

UNIVERSITA' DEGLI STUDI DI BARI ALDO MORO  
**TECNICA PROFESSIONALE**

# **L'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO**

SAVERIO PETRUZZELLI

Le imposte indirette colpiscono la ricchezza in occasione di un consumo, di un investimento o di un trasferimento patrimoniale.

In linea generale, le imposte indirette sono così denominate perché attraverso esse la ricchezza viene colpita, appunto, indirettamente quando ne viene effettuato il trasferimento ovvero il consumo.

Alle imposte indirette sono comunque riconducibili quelle imposte applicate ad atti e documenti 'giuridico-amministrativi' che spesso prescindono dalla cessione di un bene o dalla prestazione di un servizio.

Le imposte indirette sono di seguito elencate:

- IVA (DPR 633/72)
- Imposte di Registro (DPR 131/86) - Ipotecarie e catastali (D.Lgs. 347/90)
- Imposta di Bollo (DPR 642/72)
- Imposte Doganali (DPR 43/73)
- Imposta sulle transazioni finanziarie - Tobin Tax (Legge 24 dicembre 2012, n. 228).

L'imposta sul Valore Aggiunto (IVA) è un'imposta generale gravante sui consumi che si applica alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato nell'esercizio di imprese o di arti e professioni, nonché alle importazioni da chiunque effettuate (art. 1, DPR n. 633/72).

L'effettivo onere di questo tributo è sopportato dai consumatori finali (in genere privati, ma anche società prive del diritto di detrazione, come gli enti finanziari), mentre i numerosi adempimenti previsti dalla legge sono a carico dei soggetti economici (cd. soggetti passivi) che effettuano cessioni di beni o prestazioni di servizi.

L'IVA è caratterizzata da un meccanismo procedurale che la rende applicabile anche quando i beni ed i servizi sono ancora lontanissimi dal consumo finale. L'imposta si applica, infatti, "sulle **cessioni di beni** e le **prestazioni di servizi** effettuate nel territorio dello Stato **nell'esercizio di imprese o nell'esercizio di arti e professioni e sulle importazioni da chiunque effettuate**" (art.1, DPR 633/72).

**L'IVA è l'imposta più articolata e complessa del nostro sistema.** Inoltre, essendo applicata a singole operazioni economiche (anche se liquidata per masse di operazioni) comporta nell'arco dell'anno adempimenti più numerosi e complessi di quelli previsti in tema di imposte sui redditi, come la fatturazione, l'emissione di ricevute, scontrini ed altri documenti, le liquidazioni ed i versamenti periodici, ecc.

La legislazione interna ha dato attuazione, nell'ordinamento italiano, alle direttive comunitarie (Direttiva 2006/112/UE), fonte sovranazionale primaria In materia di imposta sul valore aggiunto, giuridicamente vincolante;

- L'IVA riguarda tre categorie di soggetti:
  - i fornitori (esercenti un'impresa, arte o professione)
  - i clienti
  - l'Erario

In particolare, il fornitore deve:

1. addebitare al cliente il tributo, proporzionale al corrispettivo pattuito per la cessione del bene o la prestazione del servizio;
2. deve versarlo all'Erario, al netto del tributo da lui stesso corrisposto ai propri fornitori. Infatti, l'IVA corrisposta ai fornitori di beni e servizi acquistati nell'esercizio di imprese, arti o professioni può essere detratta dall'IVA sulle operazioni attive, con diritto al rimborso di eventuali eccedenze di imposta a credito.

In base al sistema così strutturato, basato sugli istituti della rivalsa e della detrazione, l'IVA incide solo sul consumo finale, risultando invece «neutrale» nei passaggi intermedi di beni e servizi tra produttori, commercianti e professionisti, come disposto dagli artt. 17, 18 e 19 del DPR 633/1972 che statuiscono l'obbligo per chi cede beni o presta servizi nell'esercizio d'impresa, arti e professioni di addebitare l'IVA al cliente e di versare all'Erario la differenza tra tale imposta e quella assolta sugli acquisti inerenti all'esercizio dell'attività economica.

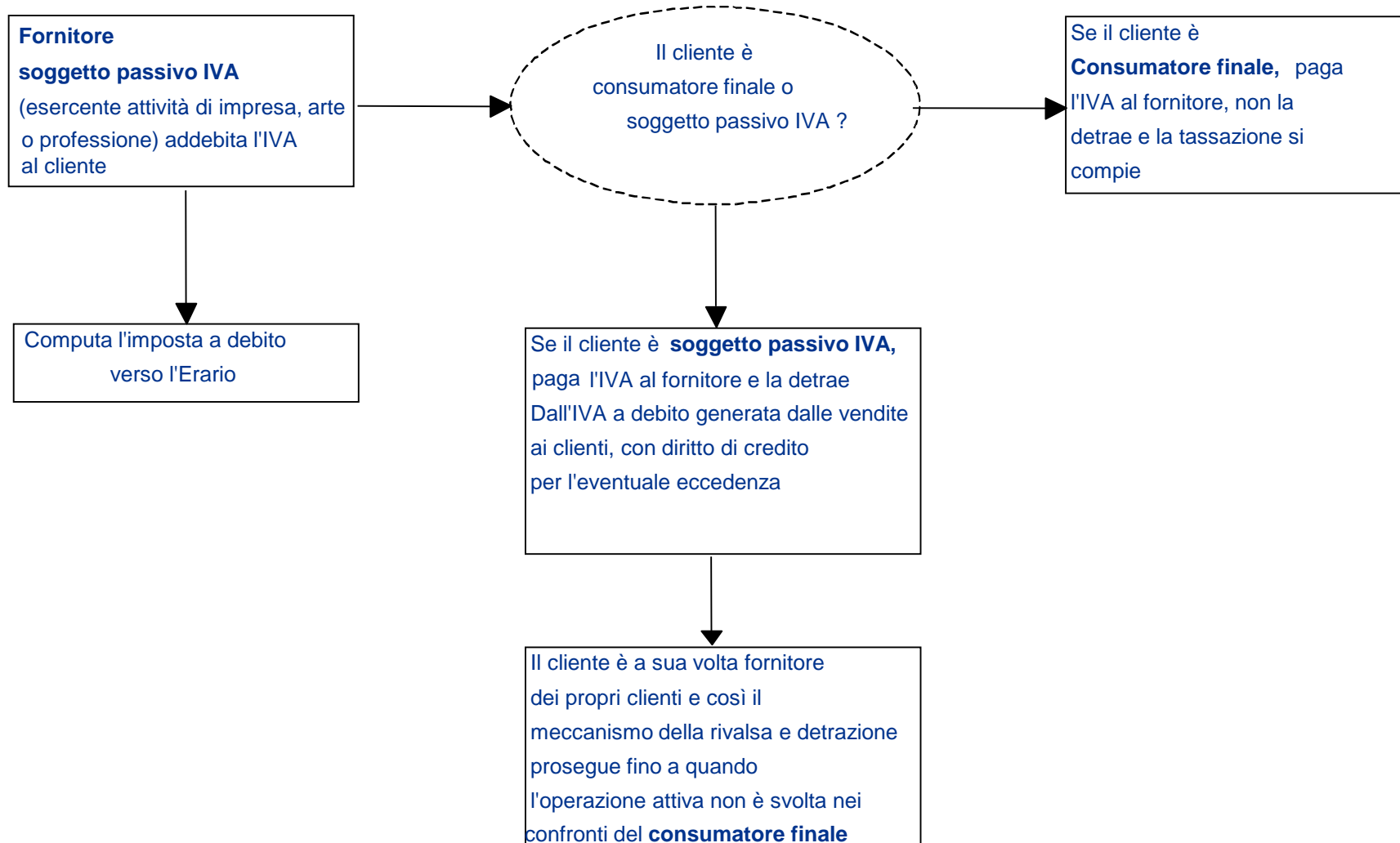
Ove l'imposta sugli acquisti ecceda quella sulle operazioni attive il soggetto IVA oltre a non versare alcunché, avrà diritto, ricorrendo determinati presupposti di legge, al rimborso della differenza.

Le suddette differenze tra l'IVA sulle operazioni attive e l'IVA sugli acquisti non vengono calcolate 'operazione per operazione' bensì «per masse» (liquidazione).

La detrazione dell'imposta assolta sugli acquisti e il diritto al rimborso dell'eccedenza rendono il tributo «neutrale» rispetto ai passaggi compiuti dal bene prima di essere acquistato dai c.d. consumatori finali.

Il meccanismo di funzionamento è sintetizzato nello schema riportato nella slide successiva.

# Meccanismo di funzionamento



Ai fini dell'imposta sul valore aggiunto (DPR 633/72) le operazioni sono così classificabili:

- **operazioni soggette al regime IVA:**
  - **operazioni imponibili**
  - **operazioni non imponibili**
  - **operazioni esenti**
- **operazioni non soggette al regime IVA:**
  - **operazioni fuori campo IVA (o escluse).**

## Definizione

Le operazioni soggette al regime IVA sono «le **cessioni di beni** e le **prestazioni di servizi** effettuate nel territorio dello Stato nell'esercizio di imprese o nell'esercizio di arti e professioni e le importazioni da chiunque effettuate».

Ne consegue che un'operazione è soggetta al regime IVA se sono verificate le tre seguenti condizioni:

- **requisito oggettivo**: cessioni di beni e prestazioni di servizi
- **requisito soggettivo**: effettuate nell'esercizio di imprese o di arti e professioni
- **requisito territoriale**: effettuate nel territorio italiano.

Le importazioni di beni sono sempre soggette ad IVA, indipendentemente dalla sussistenza dei requisiti precedenti.



## Cessione di beni

- Atti a **titolo oneroso** che comportano:
  - il trasferimento della proprietà
  - la costituzione di diritti reali di godimento (superficie - enfiteusi - servitù - usufrutto - uso - abitazione) e
  - il trasferimento di diritti reali di godimento sui beni di ogni genere (beni mobili - immobili - materiali) (no licenze - marchi - brevetti che costituiscono prestazioni di servizi).
- Sono comunque considerate cessioni di beni anche una serie di cessioni gratuite:
  - le cessioni gratuite di beni rientranti tra quelli alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa
  - la destinazione dei beni ad uso/consumo personale o familiare dell'imprenditore o del professionista (anche se determinata da cessazione dell'attività)
  - la destinazione a finalità estranee all'impresa o all'arte o alla professione.

## Cessione di beni - Eccezioni

- **Non sono considerate cessioni di beni:**
  - le cessioni che hanno per oggetto denaro o crediti di denaro
  - le cessioni e i conferimenti in società o altri enti (compresi i consorzi, associazioni e altre organizzazioni) di aziende o rami di azienda; il conferimento d'azienda è soggetto all'imposta fissa (€ 200,00 dal 1° gennaio 2014); il marchio è soggetto a IVA (vedi Cass. 4974/2003)
  - la cessione di terreni non suscettibili di utilizzazione edificatoria
  - le cessioni di campioni gratuiti di modico valore appositamente contrassegnati
  - i passaggi di beni in dipendenza di fusioni, scissioni o trasformazioni di società e di analoghe operazioni poste in essere da altri enti
  - le cessioni di valori bollati e postali, marche assicurative e similari

## Cessione di beni - Eccezioni

- **Non sono considerate cessioni di beni:**
  - le cessioni di paste alimentari; le cessioni di pane, biscotto di mare, e di altri prodotti della panetteria ordinaria senza aggiunta di zuccheri, miele, uova, materie grasse, formaggio o frutta; le cessioni di 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.
  - le cessioni di beni soggette alla disciplina dei concorsi e delle operazioni a premio.

## Prestazioni di servizi

Ai fini IVA si considerano prestazioni di servizi le prestazioni verso corrispettivo dipendenti da contratti in genere aventi ad oggetto obbligazioni di fare, di non fare e di permettere, quale ne sia la fonte, ad esempio derivanti da contratti di:

<b>opera</b>	<b>mutuo</b>
<b>appalto</b>	<b>mediazione</b>
<b>trasporto</b>	<b>deposito</b>
<b>mandato</b>	<b>spedizione</b>

**N.B.** L'elencazione dei citati contratti è, però, meramente esemplificativa vista l'amplessima disposizione di chiusura, secondo cui **qualsiasi obbligazione di fare, non fare o permettere** dà luogo ad una prestazione di servizi ai fini del tributo.

## Prestazioni di servizi

- Si considerano prestazioni di servizi, se effettuate verso corrispettivo:
  - le concessioni di beni in locazione, affitto, noleggio e simili (leasing)
  - le cessioni, concessioni, licenze e simili relative a diritti d'autore, invenzioni industriali, modelli, marchi, insegne, processi, formule, ecc. (\*)
  - i prestiti di denaro e di titoli non rappresentativi di merci, compreso lo sconto di crediti presso le banche
  - le prestazioni effettuate per l'uso personale o familiare dell'imprenditore ovvero a titolo gratuito per altre finalità estranee all'esercizio dell'impresa (a condizione che l'imposta afferente agli acquisti di beni e servizi relativi alla loro esecuzione sia detraibile e che la prestazione sia di valore superiore a €50) escluse talune somministrazioni e prestazioni al personale dipendente
  - le somministrazioni di alimenti e bevande (\*)
  - le cessioni di contratti di ogni tipo e oggetto (\*).

(\*) **NB** - Tali operazioni, in cui compaiono al tempo stesso il 'fare' ed il 'dare', sono tutte considerate 'prestazioni di servizi'.

## Prestazioni di servizi - Eccezioni

- Non sono considerate prestazioni di servizi, a titolo esemplificativo:
  - i conferimenti in società ed i passaggi di servizi in dipendenza di fusioni, di scissioni o trasformazioni
  - le cessioni, concessioni e licenze di diritti d'autore, invenzioni industriali, modelli, marchi, ecc. effettuate direttamente dall'autore e loro eredi o legatari
  - i prestiti obbligazionari.

- L'operazione di cessione di beni e/o di prestazioni di servizi rientra nel campo di applicazione dell'IVA se è posta in essere, alternativamente, nell'esercizio di:
  - Imprese (art. 4)
  - arti o professioni (c.d. 'lavoro autonomo' – art. 5)

## Esercizio d'impresa

### Art. 4

Per esercizio di imprese si intende l'esercizio per professione **abituale**, ancorché non esclusiva, di:

- (i) **attività commerciali o agricole** di cui agli articoli 2135 e 2195 del codice civile, **anche se non organizzate in forma di impresa**, ovvero
- (ii) **attività organizzate in forma d'impresa**, dirette alla prestazione di servizi che non rientrano nell'articolo 2195 del codice civile.

**Presunzione di commercialità:** Si considerano in ogni caso effettuate nell'esercizio di imprese le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte dalle società in nome collettivo e in accomandita semplice, dalle società per azioni e in accomandita per azioni, dalle società a responsabilità limitata, dalle società cooperative, di mutua assicurazione e di armamento, dalle società estere di cui all'art. 2507 del codice civile e dalle società di fatto.



## Esercizio di arti e professioni

### Art. 5

- **Lavoro autonomo** (art. 5) Per esercizio di arti e professioni si intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, di qualsiasi attività di lavoro autonomo, ovvero: qualsiasi attività abituale non rientrante tra quelle di impresa e non svolta con vincolo di subordinazione
- **Definizione generale (co. 1):** *“esercizio per professione abituale ancorché non esclusiva di qualsiasi attività di lavoro autonomo da parte di persone fisiche ovvero da parte di società semplici o di associazioni senza personalità giuridica costituite tra persone fisiche per l'esercizio in forma associata delle attività stesse”*
- **Fattispecie escluse (co. 2):** Non si considerano effettuate nell'esercizio di arti e professioni le prestazioni di servizi inerenti ai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, a condizione che siano rese da soggetti che non esercitano per professione abituale altre attività di lavoro autonomo. co.co.co., apporti di associati in partecipazione (non professionisti abituali), levata di protesti da segretari comunali, vigilanza e custodia di guardie giurate.

## Territorialità

Sono territorialmente rilevanti in Italia le cessioni aventi ad oggetto:

- beni immobili
- beni mobili esistenti nel territorio dello Stato al momento della cessione, soltanto se: nazionali, comunitari o vincolati al regime di temporanea importazione
- beni mobili, spediti da altro paese Ue, se installati montati o assiemati in Italia dal fornitore o per suo conto.

**La territorialità delle cessioni di beni dipende, dunque, dal luogo dove si trovano i beni stessi a nulla influenzando la residenza delle parti tra cui avviene l'operazione.**

Quindi, le cessioni intervenute tra due soggetti passivi residenti in Italia, ma riguardanti un bene sito all'estero **saranno fuori campo IVA**; al contrario potranno considerarsi *'effettuate nel territorio dello Stato'* le operazioni in cui entrambe le parti, od una di esse, non sono residenti ma il bene è nel territorio dello Stato.

# Principio di territorialità per le prestazioni di servizi (da art. 7-ter ad art. 7-septies)

## Territorialità

A partire dal 1° gennaio 2010, la Direttiva 2008/8/Ce recepita, unitamente alle Direttive 2008/9/Ce e 2008/117/Ce, dal D.Lgs. n. 18 dell'11 febbraio 2010, ha modificato la regola generale per la territorialità IVA delle prestazioni di servizi rese a soggetti passivi.

Principi generali della riforma 2010:

- **servizi Business to Consumer (B2C)**: tassazione nel Paese del fornitore (art. 7-ter, primo comma, lett. b)
- **servizi Business to Business (B2B)**: tassazione nel Paese del committente soggetto passivo IVA tramite il **meccanismo del reverse charge** (art. 7-ter, primo comma, lett. a).

Di conseguenza: il fornitore deve sempre individuare preventivamente la posizione IVA del committente, sia esso italiano, comunitario o stabilito fuori dalla UE.

# Principio di territorialità per le prestazioni di servizi (da art. 7-ter ad art. 7-septies)

## Prestazioni di servizi

Sono previste le seguenti **deroghe** alla regola generale:

- 1) prestazioni di servizi relativi a immobili (art. 7-*quater*, co. 1, lett. a); trasporto passeggeri (art. 7-*quater*, co. 1, lett. b).
  - Per tali prestazioni si continuano ad applicare i 'vecchi' criteri, sia se rese a soggetti passivi sia a committenti privati. (Ad es. le prestazioni di servizi relative a beni immobili continuano a considerarsi effettuate in Italia, quando l'immobile è situato nel territorio dello Stato).
- 2) prestazioni di ristorazione, catering (art. 7-*quater*, co. 1, lett. c); locazione a breve termine dei mezzi di trasporto (art. 7-*quater*, co. 1, lett. e).
  - Per tali prestazioni sono previsti criteri validi sia se rese a soggetti passivi sia a privati consumatori. Ad es. le prestazioni di ristorazione, catering si considerano tassabili in Italia se eseguite nel territorio dello Stato (mentre prima erano tassate in Italia se erano rese da soggetti passivi IVA ivi residenti o domiciliati).

# Principio di territorialità per le prestazioni di servizi (da art. 7-ter ad art. 7-septies)

## Prestazioni di servizi

- 3) prestazioni di intermediazione (art. 7-sexies, c. 1, lett. a); trasporto intracomunitario di beni (art. 7-sexies, c. 1, lett. c); lavorazione di beni mobili materiali (art. 7-sexies, c. 1, lett. d); telecomunicazione, teleradio diffusione, servizi resi tramite mezzi elettronici (art. 7-sexies, c. 1, lett. f e g).
- Per tali prestazioni sono previsti criteri specifici se rese nei confronti di privati consumatori.
  - Ad esempio, le prestazioni di trasporto intracomunitario di beni, rese a committenti non soggetti passivi, si considerano effettuate in Italia, quando la relativa esecuzione ha inizio nel territorio dello Stato.

Infine, per la locazione a lungo termine di mezzi di trasporto resa a privati consumatori, si applica il criterio generale del luogo del prestatore assieme al criterio di utilizzo del servizio. Pertanto, rilevano in Italia le prestazioni rese da soggetti passivi italiani, escluse quelle utilizzate fuori della Comunità Europea; non sono rilevanti le prestazioni rese da soggetti passivi non stabiliti nella Comunità, tranne quelle utilizzate in Italia.

## Prestazioni di servizi

- 4) Servizi culturali, artistici, sportivi, scientifici, educativi, ricreativi e simili (art. 7-quinquies)
- art. 7-quinquies, co.1 lett. a)) “...**prestazioni di servizi relativi ad attività culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative e simili, ivi comprese fiere ed esposizioni,...**”. Per i servizi culturali in genere, ai fini della territorialità, rileva lo status del committente. In particolare: se il committente è B2C la prestazione è rilevante nel luogo di esecuzione della manifestazione; se il committente è B2B la prestazione è rilevante nel paese di stabilimento del committente (regola generale);
  - art. 7-quinquies, c.1, lett. b)) o come “...**prestazioni di servizi per l'accesso a manifestazioni culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative e simili, ivi comprese fiere ed esposizioni...**”. Per i servizi consistenti nel garantire l'accesso alla manifestazioni, ai fini della territorialità, rileva il luogo di esecuzione della manifestazione a prescindere dallo status del committente (B2C o B2B).

# Principio di territorialità per le prestazioni di servizi (da art. 7-ter ad art. 7-septies)

## Prestazioni di servizi

**N.B.** Dal 1° gennaio 2013 sono state modificate le lettere e) ed e-*bis*) dell'art. 7-*sexies* del DPR 633/1972. A decorrere da tale data, dunque, si considerano effettuate nel territorio dello Stato, se rese a committenti non soggetti passivi:

- a) le prestazioni di servizi di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili, non a breve termine, di mezzi di trasporto diversi dalle imbarcazioni da diporto, quando il committente è residente/domiciliato nel territorio dello Stato e sempre che siano utilizzate nel territorio della Comunità. Le medesime prestazioni se rese ad un soggetto domiciliato e residente al di fuori del territorio della Comunità si considerano effettuate in Italia se sono ivi utilizzate
- b) le suddette prestazioni relative ad imbarcazioni da diporto messe a disposizione in Italia e la prestazione è resa da soggetti passivi ivi stabiliti ed è utilizzata nel territorio dell'UE. Le stesse prestazioni, se l'imbarcazione da diporto è messa a disposizione in uno Stato estero fuori dall'UE ed il prestatore è stabilito in quello stesso Stato, si considerano effettuate in Italia se ivi utilizzate.

# Principio di territorialità per le prestazioni di servizi (da art. 7-ter ad art. 7-septies)

## Prestazioni di servizi

**NB:** sono state modificate le lettere f) e g) dell'art. 7-*sexies* (e, di conseguenza, sono state soppresse le lettere h) e i) dell'art. 7-*septies*) del DPR 633/1972. A decorrere dal 1° gennaio 2015, dunque, si considerano effettuate nel territorio dello Stato, se rese a committenti non soggetti passivi:

1. le prestazioni di servizi rese tramite mezzi elettronici, quando il committente è domiciliato nel territorio dello Stato o ivi residente senza domicilio all'estero, a prescindere dal luogo di stabilimento del prestatore (UE o extraUE);
2. 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 UE, a prescindere dal luogo di stabilimento del prestatore (UE o extraUE).



## Momento impositivo - (art. 6 DPR 633/72)

**L'IVA diviene esigibile quando la cessione di beni o la prestazione di servizi si considera effettuata**, in applicazione dei criteri previsti dall'art. 6 del D.P.R. 633/1972.

Da questo momento, il cedente/prestatore diviene debitore dell'IVA nei confronti dell'Erario e, correlativamente, sorge il diritto alla detrazione in capo al cessionario/committente soggetto passivo, a meno che questi non ponga in essere operazioni esenti o non soggette.

## Momento impositivo - Cessione di beni (art. 6 DPR 633/72)

- In caso di cessione di beni, l'operazione si considera effettuata:
  - **beni immobili**: momento della stipulazione dell'atto
  - **beni mobili**: momento della consegna o spedizione
  - **sia beni immobili che beni mobili**: momento dell'emissione della fattura o del pagamento (anche parziale) del corrispettivo, se precedente agli eventi sopra indicati, limitatamente all'importo fatturato e/o pagato.

## Momento impositivo - Prestazioni di servizi (art. 6 DPR 633/72)

- In caso di prestazioni di servizi tra soggetti residenti, l'operazione si considera effettuata:
  - momento del pagamento (anche parziale) del corrispettivo
  - momento dell'emissione della fattura (se precedente)
  - momento in cui sono rese, ovvero, se di carattere periodico o continuativo, nel mese successivo a quelle in cui sono rese, per le operazioni indicate nell'art. 3, comma 3, primo periodo del DPR 633/72.
- In caso di prestazioni di servizi tra soggetti non residenti e soggetti residenti, l'operazione si considera effettuata:
  - momento in cui sono ultimate ovvero, se di carattere periodico o continuativo, alla data di maturazione dei corrispettivi, per le prestazioni di servizi di cui all'art. 7-ter del DPR n. 633/1972, rese da un soggetto passivo non stabilito nel territorio dello Stato a un soggetto passivo ivi stabilito, e per le prestazioni di servizi (diverse da quelle di cui agli art. 7-quater e 7-quinquies), rese da un

## Momento impositivo - Prestazioni di servizi (art. 6 DPR 633/72)

soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato ad un soggetto passivo che non è ivi stabilito

- se anteriormente al verificarsi degli eventi indicati al punto precedente, è pagato in tutto o in parte il corrispettivo, tale pagamento si considera momento di effettuazione, limitatamente all'importo pagato
- nel caso in cui le stesse siano effettuate in modo continuativo nell'arco di un periodo superiore ad un anno e non comportino versamenti di acconti o pagamenti anche parziali nel medesimo periodo, il momento dell'effettuazione si avrà al termine di ciascun anno solare fino all'ultimazione delle prestazioni medesime.

## Momento impositivo (art. 6 DPR 633/72)

L'art. 6 del DPR 633/72 prevede una serie di eccezioni alle regole generali sopra delineate.

Esistono **regole particolari** per:

- le cessioni e per le prestazioni effettuate nei confronti dello Stato, degli organi dello Stato, degli enti pubblici territoriali (comuni, regioni, ecc.), degli istituti universitari, delle unità sanitarie locali (ora ASL), degli enti ospedalieri, ecc.
- le cessioni di prodotti farmaceutici effettuate dai farmacisti
- le cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate nei confronti dei soci, associati e partecipanti.

Infatti, l'IVA afferente le predette operazioni diviene esigibile soltanto al momento del pagamento del corrispettivo da parte del debitore, e nel frattempo evidenziata in un apposito conto 'IVA ad esigibilità differita' iscritto nel passivo. Per le cessioni di beni di cui all'art. 21, c. 4, terzo periodo, lettera b), ovvero per le cessioni di beni effettuate dal cessionario nei confronti di un soggetto terzo per il tramite del proprio cedente, l'imposta diviene esigibile nel mese successivo a quello della loro effettuazione.

## Momento impositivo (art. 6 DPR 633/72)

- A tal fine, nella fattura emessa dal cedente o prestatore deve essere apposta la dicitura 'IVA ad esigibilità differita', con la conseguenza che:
  - chi effettua la cessione o rende il servizio, emette e registra nei termini ordinari la fattura, ma l'IVA viene versata successivamente, in sede di liquidazione del periodo in cui è avvenuto il pagamento
  - chi riceve la fattura recante la dicitura 'IVA ad esigibilità differita' dovrà registrare la fattura nei termini ordinari, ma potrà detrarre l'IVA solo successivamente al pagamento del corrispettivo.
- In alternativa, il cedente potrà seguire le procedure ordinarie, che prevedono l'immediata esigibilità dell'imposta, in tal caso nella fattura emessa deve essere apposta la dicitura 'IVA ad esigibilità immediata'.

## Momento impositivo (art. 6 DPR 633/72)

### ■ **Obblighi conseguenti:**

1. al momento di effettuazione dell'operazione il contribuente deve emettere la fattura (fatturazione immediata), sempre che non sia stata già emessa anteriormente (ad esempio per acconto)
2. la fatturazione differita è ammessa solo in determinati casi e a determinate condizioni stabilite dall'art. n. 21, comma 4 del DPR n. 633/1972.

## Operazioni non imponibili

- Le operazioni che, per disposizione legislativa, sono soggette al regime IVA ma non scontano l'imposta sul loro corrispettivo sono:
  - esportazioni ed operazioni assimilate all'esportazione (artt. 8 e 8 bis)
  - servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali (art. 9)\*
  - cessioni intracomunitarie (artt. 41, DL 331/93).
- Sulle predette operazioni non viene applicata l'IVA in quanto l'imposta è applicata nel Paese di destinazione finale del bene.

(\*) La l. 115/2015 ha esteso la nozione di "servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali" mediante l'inserimento del n. 4-bis) all'art. 9, comma 1, del D.P.R. 633/1972, prevedendo che rientrino anche *"i servizi accessori relativi alle piccole spedizioni di carattere non commerciale e alle spedizioni di valore trascurabile di cui alle direttive 2006/79/CE del Consiglio, del 5 ottobre 2006, e 2009/132/CE del Consiglio, del 19 ottobre 2009, sempreché i corrispettivi dei servizi accessori abbiano concorso alla formazione della base imponibile ai sensi dell'articolo 69 del presente decreto e ancorché la medesima non sia stata assoggettata all'imposta"*.



## Operazioni non imponibili

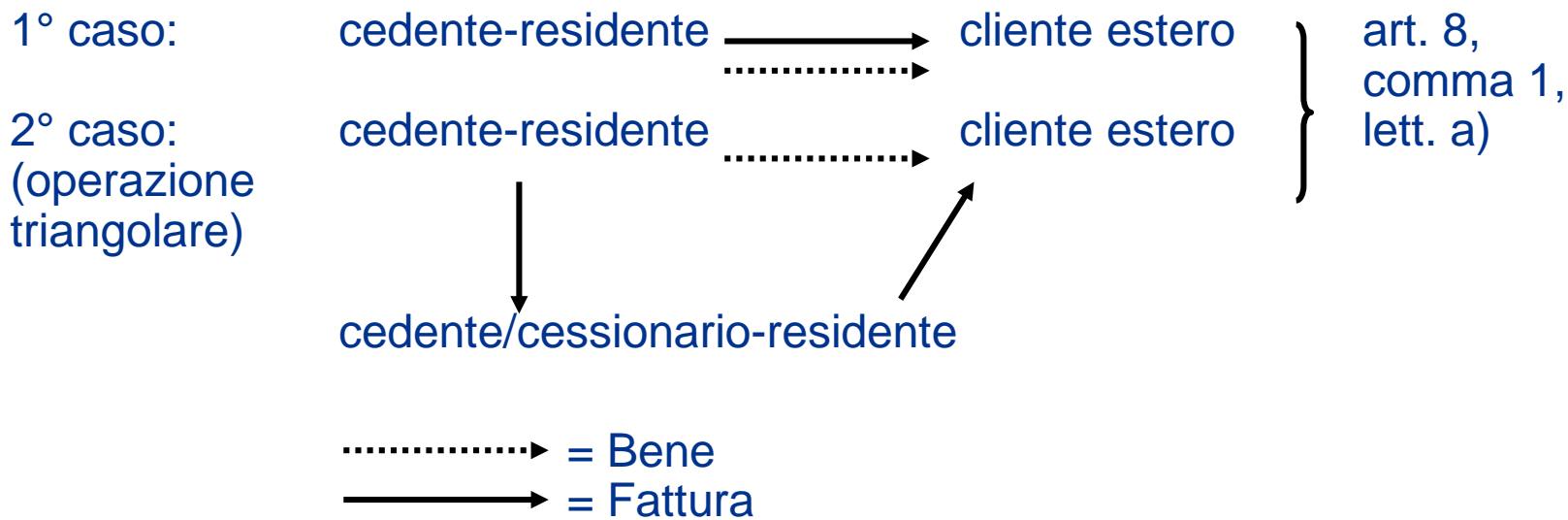
- Costituiscono **cessioni all'esportazione**:
  - le cessioni che hanno per oggetto beni inviati in Paesi extra UE a cura o a nome del cedente (art. 8, comma 1, lett. a)
  - le cessioni effettuate tra due soggetti residenti, a condizione che i beni vengano, su incarico del cessionario, inviati in Paesi extra UE direttamente dal cedente (art. 8, comma 1, lett. a) - operazione di triangolazione - e le cessioni effettuate dal cessionario residente nei confronti di un terzo non residente a condizione che il cedente ne curi l'invio fuori del territorio dell'UE
  - le cessioni di beni il cui trasporto o spedizione in Paesi extra UE è effettuato entro 90 giorni dalla consegna dei beni, dall'operatore economico non residente o per suo conto (art. 8, comma 1, lett. b)
  - le cessioni di beni effettuate nei confronti delle amministrazioni pubbliche e dei soggetti della cooperazione allo sviluppo, trasportati o spediti fuori dell'Unione europea in attuazione di finalità umanitarie entro 180 giorni dalla consegna (art. 8, comma 1, lett. b-bis)

## Operazioni non imponibili

- Costituiscono **cessioni all'esportazione**:
  - le cessioni di beni (diversi da fabbricati e aree fabbricabili) effettuate nei confronti degli **esportatori abituali** (art. 8, comma 1, lett. c), ossia di coloro che, avendo effettuato cessioni all'esportazione od operazioni intracomunitarie, si avvalgono della **facoltà** di acquistare, anche tramite commissionari, o importare beni e servizi senza pagamento dell'imposta.

## Cessioni all'esportazione (art. 8)

### Esportazioni dirette



## Cessioni all'esportazione (art. 8)

### Esportazioni indirette

3° caso:

cedente-residente



cessionario-non residente



cliente estero

art. 8,  
comma 1  
lett. b)

Esportazione entro  
90 giorni e allo  
stato originario

## Cessioni all'esportazione (art. 8)

- L'esportazione deve risultare alternativamente da:
  - **documento doganale**
  - **vidimazione della dogana su un esemplare della fattura**
  - vidimazione della dogana su un esemplare della fattura ovvero della **bolla di accompagnamento** emessa a norma dell'art. 2 del DPR 6 ottobre 1978, n. 627, o, se questa non è prescritta, sul documento di cui all'art. 21, c. 4, terzo periodo, lettera a) (documento di trasporto o da altro documento idoneo a identificare i soggetti tra i quali è effettuata l'operazione).

## Operazioni non imponibili: 'Plafond'

I cosiddetti **esportatori abituali** (vedi infra) possono effettuare acquisti di beni e servizi senza pagamento dell'IVA, nel limite d'importo costituito dalle esportazioni, dai servizi internazionali e dalle cessioni intracomunitarie dagli stessi effettuate e registrate nel periodo d'imposta precedente o nei 12 mesi precedenti (opzione):

- condizione: ammontare dei corrispettivi delle cessioni all'esportazione di cui alle lett. a) e b) dell'art. 8 e delle cessioni intracomunitarie effettuate e registrate nell'anno precedente, superiore al 10% del volume d'affari (esportatore abituale)
- esistenza di un 'plafond' costituito dall'ammontare complessivo dei corrispettivi delle cessioni all'esportazione e delle cessioni intracomunitarie registrate nel corso dell'**anno solare (plafond fisso)** o nei **12 mesi precedenti (plafond mobile)**
- **dichiarazione di intento** (voler effettuare l'acquisto in esenzione d'imposta) da consegnare al fornitore o alla dogana prima dell'effettuazione dell'operazione
- dall'anno 2015 l'obbligo di comunicare preventivamente all'Agenzia delle Entrate i dati contenuti nelle lettere di intento IVA è in capo all'esportatore abituale.

## Operazioni non imponibili - Caratteristiche

- Fatturazione : obbligatoria
- Registrazione : obbligatoria
- Detraibilità dell'imposta assoluta 'a monte' : piena
- Agevolazioni : rimborso infrannuale dell'IVA 'a monte'

## Operazioni esenti art. 10 - Definizione

- Sono operazioni sulle quali, per motivi di ordine socio-economico, l'IVA non viene applicata.
- Sono comprese tra le operazioni esenti, ad esempio (art. 10):
  - a) le operazioni di credito e di finanziamento, le dilazioni di pagamento
  - b) le operazioni di assicurazione
  - c) le operazioni relative a valute estere
  - d) le operazioni relative ad azioni, obbligazioni o altri titoli non rappresentativi di merci e a quote sociali, eccettuati la custodia e l'amministrazione dei titoli nonché il servizio di gestione individuale di portafogli. Tale ultima previsione è stata introdotta a decorrere dal 1° gennaio 2013
  - e) le operazioni relative a valori mobiliari e a strumenti finanziari diversi dai titoli, incluse le negoziazioni e le opzioni ed eccettuati la custodia e l'amministrazione nonché il servizio di gestione individuale di portafogli. Tale previsione è stata introdotta a decorrere dal 1° gennaio 2013



## Operazioni esenti art. 10 - Definizione

- Sono comprese tra le operazioni esenti, ad esempio (art. 10):
  - e) le locazioni non finanziarie e gli affitti di terreni agricoli, di aree non edificabili né adibite a parcheggio e di fabbricati non strumentali
  - f) le cessioni che hanno per oggetto beni acquistati o importati senza il diritto alla detrazione totale della relativa imposta.

## Operazioni esenti art. 10 - Caratteristiche

- Fatturazione : obbligatoria
- Registrazione : obbligatoria
- Detraibilità dell'imposta 'a monte' : no

In caso di opzione ex art. 36-bis (vedi infra), non sussiste l'obbligo di fatturazione e registrazione e si perde il diritto totale alla detrazione, anche con riferimento alle operazioni esenti effettuate.

## Definizione

- Sono operazioni non soggette quelle caratterizzate dalla mancanza di almeno uno dei tre requisiti sopra esaminati (requisito soggettivo - oggettivo - territoriale).
- Ad esempio, sono operazioni non soggette:
  - cessioni di beni effettuate da soggetti privati (mancanza del requisito soggettivo)
  - consegna di merci in conto comodato (mancanza del requisito oggettivo)
  - cessioni di beni esistenti in territorio straniero (mancanza del requisito territoriale).

Non sono soggette ad alcun adempimento IVA (fatturazione, registrazione, ecc.).

- Per effetto del nuovo comma 6-bis dell'art. 21 del DPR 633/1972, entrato in vigore il 1° gennaio 2013, anche le cessioni di beni e le prestazioni di servizi non soggette all'imposta ai sensi degli artt. da 7 a 7-*septies* del DPR 633/1972 rientrano nel volume di affari.

## ECCEZIONI

- Obbligo di fatturazione per operazioni fuori campo IVA ai sensi dell'art. 21, comma 6-bis del DPR 633/72 (comma inserito dall'art. 1, comma 325, lett. d), n. 2), L. 24 dicembre 2012, n. 228).
- A decorrere dal 1° gennaio 2013 i soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato devono emettere fattura anche per le operazioni di seguito elencate non soggette all'imposta per carenza del requisito della territorialità:
  1. le cessioni di beni e prestazioni di servizi, diverse da quelle esenti di cui all'art. 10, nn. da 1) a 4) e 9) (es. operazioni di finanziamento, operazioni relative ad azioni, obbligazioni, quote sociali, altri titoli non rappresentativi di merci, operazioni di assicurazione e riassicurazione, ecc.), effettuate nei confronti di un soggetto passivo che è debitore dell'imposta in un altro Stato membro dell'Unione Europea. Le fatture devono contenere l'annotazione 'inversione contabile'
  2. le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nei confronti di un soggetto stabilito al di fuori dell'Unione Europea. Le fatture devono contenere l'annotazione 'operazione non soggetta'.

## ESCLUSIONI IVA ARTICOLO 15 D.P.R. 633/1972

- I motivi che giustificano l'esclusione IVA **articolo 15** sono di natura tecnica: si tratta di **operazioni che non rilevano ai fini IVA**.
- Di conseguenza, le esclusioni IVA articolo 15 non comportano obblighi di pagamento (quindi sostanziali) né obblighi formali (non concorrono alla formazione del volume d'affari). L'articolo 15 recita : "Non concorrono a formare la base imponibile:
  1. le somme dovute a titolo di interessi moratori o di penalità per ritardi o altre irregolarità nell'adempimento degli obblighi del cessionario o del committente;
  2. il valore normale dei beni ceduti a titolo di sconto, premio o abbuono in conformità alle originarie condizioni contrattuali, tranne quelli la cui cessione è soggetta ad aliquota più elevata;
  3. le somme dovute a titolo di rimborso delle anticipazioni fatte in nome e per conto della controparte, purché regolarmente documentate;
  4. l'importo degli imballaggi e dei recipienti, quando ne sia stato espressamente pattuito il rimborso alla resa;
  5. le somme dovute a titolo di rivalsa dell'imposta sul valore aggiunto.

## ESCLUSIONI IVA ARTICOLO 15 D.P.R. 633/1972

- Non si tiene conto, in diminuzione dell'ammontare imponibile, delle somme addebitate al cedente o prestatore a titolo di penalità per ritardi o altre irregolarità nell'esecuzione del contratto".

# Riepilogo adempimenti IVA

Adempimento IVA	Operazioni non soggette	Operazioni soggette		
		Imponibili	Non imponibili	Esenti
Addebito IVA	No	Sì	No	No
Fatturazione	Sì (*)	Sì	Sì	Sì
Registrazione	Sì (*)	Sì	Sì	Sì
Limitazione alla detraibilità dell'IVA sugli acquisti	Sì	No	No	Sì

(\*) Facendo univoco riferimento alle operazioni non soggette per carenza del presupposto della territorialità di cui agli artt. da 7 a 7-*septies* del DPR 633/1972, a partire dal 1° gennaio 2013.

## Principi base della detrazione

Inerenza

L'IVA è detraibile se i beni o i servizi sono acquistati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione.

Afferenza

L'IVA non è detraibile se gli acquisti sono afferenti ad operazioni esenti o non soggette. (Fatta eccezione per le ipotesi di indetraibilità oggettive di cui *infra*).

Rivalsa

L'IVA è detraibile se la stessa è stata addebitata in via di rivalsa (art. 18, D.P.R. n. 633/1972) dal fornitore se è stata esposta in una fattura (Art. 178 Dir. 2006/112/CE). Per il commercio al minuto ed attività assimilate, la fattura è obbligatoria solo se chiesta dal cliente non oltre l'effettuazione dell'operazione.



## Principi base della detrazione

- Il principio di detrazione dell'IVA stabilito dall'articolo 19 D.P.R. n. 633/1972, secondo cui l'imposta può essere considerata detraibile limitatamente alle operazioni effettuate «*in relazione ai beni ed ai servizi importati o acquistati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione*» deve essere coordinato con le disposizioni relative all'indetraibilità dell'Iva assolta sugli acquisti, contenute negli artt. 19, 19-bis e 19-bis1 del D.P.R. n. 633/72 e riguardano:
  - **l'IVA oggettivamente indetraibile** in relazione al tipo di bene o servizio acquistato od importato (art. 19-bis1);
  - **l'IVA indetraibile in via specifica**, in caso di acquisto o importazione di un bene o servizio utilizzato per effettuare un'operazione non soggetta o esente (artt. 19, comma 4, e 19-bis, comma 2);
  - **l'IVA indetraibile da “pro-rata”**, se vengono poste in essere attività che danno luogo ad operazioni esenti (artt. 19, comma 5, e 19-bis).

## Regola generale

- L'imposta pagata (o da pagare) ai fornitori e quella sulle importazioni sono ammesse in detrazione da quella addebitata ai clienti se trattasi di beni e servizi acquistati/importati inerenti all'esercizio dell'impresa, arte o professione.
- L'IVA assolta sugli acquisti di beni e servizi utilizzati per l'effettuazione anche di operazioni non soggette all'imposta, per operazioni esenti ovvero utilizzati per fini privati od estranei all'esercizio dell'impresa (beni e servizi a destinazione promiscua) non è ammessa in detrazione per la quota imputabile a detto utilizzo.
- **L'IVA relativa** all'acquisto o all'importazione di beni e/o servizi afferenti **operazioni esenti** o comunque **non soggette** all'imposta **non è detraibile**.
- Le operazioni di cessione all'esportazione, cessioni intracomunitarie, operazioni effettuate fuori dall'Italia, ecc. si considerano a tal fine come operazioni soggette ad IVA: l'IVA sugli acquisti ad esse relativa è pertanto detraibile.
- In deroga alla regola generale sono fissati limiti alla detrazione dell'IVA assolta su determinati acquisti e/o prestazioni (ad esempio: autovetture, telefonia mobile).

## Regola generale

- Qualora il contribuente eserciti attività che danno luogo sia ad operazioni soggette ad IVA (cessioni imponibili e non imponibili quali esportazioni, operazioni ad esse assimilate, cessioni intracomunitarie) sia ad operazioni esenti, l'IVA afferente l'acquisto o l'importazione dei beni o servizi deve essere detratta in misura corrispondente alla seguente percentuale:

$$\frac{\text{Totale delle operazioni che danno diritto alla detrazione}}{\text{Operazioni che danno diritto alla detrazione + operazioni esenti}} = \text{pro-rata di detraibilità}$$

NB: Per il calcolo del pro-rata, non si tiene conto delle operazioni di cui al comma 2 dell'articolo 19-bis comprese le operazioni esenti (nn. da 1 a 9, art. 10) quando:

- non formano oggetto dell'attività propria del soggetto passivo, oppure
- sono accessorie alle operazioni imponibili

## Termini di detrazione

La Manovra correttiva 2017 (art. 2, co.1, D.L. n. 50 del 2017, convertito con L. 96/2017) ha introdotto rilevanti **modifiche all'art.19** del D.P.R. 633 del 1972.

In particolare, viene **RIDOTTO** il periodo entro il quale **i soggetti passivi IVA possono detrarre l'imposta assolta sugli acquisti e le importazioni di beni e servizi.**

Il nuovo art. 19 recita:

*"Il diritto alla detrazione dell'imposta relativa ai beni e servizi acquistati o importati sorge nel momento in cui l'imposta diviene **esigibile** ed è esercitato al più tardi con **la dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto** ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo".*

Prima: il termine ultimo coincideva con "**la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto**".

Le nuove disposizioni si applicano a partire dalle fatture emesse dal **1° gennaio 2017**.

## Termini di detrazione

La Manovra correttiva 2017 ha modificato anche l'**art. 25**, comma 1 del D.P.R. n. 633/1972

### **RIDUCENDO**

Il termine ultimo entro il quale il soggetto passivo deve provvedere alla numerazione progressiva ed alla annotazione delle fatture e bollette doganali relative agli acquisti ed importazioni di beni e servizi.

#### Il nuovo art. 25

La "*liquidazione periodica nella quale è esercitato il diritto alla detrazione della relativa imposta e comunque **entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa all'anno di ricezione della fattura e con riferimento al medesimo anno***".

#### Prima

La "*liquidazione periodica, ovvero la dichiarazione annuale, nella quale è esercitato il diritto alla detrazione della relativa imposta*";

Le novità si applicano alle fatture e alle bollette doganali **emesse dal 1° gennaio 2017**.

## Termini di detrazione

### COORDINAMENTO FRA I DUE ARTICOLI

Il ***dies a quo*** da cui decorre il termine per l'esercizio della detrazione IVA coincide con il momento in cui, in capo al cessionario/committente, entrambi i seguenti requisiti sono soddisfatti:

- a) **sostanziale**, dell'avvenuta esigibilità dell'imposta e
- b) **formale**, del possesso di una valida fattura redatta conformemente alle disposizioni di cui all'articolo 21 del menzionato D.P.R. n. 633.

Il diritto alla detrazione potrà quindi essere esercitato *“al più tardi entro la data di presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui si sono verificati entrambi i menzionati presupposti e con riferimento al medesimo anno”*.

## Termini di detrazione

Esempio: fatture e bollette doganali emesse dal 1 gennaio 2017

- Fattura del 18.12.2017, ricevuta il 18.12.2017, **registrata entro il 31.12.2017**: la relativa IVA poteva essere inclusa e detratta nella liquidazione periodica relativa al mese di dicembre 2017;
- Fattura del 18.12.2017, ricevuta il 31.12.2017, **registrata il 25.3.2018**: l'IVA può essere detratta con la dichiarazione annuale IVA relativa al 2017, entro il 30 aprile 2018.

NB: la fattura deve però essere annotata in una sezione specifica del registro Iva acquisti, dedicata alle fatture emesse e ricevute nel 2017 ma annotate nei primi quattro mesi del 2018, oppure è possibile adottare qualsiasi altra soluzione contabile che possa garantire la corretta tenuta della contabilità e che non ostacoli le eventuali attività di controllo delle autorità fiscali (es. codice IVA specifico)

- Fattura del 18.12.2017, ricevuta il 31.12.2017, ma **registrata oltre il 30 aprile 2018**: è possibile recuperare la relativa imposta presentando una dichiarazione IVA integrativa relativa l'anno 2017 (dovuta al più tardi entro il 31 dicembre 2023, ossia la scadenza dei termini di accertamento relativi all'anno 2017);
- Fattura del 21.12.2017, ricevuta il 21.1.2018, **registrata il 20.3.2018**: l'IVA poteva essere inclusa e detratta nella liquidazione relativa al mese di marzo 2018 (da effettuare il 16.4.2018);
- Fattura del 21.12.2017, ricevuta il 25.1.2018, **registrata il 25.3.2019**: la detrazione può avvenire con la dichiarazione annuale IVA per il 2018, da presentare entro il 30 aprile 2019; la fattura deve però essere annotata distintamente.

# Aliquote IVA in vigore

## 4% Aliquota ridottissima (Prodotti base)

Alimentari  
(Pane, pasta, latte,  
frutta, verdura)

Prodotti  
editoriali (anche  
giornali e periodici  
digitali)

Edilizia agevolata  
(prima casa)

frumento, e cereali

---

## 5% Aliquota ridotta

Prestazioni  
socio-sanitarie di  
diagnosi e cura

Prestazioni educative  
e didattiche

Prestazioni  
assistenziali

basilico e piante simili

prestazioni di trasporto urbano di persone effettuate mediante mezzi di trasporto abilitati ad eseguire servizi di trasporto marittimo, lacuale, fluviale e lagunare

prestazioni di cui ai numeri 18), 19), 20), 21) e 27-ter) dell'articolo 10, primo comma, rese in favore dei soggetti indicati nello stesso numero 27-ter) da cooperative sociali e loro consorzi;

---

## 10% Aliquota ridotta

Alimentari  
(carni bianche,  
pesce, biscotti,  
carni rosse,  
prosciutti)

Bar, alberghi,  
ristoranti  
non di lusso

Spettacoli

Trasporti di  
persone  
(aerei, treni,  
navi)

Elettricità,  
gas



## **22% Aliquota ordinaria in vigore dal 1° ottobre 2013**

**Vino, dischi, tessile, nastri, vestiario, calzature, e per esclusione tutte le altre prestazioni e cessioni di beni non soggette ad aliquota ridotta**

## Regola generale

L'imposta è dovuta dai soggetti che effettuano le cessioni di beni e le prestazioni di servizi imponibili, i quali devono versarla all'erario, cumulativamente per tutte le operazioni effettuate e al netto della detrazione prevista nell'art. 19, nei modi e nei termini stabiliti nel titolo secondo.



## Regola generale

- Soggetto emittente : fornitore
- Momento della fatturazione : entro 10 giorni dall'effettuazione dell'operazione (art. 21, c. 4)
- Operazioni da fatturare : imponibili  
non imponibili  
esenti  
fuori campo (\*) ('Legge di Stabilità', n. 228 del 2012)

(\*) cessioni e prestazioni non soggette all'imposta per carenza del presupposto della territorialità di cui agli artt. da 7 a 7-septies del DPR 633/1972, a partire dal 1° gennaio 2013.

## Il momento della fatturazione

### Fatturazione anticipata

- La fattura deve essere emessa all'atto del pagamento, se questo precede la consegna o spedizione dei beni mobili o la stipulazione dell'atto di vendita per i beni immobili (art. 6, comma 4).

NB - L'emissione della fattura prima della consegna o spedizione o della stipulazione dell'atto di vendita determina l'effettuazione dell'operazione.

## Il momento della fatturazione

### Fatturazione differita

- In via generale le fatture devono essere emesse alla data di effettuazione dell'operazione e cioè alla data in cui l'IVA diviene esigibile.

Tale regola generale è derogata nei seguenti casi:

- per le forniture di beni accompagnate dal **documento di trasporto** con specifiche indicazioni
- per le **forniture di servizi che possono essere identificate attraverso una idonea documentazione.**

In tali situazioni la fattura può essere emessa entro il 15° giorno del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione.

Fino al 31 dicembre 2012 la fatturazione differita era circoscritta alle forniture di beni; dal 1° gennaio 2013 la fatturazione differita viene estesa anche alle prestazioni di servizi.

## Il momento della fatturazione

### Fatturazione cumulativa mensile

- Nel caso in cui vengano effettuate, nell'arco di un mese solare, cessioni di beni e prestazioni di servizi nei confronti del medesimo cliente, è consentito che il fornitore emetta un'unica fattura, riepilogativa delle forniture di beni e servizi effettuate nello stesso mese, entro i 15 giorni successivi al mese di riferimento.
- Tale fattura deve indicare tutte le singole forniture di beni e servizi poste in essere nel mese di riferimento.
- Fino al 31 dicembre 2012 la fatturazione cumulativa mensile era circoscritta alle forniture di beni; dal 1° gennaio 2013 la fatturazione cumulativa mensile viene estesa anche alle prestazioni di servizi.

### Fatturazione per prestazioni di servizi intracomunitari

- Per quanto riguarda i servizi intracomunitari (non soggetti ad IVA italiana a norma dell'art. 7-ter del Decreto IVA che recepisce l'art. 44 della Direttiva IVA), la fattura deve essere emessa entro il 15° giorno successivo al mese in cui l'operazione è stata effettuata.

## Casi particolari - Integrazione della fattura (art. 17 DPR 633/72)

- Gli obblighi di fatturazione relativi alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato da soggetti non residenti nei confronti di soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato come definiti dall'art. 7-ter, sono adempiuti dai cessionari o committenti (art. 17, c. 2).
- Dal 1° gennaio 2013, inoltre, nel caso di cessioni di beni o di prestazioni di servizi effettuate da un soggetto passivo stabilito in un altro Stato membro dell'Unione Europea, il cessionario o committente soggetto passivo IVA stabilito in Italia adempie gli obblighi di fatturazione di registrazione secondo le disposizioni degli artt. 46 e 47 del Decreto Legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla Legge 29 ottobre 1993, n. 427.
- **Fatturazione:** la fattura deve essere numerata e integrata dal cessionario o committente con indicazione del controvalore in Euro e degli altri elementi che concorrono a formare la base imponibile dell'operazione, espressi in valuta estera, nonché dell'ammontare dell'imposta, calcolata secondo l'aliquota dei beni (art. 46 DL 331/93 comma 1).

## Casi particolari - Integrazione della fattura (art. 17 DPR 633/72)

### Regolarizzazione in caso di omessa o irregolare fatturazione degli acquisti intracomunitari a decorrere dal 1° gennaio 2013

- In caso di mancata ricezione della fattura da parte del cedente identificato in altro Paese UE, l'art. 46, comma 5, del D.L. n. 331/1993 dispone che, se la fattura non è stata ricevuta entro il secondo mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione, il cessionario deve emettere un'autofattura, in un unico esemplare, entro il giorno 15 del terzo mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione.
- Qualora invece si riceva una fattura indicante un corrispettivo inferiore a quello effettivo, il cessionario deve emettere una fattura integrativa entro il giorno 15 del mese successivo a quello di registrazione della fattura originaria.
- L'autofattura e la fattura integrativa devono essere annotate entro il termine di emissione con riferimento al mese precedente.
- Ai fini dell'esercizio del diritto di detrazione, è prevista la sua annotazione anche nel registro degli acquisti, anteriormente alla liquidazione periodica o alla dichiarazione annuale nella quale viene recuperata l'imposta.



## Art. 17 commi 5, 6 e 7 – Inversione contabile o Reverse charge in ambito nazionale

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, c. 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.

Tale regime è dettato **in deroga al meccanismo di detrazione e rivalsa dell'IVA**, in base al quale il debitore dell'imposta è il soggetto che ha effettuato l'operazione e a lui compete l'obbligo di rivalsa nei confronti del proprio cessionario o committente, e trova il proprio fondamento nelle disposizioni comunitarie, le quali, tuttavia, hanno un'efficacia temporale diversificata, essendo soggette a differenti regimi autorizzatori.

L'estensione del reverse charge da parte del legislatore nazionale è stata motivata dall'esigenza di **contrasto all'evasione dell'IVA e alle frodi fiscali in particolari settori considerati a rischio**, e muove dalla considerazione che l'attribuzione incontrollata del diritto alla detrazione dell'Iva ha generato abusi, che sono stati perpetrati proprio perché alla detrazione spettante per legge all'acquirente che ha assolto l'imposta non ha corrisposto un simmetrico versamento dell'imposta da parte del venditore.

## Cessioni di oro (Art. 17, c. 5)

- In deroga al primo comma [regola generale debitore di imposta], per le **cessioni imponibili di oro da investimento** di cui all'articolo 10, numero 11), nonché per le **cessioni di materiale d'oro e per quelle di prodotti semilavorati di purezza pari o superiore a 325 millesimi, al pagamento dell'imposta è tenuto il cessionario, se soggetto passivo d'imposta nel territorio dello Stato.** La fattura, emessa dal cedente senza addebito d'imposta, con l'osservanza delle disposizioni di cui agli articoli 21 e seguenti e **con l'annotazione «inversione contabile»** e l'eventuale indicazione della norma di cui al presente comma, **deve essere integrata dal cessionario con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta** e deve essere annotata nel registro di cui agli articoli 23 o 24 entro il mese di ricevimento ovvero anche successivamente, ma comunque entro quindici giorni dal ricevimento e con riferimento al relativo mese; lo stesso documento, ai fini della detrazione, è annotato anche nel registro di cui all'articolo 25.

# Art. 17 commi 5, 6 e 7 – Inversione contabile o Reverse charge in ambito nazionale

Le disposizioni di cui al quinto comma [reverse charge] si applicano anche:

## **Subappalto edile (Art. 17, c. 6, lett. a)**

- alle **prestazioni di servizi** diversi da quelli di cui alla lettera a-ter), compresa la prestazione di manodopera, **rese nel settore edile da soggetti subappaltatori** nei confronti delle imprese che svolgono l'attività di costruzione o ristrutturazione di immobili ovvero nei confronti dell'appaltatore principale o di un altro subappaltatore. La disposizione non si applica alle prestazioni di servizio rese nei confronti di un contraente generale a cui venga affidata dal committente la totalità dei lavori;

## **Cessione fabbricati (Art. 17, c. 6, lett. a-bis)**

- **cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato** di cui ai numeri 8-bis) e 8-ter) del primo comma dell'articolo 10 per le quali nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione;

## **Servizi in edifici (Art. 17, c. 6, lett. a-ter)**

- alle prestazioni di **servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative ad edifici;**

# Art. 17 commi 5, 6 e 7 – Inversione contabile o Reverse charge in ambito nazionale

Le disposizioni di cui al quinto comma [reverse charge] si applicano anche:

## **Consorzi (Art. 17, c. 6, lett. a-quater)**

- alle **prestazioni di servizi rese dalle imprese consorziate nei confronti del consorzio di appartenenza** che, ai sensi delle lettere b), c) ed e) del comma 1 dell'articolo 34 del codice di cui al D.Lgs. 12/4/2006, n. 163, e succ. mod., si è reso aggiudicatario di una commessa nei confronti di un ente pubblico al quale il predetto consorzio è tenuto ad emettere fattura ai sensi del comma 1 dell'articolo 17-ter del presente decreto [split payment]. L'efficacia della disposizione di cui al periodo precedente è subordinata al rilascio, da parte del Consiglio dell'Unione europea, dell'autorizzazione di una misura di deroga ai sensi dell'articolo 395 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28/11/2006, e succ. mod.;

## **Telefoni cellulari e altri apparecchi (Art. 17, c. 6, lett. b)**

- alle cessioni di apparecchiature terminali per il servizio pubblico radiomobile terrestre di comunicazioni soggette alla tassa sulle concessioni governative di cui all'art. 21 della tariffa annessa al DPR n. 641/72, come sostituita, da ultimo, dal decreto del Ministro delle finanze 28/12/1995, pubblicato nella G.U. n. 303 del 30/12/1995;

# Art. 17 commi 5, 6 e 7 – Inversione contabile o Reverse charge in ambito nazionale

Le disposizioni di cui al quinto comma [reverse charge] si applicano anche:

## **Console giochi, PC, ecc. (Art. 17, c. 6, lett. c)**

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

## **Trasferimenti di quote di emissioni di gas serra (Art. 17, c. 6, lett. d-bis)**

- ai trasferimenti di quote di emissioni di gas a effetto serra definite all'articolo 3 della direttiva 2003/87/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 13 ottobre 2003, e successive modificazioni, trasferibili ai sensi dell'articolo 12 della medesima direttiva 2003/87/CE, e successive modificazioni;

## **Altri trasferimenti (Art. 17, c. 6, lett. d-ter)**

- ai trasferimenti di altre unità che possono essere utilizzate dai gestori per conformarsi alla citata direttiva 2003/87/CE e di certificati relativi al gas e all'energia elettrica;

## Art. 17 commi 5, 6 e 7 – Inversione contabile o Reverse charge in ambito nazionale

Le disposizioni di cui al quinto comma [reverse charge] si applicano anche:

### **Cessioni di gas e di energia elettrica (Art. 17, c. 6, lett. d-quater)**

- alle cessioni di gas e di energia elettrica a un soggetto passivo rivenditore ai sensi dell'art. 7-bis, comma 3, lettera a).

**Art. 17, comma 7:** Le disposizioni del quinto comma si applicano alle ulteriori operazioni individuate dal Ministro dell'economia e delle finanze, con propri decreti, in base agli articoli 199 e 199-bis della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, nonché in base alla misura speciale del meccanismo di reazione rapida di cui all'articolo 199-ter della stessa direttiva, ovvero individuate con decreto emanato ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, nei casi, diversi da quelli precedentemente indicati, in cui necessita il rilascio di una misura speciale di deroga ai sensi dell'articolo 395 della citata direttiva 2006/112/CE.

**Art. 17, comma 8:** Le disposizioni di cui al sesto comma, lettere b), c), d-bis), d-ter) e d-quater), del presente articolo si applicano alle operazioni effettuate fino al 30 giugno 2022.

## Art. 17 commi 5, 6 e 7 – Inversione contabile o Reverse charge in ambito nazionale

Inoltre, **il meccanismo del reverse charge si applica anche alle operazioni concernenti i rottami** (R.M. 454/E/2008).

In particolare, tra i beni alle cui cessioni è applicabile il meccanismo dell'inversione contabile rientrano, ai sensi dell'art. 74, co. 7, D.P.R. 633/1972 (coì come modificato dall'art. 1, co. 629, lett. d., L. 23.12.2014, n.190), oltre ai rottami, ai cascami, alla carta da macero, agli stracci, ai bancali in legno ecc., gli stessi beni che siano stati sottoposti a determinate lavorazioni quali ripulitura, selezione, taglio ecc., senza che queste ne modifichino la natura.

In base all'art. 16, co. 3, D.P.R. 633/1972 il reverse charge è applicabile anche alle lavorazioni consistenti nella trasformazione dei rottami ferrosi in semilavorati ferrosi (C.M. 43/E/2008).

## Fatture verso enti pubblici (Legge di Stabilità 2015)

- La Legge di stabilità 2015 (L. 23-12-2014 n. 190) ha introdotto nell'ordinamento interno un nuovo meccanismo di applicazione dell'IVA denominato ***split payment*** (“scissione dei pagamenti”), in base al quale l'IVA gravante su una data operazione è applicata dal fornitore al momento dell'emissione della fattura di vendita e **versata all'Erario dall'acquirente**.
- Le norme, contenute nel nuovo art. 17-ter del D.P.R. 633/72, prevedevano inizialmente l'applicazione del meccanismo dello *split payment* alle cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate nei confronti dello Stato e di altri enti pubblici. **L'ambito applicativo dello *split payment* è stato poi esteso prima dal D.L. 50/2017 e da ultimo dal D.L. 148/2017.**
- Restano escluse dall'applicazione dello *split payment* le cessioni di beni e le prestazioni di servizi non imponibili, esenti o non assoggettabili al tributo (c.d. operazioni fuori campo IVA), nonché quelle soggette al reverse charge.



## Ambito applicativo

A seguito delle modifiche introdotte, **il sistema dello *split payment* si applica**, dunque, alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate **nei confronti di Pubbliche Amministrazioni** (come definite dall'art. 1, comma 2, della legge n. 196/2009 e succ. mod e int.), nonché alle operazioni effettuate **nei confronti dei seguenti soggetti**:

- 0a) enti pubblici economici nazionali, regionali e locali, comprese le aziende speciali e le aziende pubbliche di servizi alla persona;
- 0b) fondazioni partecipate da amministrazioni pubbliche di cui al comma 1 per una percentuale complessiva del fondo di dotazione non inferiore al 70 per cento;
- a) società controllate, ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, n. 2), del codice civile, direttamente dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri e dai Ministeri;
- b) società controllate direttamente o indirettamente, ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, n. 1), del codice civile, da amministrazioni pubbliche di cui al comma 1 o da enti e società di cui alle lettere 0a), 0b), a) e c);

## Ambito applicativo

- c) società partecipate, per una percentuale complessiva del capitale non inferiore al 70 per cento, da amministrazioni pubbliche di cui al comma 1 o da enti e società di cui alle lettere 0a), 0b), a) e b);
- d) società quotate inserite nell'indice FTSE MIB della Borsa italiana identificate agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto; con il decreto del Ministro dell'economia e delle finanze di cui al comma 1 può essere individuato un indice alternativo di riferimento per il mercato azionario.

Al fine di facilitare i fornitori nell'individuazione dei soggetti rientranti nel regime dello "split payment", sono pubblicate, sul sito del Ministero dell'Economia e delle Finanze, apposite liste contenenti il nome e il codice fiscale di tutti i soggetti rientranti nel regime.

## Art. 17-ter, Fatture verso enti pubblici – Split Payment

- Ai sensi dell'art. 3 del decreto attuativo, l'imposta diviene esigibile nel momento in cui l'ente pubblico acquirente effettua il pagamento dei corrispettivi pattuiti. Peraltro, l'ente pubblico ha la facoltà di anticipare il momento di esigibilità dell'imposta al momento di ricezione della fattura.
- Il fornitore emette fattura con IVA, in formato elettronico, secondo le regole generali.  
La fattura dovrà recare, tra gli altri dati:
  - la base imponibile
  - l'aliquota IVA applicabile
  - l'ammontare dell'imposta
  - l'annotazione “scissione dei pagamenti” ed, eventualmente , il riferimento all'art. 17-ter del DPR 633/72.
- **L'imposta, tuttavia, non viene versata dall'ente, ma trattenuta per versarla direttamente all'Erario.**
- La fattura deve comunque essere registrata nel registro delle fatture emesse secondo le regole generali di cui agli artt. 23 e 24 del DPR 633/72, avendo cura di non computare l'IVA nella liquidazione periodica.

## Caratteristiche (art. 21 DPR 633/72)

- Ai fini IVA la **fattura deve riportare i seguenti elementi (comma 2)**:
  - data e numero progressivo che identifichi in modo univoco la fattura
  - nome, ditta, denominazione o ragione sociale, residenza o domicilio dei soggetti tra i quali è avvenuta l'operazione (cedente o prestatore, cessionario o committente)
  - numero di partita IVA dei soggetti tra i quali è avvenuta l'operazione
  - natura, qualità e quantità dei beni e servizi formanti oggetto dell'operazione distinti per aliquota
  - data in cui è effettuata la cessione di beni o la prestazione di servizi ovvero data in cui è corrisposto in tutto o in parte il corrispettivo, sempreché tale data sia diversa dalla data di emissione della fattura;
  - corrispettivi ed altri dati necessari per la determinazione della base imponibile distinti per aliquota
  - valore normale dei beni ceduti a titolo di sconto, premio o abbuono

## Caratteristiche (art. 21 DPR 633/72) (segue)

- aliquote e ammontare dell'imposta con arrotondamento al centesimo di €, per eccesso se la terza cifra decimale è uguale o superiore a 5, per difetto se la terza cifra decimale è inferiore a 5
- il numero di identificazione IVA attribuito dallo Stato membro di stabilimento del cessionario o committente, per le operazioni effettuate nei confronti di soggetti stabiliti nel territorio di un altro Stato membro della Comunità
- data della prima immatricolazione o iscrizione in pubblici registri e numero dei chilometri percorsi, delle ore navigate o delle ore volate, se trattasi di cessione intracomunitaria di mezzi di trasporto nuovi
- annotazione che la fattura sia compilata dal destinatario ovvero, per conto del cedente o prestatore, da un terzo.

## Caratteristiche (art. 21 DPR 633/72)

### Comma 3 (estratti)

- Se l'operazione o le operazioni cui si riferisce la fattura comprendono beni o servizi soggetti all'imposta con aliquote diverse, gli elementi e i dati di cui al comma 2, lettere g), h) ed l), sono indicati distintamente secondo l'aliquota applicabile.
- Per le operazioni effettuate nello stesso giorno nei confronti di un medesimo soggetto può essere emessa una sola fattura. Nel caso di più fatture elettroniche trasmesse in unico lotto allo stesso destinatario da parte dello stesso cedente o prestatore le indicazioni comuni alle diverse fatture possono essere inserite una sola volta, purché per ogni fattura sia accessibile la totalità delle informazioni.
- Le fatture redatte in lingua straniera sono tradotte in lingua nazionale, a fini di controllo, a richiesta dell'amministrazione finanziaria.

## Termini di registrazione

### ■ Art. 23 – Registrazione delle fatture

1. Il contribuente deve **annotare in apposito registro le fatture emesse**, nell'**ordine della loro numerazione**, entro il **giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione delle operazioni** e con riferimento allo stesso mese di effettuazione delle operazioni. Le fatture di cui all'articolo 21, comma 4, terzo periodo, lettera b), sono registrate entro il giorno 15 del mese successivo a quello di emissione e con riferimento al medesimo mese.

2. Per ciascuna fattura devono essere indicati il numero progressivo e la data di emissione di essa, l'ammontare imponibile dell'operazione o delle operazioni e l'ammontare dell'imposta, distinti secondo l'aliquota applicata, e la ditta, denominazione o ragione sociale del cessionario del bene o del committente del servizio, ovvero, nelle ipotesi di cui al secondo comma dell'art. 17, del cedente o del prestatore.

3. Se l'altro contraente non è un'impresa, società o ente devono essere indicati, in luogo della ditta, denominazione o ragione sociale, il nome e il cognome. Per le fatture relative alle operazioni di cui all'articolo 21, commi 6 e 6-bis, devono essere indicati, in luogo dell'ammontare dell'imposta, il titolo di inapplicabilità di essa ed, eventualmente, la relativa norma.

## Termini di registrazione

### ■ **Art. 23 – Registrazione delle fatture - continua**

4. Comma 4 abrogato.

5. Nell'ipotesi di cui al quinto comma dell'articolo 6 le fatture emesse devono essere registrate anche dal soggetto destinatario in apposito registro, bollato e numerato ai sensi dell'articolo 39, secondo modalità e termini stabiliti con apposito decreto ministeriale.



## Termini di registrazione

### ■ Art. 25 – Registrazione degli acquisti

1. Il contribuente deve annotare in un apposito registro le fatture e le bollette doganali relative ai beni e ai servizi acquistati o importati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione, comprese quelle emesse a norma del secondo comma dell'articolo 17, anteriormente alla liquidazione periodica nella quale è esercitato il diritto alla detrazione della relativa imposta e comunque entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa all'anno di ricezione della fattura e con riferimento al medesimo anno.
2. Dalla registrazione devono risultare la data della fattura o bolletta, la ditta, denominazione o ragione sociale del cedente del bene o prestatore del servizio, ovvero il nome e cognome se non si tratta di imprese, società o enti, nonché l'ammontare imponibile e l'ammontare dell'imposta distinti secondo l'aliquota.
3. Per le fatture relative alle operazioni di cui all'articolo 21, commi 6 e 6-bis, devono essere indicati, in luogo dell'ammontare dell'imposta, il titolo di inapplicabilità di essa ed, eventualmente, la relativa norma.
5. La disposizione del comma precedente si applica anche per le fatture relative a prestazioni di trasporto e per quelle pervenute tramite spedizionieri o agenzie di viaggi, quale ne sia l'importo.

## Fatturazione per operazioni non soggette all'IVA italiana - dal 1° gennaio 2013

- La fattura deve essere emessa anche per le seguenti operazioni:
  - vendite di beni all'interno di depositi doganali: la fattura deve riportare l'indicazione 'operazione non soggetta' e il riferimento all'art. 7-*bis* del Decreto IVA (oppure alla corrispondente previsione della Direttiva IVA)
  - cessioni all'esportazione e servizi internazionali: la fattura deve riportare l'indicazione 'operazione non imponibile' e il riferimento ad uno dei seguenti articoli: 8, 8-*bis*, 9 e 38-*quater* del Decreto IVA (oppure alla corrispondente previsione della Direttiva IVA)
  - operazioni esenti: la fattura deve riportare l'indicazione 'operazione esente' e il riferimento all'art. 10 del Decreto IVA (oppure alla corrispondente previsione della Direttiva IVA)
  - operazioni soggette al regime del margine: la fattura deve riportare l'indicazione 'regime del margine-agenzie di viaggio' e il riferimento all'art. 74-*ter* del Decreto IVA (oppure alla corrispondente previsione della Direttiva IVA).

## **Fatturazione per operazioni non soggette all'IVA italiana (continua)**

La fatturazione diventa obbligatoria per le forniture di beni e servizi che sono effettuate al di fuori del territorio dello Stato in conformità degli artt. da 7 a 7-*septies* del Decreto IVA. In particolare si tratta di fatture per:

- forniture di beni e servizi soggetti al regime del reverse-charge, quando il cliente è un soggetto IVA stabilito in uno Stato della UE; la fattura deve riportare l'indicazione 'inversione contabile'
- forniture di beni e servizi effettuate al di fuori della UE; la fattura deve riportare l'indicazione 'operazioni non soggette'.

Di seguito sono presentate le principali novità (in parte già accennate nelle slide precedenti) introdotte dalla Legge n. 228/2013 che ha recepito in Italia la Direttiva 2010/45/UE (c.d. Direttiva fatturazione) a decorrere dal 1° gennaio 2013

### 1) Reverse-charge per vendite di beni da parte di fornitori EU a clienti italiani soggetti IVA

- I clienti italiani devono registrare le fatture integrate nel registro IVA delle vendite entro il 15° giorno del mese successivo a quello in cui sono state ricevute. Inoltre, di tali registrazioni occorre tener conto ai fini della liquidazione IVA del mese in cui le fatture sono state ricevute.
- Le fatture 'integrate' devono anche essere registrate nel registro IVA degli acquisti
- Fino al 31 dicembre 2012 l'integrazione della fattura era obbligatoria solo in relazione alle **prestazioni di servizi 'generiche'** rese da fornitori UE a clienti italiani mentre, in relazione alle forniture di beni 'domestiche' (cioè territorialmente rilevanti in Italia) rese da soggetti non stabiliti in Italia, i clienti italiani erano tenuti ad emettere un nuovo documento, la cosiddetta 'autofattura' con applicazione dell'IVA.

A partire dal 1° gennaio 2013, invece, la procedura di integrazione della fattura è stata estesa anche alle forniture domestiche di beni e servizi da parte di cedenti/fornitori UE.

## 2) Fatturazione elettronica

- L'art. 21, comma 1 della Decreto IVA reca una nuova definizione di fattura elettronica. Costituisce fattura elettronica la fattura emessa e ricevuta in qualsiasi formato elettronico a condizione che tale formato sia accettato dal cliente.
- I soggetti passivi che emettono fatture elettroniche debbono assicurarne l'autenticità dell'origine, l'integrità del contenuto e la leggibilità fin dal momento dell'emissione e fino alla fine del periodo previsto per la sua conservazione.

### **Nuovo metodo per assicurare l'autenticità dell'origine**

- Fino al 31 dicembre 2012 l'attestazione della data di emissione, dell'autenticità della provenienza e dell'integrità del contenuto veniva realizzata mediante l'apposizione su ciascuna fattura della firma elettronica qualificata oppure l'utilizzo del sistema di Electronic Data Interchange - E.D.I..

NB: La Legge di Bilancio 2018 ha introdotto l'obbligo, dal 1° gennaio 2019, della fatturazione elettronica per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate tra soggetti residenti, stabiliti o identificati ai fini IVA nel territorio dello Stato (v. *infra*), sia con riguardo ai rapporti B2B che B2C (laddove il consumatore finale faccia espressamente richiesta della fattura).

Per talune tipologie di operazioni tale obbligo è anticipato al 1 luglio 2018 (v. *infra*).

### 3) Nuovo momento impositivo per gli scambi intracomunitari

- L'art. 39 del DL n. 331 del 1993 prevede una nuova regola di individuazione della data di effettuazione dell'operazione per gli scambi intracomunitari.
- Fino al 31 dicembre 2012 la data di effettuazione dell'operazione per gli acquisti intracomunitari era fissata alla data di consegna o spedizione dei beni nel luogo di destinazione nel territorio italiano; ove la fattura fosse stata ricevuta o il corrispettivo fosse stato pagato in tutto in parte prima dell'arrivo dei beni, la data di effettuazione dell'operazione era fissata al momento in cui la fattura veniva ricevuta o il pagamento veniva effettuato, limitatamente all'importo fatturato o pagato.
- A partire dal 1° gennaio 2013 gli acquisti intracomunitari si considerano effettuati all'atto dell'inizio del trasporto o della spedizione al cessionario o a terzi per suo conto, dal Paese UE di partenza dei beni a quello di destinazione (nella specie, l'Italia).
- Parallelamente, a partire dal 1° gennaio 2013, le cessioni intracomunitarie si considerano effettuate all'atto dell'inizio del trasporto o della spedizione al cessionario UE o a terzi per suo conto nel territorio dello Stato.

#### 4) Fatturazione semplificata

- L'art. 21-*bis* del Decreto IVA (che recepisce gli artt. 220 a, 226 d e 238 della Direttiva fatturazione) introduce la nozione di fatturazione semplificata.
- Secondo tale disposizione, qualora l'ammontare della fattura, anche rettificativa di cui all'art. 26 del Decreto IVA, non sia superiore a €100, tale documento deve contenere almeno i seguenti dati:
  - data di emissione
  - numero progressivo che identifichi in modo inequivocabile la fattura
  - ditta, denominazione o ragione sociale, nome e cognome, residenza o domicilio del soggetto cedente o prestatore, del rappresentante fiscale nonché l'ubicazione della stabile organizzazione per i soggetti non residenti
  - numero di partita IVA del soggetto cedente o prestatore

- ditta, denominazione o ragione sociale, nome e cognome, residenza o domicilio del soggetto cessionario o committente, del rappresentante fiscale nonché l'ubicazione della stabile organizzazione per i soggetti non residenti; in alternativa, in caso di soggetto stabilito nel territorio dello Stato può essere indicato il solo codice fiscale o il numero di partita IVA, ovvero, in caso di soggetto passivo stabilito in un altro Stato membro dell'Unione Europea, il solo numero di identificazione IVA attribuito dallo Stato membro di stabilimento
- descrizione dei beni ceduti e dei servizi resi
- ammontare del corrispettivo complessivo e dell'imposta incorporata, ovvero dei dati che permettono di calcolarla
- per le fatture emesse ai sensi dell'art. 26 del Decreto IVA, il riferimento alla fattura rettificata e le indicazioni specifiche che vengono modificate.
- La fatturazione semplificata non è consentita nei seguenti casi:
  - cessioni intracomunitarie a norma dell'art. 41 del DL n. 331 del 1993
  - operazioni di cui all'art. 21, co. 6-bis, lett. a), del Decreto IVA, e cioè le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, diverse da quelli di cui all'art. 10, comma 1, n. 1 - 4 e 9, del Decreto IVA, effettuate nei confronti di soggetti passivi debitori d'imposta in altri Paesi UE.



### 5) Nuovo criterio di cassa per i contribuenti con volume d'affari non superiore a €2 milioni

- La soglia di €200.000 di volume d'affari originariamente prevista ai fini dell'adozione del regime IVA per cassa è stata aumentata a **€2 milioni** dal DL n. 83 del 2012.
- Sulla base del nuovo regime, per i contribuenti che si collocano al di sotto della nuova soglia del volume d'affari di €2 milioni, l'IVA dovuta sulle cessioni di beni e sulle prestazioni di servizi diventa esigibile, anziché al momento di effettuazione dell'operazione, al momento del pagamento del corrispettivo.
- Per contro il cedente o prestatore può esercitare il diritto alla detrazione quando i beni e i servizi acquistati vengono pagati ai rispettivi fornitori.
- Il nuovo regime IVA per cassa è entrato in vigore dal 1° dicembre 2012.
- Tale regime non è applicabile ad alcune operazioni come quelle soggette a speciali regimi IVA (ad esempio: regime del margine, regime dell'agricoltura, ecc.) e quelle effettuate nei confronti di soggetti che non agiscono nell'esercizio di imprese, arti o professioni.
- Se la soglia di €2 milioni viene superata nel corso dell'anno, il regime dell'IVA per cassa cessa a partire dalle operazioni effettuate dal mese o trimestre successivo.

**5) Nuovo criterio di cassa per i contribuenti con volume d'affari non superiore a €2 milioni (continua)**

- I contribuenti che intendono optare per il regime IVA per cassa devono applicare la relativa disciplina a partire dal 1° gennaio dell'anno in cui esercitano l'opzione.
- **L'esercizio dell'opzione deve essere comunicato all'Agenzia delle entrate con la dichiarazione annuale IVA relativa all'anno in cui l'opzione viene esercitata e ha una validità di tre anni** (a condizione, beninteso, che la soglia dei €2 milioni non venga nel frattempo superata).
- Alla scadenza del periodo triennale, l'opzione viene automaticamente rinnovata per un altro anno a meno che il contribuente non decida diversamente; in tal caso la revoca dovrebbe essere comunicata all'Agenzia delle entrate nella prima dichiarazione annuale presentata successivamente alla scelta effettuata.
- Chi ha optato per il regime IVA di cassa **deve indicare nelle fatture emesse che si avvale di tale regime**.
- L'omessa indicazione di tale dicitura non inficia l'applicazione del regime per cassa nel presupposto che il comportamento concludente (di volersi avvalere di tale regime) sia altrimenti riscontrabile (CM 44 del 26 novembre 2012).

## Comma 1 (variazioni in aumento)

- Le disposizioni degli articoli 21 e seguenti devono essere osservate, **in relazione al maggiore ammontare, tutte le volte** che successivamente all'emissione della fattura o alla registrazione di cui agli articoli 23 e 24 **l'ammontare imponibile di un'operazione o quello della relativa imposta viene ad aumentare per qualsiasi motivo**, compresa la rettifica di inesattezze della fatturazione o della registrazione.

In pratica, se successivamente all'emissione o alla registrazione della fattura si verifica un fatto (compreso l'errore) che comporta l'aumento dell'imponibile o dell'IVA, **il cedente o prestatore DEVE emettere un'apposita fattura integrativa (nota di addebito o nota debito)**.

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.

**Sanzioni:** se la variazione è effettuata entro il termine delle liquidazione periodica relativa alla fattura inesatta non si applicano sanzioni; in caso contrario si applicano le sanzioni di cui all'art. 6 e segg. Del D.Lgs. 471/1997.

### Comma 2 (variazioni in diminuzione)

- Se un'operazione per la quale sia stata emessa fattura, successivamente alla registrazione di cui agli articoli 23 e 24, viene meno in tutto o in parte, o se ne riduce l'ammontare imponibile, in conseguenza di dichiarazione di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili o per mancato pagamento in tutto o in parte a causa di procedure concorsuali o di procedure esecutive individuali rimaste infruttuose o a seguito di un accordo di ristrutturazione dei debiti omologato ai sensi dell'articolo 182-bis del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267, ovvero di un piano attestato ai sensi dell'articolo 67, terzo comma, lettera d), del medesimo regio decreto n. 267 del 1942, pubblicato nel registro delle imprese o in conseguenza dell'applicazione di **abbuoni o sconti previsti contrattualmente**, il cedente del bene o prestatore del servizio ha diritto di portare in detrazione ai sensi dell'articolo 19 l'imposta corrispondente alla variazione, registrandola a norma dell'articolo 25.

**N.B.:** la nota di variazione in diminuzione (detta anche nota di accredito o nota credito) è **facoltativa**, in quanto il cedente **PUÒ** operare una variazione e portare in detrazione la diminuzione.

## Art. 26 - Note di variazione IVA

L'acquirente che abbia già registrato la fattura deve registrare la nota credito nel caso in cui il cedente decida di avvalersi della facoltà di operare la variazione in diminuzione.

Nel caso in cui il cessionario/committente sia assoggettato a procedura concorsuale, l'infruttuosità si verifica nei seguenti casi:

- **Fallimento**, dopo 10 gg. dal deposito in cancelleria del piano di riparto o dopo 15 gg. dall'affissione alla Corte d'Appello del decreto di chiusura del fallimento negli altri casi;
- **Liquidazione coatta amministrativa**, dopo 20 gg. dalla pubblicazione sulla G.U. dell'avvenuto deposito del piano di riparto;
- **Concordato preventivo**, occorre considerare l'effettivo adempimento del concordatario.

### Comma 3 (tempistiche di emissione note di variazione in diminuzione)

- La disposizione di cui al comma 2 **non** può essere applicata dopo il decorso di un anno dall'effettuazione dell'operazione imponibile qualora gli eventi ivi indicati si verificano in dipendenza di **sopravvenuto accordo fra le parti** e può essere applicata, **entro lo stesso termine, anche in caso di rettifica di inesattezze della fatturazione** che abbiano dato luogo all'applicazione dell'articolo 21, comma 7.

# Art. 26 - Note di variazione IVA

## Comma 5

- Ove il cedente o prestatore si avvalga della facoltà di cui al comma 2, il cessionario o committente, che abbia già registrato l'operazione ai sensi dell'articolo 25, deve in tal caso registrare la variazione a norma dell'articolo 23 o dell'articolo 24, nei limiti della detrazione operata, salvo il suo diritto alla restituzione dell'importo pagato al cedente o prestatore a titolo di rivalsa.

## Comma 12 (procedure esecutive infruttuose)

- Ai fini del comma 2 **una procedura esecutiva individuale si considera in ogni caso infruttuosa:**
  - a) nell'ipotesi di pignoramento presso terzi, quando dal verbale di pignoramento redatto dall'ufficiale giudiziario risulti che presso il terzo pignorato non vi sono beni o crediti da pignorare;
  - b) nell'ipotesi di pignoramento di beni mobili, quando dal verbale di pignoramento redatto dall'ufficiale giudiziario risulti la mancanza di beni da pignorare ovvero l'impossibilità di accesso al domicilio del debitore ovvero la sua irreperibilità;
  - c) nell'ipotesi in cui, dopo che per tre volte l'asta per la vendita del bene pignorato sia andata deserta, si decida di interrompere la procedura esecutiva per eccessiva onerosità.

## Art. 30 – Versamento di conguaglio e rimborso dell'eccedenza

- 2. Se dalla dichiarazione annuale risulta che l'ammontare detraibile di cui al n. 3) dell'articolo 28, aumentato delle somme versate mensilmente, è superiore a quello dell'imposta relativa alle operazioni imponibili di cui al n. 1) dello stesso articolo, il contribuente ha diritto di computare l'importo **dell'eccedenza in detrazione nell'anno successivo**, ovvero di **chiedere il rimborso** nelle ipotesi di cui ai commi successivi e comunque in caso di cessazione di attività.
- 3. Il contribuente può chiedere in tutto o in parte il rimborso dell'eccedenza detraibile, **se di importo superiore a lire cinque milioni (€2.582,28)** all'atto della presentazione della dichiarazione:
  - a) quando esercita esclusivamente o prevalentemente attività che comportano l'effettuazione di operazioni soggette ad imposta con aliquote inferiori a quelle dell'imposta relativa agli acquisti e alle importazioni, computando a tal fine anche le operazioni effettuate a norma dell'articolo 17, quinto, sesto e settimo comma [reverse charge], nonché a norma dell'articolo 17-ter [split payment];
  - b) quando effettua operazioni non imponibili di cui agli articoli 8, 8 bis e 9 per un ammontare superiore al 25% dell'ammontare complessivo di tutte le operazioni effettuate;

## Art. 30 – Versamento di conguaglio e rimborso dell'eccedenza (continua)

- c) limitatamente all'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di beni ammortizzabili, nonché di beni e servizi per studi e ricerche;
  - d) quando effettua prevalentemente operazioni non soggette all'imposta per effetto degli articoli da 7 a 7-septies;
  - e) quando si trova nelle condizioni previste dal secondo comma dell'articolo 17 (operazioni intra-UE).
- 4. Il contribuente anche fuori dai casi previsti nel precedente terzo comma può chiedere il rimborso dell'eccedenza detraibile, risultante dalla dichiarazione annuale, **se dalle dichiarazioni dei due anni precedenti risultano eccedenze detraibili**; in tal caso il rimborso può essere richiesto per un ammontare comunque non superiore al minore degli importi delle predette eccedenze.



## In sintesi:

Il **saldo a credito** derivante dalla dichiarazione annuale Iva **può essere computato in detrazione nell'anno successivo**, oppure **utilizzato in compensazione** o **essere chiesto a rimborso** se sussistano le condizioni di cui al co. 3. Il co. 4 del citato art. 30, prevede che, se il contribuente interessato evidenzia un credito Iva anche nei due esercizi precedenti, possa richiedere il rimborso (per un ammontare comunque non superiore alla minore eccedenza dell'Iva detraibile nel triennio), indipendentemente dall'esistenza delle condizioni di cui al co. 3 dello stesso articolo.

Dunque, **il saldo IVA a credito può essere:**

1. computato in detrazione nell'anno successivo a quello di riferimento e, quindi, utilizzato nelle relative liquidazioni periodiche nel corso dell'anno, senza limiti di importo;
2. utilizzato in compensazione orizzontale con altri tributi, contributi e premi a debito tramite il Mod. F24, a partire dal primo giorno del periodo d'imposta successivo;
3. richiesto a rimborso (in tutto o in parte).

## La compensazione orizzontale

L'articolo 17 del D. Lgs 9 luglio 1997, n. 241 ha introdotto nel nostro ordinamento l'istituto della compensazione "orizzontale" o "esterna". I soggetti ammessi all'istituto della compensazione orizzontale sono tutti i contribuenti in capo ai quali risulta un credito dalle dichiarazioni (Redditi, Irap, 770, Iva) o dalle denunce contributive.

La novità assoluta introdotta dall'articolo 17 consiste nella **possibilità di compensare debiti e crediti di natura diversa e sorti nei confronti di differenti enti (Erario, Inps, Inail, Enti locali eccetera)**. I crediti da utilizzare in compensazione emergono dalle dichiarazioni e dalle denunce periodiche presentate dai contribuenti. Ai sensi dell'articolo 17, comma 2 sono utilizzabili in compensazione, i seguenti crediti:

- imposte sui redditi, addizionali regionali e comunali, ritenute alla fonte;
- imposta sul valore aggiunto (Iva);
- imposte sostitutive delle imposte sui redditi e dell'Iva;
- imposta regionale sulle attività produttive (Irap);
- contributi previdenziali dovuti da titolari di posizione assicurativa in una delle gestioni amministrate da enti previdenziali, comprese le quote associative;
- contributi previdenziali e assistenziali dovuti dai datori di lavoro e dai committenti di prestazioni di collaborazione coordinata e continuativa;
- premi per l'assicurazione contro gli infortuni sul lavoro e le malattie professionali (Inail); Interessi previsti in caso di pagamento rateale ai sensi dell'articolo 20;
- ecc.

## La compensazione orizzontale (continua)

La regola generale stabilisce il **limite massimo compensabile fissato per tutti i contribuenti in 700.000 euro**. Tale limite alla compensazione opera **cumulativamente per anno solare e per tutti i crediti di imposta dei quali è titolare il contribuente**, e non singolarmente per ciascun tributo.

Il tutto a eccezione di alcune singole poche singole casistiche, quali per esempio i crediti di imposta, normalmente di natura agevolativa riportati nel quadro RU, per l'utilizzo dei quali le relative disposizioni istitutive hanno previsto la non assoggettabilità a tale limite, oppure per alcune categorie particolari, quali per esempio i subappaltatori edili, che nell'anno precedente abbiano registrato un volume d'affari costituito per almeno l'80% da prestazioni rese in esecuzione di contratti di subappalto, per cui la soglia è stata elevata a 1 milione di euro.

**Per poter compensare un credito Iva annuale di importo superiore a 15.000 euro (€5.000 dal 2020) è necessaria l'apposizione alla dichiarazione annuale del c.d. visto di conformità**, da parte di un soggetto iscritto nell'apposito elenco tenuto presso la Dre, **o la sottoscrizione da parte dell'organo di controllo**, ove previsto.

La legge 147/2013 (legge di Stabilità 2014) ha esteso l'obbligo di rilascio del visto di conformità anche per i crediti riguardanti imposte dirette, ritenute alla fonte, imposte sostitutive (per esempio, cedolare secca, Ivie e Ivafe) e Irap in relazione a importi superiori a 15.000 euro annui.

Le tre alternative precedentemente indicate di gestione del credito IVA possono anche coesistere: infatti **è possibile destinare il credito Iva in parte alla compensazione o alla detrazione e in parte al rimborso.**

Con il Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate 15.1.2019 è stato approvato, con le istruzioni, il Modello di dichiarazione annuale Iva 2019 ed il Modello di dichiarazione annuale Iva Base 2019, per la dichiarazione relativa al periodo d'imposta 2018.

Chi intenda richiedere rimborso del credito Iva direttamente in sede di presentazione della dichiarazione annuale Iva deve compilare il Quadro VX della dichiarazione Iva 2019, da presentare in via telematica in forma autonoma entro il 30.4.2019.

**La disciplina relativa all'esecuzione dei rimborsi Iva è contenuta nell'art. 38-bis, D.P.R. 633/1972.**

## Art. 38-bis, Esecuzione dei rimborsi

- 1. I rimborsi previsti nell'articolo 30 sono eseguiti, su richiesta fatta in sede di dichiarazione annuale, entro tre mesi dalla presentazione della dichiarazione. Sulle somme rimborsate si applicano gli interessi in ragione del 2 per cento annuo, con decorrenza dal novantesimo giorno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione, non computando il periodo intercorrente tra la data di notifica della richiesta di documenti e la data della loro consegna, quando superi quindici giorni.
- 2. Il contribuente può ottenere il **rimborso in relazione a periodi inferiori all'anno** nelle ipotesi di cui alle **lettere a), b) ed e) del secondo comma dell'articolo 30, nonché nelle ipotesi di cui alla lettera c) del medesimo secondo comma** quando effettua 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 ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, e nelle ipotesi di cui alla lettera d) del secondo comma del citato articolo 30 quando effettua, nei confronti di soggetti passivi non stabiliti nel territorio dello Stato, per un importo superiore al 50 per cento 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'articolo 19, comma 3, lettera a-bis).

## Art. 38-bis, Esecuzione dei rimborsi (continua)

- 3. Fatto salvo quanto previsto dal comma 4, i **rimborsi di ammontare superiore a 30.000 euro** sono eseguiti **previa presentazione della relativa dichiarazione o istanza** da cui emerge il credito richiesto a rimborso recante il **visto di conformità o la sottoscrizione alternativa** [organo di controllo contabile] di cui all'articolo 10, comma 7, primo e secondo periodo, del decreto legge 1° luglio 2009, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2009, n. 102. Alla dichiarazione o istanza è allegata una **dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà**, a norma dell'articolo 47 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, che **attesti la sussistenza delle seguenti condizioni in relazione alle caratteristiche soggettive del contribuente**:
  - a) il patrimonio netto non è diminuito, rispetto alle risultanze contabili dell'ultimo periodo d'imposta, di oltre il 40 per cento; la consistenza degli immobili non si è ridotta, rispetto alle risultanze contabili dell'ultimo periodo d'imposta, di oltre il 40 per cento per cessioni non effettuate nella normale gestione dell'attività esercitata; l'attività stessa non è cessata né si è ridotta per effetto di cessioni di aziende o rami di aziende compresi nelle suddette risultanze contabili;
  - b) non risultano cedute, se la richiesta di rimborso è presentata da società di capitali non quotate nei mercati regolamentati, nell'anno precedente la richiesta, azioni o quote della società stessa per un ammontare superiore al 50 per cento del capitale sociale;
  - c) sono stati eseguiti i versamenti dei contributi previdenziali e assicurativi.

## Art. 38-bis, Esecuzione dei rimborsi (continua)

- 4. Sono eseguiti previa prestazione della garanzia di cui al comma 5 i rimborsi di ammontare superiore a 30.000 euro quando richiesti:
  - a) da soggetti passivi che esercitano un'attività d'impresa da meno di due anni diversi dalle imprese start-up innovative di cui all'articolo 25 del decreto-legge 18 ottobre 2012, n. 179, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 dicembre 2012, n. 221;
  - b) da soggetti passivi ai quali, nei due anni antecedenti la richiesta di rimborso, sono stati notificati avvisi di accertamento o di rettifica da cui risulti, per ciascun anno, una differenza tra gli importi accertati e quelli dell'imposta dovuta o del credito dichiarato superiore:
    - 1) al 10% degli importi dichiarati se questi non superano 150.000 euro;
    - 2) al 5% degli importi dichiarati se questi superano 150.000 euro ma non superano 1.500.000 euro;
    - 3) all'% degli importi dichiarati, o comunque a 150.000 euro, se gli importi dichiarati superano 1.500.000 euro;
  - c) da soggetti passivi che nelle ipotesi di cui al comma 3, presentano la dichiarazione o istanza da cui emerge il credito richiesto a rimborso priva del visto di conformità o della sottoscrizione alternativa, o non presentano la dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà;
  - d) da soggetti passivi che richiedono il rimborso dell'eccedenza detraibile risultante all'atto della cessazione dell'attività.

## Art. 38-bis, Esecuzione dei rimborsi (continua)

- **5. La garanzia di cui al comma 4 è prestata per una durata pari a tre anni dall'esecuzione del rimborso**, ovvero, se inferiore, al periodo mancante al termine di decadenza dell'accertamento, sotto forma di cauzione in titoli di Stato o garantiti dallo Stato, al valore di borsa, ovvero di fideiussione rilasciata da una banca o da una impresa commerciale che a giudizio dell'Amministrazione finanziaria offra adeguate garanzie di solvibilità ovvero di polizza fideiussoria rilasciata da un'impresa di assicurazione.
- Per le piccole e medie imprese, definite secondo i criteri stabiliti dal decreto del 18 aprile 2005 del Ministro delle attività produttive, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale 12 ottobre 2005, n. 238, dette garanzie possono essere prestate anche dai consorzi o cooperative di garanzia collettiva fidi di cui all'articolo 29 della legge 5 ottobre 1991, n. 317, iscritti nell'albo previsto dall'articolo 106 del decreto legislativo 1° settembre 1993, n. 385.
- Per i gruppi di società, con patrimonio risultante dal bilancio consolidato superiore a 250 milioni di euro, la garanzia può essere prestata mediante la diretta assunzione da parte della società capogruppo o controllante di cui all'articolo 2359 del codice civile della obbligazione di integrale restituzione della somma da rimborsare, comprensiva dei relativi interessi, all'Amministrazione finanziaria, anche in caso di cessione della partecipazione nella società controllata o collegata. In ogni caso la società capogruppo o controllante deve comunicare in anticipo all'Amministrazione finanziaria l'intendimento di cedere la partecipazione nella società controllata o collegata. La garanzia concerne anche crediti relativi ad annualità precedenti maturati nel periodo di validità della garanzia stessa.



## Art. 38-bis, Esecuzione dei rimborsi (continua)

- 6. Relativamente alla dichiarazione da cui emerge il credito richiesto a rimborso non è obbligatoria l'apposizione del visto di conformità o la sottoscrizione alternativa previsti dal comma 3 quando è prestata la garanzia di cui al comma 5.
- [...]
- 9. Se successivamente al rimborso o alla compensazione **viene notificato avviso di rettifica o accertamento il contribuente, entro sessanta giorni, versa all'ufficio le somme che in base all'avviso stesso risultano indebitamente rimborsate o compensate**, oltre agli interessi del 2% annuo dalla data del rimborso o della compensazione, a meno che non presti la garanzia prevista nel comma 5 fino a quando l'accertamento sia divenuto definitivo.

## Erogazione prioritaria del rimborso

- I contribuenti ammessi all'erogazione prioritaria del rimborso, a seconda del presupposto in base al quale possono usufruire di tale agevolazione, sono:
  - i subappaltatori nel settore edile ex art. 17, co. 6, lett. a), D.P.R. 633/1972;
  - i soggetti che svolgono le attività di recupero e preparazione per il riciclaggio di cascami e rottami metallici;
  - i soggetti che producono zinco, piombo e stagno, nonché i semilavorati dagli stessi metalli di base non ferrosi;
  - i soggetti che producono alluminio e semilavorati;
  - i soggetti che fabbricano aeromobili, veicoli spaziali e i relativi dispositivi;
  - i soggetti che hanno effettuato operazioni in modalità **split payment**. L'erogazione prioritaria del rimborso è riconosciuta per un importo fino all'ammontare complessivo dell'Iva applicata a tali operazioni;
  - i soggetti che esercitano l'attività di proiezione cinematografica;
  - i soggetti che hanno effettuato operazioni in **reverse charge**, di cui all'art. 17, co. 6, lett. a-ter), D.P.R. 633/1972; si tratta delle prestazioni di servizi di pulizia, demolizione, installazione di impianti e completamento relative ad edifici.

# Liquidazione IVA di Gruppo

- In presenza di determinati requisiti, è possibile esercitare l'opzione per l'applicazione della disciplina prevista dall'art. 73, co. 3, D.P.R. 633/1972 e dal D.M. 13.12.1979, che consente di **compensare, nell'ambito di un gruppo, crediti Iva e debiti Iva risultanti dalle liquidazioni periodiche e dalle dichiarazioni annuali delle società che lo costituiscono.**
- **L'adesione alla liquidazione Iva di gruppo è facoltativa** e, a scelta della controllante, possono essere incluse alcune società ed escluse altre (principio del «cherry picking»).
- La presenza di società non residenti in anelli intermedi della catena di controllo non preclude l'adesione delle controllate a valle.
- Con l'adesione alla procedura, **i versamenti Iva periodici (mensili o trimestrali) e il conguaglio di fine anno vengono effettuati dalla società controllante**, che determina l'imposta a debito o a credito calcolando la somma algebrica dei debiti e dei crediti emergenti dalle liquidazioni di tutte le società partecipanti e dalle stesse trasferiti al gruppo.
- Pertanto, in caso di contemporanea presenza di società fisiologicamente a credito e di società fisiologicamente a debito, tale regime opzionale presenta un'evidente convenienza sul piano fiscale e finanziario, rappresentando una modalità «accelerata» di rimborso delle eccedenze di credito.

# Liquidazione IVA di Gruppo

- L'opzione non comporta la creazione di un unico soggetto ai fini fiscali (come accade, invece, nell'ipotesi del Gruppo Iva). A carico di ciascuna società partecipante permangono la responsabilità per la corretta determinazione dell'imposta a credito o a debito trasferita al gruppo, nonché tutti i correlati adempimenti dichiarativi e di versamento.
- Tra le novità apportate recentemente dal D.M. 13.2.2017 vi sono le seguenti:
  - possono accedere alla procedura tutti gli enti e le società, comprese le società di persone, sia in qualità di soggetto controllante che controllato;
  - il necessario requisito temporale del controllo ininterrotto deve sussistere non più dall'inizio dell'anno solare precedente a quello di esercizio dell'opzione, bensì dal 1° luglio di tale anno, analogamente a quanto previsto per il nuovo istituto del Gruppo Iva. Infatti la norma testualmente recita: «Si considera controllata la società le cui azioni o quote sono possedute per oltre la metà dall'altra, almeno dal 1° luglio dell'anno solare precedente a quello di esercizio dell'opzione»;
  - la **controllante manifesta l'opzione** con la **dichiarazione Iva** presentata nell'anno solare a decorrere dal quale si intende esercitare l'opzione;
  - **l'opzione ha effetto per un triennio fino a revoca** da esercitarsi secondo le medesime modalità;
  - sono soppressi gli obblighi di presentazione delle dichiarazioni annuali delle società controllate, da parte della controllante.

- La Legge di Bilancio per il 2017 ha introdotto l'istituto del **Gruppo Iva**, in base al quale, al verificarsi delle condizioni richieste, più soggetti passivi Iva possono agire come uno solo, perdendo la propria individualità.
- Si tratta di una finzione creata ai fini ed agli effetti Iva e destinata a produrre effetti di **semplificazione sul piano amministrativo ed organizzativo, nonché finanziario.**
- Tale istituto convive insieme alla procedura di liquidazione Iva di gruppo e, quindi, non è destinato a sostituirlo.
- La disciplina in parola consente ai **soggetti passivi Iva, legati da vincoli di carattere finanziario, economico ed organizzativo**, di essere **riconosciuti ai fini Iva come un unico soggetto passivo** e non essere più considerati soggetti passivi distinti.
- L'assimilazione ad un unico soggetto passivo esclude che i soggetti appartenenti al gruppo continuino a presentare separatamente le dichiarazioni e che siano individuati, tanto all'interno quanto all'esterno del loro gruppo, come soggetti passivi, in quanto soltanto il Gruppo è il soggetto passivo unico e, in quanto tale, è tenuto ad eseguire gli adempimenti (fatturazione, registrazione, presentazione delle dichiarazioni) ed a far valere i diritti (ad esempio, richieste di rimborsi Iva) che derivano dalle operazioni poste in essere.
- Dall'unicità discende, inoltre, che **al Gruppo è attribuito un proprio numero di partita Iva** e che le operazioni, poste in essere tra i soggetti appartenenti al Gruppo, sono irrilevanti ai fini Iva.

## Requisiti di appartenenza

- Secondo l'art. 70-bis, D.P.R. 633/1972, possono divenire un unico soggetto passivo d'imposta, denominato Gruppo Iva, i **soggetti passivi Iva stabiliti nel territorio dello Stato che esercitano attività d'impresa, arte o professione e per i quali ricorrano congiuntamente i vincoli finanziario, economico e organizzativo.**
- In particolare:
  - il **vincolo finanziario** è soddisfatto quando tra i soggetti vi è, direttamente o indirettamente, un rapporto di controllo (ai sensi dell'art. 2359, co. 1, n. 1), c.c.) o quando i soggetti sono controllati, direttamente o indirettamente, dal medesimo soggetto residente in Italia o in uno Stato estero con il quale l'Italia ha stipulato un accordo che assicura un effettivo scambio di informazioni; il vincolo deve sussistere almeno dall'1° luglio dell'anno solare precedente alla costituzione del Gruppo. Il vincolo finanziario si considera altresì sussistente tra i soggetti passivi, stabiliti nel territorio dello Stato, partecipanti ad un gruppo bancario.
  - il **vincolo economico** sussiste quando tra i soggetti vi è qualche forma di cooperazione economica, come lo svolgimento di attività dello stesso genere o attività complementari o interdipendenti o che avvantaggiano uno o più di essi;
  - il **vincolo organizzativo** è presente quando, in via di fatto o di diritto, esiste un coordinamento tra gli organi decisionali.
- È sufficiente il vincolo finanziario per poter presumere l'esistenza degli altri due vincoli.

## Requisiti di appartenenza

- Al Gruppo Iva possono partecipare anche le stabili organizzazioni in Italia di soggetti esteri, mentre è preclusa la partecipazione a: sedi e stabili organizzazioni situate all'estero; soggetti la cui azienda sia sottoposta a sequestro giudiziario ex art. 670 c.p.c.; soggetti sottoposti a una procedura concorsuale di cui all'articolo 70-decies, comma 3, terzo periodo del D.P.R. n. 633; soggetti posti in liquidazione ordinaria.
- La società controllante assume la qualifica di rappresentante del Gruppo, salvo alcune specificazioni.

## Esercizio ed effetti dell'opzione

- Il gruppo Iva è costituito a seguito di un'**opzione esercitata da tutti i soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato per i quali ricorrano congiuntamente i vincoli finanziario, economico e organizzativo di cui all'articolo 70-ter**: cosiddetto *all-in all-out principle* (Art. 70-quater, c.1, DPR 633/72).
- In caso di mancato esercizio dell'opzione da parte di uno o più dei soggetti:
  - a) è recuperato a carico del gruppo Iva l'effettivo vantaggio fiscale conseguito;

- b) il gruppo Iva cessa a partire dall'anno successivo rispetto a quello in cui viene accertato il mancato esercizio dell'opzione, a meno che i predetti soggetti non esercitino l'opzione per partecipare al gruppo medesimo.
- La costituzione del Gruppo Iva avviene mediante trasmissione telematica, da parte del rappresentante del Gruppo, di una dichiarazione dalla quale risultino:
  - la denominazione del Gruppo Iva;
  - i dati identificativi del rappresentante di Gruppo e degli altri soggetti partecipanti;
  - l'attestazione della sussistenza dei vincoli;
  - l'attività o le attività che saranno svolte dal Gruppo Iva;
  - l'elezione di domicilio presso il rappresentante di Gruppo;
  - eventuali opzioni per la separazione delle attività (ai sensi dell'art. 36, D.P.R. 633/1972) o per la dispensa da adempimenti per le operazioni esenti (ai sensi dell'art. 36-bis, D.P.R. 633/1972)(5);
  - le sottoscrizioni di tutti i partecipanti al Gruppo Iva oltre che del rappresentante stesso.



## Esercizio ed effetti dell'opzione

- Quanto all'efficacia, la dichiarazione è trasmessa dal 1° gennaio al 30 settembre, l'opzione ha effetto a decorrere dall'anno successivo a quello in cui è esercitata, mentre decorre dal secondo anno successivo a quello in cui è esercitata se la dichiarazione è trasmessa dal 1° ottobre al 31 dicembre.
- Permanendo i vincoli di cui all'articolo 70-ter, **l'opzione è vincolante per un triennio decorrente dall'anno in cui la stessa ha effetto**. Trascorso il primo triennio, l'opzione si **rinnova automaticamente per ciascun anno successivo, fino a quando non è esercitata la revoca** di cui all'articolo 70-novies.
- **Al Gruppo è attribuito un proprio numero di partita Iva**, cui è associato ciascun partecipante, che è riportato nelle dichiarazioni e in ogni altro atto o comunicazione relativi all'applicazione dell'Iva.
- L'effetto più rilevante riguarda le operazioni effettuate all'interno del Gruppo. Poiché i singoli partecipanti al gruppo perdono la propria autonomia ed individualità Iva, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi poste in essere tra soggetti partecipanti al Gruppo Iva diventano irrilevanti ai fini Iva. **Tali operazioni non devono quindi essere fatturate, annotate o dichiarate, con evidenti vantaggi contabili e dichiarativi.** Tuttavia, le operazioni devono essere annotate in contabilità generale ai fini delle imposte dirette.

## Esercizio ed effetti dell'opzione

- Le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate da un soggetto partecipante al Gruppo Iva nei confronti di un soggetto terzo sono, invece, rilevanti, ma **si considerano effettuate dal Gruppo Iva**, che sarà tenuto a fatturarle, utilizzando la propria partita Iva, e ad eseguire gli altri obblighi conseguenti. Per tali operazioni gli obblighi (ed i diritti) sono adempiuti (esercitati) dal Gruppo Iva, sotto la responsabilità del rappresentante di Gruppo.
- Stesso destino per le cessioni e prestazioni rese tra il Gruppo Iva e la propria stabile estera.

## Cessazione del gruppo

- Si verifica la **cessazione del Gruppo Iva quando viene meno la pluralità dei soggetti partecipanti o quando è esercitata la revoca**. Il rappresentante di Gruppo è tenuto a comunicare l'avvenuta cessazione presentando telematicamente apposita dichiarazione, entro trenta giorni dalla data in cui si è verificato l'evento che comporta la cessazione.
- Invece, non viene meno il gruppo ma solo un suo partecipante, qualora si verifichi uno dei casi di esclusione (ad esempio un partecipante è destinatario di un provvedimento di sequestro giudiziale o è posto in liquidazione ordinaria) ovvero qualora venga meno il vincolo finanziario o, infine, qualora sia riconosciuto il venir meno del vincolo economico o di quello organizzativo.

# Cessioni intracomunitarie di beni in sospensione d'imposta

La Legge Europea 2014 (L. n. 115/2015), in vigore dal 18 agosto 2015, ha innovato il regime delle cessioni/acquisti intracomunitari di beni in sospensione di imposta, prevedendo che:

- non costituiscono acquisti intracomunitari le introduzioni di beni nel territorio dello Stato destinati ad essere oggetto di perizie, di operazioni di perfezionamento o di manipolazione usuali, a condizione che detti beni siano successivamente trasportati o spediti al committente soggetto passivo nello stesso Stato Membro di provenienza
- non costituiscono cessioni intracomunitarie i trasferimenti di beni in altro Stato Membro, ed ivi oggetto di perizie, operazioni di perfezionamento o di manipolazioni usuali, a condizione che detti beni siano successivamente trasportati o spediti al medesimo committente nello Stato membro di provenienza del bene.

La novella legislativa, a livello operativo, comporta che i soggetti passivi IVA non stabiliti in Italia che introducono beni in Italia per essere qui periziati, lavorati ovvero manipolati, dovranno procedere all'identificazione IVA in Italia al fine di adempiere gli obblighi, ed esercitare i diritti, in materia IVA derivanti dall'acquisto intracomunitario assimilato di beni propri, a meno che i predetti beni non siano successivamente trasportati o spediti al medesimo committente nello Stato membro di provenienza.

## COMUNICAZIONE TRIMESTRALE LIQUIDAZIONE IVA

Il nuovo art. 21-*bis*, D.L. n. 78/2010, prevede, a decorrere dal 2017, l'invio trimestrale dei dati delle **liquidazioni periodiche IVA (mensili/trimestrali)**.

**Decorrenza:** l'obbligo di presentazione delle comunicazioni dei dati delle liquidazioni periodiche decorre dall'1.1.2017 (art. 4, c. 4, D.L. n. 193/2016);

**Ambito soggettivo:** soggetti passivi IVA che effettuano le liquidazioni periodiche dell'imposta con cadenza:

- trimestrale (per opzione o per espressa disposizione di legge)
- mensile (anche con contabilità presso terzi).

Non risultano specifiche limitazioni di tipo oggettivo all'obbligo di comunicazione delle liquidazioni periodiche IVA. La comunicazione deve essere inviata anche se dalla liquidazione periodica dovesse emergere un'eccedenza a credito.

## COMUNICAZIONE TRIMESTRALE LIQUIDAZIONE IVA (continua)

**Soggetti esclusi:** ai sensi dell'art 21-*bis* del D.L. 78/2010 si devono considerare esclusi dall'obbligo della 'comunicazione trimestrale della liquidazione IVA' i soggetti:

- esonerati dalla presentazione della dichiarazione IVA annuale
- esonerati dall'effettuazione delle liquidazioni periodiche.

**Le scadenze** sono di seguito elencate:

- **I trimestre:** entro il 31 maggio
- **II trimestre:** entro il 30 settembre
- **III trimestre:** entro il 30 novembre
- **IV trimestre:** entro l'ultimo giorno del mese di febbraio dell'anno successivo.

### **Sanzioni**

L'art. 11, c. 2-*ter*, D.Lgs. n. 471/1997 prevede delle sanzione da €500,00 a €2.000,00 per omessa, incompleta o infedele comunicazione dei dati delle liquidazioni periodiche IVA.

Con l'invio dei dati corretti entro i 15 giorni successivi alla scadenza stabilita, la sanzione è ridotta della metà (da €250,00 a €1.000,00).

## DICHIARAZIONE INTEGRATIVA [1/2]

Modifiche sono state apportate anche in relazione all'integrazione delle dichiarazioni annuali IVA, mediante l'inserimento dei nuovi c. 6-*bis*, 6-*ter* e 6-*quater* nell'art. 8 del D.P.R. n. 322/98. Il nuovo c. 6-*bis* dell'art. 8 del DPR 322/98 stabilisce che le dichiarazioni IVA possono essere integrate, mediante la presentazione di una successiva dichiarazione:

- per correggere errori od omissioni, compresi quelli che abbiano determinato l'indicazione di un maggiore o di un minore imponibile o, comunque, di un maggiore o di un minore debito d'imposta, ovvero di una maggiore o di una minore eccedenza detraibile
- utilizzando modelli conformi a quelli approvati per il periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione
- secondo le modalità di presentazione di cui al precedente art. 3 dello stesso D.P.R. n. 322/98
- entro i termini per la decadenza del potere di accertamento, stabiliti dall'art. 57 del D.P.R. n. 633/72
- salva l'applicazione delle sanzioni e ferma restando la possibilità di ravvedimento operoso ai sensi dell'art. 13 del D.Lgs. n. 472/97.

## DICHIARAZIONE INTEGRATIVA [2/2]

L'eventuale credito derivante dal minor debito o dalla maggiore eccedenza detraibile risultante dalle dichiarazioni integrative a favore:

- presentate entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, può essere:
  - portato in detrazione in sede di liquidazione periodica o di dichiarazione annuale
  - utilizzato in compensazione
  - chiesto a rimborso sempreché ricorrano per l'anno per cui è presentata la dichiarazione integrativa i requisiti
- presentate oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, può essere:
  - chiesto a rimborso se ne ricorrono i requisiti
  - utilizzato in compensazione per eseguire il versamento di debiti maturati a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione integrativa.

## Depositi IVA

L'art. 4, c. 7 del D.L. n. 193/2016 opera significative modifiche alla disciplina dei depositi IVA, ex art. 50-*bis* D.L. n. 331/93.

### Decorrenza

Le modifiche in materia di depositi IVA previste dal DL 193/2016 si applicano a decorrere dal 1° aprile 2017.

### Ambito di applicazione

È prevista la possibilità di utilizzare l'istituto del deposito IVA senza limitazioni soggettive legate al destinatario dei beni. Prima delle modifiche introdotte dal D.L. 193/2016 si prevedeva un regime sospensivo IVA, a prescindere dalla categoria merceologica dei beni, per le sole cessioni, eseguite mediante introduzione in un deposito IVA, operate nei confronti di soggetti identificati ai fini IVA in un altro Stato dell'Unione Europea.

Con le attuali disposizioni, invece, per le cessioni nei confronti di soggetti privi di posizione IVA nella UE o di soggetti nazionali, è **precluso l'utilizzo del regime sospensivo avvalendosi dell'immissione** in deposito, fatta eccezione per specifiche tipologie di beni. Tali beni sono quelli individuati dalla Tabella A-*bis* allegata al DL 331/93 (es. stagno, rame, zinco, nichel, etc.)



## Depositi IVA

Con le modifiche apportate nel 2017 viene riconosciuta invece la possibilità di immissione ed **estrazione dal deposito IVA per tutte le cessioni di beni, senza limitazioni connesse né al luogo di stabilimento dell'operatore**, né alla tipologia dei beni immessi in deposito.

### Nuove modalità di estrazione dal deposito

Sono previsti **nuovi obblighi procedurali per l'estrazione dal deposito IVA** di beni di provenienza nazionale o di provenienza extra-UE. Per i beni immessi in deposito in forza di un acquisto intracomunitario, invece, permangono le precedenti modalità di estrazione.

Per i beni di provenienza nazionale destinati ad essere utilizzati o commercializzati nel territorio dello Stato, viene stabilito che sia il gestore del deposito il soggetto tenuto al pagamento dell'IVA.

Il **versamento**, da parte del depositario, deve essere effettuato:

- entro il giorno 16 del mese successivo a quello di estrazione dei beni dal deposito IVA
- utilizzando modello F24
- senza possibilità di compensazione 'orizzontale' ex art. 17 del D.Lgs. n. 241/97.

## Depositi IVA

Secondo la nuova disciplina il soggetto che effettua l'estrazione dei beni:

- emette autofattura ai sensi dell'art. 17 c. 2 del DPR 633/72
- annota la suddetta autofattura nel registro acquisti, unitamente ai dati della ricevuta del versamento effettuato dal gestore del deposito.

Per i beni di provenienza extra-UE, immessi in libera pratica e successivamente introdotti nel deposito IVA, l'imposta all'atto dell'estrazione dei beni è assolta mediante *reverse charge* da parte del soggetto 'importatore', fatto salvo l'obbligo di prestare idonea garanzia patrimoniale nei confronti dell'Amministrazione finanziaria.

### ***Eliminazione obbligo di iscrizione CC.II.AA.***

A fronte della nuova procedura, per i soggetti che estraggono i beni dal deposito IVA non sarà, quindi, più necessario:

- essere in possesso di iscrizione alla Camera di Commercio da almeno un anno
- dimostrare una 'effettiva operatività'
- attestare la regolarità dei versamenti IVA.

## Depositi IVA

### **Esportatori abituali**

Per i soggetti esportatori abituali di cui all'art. 1 c. 1 del D.L. n. 746/83, sarà possibile estrarre i beni dal deposito IVA senza applicazione dell'imposta ex art. 8, c. 1 lett. c) del D.P.R. n. 633/72, effettuando la trasmissione telematica della dichiarazione d'intento all'Agenzia delle Entrate, la quale rilascia apposita ricevuta. Si seguono, dunque, le modalità ordinarie previste per l'acquisto con dichiarazione di intento presso fornitori nazionali.

Il Sistema Intrastat è l'insieme delle procedure che garantiscono l'assolvimento di due importanti funzioni:

- il controllo fiscale degli scambi intracomunitari di beni e di servizi effettuati dagli operatori nazionali con il resto della comunità europea;
- le statistiche sullo scambio di beni effettuati dagli operatori nazionali con il resto della comunità europea.

A questo fine le Autorità degli Stati membri hanno adottato, in recepimento di apposite direttive comunitarie, norme volte a disciplinare gli aspetti fiscali e statistici connessi con tali operazioni.

Tale comunicazione non ha subito modifiche in seguito all'introduzione dell'obbligo generalizzato della fattura elettronica a partire dal 1° gennaio 2019.

La normativa di riferimento, la modulistica e le informazioni pertinenti si trovano presso il sito dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli.

Il decreto legge 244 del 30 dicembre 2016 ha modificato gli adempimenti relativi alla presentazione dei modelli Intrastat a decorrere dal 1 gennaio 2018. In particolare:

- I modelli intrastat relativi agli acquisti intra-comunitari di beni e servizi (Intra 2-bis e Intra 2-quater) sono aboliti ai fini fiscali;
- I modelli intrastat relativi alle cessioni intra-comunitarie di beni e alle prestazioni di servizi rese a committenti comunitari rimangono in vigore sia ai fini fiscali che statistici

Periodo d'imposta	Acquisti intra-comunitari		Vendite intra-comunitarie	
	<i>Beni</i>	<i>Servizi</i>	<i>Beni</i>	<i>Servizi</i>
<b><i>fino al 2017</i></b>	Presentazione ai fini fiscali e statistici	Presentazione ai fini fiscali e statistici	Presentazione ai fini fiscali e statistici	Presentazione ai fini fiscali e statistici
<b><i>dal 2018</i></b>	Presentazione solo ai fini statistici	Presentazione solo ai fini statistici	Presentazione ai fini fiscali e statistici	Presentazione ai fini fiscali e statistici

Il provvedimento 194409/2017 dell'Agenzia delle Entrate ha introdotto alcune misure di semplificazione a decorrere dal 1 gennaio 2018. In particolare:

- Acquisti intra-comunitari di beni e servizi: gli intrastat mensili relativi agli acquisti intra-comunitari di beni o servizi devono essere presentati a fini statistici se l'ammontare degli acquisti è, in almeno uno dei quattro trimestri precedenti, uguale o superiore a **200.000 euro per i beni e 100.000 euro per i servizi**.
- Vendite intra-comunitarie di beni: la compilazione dei dati statistici negli elenchi riepilogativi relativi alle cessioni intracomunitarie di beni è facoltativa per i soggetti che presentano detti elenchi con periodicità mensile e che non hanno realizzato, in alcuno dei quattro trimestri precedenti, cessioni intracomunitarie di beni per un ammontare totale trimestrale **uguale o superiore a 100.000 euro**.
- Prestazioni di servizi intracomunitari: cadenza mensile se in almeno uno dei 4 trimestri precedenti l'importo è stato **pari o superiore a 50.000**; cadenza trimestrale se nei 4 trimestri precedenti l'importo è stato inferiore 50.000.

## DICHIARAZIONI DI INTENTO

L'Agenzia dell'Entrate ha approvato, in data 2.12.2016, un nuovo modello di dichiarazione di intento per l'acquisto o l'importazione dei beni e servizi senza l'applicazione dell'IVA. **Le modifiche riguardano l'eliminazione della possibilità di indicare il periodo di validità della dichiarazione di intento ('da..a..') ossia la compilazione dei campi 3 e 4 del modello.**

- **DECORRENZA:** il nuovo modello deve essere utilizzato a partire dal 1.3.2017; pertanto fino al 28.2.2017 era possibile utilizzare il precedente modello, nel quale era possibile indicare il periodo di validità della stessa, mentre, per gli acquisti effettuati dall'1.3.2017, le dichiarazioni d'intento possono essere rilasciate soltanto per una o più operazioni nel limite dell'importo specificato nel modello al campo 1 o 2.
- Con la risoluzione n. 120/E del 22.12.2016, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che nel caso in cui sia stata presentata una dichiarazione d'intento con il vecchio modello nel quale sia stato compilato il campo 1 *"una sola operazione per un importo fino ad € "* o il campo 2 *"operazioni fino a concorrenza di € "*, la dichiarazione ha validità, fino a concorrenza dell'importo indicato, rispettivamente per la sola operazione o per le più operazioni di acquisto effettuate dopo il 1.3.2017. In tali casi, quindi, non deve essere presentata una nuova dichiarazione d'intento utilizzando il nuovo modello. Ne consegue che, solamente le dichiarazioni rilasciate con la versione precedente del modello che riportavano il periodo di validità (ad esempio, dall'1.1.2017 al 31.12.2017) dovranno essere rispettate, specificando il *plafond* destinato alle operazioni ivi indicate.



# La fatturazione elettronica



L'art. 1, comma 909, della Legge di bilancio 2018 ha previsto che dal **1° gennaio 2019** per **cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate tra soggetti residenti, stabiliti o identificati ai fini IVA nel territorio dello Stato**, le fatture **devono** essere:

- **emesse esclusivamente in formato elettronico**;
- secondo il formato **FatturaPA**, strutturato **XML** (altri formati basati su standard europei eventualmente introdotti in forza di apposito decreto)
- trasmesse utilizzando esclusivamente il **Sistema di Interscambio (Sdi)**.

L'obbligo riguarda anche le fatture emesse nei rapporti B2C, in caso il consumatore finale richieda la fattura.

La **fattura non avente i requisiti del formato elettronico e non trasmessa tramite Sdi** è considerata **omessa**.

La **Direttiva** 2006/112/CE, agli artt. 232 e seguenti, **non prevede** che gli Stati membri possano **obbligare i soggetti IVA** ad emettere fatture elettroniche.

Tuttavia, al fine di **contrastare le frodi IVA**, il **Governo**, il 27 settembre 2017, ha chiesto alla Commissione europea una **deroga** alla **Direttiva IVA**, approvata con **Decisione di Esecuzione (UE)** 2018/593 del Consiglio Europeo del 16 aprile 2018.

Gli obblighi di conservazione delle fatture (di cui all'art. 3, D.M. 17 giugno 2014) si intendono soddisfatti in quanto la trasmissione delle fatture elettroniche avviene attraverso il Sdl e i dati sono già memorizzati dall'Agenzia delle Entrate.

**ECCEZIONI:** anticipazione dell'obbligo al **1 luglio 2018** per le fatture emesse con riferimento a:

1. cessioni di benzina o di gasolio destinati ad essere utilizzati come carburanti per motori.
  - per tali cessioni effettuate verso consumatori finali, dal 1 luglio 2018, vi è anche l'obbligo di **memorizzare elettronicamente** e **trasmettere telematicamente** i dati dei corrispettivi giornalieri
  - Dal 1 luglio 2018 è abrogata la cd. "scheda carburante".
  - Detraibilità ai fini IVA delle spese di carburante destinato ai **veicoli a motore** ammessa solo nel caso di **pagamenti tracciabili** mediante carte prepagate o **altri mezzi** idonei come individuati con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 4 aprile 2018
2. prestazioni rese da soggetti subappaltatori e subcontraenti nel quadro di un contratto di appalto stipulato con una amministrazione pubblica.

**ESONERO DALL'OBBLIGO:** soggetti passivi cd. "minimi" e quelli che applicano il regime forfetario.

Alla luce del nuovo obbligo di fatturazione elettronica, a decorrere dal 1 gennaio 2019:

- a) Lo "Spesometro obbligatorio" ex art. 21 del D.L. n. 78/2010 è abrogato;
- b) Lo "Spesometro opzionale" ex d.lgs. 127/2015 è "di fatto" superato (cfr. Relazione Illustrativa al d.d.L., pag. 48).;
- c) È introdotto un nuovo obbligo: la TRASMISSIONE TELEMATICA DELLE OPERAZIONI TRANSFRONTALIERE c.d. «ESTEROMETRO» (i.e. dei dati delle operazioni verso/da controparti non stabilite nel territorio dello Stato).

Nell'esterometro, in generale, i contribuenti devono trasmettere telematicamente all'Agenzia delle entrate i dati relativi alle operazioni di cessione di beni e di prestazione di servizi effettuate e ricevute verso e da soggetti non stabiliti nel territorio dello Stato, salvo quelle per le quali e' stata emessa una bolletta doganale e quelle per le quali siano state emesse o ricevute fatture elettroniche. Perciò **tutte le fatture non elettroniche emesse o ricevute da soggetti UE o extraUE, San Marino compresa, vanno incluse**, comprese quelle ricevute da soggetti passivi esteri privi di partita Iva e comprese le fatture emesse per commercio elettronico indiretto (vendite a distanza) anche per le operazioni nei confronti di privati consumatori e anche se è stata applicata l'Iva italiana. Per gli acquisti da fornitori esteri non stabiliti in Italia, ma identificati direttamente o mediante nomina di rappresentante fiscale, è comunque obbligatoria la compilazione dell'esterometro, sempre che non ci sia una bolletta doganale. Gli obblighi in tema di Intrastat sono invariati e sono scollegati da quelli inerenti l'esterometro.



## Definizione

La **Fatturazione elettronica** è un **processo digitale** che comprende l'intero ciclo di vita della fattura:

- **generazione**
- **emissione/ricezione**
- **conservazione.**



## Evoluzione

L'applicazione della fatturazione elettronica ha subito tre principali implementazioni:

- **31 marzo 2015** obbligatorietà verso la **PA**.
- **1° luglio 2018** obbligatorietà per le **cessioni di benzina o di gasolio** e per le prestazioni dei **subappaltatori** nei confronti dell'appaltatore nel quadro di un contratto di appalto stipulato con una PA.
- **1° gennaio 2019** fatturazione elettronica estesa a **tutti gli attori economici sul territorio nazionale.**



## Contesto

In questo nuovo contesto tecnologico, il **legislatore** ha voluto dare un impulso determinante nell'ambito della **fatturazione elettronica B2B** per disincentivare l'**evasione fiscale** e **semplificare gli adempimenti amministrativi.**

La **dematerializzazione** dei documenti risponde alle esigenze delle aziende e della PA di maggior:

- **trasparenza**
  - **controllo**
- e efficace organizzazione di:
- **spazio**
  - **tempo**
  - **costi.**



## Prospettive

L'adozione della fatturazione elettronica comporterà:

- **abolizione di alcuni adempimenti fiscali**
- creazione di un archivio digitale per una **conservazione dei documenti informatici** per il tempo stabilito dalla legge.



Articolo 1 comma 909 e commi da 915 a 927 della Legge 27 Dicembre 2017 n. 205 (Legge di Bilancio 2018).



Introduce l'**obbligatorietà** della **fatturazione elettronica B2B tra privati**, complementando l'obbligo già esistente verso la PA introdotto nell'Aprile del 2015 dal decreto legge n. 66 del 24/04/2014. L'obbligatorietà riguarda i **soggetti rappresentati fiscalmente, residenti o stabiliti nel territorio dello stato e i soggetti identificati ai fini IVA**.



Avvio graduale:

- 1) **1° luglio 2018** per le cessioni di **carburante** e per le prestazioni rese dai **subappaltatori** nei confronti dell'appaltatore principale
- 2) **1° gennaio 2019** per **tutti** gli altri contribuenti.



L'**invio** delle fatture avviene obbligatoriamente in **formato XML al Sistema di Interscambio (Sdi)** gestito dall'**Agenzia delle Entrate** a mezzo della SoGel S.p.A. La norma prevede espressamente che le fatture non inviate secondo le modalità previste dal legislatore sono da intendersi come "**non emesse**".



Il Sistema di Interscambio prevede la **conservazione** dei documenti informatici ai **solii fini tributari** per 15 anni; tale conservazione non è valida ai fini civilistici.

Dal **1° gennaio 2019** tutti i soggetti passivi IVA residenti, rappresentati fiscalmente, stabiliti o identificati in Italia dovranno adeguare i propri processi amministrativi all'**emissione, ricevimento e conservazione delle fatture elettroniche** nel rapporto economico con **privati e/o Pubblica Amministrazione**



## Ambito Soggettivo

La fatturazione elettronica riguarda tutte le operazioni economiche effettuate tra **soggetti residenti, stabiliti o identificati in Italia**.

L'obbligo si estende anche a coloro che, **non** essendo **residenti** o non avendo una stabile organizzazione nel paese, **hanno nominato un rappresentate fiscale in Italia**.

Vengono **esonerati** dall'emissione della fattura elettronica gli **aderenti al regime fiscale forfettario o di vantaggio** (imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità)



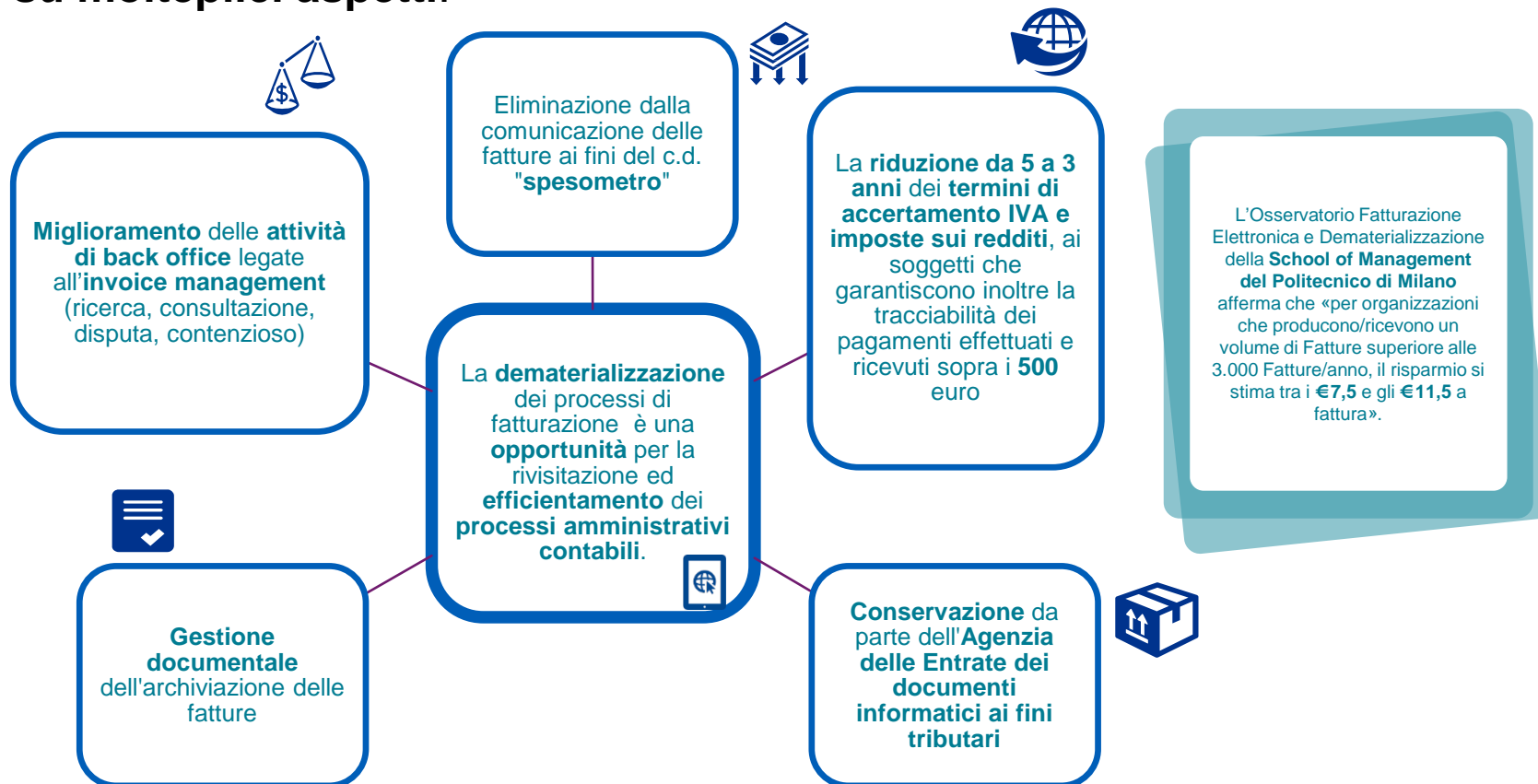
## Ambito Oggettivo

La **fattura** elettronica dovrà essere emessa in **formato XML**, ovvero standard europeo, per **tutte le cessioni e prestazioni di servizio** tra i soggetti identificati ai fini IVA nel territorio nazionale. In caso di **emissione cartacea/analogica** (i.e. PDF) la fattura verrà considerata come "**omessa fatturazione**" con l'applicazione delle **sanzioni** nei termini previsti dalla legge.

La legge di Bilancio 2018 ha introdotto il comma 3-bis dell'art. 1 della D.Lgs. 127/2015 che prevede l'**obbligo di trasmissione mensile telematica all'Agenzia delle Entrate**, senza l'obbligo di trasmissione al Sistema di Interscambio, **dei dati relativi alle operazioni di cessione di beni e di prestazione di servizi transfrontalieri**, tranne quelle per le quali è stata emessa una **bolletta doganale**.

# Benefici e Vantaggi

Il passaggio delle fatture tramite il Sistema di Intermediazione fornito dall'Agenzia delle Entrate ai fini tributari introduce dei **benefici e vantaggi su molteplici aspetti**.





Il legislatore è molto stringente sulle regole di **emissione** della fattura elettronica e il suo **transito** nel Sistema di Interscambio. La mancata veicolazione delle fatture tramite il Sistema di Interscambio in formato strutturato XML, comporta le seguenti sanzioni:



## Emittente

L'**emissione di una fattura** in formato cartaceo/analogico (i.e. PDF) o non elettronica, non veicolata attraverso il **Sistema di Interscambio**, viene **considerata come omessa fatturazione** con l'applicazione della **sanzione** previste dall'art. 6 del D.lgs. 471/97, compresa fra il **90% e il 180% dell'imposta non correttamente documentata**, con un importo mai inferiore a 500 euro.



## Destinatario

La sanzione di cui all'art.8, comma 6, del D. Lgs. N. 471/97, in misura pari al **100% dell'imposta**, e con un importo mai inferiore a 250 euro, trova applicazione nei confronti del cessionario o committente che **eserciti il diritto alla detrazione dell'IVA** in base a una fattura passiva non elettronica o non veicolata attraverso il **Sistema di Interscambio**.



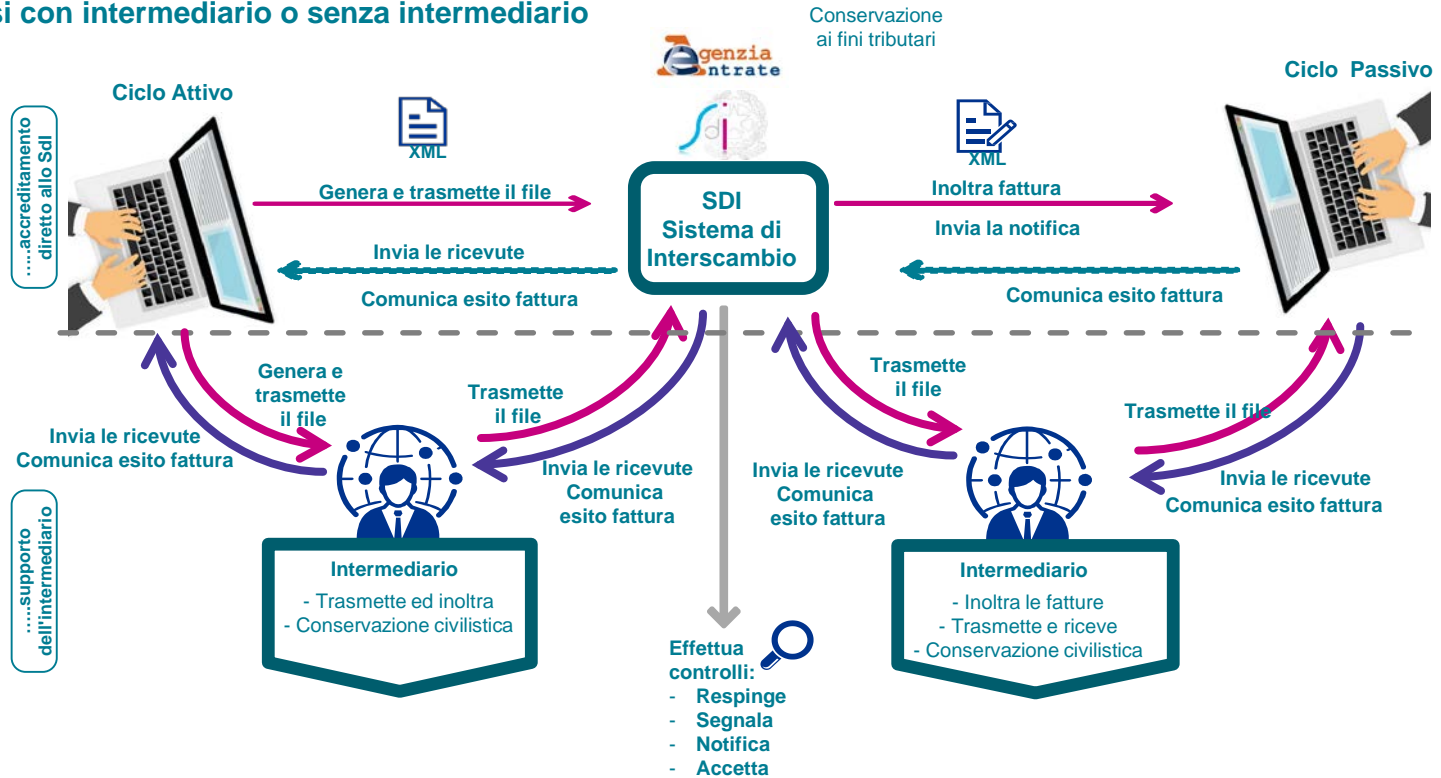
## Mancata comunicazione delle operazioni transfrontaliere

La **mancata comunicazione delle operazioni transfrontaliere** comporterà una **sanzione amministrativa**, di cui all'art. 11, comma 2-*quarter*, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, pari a euro **2 per ogni fattura omessa o errata**, entro il limite massimo di 1.000 euro. Se la comunicazione viene trasmessa o completata entro i 15 giorni successivi alla scadenza prevista, la sanzione viene ridotta ad 1 euro per ciascuna fattura omessa o errata ed entro il limite massimo di 500 euro.



# Modello di funzionamento

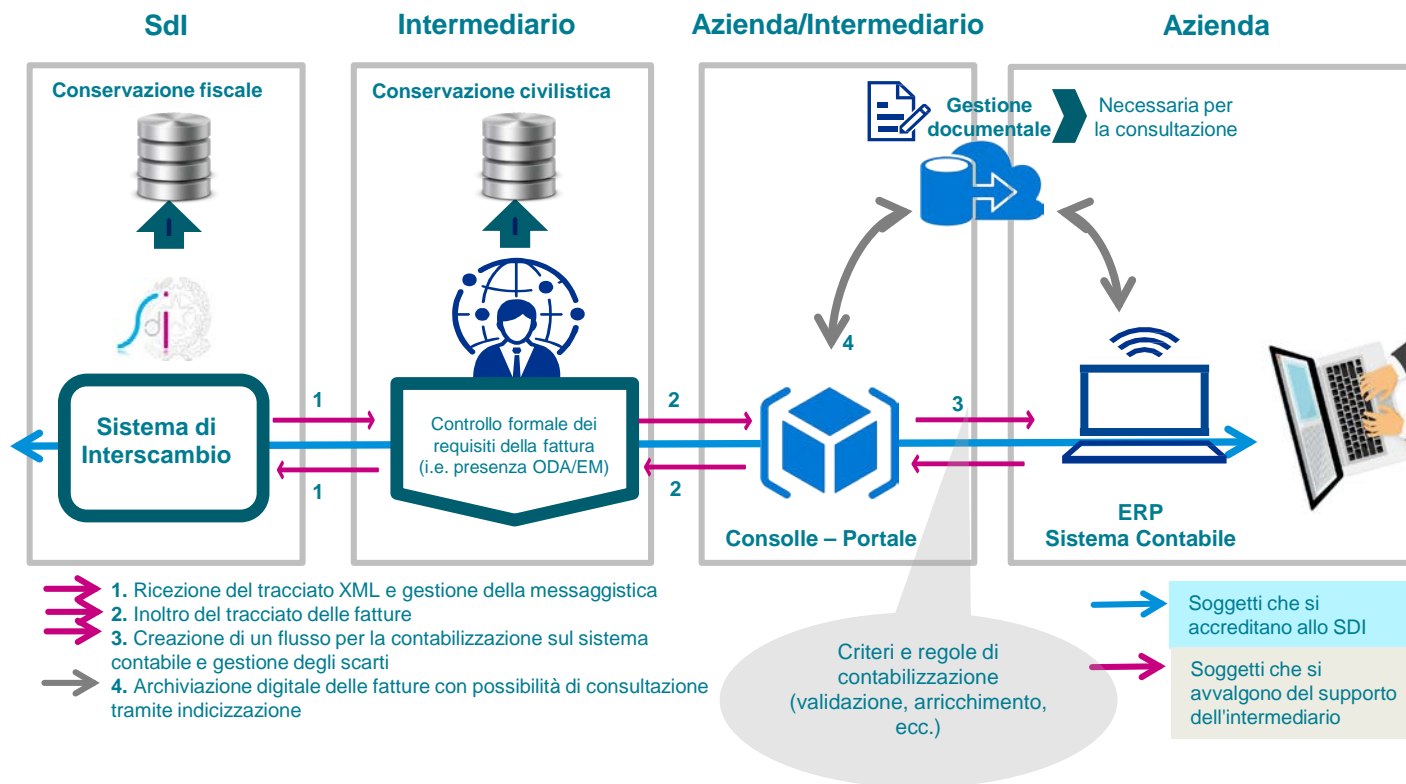
## Ipotesi con intermediario o senza intermediario



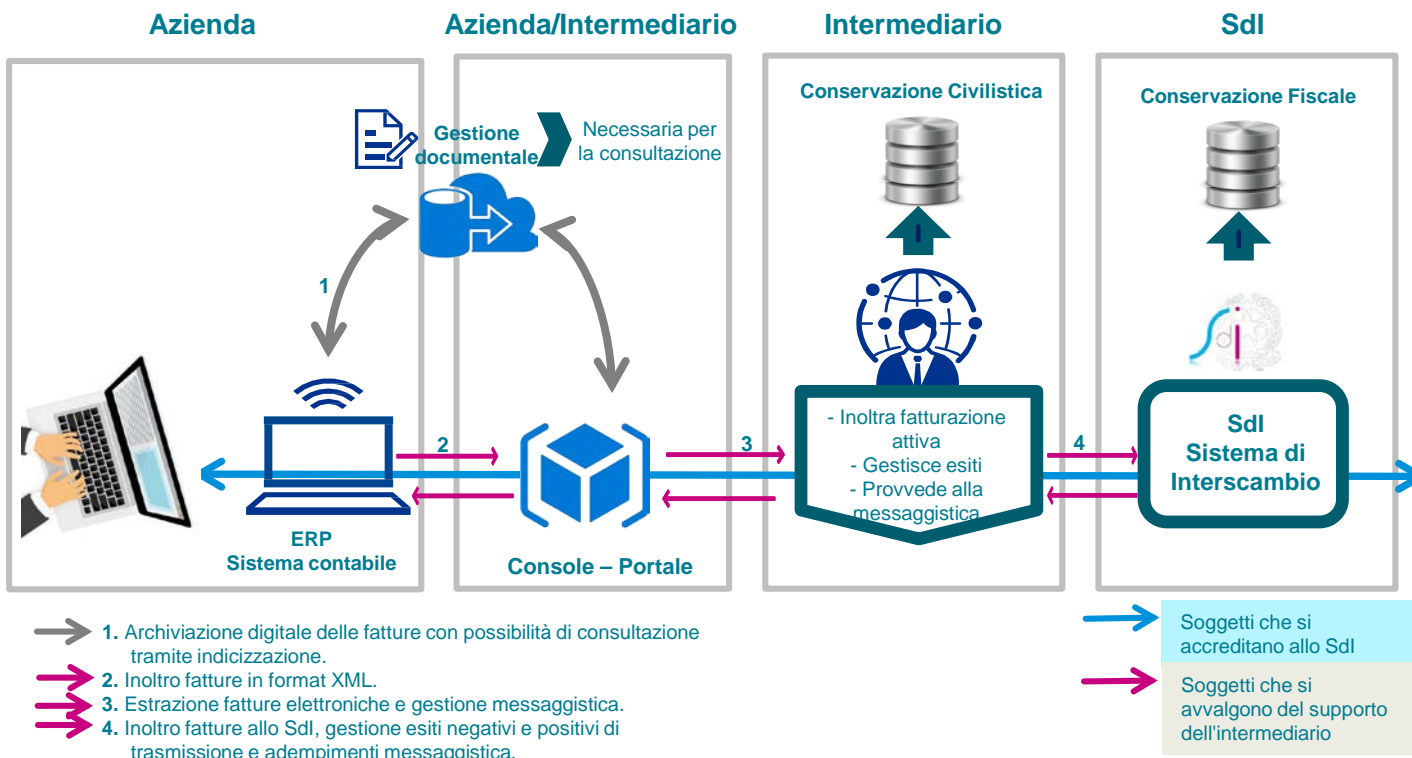
# Focus Ciclo Passivo



Il concetto di **fatturazione elettronica** si presta a molteplici impatti in termini di **processi, funzioni aziendali** coinvolte e **tecnologie**



# Focus Ciclo Attivo



# Frequently Asked Questions

Q: Ma allora che cos'è la fattura elettronica?

A: La fattura elettronica è un documento informatico, in formato strutturato XML (eXtensible Markup Language), trasmesso per via telematica al Sistema di Interscambio.

La trasmissione telematica al SdI può riferirsi ad una fattura singola ovvero ad un lotto di fatture.

Oltre ai campi obbligatori stabiliti dal decreto n. 633 del 1972, la fattura elettronica consente di inserire facoltativamente ulteriori dati utili alla gestione del ciclo attivo e passivo degli operatori.

Per la predisposizione del file della fattura l'Agenzia delle entrate rende gratuitamente disponibili una procedura web, un'applicazione utilizzabile da dispositivi mobile (app) e un software da installare su PC. Per la predisposizione del file della fattura da trasmettere al SdI con software privati occorre osservare le specifiche tecniche di cui all'allegato A del provvedimento dell'Agenzia delle Entrate.

# Frequently Asked Questions

Q: Chi la trasmette e come?

A: La fattura elettronica è trasmessa al Sdl dal soggetto obbligato ad emetterla ai sensi dell'articolo 21 del decreto n. 633 (cedente/prestatore).

La fattura elettronica può essere trasmessa, per conto del soggetto obbligato ad emetterla, da un intermediario.

La trasmissione della fattura elettronica al Sdl è effettuata con le seguenti modalità:

- a) posta elettronica certificata, di seguito "PEC"
- b) servizi informatici messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate, quali la procedura web e l'app
- c) sistema di cooperazione applicativa, su rete Internet, con servizio esposto tramite modello "web service"
- d) sistema di trasmissione dati tra terminali remoti basato su protocollo FTP.

# Frequently Asked Questions

Q: Come potremo essere certi dell'autenticità delle fatture?

A: La certezza dell'autenticità/univocità del documento si ha con la firma digitale. Infatti nel caso in cui il file sia firmato elettronicamente, il Sdl effettua un controllo sulla validità del certificato di firma. In caso di esito negativo il file viene scartato e la fattura elettronica o le fatture del lotto di cui al file scartato dal Sdl si considerano non emesse.

Q: Per le fatture che non includono la firma digitale?

Visualizzandole da Sdl si può essere certi della fonte, ma se il cliente scarica un tracciato e ce lo invia, potremo avere il dubbio che il tracciato sia stato alterato?

A: In questo caso sarà necessario essere insieme al cliente nel momento in cui effettua delle estrazioni massive dal sistema di interscambio.

# Frequently Asked Questions

Q: Qual è la data di emissione della fattura ai fini fiscali/legali?

A: La data di emissione della fattura elettronica è la data riportata nel campo “Data” della sezione “Dati Generali” del file della fattura elettronica, che rappresenta una delle informazioni obbligatorie ai sensi del decreto n. 633: la fattura elettronica scartata dal Sdl a seguito dei controlli di validità si considera non emessa.

Q: Qual è la data di ricezione della fattura ai fini fiscali/legali?

A: Nel caso di esito positivo dei controlli di validità, Sdl recapita la fattura elettronica al soggetto ricevente e in caso di esito positivo del recapito invia al soggetto trasmittente una “ricevuta di consegna” della fattura elettronica che contiene anche l'informazione della data di ricezione da parte del destinatario.

La ricevuta di consegna della fattura elettronica contiene anche l'informazione della data di ricezione da parte del destinatario.

# Frequently Asked Questions

Q: Cosa deve fare la società se riceve fatture per prestazioni inesistenti?

A: Le fatture elettroniche ricevute tramite SDI devono comunque essere registrate. SDI non gestisce le richieste di variazione.

La società deve chiedere all'emittente della fattura di emettere una nota di credito. In caso di mancata emissione della nota di credito nel termine previsto di 4 mesi, la società deve emettere un'autofattura per regolarizzare la transazione.

Q: Cosa deve fare la società se non riceve la fattura per prestazioni ricevute?

A: La società, ai sensi dell'art. 6 DL 471, se entro il termine previsto di 4 mesi dalla data di ricezione dei beni o delle prestazioni, non riceve fattura, emette un'autofattura per regolarizzare l'operazione ai fini IVA.



# Frequently Asked Questions

Q: Quanto tempo ha la società per emettere le fatture? Le fatture datate 31 dicembre possono essere trasmesse al sistema entro la liquidazione di gennaio?

A: La fattura deve essere emessa al momento di effettuazione dell'operazione, da individuare secondo le regole specifiche indicate all'art. 6 del DPR 633/72. In caso di cessione dei beni mobili, il momento impositivo è la consegna o spedizione del bene stesso. Pertanto in ipotesi di fatturazione immediata, la fattura va emessa entro lo stesso giorno di effettuazione dell'operazione, quindi entro la mezzanotte del giorno in cui è stata effettuata la cessione del bene. Nel caso di fatturazione differita, la fattura può essere emessa entro il 15 del mese successivo indicando in fattura i riferimenti del DDT. La fattura elettronica si considererà emessa solo e unicamente dopo l'accettazione da parte dello SDI e si considererà emessa nella data indicata in fattura.

# Formato della fattura

C'era una volta la Fattura  
Cartacea

Dal 1 gennaio 2019 c'è il  
tracciato XML

```
<FatturaElettronicaHeader>
  <DatiTrasmissione>
    <IdTrasmittente>
      <IdPaese>IT</IdPaese>
      <IdCodice>01234567890</IdCodice>
    </IdTrasmittente>
    <ProgressivoInvio>00001</ProgressivoInvio>
    <FormatoTrasmissione>SDI10</FormatoTrasmissione>
    <CodiceDestinatario>AAAAAA</CodiceDestinatario>
    <ContattiTrasmittente>
      <Telefono>060601</Telefono>
      <Email>prova@mail.it</Email>
    </ContattiTrasmittente>
  </DatiTrasmissione>
  <CedentePrestatore>
    <DatiAnagrafici>
      <IdFiscaleIVA>
        <IdPaese>IT</IdPaese>
        <IdCodice>01234567890</IdCodice>
      </IdFiscaleIVA>
      <Anagrafica>
        <Denominazione>Societa' alpha S.r.l.</Denominazione>
      </Anagrafica>
      <RegimeFiscale>RF01</RegimeFiscale>
    </DatiAnagrafici>
    <Sede>
      <Indirizzo>Via Roma</Indirizzo>
      <CAP>00166</CAP>
      <Comune>Roma</Comune>
      <Provincia>RM</Provincia>
      <Nazione>IT</Nazione>
    </Sede>
    <StabileOrganizzazione>
      <Indirizzo>Piazza Garibaldi</Indirizzo>
      <CAP>00100</CAP>
      <Comune>Roma</Comune>
      <Provincia>RM</Provincia>
      <Nazione>IT</Nazione>
    </StabileOrganizzazione>
  </CedentePrestatore>
  <CessionarioCommittente>
```

# Visualizzazione della fattura

Documento Elettronico: IT01234567890\_FPA01.xml

XML, sorgente XML Documento

## FATTURA ELETTRONICA

Versione FPA12

**Dati relativi alla trasmissione**

Identificativo del trasmittente: **IT01234567890**  
Progressivo di invio: **00001**  
Formato Trasmissione: **FPA12**  
Codice Amministrazione destinataria: **AAAAAA**

**Dati del cedente / prestatore**

**Dati anagrafici**

Identificativo fiscale ai fini IVA: **IT01234567890**  
Denominazione: **ALPHA SRL**  
Regime fiscale: **RF19** (Regime forfettario)

**Dati della sede**

Indirizzo: **VIALE ROMA 543**  
CAP: **07100**  
Comune: **SASSARI**  
Provincia: **SS**  
Nazione: **IT**

**Dati del cessionario / committente**

**Dati anagrafici**

Codice Fiscale: **09876543210**  
Denominazione: **AMMINISTRAZIONE BETA**

**Dati della sede**

Indirizzo: **VIA TORINO 38-B**  
CAP: **00145**  
Comune: **ROMA**  
Provincia: **RM**  
Nazione: **IT**

Versione prodotta con foglio di stile SdI [www.fattura.gov.it](http://www.fattura.gov.it)

Utilizzando software disponibili sul mercato è possibile leggere il contenuto dei tracciati XML, trasformarli in file PDF oppure stamparli.

# Grazie

**Saverio Petruzzelli**

T. 348 3080441

E. [saverio@saveriopetruzzelli.it](mailto:saverio@saveriopetruzzelli.it)