli altri tributi liquidati dall'obbligato; c) l'imposta è dovuta in misura cumulativa all'atto della trasmissione per via telematica della dichiarazione unica di successione; d) voce di imposta inserita dall'All. 2-quater all'art. 1, co. 300, L. 311/2004; e) esenti: i **certificati allegati** alla **dichiarazione** di **successione**, in quanto ricompresi nei documenti richiamati all'art. 5, Tabella, D.P.R. 642/1972: R.M. 29.3.2010, n. 25/E.	
Art. 4 (Tar.) [CFF ❶ 2753]	› **CERTIFICATI**, **COPIE** ed **ESTRATTI** delle risultanze e degli **ELABORATI CATASTALI** ottenuti dall'Agenzia del Territorio	€ **28**
	Note: a) l'imposta è dovuta all'atto della richiesta; b) l'imposta è assolta in modo virtuale; c) voce di imposta inserita dall'All. 2-quater all'art. 1, co. 300, L. 311/2004.	
Art. 4 (Tar.) [CFF ❶ 2753]	› **ATTI** relativi all'**UNIVERSITÀ**	€ **16,00** fin dall'origine
	Note: a) non è dovuta l'imposta di bollo per le domande di partecipazione alle prove obbligatorie selettive e non selettive per l'iscrizione ai corsi di laurea e di restituzione del diploma di studi medi superiori a seguito di decadenza dalla qualità di studente (C.M. 1.6.2005, n. 29/E).	
Art. 4 (Tar.) [CFF ❶ 2753]	› **ATTI** di **PUBBLICAZIONE** di **MATRIMONIO** (C.M. 6.7.2000, n. 139/E)	€ **16,00** fin dall'origine
	Note: a) se le pubblicazioni di matrimonio sono effettuate **in più Comuni**, sono dovute tante imposte quanti sono i Comuni nei quali deve essere fatta l'affissione; b) considerato che la richiesta di pubblicazioni spesso è trasmessa tra Comuni a mezzo fax, l'imposta di bollo dovuta sull'atto di pubblicazione di matrimonio affisso a cura dell'ufficiale di stato civile è assolta anche se corrisposta per l'intero ammontare (€ 16,00 per ogni affissione) sull'atto affisso nel Comune presso cui il procedimento è stato avviato (C.M. 4.12.2000, n. 223).	
Art. 7 (Tar.) [CFF ❶ 2756]	› **DELEGAZIONI NON NEGOZIABILI**	€ **16,00** fin dall'origine
	Note: modo di pagamento: contrassegno.	
Art. 7 (Tar.) [CFF ❶ 2756]	› **DELEGAZIONI rilasciate da ENTI PUBBLICI** alla Cassa depositi e prestiti degli istituti di previd. e di credito autorizzati a concedere mutui	€ **16,00** fin dall'origine
	Note: modo di pagamento: contrassegno.	
Art. 9 (Tar.) [CFF ❶ 2758] **Art. 10 (Tar.)** [CFF ❶ 2759]	› **ASSEGNI POST-DATATI o IRREGOLARI**	**bollo come cambiali**
	Note: non si considera postdatato un assegno quando la post-data sia giustificata dalla materiale impossibilità di immediata consegna, sempreché la data non differisca di oltre 4 giorni da quella di emissione.	
Art. 10 (Tar.) [CFF ❶ 2759]	› **ASSEGNI CIRCOLARI**	**6**‰ per ogni anno

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

D.P.R. 642/1972	ATTI e DOCUMENTI	IMPOSTA
	Note: in modo virtuale, in base alla denuncia trimestrale all'Uffico del Registro.	
Art. 10 (Tar.) [CFF ❶ 2759]	› **VAGLIA CAMBIARI e FEDI di CREDITO** del B. di Napoli e del B. di Sicilia e **vaglia cambiari** della Banca d'Italia	**4**‰ per ogni anno
	Note: versamento all'Uffico del Registro.	
Art. 13 (Tar.) [CFF ❶ 2762]	› **FATTURE**, **NOTE**, **CONTI** e simili documenti, recanti addebitamenti e accreditamenti, anche non sottoscritti, ma spediti o consegnati pure tramite terzi › **RICEVUTE** o **QUIETANZE** rilasciate dal **CREDITORE**, o da altri per suo conto, a liberazione totale o parziale di una obbligazione pecuniaria	se di importo superiore a € 77,47: € **2,00**
	Note: 1. Per le ricevute e quietanze contenute in un unico atto e relative a più percipienti, l'imposta si applica per ciascun percipiente. 2. L'**imposta** è comunque **dovuta** quando la ricevuta, pur di importo non superiore ad € 77,47, sia stata rilasciata a saldo per somma inferiore al debito originario, senza l'indicazione di questo o delle precedenti quietanza, oppure sia stata rilasciata per una somma indeterminata. L'**imposta**, invece, **non è dovuta** sia per la quietanza o ricevuta apposta sui documenti già assoggettati all'imposta di bollo o esenti, sia per le quietanze apposte sulle bollette di vendita dei tabacchi, fiammiferi, valori bollati, valori postali e dei biglietti della lotterie nazionali. 3. Sono esenti dall'imposta le ricevute relative al pagamento di spese di condominio negli edifici.	
Art. 13 (Tar.) [CFF ❶ 2762]	› **ESTRATTI** di **CONTI**, **LETTERE** ed altri documenti di **ADDEBITAMENTO** o **ACCREDITAMENTO** di **SOMME** e relativi **BENESTARI**	se di importo superiore a € 77,47: € **2,00**
	Note: I documenti relativi a rapporti tra enti ed imprese e i propri dipendenti o ausiliari e intermediari di commercio o spedizionieri non sono soggetti all'imposta.	
Art. 13 (Tar.) [CFF ❶ 2762]	› **ESTRATTI CONTO BANCARI** e **POSTALI**, nonché **RENDICONTI** dei **LIBRETTI** di **RISPARMIO** anche **POSTALI** per ogni esemplare con periodicità annuale:	
	a) se il cliente è persona fisica:	€ **34,20**
	b) se il cliente è soggetto diverso da persona fisica:	€ **100**
	Note: a) L'estratto conto o il rendiconto si considerano in ogni caso inviati almeno una volta nel corso dell'anno anche quando non sussiste un obbligo di invio o di redazione. Se gli estratti conto sono inviati periodicamente nel corso dell'anno, l'imposta di bollo dovuta è rapportata al periodo rendicontato. Se il cliente è persona fisica, l'imposta non è dovuta quando il valore medio di giacenza risultante dagli estratti e dai libretti è complessivamente non superiore a € 5.000. b) L'imposta è sostitutiva di quella dovuta per tutti gli atti e documenti formati o emessi ovvero ricevuti dalle banche nonché dagli uffici dell'Ente poste italiane, relativi a operazioni e rapporti regolati mediante conto corrente, ovvero relativi al deposito di titoli indicati nell'art. 2, nota 2-bis, e negli artt. 9, co. 1, lett. a), 13, co. 1 e 2, e 14. La comunicazione relativa ai prodotti finanziari, ivi compresi i buoni postali fruttiferi, anche non soggetti all'obbligo di deposito, si considera in ogni caso inviata almeno una volta nel corso dell'anno anche quando non sussiste un obbligo di invio o di redazione. L'imposta è comunque dovuta una volta l'anno o alla chiusura del rapporto. Se le comunicazioni sono inviate periodicamente nel corso dell'anno, l'imposta di bollo dovuta è rapportata al periodo rendicontato. Non sono soggetti all'imposta gli estratti dei conti correnti postali che presentino un saldo negativo per tre mesi consecutivi a seguito dell'applicazione della predetta imposta e che siano chiusi d'ufficio. L'imposta è dovuta nella misura minima di € 34,20 e, limitatamente all'anno 2012, nella misura massima di € 1.200. Sono comunque esenti i buoni postali fruttiferi di valore di rimborso complessivamente non superiore a € 5.000. L'imposta gravante sui buoni postali fruttiferi si rende comunque dovuta al momento del rimborso.	
Art. 13 (Tar.) [CFF ❶ 2762]	› **COMUNICAZIONI** periodiche alla **CLIENTELA** relative a **PRODOTTI FINANZIARI**, anche non soggetti ad obbligo di deposito, compresi i **DEPOSITI BANCARI** e **POSTALI**, anche se rappresentati da certificati (ad esclusione delle comunicazioni ricevute ed emesse dai fondi pensione e dai fondi sanitari) per ogni esemplare, sul complessivo valore di mercato o, in mancanza, sul valore nominale o di rimborso:	2 ‰ dal 2014 (1‰ per il 2012 1,5‰ a decorrere dal 2013)

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

D.P.R. 642/1972	ATTI e DOCUMENTI	IMPOSTA
Art. 14 (Tar.) [CFF ◑ 2763]	› **RICEVUTE, LETTERE e RICEVUTE di ACCREDITAMENTO** e altri documenti, anche se non sottoscritti, nascenti da **RAPPORTI COMMERCIALI**, negoziati, ancorché consegnati per l'incasso, presso aziende di credito	
	(1) importi fino a € **129,11** — € **2,00** (2) importi superiori a € **129,11** fino a € **258,23** — in marche o bollo a punzone fin dall'origine — € **2,58** (3) importi superiori a € **258,23** fino a € **516,46** — € **4,65** (4) oltre € **516,46** — € **6,80**	
Art. 16 (Tar.) [CFF ◑ 2765]	› **LIBRI CONTABILI** o **COMMERCIALI, REGISTRI, REPERTORI obbligatori** secondo il c.c. (art. 2214, co. 1) presentati per vidimaz. (art. 2218 c.c.)	€ **16,00** fin dall'origine
	Note: a) **per ogni 100 pagine o frazione**; b) **esenti** se si tratta di libri, registri, ecc. previsti **esclusivamente da disposizioni fiscali** (es. libro beni ammortizzabili, registri Iva, ecc.); c) se i libri di cui all'art. 2214, co. 1 c.c. sono tenuti da soggetti diversi da quelli che assolvono in modo forfetario la tassa di concess. governativa per la bollatura e la numerazione di libri e registri a norma dell'art. 23, Tariffa allegata al D.P.R. 26.10.1972, n. 641, l'imposta è maggiorata di € 16,00 (art. 8, co. 4, lett. a), L. 18.10.2001, n. 383); d) **modo di pagamento**: 1) contrassegno o secondo le modalità di cui al D.Lgs. 9.7.1997, n. 237 (Mod. F23 – Codice tributo: 458T, denominato «Imposta di bollo su libri e registri» – R.M. 31.10.2001, n. 174/E). Per i repertori, i libri e i registri tenuti con sistemi meccanografici l'imposta può essere assolta direttamente all'Ufficio del registro; in questo caso gli estremi della relativa bolletta di pagamento devono essere riportati sull'ultima pagina di ciascun repertorio, libro o registro; 2) alla conservatoria dei registri immobiliari. **Numerazione**: deve essere progressiva per ciascun anno, indicando in ogni pagina l'anno cui si riferisce (ad es. 2004/1, 2004/2, ecc.). In caso di registro a fogli mobili, ciascuna pagina va intestata al soggetto obbligato alla tenuta dei libri. **Applicazione dell'imposta di bollo**: poiché la numerazione non va effettuata dall'inizio per l'intero libro, né per l'intero periodo d'imposta ma può essere eseguita nel momento in cui si utilizza la singola pagina, tale imposta va assolta solo ed esclusivamente sulle pagine effettivamente utilizzate. Pertanto, il contribuente che inizia ad utilizzare i libri contabili, può versare preventivamente l'imposta di bollo per le prime 100 pagine o frazione e, solo dopo avere utilizzato queste 100 pagine, deve versare, sempre preventivamente, tale imposta prima dell'uso delle successive 100. Le marche da bollo o il bollo a punzone vanno apposti sulla prima pagina numerata. Tuttavia il contribuente può apporli non solo sulla prima pagina numerata o sulla prima pagina numerata di ogni blocco di 100, ma anche sull'ultima pagina di ogni blocco di 100 a condizione che l'imposta sia assolta prima di effettuare le annotazioni sulla prima pagina (R.M. 12.3.2002, n. 85/E). **Es.**: se il libro giornale recante le scritture dell'anno 2004 termina alla pagina n. 2004/85, l'imposta di bollo, assolta a mezzo marche applicate sulla pagina n. 2004/1, deve ritenersi assolta anche per le prime 15 pagine dell'anno 2005. Pertanto, le nuove marche dovranno essere apposte sulla pagina n. 2005/16, cioè sulla centounesima pagina del libro giornale (C.M. 1.8.2002, n. 64/E). **Libri e registri tenuti su supporto di memorizzazione ottico** (o con altro mezzo che garantisca la non modificabilità dei dati): l'imposta è dovuta ogni 2500 registrazioni o frazioni di esse.	
Art. 18 (Tar.) [CFF ◑ 2767]	› **COPIE di ATTI di SOCIETÀ** e bilanci depositati in Tribunale (art. 2435 c.c.)	€ **16,00** fin dall'origine
	Note: modo di pagamento: carta bollata, marche o bollo a punzone.	
Art. 19 (Tar.) [CFF ◑ 2768]	› **CERTIFICATI** rilasciati e **ATTI STRAGIUDIZIALI** compiuti dall'**AUTORITÀ GIUDIZIARIA**	€ **16,00** fin dall'origine
	Note: a) modo di pagamento: carta bollata, marche o bollo a punzone; b) esenti i certificati rilasciati da organi dell'Autorità giudiziaria relativi alla materia penale.	
Art. 20 (Tar.) [CFF ◑ 2769]	› **ATTI** e **PROVVEDIMENTI** dei **PROCEDIMENTI GIURISDIZIONALI CIVILI e AMMINISTRATIVI**	€ **16,00**
	Note: a) modo di pagamento: carta bollata, marche o bollo apunzone.	

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

D.P.R. 642/1972	ATTI e DOCUMENTI	IMPOSTA
Art. 20 (Tar.) [CFF ❶ 2769]	› **PROVVEDIMENTI** dei **PROCEDIMENTI ARBITRALI**	€ **16,00** fin dall'origine
	Note: a) modo di pagamento: contrassegno; b) per ogni foglio.	
Art. 20 (Tar.) [CFF ❶ 2769]	› **RICORSI** presso le **COMMISSIONI TRIBUTARIE**	€ **16,00**
	Note: Anche: a) nel caso di ricorso a Commissioni per tributi locali; b) istanze di fissazione dell'udienza davanti alla Commissione tributaria; c) note spese presentate per la liquidazione delle spese processuali (R.M. 24.11.2000, n. 179). **N.B.**: i ricorsi, le opposizioni e gli altri atti difensivi presentati in via telematica alle Commissioni tributarie sono soggetti all'imposta nella misura di € 24 per ciascun foglio.	
Art. 20 (Tar.) [CFF ❶ 2769]	› **ATTI** d'**INTIMAZIONE** ai **TESTIMONI** nei giudizi di qualsiasi grado di specie	€ **16,00** fin dall'origine
Art. 20 (Tar.) [CFF ❶ 2769]	Provvedimenti esecutivi del **LODO ARBITRALE**	€ **54**
	Note: a) modo di pagamento: D.Lgs. 237/1997 [CFF ❷ 7401-7417]; b) l'imposta va corrisposta all'atto della registrazione del provvedimento.	
Art. 21 (Tar.) [CFF ❶ 2770]	› **ATTI**, **PROCESSI VERBALI**, **SENTENZE** e **DECRETI** in **MATERIA PENALE** - **CAUZIONI** e **COSTITUZIONI** di **PARTE CIVILE** - **SENTENZE** e **DECRETI PENALI** di **CONDANNA** - **SENTENZE** di **NON DOVERSI PROCEDERE** per **REMISSIONE** anche **TACITA** di **QUERELA** › **ATTI** e **DOCUMENTI** inerenti all'**AZIONE CIVILE** promossa nel **PROCEDIMENTO PENALE**	€ **16,00** fin dall'origine
Art. 24 (Tar.) [CFF ❶ 2773]	› **CORRISPONDENZA COMMERCIALE**, dispacci telegrafici, ecc.	**Esente** in caso d'uso: € **16,00**
	Note: a) modo di pagamento: all'Ufficio del registro o con marche; b) ad eccezione dei contratti per i quali il c.c. richiede la forma scritta (trasferimento diritti reali, ecc.).	
Art. 28 (Tar.) [CFF ❶ 2777]	› **DISEGNI**, modelli, piani, calcoli, tipi, liquidazioni ed altri lavori di ingegneri, architetti, geometri, periti, ragionieri e professionisti › **ALLEGATI**: sia atti e documenti allegati alle relazioni a strutture ultimate (R.M. 29.5.2009, n. 139/E e art. 2 Tar.) che elaborati tecnici allegati alle domande di concessione edilizia (R.M. 23.3.2009, n. 74/E)	**Esente** in caso d'uso: € **0,52** (*)
	Note: a) modo di pagamento: bollo virtuale o contrassegno. Gli atti relativi agli appalti con la P.A. seguono il trattamento previsto dal presente numero (R.M. 1.7.1998, n. 171/E); b) per ogni foglio o esemplare. (*) La misura di € **0,52** deve intendersi **elevata** ad € **1** (art. 3, co. 3, D.P.R. 642/1972).	
Art. 32 (Tar.) [CFF ❶ 2781]	› **ATTI, DOCUMENTI e REGISTRI** non soggetti all'imposta di bollo all'origine, né esenti	€ **16,00** fin dall'origine
	Note: a) modo di pagamento: contrassegno da annullare presso il competente Ufficio dell'Agenzia delle Entrate o dal pubblico ufficio cui l'atto viene presentato, o bollo virtuale; b) l'imposta grava in caso d'uso sugli elaborati che non hanno le caratteristiche dei documenti tecnici richieste per l'art. 28 - R.M. 27.3.2002, n. 97/E; c) le osservazioni relative al Piano regolatore generale (P.R.G.) sono soggette all'imposta in caso d'uso soltanto quando sono presentate agli Uffici fiscali per la registraz. (R.M. 31.3.2003, n. 76/E).	

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

MISURE VIGENTI dell'IMPOSTA di BOLLO

EVOLUZIONE: si veda G.P.F. 1/2009, pag. 350.

IMPOSTA di BOLLO - AUMENTO - L. 71/2013 (CONV. del D.L. 43/2013): a decorrere dal 26.6.2013 le misure dell'imposta fissa di bollo stabilite in € 1,81 e in € 14,62, ovunque ricorrano, sono state rideterminate, rispettivamente, in € 2,00 e in € 16,00.

TRASFERIMENTI IMMOBILIARI - ESENZIONE dall'IMPOSTA di BOLLO: l'art. 10, D.Lgs. 14.3.2011 n. 23 (e successivamente l'art. 1, co. 609, L. 147/2013) ha previsto che gli atti assoggettati all'**imposta** di **registro** nella misura del **2%**, **9%** e **12%** (trasferimenti immobiliari) e tutti gli atti e le formalità direttamente conseguenti posti in essere per effettuare gli adempimenti presso il catasto ed i registri immobiliari sono esenti dall'imposta di bollo, dai tributi speciali catastali e dalle tasse ipotecarie e sono soggetti a ciascuna delle imposte ipotecaria e catastale nella **misura fissa** di € **50**.

DOCUMENTI RELATIVI a CONTRATTI BANCARI: si veda G.P.F. 1A/2011, pag. 357.

DECRETO «SEMPLIFICAZIONI FISCALI» - TRASFERIMENTI di DENARO all'ESTERO: l'art. 3, co. 15, L. 26.4.2012, n. 44, di conv. del D.L. 2.3.2012, n. 16 ha abrogato l'art. 2, co. 35-octies, L. 14.9.2011, n. 148, in vigore dal 17.9.2011, di conv. del D.L. 138/2011 che prevedeva un'**imposta** di **bollo** sui **trasferimenti** di **denaro** all'**estero attraverso banche**, **agenzie** money trasfer e **altri agenti finanziari** pari al **2%** dell'**importo trasferito**.

DECRETO «SEMPLIFICAZIONI FISCALI» - ATTIVITÀ FINANZIARIE OGGETTO di EMERSIONE: l'art. 19, co. 6-12, L. 22.12.2011, n. 214 di conv. del D.L. 6.12.2011, n. 201 così come modificato dall'art. 8, L. 26.4.2012, n. 44, in vigore dal 29.4.2012, di conv. del D.L. 2.3.2012, n. 16, ha previsto chele attività finanziarie oggetto di emersione (ex art. 13-bis, D.L. 78/2009, conv. con modif. con L. 102/2009 e degli artt. 12 e 15, D.L. 350/2001 conv. con modif. con L. 409/2001) sono soggette ad un'**imposta** di **bollo speciale annuale** del **4 per mille**. Tale imposta speciale è determinata al netto dell'eventuale imposta di bollo pagata ai sensi dei co. 2-bis e 2-ter, art. 13, Tariffa allegata al D.P.R. 642/1972.

Il **termine** per il versamento dell'imposta di bollo speciale da calcolare sulle attività finanziarie ancora segretate al 31.12 dell'anno precedente è previsto per il **16.7** di ogni anno. È inoltre previsto il pagamento dell'imposta di bollo pro-quota se il contribuente rinuncia al regime della riservatezza in corso d'anno. Per un chiarimento in merito alle operazioni che causano o meno la **perdita** della **riservatezza**, nonché in merito al comportamento da adottare nel caso di **trasferimento** delle somme segretate ad **altro intermediario**: C.M. 5.7.2012, n. 29/E.

IMMOBILI SITUATI all'ESTERO - IVIE: in base all'art. 19, co. 13, 14, 15, 15-bis, 16 e 17, L. 214/2011 di conv. del D.L. 201/2011 cd., così come modificato dall'art. 1, co. 518, della L. 228/2012, a decorrere dal 2012 è istituita un'**imposta** sul valore degli immobili situati all'estero (Ivie) a qualsiasi uso destinati dalle persone fisiche residenti nel territorio dello Stato (sul concetto di residenza: C.M. 2.7.2012, n. 28/E) nella misura dello **0,76%** del **valore** degli **immobili**. **Soggetto passivo** dell'imposta è il proprietario dell'immobile ovvero il titolare di altro diritto reale sullo stesso. L'imposta è dovuta proporzionalmente alla quota di possesso e ai mesi dell'anno nei quali si è protratto il possesso; a tal fine il mese durante il quale il possesso si è protratto per almeno quindici giorni è computato per intero. Il valore è costituito dal costo risultante dall'atto di acquisto o dai contratti e, in mancanza, secondo il valore di mercato rilevabile nel luogo in cui è situato l'immobile. Per gli immobili situati in Paesi appartenenti all'Ue o in Paesi aderenti allo Spazio Economico Europeo che garantiscono un adeguato scambio di informazioni, il **valore** è quello **catastale** come **determinato** e rivalutato nel **Paese** in cui l'**immobile** è **situato** ai fini dell'assolvimento di imposte di natura patrimoniale o reddituale o, in mancanza, quello di cui al periodo precedente. L'imposta non è dovuta se l'importo non supera € 200.

Sino al 31.12.2015 la predetta aliquota dello 0,76% è ridotta allo **0,40%** per l'immobile adibito ad abitazione principale, e per le relative pertinenze: dall'imposta dovuta per tale unità immobiliare è detraibile, fino a concorrenza dell'ammontare del tributo, l'importo di € 200 ragguagliato al periodo dell'anno nel corso del quale si protrae tale destinazione, nonché alla **quota di destinazione ad abitazione principale**, qualora la stessa interessi più soggetti passivi. Dall'**1.1.2016**, per effetto delle disposizioni contenute nell'art. 1, co. 16, L.28.12.2015, n.208 (che ha modificato il comma 15-bis, art.19, D.L. 201/2011) l'IVIE **non si applica** al **possesso dell'abitazione principale** e delle sue pertinenze, nonché alla casa coniugale assegnata al coniuge a seguito di provvedimento di separazione legale, annullamento, scioglimento o cessazione degli effetti civili del matrimonio. L'agevolazione non spetta in caso di unità immobiliari classificate nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9, per le quali si applicano le regole in vigore sino al 31.12.2015 (aliquota dello 0,4% e detrazione pari a € 200). Dall'imposta **si deduce**, fino a concorrenza del suo ammontare, un **credito** d'**imposta pari** all'ammontare dell'**eventuale imposta patrimoniale versata** nello **Stato** in cui è **situato** l'**immobile**. Quanto agli **immobili situati** in **Paesi** appartenenti all'**Ue** o in **Paesi** aderenti allo **Spazio Economico Europeo** che garantiscono un adeguato scambio di informazioni, la **deduzione** del credito d'imposta è pari alle eventuali **imposte patrimoniali** e **reddituali** gravanti sugli stessi immobili **non detratte** ai sensi dell'art. 165, D.P.R. 917/1986. Per il **versamento**, la liquidazione, l'accertamento, la riscossione, le sanzioni e i rimborsi nonché per il contenzioso, relativamente all'imposta si applicano le disposizioni previste per l'imposta sul reddito delle persone fisiche, **ivi comprese quelle relative alle modalità di versamento dell'imposta in acconto e a saldo**.

ATTIVITÀ FINANZIARIE DETENUTE all'ESTERO - IVAFE: l'art. 19, co. 18, 19, 20, 21 e 22, L. 214/2011 di conv. del D.L. 201/2011, così come modificato dall'art. 1, co. 518, L. 228/2012, ha previsto, a decorrere dal 2012, un'**imposta**sul valore delle attività finanziarie detenute all'estero dalle persone fisiche residenti nel territorio dello Stato (sul concetto di residenza:C.M. 2.7.2012, n. 28/E) nella misura dell'**1,5 per mille annuo** (1 per mille per il 2012; 1,5 per mille per il 2013 del valore delle attività finanziarie. Per i **conti correnti** e i **libretti** di **risparmio** l'**imposta** è stabilita nella misura di € **34,20** (art. 19, co. 20, D.L. 201/2011). Il valore è costituito dal valore di mercato, rilevato al termine di ciascun anno solare nel luogo in cui sono de-

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

tenute le attività finanziarie, anche utilizzando la documentazione dell'intermediario estero di riferimento per le singole attività e, in mancanza, secondo il valore nominale o di rimborso. Dall'imposta **si deduce**, fino a concorrenza del suo ammontare, un **credito** d'**imposta pari** all'**ammontare** dell'**eventuale imposta patrimoniale versata** nello **Stato** in cui sono **detenute** le **attività finanziarie**. Per il **versamento**, la liquidazione, l'accertamento, la riscossione, le sanzioni e i rimborsi nonché per il contenzioso, relativamente all'imposta si applicano le disposizioni previste per l'imposta sul reddito delle persone fisiche, **ivi comprese quelle relative alle modalità di versamento dell'imposta in acconto e a saldo**.

VOLUNTARY DISCLOSURE – EFFETTI sulle VIOLAZIONI RIGUARDANTI IVIE e IVAFE: nella C.M. 16.7.2015, n. 27/E, l'Agenzia delle Entrate ha ricordato che nell'ambito della procedura di collaborazione volontaria il contribuente è tenuto a indicare all'Amministrazione finanziaria i documenti e le informazioni relativi a tutti gli investimenti e le attività di natura finanziaria costituiti o detenuti all'estero anche in via indiretta, nonché i redditi che sono derivati dalle dismissioni di tali attività. È inoltre necessario fornire tutte le informazioni utili alla determinazione dei maggiori imponibili agli effetti delle imposte sui redditi e relative addizionali delle imposte sostitutive, dell'IRAP, dei contributi previdenziali, dell'Iva e delle ritenute «non connessi con le attività costituite o detenute all'estero, relativamente a tutti i periodi d'imposta per i quali, alla data di presentazione della richiesta, non sono scaduti i termini per l'accertamento». Benché la norma non faccia esplicitamente riferimento all'IVAFE e all'IVIE, l'Agenzia delle entrate ritiene che cuna lettura logico-sistematica della norma possa ritenere che i benefici della «voluntary disclosure» possano essere riconosciuti anche con riferimento a tali imposte, che potranno essere oggetto della procedura anche «in mancanza di violazioni in materia di monitoraggio fiscale». La misura minima delle sanzioni per le violazioni relative a IVIE e IVAFE è determinata in misura pari ad **un quarto** del minimo edittale (ex art. 5-quinquies, co.4, D.L. 28.6.1990, n.167).

TOBIN TAX: l'art. 1, co. 491-500, L. 228/2012 stabilisce che il trasferimento della proprietà di azioni ed altri strumenti finanziari partecipativi di cui all'art. 2346 c.c., emessi da società residenti nel territorio dello Stato, nonché di titoli rappresentativi dei predetti strumenti, indipendentemente dalla residenza dell'emittente, è soggetto ad un'**imposta sulle transazioni finanziarie dello 0,20% (0,22% nel 2013)** da applicarsi in capo al beneficiario dell'operazione, sul valore della transazione, a prescindere dal luogo di conclusione della stessa e dello Stato di residenza delle parti contraenti. Tale forma di tassazione esplica i propri effetti anche nei confronti dei trasferimenti di proprietà delle azioni tramite la conversione di obbligazioni, mentre è esclusa qualora il trasferimento di verifichi a causa di donazione o cessione. La predetta **aliquota** è **ridotta alla metà (0,12% nel 2013)**, se il trasferimento avviene nell'ambito di mercati regolamentati e sistemi multilaterali di negoziazione, mentre la **base imponibile** del tributo è costituita dal **saldo netto delle transazioni regolate giornalmente**, relative al medesimo strumento finanziario, e concluse nella stessa giornata da un medesimo soggetto, ovvero il**corrispettivo versato**: l'imposta è a carico delle parti contraenti (art. 1, co. 494, L. 228/2012). È, invece, prevista l'imposizione in misura fissa, secondo i coefficienti indicati nella Tabella 3 allegata alla L. 228/2012, con riferimento alle operazioni su strumenti finanziari derivati – aventi come sottostante uno dei suddetti strumenti finanziari, o il cui valore dipenda dagli stessi – ed a quelle su valori mobiliari che permettono di acquisire o vendere uno dei predetti strumenti (warrant, cover warrant, ecc.). È, invece, prevista un'aliquota dello **0,02%** per le **operazioni ad alta frequenza** relative ai suddetti strumenti finanziari, ovvero quelle negoziazioni generate da un algoritmo informatico che determina automaticamente le decisioni relative all'invio, alla modifica o cancellazione degli ordini e dei relativi parametri, qualora tali azioni siano assunte in un intervallo che non può essere superiore a mezzo secondo: la **base imponibile** è rappresentata dal controvalore degli ordini annullati o modificati che, in un giorno, superano la soglia numerica stabilita con Decreto ministeriale (che non può, in ogni caso, essere inferiore al 60% degli ordini trasmessi). Quanto al limite temporale dell'intervallo, nelle FAQ diffuse dal Dipartimento delle Finanze in data 31.12.2014, è stato chiarito che, dal momento che la norma prevede che rientrino nel campo di applicazione dell'imposta le operazioni di invio/cancellazione/modifica di ordini «effettuati con un intervallo minimo inferiore» a quello stabilito con Decreto Ministeriale, considerato che il decreto stabilisce che tale intervallo è «non superiore al mezzo secondo», deve ritenersi che siano da assoggettare all'imposta le operazioni di cui sopra relative a ordini che avvengano in tempi inferiori al mezzo secondo e che debbano escludersi quelle avvenute con un intervallo pari o superiore al mezzo secondo. Il pagamento dell'imposta dovuta deve essere effettuato entro il 16 del mese successivo a quello del trasferimento della proprietà e della conclusione delle operazioni sui derivati. Ai fini dell'**accertamento**, delle **sanzioni** e della **riscossione** dell'imposta, nonché per il relativo contenzioso, trovano applicazione, in quanto compatibili, le **disposizioni in materia di Iva**: le sanzioni per omesso o ritardato versamento si applicano esclusivamente nei confronti dei soggetti tenuti a tale adempimento, che rispondono anche del pagamento dell'imposta, e possono, quindi, sospendere l'operazione sino a quando non ottengono la provvista per il versamento del tributo.

ASSEGNI o VAGLIA POSTALI in FORMA LIBERA: **dal 30.4.2008** per ogni di **assegno bancario** o **vaglia postale** è dovuto il versamento del **bollo** di **€ 1,50**, ex art. 49, co. 10, D.Lgs. 21.11.2007, n. 231. Tale novità **non** fa **venir meno** l'imposta di **bollo** dovuta sugli **estratti conto** inviati dalle banche ai clienti, nonché sugli **estratti** di **conto corrente postale** di cui all'art. 13, co. 2-bis, Tariffa, D.P.R. 642/1972.

ALLEGATI agli ATTI da REGISTRARE con PROCEDURE TELEMATICHE: gli **importi forfetari** dell'imposta di **bollo** di cui all'art. 1, co. 1-bis, Allegato A, Tariffa, D.P.R. 26.10.1972, n. 642 richiesti in sede di registrazione degli atti rogati, ricevuti o autenticati da notai e da altri pubblici ufficiali mediante modello unico informatico devono intendersi riferiti all'**atto principale**- ed a quelli, da esso**dipendenti** (R.M. 16.5.2008, n. 194/E).

SERVIZI ON-LINE della CAMERA di COMMERCIO: si veda la R.M. 26.9.2005, n. 135/E per il trattamento ai fini del **bollo** delle **quietanze** o **fatture** delle **somme** riscosse dalla **Camera** di **Commercio** per il **servizio informatico on-line**.

TUTELA e RILANCIO dei BENI CULTURALI e del TURISMO: la L. 7.10.2013, n. 112, in vigore dal 9.10.2013, di conversione del D.L. 8.8.2013, n. 91, contenente disposizioni urgenti per la tutela, la valorizzazione e il rilancio dei beni e delle attività cultu-

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

rali e del turismo ha confermato le esenzioni dall'imposta di bollo di **istanze relative a spettacoli e attività cinematografiche**, fissate dall'art. 9 del decreto.

MERCATO ELETTRONICO della PA: la R.M. 16.12.2013, n. 96, fornisce chiarimenti riguardo all'applicazione dell'imposta di bollo ai **documenti di offerta ed accettazione per l'approvvigionamento di beni e servizi scambiati tra enti e fornitori** nel Mercato elettronico della pubblica Amministrazione (**Mepa**). Il contratto tra la pubblica Amministrazione ed un fornitore abilitato è stipulato per scrittura privata e lo scambio di documenti digitali tra i due soggetti rappresenta una particolare procedura prevista per la stipulazione di tale scrittura privata. Riguardo alla documentazione di accettazione, il sopracitato documento contiene tutti i dati essenziali del contratto (amministrazione aggiudicatrice, fornitore aggiudicatario, oggetto della fornitura, dati identificativi, tecnici ed economici dell'oggetto offerto, informazioni per la consegna e fatturazione, ecc.). Pertanto, il documento di accettazione dell'offerta, presentata da un fornitore abilitato, deve essere assoggettato a imposta di bollo, ex art. 2, Tariffa, Parte Prima, D.P.R. 642/1972. Si precisa, inoltre, che l'imposta assolta su tale documento potrà essere addebitata al soggetto che presenta l'offerta (fornitore). Diversamente, le offerte economiche presentate dagli operatori che non sono seguite dall'accettazione da parte della Pa non sono rilevanti ai fini dell'imposta di bollo; si tratta, infatti, di mere proposte contrattuali, la cui validità permane fino al termine indicato dalla procedura, che non producono effetti giuridici qualora non seguite dall'accettazione.

COPIE di ATTI in CARTA LIBERA da ALLEGARE a DOMANDE di VOLTURA CATASTALE: la copia di un atto pubblico in carta libera, rilasciata anche da parte di un Archivio notarile, da allegare alla domanda di voltura catastale, è **esente dall'imposta di bollo** ai sensi dell'art. 4, D.P.R. 26.10.1972, n. 650, norma che costituisce una deroga alla regola generale che prevede l'assoggettamento all'imposta di bollo delle copie dichiarate conformi rilasciate da notai o da altri pubblici ufficiali. Il pubblico ufficiale che rilasci una copia conforme senza il pagamento dell'imposta di bollo deve indicare sulla stessa la norma di esenzione o l'uso cui è destinata (R.M. 11.12.2013, n. 89/E).

nunziospano63 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

IMPOSTA sulle SUCCESSIONI e DONAZIONI

(D.Lgs. 31.10.1990, n. 346 [CFF ❶ 3201 – 3264] e succ. mod.)

SUCCESSIONI e DONAZIONI – TASSAZIONE: l'art. 2, co. 47, D.L. 3.10.2006, n. 262 **[CFF ❶ 3333]**, introdotto in sede di conversione dalla L. 24.11.2006, n. 286, ha istituito l'**imposta sulle successioni e donazioni** sui **trasferimenti** di **beni e diritti** per **causa di morte**, per **donazione** o a **titolo gratuito** e sulla **costituzione** di **vincoli di destinazione**. La stessa norma stabilisce altresì che l'imposta sia disciplinata, in via **generale**, dal D.Lgs. 31.10.1990, n. 346**[CFF ❶ 3201 – 3264]**, ovvero dal «Testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni», nel **testo in vigore** alla data del **24.10.2001**, **fatto salvo** quanto previsto dai co. da 48 a 54 dello stesso art. 2, D.L. 262/2006 (che fissano le nuove aliquote e le franchigie).

Per quanto relativo alla disciplina generale, si rimanda alla G.P.F. 1A/2002, pagg. 295-310. Il D.L. 262/2006 **rintroduce**, quindi, nell'ordinamento tributario italiano, l'imposta sulle successioni e donazioni, che era stata **soppressa**, con effetto dal 25.10.2001, dall'art. 13, co. 1, L. 18.10.2001, n. 383 **[CFF ❶ 3325]**. Conseguentemente, anche per le **imposte ipotecaria e catastale** si ritorna al regime in vigore **prima** del **3.10.2006** (data di entrata in vigore del D.L. 262/2006) e, quindi, all'applicazione dell'**aliquota complessiva** del **3%**. L'importante C.M. 22.1.2008, n. 3/E fornisce **chiarimenti** sul **nuovo regime fiscale** delle **successioni**, delle **donazioni** e degli **altri atti** a **titolo gratuito** contenuto nell'art. 2, co. 47-53, D.L. 262/2006, nell'art. 1, co. 77-79, L. 27.12.2006, n. 296**[CFF ❶ 3335]** e nell'art. 1, co. 31, L. 24.12.2007, n. 244 (Finanziaria 2008). Il D.M. 8.11.2011 prevede l'**estensione** delle **modalità di versamento** tramite **Mod. F24**, tra l'altro, all'imposta sulle successioni e sulle donazioni.

TERRITORIALITÀ dell'IMPOSTA (art. 2, D.Lgs. 346/1990 **[CFF ❶ 3202]**): l'imposta sulle successioni e donazioni si applica su **tutti i beni** (e **diritti**) trasferiti per successione o donazione, **anche se situati all'estero**, al netto delle passività deducibili. Se il defunto o donante **risiedeva all'estero** l'imposta è dovuta per i **beni e diritti esistenti in Italia** (sono considerati tali i beni e diritti iscritti in pubblici registri, le azioni o quote di società o di enti diversi dalle società con sede o oggetto principale in Italia, i titoli rappresentativi di merci esistenti in Italia, i titoli di credito emessi in Italia, i crediti garantiti su beni esistenti in Italia, i titoli e le obbligazioni emessi dallo Stato o da società residenti, i beni viaggianti all'estero con destinazione nello Stato o in regime di temporanea esportazione).

BENI ESENTI (art. 3 **[CFF ❶ 3203]**): non sono soggetti all'imposta sulle **successioni** e **donazioni** i **beni**:

1) trasferiti a favore di **Stato**, **Regioni**, **Province** e **Comuni**;
2) trasferiti a **enti pubblici, fondazioni e associazioni legalmente riconosciute** che hanno **scopo** esclusivo di **assistenza, studio, ricerca, istruzione** (comprese le organizzazioni di volontariato di cui alla L. 266/1991**[CFF ❶ 2187a]**, le cooperative sociali di cui all'art. 7, co. 1, L. 381/1991 **[CFF ❶ 2576]**, nonché le fondazioni bancarie);
3) trasferiti a **enti pubblici** e **fondazioni** o **associazioni riconosciute**, con **scopi diversi** da quelli elencati (punto 2), se i trasferimenti sono stati disposti per una delle finalità precedenti (punto 2): in questo caso deve essere **dimostrata**, **entro 5 anni** dall'accettazione dell'eredità, della donazione o del legato, la destinazione dei beni o del valore da essi ricavato.

   La R.M. 29.5.1998, n. 48/E ha **confermato** la permanenza dell'**esenzione** in caso di donazione con le **finalità previste dalla legge** a **soggetti diversi** da quelli elencati al punto 2.

ESENZIONI: sono **esenti** dall'imposta gli atti relativi al trasferimento di **fondi rustici** a favore di imprenditori agricoli a titolo principale, di coltivatori diretti con meno di 40 anni o di giovani con meno di 40 anni che acquisiscono le predette qualifiche entro 2 anni dal trasferimento (art. 14, co.1, L. 15.12.1998, n. 441). Sono, inoltre, **esenti** dall'imposta sulle successioni e donazioni (e dalle imposte ipotecarie e catastali) i **trasferimenti di aziende** o di **rami** delle stesse effettuati anche tramite i **patti di famiglia** di cui all'art. 768-bis c.c. in favore dei **discendenti**, o del **coniuge** (art. 3, co. 4-ter, D.Lgs. 346/1990 **[CFF ❶ 3203]**). È invece soggetta ad imposizione l'attribuzione di somme di denaro o di beni disposta dall'assegnatario dell'azienda o delle partecipazioni sociali (C.M. 22.1.2008, n. 3/E).

VINCOLI di DESTINAZIONE: la relativa disciplina fiscale è stata introdotta dall'art. 2, co. 49, D.L. 262/2006. A rettifica della C.M. 22.1.2008, n. 3/E, secondo la C.M. 27.3.2008, n. 28/E l'imposta sulle successioni e donazioni si applica solo ai **negozi fiduciari** con cui si costituiscono **vincoli di destinazione** che determinano un **trasferimento del bene** (ad es. intestazione di un immobile) dal fiduciante al fiduciario: pertanto, essa non trova applicazione in caso di intestazioni di partecipazioni alle società fiduciarie o di reintestazioni di partecipazioni al soggetto fiduciante.

TRUST: è **assoggettato** all'imposta sulle successioni e donazioni in misura **proporzionale**, anche qualora non produca effetti traslativi. Le operazioni poste in essere durante la vita del trust e l'attribuzione dei beni conferiti ai beneficiari finali scontano un'**imposizione autonoma**. Nel caso, però, in cui i **beneficiari** siano legati da **rapporto di parentela** con il **disponente**, l'imposta sulle successioni e donazioni è dovuta solo alla **creazione** del trust, con l'aliquota e la franchigia determinate in base al rapporto familiare del beneficiario con il disponente (C.M. 22.1.2008, n. 3/E).

ATTI a TITOLO GRATUITO: come accennato, l'imposta sulle successioni e donazioni si **applica** anche ai **trasferimenti** a **titolo gratuito** di beni. Vi rientrano **tutti i trasferimenti** di beni e diritti **privi** dell'animus donandi, ossia della volontà del donante di arricchire il donatario con contestuale suo impoverimento (ad es. gli **atti costitutivi** di **diritti reali immobiliari** di **godimento**, compresa la **rinuncia** pura e semplice agli stessi, se la causa di tali atti non sia costituita da una controprestazione economicamente rilevante – C.M. 22.1.2008, n. 3/E).

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

RATEI PENSIONISTICI NON RISCOSSI: secondo la R.M. 18.2.2008, n. 53/E il **rateo di pensione** o l'**assegno insoluti** per il preventivo **decesso** del **titolare non rientrano** nell'**asse ereditario** del de cuius, in quanto **spettano di diritto** al **coniuge superstite** non separato o, in mancanza, ai **figli** del defunto. L'**insorgenza automatica** del diritto alla percezione, in particolare, impone all'Ente previdenziale di **erogare d'ufficio** l'importo dovuto ai beneficiari. Viceversa, il medesimo onere non sorge qualora, in mancanza del coniuge o dei figli, il rateo sia devoluto a favore degli **eredi** del dipendente, applicandosi in tal caso l'art. 201, co. 2, D.P.R. 1092/1973, in base al quale il rateo è devoluto in favore degli eredi secondo le norme in materia di **successione**. Conseguentemente, esso rientrerà nell'**asse ereditario relitto** con **assoggettamento** alla **disciplina** dell'**imposta** sulle **successioni e donazioni**: in pratica, prima di procedere al pagamento delle somme insolute, l'Ente previdenziale dovrà acquisire la **prova** dell'**avvenuta presentazione** della **dichiarazione di successione** ex art. 28, D.Lgs. 346/1990 **[CFF ❶ 3228]**, oppure la dichiarazione da parte dell'interessato attestante l'insussistenza di tale obbligo.

SUCCESSIONI

DICHIARAZIONE di SUCCESSIONE: la dichiarazione va **presentata entro 12 mesi** dalla data di **apertura** della **successione** che coincide, di norma, con quella del **decesso** del **contribuente** (art. 456 c.c.). L'evento che dà luogo ad un **mutamento** della **devoluzione** dell'**eredità**, intervenuto **prima** della **presentazione** della **dichiarazione di successione**, ha l'effetto di far **spostare** la **decorrenza** del **termine** di **un anno** per presentare la dichiarazione (art. 31, co. 2, D.Lgs. 31.12.1990, n. 346 [CFF ❶ 3231]]). Al riguardo configura sicuramente una fattispecie che realizza un mutamento della devoluzione dell'eredità il **sopravvenuto riconoscimento** della qualità di **coeredi** in capo ai **legittimari** che fossero stati **esclusi** dal **testamento** del de cuius. Infatti, il **legittimario pretermesso** non è chiamato alla successione per il solo fatto della morte del de cuius, **acquistando** la **qualità** di **chiamato all'eredità** solo **dopo** l'**esperimento utile** dell'**azione di riduzione** volta a rimuovere l'efficacia preclusiva delle disposizioni testamentarie lesive della quota legittima, o in seguito al **riconoscimento** dei suoi **diritti** da parte degli **eredi istituiti** dal testatore (Cass., Sent. 23.3.2011, n. 6607).

Sono **obbligati** a presentare la dichiarazione di successione:

› **eredi** e **legatari**, oppure i rispettivi rappresentanti legali;
› coloro i quali sono stati **immessi** nel **possesso** dei beni in caso di **assenza** del defunto o di **dichiarazione** di **morte presunta**;
› gli **amministratori** dell'eredità;
› i **curatori** delle **eredità giacenti**;
› gli **esecutori testamentari**;
› i **trust**.

Se **più persone** sono obbligate alla presentazione della dichiarazione, sarà sufficiente presentarne **una**.

Non sussiste l'**obbligo** di presentare la dichiarazione di successione se l'eredita e devoluta al **coniuge** e ai **parenti in linea retta** del defunto e l'**attivo ereditario non supera** l'importo di **€ 100.000** (come aggiornato dall'art. 11 del D.Lgs. 21.11.2014, n. 175; il testo precedente del co. 7, dell'art. 28, D.Lgs. 346/1990 faceva ancora riferimento all'importo di £ 50.000.000, ossia € 25.822,84) e **non comprende beni immobili** o **diritti reali immobiliari**. Si noti che queste condizioni possono venir meno per effetto di sopravvenienze ereditarie.

La dichiarazione va redatta utilizzando, a **pena di nullità**, l'apposito modello denominato **Modulo 04**, reperibile sul sito internet dell'Agenzia delle Entrate, e **presentata** presso l'Ufficio nella cui circoscrizione era fissata l'**ultima residenza** del defunto. Se il defunto non era residente in Italia, la denuncia va presentata all'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate nella cui circoscrizione era stata fissata l'**ultima residenza italiana**. Se quest'ultima **non** è **conosciuta**, la denuncia va presentata alla Direzione Provinciale II di Roma, Territoriale di **Roma 6 – EUR TORRINO**, via Canton 20, 00144 Roma.

Il **Modulo 04** si compone, tra l'altro, di un **Quadro A** dove vanno riportate le generalità di eredi e legatari; di un **Quadro B** riservato all'attivo ereditario (ripartito nel quadro B1 per immobili e diritti reali immobiliari; B2 per azioni, titoli, quote di partecipazione non quotati in borsa né negoziati al mercato ristretto; B3 per le aziende; B4 per gli altri beni e B5 per i beni trasferiti a titolo oneroso negli ultimi sei mesi di vita del defunto ed eventuali detrazioni); di un **Quadro C** destinato alle donazioni e alle liberalità ancorché presunte effettuate dal defunto agli eredi e legatari, e di un **Quadro D** in cui riportare le passività.

Per quanto relativo alla possibilità di ricorrere al ravvedimento operoso e alle sanzioni per le violazioni in tema di successioni e donazioni, si veda a pag. 401 [RAVVEDIMENTO OPEROSO].

Secondo la R.M. 13.1.2012, n. 8/E, i contribuenti possono **rettificare** eventuali **errori** contenuti nella dichiarazione di successione, anche qualora **non fossero meramente materiali** o di **calcolo**, e gli Uffici dell'Agenzia delle Entrate sono tenuti a valutare tali rettifiche. Queste ultime, tuttavia, devono essere **dichiarate prima** della **notificazione** dell'**avviso di rettifica** e di **liquidazione** della **maggiore imposta**, o comunque **prima** del **decorso** del **termine ultimo** previsto dall'art. 27, co. 3, D.Lgs. 346/1990 **[CFF ❶ 3227]** per la notifica di tale avviso, vale a dire **2 anni** dal **pagamento** dell'**imposta principale**.

Nella C.M. 30.12.2014, n. 31/E, che ha fornito chiarimenti in ordine al D. Lgs. 21.11.2014, n.175, l'Agenzia delle Entrate ha segnalato che fra le novità apportate dal decreto, che ha previsto, come detto, l'innalzamento a € 100.000 della franchigia al di sotto della quale non si deve presentare la dichiarazione di successione, è prevista anche l'esclusione della presentazione della dichiarazione integrativa nel caso in cui siano sopravvenuti rimborsi fiscali erogati successivamente alla prima dichiarazione presentata. L'Agenzia delle Entrate procederà alla liquidazione dell'imposta tenendo conto anche del rimborso già erogato (art. 33, co. 1, TUS).

DICHIARAZIONE di SUCCESSIONE – VERSAMENTO IMPOSTA MEDIANTE F24: con Provv. 17.3.2016, Prot. n. 40892, è stata disposta l'estensione dell'utilizzo del modello F24, a partire dal 1.1.2014, all'imposta di successione, alle imposte ipotecaria e catastale, all'imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili e tributi speciali dovuti in relazione

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

SUCCESSIONI CON TESTAMENTO

(normativa civilistica in vigore dal 20.9.1975 – L. 19.5.1975, n. 151)

Posiz. familiare	Parenti esistenti (SI) non esist. (no)	FAMILIARI (10) viventi (SI) del DE CUIUS (de cuius = pers. deceduta)	QUOTA di «LEGITTIMA» MINIMA spettante al familiare/i indicato/i in grassetto in 2ª col. (1) (anche contro la volontà del defunto)	QUOTA DISPONIBILE (2)
		CON CONIUGE		
CON CONIUGE – CON TESTAMENTO 1°	Vivente:	**Coniuge** .....SI » : **Figlio (uno)** * ..SI » : **Ascendente/i** ...SI » : **Fratelli, ecc.** .....SI	← **1/3 dell'eredità + diritto abitazione** (1)(3)(6)(8) ← **1/3 dell'eredità** (1)(4)(9) ← *NULLA* ** ← *NULLA* **	**1/3 eredità meno diritto abitazione del coniuge** (2)(3)
CON CONIUGE – CON TESTAMENTO 2°	Vivente:	**Coniuge** .....SI » : **Figli (2 o +)** * SI » : **Ascendente/i** ...SI » : **Fratelli, ecc.** .....SI	← **1/4 dell'eredità + diritto abitazione** (1)(3)(6)(8) ← **1/2 dell'eredità ai figli in parti uguali** (1)(4)(5)(9) ← *NULLA* ** ← *NULLA* **	**1/4 eredità meno diritto abitazione del coniuge** (2)(3)
CON CONIUGE – CON TESTAMENTO 3°	Vivente:	**Coniuge** .....SI » : **Figlio (uno)** * ...SI » : **Fratelli, ecc.** .....SI Non esistente/i: Ascendente/i ....no	← **1/3 dell'eredità + diritto abitazione** (1)(3)(6)(8) ← **1/3 dell'eredità** (1)(4)(9) ← *NULLA* ** — —	**1/3 eredità meno diritto abitazione del coniuge** (2)(3)
CON CONIUGE – CON TESTAMENTO 4°	Vivente:	**Coniuge** .....SI » : **Figli (2 o +)** * .SI » : **Fratelli, ecc.** .....SI Non esistente/i: Ascendente/i ....no	← **1/4 dell'eredità + diritto abitazione** (1)(3)(6)(8) ← **1/2 dell'eredità ai figli in parti uguali** (1)(4)(5)(9) ← *NULLA* ** — —	**1/4 eredità meno diritto abitazione del coniuge** (2)(3)
CON CONIUGE – CON TESTAMENTO 5°	Vivente:	**Coniuge** .....SI » : **Ascendente/i** • .SI » : **Fratelli, ecc.** .....SI Non esistente/i: Figlio/i .....no	← **1/2 dell'eredità + diritto abitazione** (1)(3)(6)(8) ← **1/4 dell'eredità** (1)(7) ← *NULLA* ** — —	**1/4 eredità meno diritto abitazione del coniuge** (2)(3)
CON CONIUGE – CON TESTAMENTO 6°	Vivente:	**Coniuge** .....SI » : **Fratelli, ecc.** .....SI Non esistente/i: Figlio/i ..... no Non esistente/i: Ascendente/i . no	← **1/2 dell'eredità + diritto abitazione** (1)(3)(6)(8) ← *NULLA* ** — — — —	**1/2 eredità meno diritto abitazione del coniuge** (2)(3)
		SENZA CONIUGE		
SENZA CONIUGE – CON TESTAMENTO 7°	Vivente:	**Figlio (uno)** * .....SI » : **Ascendente/i** ...SI » : **Fratelli, ecc.** .....SI Non esistente: Coniuge ..no	← **1/2 dell'eredità** (1)(4)(9) ← *NULLA* ** ← *NULLA* ** — —	**1/2 eredità** (2)
SENZA CONIUGE – CON TESTAMENTO 8°	Vivente:	**Figli (2 o +)** * .SI » : **Ascendente/i** ...SI » : **Fratelli, ecc.** .....SI Non esistente: Coniuge ..no	← **2/3 dell'eredità ai figli in parti uguali** (1)(4)(5)(9) ← *NULLA* ** ← *NULLA* ** — —	**1/3 eredità** (2)
SENZA CONIUGE – CON TESTAMENTO 9°	Vivente:	**Figlio (uno)** * .....SI » : **Fratelli, ecc.** .....SI Non esist.: Coniuge / Ascend. ..no	← **1/2 dell'eredità** (1)(4)(9) ← *NULLA* ** — —	**1/2 eredità** (2)
SENZA CONIUGE – CON TESTAMENTO 10°	Vivente:	**Figli (2 o +)** * .SI » : **Fratelli, ecc.** .....SI Non esist.: Coniuge / Ascend. ....no	← **2/3 dell'eredità ai figli in parti uguali** (1)(4)(5)(9) ← *NULLA* ** — —	**1/3 eredità** (2)
SENZA CONIUGE – CON TESTAMENTO 11°	Vivente:	**Ascendente/i** • .SI » : **Fratelli, ecc.** .....SI Non esist.: Coniuge / figlio/i .. no Non esist.: Frat. o loro disc. ....no	← **1/3 dell'eredità** (1)(7) ← *NULLA* ** — — — —	**2/3 eredità** (2)
SENZA CONIUGE – CON TESTAMENTO 12°	Vivente:	**Fratelli, ecc.** .....SI Non esistenti: Coniuge, Figli ...no Non esistente: Ascendente/i ....no	← *NULLA* ** — — — —	**intera eredità** (2)

* **O ai suoi figli** (o discendenti) nel caso il figlio sia premorto o indegno.
I **figli legittimati**, i **naturali** e gli **adottivi** sono equiparati ai figli legittimi.

** NULLA di diritto oppure l'eventuale quota disponibile per testamento (o parte della stessa).

• **Per ascendenti** si intende il genitore/i, il nonno/i o il bisnonno/i.

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

SUCCESSIONI SENZA TESTAMENTO

(normativa civilistica in vigore dal 20.9.1975 – L. 19.5.1975, n. 151 – vedi anche G.P.F. 1A/2005, pagg. 331 e segg.)

Posiz. familiare	Parenti esistenti (SI) non esist. (no)	FAMILIARI (10) viventi (SI) del DE CUIUS (de cuius = persona deceduta)		QUOTA di SPETTANZA al familiare/i indicato/i in grassetto in 2ª col.
CON CONIUGE – SENZA TESTAMENTO		**CON CONIUGE**		
1°	Vivente	**Coniuge**	SI	← **1/2 dell'eredità + diritto abitazione** (3)(6)(8)(11)
	»	**Figlio (uno)** *	SI	← **1/2 dell'eredità** (4)(9)
	»	**Ascendente/i**	SI	← *NULLA*
	»	**Fratello/i**	SI	← *NULLA*
2°	Vivente	**Coniuge**	SI	← **1/3 dell'eredità + diritto abitazione** (3)(6)(8)(11)
	»	**Figli (2 o +)** *	SI	← **2/3 dell'eredità ai figli in parti uguali** (4)(5)(9)
	»	**Ascendente/i**	SI	← *NULLA*
	»	**Fratello/i**	SI	← *NULLA*
3°	Vivente	**Coniuge**	SI	← **1/2 dell'eredità + diritto abitazione** (3)(6)(8)(11)
	»	**Figlio (uno)** *	SI	← **1/2 dell'eredità** (4)(9)
	Non esistente/i	Ascendente/i e/o Fratello/i	no	— —
4°	Vivente	**Coniuge**	SI	← **1/3 dell'eredità + diritto abitazione** (3)(6)(8)(11)
	»	**Figli (2 o +)** *	SI	← **2/3 dell'eredità ai figli in parti uguali** (4)(5)(9)
	Non esistente/i	Ascendente/i e/o Fratello/i	no	— —
5°	Vivente	**Coniuge**	SI	← **2/3 dell'eredità + diritto abitazione** (3)(6)(8)(11)
	»	**Ascendente/i** •	SI	← **1/3 dell'eredità in parti uguali**
	Non esistente/i	Figlio/i	no	— —
	Non esistente/i	Fratello/i	no	— —
6°	Vivente	**Coniuge**	SI	← **2/3 dell'eredità + diritto abitazione** (3)(6)(8)(11)
	»	**Fratello/i** *	SI	← **1/3 dell'eredità in parti uguali**
	Non esistente/i	Figlio/i	no	— —
	Non esistente/i	Ascendente/i	no	— —
7°	Vivente	**Coniuge**	SI	← **2/3 dell'eredità + diritto abitazione** (3)(6)(8)(11)
	»	**Ascendente/i** •	SI	← **1/4 dell'eredità in parti uguali**
	»	**Fratello/i** *	SI	← **1/12 dell'eredità in parti uguali**
	Non esistente/i	Figlio/i	no	— —
8°	Vivente	**Coniuge**	SI	← **intera eredità** (6)(8)
	Non esistente/i	Figlio/i	no	— —
	Non esistente/i	Ascendente/i	no	— —
	Non esistente/i	Fratello/i	no	— —
SENZA CONIUGE – SENZA TESTAMENTO		**SENZA CONIUGE**		
9°	Vivente	**Figlio (uno)** *	SI	← **intera eredità** (4)(9)
	»	**Ascendente/i** e/o **Fratello/i**	SI	← *NULLA*
10°	Vivente	**Figli (2 o +)** *	SI	← **intera eredità ai figli in parti uguali** (4)(5)(9)
	»	**Ascendente/i** e/o **Fratello/i**	SI	← *NULLA*
11°	Vivente	**Figlio (1, 2 o +)** *	SI	← **intera eredità se unico figlio (o in parti uguali se più figli)** (4)(5)(9)
	Non esistente/i	Ascendente/i e/o Fratello/i	no	— —
12°	Vivente	**Ascendente/i** •	SI	← **intera eredità** (12)
	Non esistente/i	Figlio/i	no	— —
	Non esistente/i	Fratello/i	no	— —
13°	Vivente	**Fratello/i** *	SI	← **intera eredità in parti uguali**
	Non esistente/i	Figlio/i	no	— —
	Non esistente/i	Ascendente/i	no	— —
14°	Vivente	**Ascendente/i** •	SI	← **almeno 1/2 dell'eredità** (7)
	»	**Fratello/i** *	SI	← **la parte rimanente dell'eredità in parti uguali** (13)
	Non esistente/i	Figlio/i	no	— —
15°	Vivente	**Altri parenti fino al 6° grado**	SI	← **intera eredità (nipoti, cugini, ecc.)** (14) (15)
	Non esistente/i	Figlio/i	no	— — **N.B.**: il **parente piu prossimo** esclude quello/i di grado successivo.
	Non esistente/i	Ascendente/i e/o Fratello/i	no	— — **Mancando parenti entro il 6° grado** l'eredità va allo **Stato**.

Nelle successioni **senza testamento** la quota spetta per legge al **coniuge**, ai **figli**, agli **ascendenti** e ai **fratelli** o loro discendenti; in loro assenza subentrano tutti gli altri **parenti fino al 6° grado** (caso 15°).

nunziospano63 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

NOTE

(1) **QUOTA di LEGITTIMA o di RISERVA**: è il minimo da attribuirsi all'erede/i anche contro la volontà del defunto; ad essa non possono essere apposte condizioni.

(2) **QUOTA DISPONIBILE**: chi fa testamento può attribuire la **«Quota disponibile»** a qualsiasi persona (compresi gli eredi) in eventuale aggiunta alla quota minima di «legittima» (es.: nel 1° caso al coniuge possono essere riservati i 2/3 dell'eredità: cioè 1/3 di eredità quale «legittima» + 1/3 di quota disponibile).

(3) **DIRITTO di ABITAZIONE e di USO**: in caso di decesso del proprietario, al coniuge superstite **spettano**: a) il diritto di abitazione della casa che era destinata a **residenza familiare**, **anche se** l'immobile è stato **ereditato da altri soggetti**; b) il diritto di **uso sui mobili** che corredano la casa, se erano di proprietà del defunto o comuni. Tali diritti (abitazione e uso) gravano sulla quota disponibile e, qualora questa non sia sufficiente, per il rimanente sulla quota di riserva del coniuge ed eventualmente sulla quota riservata ai figli (art. 540 c.c.). In caso di **più residenze**, si ritiene che i diritti del coniuge superstite debbano limitarsi ad una di esse.

(4) **FIGLI**: per la legge i figli **legittimi**, **legittimati**, **naturali** ed **adottivi** sono equiparati. I figli adottivi sono estranei alla successione dei parenti dell'adottante (art. 567 c.c.).

(5) **FIGLI NATURALI**: i figli legittimi possono soddisfare la parte spettante a quelli naturali in **denaro** o in **beni immobili** facenti parte dell'asse ereditario; peraltro, i figli naturali possono proporre opposizione al giudice (art. 537 c.c.).

(6) **SEPARAZIONE**: il coniuge al quale **non è stata addebitata** la separazione ha gli stessi diritti successori del coniuge non separato, mentre il coniuge al quale sia stata addebitata la separazione con sentenza passata in giudicato (e nelle ipotesi di addebito della separazione ad entrambi i coniugi) ha diritto ad un **assegno vitalizio** soltanto nel caso in cui al momento dell'apertura della successione egli percepiva gli alimenti dal coniuge defunto (artt. 585 e 548 c.c.).

(7) **PLURALITÀ di ASCENDENTI**: la quota di riserva è ripartita secondo i criteri previsti per la successione legittima: a) **per metà** agli ascendenti della linea paterna e **per metà** della linea materna; b) all'**ascendente più vicino**, senza distinzione di linea se gli ascendenti non sono dello stesso grado (artt. 538 e 569 c.c.).

(8) **DIVORZIO**: al coniuge divorziato non spetta alcun diritto successorio.

(9) **FIGLIO PREMORTO (o INCAPACE, INDEGNO, ASSENTE – SCOMPARSO – o RINUNCIANTE)**: succedono i figli (o loro discendenti legittimi). Alla vedova del figlio premorto con o senza prole non compete eredità (salvo la parte disponibile, se attribuita nel testamento) in quanto **affine**, mentre compete agli eventuali suoi figli. L'affinità è il vincolo tra un coniuge e i parenti dell'altro coniuge. Per esempio, sono affini tra loro genero e suocera.

(10) **RELAZIONI di PARENTELA**: sono le seguenti:

PARENTE di 1° Grado: genitore – figlio
» **di 2° Grado:** nonno – figlio di figlio (nipote abbiatico), fratello o sorella
» **di 3° Grado:** bisnonno – figlio di abbiatico, zio – nipote (figlio di fratello)
» **di 4° Grado:** 1° cugino (figlio di zio) – prozio (fratello del nonno) – figlio di nipote
» **di 5° Grado:** 2° cugino – fratello del bisnonno – figlio di cugino
» **di 6° Grado:** figlio del 2° cugino ecc.

(11) **NULLITÀ del MATRIMONIO**: se il matrimonio viene dichiarato nullo dopo la morte di uno dei coniugi, al coniuge superstite di buona fede spetta la quota attribuita al coniuge dalla tabella esposta. Egli è però escluso dalla successione quando la persona della cui eredità si tratta è legata da valido matrimonio al momento della morte (art. 584 c.c.).

(12) **SOLO ASCENDENTI**: in tal caso succedono il padre e la madre in parti uguali, o il genitore che sopravvive. In assenza dei genitori, succede per una metà l'ascendente/i della linea paterna e per l'altra metà l'ascendente/i della linea materna. Si veda la nota (7).

(13) **CONCORSO di GENITORI o ASCENDENTI con FRATELLI e SORELLE**: se con i **genitori** o **uno solo** di questi concorrono **fratelli** o **sorelle** germani del *de cuius*, tutti sono ammessi alla successione **per capi**, a condizione che la quota riservata ai **genitori** o a **uno solo** di questi sia **almeno** pari alla **metà** (art. 571, co. 1, c.c.).

(14) **ESCLUSIONI**: nella successione di parenti il grado più prossimo con il defunto esclude quello più lontano. **Es.**: a seguito della morte dello zio, succede – in assenza di altri parenti più prossimi – il nipote (3° grado) e non il cugino del defunto (4° grado).

(15) **DEVOLUZIONE** allo **STATO** dell'eredità nel caso di mancanza di parenti entro il 6° grado (art. 586 c.c.).

nunziospano63 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

alla presentazione della dichiarazione di successione. Fino al 31.12.2016 può ancora essere utilizzato il modello F23 secondo le modalità in essere.

DICHIARAZIONE di SUCCESSIONE – CODICI TRIBUTO: con R.M.. 25.3.2016, Prot. n. 40892, l'Agenzia delle Entrate ha istituito i codici tributo per il versamento delle somme dovute in sede di presentazione della dichiarazione di successione, ovvero «1530» denominato «Successioni – imposta ipotecaria», «1531» denominato «Successioni - Imposta catastale», «1532» denominato «Successioni - Tassa ipotecaria», «1533» denominato «Successioni – Imposta di bollo», «1534» denominato «Successioni – Imposta sostitutiva INVIM», «1535» denominato «Successioni – Sanzione da ravvedimento – imposte e tasse ipotecarie e catastali - art. 13, D.Lgs. n. 472/1997», «1536» denominato «Successioni –Sanzione da ravvedimento – Imposta di bollo - art. 13, D.Lgs. n. 472/1997» e «1537» denominato «Successioni – Interessi da ravvedimento - art. 13, D.Lgs. n. 472/1997». Al fine di consentire la corretta definizione nel modello F24 del soggetto defunto, è stato inoltre istituito il codice identificativo «08». Nella risoluzione sono altresì contenuti i codici tributo per il versamento delle somme da avviso di liquidazione, definizione per acquiescenza, ecc.

BASE IMPONIBILE: l'imposta sulle successioni si applica, ai sensi del co. 48 dell'art. 2, D.L. 262/2006, sul **valore complessivo netto** dei **beni**, ovvero sulla somma algebrica ottenuta confrontando attività e passività dimesse dal de cuius. Sono, in particolare, oggetto di tassazione: i **beni immobili** (cui dovranno essere applicate anche le imposte ipotecaria e catastale), il cui valore verrà determinato **moltiplicando** le **rendite catastali** per i relativi **coefficienti (110 per la prima casa, 120 per i fabbricati gruppo A e C, esclusi A/10 e C/1, 140 per i fabbricati gruppo B, 60 per i fabbricati gruppo D e A/10, e 40,8 per i fabbricati gruppo E e C/1)**; le **aziende**, il cui valore è dato dal **patrimonio netto contabile**, **tranne** nel caso di aziende trasferite a **discendenti** o al **coniuge**, il cui valore non concorre a formare la base imponibile (vedi sotto); le **azioni** e le **quote di partecipazione** al **capitale sociale** (anche in questo caso verrà adottato il valore del **patrimonio netto contabile**, **tranne** nel caso di trasferimento a **discendenti**); le **obbligazioni**; i **crediti**; il **denaro**; i **beni mobili** in generale.
N.B.: i trasferimenti di **aziende** o **rami**, di **quote** e **azioni** a favore di **discendenti** e, dall'**1.1.2008**, del **coniuge** (art. 1, co. 31, L. 244/2007) sono **esenti** dall'imposta, se i beneficiari **proseguono** l'**esercizio dell'attività** o **detengono il controllo** per un periodo di **almeno 5 anni** dal trasferimento. In relazione all'acquisizione del controllo, la **partecipazione già posseduta** dagli eredi prima della successione può essere sia «**diretta**» sia «**indiretta**», ovvero detenuta tramite un'altra società (R.M. 26.7.2010, n. 75/E).

TITOLI di STATO: ai sensi dell'art. 12, co. 1, lett. h) e i), D.Lgs. 346/1990 **[CFF ❶ 3212]**, che enumera i beni **non compresi** nell'**attivo ereditario**, i **Titoli** del **debito pubblico**, compresi **Bot** e **Cct**, e gli **altri Titoli di Stato**, garantiti dallo Stato o equiparati, sono **esenti** dall'imposta sulle successioni. Vengono inoltre ricompresi in tale categoria gli altri titoli di Stato garantiti o equiparati e gli altri titoli di Stato equiparati, emessi dagli Stati appartenenti alla UE, nonché dagli Stati che hanno aderito all'accordo sullo Spazio Economico Europeo. Perciò le **quote** di **fondo comune di investimento mobiliare** cadute in una successione non vanno considerate per il loro intero valore, ma **scomputando** il valore dei **Titoli di Stato** compresi nel patrimonio del fondo stesso alla data del decesso del quotista (C.M. 15.2.1999, n. 37).

ALIQUOTE: sono stabilite dall'art. 2, co. 48, D.L. 262/2006, così come modificato ed integrato dall'art. 1, co. 77, L. 296/2006 (Finanziaria 2007) e si applicano sul **valore netto** dell'**asse ereditario**.

ALIQUOTE	EREDE o LEGATARIO	FRANCHIGIA per ciascun beneficiario
4%	› coniuge › parenti in linea retta	**€ 1.000.000**
6%	› fratelli e sorelle	€ **100.000**
6%	› altri parenti fino al 4° grado › affini in linea retta › affini in linea collaterale fino al 3° grado	—
8%	› altri soggetti	—

N.B.: se il beneficiario è un soggetto **portatore di handicap** riconosciuto **grave** ai sensi della L. 5.2.1992, n. 104, l'imposta si applica esclusivamente sulla parte del **valore della quota** o del **legato** che **eccede 1.500.000**. Le **franchigie non** sono tra loro **cumulabili**. Ad esempio, nel caso di un beneficiario portatore di handicap grave che sia anche coniuge del de cuius troverà applicazione solo la franchigia più favorevole di € 1.500.000 (C.M. 3/E/2008).
Nell'ipotesi in cui il **chiamato** all'eredità **subentri** per **rappresentazione** (artt. 467 e segg. c.c.), ai fini dell'eventuale riconoscimento delle franchigie occorrerà fare il riferimento al **rapporto** tra de cuius e **rappresentante** (e **non** a quello tra de cuius e rappresentato) – R.M. 12.2.2010, n. 8/E.

DICHIARAZIONE di SUCCESSIONE – ESTRATTI CATASTALI di IMMOBILI In merito ai documenti da allegare alla dichiarazione di successione, si precisa che i dati catastali relativi ad immobili oggetto di dichiarazione di successione devono essere acquisiti d'ufficio dalla stessa Agenzia e che, pertanto, i contribuenti non sono più tenuti ad allegare alla stessa dichiarazione gli estratti catastali come disposto dall'art. 30, co. 1, lett. e), D.Lgs. 346/1990 (R.M. 13.2.2013, n. 11/E). Gli Uffici dell'Agenzia delle Entrate riceventi possono accedere mediante il sistema informatico all'applicazione «Sister» che permette il servizio telematico di visura catastale e la consultazione dei dati presenti negli archivi catastali. Inoltre, l'art. 23-

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

quater, D.L. 95/2012, conv. con modif. dalla L. 135/2012, ha disposto l'incorporazione dell'Agenzia del Territorio nell'Agenzia delle Entrate.

DICHIARAZIONE di SUCCESSIONE – LIQUIDAZIONE dell'IMPOSTA: in base alla dichiarazione di successione l'Ufficio del registro liquida l'imposta, anche se la stessa dichiarazione è stata presentata dopo la scadenza, purché ciò avvenga prima della notifica dell'accertamento d'ufficio. Nella liquidazione viene tenuto conto delle eventuali dichiarazioni integrative o modificative già presentate e dei rimborsi fiscali erogati successivamente alla presentazione della dichiarazione (art. 33, D.Lgs. 31.10.1990, n. 346). In sede di liquidazione l'Ufficio rettifica gli errori materiali e di calcolo commessi dal dichiarante, escludendo le passività per le quali non ricorrono le condizioni di deducibilità, quelle che non risultano dai documenti prodotti in allegato alla dichiarazione e su richiesta dell'Ufficio, e le riduzioni e detrazioni non spettanti.

DILAZIONE del PAGAMENTO: il contribuente può pagare l'importo dovuto versando una somma non inferiore al 20% dell'imposta liquidata entro 60 giorni dalla data di notifica dell'avviso di liquidazione. L'importo restante è versato in 8 rate trimestrali. Se l'importo dovuto supera € 20.000, l'importo massimo è di 12 rate trimestrali. Non è ammessa dilazione per importi inferiori a € 1.000. Il mancato versamento del 20% entro la scadenza o di una delle rate entro il termine di pagamento della rata successiva comporta la decadenza dalla rateazione con iscrizione a ruolo delle somme no versate (con applicazione delle relative sanzioni ed interessi). Viene esclusa la decadenza in caso di: a) versamento insufficiente della rata per una frazione non superiore al 3% e comunque non superiore a € 10.000; b) versamento del 20% con un ritardo non superiore a 7 giorni (art. 38, D.Lgs. 31.10.1990, n. 346, così come modificato dall'art. 7, D.Lgs. 24.9.2015, n. 159).

RILEVANZA delle DONAZIONI FATTE in VITA dal DE CUIUS: sono **rilevanti**, per la **determinazione** della **franchigia** fruibile per successioni (o donazioni), **tutte** le **donazioni** effettuate **in vita** dal de cuius, **comprese** quelle poste in essere nel periodo in cui l'imposta sulle successioni e donazioni era stata **abrogata** (25.10.2001 – 29.11.2006). Anche in tale periodo, infatti, sussisteva comunque un regime impositivo, alternativo a quello abrogato. Rileveranno, quindi, solo le donazioni per le quali, in base al regime vigente ratione temporis, sia stata **riconosciuta** una **franchigia** che abbia **assorbito**, in tutto o in parte, l'**imposta dovuta**. Le donazioni pregresse, in altre parole, rileveranno nei **limiti di valore** della **quota ereditaria** per cui il beneficiario abbia **fruito** della **franchigia**. I beni donati in vita dal defunto **non rilevano** comunque per la **determinazione** della **base imponibile** ai fini dell'imposta di successione (C.M. 3/E/2008).

BENI IMMOBILI: qualora la **successione** riguardi **beni immobili**, oltre all'imposta in questione andranno applicate anche le **imposte ipotecaria** e **catastale, rispettivamente** nella misura del **2%** e dell'**1%**, sul valore catastale degli immobili stessi. Nel caso in cui **almeno uno** dei **beneficiari** si trovi nelle condizioni per poter richiedere i **benefici** per l'**acquisto** della **«prima casa»**, tali imposte saranno dovute nella **misura fissa** di **€ 200** (art. 69, co. 3, L. 21.11.2000, n. 342 [CFF ❶ 2604]).

Il co. 4 dello stesso art. 69, L. 342/2000 [CFF ❶ 2274] dispone che l'interessato, nella dichiarazione di successione o nell'atto di donazione, deve **dichiarare** di **possedere** i **requisiti** e che **sussistono** le **condizioni** per beneficiare dell'agevolazione in parola, prevedendo l'applicazione di una **sanzione** in caso di **decadenza** dal beneficio o di **dichiarazione mendace**. In relazione alle **successioni** e alle **donazioni**, possono dunque **beneficiare** dell'agevolazione anche gli **eventuali coeredi/donatari non** in possesso dei **requisiti**, rilevando la loro sussistenza in capo al **solo** erede/donatario **dichiarante**. Conseguentemente, possono beneficiare dell'agevolazione, ad esempio, anche i coeredi che in precedenza ne abbiano **già usufruito** per l'acquisto di un altro immobile come «prima casa». In caso di **dichiarazione mendace**, la **decadenza** dall'agevolazione si verifica in capo al **dichiarante** e anche a **tutti** i **coeredi** o **donatari**, sebbene la relativa **sanzione** si applichi **solo** a colui che ha **reso** la **dichiarazione** stessa. Allo stesso modo, la **decadenza** dal beneficio opererà **per intero** nell'ipotesi in cui il dichiarante **non trasferisca** la **residenza** nel Comune in cui è situato l'immobile entro 18 mesi dall'acquisizione, anche se il **recupero** dell'**imposta** e la **sanzione** interesseranno interamente ed **esclusivamente** il **dichiarante**. Le **stesse considerazioni** valgono anche se il **dichiarante rivenda** l'immobile entro 5 anni dall'acquisizione senza riacquistare entro 1 anno un altro immobile da adibire a «prima casa».

Laddove, invece, sia il **coerede/donatario non dichiarante** a **rivendere** l'immobile prima che siano trascorsi 5 anni, non si verificherà **alcuna decadenza** dal **beneficio** nemmeno in capo al soggetto che ha ceduto l'immobile. Peraltro, ai **coeredi/donatari non dichiaranti non** è data la **facoltà** di **optare** per una **tassazione diversa**, poiché l'agevolazione è concessa in **modo unitario** per il pagamento una tantum delle imposte ipotecarie e catastali sull'atto di trasferimento dell'immobile per successione o donazione (R.M. 15.3.2011, n. 33/E).

Per inciso, le franchigie **non operano** ai fini delle **imposte ipotecarie e catastali** (C.M. 3/E/2008).

REINTRODUZIONE dell'IMPOSTA di SUCCESSIONE – ENTRATA in VIGORE: la **reintroduzione** dell'**imposta di successione**, così come disciplinata dal combinato disposto delD.Lgs. 346/1990 e dell'art. 2, co. 47-53, D.L. 262/2006, come modif. in sede di conversione e dall'art. 1, co. 77-79, L. 296/2006, ha effetto per le **successioni** che si sono **aperte** dal **3.10.2006**.

DONAZIONI

BASE IMPONIBILE e ALIQUOTE: l'imposta sulle donazioni si applica sul **valore globale** dei **beni** e dei **diritti** al **netto** degli **oneri** di cui è gravato il beneficiario, diversi da quelli di cui all'art. 58, co. 1, D.Lgs. 346/1990[CFF ❶ 3258] (art. 2, co. 49, D.L. 262/2006 [CFF ❶ 3333]). I **beni** che rientrano nella base imponibile sono sostanzialmente quelli indicati nel paragrafo relativo alle successioni, con l'importante **eccezione** costituita dai **Titoli di Stato** che, come visto, sono esenti dall'imposta sulle successioni, ma **non** da quella sulle **donazioni**. Va, infatti, ricordato, che, per effetto dell'art. 10, co. 10, lett. c), n. 2), D.L. 323/1996, conv. con modif. con L. 425/1996, è stato modificato l'art. 59, D.Lgs. 346/1990 [CFF ❶ 3259], **sopprimendo** l'**esenzione** per i **Titoli donati**, che vanno, quindi, anch'essi **computati** nella **base imponibile** ai fini dell'imposta sulle **donazioni**. Nel caso della **donazione** di un **complesso aziendale** da parte di un **imprenditore individuale** ai propri **figli** che **dichiarino**,

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

in occasione dell'atto di donazione, l'intenzione di **continuare l'attività** imprenditoriale per almeno **5 anni** dal trasferimento (e di regolarizzare la società di fatto così formatasi in una delle società tipiche regolate dal Codice civile), i beneficiari **non** dovranno **corrispondere l'imposta**. Ciò a condizione che, una volta resa la dichiarazione di cui sopra, l'attività venga **effettivamente proseguita** per 5 anni (R.M. 23.11.2007, n. 341/E). Per le **donazioni** di **partecipazioni** da genitore a figlio si veda la R.M. 18.11.2008, n. 446/E. Le **aliquote** da applicare sul valore dei beni donati (valore catastale per gli immobili) sono fissate dall'art. 2, co. 49, D.L. 262/2006 [CFF ❶ 3333]], così come modificato ed integrato dall'art. 1, co. 77, L. 296/2006, e sono riassunte nello schema che segue.

ALIQUOTE	DONATARIO	FRANCHIGIA per ciascun beneficiario
4%	› coniuge › parenti in linea retta	**€ 1.000.000**
6%	› fratelli e sorelle	€ **100.000**
6%	› altri parenti fino al 4° grado › affini in linea retta › affini in linea collaterale fino al 3° grado	—
8%	› altri soggetti	—

Se il donatario è un soggetto **portatore di handicap** riconosciuto **grave** ex L. 5.2.1992, n. 104, l'imposta si applica esclusivamente sulla parte del **valore** della **donazione eccedente € 1.500.000**.

DONAZIONI ANTERIORI: vige un **regime analogo** a quello per l'imposta sulle successioni. Le **donazioni pregresse rileveranno**, dunque, a prescindere dal periodo in cui i relativi atti siano stati stipulati. L'art. 57, D.Lgs. 346/1990[CFF ❶ 3257] va interpretato nel senso che, per la determinazione delle franchigie rilevano sia le donazioni pregresse per le quali sia stata **riconosciuta** una **franchigia d'imposta** che abbia assorbito in tutto o in parte l'imposta all'epoca dovuta, sia quelle **non assoggettate** a **tassazione** per il **rapporto di parentela** o di **coniugio** tra donante e donatario, con effetti analoghi a quelli di una franchigia totale. **Non** si verifica l'**erosione** delle franchigie per effetto di donazioni, atti di trasferimento a titolo gratuito e costituzione di vincoli di destinazione posti in essere precedentemente, se per questi sia **già** stata **assolta** la relativa imposta. L'art. 57, co. 1, D.Lgs. 346/1990 si riferisce non solo alle donazioni, ma anche agli atti di trasferimento a titolo gratuito di beni e di diritti e alla costituzione di vincoli di destinazione (C.M. 3/E/2008).

REGISTRAZIONE: per la **registrazione** di **atti di donazione** contenenti **esclusivamente** una o più disposizioni donative, di valore **inferiore** alla **franchigia** o esenti dall'**imposta**, **non** è **dovuta** l'**imposta di registro** (C.M. 7.10.2011, n. 44/E).

BENI IMMOBILI: circa la alla misura delle **imposte ipotecaria** e **catastale** da applicare in caso di **donazione** di **beni immobili**, e la rilevanza delle franchigie, vale quanto detto per l'imposta di successione.
L'**atto di risoluzione** di un **contratto di donazione** di **immobile** per mutuo consenso tra l'**originario donante** e gli **eredi del donatario sconta** l'**imposta sulle successioni e donazioni** ex art. 2, co. 49, D.L. 262/2006 [CFF ❶ 3333] e le **imposte ipotecaria e catastale proporzionali** ex artt. 1 e 10, D.Lgs. 31.10.1990, n. 347 [CFF ❶ 2501 e 2510]. Tale atto di risoluzione consensuale, infatti, configura un **autonomo negozio** dispositivo con cui gli eredi **trasferiscono** a **titolo gratuito** al donante l'**immobile** oggetto della **pregressa donazione**, **non** essendo **trasmissibile** mortis causa la facoltà di risolvere il contratto di donazione tra il donante e il donatario (R.M. 14.11.2007, n. 329/E).

TRASFERIMENTO di DIRITTI REALI: la **rinuncia** al **diritto di usufrutto** a favore del titolare della nuda proprietà rientra nel campo di applicazione dell'**imposta sulle donazioni**, poiché **trasferisce** un **diritto reale** di **godimento**. Si applicano le **aliquote** di cui allo schema sopra, nonché le **imposte ipotecaria e catastale**, rispettivamente nella misura dell'**1%** e del **2%**.

REINTRODUZIONE dell'IMPOSTA sulle DONAZIONI – ENTRATA in VIGORE: a differenza che per le successioni, la disciplina dell'**imposta** sulle **donazioni**, costituita dal D.Lgs. 346/1990 e dal D.L. 262/2006, come **modificato** in sede di **conversione**, entra in vigore dal **29.11.2006**. L'art. 2, co. 47, D.L. 262/2006 stabilisce infatti che tale imposta si applichi per gli **atti pubblici formati**, per gli atti a **titolo gratuito fatti**, per le **scritture private autenticate** e per quelle non autenticate **presentate** per la **registrazione** a partire da tale data. Le ulteriori modificazioni apportate al D.L. 262/2006 da parte della L. 296/2006 – consistenti, in particolare, nell'introduzione dell'**aliquota** del **6%** con la **franchigia** di **€ 100.000** per i **fratelli**, della **franchigia** di **€ 1.500.000** per i **portatori di handicap grave** e dell'**esenzione** dall'imposta per i trasferimenti di **aziende** o **rami**, di **quote** e **azioni** ai **discendenti**, a condizione che questi proseguano l'**attività** o **detengano il controllo** per **almeno 5 anni** dal trasferimento – entrano invece in vigore l'**1.1.2007**. Per il periodo **precedente** al **3.10.2006**, va quindi applicata la disciplina previgente al D.L. 262/2006 (vedi G.P.F. 1A/2006, pagg. 335-337). Invece, per le donazioni intercorse **tra** il **3.10.2006** (data di entrata in vigore delD.L. 262/2006 nella sua versione originaria) e il **29.11.2006** (data di entrata in vigore della L. 286/2006, di conversione del D.L.), dovrà essere applicata la normativa di cui al D.L. 262/2006 nella **versione precedente** alla sua conversione in legge. Essa prevede l'applicazione dell'**imposta di registro** per le **donazioni** aventi ad oggetto **immobili** (tranne nel caso in cui i donatari siano coniugi o parenti in linea retta, nel qual caso si applicano solo le imposte ipotecaria e catastale); **aziende**; **azioni** e **altre quote** di partecipazione al capitale sociale; **obbligazioni** e altri **titoli**, e **denaro**.

nunziospano63 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

SANZIONI – PRINCIPI GENERALI

SANZIONI – COORDINAMENTO TEMPORALE fra NORME: dall'**1.4.1998** (con applicazione anche ai procedimenti in corso a tale data) in caso di **successivo mutamento** delle disposizioni sulle sanzioni, si applica la **disposizione più favorevole** al contribuente (art. 3, D.Lgs. 18.12.1997, n. 472 [CFF ❷ 9466]). Pertanto in base a tale principio:

1. il contribuente **non** può essere **punito**:
   a) per un **fatto** che al **momento** della sua commissione **non** era previsto come **violazione**, anche se una norma successiva ha modificato tale previsione;
   b) per un **fatto** che al **momento** della sua commissione era previsto come **violazione** e che secondo una **legge posteriore non** è più violazione **punibile** (tale principio è però derogabile da specifica previsione di legge). Se la sanzione è già stata irrogata con provvedimento definitivo, il debito residuo si estingue ma non è ammesso il rimborso di quanto già pagato;
2. se la **legge** in vigore al **momento** in cui è stata commessa la **violazione** stabilisce **sanzioni** di **diversa entità** rispetto alle **leggi posteriori**, si applica la **legge più favorevole** salvo che il provvedimento di irrogazione sia divenuto definitivo.

Principio del «favor rei» (art. 3, D.Lgs. 472/1997 [CFF ❷ 9466] – C.M. 10.7.1998, n. 180/E)

› **Norma successiva che abroga la sanzione**: se la sanzione:
- **non** è stata ancora **irrogata**: la sanzione **non** è più **irrogabile**;
- è stata **irrogata** ma **non pagata**: la sanzione **non** può essere **pretesa** dal Fisco;
- è stata **pagata** in base ad un **provvedimento non ancora definitivo**: la sanzione va **restituita** al trasgressore;
- è stata **pagata** in base ad un **provvedim. definitivo**: la sanz. **non** va **restituita** al trasgressore.

› **Norma successiva che riduce la sanzione**: se la sanzione:
- **non** è stata ancora **irrogata**: si irroga la **minor sanzione**;
- è stata **irrogata** con **provvedimento non ancora definitivo**: la sanzione va **ridotta** con **diritto** alla **restituzione** di quanto versato in più;
- è stata **irrogata** con **provvedimento definitivo**: resta dovuta la **sanzione irrogata**.

RIFORMA del SISTEMA SANZIONATORIO: con il D.Lgs. 24.9.2015, n.158 è stata operata una sostanziale revisione del sistema sanzionatorio penale tributario nonché di quello amministrativo. Nella tabella seguente si evidenziano le principali novità apportate dal decreto che interessano l'imposta sul valore aggiunto.

IVA – SANZIONI PENALI – PRINCIPALI NOVITÀ D.Lgs. 158/2015	
Omessa presentazione (art. 5, D.Lgs. 74/2000)	Innalzamento della soglia di punibilità da € 30.000 a € 50.000.
Omesso versamento (art. 10-ter, D.Lgs. 74/2000)	Innalzamento della soglia di punibilità da € 50.000 a € 250.000 per ciascun periodo d'imposta.

IVA – SANZIONI AMMINISTRATIVE – PRINCIPALI NOVITÀ D.Lgs. 158/2015	
Omessa presentazione (con imposta dovuta) (art. 5, co. 1, D.Lgs. 471/1997)	La sanzione minima non può essere inferiore a € 250 (€ 258 sino al 31.12.2015). Inoltre se la dichiarazione è presentata entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo o in ogni caso prima dell'inizio di qualsiasi attività di accertamento di cui il soggetto abbia avuto formale conoscenza è applicabile la sanzione dal 60% al 120% del tributo dovuto (in luogo della sanzione ordinaria che va dal 120% al 240% dell'importo dovuto) con un minimo di € 200.
Omessa presentazione (senza imposta dovuta) (art. 5, co. 3, D.Lgs. 471/1997)	È applicabile la sanzione amministrativa da € 250 a € 2.000 (in precedenza da € 258 a € 2.065). Se la dichiarazione è presentata entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo o in ogni caso prima dell'inizio di qualsiasi attività di accertamento di cui il soggetto abbia avuto formale conoscenza è applicabile la sanzione da € 150 a € 1.000.

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

IVA – SANZIONI AMMINISTRATIVE – PRINCIPALI NOVITÀ D.Lgs. 158/2015	
Dichiarazione infedele (art. 5, co. 4, D.Lgs. 471/1997)	È applicabile la sanzione dal 90% al 180% della maggiore imposta dovuta o della differenza di credito utilizzato (in precedenza dal 100% al 200%). Se la violazione è realizzata mediante utilizzo di fatture o altra documentazione falsa «o per operazioni inesistenti, mediante artifici o raggiri, condotte simulatorie o fraudolente», la sanzione è aumentata della metà. Fatta eccezione per tali fattispecie la sanzione è ridotta di 1/3 se la maggiore imposta o la minore eccedenza detraibile o rimborsabile accertata è inferiore al 3% dell'imposta, dell'eccedenza detraibile o rimborsabile dichiarata ed è comunque inferiore a € 30.000.
Rimborso non spettante (art. 5, co. 5, D.Lgs. 471/1997)	Si applica la sanzione del 30% del credito rimborsato in caso di richiesta di rimborso in assenza dei presupposti di cui all'art. 30, D.P.R. 633/1972 (in precedenza la violazione veniva punita con sanzione dal 100% al 200% della somma non spettante).
Omessa dichiarazione inizio, variazione o cessazione attività (art. 5, co. 6, D.Lgs. 471/1997)	È applicabile una sanzione amministrativa nella misura da € 500 a € 2.000 (in precedenza da € 516 a € 2.065).
Violazione obblighi inerenti a documentazione e registrazione operazioni imponibili, non imponibili, esenti, non soggette o soggette a reverse charge (art. 6, co. 1 € 2, D.Lgs. 471/1997)	È applicabile una sanzione amministrativa compresa tra il 90% e il 180% dell'imposta relativa all'imponibile non correttamente documentato o registrato nel corso dell'esercizio. La sanzione non può essere inferiore a € 500 (in precedenza € 516). Se la violazione non ha inciso sulla corretta liquidazione del tributo la sanzione è dovuta nella misura da € 250 a € 2.000. Nel caso in cui la violazione si riferisca a operazioni non imponibili, esenti, non soggette a IVA o soggette a inversione contabile, la sanzione è compresa tra il 5% e il 10% dei corrispettivi non documentati o non registrati, con un minimo pari a € 500 (in precedenza € 516). Se la violazione non rileva ai fini della determinazione del reddito si applica una sanzione da € 250 a € 2.000.
Illegittima detrazione dell'imposta (art. 6, co. 6, D.Lgs. 471/1997)	È applicabile una sanzione pari al 90% dell'ammontare della detrazione illegittimamente operata (in precedenza 100% della detrazione).
Mancata regolarizzazione, da parte del cessionario, della fattura non emessa nei termini o emessa irregolarmente (art. 6, co. 8, D.Lgs. 471/1997)	Si applica, in capo al cessionario, ferma restando la responsabilità del cedente, una sanzione amministrativa pari al 100% (come in precedenza), con un minimo di € 200 (in precedenza € 258).
Reverse charge (art. 6, co. 9-bis, 9-bis.1, 9-bis.2, 9-bis.3, D.Lgs. 471/1997)	È punito con una sanzione da € 500 a € 20.000 il cessionario o committente soggetto passivo che non ponga in essere gli adempimenti connessi all'inversione contabile (in precedenza la sanzione andava dal 100% al 200% dell'imposta con un minimo di € 258). Se l'operazione non risulta dalla contabilità la sanzione amministrativa è elevata a una misura compresa fra il 5% e il 10% dell'imponibile con un minimo di € 1.000. Le medesime sanzioni si applicano anche nel caso di omessa regolarizzazione della fattura non emessa dal cedente o prestatore. Nel caso in cui l'imposta sia stata erroneamente assolta dal cedente o prestatore il cessionario o committente è punito con una sanzione amministrativa compresa fra € 250 e € 10.000; il cedente o prestatore è comunque solidalmente tenuto al pagamento della sanzione. Se viene applicato il meccanismo dell'inversione contabile in assenza dei requisiti prescritti, il cedente o prestatore è punito con una sanzione amministrativa compresa fra € 250 a € 10.000; il cessionario o committente è comunque tenuto solidalmente al pagamento della sanzione. Se il reverse charge è applicato dal cessionario o committente per operazioni esenti, non imponibili o comunque non soggette a IVA, deve essere espunta sia l'imposta a debito che la detrazione operate nelle liquidazioni.
Dichiarazioni d'intento (art. 7, co. 4-bis, D.Lgs. 471/1997)	Il cedente o prestatore che effettui operazioni non imponibili ex art. 8, co. 1, lett. c, D.P.R. 633/1972, prima di avere ricevuto la dichiarazione d'intento dal cessionario o committente e riscontrato l'avvenuta presentazione telematica, è punito con sanzione da € 250 a € 2.000 (in precedenza la sanzione era compresa tra il 100% e il 200% dell'imposta).

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

INCERTEZZA delle NORME: dall'1.4.1998 (con applicazione anche ai procedimenti in corso) è stato introdotto il principio di non punibilità delle violazioni causate da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle norme nonché da indeterminatezza delle richieste di informazione o dei modelli per la dichiarazione e per il pagamento (art. 6, D.Lgs. 472/1997**[CFF ❷ 9469]**). Anche le Commissioni tributarie possono dichiarare inapplicabili le sanzioni ove sia riscontrata l'incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni (art. 8, D.Lgs. 546/1992 **[CFF ❶ 4659]**).

NUOVO REGIME SANZIONATORIO – FAVOR REI: l'Agenzia delle Entrate è intervenuta con due documenti di prassi sul tema del ***favor rei***, in conseguenza delle **novità** apportate al sistema sanzionatorio dal D.Lgs. 158/2015. Nella C.M. 4.3.2016, n. 4/E, l'Agenzia ha precisato che la disposizione di cui all'art. 3, co.2 e 3, D.Lgs. 472/1997 prevede, in caso di successione delle norme nel tempo, l'applicazione della legge posteriore, se più favorevole o se la fattispecie non risulta più punibile. Nel documento di prassi viene precisato che le misure sanzionatorie **più favorevoli** trovano applicazione non soltanto per le **violazioni** commesse a partire **dall'1.1.2016** (data di decorrenza degli effetti della nuova normativa), ma anche per quelle commesse **antecedentemente**, a condizione che l'eventuale provvedimento di erogazione, pur se già notificato, **non** sia divenuto **definitivo**. Con riferimento agli atti emessi e non ancora definitivi l'Agenzia delle entrate ha precisato che i contribuenti destinatari di atti emessi con irrogazione delle sanzioni calcolate sulla base delle misure antecedenti la riforma, possono chiedere all'Ufficio, con una semplice istanza, la rideterminazione della sanzione irrogata.
Nella successiva C.M. 8.4.2016, n. 12/E, l'Agenzia delle Entrate ha confermato che per il principio del *favor rei*, le sanzioni più favorevoli trovano applicazione anche in relazione alle violazioni contestate in atti notificati prima dell'1.1.2016, a condizione che non siano divenuti definitivi.

VIOLAZIONI in MATERIA di FATTURAZIONE – OMESSA REGOLARIZZAZIONE del CESSIONARIO o COMMITTENTE: l'Agenzia delle Entrate ha fornito, con la C.M. 2.12.2011, n. 52/E, chiarimenti in ordine alle **controversie pendenti** attinenti l'**applicazione** della **disciplina sanzionatoria** di cui all'art. 6, co. 8, D.Lgs. 471/1997. In forza della nuova disposizione infatti non è più richiedibile l'imposta in caso di **acquisto** di **beni** o **servizi senza emissione** di **fattura** nei termini di legge **o in assenza di regolarizzazione dell'operazione da parte del cessionario o committente in ipotesi di ricezione** di **fattura irregolare**.
La circolare, dopo aver richiamato la prassi amministrativa previgente (C.M. 25.1.1999, n. 23) secondo la quale, per le violazioni commesse **fino al 31.3.1998**, gli Uffici dovevano recuperare l'Iva **nei confronti del cessionario** (come previsto dall'abrogato art. 41, D.P.R. 633/1972), a mente della pronuncia della Cassazione, che aveva ritenuto che il suddetto pagamento dell'imposta dovesse intendersi **a titolo** di **sanzione e non quale imposizione fiscale** (cfr. Cass., Sezioni Unite, 27.12.2010, nn. 26126 e 26127), invita gli uffici a desistere dal recupero dell'imposta in tali fattispecie, in applicazione della norma più favorevole e di non **proseguire** con il **contenzioso pendente**.

SOGGETTI RESPONSABILI: per effetto dell'entrata in vigore dell'art. 7, D.L. 269/2003, conv. con L. 326/2003 **[CFF ❷ 9540]** è stato mitigato il principio della personalità della sanzione, in forza del quale la responsabilità era sempre riconducibile alla persona fisica che aveva posto in essere il comportamento trasgressivo.
La norma ha disposto che le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica siano esclusivamente a carico della persona giuridica medesima, reintroducendo così un'ipotesi di responsabilità oggettiva.
È esclusa, inoltre, la retroattività della correzione, per cui il regime si applica alle sole violazioni non ancora irrogate alla data di entrata in vigore del decreto legge (2 ottobre 2003). Viene, infine, disposta l'inapplicabilità di tutte le regole previste dal D.Lgs. 472/1997, che risultano incompatibili. Permangono, invece, nell'ambito di applicazione della responsabilità personale tutti i fatti commessi nell'ambito di ditte individuali e di società di persone o nelle attività artistiche e professionali. Inoltre, attribuendo la responsabilità in modo oggettivo, senza vincolarla a una ricerca soggettiva, la disposizione determina il venir meno di tutti i principi che, in base al D.Lgs. 472/1997, sono legati alla colpevolezza dell'agente. Con la Circ. Ag. Entrate 21.6.2004, n. 28 è stato precisato che le nuove disposizioni si applicano alle violazioni non ancora contestate o per le quali la sanzione non sia stata irrogata alla data di entrata in vigore del D.L. 269/2003, ossia alla data del 2 ottobre 2003.

SOCIETÀ e SANZIONI AMMINISTRATIVE TRIBUTARIE: ai sensi dell'art. 7, D.L. 30.9.2003, n. 269**[CFF ❷ 9540]**, in vigore dal 2.10.2003, sono a totale carico della persona giuridica le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale di società o enti con personalità giuridica con riferimento a violazioni non ancora contestate o per le quali non sia ancora irrogata la sanzione.

IMPUTABILITÀ: i soggetti incapaci di intendere e di volere (art. 85 e segg. Codice penale) al momento in cui è stata commessa la violazione non possono venire assoggettati a sanzione (art. 4, D.Lgs. 472/1997 **[CFF ❷ 9467]**). La C.M. 10.7.1998, n. 180/E ricorda che i casi di incapacità, determinati per caso fortuito o forza maggiore sono dati dall'infermità di mente, ubriachezza, intossicazione da stupefacenti; mentre i casi più ricorrenti sono: l'interdizione o la minore età (con esclusione del minore emancipato).

COLPA: la C.M. 10.7.1998, n. 180/E precisa che il concetto di colpa è riconducibile ai casi di negligenza (insufficiente attenzione o inadeguata organizzazione ai doveri imposti dalla legge), imprudenza (comportamento legato all'adempimento di obblighi tributari attuato con avventatezza) o imperizia (ignoranza degli obblighi fiscali necessari).

COLPA GRAVE: qualora l'imperizia o la negligenza del comportamento siano indiscutibili e non sia possibile dubitare del contenuto della norma inadempiuta, di modo che l'inosservanza risulti macroscopica si delinea l'ipotesi di colpa grave.

DOLO: se l'effetto prodotto dai comportamenti e atteggiamenti trasgressivi è il risultato di strategie intenzionalmente fina-

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

lizzate a pregiudicare la determinazione dell'imponibile e dell'imposta, nonché ad ostacolare l'attività di accertamento si configura il dolo.

NON PUNIBILITÀ: il soggetto individuato come autore della violazione non può essere ritenuto responsabile se la violazione è causata da (art. 6, D.Lgs. 472/1997 [CFF ❷ 9469] e C.M. 10.7.1998, n. 180/E):
- errore sul fatto non causato da colpa (es. il contribuente ritiene di aver presentato una dichiarazione di successione completa e fedele, ignorando l'esistenza di altri beni rientranti nell'asse ereditario);
- obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle norme (es. legge appena emanata sulla quale non si è formato ancora un orientamento interpretativo definito o coesistono più orientamenti contraddittori);
- indeterminatezza delle richieste di informazioni o dei modelli per dichiarazione o pagamento;
- mancato pagamento del tributo per fatto denunciato all'autorità giudiziaria e addebitabile esclusivamente a terzi (ipotesi più ampia di quelle previste dalla L. 11.10.1995, n. 423 [CFF ❷ 7372]);
- ignoranza inevitabile della legge;
- forza maggiore (es. sciopero degli uffici che impedisce l'esecuzione dell'adempimento dovuto).

INDIVIDUAZIONE dell'AUTORE della VIOLAZIONE: fino a prova contraria si presume autore il soggetto che ha compiuto o sottoscritto gli atti illegittimi (art. 11, co. 2, D.Lgs. 472/1997 [CFF ❷ 9474]). Per identificare il responsabile dell'omissione, gli organi verificatori devono interpellare l'imprenditore o il rappresentante legale della società per acquisire i primi elementi di prova ed effettuare verifiche sulla pianta organica del personale, se esistente, sui contratti di lavoro, sui rapportini giornalieri, se reperiti, nonché su eventuali parcelle o altri documenti comprovanti l'attribuzione della mansione (anche a consulenti esterni) (Circ. G.d.F. 25.3.1998, n. 107000).

APPLICAZIONE della SANZIONE: l'art. 16, D.Lgs. 472/1997 dispone che la sanzione deve essere irrogata dall'ufficio o dall'ente competente all'accertamento del tributo cui le violazioni si riferiscono.

DETERMINAZIONE della SANZIONE: va effettuata in considerazione della gravità della violazione, del contributo dato dal trasgressore ad attenuare le conseguenze della stessa e della personalità del trasgressore medesimo. La C.M. 10.7.1998, n. 180/E ricorda che quest'ultima può essere desunta anche dai «precedenti fiscali» dell'autore della violazione.

SANZIONI ACCESSORIE: sono disciplinate dall'art. 21, D.Lgs. 472/1997 [CFF ❷ 9484] (si veda anche la C.M. 10.7.1998, n. 180/E) e possono comportare per un **massimo** di **6 mesi**:
- l'**interdizione** dalle cariche di **amministratore**, **sindaco** o **revisore** di società di capitali e di enti con personalità giuridica;
- l'**interdizione** dalla **partecipazione** a **gare** per l'affidamento di **pubblici appalti** e **forniture**;
- l'**interdizione** dal **conseguimento** di **licenze**, **concessioni** o **autorizzazioni amministrative** per l'esercizio di imprese o di lavoro autonomo e la loro **sospensione**;
- la **sospensione** dall'**esercizio** di attività di **impresa** o di **lavoro autonomo diverse** da quelle che necessitano di licenze, concessioni, ecc.

I casi di applicazione delle predette **sanzioni accessorie** sono tuttavia previste dalle singole **disposizioni normative**.

PROCEDIMENTO di IRROGAZIONE della SANZIONE: l'art. 16, D.Lgs. 472/1997 dispone in ordine al procedimento di irrogazione delle sanzioni. In particolare nell'atto di contestazione, notificato al contribuente, devono essere indicati, a pena di nullità, i fatti che vengono attribuiti al trasgressore, gli elementi probatori, le norme applicate e i criteri con cui vengono determinate le sanzioni. Nel caso in cui la motivazione faccia riferimento a un atto non conosciuto dal trasgressore, l'ufficio (o l'ente competente all'accertamento) è tenuto ad allegare l'atto o a riprodurne il contenuto essenziale.
Il trasgressore ha la possibilità di definire la controversia attraverso la definizione agevolata, mediante il versamento di un terzo delle sanzioni irrogate, entro il termine previsto per la proposizione del ricorso. Se non si addiviene alla definizione agevolata, il contribuente (sempre entro il termine per la proposizione del ricorso) può presentare deduzioni difensive. In questo caso l'ufficio dovrà irrogare entro un anno le sanzioni con nuovo atto, motivato a pena di nullità anche in ordine alle deduzioni. In assenza di deduzioni difensive, l'atto di contestazione si considera provvedimento di irrogazione e può essere impugnato.

MANOVRA 2011 – SANZIONI – IRROGAZIONE IMMEDIATA: con il D.L. 6.7.2011, n. 98, conv. con modif. dalla L. 15.7.2011, n. 111 è previsto che con riferimento agli **atti emessi dall'1.10.2011** le **sanzioni collegate** al tributo cui si riferiscono devono essere **irrogate** con **atto contestuale** all'**avviso** di **accertamento** o di **rettifica** (nuovo art. 17, co. 1, D.Lgs. 472/1997).

PROVVEDIMENTI CAUTELARI: se vi è **fondato pericolo** di **perdere** la **garanzia** del **proprio credito**, l'Ufficio finanziario o l'ente locale possono richiedere, in **via cautelare** alternativamente:
- l'**iscrizione** di **ipoteca** sui beni del trasgressore e dei soggetti obbligati in solido;
- il **sequestro conservativo** dei loro beni (compresa l'azienda);

che **perdono efficacia** se l'Ufficio finanziario o l'ente locale **non notificano**, **entro 120 giorni**, al trasgressore ed ai soggetti obbligati in solido, l'**atto** di **contestazione** o di **irrogazione**.

SOSPENSIONE dei RIMBORSI: se il trasgressore o i soggetti obbligati in solido vantano un **credito tributario**, il suo **rimborso può** essere **sospeso**, in **via cautelare**, se è stato **notificato atto** di **contestazione** o di **irrogazione** della sanzione per l'importo da questi indicato.

COMPENSAZIONE: se l'**atto** di **contestazione** o di **irrogazione** della sanzione è **definitivo**, è prevista la **compensazione** del **debito** per **sanzioni** con il **credito tributario**.

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

MODALITÀ di RISCOSSIONE: si applicano le **disposizioni** sulla **riscossione** dei **tributi** cui la **violazione** si **riferisce** (art. 24, D.Lgs. 472/1997 [CFF ❷ 9487]).

RATEIZZAZIONE del PAGAMENTO: su richiesta del trasgressore o dei soggetti obbligati in solido che si trovano in condizioni economiche disagiate l'Agente della Riscossione può concedere il pagamento dilazionato del debito tributario definito ed esigibile ivi comprese le sanzioni, secondo le stesse modalità previste per la rateizzazione del tributo.

SOSTITUZIONE di SOPRATTASSA e PENA PECUNIARIA: la sanzione pecuniaria, di cui all'art. 2, ha **sostituito soprattassa, pena pecuniaria** e ogni **altra sanzione amministrativa** di **uguale importo**.

RESPONSABILITÀ SOLIDALE del CESSIONARIO dell'AZIENDA: detta responsabilità è prevista dall'art. 14, D.Lgs. 472/1997 [CFF ❷ 9477] in riferimento alle sanzioni riferibili a violazioni commesse nell'anno in cui è avvenuto il trasferimento dell'azienda e nei due precedenti, nonché per quelle già irrogate o contestate nel medesimo periodo del trasferimento anche se riferite a violazioni commesse in epoca anteriore.
Il cessionario non è peraltro soggetto alle limitazioni previste dall'art. 14, D.Lgs. 472/1997, se la cessione è stata attuata «in frode dei crediti tributari». Si presume l'esistenza della frode se il trasferimento è stato effettuato entro 6 mesi dalla constatazione di una violazione penalmente rilevante.
L'art. 16, D.Lgs. 24.9.2015, n.158 ha introdotto, nell'art. 14, D.Lgs. 472/1997, i commi 5-bis e 5-ter. Il co. 5-bis prevede che le disposizioni dell'art. 14, D.Lgs. 472/1997 non si applichino qualora la cessione avvenga nell'ambito di una procedura concorsuale, di un accordo di ristrutturazione dei debiti, di un piano attestato, di un procedimento di composizione della crisi da sovraindebitamento o di liquidazione del patrimonio.
Il co. 5-ter dispone infine che le disposizioni in merito alla responsabilità del cessionario si applicano, in quanto compatibili, anche al conferimento e alle altre ipotesi di trasferimento dell'azienda.

PREVENTIVA ESCUSSIONE nei CONFRONTI del CEDENTE: l'art. 14, D.Lgs. 472/1997 sancisce però che la responsabilità solidale del cessionario abbia natura sussidiaria rispetto a quella del cedente e che sia limitata al valore dell'azienda o del ramo d'azienda trasferito.

VALORE dell'AZIENDA: ai fini dell'art. 14, D.Lgs. 472/1997, il valore d'azienda da assumere è quello accertato dall'Ufficio finanziario competente o, in assenza di azione accertatrice, quello dichiarato dalle parti (C.M. 10.7.1998, n. 180/E).

CONTROLLO AUTOMATIZZATO delle DICHIARAZIONI – MISURA e RAVVEDIBILITÀ delle SANZIONI: la C.M. 10.5.2011, n. 18/E fornisce **chiarimenti** in merito alla **misura** e all'**eventuale ravvedibilità** delle **sanzioni applicate** alle violazioni riscontrabili in sede di **controllo automatizzato** delle **dichiarazioni** ex artt. 36-bis, D.P.R. 600/1973 e 54-bis, D.P.R. 633/1972.

UTILIZZO in COMPENSAZIONE di CREDITI INESISTENTI: l'unica sanzione applicabile alle violazioni riscontrate in sede di controllo automatizzato (anche se riferibili all'utilizzo in compensazione di crediti per un importo superiore a quanto dichiarato) è quella prevista dall'art. 13, D.Lgs. 471/1997 per ritardati od omessi versamenti diretti. Su tale sanzione si calcolano le eventuali riduzioni ex art. 2, co. 2, D.Lgs. 462/1997, in caso di pagamento di quanto dovuto entro 30 giorni dal ricevimento della comunicazione degli esiti del controllo automatizzato, e art. 13, D.Lgs. 472/1997, in caso di ravvedimento operoso.

COMUNICAZIONE degli ESITI del CONTROLLO AUTOMATIZZATO PRIMA della SCADENZA dei TERMINI per il RAVVEDIMENTO: in caso di ricevimento della comunicazione degli esiti del controllo automatizzato prima della scadenza del termine per ravvedersi, non è possibile beneficiare della relativa riduzione delle sanzioni con riferimento alle irregolarità riscontrabili nell'ambito dell'attività di cui agli artt. 36-bis, D.P.R. 600/1973 e 54-bis, D.P.R. 633/1972, mentre è possibile avvalersi del ravvedimento operoso per sanare le violazioni non rilevabili in sede di controllo automatizzato (se non sono iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di cui il contribuente abbia avuto formale conoscenza).

LIBERI PROFESSIONISTI – MANCATA EMISSIONE della PARCELLA: l'art. 2, D.L. 13.8.2011, n. 138 dispone che se nel corso di **5 anni** sono contestate a carico di **professionisti** iscritti ad Albi od Ordini professionale **4 distinte violazioni** dell'obbligo di **emettere** la **parcella** in giorni diversi, è prevista la **sazione accessoria** della **sospensione** dell'**iscrizione** all'Albo o all'Ordine per un periodo **da 3 giorni ad 1 mese** (art. 12, 2 sexies e 2-septies, D.Lgs. 471/1997). In caso di studio associato, la sanzione accessoria è disposta nei confronti di tutti gli associati.

SANZIONI ACCESSORIE per SCONTRINI e RICEVUTE: a seguito delle modifiche apportate dall'art. 1, commi 118 e 269, L. 24.12.2007, n. 244 (Finanziaria 2008) la sanzione accessoria della sospensione della licenza o dell'attività viene applicata nel caso in cui siano contestate, **nel corso di un quinquennio, 4 (non più 3)** distinte violazioni dell'obbligo di emettere lo scontrino o la ricevuta fiscale, compiute in **giorni diversi** (e non più anche nello stesso giorno). Per cui eventuali plurime infrazioni commesse nello stesso giorno si calcoleranno una sola volta. Inoltre, l'esecuzione della sospensione non può più avvenire mediante mezzi idonei ad indicare il vincolo imposto ai fini fiscali, ma solo con il sigillo e la sottoscrizione degli organi preposti.
La **sospensione della licenza o dell'autorizzazione** all'esercizio dell'attività ovvero dell'esercizio dell'attività medesima è disposta **da 3 giorni a un mese**. Il provvedimento è **immediatamente esecutivo**. Se l'importo complessivo dei corrispettivi oggetto di contestazione **supera la somma di € 50.000** la sospensione è disposta per un periodo che va **da un mese a sei mesi**. Per l'applicazione della sanzione è **sufficiente** la **contestazione**. Non è più richiesto che le 4 violazioni risultino **definitivamente accertate**.

SANZIONI AMMINISTRATIVE ai fini IVA: nelle tabelle che seguono sono indicate le tipologie di violazioni e le relative sanzioni, in vigore **dall'1.1.2016**, ai fini **Iva** e **reverse charge.**

nunziospano63 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

IVA – SANZIONI AMMINISTRATIVE		
Violazioni	**Sanzioni dall'1.1.2016**	**Norme del D.Lgs. 471/1997**
OMESSA PRESENTAZIONE della dichiarazione annuale con imposta dovuta (1) (art. 5, co. 1)	› sanzione dal **120%** al **240%** dell'Iva dovuta. Minimo: € **250** › sanzione dal **60%** al **120%** dell'Iva dovuta. Minimo: € **250,** se la dichiarazione omessa è presentata entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo o comunque prima dell'inizio di qualunque attività amministrativa di accertamento di cui il contribuente abbia avuto formale conoscenza	Art. 5, co. 1 [CFF ❶ 1620]
OMESSA PRESENTAZIONE della dichiarazione annuale senza imposta dovuta	› sanzione da € **250** a € **2.000** › sanzione da € **150** a € **1.000**, se la dichiarazione omessa è presentata entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo o comunque prima dell'inizio di qualunque attività amministrativa di accertamento di cui il contribuente abbia avuto formale conoscenza	Art. 5, co. 3 [CFF ❶ 1620]
Dichiarazione infedele (cioè con Iva inferiore al dovuto o Iva a credito superiore a quella spettante) (2)	› sanzione dal **90%** al **180%** della maggior Iva dovuta o della minor Iva a credito, **aumentata della metà** se la violazione è realizzata mediante l'uso di fatture o altra documentazione falsa o per operazioni inesistenti, con artifici, raggiri, condotte simulatorie o fraudolente › se non sono state poste in essere condotte simulatorie o fraudolente (uso di fatture false, ecc.), la sanzione è **ridotta di 1/3** se la maggiore imposta o la minore eccedenza accertata è inferiore al 3% dell'imposta o dell'eccedenza dichiarata, e, comunque complessivamente inferiore a € **30.000**	Art. 5, co. 4, 4-bis e 4-ter [CFF ❶ 1620]
RICHIESTA di RIMBORSO non spettante	› sanzione pari al **30% del credito** rimborsato	Art. 5, co. 5 [CFF ❶ 1620]
OMESSA DICHIARAZIONE inizio, **variazione** e **cessazione** attività o dichiarazione **inesatta** o **incompleta** (4)	› sanzione da € **500** a € **2.000**. La sanzione è ridotta ad 1/5 del minimo se l'obbligato regolarizza la dich. entro 30 giorni dall'invito dell'Ufficio	Art. 5, co. 6 [CFF ❶ 1620]
REDAZIONE della **DICHIARAZIONE** su **modello non conforme** o **mancata indicazione** di **dati** necessari per l'**individuazione** del **contribuente** o per la **determinazione** del **tributo** o **mancata indicazione** di ogni altro **elemento necessario** per il **controllo** (5)	› sanzione da € **250** a € **2.000**	Art. 8, co. 1 [CFF ❶ 1623]
MANCANZA o **INCOMPLETEZZA** degli **atti** o dei **documenti** per i quali è prescritta l'**allegazione** alla **dichiarazione** ovvero la **conservazione** o l'**esibizione** agli uffici	› sanzione da € **250** a € **2.000**	Art. 8, co. 2 [CFF ❶ 1623]
OMISSIONE di comunicazione richieste dagli Uffici o dalla G.d.F. al contributo o a terzi nell'esercizio dei poteri di accertamento e verifica in materia di imposte dirette e Iva, o restituzione con risposte incomplete o non veritiere	› sanzione da € **250** a € **2.000**	Art. 11, co. 1, lett. a) [CFF ❷ 9459]

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

IVA – SANZIONI AMMINISTRATIVE		
Violazioni	**Sanzioni dall'1.1.2016**	**Norme del D.Lgs. 471/1997**
MANCATA RESTITUZIONE dei questionari o loro restituzione con risposte incomplete o non veritiere	› sanzione da € **250** a € **2.000**	Art. 11, co. 1, lett. b) [CFF ❷ 9459]
MANCATA adesione ad invito di **COMPARIZIONE** c/o Uffici e G.d.F. e inottemperanza a qualsiasi altra richiesta	› sanzione da € **250** a € **2.000**	Art. 11, co. 1, lett. c) [CFF ❷ 9459]
OMESSA PRESENTAZIONE della **dichiarazione periodica** relativa agli acquisti intracomunitari effettuati da enti non commerciali (ex art. 50, co. 4, D.P.R. 331/1993)	› sanzione da € **250** a € **2.000**	Art. 5, co. 3 [CFF ❶ 1620]
TARDIVA od **omessa trasmissione** in **via telematica** delle dichiarazioni e degli atti per i quali gli intermediari hanno assunto l'impegno di invio telematico	› sanzione da € **516** a € **5.164**	Art. 7-bis, D.Lgs. 241/1997 [CFF ❷ 7976a]
Violazione OBBLIGHI di **FATTURAZIONE**:		
› per operazioni **imponibili**	› sanzione dal **90%** al **180%** dell'Iva relativa al corrispettivo non documentato. Minimo: € **500**	Art. 6, co. 1 e 4 [CFF ❶ 1621]
› per operazioni **non imponibili**, **esenti** o non soggette ad Iva	› sanzione dal **5%** al **10%** dei corrispettivi non documentati. Minimo: € **500** (se la violazione non rileva **neppure** ai fini della determinazione del reddito si applica la sanzione da € **250** a € **2.000**)	Art. 6, co. 2 e 4 [CFF ❶ 1621]
Violazione OBBLIGHI di **REGISTRAZIONE**:		
per operazioni imponibili	› sanzione dal **90%** al **180%** dell'Iva relativa al corrispettivo non documentato. Minimo: € **500**	Art. 6, co. 1 e 4 [CFF ❶ 1621]
per operazioni non imponibili, esenti o non soggette ad Iva	› sanzione dal **5%** al **10%** dei corrispettivi non documentati. Minimo: € **500** (se la violazione non rileva **neppure** ai fini della determinazione del reddito si applica la sanzione da € **250** a € **2.000**)	Art. 6, co. 2 e 4 [CFF ❶ 1621]
REGISTRAZIONE con **indicazione** di un'**imposta inferiore** a quella **dovuta**	› sanzione dal **90%** al **180%** dell'Iva relativa al corrispettivo non documentato. Minimo: € **500**	Art. 6, co. 1 e 4 [CFF ❶ 1621]
MANCATA EMISSIONE di **ricevute**, **scontrini** o **documenti di trasporto** o emissione di tali documenti per **importi inferiori** al reale	› sanzioni pari al **100%** dell'imposta relativa all'importo non documentato. Minimo: € **500**	Art. 6, co. 3 e 4 [CFF ❶ 1621]
EMISSIONE dello **SCONTRINO** con **indicazione** del **corrispettivo** in **misura inferiore** a quello **reale**	› sanzioni pari al **100%** dell'imposta relativa all'importo non documentato. Minimo: € **500**	Art. 6, co. 3 e 4 [CFF ❶ 1621]
VIOLAZIONE adempimenti previsti in caso di **non funzionamento** del **registratore** di cassa:		
omessa annotazione nell'apposito registro corrispettivi;	› sanzioni pari al **100%** dell'imposta relativa all'importo non documentato. Minimo: € **500**	Art. 6, co. 3 e 4 [CFF ❶ 1621]

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

IVA – SANZIONI AMMINISTRATIVE		
Violazioni	**Sanzioni dall'1.1.2016**	**Norme del D.Lgs. 471/1997**
mancata tempestiva richiesta di **manutenzione** se non si verifica omessa annotazione	› sanzione da € **250** a € **2.000**) (3)	Art. 6, co. 3 [CFF ❶ 1621]
INDEBITA DETRAZIONE dell'IVA	› sanzione **pari al 90% dell'Iva detratta indebitamente**	Art. 6, co. 6 [CFF ❶ 1621]
MANCATA REGOLARIZZAZIONE dell'**operazione** da parte dell'acquirente in caso di **omessa fatturazione** o **fatturaz. irregolare** del venditore o prestatore	› sanzioni pari al **100%** dell'imposta, con minimo: € **250**	Art. 6, co. 8 [CFF ❶ 1621]
MANCATA ESPORTAZIONE (entro **90 gg.** dalla consegna) di beni ceduti in **sospensione Iva**	› sanzione dal **50%** al **100%** dell'Iva; la sanzione **non si applica** se nei 30 giorni successivi il cedente regolarizza la fattura e versa l'Iva	Art. 7, co. 1 [CFF ❶ 1622]
MANCATA RESTITUZIONE della **fattura vistata** dalla **Dogana** (entro 4 mesi) da parte del **viaggiatore straniero** nel caso previsto dall'art. 38-quater [CFF ❶ 238c]	› sanzione dal **50%** al **100%** dell'Iva se il cedente entro 4 mesi non regolarizza la fattura. La sanzione **non si applica** se entro 4 mesi più 30 giorni il cedente regolarizza la fattura e versa l'Iva	Art. 7, co. 2 [CFF ❶ 1622]
EFFETTUAZIONE di OPERAZIONI in **sospensione Iva** in assenza di **dichiarazione d'intento** (se la dichiarazione è stata impropriamente rilasciata risponde solo il cessionario)	› sanzione dal **100%** al **200%** dell'Iva più pagamento dell'Iva dovuta. Se la dichiarazione d'intento viene rilasciata senza la verifica dei **presupposti**, rispondono della violazione i cessionari, i committenti o gli importatori che l'hanno rilasciata	Art. 7, co. 3 [CFF ❶ 1622]
CESSIONI in **sospensione Iva** prima di aver ricevuto, da parte del cessionario o committente, la dichiarazione di intento, e di aver riscontrato telematicamente l'avvenuta presentazione all'Agenzia delle Entrate	› sanzione dal € **250** a € **2.000**	Art. 7, co. 4-bis [CFF ❶ 1622]
INDICAZIONE di **quantità**, **qualità** o **corrispettivi non reali** nelle fatture o dichiarazioni doganali relative ad esportazioni	› sanzione dal **100%** al **200%** dell'Iva dovuta per analoghe cessioni in Italia, calcolata sulle differenze dei corrispettivi o dei valori normali dei beni. La sanzione **non si applica** per differenze quantitative no al 5%	Art. 7, co. 5 [CFF ❶ 1622]
OMESSO o **INSUFFICIENTE VERSAMENTO periodico**, dell'**acconto** o del **conguaglio annuale** anche dovuto ad errori materiali o di calcolo in dichiarazione. Per il versamento la violazione si verifica in relazione all'importo dovuto al netto dei versamenti periodici e in acconto anche se non effettuati	› sanzione pari al **30%** di ogni importo non versato. In caso di omesso versamento del conguaglio la sanzione si applica sull'importo al netto dei versamenti periodici e dell'acconto anche se non effettuati. Se il versamento è effettuato con un ritardo non superiore a 90 giorni la sanzione è ridotta al **15%**. Salva l'applicazione dell'istituto del ravvedimento operoso, se il versamento è effettuato con un ritardo non superiore a 15 giorni, la sanzione è ulteriormente ridotta a un importo pari a 1/15 per ogni giorno di ritardo. L'ammontare della sanzione dovuta per omesso o ritardato pagamento dell'Iva risultante dalle dichiarazioni è ridotta ad 1/3 (vale a dire al 10%), nel caso in cui la somma dovuta sia pagata entro 30 gg. dal ricevimento della comunicazione dell'esito della liquidazione automatica effettuata ai sensi dell'art. 54-bis, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 254a] (art. 2, D.Lgs. 462/1997). **N.B.**: la sanzione **non si applica** in caso di versamento nei termini a concessionario non competente	Art. 13, co. 1, 2 e 3 [CFF ❶ 1622]

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

IVA – SANZIONI AMMINISTRATIVE		
Violazioni	**Sanzioni dall'1.1.2016**	**Norme del D.Lgs. 471/1997**
OMESSA TENUTA o CONSERVAZIONE o **rifiuto** di **esibire** o occultamento di documenti, registri ecc. in occasione di accessi	› sanzione da € **1.000** a € **8.000**. La sanzione può essere ridotta fino ad **1/2** del minimo se le irregolarità sono di scarsa rilevanza; viene applicata in misura **doppia** se nell'esercizio si accertano Iva e imposte dirette evase superiori a € **50.000**	Art. 9, co. 1, 2 e 3 [CFF ❶ 1624] e [CFF ❷ 9457]
ACCERTAMENTO di MANCATA TENUTA, CONSERVAZIONE ed esibizione dei **registri** prescritti a seguito del superamento fino al 50% dei limiti per il regime semplificato ex artt. 32 e 33[CFF ❶ 232 e 233], per il reg. agricolo o per quello forfetario o super-semplificato	› sanzione da € **250** a € **2.500**	Art. 9, co. 4 [CFF ❶ 1624] e [CFF ❷ 9457]
OMESSA PRESENTAZIONE o **incompleta**, **inesatta** o **irregolare compilazione** degli **elenchi Intrastat**	› sanzione da € **500** a € **1.000**, per ogni elenco, **ridotta** ad **1/2** in caso di presentazione entro 30 gg. dalla richiesta degli uffici. La sanzione **non si applica** se i dati sono integrati o corretti anche a seguito di richiesta	Art. 11, co. 4 [CFF ❶ 1626]
VIOLAZIONE delle **disposizioni** sulle **operazioni intra-Ue** relative a **veicoli nuovi** (art. 53, D.L. 331/1993 [CFF ❶ 1274])	› sanzione da € **250** a € **2.000**	Art. 11, co. 7 [CFF ❶ 1626]
MANCATA INDICAZIONE, sui documenti utilizzati per i versamenti diretti, degli elementi necessari per: l'identificazione del soggetto che li esegue e l'imputazione della somma versata	› sanzione da € **100** a € **500**	Art. 15, co. 1 [CFF ❶ 1629]
OMESSA INSTALLAZIONE di **registratori** fiscali	› sanzione da € **1.000** a € **4.000** più **sospensione** della licenza o dell'**autorizzazione** all'esercizio dell'attività nei locali ad essa destinati per un periodo da 15 giorni a 2 mesi. In caso di recidiva, la sospensione è disposta da 2 a 6 mesi	Art. 11, co. 5 e art. 12, co. 3 [CFF ❶ 1626 e 1627]

Note:
(1) La stessa sanzione si applica alla **dichiarazione** presentata con **ritardo superiore a 90 giorni** o **non sottoscritta**. Per ritardo di presentazione non superiore a 90 giorni si veda il capitolo dedicato al Ravvedimento operoso. Nei confronti dei soggetti che applicano i regimi speciali di cui agli artt. 74-quinquies € 74-septies, D.P.R. 633/1972, la sanzione per omessa o tardiva presentazione della dichiarazione è commisurata all'imposta dovuta.
(2) **Non** si ha **dichiarazione infedele** (ma omesso versamento se si verificano i presupposti) se il risultato errato è dovuto a **mero errore formale** o di **calcolo** (C.M. 25.1.1999, n. 23/E).
(3) In caso di **omessa registrazione** dei corrispettivi si applica **solo** la **relativa sanzione**, quella per omessa manutenzione rimane assorbita (C.M. 25.1.1999, n. 23/E).
(4) Nei confronti dei soggetti che applicano i regimi speciali di cui agli artt. 74-quinquies € 74-septies, D.P.R. 633/1972, la sanzione per omessa, inesatta o incompleta presentazione della dichiarazione di inizio, variazione o cessazione di attività è comminata anche nel caso in cui vengano fornite incomplete o inesatte indicazioni con riferimento all'indirizzo di posta elettronica o all'URL del sito web.
(5) La sanzione da € 250 a € 2.000 (in vigore dall'1.1.2016), si applica anche nel caso di violazioni relative al contenuto della dichiarazione di cui all'art. 74-quinquies, co. 6, D.P.R. 26.10.1972, n. 633 (dichiarazione dei soggetti domiciliati o residenti fuori dell'Ue, non identificati né stabiliti in alcun altro Stato Ue, che si identificano in Italia per assolvere agli obblighi in materia di Iva, relativamente ai servizi di telecomunicazione, teleradiodiffusione o elettronici resi a committenti non soggetti passivi).

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

REVERSE CHARGE – SANZIONI AMMINISTRATIVE			
Violazione	**Sanzione dall'1.1.2016**	**Soggetto obbligato**	**Norma di riferimento**
Cessionario o committente che, nell'esercizio di imprese, arti o professioni, non pone in essere gli adempimenti connessi al «reverse charge»	› sanzione da € 500 a € 20.000 (1); › sanzione dal 5% al 10% dell'imponibile, con un minimo di € 1.000, se l'operazione non risulta dalla contabilità (1)	La sanzione grava sul cessionario o committente	Art. 6, co. 9-bis, D.Lgs. 471/1997
Emissione di fatture con Iva per operazioni soggette al reverse charge	› sanzione compresa fra € 250 e € 10.000; › sanzione dal 90% al 180% dell'imposta (art. 6, co.1, D.Lgs. 471/1997) con un minimo di € 500 (art. 6, co.4, D.Lgs. 471/1997) se l'applicazione dell'imposta in modo ordinario invece che con l'applicazione del «reverse charge» sia stata determinata con intento di evasione o frode di cui sia consapevole il cessionario o committente.	La sanzione grava sul cessionario o committente, benché comunque non sia tenuto all'assolvimento dell'imposta; al pagamento è solidalmente tenuto anche il cedente/prestatore	Art. 6, co. 9-bis.1, D.Lgs. 471/1997
Applicazione dell'inversione contabile in assenza dei requisiti prescritti	› sanzione compresa fra € 250 e € 10.000; › sanzione dal 90% al 180% dell'imposta (art. 6, co. 1, D.Lgs. 471/1997) con un minimo di € 500 (art. 6, co. 4, D.Lgs. 471/1997) se l'applicazione dell'imposta mediante l'inversione contabile invece che con modalità ordinarie sia stata determinata con intento di evasione o frode di cui sia consapevole il cedente o prestatore.	La sanzione grava sul cedente o prestatore, benché comunque non sia tenuto all'assolvimento dell'imposta; al pagamento è solidalmente tenuto il cessionario/committente	Art. 6, co. 9-bis.2, D.Lgs. 471/1997
Applicazione dell'inversione contabile per operazioni esenti, non imponibili o non soggette all'imposta	Non sono previste sanzioni salvo per il caso di operazioni inesistenti, nel quale si applica una sanzione dal 5% al 10% dell'imponibile, con un minimo di € 1.000; in sede di accertamento devono essere espunti il sia l'imposta a debito che quella detratta nelle liquidazioni del cessionario/committente.	L'eventuale sanzione grava sul cessionario o committente	Art. 6, co. 9-bis.3, D.Lgs. 471/1997
(1) La sanzione si applica anche nel caso il cui il cedente o prestatore non abbia adempiuto agli obblighi di fatturazione entro 4 mesi o abbia provveduto in modo irregolare e il cessionario o committente non abbia informato l'Ufficio competente entro il 30 giorno successivo, provvedendo all'emissione di fattura ex art. 21, D.P.R. 633/1972 o alla sua regolarizzazione e assolvimento mediante «reverse charge».			

VIOLAZIONI in MATERIA di COMPENSAZIONE: l'art. 13, co. 4 , D.Lgs. 18.12.1997, n. 471 (così come modificato dall'art. 15, D.Lgs. 24.9.2015, n.158), dispone l'applicazione di una sanzione pari al 30% del credito utilizzato in misura superiore a quella spettante.
Nel caso in cui si utilizzino in compensazione crediti inesistenti, l'art. 13, co. 5 , D.Lgs. 18.12.1997, n. 471 (così come modificato dall'art. 15, D.Lgs. 24.9.2015, n.158) dispone l'applicazione di una sanzione dal 100% al 200% della misura degli stessi crediti. Viene considerato «inesistente» il credito mancante del presupposto costitutivo e la cui inesistenza non è riscontrabile, ai fini Iva, mediante i controlli di cui all'art. 54-bis, D.P.R. 633/1972.

COOPERATIVE – ADEGUAMENTO del SISTEMA SANZIONATORIO: l'art. 46, D.L. 22.6.2012, n. 83 (cd. «decreto sviluppo») prevede che agli **enti cooperativi** che si **sottraggono** all'**attività** di **vigilanza** o che risultano **irreperibili** al momento delle **verifiche** si applica la **sanzione** amministrativa **da** € **50.000 a** € **500.000** per il periodo in corso alla data di riscontro del comportamento elusivo e per ciascun periodo successivo fino alla cessazione dell'irreperibilità (nuovo art. 12, co. 5-ter, D.Lgs. 220/2002).

SANZIONI ACCESSORIE per REGISTRATORI FISCALI: l'autorizzazione all'esercizio dell'attività viene **sospesa** per un periodo da **15 gg. a 2 mesi** se viene accertata l'**omessa installazione**. In caso di **recidiva** la sospensione è disposta **da 2 a 6 mesi** (art. 12, co. 3, D.Lgs. 471/1997).

SOSPENSIONE della LICENZA e DEFINIZIONE AGEVOLATA: secondo la R.M. 4.7.2007, n. 150/E in caso di mancata emissione di scontrini fiscali, l'Amministrazione finanziaria può irrogare la sanzione **accessoria** della **sospensione** della **licenza**

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

all'esercizio dell'attività (art. 12, co. 2, D.Lgs. 471/1997) anche se il contribuente ha **definito in via agevolata** la **sanzione principale**, pagando un quarto della sanzione indicata (art. 16, co. 3, D.Lgs. 472/1997). Infatti, la stessa Amministrazione finanziaria con la C.M. 25.1.1999, n. 23/E e successivamente la Cassazione con sentenza 5.2.2007, n. 2439 hanno chiarito che l'irrogazione della sanzione accessoria della sospensione della licenza non è impedita dalla definizione agevolata della sanzione principale, in quanto la prima è soggetta ad una disciplina speciale (art. 12, D.Lgs. 471/1997) rispetto alla seconda (art. 16, D.Lgs. 472/1997).

SOSPENSIONE dell'ATTIVITÀ COMMERCIALE – RECENTE ORIENTAMENTO della SUPREMA CORTE: secondo la Cass. 5.9.2008, n. 22459 l'**irrogazione** della **sanzione** della **sospensione** della licenza o dell'autorizzazione all'esercizio dell'attività commerciale, o dell'esercizio stesso dell'attività - prevista dall'art. 12, co. 2, D.Lgs. 18.12.1997, n. 471 – **non** è **impedita** dalla **definizione agevolata** di cui all'art. 16, co. 3, D.Lgs. 18.12.1997, n. 472. Infatti, tale sanzione – prevista nel caso in cui siano state accertate nel corso di un quinquennio tre distinte violazioni dell'obbligo di emettere la ricevuta o lo scontrino fiscale – ha carattere speciale rispetto alla norma contenuta nel citato art. 16, D.Lgs. 472/1997 che disciplina la definizione agevolata.

REGISTRO di CARICO: la R.M. 20.8.1998, n. 104/E ha precisato che il **registro di carico e scarico** previsto dall'art. 9, D.M. 23.3.1983 per l'annotazione delle cessioni e concessioni dei registratori fiscali è **obbligatorio** solo per **produttori** e **importatori** dei predetti strumenti misuratori. **Nessun obbligo** è previsto in tal senso per **distributori** e **concessionari**.

RAVVEDIMENTO OPEROSO

(Art. 13, D.Lgs. 472/1997 [CFF ❷ 9476])

RAVVEDIMENTO OPEROSO – DISCIPLINA: l'istituto del ravvedimento operoso è stato introdotto nel nostro ordinamento dall'art. 13, D.Lgs. 472/1997. A tutti i contribuenti è consentito ravvedersi spontaneamente, a condizione che ciò avvenga entro precisi limiti temporali.
La L. 23.12.2014, n. 190 ha apportato significative modifiche all'istituto, stabilendo, fra l'altro, che l'inizio dell'attività di accertamento di cui il contribuente sia formalmente a conoscenza non costituisce più una causa ostativa al ravvedimento. Impedisce, invece, tuttora l'accesso all'istituto la notifica degli avvisi di irregolarità emessi sulla base dei controlli di cui agli artt. 36-bis e 36-ter, D.P.R. 600/1973 e 54-bis, D.P.R. 633/1972. Perché il ravvedimento possa dirsi perfezionato è necessario che il contribuente versi spontaneamente l'imposta eventualmente dovuta, oltre agli interessi (calcolati al tasso legale annuo parametrato ai giorni trascorsi dalla data in cui il versamento avrebbe dovuto essere effettuato sino a quella in cui effettivamente viene eseguito) nonché la sanzione, prevista peraltro in misura ridotta.

MISURA delle SANZIONI: l'art. 1, co. 637, L. 23.12.2014, n. 190 ha apportato, con riferimento alle violazioni commesse dall'1.1.2015, una profonda revisione della misura delle sanzioni e del periodo temporale entro cui è possibile procedere al ravvedimento. A ciò si aggiunga che, a seguito delle novità introdotte dall'art. 15, D.Lgs. 158/2015, che hanno modificato l'art. 13, D.Lgs. 471/1997 (con decorrenza 1.1.2016, per effetto delle disposizioni di cui all'art. 1, co. 133, L. 28.12.2015, n. 208), se il pagamento del tributo, omesso in misura parziale o totale, viene versato con un ritardo non superiore a 90 giorni la sanzione del 30% viene ridotta della metà; conseguentemente dall'1.1.2016 mutano anche gli importi per i ravvedimenti effettuati entro tale termine. Ferma restando la facoltà di sanare la violazione nei 14 giorni successivi alla stessa, applicando la sanzione ridotta dello 0,2% per ogni giorno di ritardo (cd. «ravvedimento sprint»), la sanzione è ridotta:

- a 1/10 del minimo in caso di mancato pagamento del tributo o di un acconto, se lo stesso viene eseguito nel termine di 30 giorni dalla data della sua commissione;
- a 1/9 del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il 90° giorno successivo al termine per la presentazione della dichiarazione, o, se non è prevista dichiarazione periodica, entro 90 giorni dall'omissione o dall'errore;
- a 1/8 del minimo, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione, oppure, se non è prevista dichiarazione periodica, entro un anno dall'omissione o dall'errore;
- a 1/7 del minimo, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione oppure, se non è prevista dichiarazione periodica, entro 2 anni dall'omissione o dall'errore;
- a 1/6 del minimo, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione, oppure, se non è prevista dichiarazione periodica, oltre 2 anni dall'omissione o dall'errore;
- a 1/5 del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene dopo la constatazione della violazione (ex art. 24 della legge 7 gennaio 1929, n. 4), salvo che la violazione non riguardi i casi di mancata emissione di ricevute fiscali, scontrini fiscali o documenti di trasporto o di omessa installazione degli apparecchi per l'emissione dello scontrino fiscale (artt. 6, co. 3, 11, co. 5, D. Lgs. 471/1997);
- a 1/10 del minimo di quella prevista per l'omissione della presentazione della dichiarazione, se questa viene presentata con ritardo non superiore a novanta giorni, oppure a 1/10 del minimo di quella prevista per l'omessa presenta-

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

zione della dichiarazione periodica prescritta in materia di imposta sul valore aggiunto, se questa viene presentata con ritardo non superiore a trenta giorni. ConComunicato stampa del 18.12.2015, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che per effetto delle disposizioni del novellato art. 13, D. Lgs. 472/1997, secondo cui devono essere tenute distinte le ipotesi di «dichiarazione integrativa» e di «dichiarazione tardiva», dal momento che la prima prevede la avvenuta presentazione di una dichiarazione, sono anche differenti le modalità di ravvedimento. Secondo l'interpretazione dell'Agenzia delle Entrate, nel caso di «dichiarazione integrativa» sotto il profilo sanzionatorio assume rilevanza l'errore relativo al contenuto della dichiarazione del contribuente, che procede alla presentazione di una nuova dichiarazione, rispetto all'errore consistente nella tardiva dichiarazione. Conseguentemente, se la «dichiarazione integrativa» è presentata **entro 90 giorni** si rende applicabile il disposto di cui all'art. 13, co. 1, lett. a-bis), D.Lgs. 472/1997, ovvero il versamento di **1/9 del minimo** della sanzione per l'irregolare presentazione della dichiarazione, oltre al versamento del tributo eventualmente dovuto con le relative sanzioni e interessi. Diversamente, nel caso in cui il contribuente non avesse presentato entro i termini la dichiarazione e procedesse con una «dichiarazione tardiva», si renderebbe applicabile l'art. 13, co. 1, lett. c, D.Lgs. 472/1997, consistente nel versamento di **1/10 del minimo** della sanzione per omessa presentazione, oltre, anche in questo caso, al versamento del tributo eventualmente dovuto con le relative sanzioni e interessi.

RAVVEDIMENTO ENTRO 90 GIORNI: con riferimento alla possibilità di vedere ridotta a 1/9 del minimo della sanzione nell'ipotesi in cui la regolarizzazione avvenga entro il 90° giorno successivo al termine per la presentazione della dichiarazione, o, se non è prevista dichiarazione periodica, entro 90 giorni dall'omissione o dall'errore, con la C.M. 9.6.2015, n. 23/E l'Agenzia delle Entrate ha precisato quanto segue:

- omessi versamenti: la riduzione a 1/9 spetta nel caso in cui la regolarizzazione del versamento avvenga entro 90 giorni dalla data di scadenza del pagamento;
- violazioni commesse mediante dichiarazione: la riduzione a 1/9 avviene nel caso in cui il ravvedimento venga posto in essere entro il 90° giorno successivo al termine per la presentazione della dichiarazione;

Tale interpretazione consente di tener conto dell'effettiva volontà del Legislatore il cui intento era quello di fornire una scadenza intermedia fra il ravvedimento breve nei 30 giorni e quello, più lungo, da effettuare entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione (1 anno in caso di assenza di dichiarazione).

FINALITÀ del RAVVEDIMENTO e NUOVI TERMINI: consente di **regolarizzare** le violazioni con **applicazione** di **sanzioni ridotte**, a condizione che l'**adempimento omesso** o irregolare sia sanato entro **determinati termini**.

Dall'1.1.2015 il contribuente può ravvedersi a prescindere dal fatto che la violazione sia stata già constatata, ossia che siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento, rispetto alle quali i soggetti interessati abbiano avuto formale conoscenza.

La C.M. 9.6.2015, n. 23/E ha ricordato che costituisce in ogni caso un «limite invalicabile» alla possibilità di effettuare il ravvedimento, la circostanza che al contribuente sia stato notificato formalmente un atto di liquidazione o accertamento o che lo stesso contribuente abbia ricevuto una comunicazione di irregolarità ex art. 36-bis e 36-ter, D.P.R. 29.9.1973, n. 600 e 54-bis, D.P.R. 26.10.1972, n. 633.

RAVVEDIMENTO in FORMA FRAZIONATA – SANZIONI e INTERESSI – CHIARIMENTI: la R.M. 23.6.2011, n. 67/E ha chiarito che relativamente al ravvedimento effettuato in forma frazionata, ai fini del perfezionamento occorre che siano versati gli interessi e sanzioni commisurati alla frazione del debito d'imposta versato con ritardo. Il limite per tale ravvedimento frazionato è rappresentato da controlli fiscali posti in essere nei confronti del contribuente ovvero dallo scadere del termine per il ravvedimento.

In tali ipotesi, l'omesso versamento della parte di debito residuo non può fruire delle riduzioni ex art. 13, D.Lgs. 472/1997, che saranno applicate dall'Ufficio fiscale, nei modi ordinari.

L'Agenzia delle Entrate, inoltre, opera una distinzione tra ravvedimento parziale e rateazione delle somme da ravvedimento, precisando che quest'ultima non è consentita, ma costituisce una modalità di pagamento dilazionata nel tempo di somme dovute dal contribuente e che trova applicazione solo in determinati casi previsti dalla normativa.

Con la C.M. 2.8.2013, n. 27/E, l'Agenzia delle Entrate ha però ulteriormente approfondito i casi di versamenti carenti, precisando che il ravvedimento delle somme originariamente dovute potrà ritenersi perfezionato «anche solo parzialmente», nel limite dell'importo versato entro la scadenza del termine per il ravvedimento.

SANZIONI per VERSAMENTI con RITARDO NON SUPERIORE a 15 GIORNI: l'art. 23, co. 31, L. 15.7.2011, n. 111, in vigore dal 17.7.2011, che converte con modificazioni il D.L. 6.7.2011, n. 98, conferma la modifica all'art. 13, co. 1, secondo periodo, D.Lgs. 471/1997.

Di conseguenza, la **riduzione** della **sanzione** per omesso o tardivo versamento ad **1/15** per **ciascun giorno** di **ritardo**, prevista per i versamenti effettuati con un **ritardo non superiore** a **15 giorni**, è **estesa** a **tutti** i **crediti** e non più solo a quelli assistititi integralmente da forme di garanzia reale o personale previste dalla legge o riconosciute dall'Amministrazione finanziaria. Sino al 31.12.2015 la sanzione in oggetto è quindi pari al **0,2%** degli **importi non versati** (importo calcolato riducendo la sanzione piena pari a 30%) per ogni giorno di ritardo fino al quindicesimo.

Dall'**1.1.2016**, come detto nel paragrafo «Misura delle sanzioni», a seguito delle novità introdotte dall'art. 15, D.Lgs. 158/2015, che hanno modificato l'art. 13, D.Lgs. 471/1997 (con decorrenza 1.1.2016, per effetto delle disposizioni di cui all'art. 1, co. 133, L. 28.12.2015, n. 208), se il pagamento del tributo, omesso in misura parziale o totale, viene versato con un ritardo non superiore a 90 giorni la sanzione del 30% viene ridotta della metà; conseguentemente dal 1.1.2016 i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a 15 giorni sono sanati con il pagamento di una sanzione pari allo **0,1%**.

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

RAVVEDIMENTO OPEROSO - SANSIONI e SOMME DOVUTE				
TIPO di VIOLAZIONE	**TERMINI per la REGOLARIZZAZIONE**	**SANZIONI e SOMME DOVUTE per le VIOLAZIONI COMMESSE**		
		fino al 31.1.2011	**dall'1.2.2011**	**dall'1.1.2015**
OMESSO VERSAMENTO del tributo (anche a titolo di acconto)	› dal **15°** giorno successivo ma entro **30 gg.** dalla data in cui la violazione è stata commessa;	**1/12** del minimo della sanzione + imposta + interessi; (1)	**1/10** del minimo della sanzione + imposta + interessi (1);	**1/10** del minimo della sanzione + imposta + interessi; (1)
	› **entro il 90°** giorno successivo al termine di presentazione della dichiarazione (entro 90 giorni dall'omissione, se non è prevista dichiarazione);			**1/9** del minimo della sanzione + imposta + interessi (1);
	› **entro il termine** per la **presentazione** della **dichiarazione** relativa all'anno nel quale è stata commessa la violazione (entro 1 anno dalla violazione se non è prevista dichiarazione);	**1/10** del minimo della sanzione + imposta + interessi (1)	**1/8** del minimo della sanzione + imposta + interessi (1);	**1/8** del minimo della sanzione + imposta + interessi; (1)
	› **entro il termine** per la **presentazione** della **dichiarazione** relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione (entro 2 anni dalla violazione se non è prevista dichiarazione);			**1/7** del minimo della sanzione + imposta + interessi (1);
	› oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione (oltre 2 anni dalla violazione se non è prevista dichiarazione);			**1/6** del minimo della sanzione + imposta + interessi (1);
	› dopo la constatazione della violazione ex art. 24 della legge 7 gennaio 1929, n. 4), salvo che la violazione non riguardi i casi di mancata emissione di ricevute fiscali, scontrini fiscali o documenti di trasporto o di omessa installazione degli apparecchi per l'emissione dello scontrino fiscale (artt. 6, co. 3, 11, co. 5, D. Lgs. 471/1997);			**1/5** del minimo della sanzione + imposta + interessi (1);

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

RAVVEDIMENTO OPEROSO - SANSIONI e SOMME DOVUTE				
TIPO di VIOLAZIONE	**TERMINI per la REGOLARIZZAZIONE**	**SANZIONI e SOMME DOVUTE per le VIOLAZIONI COMMESSE**		
		fino al 31.1.2011	**dall'1.2.2011**	**dall'1.1.2015**
Omessa presentazione della dichiarazione annuale	› **entro 90 giorni** dal termine di presentazione previsto	**1/12** del minimo della sanzione	**1/10** del minimo della sanzione	**1/10** del minimo della sanzione
Errori meramente formali: se sussistono le seguenti condizioni: a) non incidono sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo; b) non arrecano pregiudizio all'attività di controllo	**Violazioni non sanzionabili** **N.B.**: secondo la Circ. Ag. Entrate 3.8.2001, n. 77/E, ai fini della non punibilità delle violazioni «meramente formali», è l'Ufficio competente che deve valutare in concreto se la violazione ha arrecato o meno pregiudizio all'attività di controllo.			
Errori formali (qualora manchi una sola delle condizioni di cui ai suindicati punti sub a) e b)	› dal **15°** giorno successivo ma entro **30 gg.** dalla data in cui la violazione è stata commessa;	**1/12** del minimo della sanzione + imposta + interessi; (1)	**1/10** del minimo della sanzione + imposta + interessi; (1)	**1/10** del minimo della sanzione + imposta + interessi; (1)
	› **entro il 90°** giorno successivo al termine di presentazione della dichiarazione (entro 90 giorni dall'omissione, se non è prevista dichiarazione);			**1/9** del minimo della sanzione + imposta + interessi (1)
	› **entro il termine** per la **presentazione** della **dichiarazione** relativa all'anno nel quale è stata commessa la violazione (entro 1 anno dalla violazione se non è prevista dichiarazione);	**1/10** del minimo della sanzione + imposta + interessi (1)	**1/8** del minimo della sanzione + imposta + interessi (1)	**1/8** del minimo della sanzione + imposta + interessi (1)
	› **entro il termine** per la **presentazione** della **dichiarazione** relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione (entro 2 anni dalla violazione se non è prevista dichiarazione); › **oltre il termine** per la **presenta zione** della **dichiarazione** relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione (oltre 2 anni dalla violazione se non è prevista dichiarazione);			**1/7** del minimo della sanzione + imposta + interessi (1)

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

RAVVEDIMENTO OPEROSO - SANSIONI e SOMME DOVUTE				
TIPO di VIOLAZIONE	**TERMINI per la REGOLARIZZAZIONE**	**SANZIONI e SOMME DOVUTE per le VIOLAZIONI COMMESSE**		
		fino al 31.1.2011	**dall'1.2.2011**	**dall'1.1.2015**
	› **dopo la constatazione della violazione** ex art. 24 della legge 7 gennaio 1929, n. 4), salvo che la violazione non riguardi i casi di mancata emissione di ricevute fiscali, scontrini fiscali o documenti di trasporto o di omessa installazione degli apparecchi per l'emissione dello scontrino fiscale (artt. 6, co. 3, 11, co. 5, D. Lgs. 471/1997);			**1/6** del minimo della sanzione + imposta + interessi (1) **1/5** del minimo della sanzione + imposta + interessi (1)
Errori ed **omissioni sostanziali** (= incidenti sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo)	› **entro il termine** per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione	**1/10** del minimo della sanzione + imposta (se dovuta) + interessi (1) (se dovuta l'imposta)	**1/8** del minimo della sanzione + imposta (se dovuta) + interessi (1) (se dovuta l'imposta)	**1/8** del minimo della sanzione + imposta (se dovuta) + interessi (se dovuta l'imposta) (1) (2)

Note:
(1) Gli interessi moratori vanno applicati sull'imposta o maggiore imposta non versata, al tasso legale dello 0,2% dall'1.1.2016 (dello 0,5% dall'1.1.2015 al 31.12.2015, dell'1% dall'1.1.2014 al 31.12.2014; dell'1,5% dall'1.1.2011 al 31.12.2011 e del 2,5% dall'1.1.2012 al 31.12.2013), per i giorni successivi alla scadenza, fino al giorno dell'effettivo versamento compreso.
(2) Se il ravvedimento avviene entro due anni dal momento in cui l'errore o l'omissione sono stati commessi, ovvero entro il termine per la presentazione delle dichiarazioni dell'anno successivo, la sanzione è ridotta a 1/7; se il ravvedimento avviene oltre i due anni dal momento in cui l'errore o l'omissione sono stati commessi, ovvero entro il termine per la presentazione delle dichiarazioni dell'anno successivo a quello in cui la violazione è stata commessa, la sanzione è ridotta a 1/6. Inoltre se il ravvedimento avviene dopo la constatazione della violazione tramite PVC, la sanzione è ridotta a 1/5 del minimo.

SANZIONI per VIOLAZIONI RELATIVE ai REGISTRATORI di CASSA: sono indicate nella tabella che segue.

Violazioni – Sanzioni REGISTRATORI di CASSA (art. 2, co. 7 e 8, L. 18/1983 [CFF ❶ 959])	
VIOLAZIONE	**SANZIONE**
a) **manomissione o alterazione** apparecchi o uso di apparecchi manomessi b) **falsificazione** stampati, documenti o registri prescritti o alterazione od uso degli stessi c) **mancata o non conforme installazione** di apparecchi	sanzione amministrativa da € 1.032 a € 7.746 (1)
(1) Sanzione in vigore **dal 15.4.2000** (art. 24, D.Lgs. 74/2000); **fino al 14.4.2000** erano previste anche la **reclusione** da 6 mesi a 3 anni per le violazioni di cui ai punti a) e b), nonché la **sospensione della licenza** da 15 a 60 giorni per la violazione sub c).	

SANZIONI per VIOLAZIONI RELATIVE all'IMPOSTA di REGISTRO: sono indicate nella tabella che segue.

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

Violazioni – Sanzioni IMPOSTA di REGISTRO
(artt. 69-75, D.P.R.131/1986 [CFF ❶ 2069-2075]

VIOLAZIONI	SANZIONI	Art. del D.P.R. 131/1986
Omissione della **richiesta** di **registrazione** degli atti e della presentazione delle denunce di cui all'art. 19, D.P.R. 131/1986 [CFF ❶ 2019]	Sanzione amministrativa dal **120%** al **240%** dell'imposta **relativa** dovuta (1) La C.M. 19.11.1998, n. 267/E ha precisato che la sanzione **non può superare** il 240% dell'imposta dovuta. Qualora alla data dell'1.4.1998 la sanzione sia già stata irrogata, con un provvedimento non definitivo, la sanzione deve essere rideterminata in diminuzione.	art. 69, co. 1 [CFF ❶ 2069]
Insufficiente dichiarazione di valore Per le aziende e i beni **immobili privi** di **rendite** e i relativi diritti la sanzione si applica solo se il valore **accertato** ridotto di 1/4 supera quello **dichiarato**. Per gli immobili iscritti in **catasto** con attribuzione di rendita e relativi diritti la sanzione si applica **in ogni caso**. La C.M. 19.11.1998, n. 267/E ha precisato che la sanzione non può eccedere la misura del 200% dell'imposta dovuta. Se la sanzione è superiore in base a provvedimento non definitivo alla data dell'1.4.1998, la stessa va ridotta.	Sanzione amministrativa **dal 100% al 200%** della maggior imposta dovuta	art. 71, co. 1 [CFF ❶ 2071]
Occultazione in un atto o in una denuncia di parte del corrispettivo convenuto	Sanzione amministrativa **dal 120% al 240%** sulla differenza tra l'imposta dovuta e quella già applicata in base al corrispettivo dichiarato (detrazione della sanzione applicata in base all'articolo 71) (2)	artt. 71 e 72 [CFF ❶ 2071 e 2072]
Tardivo versamento	Si applica la sanzione del **30%** dell'importo **non versato** di cui all'art. 13, D.Lgs. 471/1997 [CFF ❷ 9461] relativo alle sanzioni per imposte dirette, Iva e riscossione. La C.M. 19.11.1998, n. 267/E ha precisato che la sanzione fissata nella nuova misura non può venire applicata per controversie relative a periodi anteriori all'1.4.1998, in quanto più gravosa.	art. 13, co. 2, D.Lgs. 471/1997 [CFF ❷ 9461]
Omesso versamento relativo a cessioni, risoluzioni o proroghe di contratti di locazione e affitto di beni immobili	Sanzione pari al **30%** dell'importo non versato ex art. 13, D.Lgs. 471/1997	Art. 17, co. 1-bis
Mancata presentazione comunicazione della risoluzione del contratto di locazione per il quale è stata esercitata l'opzione per la «cedolare secca», entro 30 giorni dal verificarsi dell'evento	Sanzione amministrativa pari a € **67**, ridotta a e 35 se la presentazione avviene con un ritardo non superiore a 30 giorni	Art. 3, co. 3, D.Lgs. 14.3.2011, n. 23, così come novellato dall'art. 17, co. 2, D.Lgs. 24.9.2015, n. 158
Omessa o **irregolare tenuta** o presentazione del **repertorio** ai sensi del co. 1 dell'art. 68	Sanzione amministrativa da € **1.032** a € **5.164**	art. 73, co. 1 [CFF ❶ 2073]
Inosservanza da parte di pubblici ufficiali dell'**art. 67**	Sanzione amministrativa da € **516** a € **2.065** La C.M. 19.11.1998, n. 267/E ha precisato che la sanzione da irrogare è quella prevista fino al 31.3.1998, in quanto più favorevole.	art. 73, co. 2 [CFF ❶ 2073]
Tardiva presentazione del **repertorio** ai sensi dell'art. **68** o sua regolarizzazione oltre il termine stabilito dall'Amministrazione finanziaria	Sanzione amministrativa da € **1.032** a € **5.164**. Quando il ritardo supera i 60 giorni, i pubblici ufficiali possono essere sospesi dalle funzioni per un periodo **non** superiore a sei mesi a richiesta del Procuratore della Repubblica su rapporto dell'Ufficio del Registro. La C.M. 19.11.1998, n. 267/E ha precisato che la **sanzione accessoria** si applica nella modalità stabilita dalla nuova normativa, in quanto più favorevole.	art. 73, co. 1 e 3 [CFF ❶ 2073]

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

Violazioni – Sanzioni IMPOSTA di REGISTRO (artt. 69-75, D.P.R.131/1986 [CFF ❶ 2069-2075]		
VIOLAZIONI	**SANZIONI**	**Art. del D.P.R. 131/1986**
Dichiarazione di **mancato possesso**, rifiuto di esibire o **sottrazione** all'ispezione delle **scritture** contabili rilevanti per l'applicazione dell'articolo 51, comma 4	Sanzione amministrativa da € **258** a € **2.065**	art. 74, co. 1 [CFF ❶ 2074]
Mancata adesione alle **richieste** degli uffici del registro di comunicazione delle notizie necessarie per applicare l'imposta (art. 63, D.P.R. 131/1986)	Sanzione amministrativa da € **258** a € **2.065**	art. 74, co. 1 [CFF ❶ 2074]
TARDIVA od **omessa trasmissione** in **via telematica** delle dichiarazioni e degli atti per i quali gli intermediari hanno assunto l'impegno di invio telematico	sanzione da € **516** a € **5.164**	Art. 7-bis, D.Lgs. 241/1997 [CFF ❷ 6976a]

(1) Si applica la sanzione amministrativa dal **60%** al **120%** delle imposte dovute (con un minimo di e 200), e la richiesta di registrazione è effettuata con **ritardo non superiore a 30 giorni** (art. 69, D.P.R. 131/1986, così come novellato dall'art. 18, co. 1, lett. a), D.Lgs. 24.9.2015, n. 158)
(2) Sino al 31.12.2015 si applicava sanzione amministrativa dal 200% al 240%; la riduzione è stata prevista dall'art. 18, co. 1, lett. b), D.Lgs. 24.9.2015, n. 158.

SANZIONI per VIOLAZIONI RELATIVE all'IMPOSTA di BOLLO: sono indicate nella tabella che segue.

Violazioni – Sanzioni IMPOSTA di BOLLO (artt. 24 - 31, D.P.R. 26.10.1972, n. 642 [CFF ❶ 2724-2731])		
VIOLAZIONI	**SANZIONI**	**Art. del D.P.R. 642/1972**
Omesso o **insufficiente versamento** dell'imposta di bollo dovuta	da **1** a **5** volte l'imposta evasa	art. 25, co. 1 [CFF ❶ 2725]
Violazioni relative a **cambiali**	da **2** a **10** volte l'imposta evasa. Minimo: € **103**	art. 25, co. 2 [CFF ❶ 2725]
Omessa o infedele **dichiarazione** di **conguaglio**	› dal **100%** al **200%** dell'imposta dovuta › dal **50%** al **100%** dell'imposta dovuta se la dichiarazione di conguaglio è presentata con un ritardo non superiore a 30 giorni (dall'1.1.2016, per effetto delle disposizioni di cui all'art. 29, D.Lgs. 158/2015)	art. 25, co. 3 [CFF ❶ 2725]
Mancata osservanza delle norme previste per l'uso di **macchine bollatrici**	da € **516** a € **5.164**	art. 26 [CFF ❶ 2726]
Falsificazione, **contraffazione**, alterazione di valori bollati ecc.	**solo** sanzioni **penali**	**-**
Violazione degli **obblighi** da parte di **Arbitri**, **funzionari**, **Pubblici Ufficiali**	da € **100** a € **200** per ogni atto, documento o registro (dall'1.1.2016, per effetto delle disposizioni di cui all'art. 29, D.Lgs. 158/2015; in precedenza si applicava la sanzione da e 103 a e 206)	art. 24 [CFF ❶ 2724]

SANZIONI per VIOLAZIONI RELATIVE all'IMPOSTA sulle SUCCESSIONI e DONAZIONI: sono indicate nella tabella che segue.

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

Violazioni – Sanzioni SUCCESSIONI e DONAZIONI
(artt. 50-54, D.Lgs. 346/1990 [CFF ◑ 3250-3254])

VIOLAZIONI	SANZIONI	Art. del D.Lgs. 346/1990
Omessa presentazione della **dichiarazione**, della dichiarazione sostitutiva o della dichiarazione integrativa	Sanzione amministrativa dal **120%** al **240%** dell'imposta liquidata o riliquidata d'ufficio. Se non è dovuta imposta, si applica la sanzione amministrativa da € **250** a € **1.000** (dall'1.1.2016, per effetto delle disposizioni di cui all'art. 28, D.Lgs. 158/2015; in precedenza si applicava la sanzione da e 258 a e 1.032). Si applica la sanzione dal **60%** al **120%** dell'imposta dovuta se la dichiarazione di conguaglio è presentata con un ritardo non superiore a 30 giorni; se non è dovuta imposta si applica la sanzione amministrativa da € **150** a € **500** (dall'1.1.2016, per effetto delle disposizioni di cui all'art. 28, D.Lgs. 158/2015)	art. 50, co. 1 [CFF ◑ 3250]
Dichiarazione incompleta o **infedele**	Sanzione amministrativa **da 1 a 2 volte** la differenza d'imposta. La sanzione **non** si **applica** se il valore accertato non supera di un quarto quello dichiarato (1)	art. 51, co. 1 e 2 [CFF ◑ 3251]
Falsa sottoscrizione di attestazioni di sussistenza di passività	Sanzione amministrativa **da 1 a 2 volte** la differenza d'imposta. La sanzione **non** si **applica** se il valore accertato non supera di un quarto quello dichiarato (1)	art. 51, co. 1 e 2 [CFF ◑ 3251]
Rilascio di **dichiarazioni** o di **attestazioni** rilevanti per la determinazione delle passività deducibili contenenti dati o elementi **non** rispondenti al **vero**	Sanzione amministrativa **da 1 a 2 volte** la differenza d'imposta. La sanzione **non** si **applica** se il valore accertato non supera di un quarto quello dichiarato (1)	art. 51, co. 1 e 2 [CFF ◑ 3251]
Incompleta o **infedele dichiarazione** attinente a dati o elementi non incidenti sulla determinazione del tributo	Sanzione amministrativa da € **258** a € **1.032**	art. 51 [CFF ◑ 3251], co. 3
Mancata allegazione alle dichiarazioni dei **documenti** o dei prospetti ovvero inesattezza o irregolarità dei prospetti medesimi	Sanzione amministr. da € **258** a € **1.032**. La sanzione è ridotta alla metà se si regolarizza entro 60 gg. dalla richiesta dell'Ufficio	art. 51 [CFF ◑ 3251], co. 3
Omesso o **tardivo pagamento**	Si applica la **sanzione** del **30%** dell'importo non versato prevista dall'art. 13 del D.Lgs. relativo alle sanzioni per imposte dirette, Iva e riscossione	art. 13, D.Lgs. 471/1997
Alienazione prima del **quinquennio**, tentata esportazione, mutamento di destinazione e	Sanzione amministrativa **da 1 a 2 volte** l'imposta o la maggiore imposta in dipendenza	art. 53, co. 1 [CFF ◑ 3253]
mancato assolvimento degli obblighi concernenti beni culturali, nei casi di esclusione dell'imposta	della inclusione dei beni nell'attivo ereditario o della esclusione della riduz. d'imp. di cui all'art. 25, co. 2	
Concedenti o **depositari** che **non** ottemperano alle richieste dell'Ufficio o comunicano dati incompleti o infedeli	Sanzione amministrativa da € **258** a € **2.065**. Sanzione **raddoppiata** se l'obbligo si riferisce a pubblici ufficiali o pubblici impiegati	art. 53, co. 3 [CFF ◑ 3253]
Dichiarazione di **non possesso** e rifiuto di esibire documenti o sottrazione all'ispezione	Sanzione amministrativa da € **258** a € **2.065**. Sanzione **raddoppiata** se l'obbligo si riferisce a pubblici ufficiali o pubblici impiegati	art. 53, co. 3 [CFF ◑ 3253]
Rifiuto di **sottoscrivere** l'attestazione della sussistenza di debiti, di **consegnare** i titoli delle passività o **non permesso** di fare copia autentica	Sanzione amministrativa da € **258** a € **2.065**. Sanzione raddoppiata se l'obbligo si riferisce a pubblici ufficiali o pubblici impiegati	art. 53, co. 3 [CFF ◑ 3253]

(1) Vanno esclusi da detto calcolo i beni di cui all'art. 34, co. 5.

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

SANZIONI per VIOLAZIONI RELATIVE alle IMPOSTE IPOTECARIA e CATASTALE: sono indicate nella tabella che segue.

Violazioni – Sanzioni IMPOSTE IPOTECARIA e CATASTALE
(art. 9, D.Lgs. 347/1990 [CFF ❶ 2509] come sostituito dall'art. 4, co. 1, lett. a), D.Lgs. 473/1997)

VIOLAZIONI	SANZIONI	Art. del D.Lgs. 347/1990
1. **Omessa richiesta** di **trascrizione** o di **annotazioni** obbligatorie	› sanzione amministrativa dal **100%** al **200%** dell'imposta dovuta › sanzione amministrativa dal **50%** al **100%** delle imposte dovute, se la richiesta di trascrizione è effettuata con ritardo non superiore a 30 giorni (dall'1.1.2016, per effetto delle disposizioni di cui all' art. 27, co. 2, lett. a, D.Lgs. 158/2015)	art. 9, co. 1 [CFF ❶ 2509]
2. Se l'omissione riguarda **trascrizioni** o **annotazioni soggette** ad **imposta fissa** o **non soggette** ad imposta o da **eseguirsi** a **debito** ovvero per le quali l'**imposta** è stata **già pagata** entro il termine stabilito	› sanzione amministrativa da € **103** a € **2.065** › sanzione amministrativa da € **100** a € **2.000**, ridotta a € **50**, nel caso in cui la richiesta sia effettuata con un ritardo non superiore a 30 giorni (dall'1.1.2016, per effetto delle disposizioni di cui all'art. 27, co. 2, lett. b, D.Lgs. 158/2015)	art. 9, co. 2 [CFF ❶ 2509]

MISURA e RAVVEDIBILITÀ delle SANZIONI: la C.M. 10.5.2011, n. 18/E fornisce chiarimenti in merito alla misura e all'eventuale ravvedibilità delle sanzioni applicate alle violazioni riscontrabili in sede di controllo automatizzato delle dichiarazioni ex artt. 36-bis, D.P.R. 600/1973 e 54-bis, D.P.R. 633/1972. In particolare, per quanto riguarda l'**utilizzo in compensazione di crediti inesistenti,** l'unica sanzione applicabile alle violazioni riscontrate in sede di controllo automatizzato (**anche se riferibili all'utilizzo in compensazione di crediti** per un **importo superiore a quanto dichiarato**) è quella prevista dall'art. 13, D.Lgs. 471/1997 per ritardati od omessi versamenti diretti. Su tale sanzione si calcolano le eventuali riduzioni ex art. 2, co. 2, D.Lgs. 462/1997, in caso di pagamento di quanto dovuto **entro 30 giorni** dal ricevimento della comunicazione degli esiti del controllo automatizzato, e art. 13, D.Lgs. 472/1997, in caso di ravvedimento operoso.

RAVVEDIMENTO OPEROSO APPLICABILE ai SOGGETTI ABILITATI all'ASSISTENZA FISCALE e alla TRASMISSIONE TELEMATICA delle DICHIARAZIONI: la C.M. 27.9.2007, n. 52/E fornisce chiarimenti in merito alle modifiche introdotte dall'art. 1, co. 33 e 34, L. 296/2006 al sistema delle **sanzioni applicabili** ai **soggetti abilitati** a prestare **assistenza fiscale**e agli**intermediari** incaricati alla trasmissione telematica delle dichiarazioni ex artt. 7-bis e 39, D.Lgs. 241/1997. Tali modifiche, in particolare, hanno riqualificato la **natura giuridica** di queste sanzioni, facendole rientrare non più tra quelle amministrative non tributarie, ma tra quelle **amministrative-tributarie**, con conseguente applicazione delle norme di cui al D.Lgs. 472/1997. Le violazioni sanzionabili prese in considerazione dalla circolare riguardano: l'infedeltà del visto di conformità, dell'asseverazione e della certificazione tributaria, l'inadempimento degli obblighi dei sostituti d'imposta che prestano assistenza fiscale, la tardiva od omessa trasmissione delle dichiarazioni da parte degli intermediari.

MODALITÀ di PAGAMENTO delle SOMME DOVUTE: il versamento del tributo, quando dovuto, deve essere effettuato, utilizzando il modello di pagamento F24 in euro, presso qualsiasi Concessionario del servizio riscossione, banca o agenzia postale. I soggetto titolari di partita Iva devono effettuare i versamenti in via telematica. Il pagamento della sanzione ridotta va eseguito, utilizzando lo stesso modello, contestualmente al pagamento del tributo omesso e degli interessi moratori calcolati al **tasso legale** dell'1,5% (dall'1.1.2011 al 31.12.2011), del 2,5% (dall'1.1.2012 al 31.12.2013), dell'**1%** (dall'1.1.2014 al 31.12.2014), dello **0,5%** dall'1.1.2015 al 31.12.2015) e dello **0,2%** dall'1.1.2016, con maturazione giorno per giorno. La C.M. 180/E/1980 ha chiarito che il termine «contestualmente» va inteso nel senso che tutte le incombenze previste ai fini del ravvedimento operoso devono avvenire entro lo stesso limite temporale previsto dalla norma.

CODICI TRIBUTO: si riportano di seguito i codici tributo previsti per il ravvedimento operoso (da indicare sul mod. F24) che devono essere utilizzati a partire dall'1.3.2002.

Tributo	Codice	Tributo	Codice
Sanzione pecuniaria Irpef	8901	Sanzione pecuniaria Irap	8907
Sanz. pecun. addizionale regionale Irpef	8902	Sanzione pecuniaria altre II.DD.	8908
Sanz. pecun. addizionale comunale Irpef	8903	Sanzione pecuniaria imposta sugli intrattenimenti	8909
Sanzione pecuniaria Iva	8904	Sanzione pecuniaria Iva forfetaria connessa a imposta sugli intrattenimenti	8910
Sanzione pecuniaria Irpeg	8905	Sanzione pecun. per altre violazioni trib. relat. II.DD., imp. sostitutive, Irap e Iva	8911
Sanzione pecuniaria sostituti d'imposta	8906	Sanzioni pecuniarie relative all'anagrafe tributaria e al codice fiscale	8912

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

CODICI TRIBUTO per il VERSAMENTO degli INTERESSI: l'Agenzia delle Entrate con la R.M. 25.5.2007, n. 109/E ha istituito autonomi codici tributo per il versamento degli interessi che deve essere eseguito contestualmente al pagamento del tributo e delle sanzioni. I codici di nuova istituzione sono i seguenti:

- **1989** – interessi sul ravvedimento – Irpef;
- **1990** – interessi sul ravvedimento – Ires;
- **1991** – interessi sul ravvedimento – Iva;
- **1992** – interessi sul ravvedimento – Imposte sostitutive;
- **1993** – interessi sul ravvedimento – Irap;
- **1994** – interessi sul ravvedimento – Addizionale regionale;
- **1998** – interessi sul ravvedimento – Addizionale comunale.

Le nuove modalità non si applicano per i versamenti di interessi sulle ritenute da parte dei sostituti d'imposta. Tali versamenti continueranno ad essere effettuati con il codice del tributo, cumulandolo quanto dovuto per interessi e dandone distinta indicazione nel Quadro ST del Mod. 770.

VIOLAZIONI CATASTALI – CHIARIMENTI: la Circ. Ag. Territorio 17.4.2002, n. 2 ha fornito chiarimenti in ordine all'applicazione delle sanzioni amministrative di cui al D.Lgs. 18.12.1997, n. 472 in caso di violazioni di norme in materia catastale. In particolare, i chiarimenti riguardano: le tipologie di violazioni catastali sanzionabili; gli Uffici competenti ad irrogare le sanzioni; i criteri di quantificazione e le modalità di irrogazione delle sanzioni; la competenza e le modalità di riscossione delle sanzioni.

ISPEZIONI IPOTECARIE MEDIANTE SERVIZI «SELF-SERVICE» – OMESSO VERSAMENTO delle TASSE IPOTECARIE – SANZIONI: in caso di omesso versamento delle **tasse ipotecarie** di cui alla Tabella allegata al D.Lgs. 31.10.1990, n. 347 a seguito di ispezioni ipotecarie effettuate mediante l'utilizzo di **servizi «self-service»**, si applica la **sanzione pari** al **30%** dell'**importo non versato** di cui all'art. 13, co. 1, D.Lgs. 18.12.1997, n. 471, a condizione che il mancato pagamento sia direttamente ed esclusivamente imputabile all'utente. L'Agenzia del Territorio evidenzia inoltre che le sanzioni per omesso, insufficiente o ritardato versamento possono essere irrogate **mediante iscrizione a ruolo**, senza previa contestazione, ai sensi dell'art. 17, co. 3, D.Lgs. 18.12.1997, n. 472 e non possono usufruire della definizione agevolata di cui all'art. 17, co. 2 e dell'art. 16, co. 3 dello stesso D.Lgs. L'utente può comunque ricorrere all'istituto del **ravvedimento operoso** previsto dall'art. 13, D.Lgs. 472/1997. Le disposizioni suddette valgono anche in caso di omesso versamento dei tributi speciali a seguito di consultazione di dati catastali utilizzando servizi «self-service» (Ris. Ag. Territ. 15.7.2002, n. 1).

DIRITTO CAMERALE ANNUALE – OMESSO o TARDIVO VERSAMENTO – SANZIONI: il D.M. Attività Produttive 27.1.2005, n. 54 stabilisce le modalità di applicazione delle **sanzioni amministrative** nei casi di o**messo o tardivo versamento** del **diritto annuale dovuto** dalle imprese iscritte nel Registro delle imprese **alle Camere di Commercio**.

MISURA delle SANZIONI DIRITTO CAMERALE: la sanzione è compresa **tra il 10% e il 100%** dell'ammontare del diritto dovuto. In particolare: in caso di **tardivo versamento** (vale a dire effettuato **entro 30 giorni** dalla **scadenza ordinaria**), si applica la **sanzione del 10%**; in caso di **omesso versamento**, si applica la **sanzione dal 30% al 100%**.

VERSAMENTO delle SANZIONI: le sanzioni e gli interessi vanno versati con le modalità previste per il **pagamento** del **diritto annuale**.

RAVVEDIMENTO: per regolarizzare le violazioni non ancora constatate è possibile avvalersi dell'istituto del **ravvedimento operoso** (art. 13, D.Lgs. 18.12.1997, n. 472).

TERMINI di DECADENZA e PRESCRIZIONE: l'atto di irrogazione delle sanzioni va notificato a pena di decadenza **entro** il **31.12** del **quinto anno successivo a quello in cui è avvenuta** la **violazione**. Il **diritto** alla **riscossione** della sanzione **si prescrive in 5 anni** dalla data di notifica dell'atto.

SANZIONI a CARICO degli INTERMEDIARI per OMESSA TRASMISSIONE di DATI e INFORMAZIONI: con il D.L. 4.7.2006, n. 223, conv. con modif. dalla L. 4.8.2006, n. 248, è stato previsto per le banche, la società Poste Italiane S.p.a., gli intermediari finanziari, le imprese di investimento, ecc., l'obbligo di comunicare all'anagrafe tributaria gli estremi dei rapporti intrattenuti con i propri clienti, destinati all'archiviazione in un'apposita sezione dell'anagrafe tributaria (cd. «anagrafe dei rapporti»). L'omessa trasmissione dei dati, delle notizie e dei documenti da parte dei soggetti obbligati, nell'ambito delle indagini bancarie e/o finanziarie, rende applicabile a norma dell'art. 10, co. 1, D.Lgs. 471/1997, una sanzione amministrativa da € 2.065 ad € 20.658.

ACCETTAZIONE TACITA dell'EREDITÀ – TRASCRIZIONE: l'Agenzia del Territorio, con la C.M. 12.9.2012, n. 3/T, ha fornito alcuni chiarimenti in merito all'applicabilità dell'art. 9, D.Lgs. 347/1990 alla fattispecie della trascrizione, **oltre il termine di 30 giorni**, dell'accettazione tacita dell'eredità (476 c.c.), configurabile anche in virtù di comportamenti concludenti. In particolare, la circostanza che l'accettazione tacita dell'eredità **non è operata sulla base di una dichiarazione di volontà** in tal senso (atto pubblico o scrittura privata autenticata), né risulta necessariamente correlata ad un atto di per sé trascrivibile, ha indotto l'Amministrazione finanziaria – superando alcune indicazioni fornite in passato – a ritenere tale fattispecie **esclusa dal novero degli «atti soggetti a trascrizione»**, per i quali l'art. 6, co. 1, D.Lgs. 347/1990 pone l'obbligo di curare la trascrizione in capo al pubblico ufficiale rogante o autenticante. Correlativamente, si deve ritenere, a parere dell'Agenzia delle Entrate, che – qualora venga redatto un **atto, in forma qualificata**, dal quale risulti l'accettazione tacita dell'eredità – la trascrizione dell'acquisto mortis causa, oltre i 30 giorni dalla data dell'atto sulla base del quale è consentito curare l'adempimento pubblicitario, non rappresenti un comportamento sanzionabile ai sensi dell'art. 9, co. 2, D.Lgs. 347/1990. L'orientamento in parola appare, inoltre, coerente con l'eventualità che l'acquisto della qualità di erede per accettazione tacita potrebbe risalire ad un **comportamento concludente** ovvero ad un atto antecedente – non trascritto, in quanto privo dei necessari requisiti di forma – in relazione ai quali il successivo **atto di forma qualificata** ver-

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

rebbe, quindi, a configurare esclusivamente un titolo formalmente idoneo a far risultare nei pubblici registri un evento giuridico (l'accettazione tacita dell'eredità) che, in realtà, si è già verificato in un momento precedente.

REMISSIONE IN BONIS

(Art. 2, co. 1, D.L. 16/2012)

REGOLARIZZAZIONE ADEMPIMENTI FORMALI: l'art. 2, co. 1, D.L. 16/2012 ha introdotto una **forma particolare di ravvedimento operoso**, stabilendo che la **fruizione dei benefici di natura fiscale** o l'accesso ai **regimi tributari opzionali**, subordinati all'obbligo di preventiva comunicazione, ovvero ad altro adempimento formale, non tempestivamente eseguiti, non sono preclusi, purché ricorrano, congiuntamente, alcune specifiche condizioni. In primo luogo, è necessario che la **violazione non sia stata ancora constatata**, né siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche od altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore dell'inadempimento abbia avuto formale conoscenza. Sul punto, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che **non rileva** la pendenza delle predette attività aventi ad oggetto **comparti impositivi diversi da quello cui si riferisce il beneficio fiscale** o il regime opzionale (C.M. 28.9.2012, n. 38/E), in quanto non ostative alla possibilità di avvalersi della remissione attraverso la successiva trasmissione della comunicazione o l'assolvimento dell'adempimento di natura formale propedeutici alla fruizione dei benefici fiscali o dell'accesso al regime opzionale (C.M. 10.7.1998, n. 180/E). È, inoltre, richiesto che il contribuente sia in buona fede, e possieda – con riferimento alla data originaria di scadenza del termine normativamente previsto per l'adempimento tempestivo (C.M. 38/E2012) – i **sostanziali requisiti di legge**. In presenza di tali presupposti, la procedura di regolarizzazione si conclude validamente con l'espletamento di due incombenti:

› la tardiva esecuzione della comunicazione o dell'adempimento, entro il **termine di presentazione ordinario** – senza che rilevi il «periodo di tolleranza» dei 90 giorni successivi, contemplato dall'art. 2, co. 7, D.P.R. 22.7.1998, n. 322 – della prima dichiarazione utile rispetto alla scadenza prevista per l'adempimento tempestivo;

› il **contestuale versamento di** € **250** (€ 258 fino al 31.12.2015), ovvero la sanzione minima stabilita dall'art. 11, co. 1, D.Lgs. 471/1997, mediante il Mod. F24, utilizzando il **codice tributo 8114** (R.M. 11.5.2012, n. 46/E), con espressa **esclusione** della possibilità di **compensazione** con altri crediti disponibili. **Non** è neppure **riconosciuta** la facoltà di invocare l'istituto del **ravvedimento operoso** di cui all'art. 13 D.Lgs. 472/1997, per ridurre la sanzione, poiché quest'ultima rappresenta l'onere da assolvere per avere **diritto** alla **regolarizzazione** della comunicazione tardiva.

La remissione in bonis è applicabile **esclusivamente** agli **obblighi di comunicazione** ed **adempimenti formali** previsti a pena di **decadenza** dal beneficio fiscale o regime opzionale: non può, pertanto, essere utilizzata con riferimento alle comunicazioni ed agli adempimenti tributari la cui non tempestiva esecuzione assume **natura di mera irregolarità**, e dalla cui mancata o tardiva osservanza discende la **sola irrogazione di sanzioni**. È il caso, ad esempio, della comunicazione che deve essere inviata all'Agenzia delle Entrate per beneficiare della **detrazione del 55%** delle spese sostenute per gli interventi di risparmio energetico (art. 6, co. 29, D.L. 29.11.2008, n. 185). L'omesso invio della predetta comunicazione non determina, infatti, la decadenza dall'agevolazione (C.M. 38/E/2012), bensì l'applicazione della sanzione di cui all'art. 11, co. 1, D.Lgs. 471/1997 (C.M. 23.4.2010, n. 21/E). In altri termini, la remissione è applicabile alle ipotesi diverse da quelle assoggettate agli artt. 1 e 2, D.P.R. 10.11.1997, n. 442, alcune delle quali espressamente individuate dalla relazione illustrativa al D.L. 16/2012 (regime di tassazione per **trasparenza fiscale**, **consolidato** fiscale e disposizioni di favore per gli enti di tipo associativo), mentre altre sono state individuate dalla C.M. 48/E/2012: ad esempio, l'opzione per l'adesione al regime di liquidazione e versamento dell'**Iva, di gruppo** (art. 73, co. 3, D.P.R. 633/1972), o per la determinazione della **base imponibile Irap secondo il principio di derivazione dal bilancio** (art. 5-bis, co. 2, D.Lgs. 446/1997).

nunziospano063 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

Annotazioni

nunziospano63 - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA